

Franciele Cristina Magalhães

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL:
Efeitos sobre os gastos com despesas de pessoal nos Municípios do Estado de Minas Gerais.

Belo Horizonte

2017

Franciele Cristina Magalhães

**LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL:
Efeitos sobre os gastos com despesas de pessoal nos Municípios do Estado de Minas
Gerais.**

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Administração Pública, Planejamento e Gestão Governamental da Fundação João Pinheiro, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista.

Orientadora: Isabella Virgínia Freire Biondini

Belo Horizonte

2017

Autora: Franciele Cristina Magalhães

Título e subtítulo: LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: Efeitos sobre os gastos com despesas de pessoal nos Municípios do Estado de Minas Gerais.

Natureza: Monografia

Objetivo: Aprovação em disciplina do curso de Especialização em Administração Pública, Planejamento e Gestão Governamental da Fundação João Pinheiro, para a obtenção do título de especialista.

Nome da instituição: Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro.

Área de concentração: Finanças Públicas.

Aprovada na Banca Examinadora

Isabella Virgínia Freire Biondini (orientadora)
Mestre em Administração Pública – Gestão Econômica
Escola de Governo Paulo Neves de Carvalho – Fundação João Pinheiro

Giovanni José Caixeta (avaliador)
Mestre em Administração Pública
Escola de Governo Paulo Neves de Carvalho – Fundação João Pinheiro

Belo Horizonte, 25 de maio de 2017.

AGRADECIMENTOS

A Deus por se fazer presente em minha vida em todos os momentos.

Aos meus pais, pelos valores transmitidos, essenciais na minha formação, e pelo constante incentivo.

À minha irmã, Francelize Karina Magalhães, pelo apoio, dedicação e companheirismo ao longo do curso.

A minha orientadora e professora, Isabella Virgínia Freire Biondini, pela paciência e pelo incentivo, sendo imprescindível na realização deste trabalho.

Agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para a concretização deste trabalho.

“Administrar é usar recursos escassos e torná-los
suficientes para atingir um objetivo.”

(Eliane de Oliveira)

RESUMO

O presente trabalho propôs o estudo dos possíveis efeitos dos gastos com despesas de pessoal nos municípios do Estado de Minas Gerais associado aos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Para tanto, foram analisados cenários a partir da edição da LRF, com base nos quais se comparou o comportamento dos gastos públicos municipais com pessoal, a partir da análise da evolução da Receita, da Receita Corrente Líquida e da Despesa Total com Pessoal por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014. As variáveis foram ajustadas monetariamente pelo IPCA para efeito de comparabilidade. Além disso, ao examinar as receitas, foi possível inferir que quanto maior o índice populacional de dado município, maior será a receita. Outro ponto observado foi que a receita apresentou resultados positivos para o período estudado. Contudo, fato relevante é que, por meio da análise da composição da receita foi possível identificar que as faixas populacionais com menor número de habitantes são as mais dependentes de transferências intergovernamentais. Por fim, o estudo proposto possibilitou concluir que houve um crescimento considerável dos gastos com pessoal ao longo do período de 2000 a 2014. No entanto, mantiveram-se sempre abaixo do limite de 60% em relação à receita corrente líquida, bem como não ultrapassaram os limites prudencial e de alerta para cada período apurado. Diante deste contexto, estudiosos do assunto, apontam algumas medidas de contingenciamento, que garantem maior controle e transparência destes gastos, além da moralização da Administração Pública.

Palavras chaves: Despesas com Pessoal – Lei de Responsabilidade Fiscal– Receita Corrente Líquida

ABSTRACT

This paper proposes the study of the possible effects of expenditures with personnel expenses in the municipalities of the State of Minas Gerais associated to the dictates of the Fiscal Responsibility Law (LRF). To do so, we analyzed scenarios from the edition of the LRF, based on which the behavior of municipal public expenditures with personnel was compared, based on the analysis of the evolution of the Revenue, Net Current Revenue and Total Personnel Expenditures by population range Referring to the period from 2000 to 2014. The variables were monetarily adjusted by the IPCA for comparability purposes. In addition, when examining revenues, it was possible to infer that the higher the population index of a given municipality, the higher the revenue. Another point observed was that revenue presented positive results for the period studied. However, a relevant fact is that, through the analysis of revenue composition, it was possible to identify that the population groups with the lowest number of inhabitants are the most dependent on intergovernmental transfers. Finally, the proposed study made it possible to conclude that there was a considerable increase in personnel expenses over the period from 2000 to 2014. However, they remained always below the limit of 60% in relation to net current revenue, and did not exceed The prudential and alert limits for each period. Given this context, scholars of the subject point to some contingency measures, which guarantee greater control and transparency of these expenses, besides the moralization of Public Administration.

Key Words: Personnel Expenses - Fiscal Responsibility Law - Net Current Revenue

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades.....	33
Quadro 2: Evolução do Salário Mínimo no Brasil entre os anos 1995-2012.....	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Quantitativo de municípios e habitantes por faixa populacional.....	51
Tabela 2: Percentual da Receita dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total do período de 2000 a 2014.....	52-53
Tabela 3: Percentual das Receitas Tributária, de Transferências e de Capital dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total dos anos de 2003, 2009 e 2014.....	55-56
Tabela 4: Percentual da Receita dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total do período de 2000 a 2014.....	56-57
Tabela 5: Percentual do FPM, ICMS e demais receitas de transferências dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total de Transferências dos anos de 2003, 2009 e 2014	59
Tabela 6: Percentual da Despesa com Pessoal dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Despesa com Pessoal Total do período de 2000 a 2014.....	61
Tabela 7: Razão da Despesa Total com Pessoal / Receita Corrente Líquida dos Municípios por faixa populacional do período de 2000 a 2014.....	64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolução da Receita em valores reais dos Municípios Mineiros por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014.....	54
Gráfico 2: Evolução da Receita Corrente Líquida em valores reais dos Municípios Mineiros por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014	58
Gráfico 3: Evolução da Despesa Total com Pessoal em valores reais dos Municípios Mineiros por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014	60
Gráfico 4: Evolução da Receita Corrente Líquida em função da Despesa Total com Pessoal em valores reais dos Municípios Mineiros por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014.....	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 MARCOS LEGAIS DE CONTROLE DAS DESPESAS COM PESSOAL.....	15
3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF.....	19
3.1 Despesa com Pessoal.....	21
3.1.1 Definição de Despesa com Pessoal	24
3.1.2 Limites Globais para o comprometimento da Receita Corrente Líquida	26
3.2 O Controle Total com Pessoal	29
3.3 Receita Corrente Líquida - RCL.....	34
3.4 Relatórios Fiscais	38
3.4.1 Relatório Resumido de Execução Orçamentária - RREO	39
3.4.2 Relatório de Gestão Fiscal - RGF.....	40
4 CONTABILIDADE CRIATIVA.....	42
4.1. Instrução Normativa nº 05/2001 - TCEMG	45
5 SITUAÇÃO DOS GASTOS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS	49
5.1 Contextualização das finanças públicas	50
5.2 A situação dos municípios mineiros	51
6 ALTERNATIVAS PARA O CONTROLE DOS GASTOS COM PESSOAL.....	66
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	70
REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

A despesa com pessoal é considerada um dos assuntos mais debatidos e sempre foi um dos maiores desafios dos gestores públicos devido a sua representatividade no montante dos gastos públicos e conseqüentemente no orçamento público. Isto porque, o funcionamento da máquina pública necessita de corpo técnico bem estruturado que garanta a prestação de serviços de qualidade na medida e tempo certo aos cidadãos, permitindo a atuação governamental devida.

Deste modo, as despesas com pessoal se tornam significativas para o setor público, de tal maneira que na visão dos autores Correia, Flammarion e Valle (2001) esta temática alcança um patamar relevante para as finanças públicas, motivo pelo qual editaram obra específica para tratar das despesas com pessoal, considerando-as como o elemento-chave da gestão fiscal responsável.

Em virtude do elevado comprometimento orçamentário dos gastos relativos à despesa total com pessoal, houve a necessidade pelo constituinte de estabelecer limites para a execução desse tipo de despesa, visto que, a folha de pagamento representa o principal item da despesa pública e seu descontrole poderá trazer conseqüências desastrosas à administração pública.

A preocupação com o controle de despesas com pessoal em toda a Administração Pública vem desde a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, que foi estendida a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, chegando à atual Constituição, e por fim foi regulamentada pela Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabeleceu normas gerais de finanças públicas, voltadas para uma gestão fiscal responsável de ações planejadas e transparentes. O controle dos gastos públicos, e em especial do gasto com pessoal é matéria de destaque da LRF, sendo atribuída, portanto, responsabilidade aos gestores públicos que deixam de observar os parâmetros legais. Por assim dizer, a LRF busca um equilíbrio das contas, ou seja, o atendimento ao princípio orçamentário do equilíbrio entre receitas e despesas públicas. Fato é que, as despesas com

peçoal podem ser um dos fatores causadores do desequilíbrio das contas públicas, o que demanda atenção e acompanhamento permanente dos gestores públicos.

Um dos indicadores de controle é o quociente despesa com peçoal em relação à receita corrente líquida, previsto nos artigos 19 e 20 da LRF. Nestes artigos é determinado que o limite de gastos com despesa total de peçoal em relação à receita corrente líquida nos Municípios é de 60% (sessenta por cento). Além deste limite, existem os intralimites para os poderes, que na esfera municipal é de 6% (seis por cento) para o Legislativo mais o Tribunal de Contas Municipal (quando houver) e de 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Diante da patente relevância do tema, estudar os gastos com peçoal mostra-se viável e atual, principalmente se considerado o contexto vivenciado no Brasil nos dias atuais. Com este trabalho pretende-se evidenciar a evolução das despesas com peçoal, a fim de verificar o cumprimento dos limites para os gastos desta natureza pelos municípios mineiros, conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, no período compreendido entre os anos de 2000 a 2014.

Os objetivos específicos deste trabalho consistem em:

- a) verificar os parâmetros descritos na literatura, bem como outros entendimentos acerca do tema;
- b) apresentar o montante de gastos com despesas de peçoal em relação à receita corrente líquida dos municípios mineiros, segundo os parâmetros legais;
- c) analisar os gastos com despesas de peçoal, por faixa populacional, a partir da evolução destes na perspectiva dos limites legais;
- d) buscar identificar os elementos condicionantes da trajetória evolutiva dos gastos com despesas com peçoal.

Ainda que os gestores públicos atuem com maior cautela e observância a legislação vigente, deixando de atuar de forma desregrada, estes agem desta forma, na maioria dos casos, para evitar sanções administrativas, civis e penais. Diante desta realidade qual asituação dos gastos com peçoal dos municípios mineiros no período compreendido entre os anos de 2000 a 2014?

Diante deste problema tem-se como hipótese que os municípios com população menor tiveram uma trajetória progressiva de gastos com despesas de pessoal e esta decresce à medida que a população cresce.

Para tanto a metodologia utilizada quanto aos fins, consiste em uma pesquisa descritiva, com a finalidade de identificar o cumprimento dos limites de gastos com pessoal da LRF, por meio das variáveis: Despesa Total com Pessoal e Receita Corrente Líquida. Quanto aos meios, a pesquisa é bibliográfica, documental e estudo de caso. Bibliográfica por utilizar material de domínio público, documental porque é baseada em dados oficiais publicados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG) e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), e, estudo de caso por estar voltada ao estudo detalhado da situação dos gastos com pessoal dos municípios mineiros no período compreendido entre os anos de 2000 a 2014.

Para possibilitar a análise evolutiva do gasto com os servidores públicos municipais e seu impacto nas finanças públicas, os 853 municípios mineiros, foram agrupados em seis categorias segundo o critério populacional, sendo o período de 2000 a 2014 padronizado com a estimativa populacional de 2014.

Com o intuito de alcançar o objetivo proposto, esse trabalho está estruturado em seis capítulos além da introdução. O segundo capítulo trata dos marcos legais pertinentes ao controle das despesas com pessoal. O terceiro capítulo trata da Lei de Responsabilidade Fiscal envolvendo a definição, os limites e o controle da despesa com pessoal, além da receita corrente líquida e dos relatórios fiscais. O quarto capítulo trata da contabilidade criativa e da instrução normativa nº 05/2001 do TCEMG. O quinto capítulo trata da situação dos gastos dos municípios mineiros, seguido do sexto que aponta alternativas para o controle dos gastos com pessoal, introduzindo o sétimo que apresenta as considerações finais do estudo proposto.

2 MARCOS LEGAIS DE CONTROLE DAS DESPESAS COM PESSOAL

A preocupação com o controle de despesas com pessoal em toda a Administração Pública teve suas primeiras manifestações na Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, que estabeleceu no parágrafo 4º, do artigo 66 que “a despesa de pessoal da União, Estados ou Municípios não poderá exceder de cinquenta por cento das respectivas receitas correntes”. (BRASIL, 1967)

Pode-se inferir a partir desse artigo, a evidente preocupação do legislador em manter um equilíbrio entre receitas e despesas públicas, estabelecendo assim um limite rígido para a realização de despesa com pessoal, ou seja, de 50% (cinquenta por cento) da respectiva receita corrente de cada ente federado.

Segundo Quintiere *et al.* (2002, p.36) “o objetivo do legislador ao vincular os gastos com pessoal a um percentual fixo da receita corrente era o de garantir àquele ente federado uma relativa folga financeira que pudesse ser alocada em investimentos de cunho social”.

Mais tarde, em 1969, a Emenda Constitucional nº 1 previu que “uma lei complementar estabelecerá os limites para as despesas de pessoal da União, Estados e dos Municípios”. (BRASIL, 1969). Da mesma forma, é perceptível a preocupação do legislador em estabelecer um controle sobre os gastos de despesas com pessoal. Contudo, esta emenda não foi regulamentada, e por consequência não surtiu os efeitos desejados.

A preocupação com o controle dos gastos com pessoal manteve-se ao longo dos anos, e em 5 de outubro de 1988 foi proclamada a Constituição da República Federativa do Brasil, a qual dispôs no artigo 169 que “a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar”. (BRASIL, 1988)

Nota-se que este artigo passou a abranger tanto as despesas com pessoal de ativos, quanto as despesas com pessoal de inativos, o que veio a representar um significativo acréscimo desses últimos aos limites estabelecidos para as despesas com pessoal.

Devido à importância do controle dos gastos com pessoal para a gestão pública, e sabendo que a matéria não seria imediatamente regulamentada pelos legisladores ordinários, a temática foi tratada em caráter transitório nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, artigo 38, nos seguintes termos: “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão despender com pessoal mais do que sessenta e cinco por cento do valor das respectivas receitas correntes”. (BRASIL, 1988)

Assim, a inserção deste artigo teve como objetivo a manutenção do controle efetivo em relação às despesas com pessoal, até que fosse editada a Lei Complementar que fixasse limites aos entes federados no tocante a esse tipo de gasto.

Somente alguns anos depois, mais precisamente em 27 de março de 1995, foi publicada a Lei Complementar nº 82, conhecida como Lei Camata I, que veio disciplinar os limites de gastos de despesas com pessoal da União, dos Estados e dos Municípios em 60% (sessenta por cento) das suas respectivas receitas correntes líquidas, ou seja, as receitas correntes deduzidas as transferências para outros entes federados. A Lei Camata I ainda estabeleceu regras de ajustes no caso de descumprimento dos limites e determinou que a redução das despesas com pessoal ao limite previamente fixado, cujo prazo para adequação foi de três exercícios financeiros à razão de um terço do excedente por exercício, a contar daquele em que a Lei Complementar entrou em vigor.

A imposição destes limites foi criticada pelos autores Quintiere *et al.* (2002), visto que a legislação impôs regras tão somente ao Poder Executivo o que levou a uma desarmonia entre os três poderes.

A Lei Camata I não surtiu os efeitos desejados pelo legislador, o que resultou na sua revogação e edição de uma nova Lei Complementar, intitulada como Lei Camata II (Lei Complementar nº 96/99). Esta segunda lei tratou de estabelecer limites mais rígidos para as despesas totais com pessoal, atribuindo a União o limite de 50% (cinquenta por cento) da sua receita corrente líquida e aos Estados, Distrito Federal e Municípios o limite de 60% (sessenta por cento).

Para Quintiere *et al.* (2002) esta Lei Complementar além de ter introduzido limites mais severos para os gastos do Governo Federal com as suas despesas totais com

pessoal, apresentou também, definições mais precisas acerca dessas despesas, detalhando os elementos constitutivos das suas parcelas, as Despesas de Pessoal e Encargos Sociais.

Além dos limites mais severos, a Lei Camata II, trouxe em seu bojo penalidades a serem aplicadas no caso de descumprimento dos limites previstos, como pode ser comprovado a partir da leitura do artigo 3º:

Art. 3º Sempre que as despesas com pessoal da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios estiverem acima dos limites fixados no art. 1º, ficam vedadas:

- I - a concessão de vantagem ou aumento de remuneração, a qualquer título;
- II - a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreira;
- III - novas admissões ou contratações de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e pelas entidades da administração direta ou indireta, mantidas, no todo ou em parte, pelo Poder Público; e
- IV - a concessão a servidores de quaisquer benefícios não previstos constitucionalmente. (BRASIL, 1999)

Da mesma forma, a Lei Camata II não surtiu os efeitos desejados pelo legislador, o que resultou na sua revogação e edição da Lei Complementar nº 101 em 05 de maio de 2000, cujo teor trata de estabelecer normas gerais de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Ainda no ano de 2000, foi editada a Emenda Constitucional nº 25/2000 substituída pela Emenda Constitucional nº 58/2009, que procurou dar uma melhor adequação à questão.

A Emenda Constitucional nº 25/2000 publicada em 15/02/2000 teve como princípio alterar o inciso VI do artigo 29 e acrescentar o artigo 29-A a Constituição da República para regulamentar os limites de despesas com o Poder Legislativo Municipal. Por outro lado, a Emenda Constitucional nº 58/2009 publicada em 24/09/2009 alterou o inciso IV do caput do artigo 29 e do artigo 29-A para dispor sobre a recomposição das Câmaras Municipais.

Como se pode notar ambas as emendas constitucionais trataram do mesmo assunto, qual seja, os limites de despesas com pessoal do Poder Legislativo, sendo que a primeira tratou das regras para estabelecimento do subsídio dos vereadores e a segunda tratou

da composição das Câmaras Municipais. Logo a Emenda Constitucional nº 58/2009 ao substituir a Emenda Constitucional nº 25/2000 manteve como princípio o de regulamentar os gastos com pessoal no Poder Legislativo Municipal.

No que se refere ao artigo 29-A, a norma constitucional estabeleceu limites distintos tanto para a despesa total quanto para a despesa de pessoal do Poder Legislativo em âmbito municipal. Tendo como base o somatório das receitas tributárias e das transferências constitucionais, realizadas no exercício anterior, esta norma estabeleceu um parâmetro para o total das despesas do Poder Legislativo municipal, excluindo destas tão somente os gastos com inativos:

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior. (AC)

I – 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes;

II – 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes;

III – 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes;

IV – 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes;

V – 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes;

VI – 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes. (BRASIL, 2009)

Ponto relevante é que a norma constitucional estabeleceu um limite máximo permitido de 70% (setenta por cento) para gastos com pessoal, englobando o limite de gastos totais a partir de 1º de janeiro de 2001 (§ 1º, art. 2º, EC 25/2000).

Para avançar na discussão sobre os efeitos dos gastos com despesas de pessoal, faz-se necessário verificar os motivos pelos quais foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal, o que será tratado no capítulo seguinte.

3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF

Como ventilado no capítulo anterior, a temática dos gastos com despesas de pessoal está intimamente ligada a Lei de Responsabilidade Fiscal, motivo pelo qual se faz necessário adentrar no estudo desta norma, bem como entender o contexto em que foi editada.

A Lei de Responsabilidade Fiscal nasceu em virtude do insucesso das Leis Camata I e II, sendo então revogadas para ceder lugar, em 05 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. A diretriz desta norma está voltada para as finanças públicas e a responsabilidade na gestão fiscal, sendo embasada pela exposição de motivos dos Ministérios do Orçamento e Gestão, Fazenda e Previdência e Assistência Social, nos seguintes termos:

[...]

2. Este Projeto integra o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, apresentado à sociedade brasileira em outubro de 1988, e que tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia.

3. O PEF contempla medidas de curto prazo e medidas de natureza estrutural. As primeiras asseguram os resultados anunciados no Programa para o período 1999-2001, já na sua forma revisada a partir das mudanças na política econômica ocorridas em janeiro deste ano. As segundas criam as condições para que os resultados alcançados nesse triênio se tornem permanentes, dando base à estruturação de um novo regime fiscal do País.

4. As medidas de curto prazo já foram aprovadas pelo Congresso Nacional e implementadas pelo Executivo. As medidas de natureza estrutural estão sendo apreciadas pelo Legislativo, onde se destacam a Proposta da Reforma Tributária e a Regulamentação das Reformas da Previdência e da Administração.

5. Este Projeto de Lei – publicamente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – também faz parte desse elenco de importantes inovações estruturais da Administração Pública que, após aprovado, terá vigência num ambiente fiscal mais favorável, sedimentado pelos efeitos positivos do PEF, da reestruturação das dívidas dos Estados e dos Municípios, da reorganização do sistema bancário estadual e de outras medidas de ajuste fiscal implementadas pelos governos estaduais e municipais. (VICCARI JÚNIOR *et al.*, 2001, p.15)

Os primeiros relatos de discussão do tema se deram a partir da necessidade de manutenção da estabilidade econômica do país, o que resultou no envio de um projeto de lei ao Congresso Nacional no ano de 1999, e da criação do Programa de Estabilidade Fiscal.

Isto porque, no Brasil, o cenário era de crise, sendo que mais de 90% dos estados brasileiros estavam endividados, ou seja, dos 27 estados, 25 tiveram suas dívidas refinanciadas pelo governo federal no ano de 1997, com exceção de Tocantins e Amapá. Além desta crise, os estados brasileiros traziam um histórico de gastos com pessoal elevado, o que comprometia 79,1% da receita corrente líquida no ano de 1995, 65,4%, em 1996, 59,8%, em 1997, e superando 100% no caso do Rio de Janeiro entre os anos 1995 e 1996.¹

Neste contexto, foi necessária a edição da LRF para regulamentar a Constituição da República vigente, no tocante a Tributação e o Orçamento (Título VI), em específico o Capítulo II que trata das normas gerais de finanças públicas, recepcionando e reforçando o previsto nos artigos 163, 165, 250 e outros.

Os autores Nascimento e Debus (2000) afirmam que os dispositivos constitucionais recepcionados pela LRF são os seguintes:

Lei complementar disporá sobre:

I - finanças públicas;

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

III - concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;

V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)

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

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. (DEBUS; NASCIMENTO, 2000, p.5)

Além do artigo 163 da Constituição da República, a LRF regulamentou ainda o artigo 169, ao estabelecer limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União. Por conseguinte, as alterações promovidas a partir da LRF ocasionaram a revogação da Lei Complementar n° 96, de 31 de maio de 1999, também conhecida como Lei Camata II (artigo 75 da LRF), como dito anteriormente.

¹ Fonte: FINBRA – Finanças do Brasil. Disponível em: www.stn.fazenda.gov.br.

Outro artigo regulamentado por esta norma o artigo 250 da Constituição da República, que assim determina:

Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei, que disporá sobre a natureza e administração desse fundo. (BRASIL, 1988)

Como se pode notar a LRF regulamentou vários artigos da Constituição da República vigente, notadamente os que envolvem a gestão fiscal, já que seu principal objetivo consiste em estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”, sendo esta responsabilidade pautada conforme o artigo 1º, § 1º, desta lei, nos seguintes termos:

ação planejada e transparente; prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas; garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. (BRASIL, 2000)

Dentre as diversas inovações e parâmetros elencados pela LRF, os gastos com as despesas de pessoal assumem posição de destaque, conforme se verifica no capítulo que trata da despesa pública, em sua seção II que foca as Despesas com Pessoal, isto porque trata de grupo de despesa que mais contribui na estrutura de gastos orçamentários dos entes federados. A partir da análise desse capítulo verifica-se inicialmente a definição de despesa total com pessoal. Em seguida, é possível analisar o estabelecimento de limites aos gastos de pessoal, alcançando todos os três Poderes do Estado. E por fim, a LRF estabelece a necessidade de controle, sistemática operacional e sanções legais caso verificado o descumprimento.

3.1 Despesa com Pessoal

Antes de adentrar propriamente no conceito de Despesa com Pessoal, faz-se necessário remeter às origens próximas da crise fiscal brasileira.

De acordo Figueiredo e Nóbrega (2006, p.67-68) “no período entre 1995 e 1998, os Estados e Municípios apresentaram déficits primários em média de 0,4% do PIB, ao passo que o Governo central apresentava superávits de cerca de 0,3% do PIB”. Giambiagi; Além (2000) *apud* Figueiredo e Nóbrega (2006) ressaltam que essa piora fiscal dos Estados se deveu basicamente a dois fatores:

- a) aumentos significativos com gastos com o funcionalismo público, caracterizado pela concessão indiscriminada de reajustes salariais;
- b) peso crescente dos gastos com inativos nas folhas de pagamento, alavancado pelas regras “perversas” da aposentadoria por tempo de serviço e as aposentadorias especiais. (GIAMBIAGI; ALÉM *apud* FIGUEIREDO; NÓBREGA, 2006, p.68)

Ainda segundo os autores, a história recente do Brasil mostra um descaso e descompromisso pela maioria dos gestores com a boa gestão na administração pública, visto que as despesas de pessoal aumentaram significativamente após a Constituição da República de 1988. Isso pode ser comprovado por meio dos consideráveis aumentos concedidos ao funcionalismo em finais de mandato pelos gestores públicos, comprometendo a gestão de seus sucessores. “Além disso, o setor público brasileiro, diante do desaquecimento econômico nos anos 80 e da crise econômica que se instalou, [...], não era incomum encontrarmos Estados que consumiam entre 70%, 80% ou mais de suas receitas com o funcionalismo público.” (FIGUEIREDO; NÓBREGA, 2006, p.68)

Para Bresser-Pereira (2012) do ponto de vista econômico os anos 1980 foram perdidos, devido a grande crise da dívida externa dessa época que desencadeou a alta inflação inercial. “O Brasil, que vinha crescendo a taxas extraordinárias até 1980, parou; a economia brasileira estagnou. E, depois, nunca mais voltou às altas taxas de 1950 a 1980”. (BRESSER-PEREIRA, 2012, p.1)

Ainda segundo Bresser-Pereira (2012) a intitulação de “década perdida” se deveu as oscilações no Produto Interno Bruto – PIB que foram tão repentinas entre 1981 e 1990, provocadas, sobretudo pela dificuldade da economia local se adaptar às novas exigências da economia mundial, decorrentes do novo ambiente internacional. Destaca como problema a administração da dívida externa brasileira, o que refletiu tanto no nível dos gastos públicos, das taxas de inflação e da taxa de investimentos, quanto na produtividade geral da indústria brasileira.

Figueiredo e Nóbrega (2006) ressaltam que essa década ficou marcada por “déficits fiscais reiterados, políticas monetárias inoperantes e a falta de um comportamento fiscal responsável por parte dos governantes”. (FIGUEIREDO; NÓBREGA, 2006, p.57)

Diante desses contextos buscou-se uma lei inovadora, que garantisse uma nova postura, um novo comportamento do gestor público perante as contas públicas, bem como a devida importância à gestão pública, motivo pelo qual o legislador se encarregou de estabelecer diretrizes que assegurassem a alteração do cenário de crise vivenciado pelo país. Daí a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A LRF dedicou tratamento específico à despesa com pessoal e determinou uma série de restrições a serem observadas tanto para a criação de uma nova despesa de pessoal quanto para aumento de gastos dessa natureza, que conforme Figueiredo e Nóbrega (2006) são:

1. estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, assim como demonstrar a origem dos recursos para o seu custeio (art. 17, §1º, da LRF);
2. comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais, devendo seus efeitos ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa (art. 17, §2º, da LRF);
3. existência de prévia dotação suficiente para atender às projeções das despesas (art. 21, da LRF c/c art. 169, da CF);
4. obediência à vedação, à vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias (art. 21, da LRF c/c art. 37, XIII, da CF);
5. não ser realizada nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato (art. 21, parágrafo único, LRF);
6. cumprimento do limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo (art. 21, II, da LRF);
7. obediência, no caso daqueles poderes e órgãos que estavam enquadrados nos respectivos limites em 1999, à vedação de aumentar a despesa total com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, além da despesa verificada no exercício imediatamente anterior acrescida de 10% (dez por cento), até o final de 2003 (art. 71, da LRF);
8. observância ao chamado limite prudencial (art. 22, parágrafo único, da LRF). (FIGUEIREDO; NÓBREGA, 2006, p.75-76)

Nota-se a preocupação do legislador no exercício do controle via regras fiscais, por meio da restrição dos gastos com pessoal, criação de limites e aplicação de sanções para os que não cumprirem a norma, de modo a não afetar o equilíbrio entre receitas e despesas. Trata-se, portanto, do principal item de despesa do setor público.

3.1.1 Definição de Despesa com Pessoal

O artigo 18, da LRF, traz o principal conceito de despesa total 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.

§ 1º Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência. (BRASIL, 2000)

Percebe-se que o conceito trazido pela norma apresenta uma definição genérica e ampla dos termos que abrangem a despesa com pessoal, sendo necessária uma definição de cada um destes termos:

a) Servidores públicos em atividade: representado por todos aqueles que ainda encontram-se ocupando algum cargo ou função ou emprego público, não discriminando se civil ou militar ou fazendo distinção quanto à natureza do vínculo ou quanto ao seu caráter temporal. Obviamente estão assim alcançados os servidores que mantêm vínculo permanente ou temporário, seja sob a proteção do regime celetista ou do regime estatutário (QUINTIERE *et al.*, 2002);

b) Servidores inativos: formado pelos servidores aposentados;

c) Pensionistas: constituído pelos dependentes de servidores já falecidos que gozam o direito à pensão, conforme previsão legal;

d) Detentores de mandatos eletivos e membros de Poder: os membros do Poder Legislativo e do Poder Executivo nas três esferas administrativas cuja investidura esteja vinculada a processo eletivo específico. Os membros do Poder Judiciário, ocupantes de funções nos Tribunais Superiores, bem como seus congêneres no âmbito estadual, também compõem esse grupo. (QUINTIERE *et al.*, 2002)

A lei descreve também o que pode ser incluído como sendo gastos com pessoal, e estes englobam: vencimentos; vantagens pessoais fixas e variáveis tais como os adicionais, gratificações e horas extras; subsídios; proventos referentes à aposentadoria, reforma e pensão; encargos sociais, tais como o PIS-Pasep e o FGTS, devidos pelo Poder Público na qualidade de empregador; e, contribuições previdenciárias recolhidas pelo Poder Público na qualidade de empregador, tais como os pagamentos ao INSS para financiar a seguridade social.

Este artigo ainda definiu regra específica e nova para a contabilização de “terceirização de mão-de-obra” que se refere à substituição de servidores e empregados públicos.

Considera-se de modo geral que a atividade finalística de cada organização não poderá ser terceirizada. De maneira expressiva, o Decreto Federal nº 2.271, de 07 de julho de 1997, explicita sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, ou seja, o que deve ou não ser terceirizado:

Art. 1º No âmbito da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional poderão ser objeto de execução indireta as atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade.

§1º As atividades de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta.

§ 2º Não poderão ser objeto de execução indireta as atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente no âmbito do quadro geral de pessoal. (BRASIL, 1997)

Neste sentido, Fernandes (2001) sintetiza que “só é admissível a terceirização de atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares e, ainda assim, quando essas não estejam integrando elenco de atividades de cargo ou emprego, salvo se esse estiver extinto ou ‘em extinção’”. (FERNANDES, 2001, p.67)

Ao conjugar-se os artigos 18, § 1º e 72 da LRF pode-se inferir que eles tratam de casos de terceirização de serviços e serviços de terceiros, respectivamente. Contudo estes termos não devem ser confundidos, tendo em vista que abrangem aspectos distintos.

Assim explicitam Correia, Flammarion e Valle(2001):

distinguem-se os gastos com terceirização de serviços, que, via de regra, implicam substituição de servidores por prepostos da empresa contratada a prestar serviços-meio do terceirizante, das despesas com serviços de terceiros, que tanto incluem aqueles como os decorrentes da mera locação de bens por outrem, por exemplo.

[...]

Esta diferenciação também pode ser encontrada naquela adendo à Lei nº 4.320/64, que especifica, entre as despesas com Serviços de Terceiros - quer pessoa física, quer jurídica – as decorrentes daquilo que impropriamente chama de Locação de Mão-de-Obra e que, como já vimos, corresponde à terceirização de serviços com prestações personalíssimas de terceiros, estranhos à Administração que deles se valha.

Exemplos práticos de serviços de terceiros em geral seria a locação de máquina copiadora ou a assinatura de jornais ou periódicos e da terceirização de serviços em específico, o contrato de limpeza, de vigilância ou de informática em órgãos em que tais atividades não sejam típicas do ente público terceirizante. (CORREIA; FLAMMARION; VALLE, 2001, p.73)

Isto posto, facilita o entendimento proposto no artigo 72, da LRF, que assim dispõe “a despesa com serviços de terceiros dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não poderá exceder, em percentual da receita corrente líquida, a do exercício anterior à entrada em vigor desta Lei Complementar, até o término do terceiro exercício seguinte.” (BRASIL, 2000)

Nota-se, que a intenção do legislador com parágrafo primeiro, do artigo 18 c/c 72 da LRF está exatamente em limitar a despesa de serviços que tentam substituir mão-de-obra.

3.1.2 Limites Globais para o comprometimento da Receita Corrente Líquida

Após a definição do que é incluído no gasto de pessoal, o legislador se encarregou de estabelecer no artigo 19, da LRF, o limite global para o comprometimento da receita corrente líquida com esse tipo de gasto, sendo: União: 50% (cinquenta por cento), Estados: 60% (sessenta por cento) e Municípios: 60% (sessenta por cento).

Contudo, nos percentuais acima descritos, conforme o artigo 19, § 1º, I a VI, da LRF, não serão computadas as despesas:

- a) de indenizações por demissão de servidores ou empregados;
- b) relativas a incentivos à demissão voluntária;

c) de convocação extraordinária do Congresso Nacional, quando convocadas pelo Presidente da República, pelos Presidentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, ou a requerimento da maioria dos membros de ambas as Casas, em caso de urgência ou interesse público relevante (inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição);

d) de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

e) com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19;

f) com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição, das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro. (BRASIL, 2000)

Esses limites globais estabelecidos pelo artigo 19, da LRF foram subdivididos, a fim de repartir o percentual a cada poder, a saber:

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

I - na esfera federal:

a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União;

b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo;

d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União;

II - na esfera estadual:

a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;

b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;

c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;

d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

III - na esfera municipal:

a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo. (BRASIL, 2000)

Giuberti (2005) explica que “a imposição de limites específicos para o gasto com pessoal está ligada ao fato deste ser o principal item de despesa corrente e apresentar um histórico elevado por um longo período, especialmente no caso dos Estados brasileiros”. (GIUBERTI, 2005, p.19)

Além do limite legal referido nos parágrafos anteriores, destacam-se ainda, o limite de alerta, o limite prudencial e o limite transitório. Esses limites também visam prevenir riscos e corrigir desvios que podem afetar o equilíbrio pretendido.

Entende-se por Limite de Alerta quando a despesa com pessoal atinge 90% do limite previsto nos artigos 19 e 20. A partir disso, compete aos respectivos Tribunais de Contas alertar esta situação aos Poderes e órgãos, conforme dispõe o artigo 59 da LRF:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

[...]

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

[...]

II – que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

[...]

IV – que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

[...]

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20. (BRASIL, 2000)

Observa-se, portanto, que cabem aos Tribunais de Contas cientificar os Poderes e órgãos que estão se aproximando dos limites legais, sem contudo, gerar qualquer tipo de vedação a estes entes.

Já o Limite Prudencial é atingido quando a despesa total com pessoal excede a 95% do limite máximo estabelecido na LRF, sendo necessário à adoção de medidas por parte dos entes federados para paralisar o crescimento dessa despesa em relação à Receita Corrente Líquida. Neste caso, ao contrário do Limite de Alerta, o artigo 22, da LRF, estabelece vedações a serem aplicadas sempre que a despesa com pessoal ultrapassar o Limite Prudencial:

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I – concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II – criação de cargo, emprego ou função;

III – alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000)

Nota-se que essas vedações são mecanismos voltados à compensação do excesso de gastos observado, sendo aplicadas independentemente de emissão de alerta pelo Tribunal de Contas.

Por fim, tem-se o Limite Transitório, que condiciona a elevação da despesa de pessoal dos Poderes e órgãos que apresentam gastos inferiores ao limite legal, conforme transcrito no artigo 71, da LRF:

Art. 71. Ressalvada a hipótese do inciso X do art. 37 da Constituição, até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor desta Lei Complementar, a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não ultrapassará, em percentual da receita corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (dez por cento), se esta for inferior ao limite definido na forma do art. 20. (BRASIL, 2000)

É notório a partir da leitura deste artigo, a preocupação do legislador em estipular um limite transitório para os entes federados que se encontravam abaixo do limite legal, possibilitando a eles após três anos da edição dessa lei, aumentar o montante de seus gastos com pessoal no máximo em 10% em relação àquele do exercício anterior.

3.2 O Controle da Despesa Total com Pessoal

Os artigos 21, 22 e 23 estabelecem normas de controle da despesa total com pessoal de forma a inibir a prática de atos que desrespeitem os limites legais. Em sendo assim,

a não adoção de medidas que visem à diminuição dos gastos desta natureza podem acarretar sanções ao ente enquanto perdurar o excesso apurado. A ocorrência destas sanções prejudicam tanto o ente que comete as irregularidades como a população que deixa de ser atendida da forma devida através das políticas públicas.

Quintiere *et al.* (2002, p.55) esclarecem que “a LRF teria sua eficácia comprometida caso não houvesse a previsão de sanções e restrições aos entes federados que descumprissem seus ditames”.

O artigo 21 torna sem efeito o ato que provoca o aumento da despesa com pessoal e que não atenda o estabelecido nesta lei e na Constituição da República, a saber:

Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

I – as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar, e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição;

II – o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo;

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20. (BRASIL, 2000)

Por sua vez, o parágrafo único do artigo 22, já mencionado anteriormente, traz sanções ao poder ou órgão, caso a despesa total com pessoal ultrapasse o limite prudencial de 95% (noventa e cinco por cento). Essas sanções perduram enquanto o ente superar os limites legais.

A observância do limite prudencial na visão de Fernandes (2001) tem por objetivo “assegurar que a Administração Pública possa suportar os acréscimos compulsórios, como os previstos no art. 37, inc. X, da Constituição da República, e considerar o fato de que a receita é variável mês a mês o que leva a uma variável proporcional do percentual definido”. (FERNANDES, 2001, p.184)

Por fim, caso a despesa total com pessoal, ultrapasse os limites definidos no artigo 20, o excedente deverá ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se ainda as seguintes providências previstas nos parágrafos 3º e 4º, do artigo 169, da CRFB/88:

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

[...]

I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - exoneração dos servidores não estáveis. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 4º Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998). (BRASIL, 1988)

Diante deste contexto, como alternativa para evitar a drástica medida de exoneração de servidores por excesso de quadros, o legislador estabeleceu algumas possibilidades, elencadas nos §§ 1º e 2º, do artigo 23, da LRF e que foram objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. (Vide ADIN 2.238-5) (BRASIL, 2000)

A ADIn nº 2.238-5 em análise pelo Supremo Tribunal Federal defende a suspensão do § 2º, do artigo 23, da LRF:

Não pode agora o legislador, ao editar lei complementar, alterar a disposição consignada em sede constitucional, tanto mais quando se sabe que a Constituição Federal, em seu art. 7º, VI, define a irredutibilidade de salários, mandando, em seu art. 39, §3º, que se aplique essa disposição aos “servidores ocupantes dos cargos e empregos públicos”, não diferenciando, nesse trecho, entre servidores efetivos e dos cargos em comissão.

O mesmo raciocínio se aplica ao disposto no “§2º do art. 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que faculta “a redução da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária”, o que não é senão uma forma de introduzir, à sorrelfa, a mesmíssima figura da redução dos vencimentos já intentada no parágrafo anterior”. (BRASIL, 2008)

Figueiredo e Nóbrega (2006, p.106) elucidam que “a redução dos valores atribuídos aos cargos comissionados de que trata o §1º, do artigo 23, da LRF, não obstante o acerto da decisão do STF, não impede, de fato que haja esta diminuição.” A justificativa fundamenta-se no artigo 37, inciso II, da Constituição da República, vez que esses cargos são de livre nomeação e exoneração, ou seja, é prerrogativa do gestor público a manutenção ou não destes cargos públicos.

Estes autores entendem ainda que é possível tanto a redução da jornada como a redução de vencimentos de servidores estatutários, por meio de lei que determine de forma expressa e com prévia anuência destes. Quanto aos empregados públicos esta prerrogativa se dá por meio de acordo ou convenção coletiva, isso porque gozam de garantias constitucionais (art. 7º, CRFB/88).

Outro ponto relevante diz respeito às sanções, que como dito anteriormente, são aplicadas aos entes públicos quando da ocorrência de desobediência aos limites legais. Estas sanções foram previstas no § 3º e incisos, do artigo 23, da LRF:

Art. 23

[...]

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. (BRASIL, 2000)

De forma resumida e didática, a Secretaria do Tesouro Nacional correlacionou as infrações com as respectivas sanções, previstas na LRF. Neste trabalho será dada ênfase, tão somente no que se refere às despesas com pessoal.

Quadro 1: Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal 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 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 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 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).
Não cumprirlimite de Despesa Total com Pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha estado acima desse limite em 1999 (LRF, art. 70).	Proibição de receber transferências voluntárias, contratar operações de crédito e de obter garantias (LRF, art. 23, §3º). Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não cumprir, até 2003, o limite de Despesa Total com Pessoal do exercício em referência que não poderá ser superior, em percentual da Receita Corrente Líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até dez por cento, se esta for inferior ao limite definido em lei (LRF, art. 71).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Não cumprir, até 2002, o limite de Despesa com Serviços de Terceiros do exercício em referência que não poderá ser superior, em percentual da Receita Corrente Líquida, a despesa verificada no exercício de 1999 (LRF, art. 72).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>.

Elaborado pela autora.

3.3 Receita Corrente Líquida – RCL

A Lei de Responsabilidade Fiscal utiliza um denominador comum, conhecido como Receita Corrente Líquida – RCL. Esta serve como parâmetro para calcular os percentuais de gastos com pessoal, gastos previdenciários, de endividamento, e outros, bem como um importante indicador de desempenho da arrecadação do ente público.

“A Receita Corrente Líquida é a base de cálculo de todos os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal e sobre ela serão calculados os percentuais de gastos previstos na lei”. (SILVA, 2009, p.40)

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, o principal objetivo da Receita Corrente Líquida é:

Servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação da receita orçamentária e das garantias do ente da Federação. (BRASIL, SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 2016)

Nota-se que a RCL fundamenta o nível de reserva para atendimento dos riscos fiscais (reserva de contingência), assim como, para os limites da despesa de pessoal. Neste trabalho se dará ênfase aos limites destinados aos gastos de pessoal dos municípios mineiros, e estes se desdobram em quatro aspectos:

- ✓ limite global de todo o Município: 60% da receita corrente líquida;
- ✓ limite por Poder Municipal: 54% (Executivo); 6% (Legislativo);
- ✓ limite prudencial, que, se atingido (95% dos tetos referidos), impede, salvo exceções, a contratação de servidores e os aumentos salariais;
- ✓ limite de alerta, que se alcançado (90% dos tetos referidos), faz com que os Tribunais de Contas notifiquem o Poder sob o risco de desvio fiscal.

Neste contexto, existem vantagens que são atribuídas a RCL e fortalecem a sua escolha como indicador, que para Toledo Júnior (2011) são:

- a) Comparecimento amplamente hegemônico na arrecadação pública;
- b) Apresenta-se, todo ano, de modo habitual, frequente, regular;
- c) Afasta a dupla contagem que se dá na consolidação dos balanços das entidades do mesmo nível de governo. (TOLEDO JÚNIOR, 2011, p.8)

No que se refere às duas primeiras vantagens, pode-se inferir que a receita corrente é predominante na arrecadação do ente governamental, ao contrário da receita de capital que tem comparecimento irregular e não frequente, vez que é composta pelos empréstimos e financiamentos, pela alienação de bens públicos e pelos recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado. Quanto à última vantagem, esta se relaciona com a dupla contagem ocorrida nos regimes próprios de previdência social – RPPS.²

Por outro lado, o autor ressalta que ainda que existam vantagens na escolha da RCL como indicador, a precisão na sua apuração é de fundamental importância, isto porque qualquer falha implicará em decisões tais como:

- a) Corte de servidores, conforme as etapas prescritas no art. 169, § 3º da Constituição: redução de despesas com cargos em comissão; exoneração de servidores estáveis.
- b) Impossibilidade de, salvo exceções, aumentar a despesa de pessoal, pois que ultrapassado o limite prudencial da Lei Complementar nº 101, de 2000 (art. 22, parágrafo único).
- c) Aplicação de pesada multa em dirigente que, em dois quadrimestres, não conteve o gasto laboral (30% dos vencimentos anuais³).
- d) Reclusão, de um a quatro anos, de gestor público que, nos derradeiros 180 dias do mandato, ordenou o aumento do gasto laboral (art. 359-G do Código Penal).
- e) Não-possibilidade de a população beneficiar-se com convênios financiados pela União, caso não ocorra o retorno, nos prazos determinados, aos limites da despesa de pessoal e dívida consolidada (art. 23, § 3º e art. 31, § 2º, ambos da LRF).
- f) Dano aos serviços públicos à vista do corte nos Fundos de Participação de Estados e Municípios; isso, na hipótese de não se ter depositado o exato valor proporcional à receita corrente líquida (art. 97, § 10, V do ADCT). (TOLEDO JÚNIOR, 2011, p.8-9)

² “Exemplo de dupla contagem acontece nos regimes próprios de previdência – RPPS; a despesa de contribuição patronal, de pronto, não representa saída do erário; não é desembolso; é dinheiro que, via de regra, permanece no caixa governamental, para, depois de capitalizado, bancar aposentadorias e pensões.” (TOLEDO JÚNIOR, 2011, p.7)

³ Art. 5º, IV, da Lei nº 10.028, de 2000.

Para melhor compreensão da RCL, faz-se necessário definir os elementos que a compõem, conforme disposto no inciso IV, do artigo 2º, da LRF, a saber:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

[...]

IV – receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;
- b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
- c) na União, nos Estados e nos 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 Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência de Lei Complementar nº 87⁴, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60⁵ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades. (BRASIL, 2000)

Observa-se que a RCL compreende a soma de todas as receitas correntes arrecadadas no mês de referência e nos onze meses anteriores, menos os ingressos financeiros classificados como correntes, não pertencentes ao ente. Vale lembrar que, a apuração da RCL deve ser para o período de um ano, não necessariamente coincidente com o ano civil. A título de exemplo, se a RCL estiver sendo calculada em fevereiro de 2016, o mês de referência será janeiro de 2016 e os anteriores de dezembro de 2015 a fevereiro de 2015. Considera-se esse período “para neutralizar a sazonalidade típica da receita governamental, [...] os ingressos de

⁴ A Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e dá outras providências.

⁵ Art. 60 do ADCT, em seu § 1º, trata do denominado Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, tendo o *caput* do dispositivo alterado pela **Emenda Constitucional nº 14, de 12.9.96**. A **Lei nº 9.424/96**, regulamentada no âmbito federal pelo **Dec. nº 2.264/97**, dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do magistério (Fundef).

caixa são mais intensos no início e no fim do ano, quer dizer, a receita não é linear ao longo do exercício”. (TOLEDO JÚNIOR, 2011, p.3)

A LRF também fez previsão no que concerne a exclusão de duplicidades no cálculo da RCL, isto porque no entender do legislador, caso a exclusão não seja efetuada, os resultados podem ficar comprometidos, não retratando de forma fidedigna o contexto vivenciado pelo ente público. As duplicidades são caracterizadas pela dupla contabilização de um mesmo recurso ingressado nos cofres públicos, sem distinção do ente.

Exemplo disso ocorre no processo de contabilização de receitas intra-orçamentárias⁶, que ocorre quando um determinado município recebe recursos de outros entes federados e transfere para uma autarquia que os contabiliza como receita. Na totalidade das receitas deste município tal repasse deve ser desconsiderado no cômputo do cálculo, de forma a evitar duplicidades.

Outro exemplo encontrado dessa dupla contagem acontece nos regimes próprios de previdência – RPPS, que nos dizeres de Toledo Júnior (2011, p.7):

[...] a despesa de contribuição patronal, de pronto, não representa saída do erário; não é desembolso; é dinheiro que, via de regra, permanece no caixa governamental, para, depois de capitalizado, bancar aposentadorias e pensões.

Pois bem, o tal gasto patronal vem de receitas já antes contabilizadas (ICMS, IPVA, entre outros), sem embargo de depois ensejar, no fundo ou entidade que administra o RPPS, uma duplicada receita, agora intitulada “*Contribuição Social*”, que, [...], é designada intra-orçamentária.

Resta claro que essa segunda receita, a de Contribuição Social, não é novo ingresso dinheiro; apenas provém daqueles ingressos normais, corriqueiros, habituais do ente patrocinador do sistema próprio (ICMS, IPVA).

Então no balanço consolidado e, portanto na RCL, não comparece a intra-orçamentária Contribuição Patronal. (TOLEDO JÚNIOR, 2011, p.7)

Diante desta realidade, a Secretaria de Tesouro Nacional editou a sexta edição do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, no que se refere ao Demonstrativo da Receita

⁶ De acordo com Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 6ª Edição “operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social (OFSS) do mesmo ente federativo; por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas remanejamento de receitas entre seus órgãos”.

Corrente Líquida, visando esclarecer que serão excluídas do cômputo da RCL, a contribuição patronal para o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, por configurar uma duplicidade de receitas:

Portanto, as receitas intra-orçamentárias (contrapartida da modalidade 91) deverão ser excluídas do cálculo por caracterizarem duplicidades, uma vez que representam operações entre entidades integrantes do mesmo orçamento fiscal e da seguridade social. Ou seja, as receitas intra-orçamentárias não poderão ser computadas nas linhas referentes às receitas correntes brutas e também não poderão ser deduzidas. Nesse contexto, a contribuição patronal para o Regime Próprio de Previdência dos Servidores – RPPS, por configurar uma duplicidade, não será computada na linha Receita de Contribuições e não será deduzida. Por outro lado, a contribuição dos servidores para o RPPS será computada na linha Receita de Contribuições e será deduzida. (BRASIL, SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 2016)

Além do estorno das duplicidades na apuração da RCL, deve haver também as deduções permitidas que são as transferências constitucionais e legais, a contribuição do empregador e trabalhador para a Seguridade Social, a contribuição dos servidores para o RPPS, a compensação financeira entre os regimes de Previdência, a contribuição para o custeio das pensões militares, as deduções para o FUNDEB e as contribuições para o PIS/PASEP⁷.

No caso dos Municípios, a RCL corresponde à Receita Corrente total, subtraídas as contribuições ao regime próprio de previdência e assistência social (quando houver), e também, as compensações relativas à Lei Haully⁸. Nota-se que a RCL nos Municípios poderá corresponder simplesmente à sua Receita Corrente total, vez que estes não realizam transferências constitucionais a outros entes.

3.4 Relatórios Fiscais

A LRF dedicou capítulo próprio para tratar da transparência, controle e fiscalização, estabelecendo os instrumentos de gestão fiscal, dentre eles, o Relatório

⁷ Demonstrativo da Receita Corrente Líquida. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br

⁸ A Lei nº 9.796/1999 dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria, e dá outras providências.

Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. Estes relatórios são demonstrativos que evidenciam toda a gestão fiscal do ente público.

3.4.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO

A publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária está previsto no § 3º, do artigo 165, da Constituição da República:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 3º O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido de execução orçamentária. (BRASIL, 1988)

A periodicidade na publicação desse relatório permite um controle maior por parte dos órgãos fiscalizadores, assim como, pela sociedade, de modo a acompanhar a execução orçamentária do ente público.

Além da publicidade exigida pela Constituição da República vigente, a LRF define que o RREO deverá ser composto do: Balanço Orçamentário; Demonstrativo da execução das Despesas por função e subfunção; Demonstrativo da Receita Corrente Líquida; Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social; Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores; Demonstrativo do Resultado Nominal; Demonstrativo do Resultado Primário; Demonstrativo de Restos a pagar por Poder e órgão; Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino; Demonstrativo das Despesas com Saúde; Demonstrativo simplificado do Relatório Resumido de Execução Orçamentária; Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital; Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social; Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores; Demonstrativo das Receitas de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos.

Os quatro últimos demonstrativos citados serão elaborados e publicados até trinta dias do encerramento do último bimestre do exercício.

3.4.2 Relatório de Gestão Fiscal – RGF

O Relatório de Gestão Fiscal instituído pela LRF visa o controle, o monitoramento e a publicidade do cumprimento, por parte dos entes públicos, dos limites relacionados a despesas com pessoal, dívida consolidada e mobiliária, concessão de garantias e operações de crédito. Tais limites são definidos em razão da receita corrente líquida.

A Controladoria-Geral da União, por meio da sua Secretaria Federal de Controle Interno é responsável pelo processo de confirmação dos dados constantes do RGF, conforme determinação legal contida no inciso VII do artigo 11 do Decreto nº 4.304, de 16 de julho de 2002.

A elaboração do Relatório de Gestão Fiscal pelos Poderes e órgãos definidos no artigo 20, se dá ao final de cada quadrimestre e conterà conforme dispõe o artigo 55:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterà apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III. (BRASIL, 2000)

Devida a importância alcançada por este relatório, bem como, em atendimento ao princípio constitucional da publicidade dos atos do Poder Público, o RGF deverá ficar

disponível e acessível ao público em geral, isto porque, como estabelecido pela LRF sua publicação se dará até o trigésimo dia após o encerramento do período a que corresponder.

Cabe ainda ressaltar que a não divulgação deste relatório será punida com multa pessoal de 30% (trinta por cento) dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, além de impedir o recebimento de transferências voluntárias e contratação de operações de crédito pelo ente público.

Além da exigência da publicidade dos relatórios, o legislador por meio do artigo 67, da LRF, fez previsão no que se referem às penalidades aplicáveis aos gestores públicos que descumprirem tal determinação, bem como padronizou a forma de apresentação de tais relatórios, tudo em conformidade com o conselho de gestão fiscal.

A emissão do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal tem como princípio básico o controle, o monitoramento e a publicidade dos atos de gestão dos entes públicos. As normas que regulamentam a matéria, embora vigentes, não impedem que os resultados das contas públicas possam ser alterados, e retratem informações que divergem da real situação econômico-financeira vivenciada pelo ente público. A esta prática dá-se o nome de “contabilidade criativa”, a qual será tratada no tópico seguinte.

4 CONTABILIDADE CRIATIVA

A contabilidade criativa consiste na manipulação das contas contábeis com vistas a mostrar uma imagem melhorada da situação econômico-financeira da organização, por meio de práticas que tendem a modificar a situação evidenciada nas demonstrações contábeis.

Nos dizeres de Santos e Guevara (2003) *apud* Oliveira e Souza (2010):

O termo “contabilidade criativa” vem do inglês “*earnings management*”, que em outra versão poderia ser administração ou negócio vantajoso, ou seja, pode ser entendida como gerenciamento ou manuseio dos resultados, com a intenção de mostrar uma imagem diferente (estável no tempo, melhor ou pior) da entidade. (SANTOS; GUEVARA *apud* OLIVEIRA; SOUZA, 2010, p.2)

Em sentido amplo, ainda segundo os autores “as práticas de contabilidade criativa estão muito próximas à fraude contábil, ficando em uma linha tênue entre a norma e a fraude”. (SANTOS; GUEVARA *apud* OLIVEIRA; SOUZA, 2010, p.2)

“A contabilidade criativa é uma maquiagem da realidade patrimonial de uma entidade, decorrente da manipulação dos dados contábeis de forma intencional, para se apresentar a imagem desejada pelos gestores da informação contábil”. (KRAEMER, 2004, p.3)

Para Jameson (1988) *apud* Cordeiro (2003) a contabilidade criativa:

é um processo de uso de normas, onde a flexibilidade e as omissões dentro delas, podem fazer com que os estados contábeis pareçam algo diferente ao que estava estabelecido pelas normas. Consiste em dar voltas às normas para buscar uma escapatória. (JAMESON *apud* CORDEIRO, 2003, p.1)

Isto posto, a contabilidade criativa está inserida num contexto de aproveitamento de subjetividade, de alternativas existentes e da frágil regulamentação de alguns aspectos contábeis, com a intenção de obter demonstrações financeiras que representem a imagem que se deseja.

Na ótica de alguns autores⁹ são múltiplas as razões motivadoras para a prática da contabilidade criativa. Contudo, definir de forma precisa tais razões, demonstra ser um tanto quanto temeroso, vez que esbarra em aspectos relacionados à ética, a fraude e a responsabilidade social.

De acordo com Cordeiro (2003), foi realizado um estudo em 1997, pelo Professor Dr. Juan Monterrey Mayoral, da Universidade de Extremadura, em Badajoz/Espanha, onde foram destacadas algumas práticas criativas de contabilidade mais usualmente utilizadas, quais sejam:

- I – Práticas baseadas em descumprimento de princípios/convenções contábeis:
- a) Descumprimento do princípio do custo histórico.
 - Excesso/falta de valorização dos estoques.
 - Excesso de ativação de encargos financeiros e diferenças cambiais.
 - Excesso/falta de valorização do fundo empresarial.
 - b) Descumprimento do princípio da prudência.
 - Excesso/falta de contabilização de provisões para riscos e gastos com depreciações.
 - Registro contábil de contingências positivas.
 - Reavaliação voluntária de ativos.
 - Excesso de capitalizações de gastos com pesquisa e desenvolvimento.
 - c) Descumprimento do princípio/convenção da uniformidade.
 - Mudanças contábeis voluntárias e injustificadas.
 - Alteração artificial do “alcance” da consolidação.
 - Eleição arbitrária de moeda funcional.
 - Alteração arbitrária da política de amortização de imobilizados e de fundo empresarial.
 - Alteração arbitrária da política de contabilização de resultados diferidos.
 - d) Omissão de informação obrigatória nas notas explicativas.
- II – Práticas baseadas em contabilização errônea de operações.
- Registro contábil de gastos como imobilizados e vice-versa.
 - Registro de gastos correntes como distribuídos em vários exercícios.
 - Erros intencionais na data de “corte” das operações.
 - Registro fictício de trabalhos realizados pela própria empresa em imobilizado.
 - Reconhecimento de gastos contra reservas.
- III – Práticas baseadas em classificações errôneas de lançamentos contábeis.
- Apresentação em balanço de dívidas a curto prazo como sendo de longo prazo.
 - Apresentação como sendo não operacional, de gastos e perdas operacionais.

⁹ CARVALHO, F. L. de (2003); CONSENZA, J. P. (2003); MAYORAL, J. M. (2000); SALAS, O. A.; BLAKE, J.; GUTIÉRREZ, S. M. (2004)

- Apresentação como sendo operacionais gastos e perdas não operacionais.

IV – Práticas baseadas em operações vinculadas a Operações comerciais e financeiras realizadas com entidades excluídas do “alcance” da consolidação.

- “Auto-transações” baseadas em negócios jurídicos com as próprias operações da companhia.
- “Auto-transações” baseadas em ampliar capital com crédito a “recursos próprios”.
- “Auto-transações” para iludir a intervenção da auditoria contábil em aplicações de capital.
- Emissão de ações preferenciais amortizáveis. (CORDEIRO, 2003, p.2-3)

Mendes (2004) descreve algumas operações de contabilidade criativa utilizadas nos últimos anos, pelo Governo Federal, como: pagamento de dividendos ao Tesouro por empresas que estão fora do conceito do setor público¹⁰; venda de patrimônio público a empresas estatais que estão fora do conceito de setor público; antecipação de receitas futuras, empréstimos a empresas públicas que estão fora do conceito de setor público por meio de emissão de títulos; fabricação de receita primária fictícia; pagamento de despesas com a entrega de títulos públicos; adiamento de desembolsos, criando-se “restos a pagar”.

No entanto, não há como ignorar a contabilidade propriamente dita e sua relevância para a Administração Pública. Kohama (2010) define da seguinte forma:

A Contabilidade como uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade. (KOHAMA, 2010, p.25)

A Lei nº 4.320/1964¹¹, no artigo 83, destaca que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas,

¹⁰De acordo com Mendes (2014, p.2) “O setor público é formado não apenas pela administração pública direta (órgãos públicos, autarquias, fundações), mas também por empresas que pertencem ao governo. Elas podem ser empresas públicas (100% de propriedade do governo) ou de economia mista (o governo é o acionista majoritário). Entre as empresas públicas e de economia mista estão vários bancos (Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil, BNDES, Banco do Nordeste, etc.)”

¹¹ Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. (BRASIL, 1964)

Neste sentido, as informações contábeis devem estar pautadas em princípios e normas que garantam informações confiáveis e úteis aos diferentes usuários da contabilidade, de forma a possibilitar uma melhor interpretação e compreensão acerca da real situação econômico-financeira da entidade no processo de tomada de decisão.

A seguir será apresentado o procedimento de “contabilidade criativa” utilizado pelo governo do Estado de Minas Gerais, juntamente com o Tribunal de Contas com a finalidade de se enquadrar às novas exigências estabelecidas pela LRF, no tocante ao limite de gastos com pessoal. Ficará demonstrado que a metodologia de cálculo utilizada para gastos dessa natureza possibilitou ao governo demonstrar índices dentro dos previstos, com vistas a não imputação de penalidades ao ente. Para tanto, ao valer-se da Instrução Normativa nº 05/2001 – TCEMG, o poder público mineiro praticou a contabilidade criativa de forma a apresentar resultados mais favoráveis naquele contexto de imposição de novas regras.

4.1 Instrução Normativa nº 05/2001– TCEMG

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais editou a Instrução Normativa nº 05/2001 para alterar e revogar dispositivos da Instrução Normativa nº 01/2001 que estabelece procedimentos relativos à Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, referentes a despesas com pessoal.

Esse tribunal entendendo que os gastos com inativos, embora integrem as despesas de pessoal, não devem ser levadas a efeito para o cômputo dos limites previstos no art. 20, da LRF, decidiu alterar os artigos 3º, 5º, 6º e 7º e revogar o artigo 4º, da Instrução Normativa nº 01/2001. Dessa forma, o artigo 3º, passa a ter a seguinte redação:

[...]

Art. 3º - No limite global de despesas de pessoal do Estado e dos Municípios, correspondente a 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida, não se incluem, por não poderem ser contingenciados pelos Administradores, os gastos com aposentadorias e pensões dos Poderes e Instituições a que se refere o artigo 20 da Lei Complementar n. 101/2000, incluídos os fundos, órgãos da administração direta e indireta, fundações instituídas e/ou mantidas pelo poder público e empresas estatais. (BRASIL, 2001)

Nota-se que o referido ato normativo alterou, sob a justificativa de não contingenciamento, a composição das despesas com pessoal prevista no artigo 18, da LRF, excluindo os gastos com aposentadorias e pensões dos fundos, órgãos da administração direta e indireta, fundações instituídas e/ou mantidas pelo poder público e empresas estatais.

Logo, o referido ato normativo contradiz os seguintes textos legais:

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e *inativo* da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar. (art. 169, CRFB/1988) (*Destaquei*)

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. (art. 18, LRF) (*Destaquei*)

No que se refere às despesas com inativos, Figueiredo e Nóbrega (2006) destacam que o ponto fundamental da discussão está associado a essas despesas serem ou não custeadas pelo Tesouro e esclarecem que essa matéria já foi tratada pelo Tribunal de Contas de Pernambuco quando prolatou a Decisão TC nº 1178/00 embasada nos seguintes termos:

Decidiu o Tribunal de Contas do Estado, à unanimidade, em sessão ordinária realizada no dia 14 de junho de 2000, responder ao consulente nos seguintes termos:

1 – “As despesas com pagamento de inativos devem ser excluídas dos limites estabelecidos nos artigos 18 e 20 da Lei Complementar nº 101/2000, considerando que as mesmas serão efetuadas por Fundo específico, criado pela Lei Complementar Estadual nº 028/2000 e custeado com recursos referidos no artigo 19, §1º, VI, da Lei de Responsabilidade Fiscal?”

Conclui-se que a ressalva constante na Lei de Responsabilidade Fiscal relativa à exclusão dos cálculos das despesas de pessoal com pagamentos de inativos e pensionistas refere-se apenas quando não é necessária a transferência de recursos do Tesouro para financiamento de tais despesas. A parcela da despesa com inativos e pensionistas, provisoriamente custeada com recursos provenientes do Tesouro Estadual, deve ser considerada como despesas de pessoal, portanto submetida aos limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ressalte-se que a transferência de recursos do Tesouro Estadual ao Fundo específico só se dará enquanto este não estiver capitalizado suficientemente para fazer frente as suas despesas. (TRIBUNAL DE CONTAS DE PERNAMBUCO, CITADO POR FIGUEIREDO; NOBREGA, 2006)

Neste contexto, infere-se que caso as despesas com inativos sejam custeadas pelo Tesouro não há como excluí-las do cômputo de despesas com pessoal para fins do artigo 18, da LRF. Entretanto, caso essas despesas sejam custeadas com recursos próprios dos fundos previdenciários, que não necessitem de repasses do Tesouro, não serão, consideradas despesas de pessoal para fins da LRF.

Já em relação às despesas com pensionistas Figueiredo e Nóbrega (2006) enfatizam que:

Simplemente retirar as despesas com pensionistas do cômputo das despesas com pessoal para fins da LRF pode representar uma farsa jurídico-contábil que em nada colabora para a melhor gestão das finanças públicas. Utilizando uma metáfora primária, seria “colocar a sujeira para debaixo do tapete”, que apenas adiará a necessidade de um ajuste mais profundo nas contas públicas e de uma gestão mais responsável, sobretudo na problemática área de pessoal. (FIGUEIREDO; NÓBREGA, 2006, p.211)

Portanto, desconsiderar as despesas com inativos e pensionistas do cômputo das despesas com pessoal pode comprometer o propósito da LRF, no que tange ao princípio da transparência.

A contabilidade criativa está sendo utilizada pelos governos de forma a esconder a expansão dos gastos com pessoal, prova disso é a matéria publicada na Folha de São Paulo em 04/12/2016 pelo economista Filipe Salto, “Estados adotaram contabilidade

criativa” que relata “que praticamente todos os Estados estão descumprindo os limites de gasto com pessoal. Em alguns isso não aparece por questões contábeis”. Afirma ainda o economista que as receitas não comportam mais as despesas, exemplificando o caso do estado do Rio de Janeiro em que a receita corrente não é mais suficiente para pagar os salários, concluindo que muitos outros estados estão caminhando no mesmo sentido. (SALTO, 2016)

Outra matéria publicada em 17/09/16 pelo Correio do Povo, “Crise dos Estados chega após 10 anos de receita recorde”, traz a visão de especialistas em finanças públicas no tocante a reestruturação imediata para a mudança deste cenário de ajuste fiscal. Para a economista Vilma da Conceição Pinto “quando a receita começou a cair, os Estados usaram de contabilidade criativa, ainda que legal, para maquiagem os gastos: precisam voltar a aplicar rigorosamente a Lei de Responsabilidade Fiscal”. (PINTO, 2016)

5 SITUAÇÃO DOS GASTOS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse capítulo foram analisados os dados da despesa com pessoal dos municípios mineiros, no período compreendido entre 2000 a 2014. Com o intuito de possibilitar a análise evolutiva do gasto com os servidores públicos municipais e seu impacto nas finanças públicas, os 853 municípios situados no Estado de Minas Gerais, foram agrupados em seis categorias segundo o critério populacional, a saber: I – população inferior a 10.000 habitantes; II – população entre 10.000 e 30.000 habitantes; III – população entre 30.000 e 50.000 habitantes; IV – população entre 50.000 e 100.000 habitantes; V – população entre 100.000 a 300.000 habitantes; VI – população maior do que 300.000 habitantes.

Para evitar que os municípios sejam classificados em categorias diferentes ao longo do período, conforme o crescimento vegetativo da população, fez-se a opção por padronizar a classificação segundo a estimativa populacional de 2014¹², sendo, portanto, a aplicada em todos os anos.

Quanto ao gasto com pessoal e a receita corrente líquida, os valores foram coletados dos Demonstrativos da Receita Corrente Líquida e Despesa Total com Pessoal junto ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Tais dados foram organizados e tabulados de forma a evidenciar o comportamento dessas variáveis no período compreendido entre 2000 a 2014.

Esses dados apresentados em gráficos foram expressos em moeda original, para assegurar os valores reais de cada ano. Contudo, a atualização monetária se faz necessária para que a análise da variação tanto da receita corrente líquida quanto da despesa total com pessoal não ocasionassem conclusões distorcidas.

As variáveis estudadas foram ajustadas com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), que abrange os rendimentos, independentemente de sua fonte,

¹² Estimativa da população de 2014 extraída do sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2014)

compreendidos entre um e quarenta salários-mínimos, coletados das famílias residentes nas áreas urbanas das regiões (IBGE, 2014).

5.1 Contextualização das finanças públicas

Dos 853 municípios mineiros considerados no estudo, 478 deles, ou seja, aproximadamente 60%, possuem população inferior a 10.000 habitantes. Essa característica verificada nos municípios do Estado indica a necessidade de tratá-los de maneira diferenciada, principalmente na perspectiva das finanças públicas, cujo perfil arrecadatório segue lógicas diferenciadas e que, de certa forma, estão relacionados ao porte populacional, além, é claro, de aspectos econômicos, que podem ser percebidos a partir do PIB municipal e da renda da população.

Nesse trabalho, contudo, será considerado apenas o aspecto populacional, por ser um fator mais comumente usado em estudos que tratam da questão do gasto com pessoal. Ademais, o porte do município permite afirmações pertinentes no tocante à composição das receitas públicas, como o fato dos pequenos municípios se manterem basicamente das transferências do Fundo de Participação do Município (FPM).

Entre as pesquisas anteriores relacionadas às despesas com pessoal no âmbito municipal com base no critério populacional destacam-se os trabalhos de Rogers e Sena (2007), Oliveira *et al* (2013) e Giuberti (2005).

Rogers e Sena (2007) selecionaram uma amostra dos municípios de grande porte do Estado de Minas Gerais, classificados pelo IBGE como aqueles com população acima de 100.000 habitantes e analisaram o impacto decorrente da Lei de Responsabilidade Fiscal no tocante ao limite de gastos com pessoal no período de 1998 a 2005. A pesquisa destes evidenciou que apesar do crescimento considerável das despesas com pessoal no período analisado, o limite de gastos dessa natureza manteve-se abaixo de 60% em relação à receita corrente líquida.

Oliveira *et al*. (2013) escolheram os municípios da região metropolitana de Natal que representam 42,64% da população do Estado do Rio Grande do Norte e avaliaram através de um modelo econométrico de dados em painel, as variações e/ou correlações do

comportamento da despesa total com pessoal desses municípios no período de 2003 a 2010. Ficou constatado por eles que a média de crescimento da despesa total com pessoal estava acima da média de crescimento da receita corrente líquida.

Giuberti (2005) estudou a situação fiscal dos municípios brasileiros e o impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as despesas municipais para o período de 1997 a 2003. Esses municípios foram agrupados em quatro categorias conforme a classificação proposta pelo Tesouro Nacional, sendo os resultados apresentados para o conjunto da amostra e para cada grupo de municípios segundo o critério de população. Ficou comprovado por meio desse estudo que para a maioria dos municípios a Lei de Responsabilidade Fiscal não afetava o comportamento dos gestores públicos no tocante ao gasto com pessoal, isso porque o índice apurado desta despesa em relação à receita corrente líquida manteve-se abaixo do estabelecido ao longo do período.

5.2 A situação dos municípios mineiros

Neste tópico será apresentada a análise de resultados a partir da evolução da receita, da receita corrente líquida e da despesa total com pessoal dos municípios mineiros agrupados em faixas populacionais referente ao período de 2000 a 2014. Primeiro ponto a ser apresentado será o quantitativo populacional dos municípios, seguido da representatividade destes em cada faixa.

Tabela 1: Quantitativo de municípios e habitantes por faixa populacional

Municípios por faixa populacional	Quantidade de Municípios	Quantidade de habitantes	%
I - Até 10 mil	478	2.568.989,00	12,39
II - De 10 a 30 mil	258	4.308.982,00	20,78
III - De 30 a 50 mil	49	1.874.396,00	9,04
IV - De 50 a 100 mil	37	2.717.782,00	13,11
V - De 100 a 300 mil	23	3.483.634,00	16,80
VI - Acima de 300 mil	8	5.780.314,00	27,88
Total Geral	853	20.734.097,00	100,00

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (estimativa da população de 2014)

Elaborado pela autora

Outro ponto a ser analisado diz respeito às receitas. Neste caso foi possível inferir que quanto maior o índice populacional de dado município, maior será a receita arrecadada, como pode ser comprovado na tabela 2, por meio da faixa VI. Esta faixa possui 27,88% de habitantes do quantitativo total (tabela 1), concentrando em média 31,60% da receita (tabela 2). Da mesma forma a faixa II possui 20,78% de habitantes do quantitativo total (tabela 1) concentrando em média 18% da receita (tabela 2). Além disso, as faixas I e II apresentaram um aumento considerável da receita nos anos de 2010 e 2011, ao passo que, as faixas V e VI uma redução desta receita (tabela 2).

Tabela 2: Percentual da Receita dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total do período de 2000 a 2014.

Municípios por faixa populacional	Quantidade de habitantes	Continua...				
		2000	2001	2002	2003	2004
I - Até 10 mil	2.568.989,00	15,97	16,36	16,24	15,32	14,80
II - De 10 a 30 mil	4.308.982,00	18,00	18,22	18,21	17,24	16,65
III - De 30 a 50 mil	1.874.396,00	7,13	7,17	7,03	7,05	7,03
IV - De 50 a 100 mil	2.717.782,00	10,80	10,92	11,16	11,48	11,76
V - De 100 a 300 mil	3.483.634,00	14,33	14,38	15,27	16,13	16,30
VI - Acima de 300 mil	5.780.314,00	33,77	32,95	32,09	32,78	33,45
Total Geral	20.734.097,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 2: Percentual da Receita dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total do período de 2000 a 2014.

Municípios por faixa populacional	Quantidade de habitantes	Continua...				
		2005	2006	2007	2008	2009
I - Até 10 mil	2.568.989,00	15,17	15,61	15,04	14,53	15,22
II - De 10 a 30 mil	4.308.982,00	17,19	17,53	17,29	17,26	17,74
III - De 30 a 50 mil	1.874.396,00	7,41	7,41	7,48	7,82	7,39
IV - De 50 a 100 mil	2.717.782,00	11,86	11,92	12,39	12,29	11,93
V - De 100 a 300 mil	3.483.634,00	16,80	15,96	17,01	15,20	15,54
VI - Acima de 300 mil	5.780.314,00	31,57	31,57	30,81	32,89	32,18
Total Geral	20.734.097,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 2: Percentual da Receita dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total do período de 2000 a 2014.

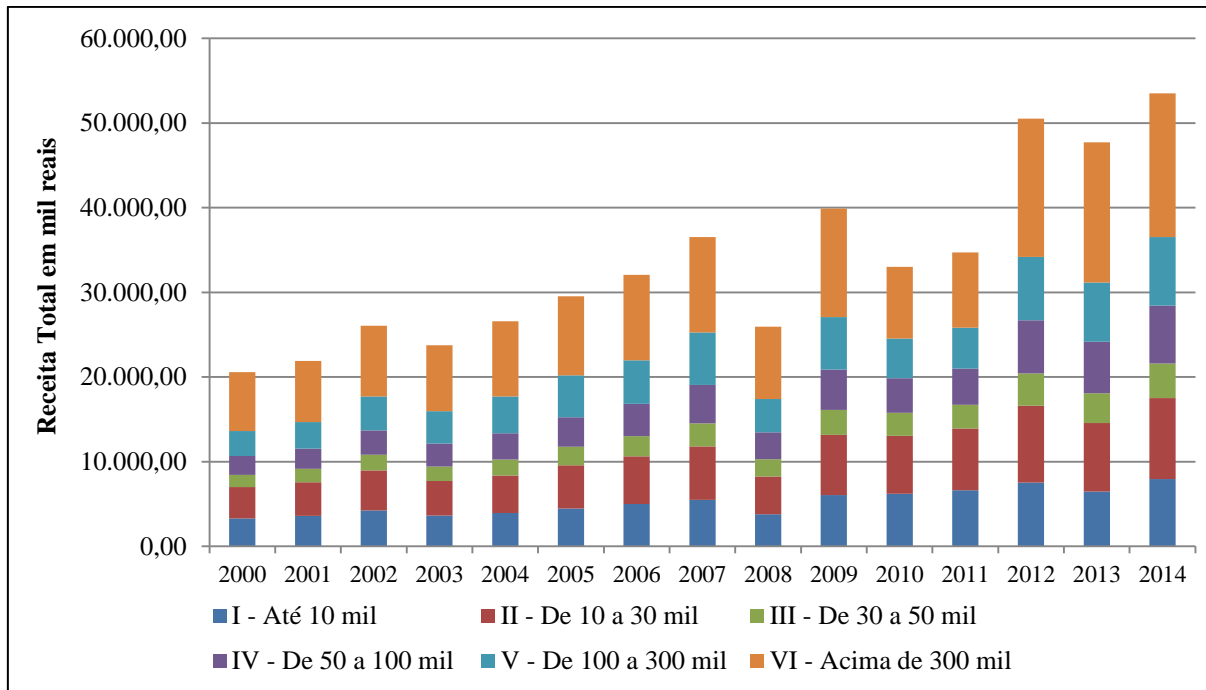
Municípios por faixa populacional	Quantidade de habitantes	Conclusão				
		2010	2011	2012	2013	2014
I - Até 10 mil	2.568.989,00	18,79	19,04	14,95	13,56	14,84
II - De 10 a 30 mil	4.308.982,00	20,79	21,10	17,94	16,98	17,89
III - De 30 a 50 mil	1.874.396,00	8,25	8,03	7,51	7,35	7,65
IV - De 50 a 100 mil	2.717.782,00	12,29	12,26	12,48	12,71	12,77
V - De 100 a 300 mil	3.483.634,00	14,27	13,97	14,80	14,67	15,12
VI - Acima de 300 mil	5.780.314,00	25,61	25,60	32,32	34,73	31,73
Total Geral	20.734.097,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Considerando a evolução da receita dos municípios mineiros das faixas populacionais referente aos anos de 2000 a 2014 (gráfico 1), verifica-se ao comparar todo o período analisado um crescimento acima de 100% em todas as faixas. Ao avaliar separadamente estas faixas observa-se uma redução de receita nos anos de 2003 e 2008.

Gráfico 1: Evolução da Receita em valores reais dos Municípios Mineiros por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014.



Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Notas: (1) Valores ajustados pela IPCA e (2) Valores monetários em milhões de reais.

Foram selecionados os anos de 2003, 2009 e 2014 para demonstrar a composição da receita das faixas populacionais, ou seja, a evolução das receitas tributárias, de transferências e de capital (tabela 3). Em relação às receitas de transferência nota-se uma dependência mais acentuada nas faixas I e II por se tratar de municípios de pequeno porte, isto porque estes municípios não têm base tributária suficiente para arcar com todas as políticas públicas. Cabe frisar, que assim como os municípios de pequeno porte, os demais também necessitam de transferências do Estado e da União que representam uma importante fonte de receita corrente. Por outro lado, na faixa VI há uma capacidade relativamente maior de geração de receita própria se comparada às demais por se tratar de municípios maiores, mas nesta faixa também há dependência das receitas de transferência. Sobre a receita de capital percebe-se um aumento gradativo ao longo dos anos estudados.

Tabela 3: Percentual das Receitas Tributária, de Transferências e de Capital dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total dos anos de 2003, 2009 e 2014.

Continua...

Municípios por faixa populacional	Receita Tributária 2003	Receitas de Transferências 2003	Receita de Capital 2003	Receita Total 2003
I - Até 10 mil	4,48	27,35	1,06	32,89
II - De 10 a 30 mil	2,57	19,65	0,78	23,00
III - De 30 a 50 mil	0,67	5,49	0,18	6,34
IV - De 50 a 100 mil	0,97	4,35	0,13	5,46
V - De 100 a 300 mil	2,04	7,35	0,60	9,99
VI - Acima de 300 mil	9,19	12,76	0,38	22,33
Total Geral	19,92	76,95	3,13	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 3: Percentual das Receitas Tributária, de Transferências e de Capital dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total dos anos de 2003, 2009 e 2014.

Continua...

Municípios por faixa populacional	Receita Tributária 2009	Receitas de Transferências 2009	Receita de Capital 2009	Receita Total 2009
I - Até 10 mil	0,99	15,84	0,77	17,60
II - De 10 a 30 mil	1,65	16,16	1,02	18,83
III - De 30 a 50 mil	1,02	6,13	0,41	7,56
IV - De 50 a 100 mil	2,41	8,61	0,48	11,50
V - De 100 a 300 mil	3,04	9,85	0,93	13,82
VI - Acima de 300 mil	11,55	15,97	3,17	30,70
Total Geral	20,66	72,57	6,78	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 3: Percentual das Receitas Tributária, de Transferências e de Capital dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total dos anos de 2003, 2009 e 2014.

Municípios por faixa populacional	Receita Tributária 2014	Receitas de Transferências 2014	Receita de Capital 2014	Conclusão
				Receita Total 2014
I - Até 10 mil	1,11	14,50	1,61	17,21
II - De 10 a 30 mil	1,93	15,49	1,67	19,08
III - De 30 a 50 mil	1,28	5,90	0,58	7,76
IV - De 50 a 100 mil	3,10	8,49	0,69	12,28
V - De 100 a 300 mil	3,50	8,93	0,99	13,43
VI - Acima de 300 mil	13,02	14,12	3,10	30,24
Total Geral	23,93	67,42	8,64	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Outro ponto relevante em relação às receitas, no caso específico da composição das receitas de transferências (FPM, ICMS e demais receitas) – tabela 4, é que, de modo geral o FPM e a cota parte do ICMS representam aproximadamente 90% desta receita nos três anos analisados. O FPM tem maior representatividade nas faixas I e II, ao passo que o ICMS nas faixas V e VI. Para as faixas IV, V e VI, nos anos 2003, 2009 e 2014, houve maior repasse de recursos oriundos da cota parte do ICMS em detrimento do FPM.

Tabela 4: Percentual do FPM, ICMS e demais receitas de transferências dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total de Transferências dos anos de 2003, 2009 e 2014.

Municípios por faixa populacional				Receitas de Transferências Total 2003
	FPM 2003	ICMS 2003	Demais 2003	
I - Até 10 mil	15,49	5,80	0,75	22,04
II - De 10 a 30 mil	13,70	7,14	1,28	22,12
III - De 30 a 50 mil	4,27	3,29	0,63	8,19
IV - De 50 a 100 mil	4,62	5,74	1,14	11,51
V - De 100 a 300 mil	4,70	7,13	1,55	13,38
VI - Acima de 300 mil	3,66	15,17	3,94	22,77
Total Geral	46,44	44,27	9,29	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 4: Percentual do FPM, ICMS e demais receitas de transferências dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total de Transferências dos anos de 2003, 2009 e 2014.

Continua...

Municípios por faixa populacional	FPM 2009	ICMS 2009	Demais 2009	Receitas de Transferências Total 2009
I - Até 10 mil	15,80	5,41	0,62	21,83
II - De 10 a 30 mil	14,26	6,87	1,15	22,27
III - De 30 a 50 mil	4,48	3,32	0,65	8,45
IV - De 50 a 100 mil	4,97	5,67	1,22	11,86
V - De 100 a 300 mil	5,03	6,91	1,64	13,58
VI - Acima de 300 mil	4,01	13,82	4,18	22,01
Total Geral	48,54	42,01	9,46	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 4: Percentual do FPM, ICMS e demais receitas de transferências dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Total de Transferências dos anos de 2003, 2009 e 2014.

Conclusão

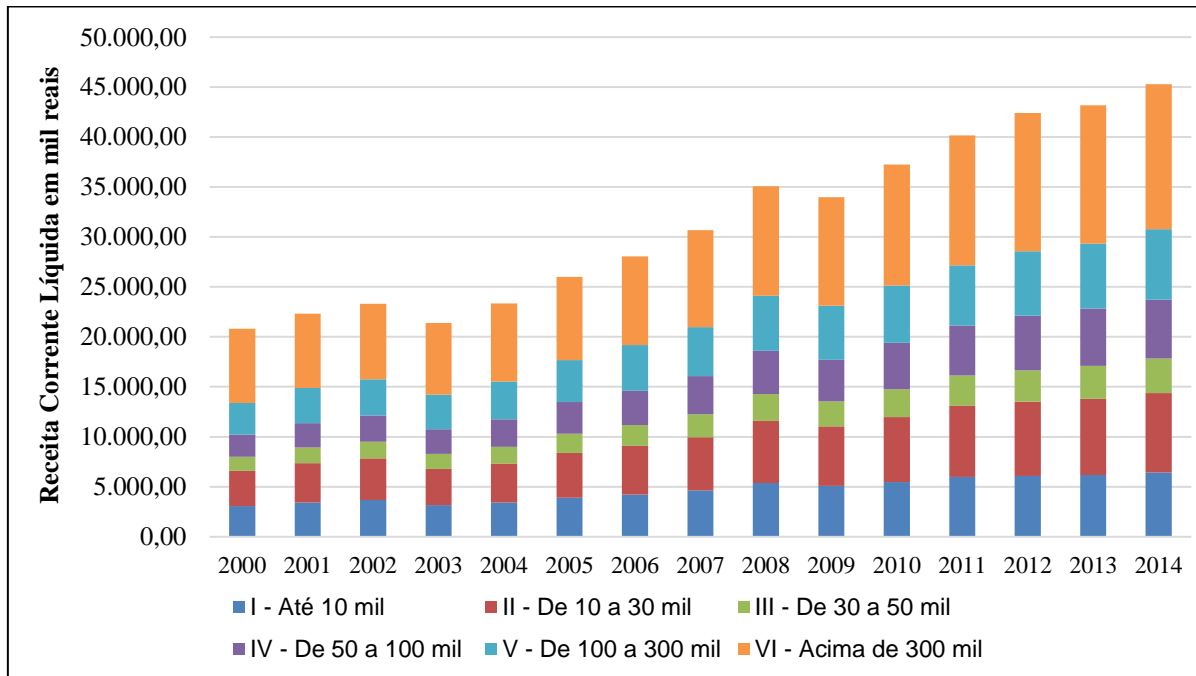
Municípios por faixa populacional	FPM 2014	ICMS 2014	Demais 2014	Receitas de Transferências Total 2014
I - Até 10 mil	14,90	5,88	0,73	21,50
II - De 10 a 30 mil	13,79	7,81	1,37	22,98
III - De 30 a 50 mil	4,37	3,64	0,74	8,75
IV - De 50 a 100 mil	4,87	6,35	1,37	12,59
V - De 100 a 300 mil	4,95	6,56	1,73	13,25
VI - Acima de 300 mil	3,86	12,95	4,13	20,94
Total Geral	46,74	43,19	10,07	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Já em relação à Receita Corrente Líquida (*gráfico 2*) constata-se que no período de 2000 a 2014 houve oscilações positivas, exceção feita aos anos de 2003 e 2009 que foram marcados por uma quedadesta receita em todas faixas populacionais dos municípios mineiros. Contudo, nos demais períodos ela manteve-se com comportamentos positivos.

Gráfico 2: Evolução da Receita Corrente Líquida em valores reais dos Municípios Mineiros por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014.



Fonte: Demonstrativos de Receita Corrente Líquida referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Notas: (1) Valores ajustados pela IPCA e (2) Valores monetários em milhões de reais.

Por outro ângulo, quanto à representatividade da RCL de cada faixa em relação ao total da faixa populacional de cada ano (tabela 5) tem-se que houve aumento do percentual desta nas faixas II, III, IV e V ao se comparar o período inicial ao final analisado, com destaque para a faixa IV. Também se constatou que a faixa I apresentou redução na receita nos períodos de 2003, 2004, 2012 e 2013, encerrando o ano de 2014 com índice menor que os apresentados em 2000.

Tabela 5: Percentual da Receita Corrente Líquida dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Corrente Líquida Total do período de 2000 a 2014.

Municípios por faixa populacional	Continua...							
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
I - Até 10 mil	14,74	15,38	15,78	14,81	14,67	15,01	15,06	15,12
II - De 10 a 30 mil	16,82	17,54	17,85	16,86	16,73	17,23	17,31	17,32
III - De 30 a 50 mil	6,86	7,04	7,14	7,03	7,07	7,43	7,47	7,52
IV - De 50 a 100 mil	10,59	10,98	11,30	11,56	11,82	12,12	12,18	12,42
V - De 100 a 300 mil	15,29	15,73	15,48	16,16	16,30	16,19	16,29	16,02
VI - Acima de 300 mil	35,69	33,34	32,46	33,57	33,42	32,01	31,69	31,60
Total Geral	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita Corrente Líquida e Despesa Total com Pessoal referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 5: Percentual da Receita Corrente Líquida dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Receita Corrente Líquida Total do período de 2000 a 2014.

Municípios por faixa populacional	Conclusão						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
I - Até 10 mil	15,31	14,95	14,69	14,84	14,32	14,28	14,17
II - De 10 a 30 mil	17,74	17,52	17,42	17,76	17,52	17,66	17,54
III - De 30 a 50 mil	7,64	7,39	7,51	7,53	7,45	7,69	7,65
IV - De 50 a 100 mil	12,42	12,23	12,44	12,45	12,87	13,29	13,05
V - De 100 a 300 mil	15,68	15,94	15,46	15,05	15,24	15,04	15,50
VI - Acima de 300 mil	31,22	31,97	32,49	32,37	32,60	32,04	32,09
Total Geral	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Demonstrativos de Receita Corrente Líquida e Despesa Total com Pessoal referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

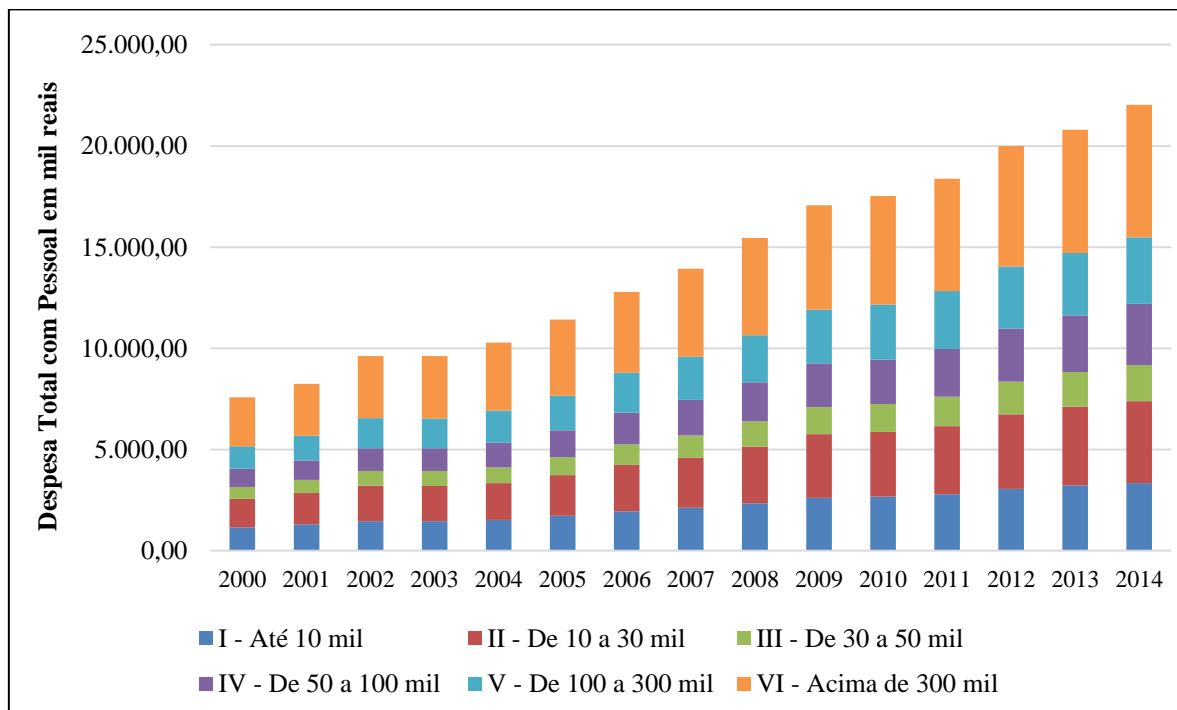
No caso da despesa total com pessoal, em cada período de apuração, esta não poderá exceder a 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida, sendo esse limite distribuído em 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Poder Executivo e 6% (seis por cento) para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município (quando houver). Esse percentual estabelecido abrange a administração direta e indireta, que na esfera municipal compreende a Prefeitura, a Câmara, as fundações e as autarquias.

No que se refere à análise das despesas totais com pessoal no decorrer do período houve uma evolução destas (*gráfico 3*) em todas as faixas de população dos

municípios mineiros. Ponto relevante é que os gestores públicos enxergam o limite legal de 60% como mínimo e não como teto e encontram dificuldades em cortar gastos dessa natureza, por se tratar de despesa obrigatória de caráter continuado. Para Faroni (2005, p.8), “a folha de pagamento do setor público apresenta crescimento vegetativo, a cada ano, que independem de políticas de reajustes salariais.” Ou seja, esse crescimento pode ter sido decorrente do aumento do quadro de funcionários do setor público ou podem corresponder às vantagens as quais os servidores públicos têm direito como biênio, quinquênio, etc.

Esse aumento gradativo das despesas com pessoal demonstra que é necessário investir maior esforço e compromisso dos gestores públicos para o devido cumprimento dos limites legais estabelecidos na LRF. Isto porque, conforme colocação de Santos; Diniz; Corrar *apud* Campagnoni; Platt Neto e Cruz (2013, p. 143) “a administração municipal costuma exercer um papel importante como empregadora da população, especialmente quando se trata de municípios de pequeno porte”.

Gráfico 3: Evolução da Despesa Total com Pessoal em valores reais dos Municípios Mineiros por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014.



Fonte: Demonstrativos de Despesa Total com Pessoal referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Notas: (1) Valores ajustados pela IPCA e (2) Valores monetários em milhões de reais.

Quanto à representatividade da despesa com pessoal dos municípios por faixa populacional em relação às despesas com pessoal (*tabela 6*) conclui-se que ao final do período as faixas I, II e VI apresentaram índices menores de gastos comparados ao primeiro ano considerado. Além disso, destaca-se que nas faixas V e VI houve redução das despesas com pessoal, nos anos de 2013 e 2014.

Tabela 6: Percentual da Despesa com Pessoal dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Despesa com Pessoal Total do período de 2000 a 2014.

	Continua...							
Municípios por faixa populacional	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
I - Até 10 mil	15,20	15,70	15,06	15,16	14,74	15,06	15,24	15,17
II - De 10 a 30 mil	18,58	18,87	18,30	18,07	17,67	17,69	17,91	17,79
III - De 30 a 50 mil	7,90	7,86	7,65	7,70	7,66	7,73	7,97	7,94
IV - De 50 a 100 mil	11,73	11,77	11,54	11,76	11,79	11,69	12,23	12,54
V - De 100 a 300 mil	14,64	14,64	15,52	15,28	15,49	14,98	15,54	15,32
VI - Acima de 300 mil	31,95	31,17	31,93	32,02	32,66	32,85	31,10	31,24
Total Geral	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Demonstrativos de Despesa Total com Pessoal referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 6: Percentual da Despesa com Pessoal dos Municípios Mineiros por faixa populacional em relação à Despesa com Pessoal Total do período de 2000 a 2014.

	Conclusão						
Municípios por faixa populacional	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
I - Até 10 mil	15,18	15,29	15,21	15,14	15,29	15,52	15,14
II - De 10 a 30 mil	18,09	18,45	18,26	18,31	18,45	18,75	18,41
III - De 30 a 50 mil	8,11	7,86	7,83	8,00	8,05	8,17	8,11
IV - De 50 a 100 mil	12,50	12,57	12,55	12,80	13,10	13,48	13,69
V - De 100 a 300 mil	14,99	15,63	15,52	15,54	15,36	14,85	14,96
VI - Acima de 300 mil	31,11	30,19	30,63	30,22	29,76	29,22	29,70
Total Geral	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Demonstrativos de Despesa Total com Pessoal referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

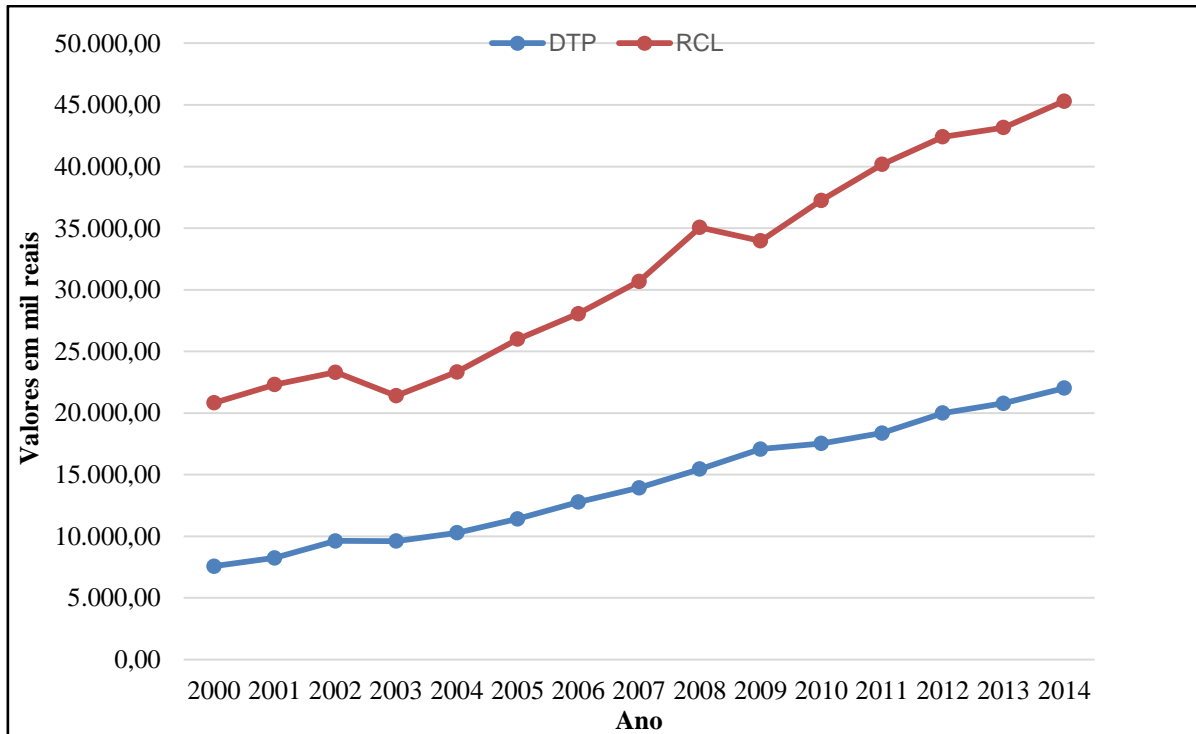
Elaborado pela autora.

O gráfico 4 demonstra a distribuição das Despesas Totais com Pessoal em relação a Receita Corrente Líquida dos municípios mineiros referente ao período de 2000 a 2014.

As despesas totais com pessoal das faixas populacionais dos municípios mineiros estudados aumentaram significativamente ao longo do período em todas as faixas, com destaque para a faixa IV que passou, por exemplo, de R\$ 888,42 em 2000 para R\$3.014,77 em 2014, tendo crescido 239,34%. A receita corrente líquida, passou no mesmo período, nesta mesma faixa, de R\$2.206,58 em 2000 para R\$5.911,12 em 2014, tendo crescido 167,89%;

Percebe-se que tanto a despesa com pessoal quanto à receita corrente líquida apresentaram um crescimento em todas as faixas populacionais ao longo do período analisado. De forma geral, tem-se que a despesa com pessoal cresceu 190,84% entre 2000 a 2014 e a receita corrente líquida cresceu 117,51% no mesmo período. Conclui-se que a primeira variável evoluiu em maiores proporções que a segunda e que, apesar desse crescimento das despesas com pessoal, seu índice em relação à receita corrente líquida manteve-se dentro dos limites legais previstos na LRF, conforme verificado na tabela 7.

Gráfico 4: Evolução da Receita Corrente Líquida em função da Despesa Total com Pessoal em valores reais dos Municípios Mineiros por faixa populacional referente ao período de 2000 a 2014.



Fonte: Demonstrativos de Receita Corrente Líquida e Despesa Total com Pessoal referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Notas: (1) Valores monetários em milhões de reais.

A tabela 7 demonstra que a razão Despesa Total com Pessoal / Receita Corrente Líquida ficou abaixo do limite estabelecido pela LRF para todo o período e para todos os municípios mineiros por faixa populacional, ou seja, as despesas com pessoal não ultrapassaram o percentual de 60% da receita corrente líquida em cada período de apuração. Esse índice indica a parcela da receita que está comprometida com a despesa com pessoal. Nota-se ainda que, considerando as faixas populacionais dos municípios mineiros, estes não ultrapassaram os limites prudencial (57%) e o de alerta (54%), contudo, ficaram bem próximos do percentual deste último, com destaque para as faixas I, II, III e IV nos anos de 2009, 2012, 2013 e 2014. Além disso, destaca-se que após três anos de edição da LRF houve um aumento das despesas com pessoal em todas as faixas.

Tabela 7: Razão da Despesa Total com Pessoal / Receita Corrente Líquida dos Municípios Mineiros por faixa populacional do período de 2000 a 2014.

Municípios por faixa populacional	Continua...							
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
I - Até 10 mil	37,48	37,72	39,40	46,00	44,28	44,04	46,06	45,57
II - De 10 a 30 mil	40,17	39,74	42,33	48,18	46,53	45,07	47,11	46,67
III - De 30 a 50 mil	41,83	41,23	44,22	49,23	47,73	45,69	48,59	47,98
IV - De 50 a 100 mil	40,26	39,58	42,19	45,71	43,96	42,33	45,73	45,87
V - De 100 a 300 mil	34,82	34,38	41,42	42,51	41,87	40,61	43,45	43,44
VI - Acima de 300 mil	32,55	34,53	40,62	42,86	43,05	45,04	44,69	44,91

Fonte: Demonstrativos de Receita Corrente Líquida e Despesa Total com Pessoal referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Tabela 7: Razão da Despesa Total com Pessoal / Receita Corrente Líquida dos Municípios Mineiros por faixa populacional do período de 2000 a 2014.

Municípios por faixa populacional	Conclusão						
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
I - Até 10 mil	43,69	51,42	48,75	46,67	50,33	52,37	51,92
II - De 10 a 30 mil	44,95	52,93	49,35	47,14	49,63	51,13	51,03
III - De 30 a 50 mil	46,82	53,41	49,06	48,60	50,96	51,21	51,54
IV - De 50 a 100 mil	44,37	51,67	47,48	47,01	47,99	48,85	51,00
V - De 100 a 300 mil	42,14	49,29	47,25	47,21	47,51	47,56	46,92
VI - Acima de 300 mil	43,91	47,45	44,36	42,70	43,03	43,94	45,00

Fonte: Demonstrativos de Receita Corrente Líquida e Despesa Total com Pessoal referente aos anos de 2000 a 2014, disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

Elaborado pela autora.

Ponto relevante associado ao aumento nos índices estudados, diz respeito aos reajustes dos salários mínimos ocorridos nos anos de 2009, 2012 e 2013 (quadro 2), que superou o percentual da inflação com aumentos reais de 7,74%, 8,30% e 3,09%, respectivamente. Além disso, pode-se inferir que os anos de 2009 e 2013 são exercícios posteriores ao período eleitoral.

Cabe frisar que, não foi possível avançar na análise do salário mínimo percebido pelos servidores/empregados públicos nos municípios mineiros, já que não se encontra disponível em sites oficiais o número destes nos municípios estudados, ainda que o TCEMG venha de forma incisiva solicitando tais informações, estas não estão disponíveis para uso.

Quadro 2: Evolução do Salário Mínimo no Brasil entre os anos 1995-2012.

Histórico do Salário Mínimo no Brasil - 1995/2012 - por J.R.B										
Ano	Governo	Vigência	Valor	Percentual de Aumento	Inflação (IPCA)	Aumento Real	Cesta Básica (SP)	Aumento Cesta	PIB	Valor (US\$)
1995	FHC	01/05/1995	R\$ 100,00	0,00%	22,41%	0,00%	R\$ 86,81	0,0%	4,2%	\$ 109,89
1996	FHC	01/05/1996	R\$ 112,00	12%	9,56%	2,44%	R\$ 92,57	6,6%	2,2%	\$ 113,13
1997	FHC	01/05/1997	R\$ 120,00	7,14%	5,22%	1,92%	R\$ 92,18	-0,4%	3,4%	\$ 112,78
1998	FHC	01/05/1998	R\$ 130,00	8,33%	1,66%	6,67%	R\$ 100,01	8,5%	0,0%	\$ 114,04
1999	FHC	01/05/1999	R\$ 136,00	4,62%	8,94%	-4,32%	R\$ 104,86	4,8%	0,3%	\$ 81,44
2000	FHC	03/04/2000	R\$ 151,00	11,03%	5,97%	5,06%	R\$ 112,22	7,0%	4,3%	\$ 87,28
2001	FHC	01/04/2001	R\$ 180,00	19,21%	7,67%	11,54%	R\$ 123,36	9,9%	1,3%	\$ 83,72
2002	FHC	01/04/2002	R\$ 200,00	11,11%	12,53%	-1,42%	R\$ 129,21	4,7%	2,7%	\$ 86,21
2003	Lula	01/04/2003	R\$ 240,00	20%	9,30%	10,70%	R\$ 162,79	26,0%	1,1%	\$ 72,07
2004	Lula	01/05/2004	R\$ 260,00	8,33%	7,60%	0,73%	R\$ 171,03	5,1%	5,7%	\$ 88,14
2005	Lula	01/05/2005	R\$ 300,00	15,38%	5,69%	9,69%	R\$ 172,87	1,1%	3,2%	\$ 119,52
2006	Lula	01/04/2006	R\$ 350,00	16,67%	3,14%	13,53%	R\$ 177,45	2,6%	4,0%	\$ 162,79
2007	Lula	01/04/2007	R\$ 380,00	8,57%	4,45%	4,12%	R\$ 184,72	4,1%	6,1%	\$ 186,27
2008	Lula	01/03/2008	R\$ 415,00	9,21%	5,90%	3,31%	R\$ 229,09	24,0%	5,2%	\$ 247,02
2009	Lula	01/02/2009	R\$ 465,00	12,05%	4,31%	7,74%	R\$ 241,53	5,4%	-0,3%	\$ 198,72
2010	Lula	01/01/2010	R\$ 510,00	9,68%	5,90%	3,78%	R\$ 225,02	-6,8%	7,5%	\$ 296,51
2011	Dilma	01/01/2011	R\$ 545,00	6,81%	6,50%	0,31%	R\$ 261,25	16,1%	2,7%	\$ 330,30
2012	Dilma	01/01/2012	R\$ 622,00	14,13%	5,83%	8,30%	R\$ 285,54	9,3%	1,0%	\$ 334,41

Fonte: IBGE (Inflação IPCA), DIEESE (Cesta Básica), Revista Exame (PIB).

Disponível em: <<https://umhistoriador.wordpress.com/2013/01/21/historico-do-salario-minimo-brasileiro-revela-diferencas-entre-governo-fhc-e-lula-e-desmentem-historiador-da-decada-perdida/>>

6 ALTERNATIVAS PARA O CONTROLE DOS GASTOS COM PESSOAL

A análise da legislação supracitada evidencia uma crescente preocupação dos legisladores em manter o controle e a transparência dos gastos com pessoal, de forma a dinamizar o equilíbrio entre os gastos públicos e as demandas sociais.

Contudo, pouco se comenta sobre as medidas que poderiam ser adotadas para conter esta elevação dos gastos com pessoal, já que os gestores públicos restringem tais gastos aos limites legais.

Esta é a visão de Quintiere *et al.* (2002), que apresentam algumas medidas de contingenciamento, com vistas a um maior controle e transparência desses gastos, além da moralização da Administração Pública, tais como:

a) Auditoria na folha de pagamento:

Este procedimento deve ser prioritário e tem como vantagem a eliminação de distorções, a inibição dos pagamentos irregulares, além de uniformizar procedimentos contábeis.

A adoção deste procedimento tende a possibilitar, também, a redução de gastos moralizando a gestão. (QUINTIERE *et al.*, 2002, p.63-64)

b) Unificação das folhas de pagamento:

A unificação da folha de pagamento confere maior transparência, inibe os pagamentos irregulares e permite a comparação e detecção de distorções, facilitando o controle dos gastos com pessoal.

Uma outra vantagem associada à unificação é a diminuição de custos de manutenção de sistemas. (QUINTIERE *et al.*, 2002, p.64)

c) Exame do fundamento legal das parcelas de remuneração:

A remuneração dos servidores públicos é composta em geral de diversas parcelas associadas a gratificações, abonos, e outras, que podem incidir em cascata, elevando artificialmente os ganhos finais daqueles servidores.

Nos períodos de elevada taxa inflacionária era comum a concessão de gratificações pela Administração Pública como resposta às perdas de poder aquisitivo dos salários, transformando as folhas de pagamento em um cipoal de normas e tabelas especiais.

O problema associado a essas concessões é que havia uma clara tendência na própria Administração de buscar a necessária isonomia entre as entidades e

Poderes constituídos, condição que tornava o controle dos gastos de pessoal bastante frágil e trabalhoso.

O exame individualizado do fundamento legal das parcelas componentes da remuneração permite identificar e suprimir os pagamentos irregulares. (QUINTIERE *et al.*, 2002, p.64)

d) Exame da Validade das Decisões Judiciais:

As folhas de pagamentos apresentam com relativa frequência a incorporação de gratificações e outros ganhos motivados por Decisões Judiciais em favor de determinados grupos de servidores.

Há que se analisar periodicamente a validade dessas decisões de forma a identificar aquelas sentenças que perderam seus efeitos, suprimindo seus reflexos na folha de pagamento de pessoal. (QUINTIERE *et al.*, 2002, p.65)

e) Identificação de Extensão Administrativa de Decisões Judiciais:

A ação da Administração Pública costuma confrontar interesses mais diversificados, impondo uma contínua intermediação de forma a evitar rupturas e interrupções em seu funcionamento.

Quando não é possível o estabelecimento de um consenso a questão é levada ao Poder Judiciário, sendo que o cumprimento das sentenças judiciais deverá estar adstrito aos seus exatos termos, alcançando apenas os autores.

A Administração Pública comumente adota posicionamento particular no sentido de promover a extensão administrativa das sentenças judiciais aos demais servidores. Essa postura, motivada na maioria dos casos por desconhecimento ou paternalismo, ocasionava grandes prejuízos ao Erário.

Em função do exposto entendemos necessária a identificação dos casos de extensão administrativa possibilitando seu corte imediato. (QUINTIERE *et al.*, 2002, p.65)

f) Transformação de Auxílios em Pecúnia:

A concessão legalmente amparada de auxílios transportes e alimentação acarreta custos adicionais de processamento dessa aquisição, motivo pelo qual poderiam ser transformados em pecúnia e incorporados aos vencimentos dos servidores.

A transformação em comento tem o condão de possibilitar uma diminuição dos níveis de corrupção no sistema, impedindo a venda ilegal de tíquetes no mercado paralelo a preço vil, além de reduzir os custos associados ao processo de aquisição, distribuição e controle. (QUINTIERE *et al.*, 2002, p.65-66)

g) Maior Racionalização da Força de Trabalho:

O pagamento e hora extra aos servidores, amparado pelo inciso XVI, art. 7º da Constituição, deverá estar associado ao atendimento de necessidade de serviço.

Em que pese o aspecto legal, entendemos que em muitos casos não haveria necessidade de pagamento de hora extra se a Administração promovesse a realocação de seus servidores, evitando excessos em alguns setores ao passo em que outros apresentam déficits de pessoal.

A maior racionalização da força de trabalho disponível tenderia a moralizar o serviço público, aumentando-lhe a eficiência e reduzindo o total de despesas com o pagamento de hora extra. (QUINTIERE *et al.*, 2002, p.66)

h) Controle da Acumulação de Cargos Públicos:

O objetivo deste controle é proporcionar a identificação de servidores que estejam acumulando cargos públicos em condições diversas daquelas estabelecidas no art. 37, incisos XVI e XVII, da Constituição.

Nos casos em que seja identificada a acumulação irregular o servidor deverá optar pela alternativa:

a) Corte de Cargos Comissionados e Funções de Confiança:

Os cargos em comissão e funções de confiança são, conforme verificado anteriormente, de livre provimento, assim como a exoneração do servidor que o ocupa. A eliminação destes cargos permitiria, em tese, maior eficácia e eficiência da máquina pública com a melhor distribuição das funções remanescentes, racionalizando a administração.

A redução dos vencimentos não é, entretanto, permitida quando o cargo estiver ocupado posto que a irredutibilidade está prevista no art. 37, inciso XV da Constituição.

b) Recadastramento de Ativos, Aposentados e Pensionistas:

Este tipo de controle tem como objetivo precípuo a identificação e supressão de situações nas quais é verificada a acumulação irregular de cargos públicos remunerados por parte de servidores ativos, bem como a acumulação ou concessão irregular de aposentadorias e pensões.

Há que se registrar que a complexidade de nossa legislação, ampla e hermética, dificulta o controle por parte da Administração Pública e possibilita a ocorrência de distorções e irregularidades com prejuízos aos cofres públicos.

c) Implantação do Programa de Demissão Voluntária – PDV:

Em que pese a utilização equivocada do termo “demissão”, que na realidade está associado a uma penalidade administrativa imposta ao servidor, o PDV vem sendo utilizado com o intuito de reduzir os gastos com pessoal pela redução do seu quadro de servidores estáveis da Administração.

A LRF estabelece em seu art. 19, § 1º, inciso II, que os custos decorrentes da implantação de PDV não são computados para fins de atendimento aos limites de gastos com pessoal dos entes federados.

d) Demissão de Servidores:

Depois do advento da LRF temos observado o posicionamento de associações de municípios e de alguns prefeitos municipais no sentido de que o ajuste imposto só poderia ser atingido com a demissão de servidores, o que contribui para o acirramento dos ânimos sem nada acrescentar ao debate.

A demissão de servidores, embora seja uma das alternativas para o controle dos gastos com pessoal amparada na legislação, não nos afigura uma solução satisfatória ao considerarmos o grave reflexo social imposto pelo desemprego de milhares de pessoas.

Devemos observar, ainda, que a demissão traduz-se no desaquecimento econômico, com a conseqüente redução dos níveis de arrecadação fiscal dos entes federados, sendo, portanto, uma medida extrema a ser adotada em casos de justificada necessidade. (QUINTIERE *et al.*, 2002, p.66-68)

Ainda de acordo com Quintiere *et al.* (2002) os avanços associados à Lei de Responsabilidade Fiscal permitirão o maior equilíbrio entre as necessidades da Administração Pública e os gastos com pessoal, e, conseqüentemente maior equilíbrio das contas públicas com maior eficiência na utilização dos escassos recursos públicos.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve o objetivo de evidenciar a evolução das despesas com pessoal, a fim de verificar o cumprimento dos limites para os gastos desta natureza pelos municípios mineiros, conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, no período compreendido entre 2000 a 2014.

Seu escopo foi atingido por meio da coleta de dados das variáveis: despesa total com pessoal e receita corrente líquida. Para análise destas, os municípios mineiros foram agrupados em faixas populacionais ao longo do período e as variáveis ajustadas monetariamente com base no Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), de modo a facilitar a evolução e a comparabilidade.

A partir da análise observou-se que a variação da despesa com pessoal foi mais significativa que a receita corrente líquida, visto que a primeira cresceu 190,84% entre 2000 e 2014 e a segunda cresceu 117,51% no mesmo período. Contudo, os gastos com pessoal não ultrapassaram o limite estabelecido na LRF em todas as faixas populacionais e ao longo do período analisado, ou seja, o percentual de 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida para cada período de apuração. Além do cumprimento do limite máximo, constatou-se que os municípios mineiros em todas as faixas populacionais e no período considerado não excederam também, os limites prudencial e de alerta, ou seja, os 57% (cinquenta e sete por cento) e 54% (cinquenta e quatro por cento) da receita corrente líquida, respectivamente.

Esse aumento gradativo das despesas com pessoal demonstra que é necessário investir maior esforço e compromisso dos gestores públicos para o devido cumprimento dos limites legais estabelecidos na LRF, isso porque enxergam o limite legal de 60% como mínimo e não como teto e encontram dificuldades em cortar gastos dessa natureza, por se tratar de despesa obrigatória de caráter continuado.

Por fim, foram apresentadas alternativas que poderão ser adotadas pelos gestores públicos no controle dos gastos com pessoal, permitindo a estes uma atuação equilibrada para atingir um contexto fiscal autossustentável.

Ressalta-se como limitação de estudo a obtenção de dados acerca do número de servidores/empregados públicos dos municípios junto aos órgãos fiscalizadores IBGE e TCEMG. Foi encontrado apenas dados do ano de 2010 no censo demográfico. A dificuldade ao acesso desses dados inviabiliza um estudo mais profundo decorrente do impacto desse quantitativo de servidores/empregados públicos nas despesas de pessoal dos municípios.

Para pesquisas futuras, recomenda-se a análise do quantitativo de servidores/empregados públicos em relação às despesas com pessoal dos municípios, de forma a verificar as condicionantes da trajetória evolutiva de gastos dessa natureza.

REFERÊNCIAS

BEIER, José Rogério. **Histórico do Salário Mínimo brasileiro revela diferenças entre governo FHC e Lula e desmentem historiador da “década perdida”**. Disponível em: <<https://umhistoriador.wordpress.com/2013/01/21/historico-do-salario-minimo-brasileiro-revela-diferencas-entre-governo-fhc-e-lula-e-desmentem-historiador-da-decada-perdida/>>. Acesso em: 15 abr. 2017

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 18 fev. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 fev. 2017.

BRASIL. Decreto nº 2.271, de 7 de julho de 1997. Dispõe sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 8 jul. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2271.htm>. Acesso em: 25 fev. 2017.

BRASIL. Decreto nº 2.264/97, de 27 de junho de 1997. Regulamenta a Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, no âmbito federal, e determina outras providências (dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do magistério (Fundef)). **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 jun. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2264.htm>. Acesso em: 25 fev. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 18 fev. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 25, de 14 de fevereiro de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc25.htm>. Acesso em: 21 mar. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 58, de 23 de setembro de 2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc58.htm>. Acesso em: 21 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 26 mar. 2017.

BRASIL. **Lei nº. 9.796, de 5 de maio de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L9796.htm>. Acesso em: 27 fev. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 82, de 27 de março de 1995.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp82.htm>. Acesso em: 18 fev. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 96, de 31 de maio de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp96.htm>. Acesso em: 18 fev. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101, de 11 de maio de 2000.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 18 fev. 2017.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades.>>. Acesso em: 27 fev. 2017

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receita Corrente Líquida.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/receita-corrente-liquida.>>. Acesso em: 26 fev. 2017

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Minuta para Consulta Pública Capítulo Receita Orçamentária Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 6ª Edição.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/AnexoI_RECEITA_ORCAMENTARIA.pdf>>. Acesso em: 26 fev. 2017

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Demonstrativo da Receita Corrente Líquida. Proposta de inclusão na 7ª edição do MDF, válida para 2017, do item rendimentos de aplicação do RPPS nas deduções da Receita Corrente Bruta.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/435710/CPU_Item1_2_Demonstrativo_da_Receita_Corrente_Liquida.pdf/73f98a94-3bc5-49d3-9adf-aa9b617c300a>. Acesso em: 26 fev. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **ADIn 2.238-5**(ADI 2238 MC, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 09/08/2007, DJe-172 DIVULG 11-09-2008 PUBLIC 12-09-2008 EMENT VOL-02332-01 PP-00024 RTJ VOL-00207-03 PP-00950). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000087003&base=baseA cordaos>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Os anos 1980 foram perdidos do ponto de vista econômico, mas não do político. **Revista do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, Ano 9, Edição 72, 15/06/2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2759:catid=28&Itemid=23>. Acesso em: 22 fev. 2017.

CAMPAGNONI, Mariana; NETO, Orion Augusto Platt; CRUZ, Flávio da. **A observância dos limites para despesas com pessoal entre Poderes e órgãos da União no período de 2000 a 2013**. Cadernos da Escola do Legislativo – Volume 16, número 26, ago/dez 2014. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Mariana_Campagnoni/... · Arquivo PDF>. Acesso em: 02 abr. 2017.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Contabilidade criativa: um estudo sobre a sua caracterização**. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista136/contabilidade_criativa.htm>. Acesso em: 26 mar. 2017.

CORREIA, Arícia Fernandes; FLAMMARION, Eliana Pulcinelli; VALLE; Vanice Regina Lírio do. **Despesa de pessoal: a chave da gestão fiscal responsável: teoria e prática da lei de responsabilidade fiscal**. Rio de Janeiro: Forense. 2001. 295p.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **O controle institucional das despesas com pessoal**. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal. Brasília, fev. 2009. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-54-o-controle-institucional-das-despesas-com-pessoal>>. Acesso em: 05 fev. 2017.

FARONI, W. **A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) na Tomada de Decisão pelos Gestores Públicos Municipais**. In: XI Congresso Brasileiro de Custos, Porto Seguro, 2004, Anais..., Visconde de Cairú: 2004 (CD-ROM).

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade fiscal: na função do ordenador de despesas; na terceirização da mão-de-obra; na função do controle administrativo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2001. 309p.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. **Lei de responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006. 249p.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Lei de responsabilidade fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros.** Brasília: ESAF, 2005. 46p. Monografia premiada com 2º lugar no X Prêmio Tesouro Nacional - 2005. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XPremio/lrf/2lrfXTN/2premio_lrf.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2017.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).** Disponível em: <http://ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultseriesHist.shtm>. Acesso em: 03 abr. 2017.

KRAEMER, Maria Elisabeth. **A maquiagem das demonstrações contábeis com a contabilidade criativa.** Disponível em: <<https://www.gestiopolis.com/a-maquiagem-das-demonstracoes-contabeis-com-a-contabilidade-criativa/>>. Acesso em: 26 mar. 2017
KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 347p.

MACRUZ, João Carlos; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. **Responsabilidade fiscal: pessoal, renúncia de receita, dívida, controle.** Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. 297p.

MENDES, Marcos. **O que é “contabilidade criativa”?** Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2014/02/17/o-que-e-contabilidade-criativa/>> Acesso em: 26 mar. 2017.

MILESKI, Helio Saul. **Limite Constitucional para a despesa com pessoal ativo e inativo: uma visão conforme a nova realidade jurídica.** Interesse Público, Belo Horizonte, v. 3, n. 11, jul. 2001. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/30920>>. Acesso em: 05 fev. 2017.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **A lei de responsabilidade fiscal e a polêmica das despesas com pessoal.** Brasília, ago. 2003. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001950.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2017.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo do; DEBUS, Ilvo. **Lei complementar nº 101/2000: entendendo a lei de responsabilidade fiscal.** Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 11 fev. 2017.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Contabilidade criativa: como chegar ao paraíso, cometendo pecados contábeis – o caso do governo do Estado de Minas Gerais.** Disponível em: <http://www.cedeplar.ufmg.br/seminarios/seminario_diamantina/2010/D10A099.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2017.

OLIVEIRA, Jones Santos; SOUZA, Roberto Francisco de. **Contabilidade criativa e a ética profissional.** Disponível em: <www.revista.ajes.edu.br/index.php/RCA/article/download/140/57> Acesso em: 26 mar. 2017.

OLIVEIRA, *et al.* Análise em painel do comportamento das despesas totais com pessoal dos municípios da Região Metropolitana de Natal. **Revista Uniabeu Belford Roxo**, Ano X, v. 6, n. 12, jan./abr. 2013. Disponível em: <http://revista.uniabeu.edu.br/index.php/RU/article/viewFile/910/pdf_363>. Acesso em: 02 abr. 2017.

PINTO, Vilma da Conceição. Crise dos Estados chega após 10 anos de receita recorde. **O Estado de S. Paulo.** Disponível em: <<http://www.correiodopovo.com.br/Noticias/Economia/2016/9/598066/Crise-dos-Estados-chega-apos-10-anos-de-receita-recorde>>. Acesso em: 26 mar. 2017.

ROGERS, Pablo; SENA, Ludiany Barbosa. **Análise agregada dos municípios de grande porte quanto a adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).** XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa – PB, dez. 2007. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/...> · Arquivo PDF>. Acesso em: 02 abr. 2017.

SALTO, Felipe. “Estados adotaram contabilidade criativa, diz economista”. **Folha de S. Paulo.** São Paulo, 4/12/2016. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/12/1838186-estados-adotaram-contabilidade-criativa-diz-economista.shtml>>. Acesso em: 26 mar. 2017.

SOUZA, Rodrigo Silva de. **Despesa de Pessoal segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Florianópolis, 2004. Universidade Federal de Santa Catarina Centro Sócio-Econômico Departamento de Ciências Contábeis. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis300704.PDF>>. Acesso em: 05 fev. 2017.

TOLEDO JÚNIOR, Flávio Côrrea de. **A vital apuração da receita corrente líquida.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23335/a-vital-apuracao-da-receita-corrente-liquida>>. Acesso em: 27 fev. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Fiscalizando com o TCE – Minas Transparente.** Disponível em: <<http://www.fiscalizandocomtce.tce.mg.gov.br/Pagina/menuprincipal.>>. Acesso em: 1 abr. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Instrução Normativa nº. 1/2001.** Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/img/legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/in0101.htm>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Instrução Normativa nº. 5/2001.** Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/img/legislacao/legiscont/Instrucoes%20Normativas/in0501.htm>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2000, 92p.

VICCARI JÚNIOR, Aduino *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 346p.