



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA**

VANESSA DOS SANTOS AVELINO

**RESPONSABILIDADE FISCAL: ANÁLISE DOS GASTOS COM PESSOAL NOS
MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA**

**FORTALEZA
2019**

VANESSA DOS SANTOS AVELINO

RESPONSABILIDADE FISCAL: ANÁLISE DOS GASTOS COM PESSOAL NOS
MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de Concentração: Gestão Organizacional.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado.

FORTALEZA
2019

VANESSA DOS SANTOS AVELINO

RESPONSABILIDADE FISCAL: ANÁLISE DOS GASTOS COM PESSOAL NOS
MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria. Área de Concentração: Gestão Organizacional.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado.

Aprovado em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dra. Denise Maria Moreira Chagas Corrêa
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dra. Sandra Maria dos Santos
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Capítulo Retangular

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

D1r DOS SANTOS AVELINO, VANESSA.
 RESPONSABILIDADE FISCAL: ANÁLISE DOS GASTOS COM PESSOAL NOS
 MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA / VANESSA DOS SANTOS
 AVELINO. – 2019.
 78 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia,
Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e
Controladoria, Fortaleza, 2019.

Orientação: Prof. Dr. Marcus Vinícius Veras Machado.

1. Lei de Responsabilidade Fiscal. Despesas com pessoal. Região Metropolitana de
Fortaleza. I. Título.

CDD 658

RESUMO

Após a implantação do Plano Real, em 1994, o governo federal buscou ampliar seu controle sobre as finanças públicas dos governos subnacionais e um dos mecanismos utilizados foi a LRF. Sua aprovação aconteceu em um momento em que a sociedade exigia maior eficiência e prática de gestão fiscal responsável por parte do gestor público, em todos os níveis de governo, e para enquadrar as esferas subnacionais no ajuste fiscal pretendido. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) representou um novo marco para as finanças públicas no Brasil. As despesas com pessoal representam valores relevantes nas contas públicas, tendo em vista que consomem uma considerável fatia do orçamento e podem comprometer os recursos destinados aos investimentos. Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar os gastos com pessoal dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no período de 2008 a 2017. Para tanto, será avaliada a participação das despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida de cada município da RMF, e verificado se os valores gastos com pessoal se alteram em função da receita arrecadada. Trata-se de uma pesquisa de natureza qualitativa, tendo em vista que busca interpretar as informações e dados relacionados ao objeto do estudo; e descritiva, pois preocupa-se em observar os fatos, registrá-los e analisá-los. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica para fundamentar o referencial teórico, e pesquisa documental, tendo como principais fontes o portal de transparência dos municípios, os relatórios de gestão fiscal, os relatórios de acompanhamento gerencial dos municípios e o anuário estatístico do Ceará. O trabalho evidenciou que, dos 19 municípios estudados, 84% deles ultrapassaram, em algum momento da série histórica, o limite legal permitido com despesas de pessoal. O ano de 2015 foi o mais crítico, quando 47% dos municípios descumpriu a lei. Em 2017, esse percentual diminuiu um pouco, chegando a 42%, concluindo-se, portanto, que alguns municípios da RMF estão realizando despesas com pessoal acima do limite legal permitido.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Despesas com pessoal. Região Metropolitana de Fortaleza.

ABSTRACT

After the implementation of the Real Plan in 1994, the federal government sought to increase its control over the public finances of local governments and one of the mechanisms used was the LRF. Its approval came at a time when society demanded greater efficiency and practice of responsible fiscal management from the public manager at all levels of government and to frame the subnational spheres in the intended fiscal adjustment. The Fiscal Responsibility Law (LRF) represented a new benchmark for public finances in Brazil. Personnel expenses represent relevant amounts in the public accounts in order to make up a considerable portion of the budget and may jeopardize the resources allocated to investments. This research has as main purpose to analyze personnel expenses in the Metropolitan Region of Fortaleza-MRF from 2008 to 2017. For this purpose, the participation of personnel expenses in relation to the net current revenue of each municipality of the MRF will be evaluated; and verified if the amounts spent on personnel change as a function of revenue collected. This research has a qualitative approach: of qualitative nature, considering that it seeks to interpret the information and data related to the object of the study; and descriptive, concerned with observing the facts, recording them, and analyzing them. A bibliographical research was done on the theoretical references already analyzed and published, and documental research. Data collection was carried out mainly in the municipality's transparency portal, in fiscal management reports, in municipal management monitoring reports and in the Ceará statistical yearbook. The study showed that of the 19 municipalities studied, 84% of them exceeded, at some point in the historical series, the legal limit allowed with personnel expenses. The year 2015 was the most critical, when 47% in municipalities did not comply with the law. In 2017, this percentage decreased slightly, reaching 42%, concluding, therefore, that some municipalities of the RMF are realizing expenses with personnel above the legal limit allowed.

Keywords: Fiscal Responsibility Law. Personnel expenses. Metropolitan Region of Fortaleza.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Região Metropolitana de Fortaleza	44
Gráfico 1	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – São Gonçalo do Amarante	51
Gráfico 2	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Fortaleza	53
Gráfico 3	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Euzébio	54
Gráfico 4	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Pindoretama	55
Gráfico 5	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Caucaia	57
Gráfico 6	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Guaiúba	59
Gráfico 7	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Pacajus	61
Gráfico 8	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Maranguape	62
Gráfico 9	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Paraipaba	64
Gráfico 10	Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Pacatuba	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Constituição Federal x Lei de Responsabilidade Fiscal	25
Quadro 2	Condutas estabelecidas pela LRF	27
Quadro 3	Resumo da receita corrente líquida	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Município x População x PIB x Área x Orçamento	45
Tabela 2	Evolução da desp. com pessoal/receita corrente líquida	49
Tabela 3	Dados do Município de São Gonçalo do Amarante	51
Tabela 4	Dados do Município de Fortaleza	52
Tabela 5	Dados do Município de Euzébio	53
Tabela 6	Dados do Município de Pindoretama	55
Tabela 7	Dados do Município de Caucaia	56
Tabela 8	Dados do Município de Guaiúba	58
Tabela 9	Dados do Município de Pacajus	60
Tabela 10	Dados do Município de Maranguape	62
Tabela 11	Dados do Município de Paraipaba	63
Tabela 12	Dados do Município de Pacatuba	65
Tabela 13	Crescimento das Despesas com Pessoal x Crescimento da Receita Acumulada	66

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEE	Comunidade Econômica Europeia
BEA	<i>Budget Enforcement Act</i>
DP	Despesa com Pessoal
DPE	Despesa com Pessoal da Educação
FMI	Fundo Monetário Internacional
FRA	<i>Fiscal Responsibility Act</i>
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPECE	Instituto de Pesquisa Estratégica Econômica do Ceará
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPU	Ministério Público da União
PIB	Produto Interno Bruto
PLC	Projeto de Lei Complementar
PPA	Plano Plurianual
RA	Receita Arrecadada
RCL	Receita Corrente Líquida
REAGE	Relatório de Acompanhamento Gerencial
RT	Receita de Transferências
RMF	Região Metropolitana de Fortaleza

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS ASPECTOS DA RECEITA E DESPESA PÚBLICA	16
2.1	Receita pública	16
2.2	Despesa pública	18
2.3	Contexto histórico da Lei de Responsabilidade Fiscal	21
2.4	A Lei de Responsabilidade Fiscal	24
2.4.1	<i>Relatórios Fiscais</i>	28
2.4.2	<i>Composição da Receita Corrente Líquida</i>	30
2.4.3	<i>Limites de Gastos com Pessoal</i>	33
2.5	Estudos Anteriores sobre Despesas com Pessoal e o Cumprimento dos Limites Definidos pela LRF	38
3	METODOLOGIA	41
3.1	Tipologia da Pesquisa	41
3.2	Cenário da Pesquisa	43
3.3	Coleta de Dados	46
3.4	Análise de Dados	46
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	48
4.1	Análise Geral	48
4.2	Análise dos cinco municípios com melhor desempenho	50
4.3	Análise dos cinco municípios com pior desempenho	58
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
	REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), promulgada em maio de 2000, com o objetivo de disciplinar os gastos públicos e impor limites ao endividamento do governo, teve caráter inovador e se tornou um importante instrumento normativo no controle das finanças públicas e na implantação de uma política de gestão fiscal responsável.

Estudos de Santos (2012) revelam que a LRF surgiu no contexto da Reforma Administrativa do Estado, quando as ações voltadas ao combate do *deficit* e a redução da dívida do setor governamental tornaram-se primordiais ao crescimento do País. A Lei veio ao encontro dos anseios da sociedade brasileira, que de há muito tempo clama por uma Administração Pública transparente, voltada para atender as necessidades e os objetivos dos cidadãos, revestida de eficiência e eficácia e cujos resultados possam evidenciar um desempenho de alta qualidade (DOIA, 2016).

Os pontos basilares da Lei, quais sejam, planejamento, transparência, equilíbrio e responsabilização, fundamentados nas funções de controle, tentam reduzir a ação desenfreada de gestores que gastam sem controle, aumentando o endividamento público e comprometendo a estabilidade econômico-financeira do Estado (SANTOS, 2012).

A LRF disciplina matérias previstas nos arts. 163 e 169 da Constituição Federal de 1988 e estabelece regras de transparência, controle e fiscalização dos atos de gestão, que se aplicam à União, aos Estados e Municípios de forma irrestrita. Destinada a aprimorar a administração pública, a Lei introduziu o conceito de responsabilidade na gestão fiscal buscando combater duas grandes fontes de gastos com o dinheiro público: as despesas com pessoal e as despesas com pagamento da dívida pública (BRASIL, 2000).

Em relação ao endividamento, a LRF procura equilibrar permanentemente as contas públicas, determinando que a dívida consolidada líquida não pode ultrapassar a receita líquida corrente na proporção de duas vezes para os Estados e o Distrito Federal, e 1,2 vezes para os municípios (GIUBERTI, 2005).

Entre os gastos públicos, os que mais se destacam são os relativos a pessoal, pois comprometem grande parcela do orçamento público. A imposição de limites gerais e específicos para as despesas com pessoal, bem como sublimites para todos os poderes e órgãos independentes na estrutura estatal, visa assegurar que o Estado

não perca a capacidade de realizar investimentos em saúde, educação, segurança e na manutenção e preservação do patrimônio público, dentre outros, de forma a preservar o bem-estar social (BARBOSA, 2008).

Sob o assunto, Dieng *et al.* (2004, p. 2) observam que:

As entidades públicas, historicamente, vêm aplicando percentual elevado de suas receitas em despesas com pessoal, isto se deve ao fato de que durante muito tempo, tenha sido o Estado o principal empregador da população. Esta idéia ainda permeia em muitos dos municípios, em especial nos pequenos municípios brasileiros, que não percebem que a redução desses gastos pode liberar recursos para a realização de investimentos, principalmente nas áreas sociais, sempre tão carentes em qualquer lugar do país.

Decorridos 18 anos de vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabeleceu limites, especialmente no que se refere ao comprometimento da receita corrente líquida com os gastos com pessoal, torna-se importante pesquisar o comportamento dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza (RMF) em relação aos gastos com pessoal nos últimos dez anos devido à importância que essa despesa representa na economia municipal.

O objeto desta pesquisa é o gasto com pessoal nos municípios da RMF. A Região Metropolitana de Fortaleza é uma macrorregião de planejamento do estado de Ceará, a sexta maior região metropolitana do País, composta de 19 municípios que representam mais de 63% do PIB do Estado, dados que demonstram a sua importância econômica (IPECE, 2016).

Foi escolhido um período de 10 anos por permitir montar uma série histórica para analisar a evolução das variáveis em mais de duas legislaturas municipais.

O tema da pesquisa apresenta-se na seguinte questão problema: Quais os efeitos da LRF sobre os gastos com pessoal nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no período de 2008 a 2017?

O objetivo geral desta pesquisa é analisar os gastos com pessoal nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no período de 2008 a 2017.

Especificamente, o estudo aqui desenvolvido pretende: identificar a participação das despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida de cada município da RMF; e verificar se os valores gastos com pessoal se alteram em função da receita arrecadada.

A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê ações planejadas e transparentes e impõe limites rígidos e controles de gastos públicos como mecanismos de redução

do *deficit* do Estado. Os limites impostos aos gastos com pessoal incidem sobre toda a Administração Pública, estabelecendo como parâmetro percentuais específicos em relação à receita corrente líquida arrecadada, de forma a obter o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e evitar o endividamento público (CARVALHO, 2018).

Os municípios brasileiros, após a Constituição de 1988, passaram a ter elevada importância na execução das políticas públicas e a responder por boa parte das demandas por serviços públicos no País. Esse cenário aumentou a pressão sobre as finanças municipais e, devido à escassez de recursos, permitiu que estes municípios ficassem extremamente dependentes dos recursos transferidos dos Estados e da União (SANTOS FILHO, 2012).

Estudos empíricos demonstram que a LRF foi eficaz na redução dos *deficit* públicos municipais, no entanto, a imposição de 60% da despesa com pessoal como proporção da receita representou um “erro de calibragem”, tendo em vista que uma minoria dos municípios brasileiros ultrapassava esse teto à época de sua criação. A marcação desse limite estimulou os municípios que possuíam gastos inferiores a aumentar suas despesas com pessoal, muitas vezes causados por interesses políticos (FIORAVANTE *et al.*, 2006).

Apesar da existência de várias pesquisas relacionadas ao tema, este estudo apresenta-se relevante por abordar os gastos públicos com pessoal, principal item na composição dos gastos públicos correntes, na Região Metropolitana de Fortaleza, em um período de dez anos, possibilitando a análise de seu comportamento de forma mais consistente. Esta pesquisa busca contribuir para a construção de novos conhecimentos e teorias, uma vez que confrontará as despesas com pessoal, que possuem elevada rigidez, com as receitas públicas, extremamente afetadas pelos ciclos econômicos, permitindo a correção de seus desvios.

Este estudo apresenta uma relevância social pela relação do tema com o interesse público, pois o gasto excessivo com pessoal restringe a aplicação de recursos em investimentos e em outras despesas essenciais à população, bem como leva ao descumprimento dos limites exigidos pela LRF para uma gestão responsável.

Outro motivo da escolha do tema é a autora trabalhar na área de controle externo do Tribunal de Contas do Estado, que exerce importante papel na fiscalização da gestão fiscal dos municípios, principalmente no que se refere aos alertas para os que ultrapassaram os limites de despesas, fiscalização das medidas adotadas para

retorno das despesas aos limites aceitáveis, bem como a verificação dos cálculos dos limites das despesas com pessoal de cada poder e órgão.

A composição desta pesquisa está organizada em cinco seções. Na primeira seção é tratado o tópico introdutório, com uma breve contextualização do tema escolhido, os objetivos para a pesquisa, a justificativa e relevância da pesquisa, e a estrutura em que será desenvolvida a proposta dessa pesquisa.

A segunda seção apresenta o referencial teórico, abordando assuntos relacionados à receita e despesa pública, à Lei de Responsabilidade Fiscal, o contexto de sua criação, os relatórios fiscais, a composição da receita corrente líquida, os limites de gastos com pessoal, os estudos empíricos anteriores e os pressupostos.

A terceira seção versa sobre os procedimentos metodológicos utilizados para realização do estudo.

Os dados e informações levantadas sobre os gastos com pessoal nos municípios, receitas arrecadadas e despesas realizadas são analisados na quarta seção.

A quinta seção trata das conclusões finais, seguidas das referências utilizadas na pesquisa.

2 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E OS ASPECTOS DA RECEITA E DESPESA PÚBLICA

Para definição do modelo conceitual que ampara este estudo, a pesquisa será fundamentada nos seguintes marcos teóricos.

2.1 Receita pública

Segundo Baleeiro (2006), receita pública é a entrada de recursos que se integra ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, acrescendo seu valor como elemento novo e positivo.

Receita pública, orçamentariamente falando, é todo ingresso ou entrada permanente de recursos no patrimônio do Estado que não se sujeita à devolução ou baixa patrimonial, portanto, integra, sem qualquer correspondência no passivo, o patrimônio líquido como elemento novo. Já o ingresso de recursos de caráter temporário, que não se incorporam ao patrimônio público, onde o Estado é mero depositário dos valores recebidos, são conhecidos como receitas extra orçamentárias (CARVALHO, 2014).

A doutrina classifica as receitas públicas como originárias e derivadas. As receitas originárias são aquelas provenientes do seu patrimônio (mobiliário e imobiliário), das rendas obtidas de seus ativos, tais como aluguéis e títulos públicos (receitas patrimoniais), e das atividades empresariais, da exploração lucrativa de seus bens (comercial, industrial e prestação de serviços) realizadas pelo Estado. As receitas derivadas são obtidas através da autoridade impositiva do Estado, quando o governo exerce seu poder coercitivo e competência de tributar as rendas e o patrimônio da população, através de tributos, taxas de serviços, multas, restituições etc. (FURTADO, 2014).

A Lei nº 4.320/64, que trata das normas de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, classifica em seu art. 11 as receitas segundo as categorias econômicas em receitas correntes e receitas de capital. As receitas correntes são originárias e efetivas que garantem o funcionamento da máquina pública, aumentam a situação líquida patrimonial. São as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial,

agropecuária, industrial, de serviços, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas e outras, que se destinam a atender às despesas correntes. Já as receitas de capital são advindas da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas, da conversão de bens e direitos, dos recursos recebidos de outras pessoas destinados a atender às despesas de capital, e do *superavit* do orçamento corrente, estas não provocam alteração no patrimônio líquido.

A receita pública também é classificada em receitas orçamentárias e extra-orçamentárias. São orçamentárias todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, mesmo que não previstas no orçamento. Portanto, a receita arrecadada e incorporada definitivamente ao patrimônio público, desde que não pertença a terceiros e sim ao poder público, é receita orçamentária. Já a receita é extraorçamentária quando é recurso de terceiros, isto é, são ingressos de caráter temporário que não se incorporam ao patrimônio líquido, como por exemplo restos a pagar do exercício, cauções, depósitos judiciais e outros (BRASIL, 1964).

São requisitos essenciais de responsabilidade na gestão fiscal a previsão, arrecadação e renúncia da receita pública. Considerando que a arrecadação de tributos é uma das fontes que financiam o exercício das funções constitucionais, e depende da interação de acontecimentos econômicos, políticos e sociais nacionais e internacionais, a omissão em aumentar as possibilidades financeiras do Estado leva à inobservância do princípio da responsabilidade fiscal (BRASIL, 2000).

O art. 12 da LRF estabelece os requisitos que deverão ser observados quando da previsão das receitas, tais como as normas técnicas e legais, os efeitos das alterações na legislação, a variação do índice de preços, o crescimento econômico e outros fatores que sejam considerados relevantes, bem como determina que sejam apresentados o demonstrativo da sua evolução nos últimos três anos, a projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem e a metodologia de cálculo utilizada.

A qualidade na estimativa das receitas é relevante, pois reflete na qualidade do planejamento orçamentário e na avaliação adequada da implementação de planos e ações governamentais. Se a formulação de estimativas de receitas é irreal, distante de procedimentos técnicos e parâmetros econômicos razoáveis, a gestão orçamentária será ineficiente, gerando uma gestão de serviços públicos e programas malsucedidos (OLIVEIRA, 2015).

A previsibilidade da receita pública possui papel fundamental no processo orçamentário, sendo um dos requisitos essenciais para atendimento nos pressupostos citados na legislação de responsabilidade fiscal, correspondendo a um indicador de gestão pública (ROCHA, 2008).

Conforme explicam Zonatto e Hein (2013), é a partir de uma previsão orçamentária adequada que se torna possível a qualificação dos processos de planejamento dos recursos necessários para a viabilização de obras públicas, capazes de proporcionar bem-estar comum.

A arrecadação e a aplicação da receita pública se apresentam como constantes desafios à gestão de finanças públicas municipais, no intuito de atender ao desenvolvimento local, posto que são cada vez maiores as demandas da sociedade. Este cenário, no entanto, está sofrendo algumas alterações devido às exigências legais, como a descentralização de atribuições e o maior controle das contas públicas, de acordo com o que determina a LRF (SOARES; FLORES; CORONEL, 2014).

O aumento da eficiência do planejamento e da execução das receitas e despesas municipais contribui para o aumento da capacidade de pagamento das dívidas, equilíbrio do *superavit* primário e aumento das receitas tributárias. Portanto, a elaboração de previsões orçamentárias adequadas pode favorecer as atividades de planejamento, avaliação, controle e prestação de contas no setor público (ZONATTO; HEIN, 2013).

2.2 Despesa Pública

Despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços prestados à sociedade, objetivando manter a soberania do Estado, promover o seu bem-estar e os valores sociais do trabalho, garantir o desenvolvimento nacional por meio do cumprimento de suas funções básicas etc. (CARVALHO, 2014).

Para Mota (2009), a despesa pública consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta, em benefício próprio, na aquisição de meios, bens e serviços que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta, quando da realização de transferências a terceiros. Essa aquisição dar-se-á com pagamento imediato, quando da

execução da despesa à vista, ou a posteriori, implicando na assunção de compromissos.

A Lei nº 4.320/64, em seu art. 12, classifica as despesas por categorias econômicas em despesas correntes e despesas de capital. Segundo Aguiar (2008), as despesas correntes são realizadas na manutenção dos serviços públicos já existentes, mas que não provocam aumento no patrimônio público. As despesas de capital são gastos públicos em que a saída do numerário dos cofres públicos é recompensada, na maioria das vezes, pelo ingresso de um direito ou bem no patrimônio da entidade. Portanto, as despesas de capital provocam o aumento do patrimônio público e são realizadas para a implantação e expansão dos serviços públicos, tanto executados pelo ente como por terceiros, este através de transferências de recursos.

As despesas correntes são subdivididas em despesas de custeio e transferências correntes, e as despesas de capital englobam os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital. Já as despesas de custeio se destinam à manutenção de serviços públicos, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis. Já as transferências correntes são despesas que não possuem contraprestação direta, seja em bens ou em serviços, inclusive destinadas a outras entidades de direito público ou privado (BRASIL, 1964).

Os investimentos são as despesas destinadas ao planejamento e à execução de obras. As inversões financeiras destinam-se à aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, à aquisição de títulos de empresas ou entidades, já constituídas, desde que não importe aumento do capital, e à constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas. Por fim, as transferências de capital são investimentos ou inversões financeiras que devam se realizar independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços (BRASIL, 1964).

A Lei nº 4.320/64 classifica as despesas em orçamentárias, que são aquelas incluídas na Lei Orçamentária Anual (LOA), ou em leis especiais de créditos adicionais abertos durante o exercício, portanto, não precisam obrigatoriamente estar fixadas na LOA. Já as despesas extraorçamentárias não constam na LOA, pois são decorrentes de pagamentos ou recolhimentos de depósito, cauções, pagamentos de restos a pagar e outros, que são contrapartidas das receitas extraorçamentárias.

A despesa pública é tratada na LRF nos arts. 15 a 24, dispondo inicialmente que a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam ao

disposto nos arts. 16 e 17 serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público.

O art. 16 traz a obrigatoriedade de estimar o impacto orçamentário e financeiro, em três exercícios, antes da tomada de decisões política e gerencial que acarrete aumento de despesa, bem como que apresente a declaração do ordenador de despesa, informando que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a Lei Orçamentária Anual (LOA) e compatibilidade com o Plano Plurianual (PPA) e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Todas essas condições caracterizam a ação planejada e transparente tão exigida pela responsabilidade fiscal.

A despesa obrigatória de caráter continuado é definida no art. 17 como a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que determine para o ente a sua execução por um período superior a dois exercícios. Nesse artigo, o Estado tenta assegurar que as despesas que se destinam ao custeio da atividade pública e que necessitam de continuidade só sejam implementadas se instruídas com o impacto orçamentário-financeiro no exercício a que se referirem e nos dois seguintes, se compatíveis com as metas de resultados fiscais e se comprovada a origem dos recursos para seu custeio.

Às despesas com pessoal também se aplicam os condicionantes para a geração de despesas obrigatórias de caráter continuado, conforme dispõe o art. 21, que trata do controle da despesa total com pessoal: é nulo de pleno direito o ato que provoque aumento de despesa de pessoal que não atenda às exigências dos arts. 16 e 17, o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição Federal.

Baleeiro (2006) aponta algumas causas de crescimento real da despesa pública, constatando que é crescente a extensão da rede de serviços públicos, motivando maior destinação das rendas à satisfação destas necessidades: o incremento da capacidade econômica do homem contemporâneo, sobretudo devido ao aperfeiçoamento da técnica de produção e, portanto, da produtividade; a elevação do nível político, moral e cultural da sociedade, que levam os indivíduos a exigir e a conceder mais ampla e eficaz expansão dos serviços públicos; as guerras, lutas entre grupos armados (tráfico de drogas), assumiram o caráter de aplicação total das forças econômicas e morais, humanas; os erros e vícios políticos e administrativos, as ações demagógicas, onde as decisões dos órgãos de poder público quanto às dotações orçamentárias sofrem, por vezes, a influência de interesses eleitorais, distorcendo o ideal de interesse público.

2.3 Contexto histórico da Lei de Responsabilidade Fiscal

Segundo Oliveira (2015), o contexto histórico que antecedeu a criação da LRF foi caracterizado, no campo internacional, pelo crescimento econômico acentuado que vinha ocorrendo desde o final da Segunda Guerra Mundial, lastreado pela forte intervenção do Estado na economia e que começou a ser revertido no final dos anos 60. O desemprego e a inflação aumentaram, e em muitos países capitalistas ocorreram crises fiscais, queda nas receitas de impostos e aumento dos gastos sociais.

A necessidade de mudanças na política fiscal levou muitos países desenvolvidos a iniciarem reformas na área das finanças públicas, até que no final da década de 1970 o papel do Estado começou a ser repensado de forma vigorosa, especialmente na Inglaterra, Estados Unidos, Nova Zelândia e Austrália. Muitos países implementaram reformas fiscais e orçamentárias para reduzir a dívida pública e tornar a gestão mais eficiente, adotando regras fiscais mais rígidas e impondo controles sobre o crescimento da despesa para manter o *deficit* público sob controle. Nos países subdesenvolvidos, essa discussão veio ocorrer mais tardiamente.

Um estudo realizado por Costa (2008) demonstra a adoção de regras fiscais para controlar os gastos públicos por diversos países. Nos Estados Unidos foram implementadas sucessivas leis para controlar o *deficit* público com grandes resultados. Em 1985, foi implementada a *Gramm-Rudman-Holings Act*, a Lei do Orçamento Equilibrado e de Controle Emergencial do Déficit, que estabelecia a redução gradual do *deficit* em um período de cinco anos. Esta Lei determinava o cancelamento de dotações sempre que o *deficit* projetado ultrapassasse a meta em mais de um valor permitido.

Machado (2004) revela que as metas não foram atingidas ao fim do período determinado, principalmente porque a exigência do equilíbrio foi feita sobre o orçamento e não sobre sua execução.

Em seguida, surge em 1990 o *Budget Enforcement Act* (BEA), a Lei de Cumprimento do Orçamento, aplicada somente ao governo federal, que visava controlar as despesas e receitas, impondo limites anuais e restrições sobre esses gastos. Foi introduzido o mecanismo de corte automático das dotações orçamentárias sempre que as previsões indicassem o não cumprimento das metas de resultado fiscal fixadas pelo Congresso (SANTOS FILHO, 2012).

A Comunidade Econômica Europeia (CEE), criada em 1992 por diversos países europeus, foi celebrada através do Tratado de *Maastrich* que possuía *status* constitucional e impunha a observância de regras fiscais, limites para dívida pública e *deficit* orçamentário.

O Tratado tinha como objetivo a estabilidade econômica da região, e as metas estipuladas consistiam em manter o *deficit* público nominal anual inferior a 3% do PIB, a dívida pública inferior a 60% do PIB, o limite para a inflação de até 1,5% da média de três países que faziam parte com menor taxa de inflação e punição aos membros pelo não cumprimento das normas. Essas medidas buscavam evitar que um dos membros causasse externalidades negativas aos demais, principalmente através do endividamento público (MACHADO, 2004).

Na Nova Zelândia, surge em 1994, o *Fiscal Responsibility Act* (FRA), a lei de responsabilidade fiscal que valorizou a transparência das contas públicas, tendo como objetivos uma maior visibilidade das políticas públicas, fiscais e econômicas; o orçamento como uma peça de planejamento em longo prazo; a análise antecipada do impacto agregado do orçamento; a emissão de relatórios fiscais; e a apresentação de uma linguagem acessível aos parlamentares e ao cidadão (COSTA, 2008).

No modelo neozelandês, o controle social se sobrepõe à rigidez das regras, assim, o Parlamento fixa genericamente critérios de desempenho e o Executivo tem autonomia para orçar e gastar, desde que com rigoroso acompanhamento da sociedade. O *Fiscal Responsibility Act* estabeleceu princípios de manutenção da dívida e do patrimônio em níveis prudenciais, sem instituir metas quantitativas nem sanções aos gestores, no entanto, o governo é obrigado a justificar-se no caso de inobservância dos princípios. Esses objetivos foram concebidos como condição para o ingresso na União Monetária Europeia, no intento de obstar que um país-membro gerasse externalidades negativas para outros. Portanto, não obstante serem os países-membros autônomos e soberanos, conduziram com relativa independência suas políticas, as quais deveriam convergir para os critérios acordados (SANTOS FILHO, 2012).

O orçamento de cada país era feito de forma individual e expressava as prioridades de cada país, no entanto, tais orçamentos deveriam atender ao conjunto de metas e limites estabelecidos para toda a União Europeia, ficando os responsáveis pelos descumprimentos sujeitos a punições. As regras e as punições foram definidas

e forma conjunta por todos os países membros; no caso brasileiro, houve uma imposição de regras por parte do governo federal aos demais entes federados, como veremos mais adiante (SANTOS FILHO, 2012).

Segundo estudos de Oliveira (2015), o Brasil viveu, nas décadas de 1980 e 90, sob o descontrole fiscal, com aumento da dívida pública, aumento das taxas de juros, redução dos investimentos, da taxa de emprego. Em 1998, o Governo Federal elaborou o Programa de Estabilidade Fiscal, que tinha como um de seus instrumentos a aprovação de uma lei de responsabilidade fiscal, que definiria princípios de responsabilidade na gestão dos recursos públicos, limites específicos referentes a variáveis, como nível de endividamento, *deficit*, gastos e receitas anuais.

Por outro lado, o art. 163 da Constituição de 88 já dispunha que uma lei complementar deveria tratar sobre finanças públicas, fiscalização financeira de administração pública, dentre outros, que acarretaria um regime de gestão responsável.

Oliveira (2015) defende que a razão fundamental que levou à criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, declarada na exposição de motivos que acompanhou seu projeto de Lei (PLC nº 18/1999), foi a necessidade de instituir processos estruturais de controle do endividamento público, direta e indiretamente.

Já Santos Filho (2012) afirma que o Governo Federal enviou ao Congresso Nacional, em abril de 1999, o Projeto de Lei da LRF, estabelecendo, dentre outros, metas e limites de endividamento e de gastos com as despesas com pessoal para todas as esferas de governo buscando garantir o cumprimento por parte dos estados e dos municípios das metas do acordo firmado com o Fundo Monetário Internacional – FMI. O objetivo principal da política econômica passou a ser a recuperação da confiança do mercado, e tornou-se fundamental demonstrar que o Estado teria condições de cumprir seus compromissos e metas em relação ao endividamento público.

O Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal se inspirou nos instrumentos de controle fiscal realizados nos Estados Unidos, Nova Zelândia e Europa, incorporando mecanismos de legislação estrangeira, mas adaptando-os à realidade brasileira. O conceito utilizado pela União Europeia foi adotado pela LRF no Brasil, visto que a pretensão do governo federal era impor limites aos governos subnacionais, inclusive foi com base nessa experiência que foi criada a Lei nº 10.028, que trata dos crimes contra as finanças públicas no Brasil (VAZQUEZ, 2012).

Por outro lado, a legislação brasileira herdou o mesmo nome da Lei da Nova Zelândia, incorporando como princípio fundamental a transparência e as punições aos governantes e entes que não cumprissem as metas estipuladas (OLIVEIRA, 2015).

Já a lei de execução do orçamento americano previa metas fiscais e cortes automáticos de dotações orçamentárias, sempre que as metas não fossem atingidas, bem como a necessidade de indicação de uma fonte de receita para criação de uma nova despesa (CHIEZA, 2008).

Portanto, as bases de elaboração da LRF no Brasil são uma mescla do Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal do FMI e dos modelos de legislações fiscais implantados nos Estados Unidos, em 1990, na União Europeia, em 1992, e na Nova Zelândia, em 1994.

2.4 A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

Nos anos 1980, a crise dos *deficits* públicos atingiu um considerável número de países, mas foi a partir da década de 1990 que as legislações disciplinadoras das finanças públicas passaram a ser disseminadas de forma mais contundente, culminando com a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil, em 04 de maio de 2000. Nessa época, havia o consenso que o equilíbrio fiscal perseguido pelos governos centrais não seria alcançado sem uma rígida disciplina fiscal dos governos subnacionais, e foi dentro desse contexto que a implantação da LRF brasileira teve como objetivo implícito principal o controle das finanças dos Estados e Municípios (SANTOS FILHO, 2012).

A Constituição Federal de 1988 trata nos arts. 163 a 169 do tema finanças públicas. O artigo 163 estabeleceu que uma Lei Complementar iria dispor sobre os princípios norteadores das finanças públicas no País. Determinação reforçada pelo artigo 169, que afirmava que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderia exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

Mais de dez anos após a promulgação da referida Carta Magna, e em paralelo ao processo de negociação de um novo acordo com o Fundo Monetário Internacional – FMI, a Lei de Responsabilidade Fiscal veio regulamentar estes dispositivos,

tendo como objetivo principal o estabelecimento de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, conforme consta no *caput* do seu artigo 1º. É importante salientar que a LRF não substitui nem revoga a Lei nº 4.320/64, que trata das normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços (OLIVEIRA, 2015).

A lista dos dispositivos a seguir demonstra o atendimento pela LRF de alguns mandamentos constitucionais de forma objetiva.

Quadro 1 – Constituição Federal x Lei de Responsabilidade Fiscal

Constituição Federal	Lei de Responsabilidade Fiscal
Art. 164, § 3º	Art. 43 - As disponibilidades de caixa dos entes da Federação serão depositadas conforme estabelece o § 3o do art. 164 da Constituição.
Art. 165, § 2º	Art. 4º - A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2o do art. 165 da Constituição.
Art. 165, § 5º, II	Art. 47 - A empresa controlada que firmar contrato de gestão em que se estabeleçam objetivos e metas de desempenho, na forma da lei, disporá de autonomia gerencial, orçamentária e financeira, sem prejuízo do disposto no inciso II do § 5o do art. 165 da Constituição.
Art. 165, § 6º	Art. 5º, II - O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar será acompanhado do documento a que se refere o § 6o do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.
Art. 166, § 1º	Art. 9º, § 4º - Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1o do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.
Art. 167, III	Art. 53, § 1º, I - O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32.
Art. 167, X	Art. 25, § 1º, III – São exigências para a realização de transferência voluntária, além das estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias: observância do disposto no inciso X do art. 167 da Constituição.
Art. 169, § 1º	Art. 21, I - É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda 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.
Art. 169, §§ 3º e 4º	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.

Fonte: Adaptado de Bruno (2007, p. 85).

Não se pode negar que a LRF foi um avanço na legislação brasileira e também uma enorme conquista para a sociedade, pois teve como escopo a implantação de uma política de gestão fiscal responsável ao combater as duas principais fontes de

desperdícios de recursos públicos denunciadas pela população em geral: o gasto excessivo com as despesas com pessoal e as despesas excessivas com pagamento do serviço da dívida pública (DOIA, 2016).

A LRF estabelece que suas regras devem ser aplicadas a todos os entes da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, pressupondo uma ação planejada e transparente, prevenindo riscos e corrigindo desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar, indo além, ao responsabilizar todos os poderes – Judiciário, Legislativo e Executivo –, incluindo os Tribunais de Contas e o Ministério Público, as autarquias, as empresas estatais dependentes e os fundos (BRASIL, 2000).

Portanto, as normas da LRF são aplicadas a todos os gestores de recursos públicos, em todas as esferas de governo, relativas à gestão da receita e da despesa públicas, da dívida, do endividamento e do patrimônio público, evidenciando o propósito de prevenir e corrigir desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas (FURTADO, 2014).

Giuberti (2005) comenta que a LRF foi introduzida como um instrumento para conter os *deficits* públicos e o endividamento crescente do setor público, no entanto, ela não se restringiu apenas a impor limites ao gasto e ao endividamento, mas também contemplou o orçamento como um todo ao estabelecer diretrizes para a sua elaboração, execução e avaliação, o que a torna o instrumento de controle fiscal mais abrangente já instituído no País.

Esse instrumento de controle é especialmente importante para uma gestão municipal responsável, eficiente e que proporcione resultados diretos à comunidade. Para que esse objetivo seja alcançado é necessário, principalmente, que a ação governamental seja baseada no planejamento, que a execução fiscal siga padrões de responsabilidade, isto é, não se realize despesas acima do que permitem as receitas, que os tributos sejam instituídos e cobrados, não se renuncie à cobrança de receitas públicas sem que haja uma finalidade justa e não exceda limites com gastos de pessoal. Essas medidas são essenciais para que sobrem recursos para investimentos e haja controle sobre o endividamento (BERLOFFA, 2010).

Para Bruno (2004), o principal objetivo da LRF é limitar ao máximo o exercício do poder discricionário dos gestores de recursos públicos, cuja imposição de condutas previamente determinadas, quanto à elaboração e execução orçamentária, impossibilita ao gestor de poder escolher entre caminhos distintos, não mais cabendo a análise da oportunidade e conveniência. O Quadro abaixo demonstra a imposição de condutas estabelecidas pela LRF.

O equilíbrio das contas públicas é tema tratado por toda LRF, como no art. 4º, I, que atribui à Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO a incumbência de dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas. Este equilíbrio que não poderá ser obtido através de desvios na estimativa das receitas, tendo em vista que é exigida a demonstração e apresentação da metodologia de seu cálculo (art. 12).

Quadro 2 – Condutas estabelecidas pela LRF

01 - Equilíbrio Orçamentário	* Art. 15, 16 e 17 - (Impõe inclusive declarações do ordenador)
02 - Operações de Crédito	* Art. 32 e seus parágrafos * Art. 33 - Inst. Financeiras e Fiscais * Art. 34 e 36 - Vedações * Art. 37 - Equiparações * Art. 12 - Suspensos pela ADI 2.238
03 - Despesa com pessoal	* Art. 15 e 17 - Despesas Continuadas * Art. 18, parágrafo único - Limites * Art. 19, III, C.C Art. 20, III A e B - Poderes * Art. 22 - Vedações quando no limite * Art. 23, parágrafo 1º e 2º - Suspensos pela ADI 2.238-5 * Art. 59, parágrafo 1º, T.C. - Fiscal para Redução
04 - Seguridade social	* Art. 17 * Art E.C. 20/98 - Caráter Contributivo
05 - Administração indireta	* Art. 16 e 17, II - Planejamento
06 - Instituição dos tributos	* Art. 11, <i>caput</i>
07 - Cobrança dos tributos	* Art. 13
08 - Lançamento antecipado	* Art. 37, I - Equipara a operação de crédito
09 - Renúncia fiscal	* Art. 14 e seus parágrafos (compensação)
10 - Manutenção de patrimônio	* Art. 44, 45 e 46 - Obriga a preservação e exige término de obras em andamento
11 - Final de mandato	* Art. 21, parágrafo único - Impede concessão de aumento a servidores * Art. 38, C.C. Art. 32 * Art. 42 - Novas obrigações somente com disponibilidade financeira

Fonte: Bruno (2004, p. 303).

O art. 9º prevê mecanismos de ajuste a serem obrigatoriamente adotados caso, no final cada bimestre, o nível de arrecadação indicar a possibilidade de não

cumprimento das metas fiscais. Nesta hipótese, poderá ocorrer a limitação de empenho e movimentação financeira, que poderá ser temporária, caso a receita seja restabelecida.

Furtado (2014) defende que a gestão fiscal responsável está assentada em quatro pilares: o planejamento, a transparência, o controle das contas públicas e a responsabilização, fundamentados na LRF, na Lei nº 10.280/00, que alterou o Código Penal (Lei nº 1.079/50), e no Decreto-Lei nº 201/67.

Já Oliveira (2015) afirma que a LRF está baseada em seis pilares normativos: dívida e endividamento, planejamento macroeconômico, financeiro e orçamentário, despesa com pessoal, despesas obrigatórias, receita pública, transparência, controle social e fiscalização. A Lei nº 10.028/2000, que tipifica crimes e infrações administrativas relacionadas às normas da LRF, pode ser considerada como o sétimo pilar.

Todo esse conjunto de leis e normativos produziu importantes impactos na administração pública, renovando o interesse pelo processo orçamentário, pela contabilidade pública e administração tributária. No entanto, a efetividade de uma lei de responsabilidade fiscal também depende fortemente de estruturas extra normativas, da existência de fatores institucionais, políticos, gerenciais, tecnológicos, favoráveis e necessários à disciplina fiscal (OLIVEIRA, 2015).

2.4.1 Relatórios Fiscais

Os instrumentos destacados pela LRF para o planejamento do gasto público são os mesmos já adotados na Constituição Federal, quais sejam: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA). Entretanto, conforme art. 1º, § 2º, essas normas também foram impostas aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Segundo Giuberti (2005), a intenção foi estabelecer a obrigatoriedade de se incluir na LDO um Anexo de Metas Fiscais (art. 4º, §§1º e 2º), que deve conter as previsões de receitas e despesas, bem como os resultados nominal, primário e o montante da dívida pública para o exercício a que se refere a LDO e os dois anos seguintes, e um Anexo de Riscos Fiscais (§ 3º), que deve avaliar os possíveis fatos que irão impactar nos resultados fiscais estabelecidos para o exercício.

Além disso, estabelece que a LOA deve apresentar um demonstrativo de compatibilidade do orçamento com as metas previstas no Anexo de Metas Fiscais da

LDO; um demonstrativo sobre as receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios; a previsão da reserva de contingência, em percentual da Receita Corrente Líquida (RCL), destinada ao pagamento de restos a pagar, passivos contingentes e outros imprevistos fiscais; e as despesas relativas à dívida pública mobiliária e contratual, bem como as respectivas receitas, com exceção do refinanciamento da dívida que deve ser demonstrado de forma separada.

A LRF busca reforçar o papel do planejamento e, mais especificamente, a vinculação entre as atividades de planejamento e execução dos gastos públicos, trazendo uma maior transparência no processo de elaboração do orçamento e garantindo a consistência entre objetivos e execução.

Outra demonstração da busca pela transparência ocorre ao obrigar a publicação, ao final de cada semestre, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária por todos os Poderes, bem como a entrega ao final de cada quadrimestre do Relatório de Gestão Fiscal, contendo os demonstrativos do período do exercício, a comparação entre os limites estabelecidos pela lei e o alcançado pelo ente e a indicação das medidas corretivas a serem utilizadas caso algum limite não seja obedecido (GIUBERTI, 2005).

O art. 165, § 3º da Constituição Federal dispôs que “O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”. O art. 52 da LRF veio reforçar o disposto na Constituição, quando complementa que o relatório abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público e será composto pelo balanço orçamentário e pelos demonstrativos da execução das receitas e despesas.

O art. 53 destaca que o Relatório Resumido será acompanhado dos demonstrativos relativos: a apuração da receita corrente líquida, receitas e despesas previdenciárias, resultados nominal e primário, despesas com juros e restos a pagar.

Esses artigos demonstram a necessidade de se fazer previsões e projeções dos gastos, pois só dessa forma o equilíbrio das contas públicas poderá ser exercido.

O Relatório da Gestão Fiscal é tratado no art. 54, que estabelece que ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos poderes e órgãos, contendo demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada e mobiliária, concessão de garantias, operações de crédito e contra garantias de valores, bem como operações de crédito. No último quadrimestre, também serão

acrescidos os demonstrativos referentes ao montante à disponibilidade de caixa em 31 de dezembro e às inscrições em Restos a Pagar etc.

Pela quantidade de informações disponibilizadas, esses relatórios são imprescindíveis ao acompanhamento da gestão fiscal, pois demonstram, dentre outros aspectos, o cumprimento dos limites dos gastos implementados pela LRF.

2.4.2 Composição da Receita Corrente Líquida

Um dos conceitos fundamentais constantes na LRF é o da Receita Corrente Líquida (RCL), pois serve de parâmetro para o controle dos limites das despesas com pessoal e endividamento impostos aos entes federados. Considera-se RCL:

[...] o 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 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 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).

Conforme se observa do § 3º, do artigo 2º da LRF, a RCL será apurada somando-se os doze meses de receita, a do mês de apuração e dos onze meses imediatamente anteriores a ele, excluídas as duplicidades. Neste sentido, na composição da RCL deve ser considerado sempre o período de 12 meses, o que não quer dizer que necessariamente deve coincidir com o exercício financeiro. Na definição de receita, verifica-se que o legislador público preocupou-se em identificar aquelas receitas disponíveis à União, aos Estados e aos Municípios para a realização de despesas com pessoal, gastos com serviços de terceiros, pagamento de dívidas, dentre outras.

Segundo Faroni (2004), no cálculo da RCL são deduzidos: na União, os valores transferidos aos estados e municípios, por determinação legal ou constitucional, e as contribuições patronais e dos trabalhadores e demais segurados da previdência social para o regime geral da previdência social e bem com as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP); nos estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; na União, nos estados e nos municípios, a contribuição dos servidores públicos para o custeio de seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira entre os diversos regimes de previdência social para contagem recíproca do tempo de contribuição, para efeito de aposentadoria. Serão computados no cálculo da RCL os valores recebidos em decorrência da Lei Kandir (Lei Complementar no 87/96) e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF).

Santos (2012) ressalta que LRF utiliza um denominador comum para o cálculo dos limites dos gastos, que estabelece os percentuais de despesas de pessoal, de despesas previdenciárias, de serviços de terceiros, da reserva de contingência e da dívida consolidada, que serão calculados em relação à Receita Corrente Líquida (RCL). A precisão na sua apuração torna-se fundamental, haja vista que a sua verificação pode desencadear ações como o corte de pessoal, de serviços terceirizados, e a necessidade de geração de *superavit* do resultado primário.

Oliveira (2015) descreve que a RCL é um parâmetro-referência, uma base de cálculo única, prevista na LRF sobre a qual serão aplicados determinados percentuais para obtenção dos montantes que configurarão valores-limites (pessoal, dívida, operações de crédito, concessão de garantias).

O principal objetivo da RCL, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional, 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 de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação (BRASIL, 2009).

Portanto, a RCL serve como parâmetro a vários limites (global, por poder e por órgão) impostos pela LRF e sobre ela serão calculados todos os percentuais de gastos previstos na lei (DIENG *et al.*, 2004)

A Receita Corrente Líquida procura captar a efetiva capacidade de arrecadação do ente público, considerando que a receita de capital tem natureza eventual,

fortuita, não traduzindo a normalidade da arrecadação governamental. Portanto, quanto maior for o desempenho do Estado na sua arrecadação, maior margem terá aos limites que estará sujeito por imposição da LRF (TOLEDO JR., ROSSI, 2005).

Pascoal (2008, p. 106), em seu trabalho, apresenta um resumo do cálculo da RCL, conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Resumo da Receita Corrente Líquida

Receitas Correntes
(+) Tributárias
(+) Contribuições
(+) Patrimoniais
(+) Agropecuária
(+) Industriais
(+) Serviços
(+) Transferências
(+) Outras Receitas Correntes
Subtotal 1
(-) Transferências Constitucionais ou Legais
(-) Contribuições à Previdência
(-) Compensação Lei Haully (regimes de previdência)
(-) Somatório dos valores considerados como duplicidade
(-) Cancelamento de “restos a pagar”
Subtotal 2
(+ou-) Saldo Lei Kandir
(+ou-) Saldo FUNDEB
= Receita Corrente Líquida

Fonte: Pascoal (2008, p. 106).

A definição encontrada no art. 2º, § IV, da Lei Complementar nº 101/2000 sobre Receita Corrente Líquida a conceitua como o “somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes”. Este artigo deduz as receitas correntes sujeitas à duplicidade, que são: as transferências intragovernamentais, contribuição de servidores municipais aos institutos de previdência e assistência social, assim como as de compensação financeira entre os institutos (ANDRADE, 2002, p. 73).

A Lei Haully (Lei nº 9.796/99) 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.

São computados, no cálculo da RCL dos Estados, os valores pagos e recebidos em função da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), assim como os valores

pagos e recebidos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB. Como os Municípios não realizam transferências constitucionais a outros entes, sua RCL poderá corresponder simplesmente a sua Receita Corrente Total (BARBOSA, 2008).

A Lei Complementar nº 87/96, Lei Kandir, regulamentou a aplicação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Uma das normas desta Lei é a isenção do pagamento de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados ou serviços. Por esse motivo, a lei sempre provocou polêmica entre os governadores de estados exportadores, que alegam perda de arrecadação devido à isenção do imposto nesses produtos. Até 2003, garantiu aos estados o repasse de valores a título de compensação pelas perdas decorrentes da isenção de ICMS, mas, a partir de 2004, a Lei Complementar nº 115/2002 – uma das que alterou essa legislação –, embora mantendo o direito de repasse, deixou de fixar o valor. Com isso, os governadores precisam negociar a cada ano com o Executivo o montante a ser repassado, mediante recursos alocados no orçamento geral da União.

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB é um fundo especial, de natureza contábil e de âmbito estadual (um fundo por Estado e Distrito Federal, num total de vinte e sete fundos), formado, na quase totalidade, por recursos provenientes dos impostos e transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios, vinculados à educação por força do disposto no art. 212 da Constituição Federal. Além desses recursos, ainda compõe o FUNDEB, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. Independentemente da origem, todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na Educação Básica.

2.4.3 Limites de gastos com pessoal

Segundo Santos, Diniz e Corrar (2007), no texto da Constituição Federal de 1967, já se percebia certa preocupação com o limite a ser gasto com despesas de pessoal. O art. 66, §4º, estabeleceu que os recursos destinados à remuneração de pessoal da União, Estados ou Municípios não poderiam exceder a cinquenta por cento das receitas correntes líquidas. Posteriormente, o art. 64 da Constituição Federal de

1969 definiu que o limite para essas despesas seria estabelecido através de lei complementar, no entanto, esta nunca foi votada. Por fim, na Constituição de 1988, assim como na de 1969, o legislador remeteu a matéria ao legislador infraconstitucional, a quem caberia regular a matéria através de lei complementar, conforme se depreende do art. 169.

Na busca por esta regulamentação, três diplomas legais foram aprovados num período de cinco anos. A Lei Complementar nº 82/95, também conhecida como Lei Camata I, estabelecia que a despesa com pessoal deveria ser no máximo 60% (sessenta por cento) da receita corrente, com prazo de três exercícios financeiros para a unidade se enquadrar. Logo após veio a Lei nº 96/98 (Lei Camata II), que trouxe o conceito de Receita Corrente Líquida e estabeleceu que as despesas com pessoal deveriam ser de 60% desta (SANTOS, 2012).

No entanto, apesar desses dois normativos conterem limitações referentes a gastos com pessoal, seu crescimento não conseguiu ser contido, representando uma parcela considerável do orçamento e comprometendo demais custos essenciais à manutenção do Estado. Nesse contexto, a Lei Complementar nº 101/00 passou a disciplinar a despesa com pessoal e outras matérias relacionadas a finanças públicas, todas voltadas para a gestão fiscal responsável (SANTOS; DINIZ; CORRAR, 2007).

Com relação ao limite com despesa com pessoal, a Constituição Federal de 1988, no art. 169, trata sobre o assunto e dispõe: “a despesa com pessoa ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar”. A Lei Complementar 101/2000 veio preencher a lacuna deixada pela Constituição Federal, regulamentando o art. 169 e adotando como parâmetro de controle da despesa com pessoal a fixação de percentual sobre a Receita Corrente Líquida.

A LRF define a despesa total com pessoal em seu art. 18 como:

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.

Os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referirem à substituição de servidores e empregados públicos, de acordo com a LRF, também

são considerados despesas com pessoal, porém serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”.

Ressalta-se que o cálculo do total se faz pelo somatório de “qualquer espécie remuneratória”, deixando claro que lista de possíveis parcelas, como foi apresentada no texto da Lei, é meramente exemplificativa, jamais exaustiva, pelo que, por si só, não pode esgotar todas as possibilidades. O que pretende a citada lei, sua verdadeira *mens legis*, é que sejam evitados quaisquer artifícios contábeis que objetivem o mascaramento de dada despesa para excluí-la dos limites colocados (DIENG *et al.*, 2004).

Ainda conforme a LRF, a apuração dos gastos com pessoal será feita quadrimestralmente, consignando a despesa do mês de referência, mais as dos onze meses anteriores. Segundo Barbosa (2008), algumas despesas com pessoal são dedutíveis para o cálculo dos limites estabelecidos pela LRF. São elas: as indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária, as despesas decorrentes de decisão judicial, despesas referentes a recursos anteriores e despesas com inativos e pensionistas com recursos vinculados. Outra categoria de despesa dedutível está composta pelos recursos repassados para manutenção do regime de previdência social próprio do ente federativo. Quando deduzidas essas despesas, o valor restante corresponde à despesa líquida com pessoal.

A LRF estabelece três limites distintos referentes à Despesa com Pessoal, que Ferraz (2001) descreve como: Limite Máximo, que oscila de acordo com o ente ou órgão; Limite Prudencial, que corresponde a 95% do valor do Limite Máximo; e o Limite Pré-Prudencial, que corresponde a 90% do Limite Máximo.

O percentual da Receita Corrente Líquida referente ao Limite Máximo impostos na realização do gasto com pessoal são diferentes entre os entes governamentais, mas os parâmetros de fixação são os mesmos.

Conforme o art. 19 da LRF, a União não poderá exceder o Limite Máximo de 50% com gastos totais com pessoal. Este limite corresponde a todos os gastos referentes à despesa com pessoal nos três poderes, incluindo o Tribunal de Contas da União – TCU e o Ministério Público da União – MPU. A distribuição dos limites fixados pelo art. 20 da mesma lei são: Poder Legislativo mais TCU – 2,5%; Poder Judiciário – 6%; Poder Executivo – 40,9%; e Ministério Público da União – 0,6 %.

Análogo à União, os Estados também obedecem a limites com gastos com pessoal que o art. 19 da LRF fixa em 60%. Este limite é repassado para os poderes

da seguinte forma: Poder Legislativo mais TCE – 3%; Poder Judiciário – 6%; Poder Executivo – 49%; Ministério Público dos Estados – 2%.

Da mesma forma os Municípios também atendem a limites, que no caso da despesa com pessoal não poderá ultrapassar o valor máximo de 60% da Receita Corrente Líquida estabelecido no art. 19 da LRF. E o art. 20 da mesma lei discrimina o rateio deste percentual com os entes da esfera municipal da seguinte maneira: Poder Legislativo e Tribunais de Contas dos Municípios – 6%; Poder Executivo – 54%.

A Lei Complementar nº 101/2000 traz em seu bojo medidas drásticas de controle e impõem uma gama de limites, dentre eles os que mais trouxeram impactos sobre a administração foram os limites impostos a despesas com pessoal, pois, antes da LRF, a folha de pagamento do setor público era inchada. A partir da promulgação da referida lei, os gestores foram obrigados a rever seus conceitos e aprender a conviver com estes limites (DOIA, 2016).

Com relação ao aumento da despesa com pessoal, o art. 21 da LRF dispõe que o acréscimo no gasto com pessoal será nulo caso não respeite as exigências dos arts. 16 e 17 da mesma lei, o inciso XII do Art. 37 e § 1º do Art. 169 da Constituição Federal e o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo. E conclui que também será nulo o ato que incida aumento à despesa com pessoal, expedido nos 180 dias que antecedem o encerramento do mandato do responsável pelo poder ou órgão.

A LRF é categórica com relação ao cumprimento do limite e deixa claro isso no art. 23, onde diz que o administrador público quando ultrapassar o limite estabelecido deverá eliminá-lo nos dois quadrimestres seguintes, podendo realizar em duas etapas, sendo pelo menos um terço no primeiro quadrimestre. Isto quer dizer que o gestor público deverá tomar medidas de redução de despesa com pessoal, que poderá ser desde redução da remuneração dos cargos em comissão e funções de confiança, que poderá chegar a 20%; extinção de cargo e função ou redução dos valores atribuídos a eles; e até o desligamento dos servidores efetivos.

O art. 23, § 2º da LRF dispõe que: “é facultada a redução da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária”. O gestor pode diminuir os gastos com pessoal utilizando esta opção. Mas esta ação não tem aplicabilidade aos funcionários públicos estáveis, implicando aqui o princípio da irredutibilidade dos vencimentos.

Os servidores que estão cumprindo estágio probatório estão sujeitos ao desligamento do serviço público, como medida de redução de despesa. Conforme a Lei nº 8.112/90, o período do estágio probatório corresponde a três anos a contar do seu ingresso no serviço público. Caso haja o desligamento deste funcionário, o mesmo será indenizado com um salário de remuneração por cada ano de serviço prestado para o ente e seu cargo será extinto, ficando a administração impedida de criá-lo no prazo de quatro anos.

A última alternativa para a redução de despesa com pessoal é a colocação de funcionário público estável em disponibilidade remunerada. Após proceder todas as alternativas de redução de despesa com pessoal e os gastos persistirem além dos limites exigidos em lei, esta alternativa poderá ser utilizada, tendo em vista que na prática sua aplicabilidade dificilmente ocorrerá, pois como explica Ferraz (2001), resta preservado o direito subjetivo dos funcionários estáveis tanto à estabilidade quanto à disponibilidade, salvo se houver concordância expressa destes quanto ao desligamento. Caso o servidor faça esta escolha, ele poderá retornar ao serviço público quando houver vacância dos cargos que continuarão ocupados.

Com relação ao desligamento dos servidores efetivos ou estatutários, existem várias prerrogativas legais que os gestores públicos devem ficar atentos quando necessitarem executar esta medida. Pois a Constituição Federal em seu art. 41, § 1º traz o seguinte texto: “o servidor público estável só perderá o cargo em virtude de sentença judicial transitada e julgada ou mediante processo administrativo em que lhe seja assegurada ampla defesa”. Portanto, o servidor estável é investido de embasamento legal que garante o seu pleno emprego.

Sendo assim, os gestores devem se ater como medida de redução de despesa ao desligamento de funcionários comissionados, a diminuição das gratificações e outras formas que a legislação ampare para reduzir a despesa com pessoal, pois a demissão de servidores estatutários acarreta várias complicações judiciais e, ao invés de solucionar um problema, estará gerando outro problema.

O descumprimento dos limites impostos pela LRF acarreta diversas sanções. O art. 22, § único, apresenta diversas medidas restritivas para aqueles que excederem o limite prudencial (95%):

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.

O Tribunal de Contas, conforme o art. 59, § 1º, II, alertará o Poder ou Órgão constando que o total da despesa com pessoal ultrapassou o limite pré-prudencial (90%).

Caso o gestor ultrapasse os limites definidos na lei, ficará sujeito ao disposto no art. 23, que determina a eliminação do excedente 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 Federal.

Não cumprindo a redução no prazo estabelecido para ajuste do montante da despesa com pessoal e, em enquanto permanecer o excesso, o ente não estará sujeito ao disposto no § 3º, I, II, e III, art. 23, não podendo: receber transferências voluntárias; obter garantias, diretas ou indiretas, de outro ente; contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

2.5 Estudos empíricos anteriores sobre despesas com pessoal e o cumprimento dos limites definidos pela LRF

Os estudos abordados em seguida foram frutos de pesquisa nos sites google acadêmico e spell, no período de janeiro a outubro de 2018.

Diversos estudos foram desenvolvidos abordando a relação entre a LRF, despesas com pessoal e limites de gastos públicos, como o elaborado por Berloff (2010), que analisou a eficácia da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre o controle dos gastos com pessoal do poder legislativo, no período de 1998 à 2008, em 19 municípios da região metropolitana de Campinas, estudando a evolução dos gastos com pessoal frente aos demais gastos. A análise partiu da hipótese da ocorrência de gastos elevados ou crescentes com outras rubricas do orçamento público como forma de enquadrar os gastos com pessoal nos limites estabelecidos no art. 20, III, da LRF. O

estudo concluiu que as despesas com pessoal do poder legislativo não têm crescimento elevado, ficando em média aos níveis de inflação do período, no entanto, constatou que aumentaram as despesas com investimentos.

Já Santos Filho (2012) analisou se os municípios alagoanos estavam cumprindo os limites impostos pela LRF, em relação à execução das despesas com pessoal (DP) e o controle da dívida consolidada líquida (DCL), de forma a garantir o equilíbrio fiscal das contas públicas no período de 2000 a 2010. Os resultados indicaram que esses municípios estão cumprindo os limites, entretanto, verificou-se que tal condição não garante um equilíbrio fiscal consistente e de longo prazo. Constatou-se, ainda, que a participação dos gastos correntes e especialmente os gastos com pessoal nas despesas totais aumentaram no período analisado, enquanto que a participação relativa dos investimentos públicos foi reduzida.

Soares *et al.* (2012) buscaram verificar o comportamento do endividamento dos estados brasileiros, no período de 2000 a 2010, identificando as variáveis significativas que influenciam em tal comportamento. Os resultados mostraram que o comportamento do endividamento nos estados se explica pela relação existente com o endividamento do período anterior, isto é, verificou-se uma leve redução do endividamento no período analisado em relação ao período anterior, acrescentando-se a variação das despesas com investimento, à correção da variação da inflação do período em análise e o comportamento de acréscimo da dívida em períodos eleitorais. Os resultados salientaram a relevância da Lei de Responsabilidade Fiscal como ferramenta para o controle do endividamento de entes públicos, além de influenciar no seu comportamento, visto que se observou uma redução na média do endividamento ao longo do período analisado, compactuando com o período de vigência da lei.

A observância do cumprimento dos limites para despesas com pessoal estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal, entre Poderes e órgãos da União, no período de 2000 a 2013, foi o objetivo dos estudos de Campagnoni e Platt Neto (2014). Como resultados, obteve-se que a União, incluindo os Poderes e órgãos analisados, cumpriu os limites máximo, prudencial e de alerta instituídos pela LRF em todos os anos analisados. Constatou-se também a evolução das variáveis no período delimitado, para isso, procedeu-se um ajuste monetário com base no Índice de Preços ao Consumidor Amplo. Verificou-se que a DTP cresceu 42,74% entre 2000 e 2013, e a RCL cresceu 99,45% no mesmo período. Portanto, os gastos com pessoal evoluíram em menores proporções que a RCL.

O estudo de Alves, Freitas e Oliveira (2015) apresentou o cenário de controle das despesas com pessoal no âmbito do Poder Judiciário Estadual. Foram analisadas despesas, receitas estaduais e limites de gastos no período de 2006 a 2015 dos Tribunais classificados como de Médio Porte pelo CNJ. O objetivo foi verificar a evolução das despesas de pessoal no judiciário e das receitas estaduais, bem como a participação dessas despesas nestas receitas, a fim de verificar o limite de gastos segundo a LRF. Os resultados evidenciaram que houve uma tendência de aumento das despesas com pessoal nos Tribunais estaduais, apesar de não se apresentar uniformemente a todos.

Constatou-se, ainda, no estudo sobre os Tribunais de Justiça, que a apuração do índice de gastos com pessoal em percentual de RCL é influenciado substancialmente pela arrecadação tributária de cada ente federativo. Por sua vez, a elevada rigidez pela qual é caracterizada as despesas com pessoal faz com que estas apresentem a tendência de se manterem constantes ou crescentes, enquanto que a trajetória das receitas costuma ser afetada pelo ciclo econômico. A pesquisa identificou estudos que constataram haver uma controvérsia em relação à efetividade da política restritiva da LRF relativamente aos limites de despesa com pessoal, considerando que as melhorias observadas dos indicadores fiscais não foram em decorrência de controle efetivo da despesa, mas, sobretudo, pelo crescimento da receita com o aumento da carga tributária, na União, e pelos contratos de refinanciamento da dívida e de mecanismos legais de controle de endividamento, no caso dos estados e municípios.

Com o objetivo de analisar a situação das despesas com pessoal nas capitais nordestinas, no período de 2006 a 2016, em relação aos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a receita corrente total, Souza, Silva e Câmara (2018) realizaram um estudo que concluiu que as despesas com pessoal aumentaram mais que suas fontes de recursos levando a um desequilíbrio das contas públicas. O resultado do estudo sugere que houve uma diminuição de recursos para serem aplicados nos demais grupos de natureza de despesa.

Com base nestes estudos, esta pesquisa parte dos seguintes pressupostos: 1) os municípios da RMF estão gastando acima do limite legal permitido com despesas de pessoal; 2) a arrecadação da receita municipal vem sendo reduzida no período estudado acarretando o não cumprimento dos limites com pessoal; 3) as despesas com pessoal não variam em função das receitas arrecadadas; 4) as despesas com pessoal aumentam nos anos em que ocorrem eleições municipais.

3 METODOLOGIA

Os trabalhos científicos necessitam adotar uma metodologia que possibilite o alcance dos objetivos estabelecidos. Esta seção destina-se à descrição da tipologia, à caracterização e procedimentos utilizados para realização da pesquisa.

3.1 Tipologia da pesquisa

Quanto à natureza, a pesquisa é aplicada tendo em vista que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos (GERHARDT, SILVEIRA, 2009).

Considerando que o controle da despesa com pessoal constitui atividade importante para o gestor público, e tendo em vista que esta consome grande parte das receitas públicas, a análise realizada fornecerá informações importantes sobre a evolução das despesas com pessoal e permitirá a correção de desvios que possam afetar as contas públicas.

A pesquisa qualitativa consiste em um conjunto de práticas interpretativas que busca a obtenção de dados descritivos no contato do pesquisador com o objeto que está sendo estudado. Suas características gerais são: o foco na interpretação e não na quantificação, ênfase na subjetividade, o processo de pesquisa é flexível, a amostra é geralmente pequena, a análise dos dados é interpretativa e descritiva, os resultados são situacionais e limitados ao contexto (GIL, 2017).

Segundo Richardson (2008), a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas, em lugar da produção de medidas quantitativas de características e comportamentos. Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

A abordagem utilizada neste trabalho é qualitativa, posto que busca interpretar as informações e dados relacionados ao objeto do estudo, que são as receitas e despesas, e compreender as suas variações no período estudado.

Embora o objetivo dessa pesquisa não seja medir nem numerar os eventos estudados, é utilizada, eventualmente, a estatística descritiva (média) na apresentação de alguns resultados.

Quanto aos objetivos, caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, que se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem a interferência do pesquisador (RAUPP; BEUREN, 2006).

Pesquisa descritiva é uma das classificações da pesquisa científica, na qual seu objetivo é descrever as características de uma população, um fenômeno ou experiência para o estudo realizado, além de estabelecer uma relação entre as variáveis propostas no objeto de estudo em análise. Nesse caso, cabe ao pesquisador fazer o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos fatos do mundo físico, sem a manipulação ou interferência dele. Deve apenas descobrir a frequência com que o fenômeno ocorre ou como se estrutura dentro de um determinado sistema, método, processo ou realidade operacional (GIL, 2017).

Nesta perspectiva, a pesquisa enquadra-se como descritiva, pois objetiva analisar as variáveis receita corrente líquida e despesa com pessoal ao longo de 10 anos, estabelecendo uma relação entre ambas, verificando o atendimento à LRF e interpretando seus resultados.

Quanto aos procedimentos, enquadra-se como pesquisa bibliográfica, feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de *websites*, permitindo conhecer o que se estudou sobre o assunto (FONTENELLES *et al.*, 2009).

A pesquisa bibliográfica é feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar (CERVO; BERVIAN, 2002). É constituída através de livros e publicações científicas de diversos autores, englobando artigos científicos publicados em periódicos, dissertações e teses, visando à construção de uma plataforma teórica que fundamente o estudo.

A principal vantagem da pesquisa bibliográfica é permitir ao pesquisador cobrir mais eventos do que conseguiria se fosse pesquisar diretamente. Seria muito difícil percorrer os 19 municípios do estado do Ceará para coletar dados elaborados por estes, mas que estivessem em seus arquivos internos.

Segundo Gil (2017), a pesquisa documental é muito parecida com a bibliográfica. A diferença está na natureza das fontes, pois esta forma vale-se de materiais

que não receberam ainda um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa ou reexaminados visando uma interpretação nova ou complementar. Além de analisar os documentos de “primeira mão” (documentos de arquivos, sindicatos, instituições etc.), existem também aqueles que já foram processados, mas podem receber outras interpretações.

A pesquisa documental pode oferecer base útil para outros tipos de estudos qualitativos e possibilita que a criatividade do pesquisador dirija a investigação por enfoques diferenciados. Esse tipo de pesquisa permite o estudo de pessoas a que não temos acesso físico. Além disso, os documentos são uma fonte não reativa e especialmente propícia para o estudo de longos períodos de tempo (GIL, 2017).

Para dar suporte e fundamentação teórica a essa pesquisa, foi realizada também uma pesquisa documental, posto que foram analisados os relatórios de acompanhamento gerencial e relatórios de gestão fiscal, emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado e disponibilizados nos portais da transparência dos municípios estudados, onde constam, dentre outras, informações sobre receitas, despesas, investimentos, e atendimento dos limites legais. Foi realizada também pesquisa no Anuário Estatístico do Ceará – 2016, publicado pelo Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará – IPECE.

3.2 Cenário da pesquisa

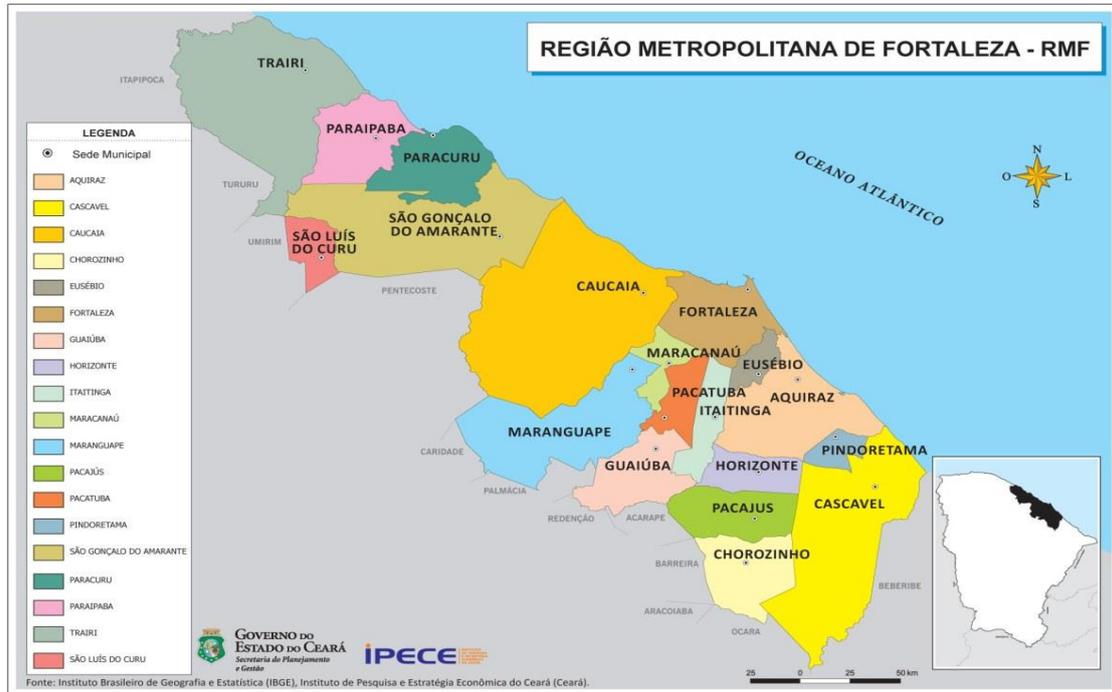
O Estado do Ceará possui três regiões metropolitanas, a saber: Região Metropolitana de Sobral, com 18 municípios; Região Metropolitana do Cariri, com 9 municípios; e Região Metropolitana de Fortaleza, com 19 municípios, conhecida como Grande Fortaleza, criada pela Lei Complementar Federal nº 14, de 8 de junho de 1973, que criava também outras regiões metropolitanas no país.

Formada inicialmente por cinco cidades – Fortaleza, Caucaia, Maranguape, Pacatuba e Aquiraz – a RMF possuía cerca de 1 milhão de habitantes. Em 1986, Maracanaú também passou a fazer parte da RMF, através de Lei Complementar nº 52. Em 1991, a Lei Estadual nº 11.845, adicionou Euzébio e Guaiúba. Anos depois, em 1999, mais cinco cidades foram integradas: Chorozinho, Pacajus, Horizonte, Itaitinga e São Gonçalo do Amarante, através da Lei Complementar Estadual nº 018. Em 2009, o governo estadual incluiu Pindoretama e Cascavel à RMF e, por fim, em 2015,

foram incluídas Paracuru, Paraipaba, Trairi e São Luís do Curu, através das Leis Estaduais nº 78 e 154, respectivamente.

O trabalho está direcionado à análise dos gastos com pessoal do poder executivo nos 19 municípios que compõem a Região Metropolitana de Fortaleza – RMF (Figura 1), no período de 2008 a 2017.

Figura 1 – Região Metropolitana de Fortaleza



Fonte: IPECE, 2016.

A RMF foi escolhida para realização desse estudo por ser uma macrorregião de planejamento do estado do Ceará, sendo Fortaleza a cidade líder na condução dos processos sociais, políticos e econômicos. Desde 1990, a RMF se amplia, incorporando novos municípios, modernizando a infraestrutura rodoviária, aérea e portuária, favorecendo o surgimento de eixos industriais, implantando a urbanização litorânea turística e o desenvolvimento imobiliário (PEQUENO; COSTA, 2015).

De acordo com dados do Instituto de Pesquisa e Estratégia do Ceará (IPECE, 2016), a RMF possui uma população estimada de 4.019.213 habitantes, cerca de 45% da população do Estado (9.020.460 hab.), sendo a primeira mais populosa do Norte-Nordeste e a sexta maior RMF do Brasil.

Com uma área de 7.440.053 km², cerca de 5% da área territorial do Estado do Ceará, a RMF possui um PIB de mais de R\$ 80 bilhões, representando mais de

63% do PIB do Estado (R\$ 126 bilhões), segundo o Anuário Estatístico do Ceará (IPECE, 2016).

A Tabela 1 apresenta os números mais significativos da região.

Tabela 1 – Município x População x PIB x Área x Orçamento

MUNICÍPIO	POPULAÇÃO*	PIB **	ÁREA KM ² **	ORÇAMENTO***
FORTALEZA	2.609.716	56.728.828	314,9	7.559.346.503
CAUCAIA	358.164	5.513.528	1.228,5	710.000.000
MARACANAÚ	223.188	6.742.786	106,6	815.980.600
MARANGUAPE	125.058	1.059.651	590,9	217.672.000
PACATUBA	81.627	960.144	132	162.121.700
AQUIRAZ	78.438	1.601.415	482,4	220.000.000
CASCADEL	70.574	773.138	835	174.000.000
PACAJUS	69.877	924.363	254,6	139.250.000
HORIZONTE	64.673	1.397.774	160	234.772.480
TRAIRI	54.820	591.988	925,7	112.800.000
EUZÉBIO	51.913	2.486.552	79	314.119.000
SÃO GONÇALO DO AMARANTÉ	47.791	1.515.257	834,4	291.455.000
ITAITINGA	38.933	435.900	151,6	103.987.664
PARACURU	33.665	425.742	300,3	90.000.000
PARAIPABA	32.256	329.626	300,9	72.000.000
GUAIÚBA	26.091	153.817	267,1	60.200.000
PINDORETAMA	20.430	168.303	75,1	65.751.000
CHOROZINHO	19.194	128.161	278,4	50.958.000
SÃO LUÍS DO CURU	12.805	87.282	122,4	32.000.000
TOTAL	4.019.213	82.024.257	7.440,1	11.426.413.946

Fonte: Anuário Estatístico do Ceará (2016). Elaborado pela autora (2018).

*Ano de referência 2016

** Ano de referência 2014

*** Ano de referência 2018

Conforme consulta às respectivas leis orçamentárias, o orçamento dos 19 municípios que compõem a região totaliza R\$ 11.426.413.946,00, representando cerca de 48% do orçamento de todos os municípios do estado do Ceará (24.010.812.614,00) para o exercício de 2018.

3.3 Coleta de dados

Os dados coletados para esta pesquisa estão relacionados às receitas arrecadadas, Receita Corrente Líquida, despesas executadas, despesas com pessoal, percentual de cumprimento da LRF em relação às despesas com pessoal, bem como os relatórios de acompanhamento gerencial dos exercícios de 2008 a 2017, relatórios de gestão fiscal foram extraídos do portal da transparência dos municípios, disponível no site do Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

O relatório de acompanhamento gerencial apresenta dados de caráter informativo sobre o desempenho da administração pública municipal, permitindo direcionar e otimizar a atuação da gestão.

3.4 Análise dos dados

A Lei de Responsabilidade Fiscal define que, para os municípios, a despesa com pessoal não poderá ultrapassar 60% da Receita Corrente Líquida, distribuída entre poder executivo – 54% e poder legislativo – 6%. A Lei também trata dos limites e da forma de apuração das despesas com pessoal, definidos nos artigos 20, 22 e 59.

O município que ultrapassar os limites legais terá que adotar medidas corretivas, tendo em vista as restrições previstas nos artigos 22 e 23, §3º desse instrumento legal.

As variáveis utilizadas foram: receita corrente líquida, receitas arrecadadas por município, receitas de transferências, despesa com pessoal, em valores monetários, totalizados por ano, de onde são obtidos percentuais em relação a cada análise realizada.

Foram elaboradas dez tabelas, cinco delas abordando os municípios com melhor desempenho no cumprimento dos gastos com pessoal, e outras cinco, os municípios com pior desempenho. As tabelas apresentaram, ano a ano, os valores das receitas arrecadadas, receitas de transferências e despesas com pessoal, permitindo analisar se o comportamento das receitas influencia o aumento ou diminuição das despesas com pessoal.

Foi utilizado nas tabelas o indicador previsto na LRF, dado pela relação entre a despesa com pessoal e a receita corrente líquida (DP/RCL), para verificar o

cumprimento do percentual previsto na lei, além de buscar entender o comportamento dos municípios que não cumpriram.

Para cada um dos dez municípios abordados através das tabelas, foram elaborados dez gráficos, seguindo o mesmo critério de desempenho utilizado. Os gráficos tornaram possível a visualização, ao longo do tempo, do comportamento das variáveis estudadas.

Foi considerado o período em que ocorreram eleições municipais, o grau de dependência de cada município das transferências de recursos de outros entes, as variações nas receitas arrecadadas, o crescimento com gastos em educação, dentre outros, para analisar o comportamento dos municípios.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados desta pesquisa visam atender ao objetivo principal, que consiste em analisar os gastos com pessoal na Região Metropolitana de Fortaleza no período de 2008 a 2017. Para isso será avaliada a participação das despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida de cada município da RMF; e verificado se os valores gastos com pessoal se alteram em função da receita arrecadada.

4.1 Análise geral

A Tabela 2 apresenta os percentuais das despesas com pessoal em relação à RCL de todos os municípios da RMF, com um *ranking* da média desses valores dos últimos 10 anos, identificando os municípios com maior percentual de gastos com pessoal, quem ultrapassou o limite de alerta ou prudencial, e o período que ocorreu. Seu detalhamento permitiu comprovar que houve uma expansão dos gastos com pessoal no período estudado.

A série histórica iniciou-se em 2008, com índice médio anual de 41,47% de gastos com pessoal em relação à receita corrente líquida, com somente três municípios no limite de alerta, e finalizou em 2017 com percentual médio de 52,10%, computando um crescimento de mais de 25% em relação ao ano inicial.

Ressalta-se que o limite máximo com despesas de pessoal no âmbito dos municípios é de 54%. O limite prudencial é de 95% e o limite de alerta é de 90% do limite máximo. Ultrapassando os limites legais, o município terá que adotar as medidas necessárias para condução das despesas ao limite aceitável.

Em 2009, considerando que houve eleição no ano anterior, iniciou-se nova gestão municipal trazendo um ciclo de aumentos nos percentuais de despesas de pessoal em quase todos os municípios da RMF. Em comparação com 2010, houve um crescimento médio dos gastos de cerca de 16%, com diversos municípios atingindo o limite de alerta e o limite prudencial. Neste ano, Pacatuba ultrapassou o limite legal de 54%. Em 2011 já somavam cinco municípios atingindo o limite de alerta, cinco o limite prudencial e dois ultrapassando o limite máximo, isto significa que, dos 19 municípios estudados, 12 já estavam ultrapassando pelo menos um dos limites dispostos na LRF.

Em 2012, ano de eleição municipal, observou-se um crescimento de quase 30% das despesas com pessoal em comparação ao ano de 2008, foi quando a média anual de gastos alcançou seu percentual mais alto da série – 53,88%. Neste ano, oito municípios alcançaram o limite prudencial e sete ultrapassaram o limite máximo legal. O ano seguinte, primeiro da nova gestão municipal, o percentual médio de gastos com pessoal anual não teve muita variação, com sete municípios descumprindo os limites da LRF e seis com limite prudencial.

Tabela 2 – Evolução da despesa com pessoal/ receita corrente líquida

MUNICÍPIO	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	MÉ- DIA*
GUAIÚBA	46,55	53,08	53,53	53,77	53,30	61,32	59,01	60,77	54,64	66,27	56,22
PACAJUS	32,73	50,54	53,99	55,09	68,59	53,61	56,60	59,55	57,51	61,36	54,96
MARANGUAPE	51,00	53,09	51,07	51,87	53,14	56,65	50,12	54,67	57,02	66,45	54,51
PARAIPABA	39,95	51,16	50,54	50,70	60,12	61,45	53,12	57,43	52,52	64,28	54,13
PACATUBA	47,95	53,77	54,73	55,26	55,66	50,54	55,92	55,05	53,98	55,10	53,80
SÃO LUIS DO CURU	49,45	55,46	52,28	51,69	52,72	59,54	54,02	58,16	54,29	49,42	53,70
TRAIRI	42,96	52,68	53,71	49,68	51,32	53,17	54,34	52,50	53,11	55,49	51,89
PARACURU	34,87	43,41	43,41	48,56	54,82	58,27	65,73	63,08	59,00	45,36	51,65
AQUIRAZ	49,32	50,35	48,98	47,46	53,54	52,98	54,64	54,21	52,08	49,26	51,28
HORIZONTE	39,29	47,95	47,52	47,14	52,11	49,39	53,94	53,54	54,33	61,22	50,64
CASCAVEL	42,94	52,05	49,08	53,52	57,03	50,15	50,00	48,56	50,55	52,09	50,60
ITAITINGA	46,01	52,17	48,22	50,51	51,90	54,16	50,80	43,70	50,25	54,03	50,18
CHOROZINHO	42,05	50,84	47,17	52,40	57,48	55,31	54,00	53,21	48,22	24,72	48,54
MARACANAÚ	42,41	47,58	45,69	40,63	50,94	52,03	48,65	55,82	48,98	49,72	48,25
CAUCAIA	33,14	43,44	47,08	50,83	50,46	51,74	49,95	53,59	47,76	52,77	48,08
PINDORETAMA	37,82	50,52	51,65	49,58	52,37	53,14	50,38	48,67	45,83	38,18	47,81
EUSÉBIO	37,46	39,98	45,75	48,01	50,07	45,98	51,79	46,71	54,48	51,18	47,14
FORTALEZA	44,55	45,34	43,03	42,09	43,67	50,08	45,98	43,77	45,44	42,09	44,60
SÃO GONCALO DO AMARANTE	27,57	27,74	39,37	41,45	54,39	48,27	45,00	45,88	49,55	50,86	43,01
MÉDIA **	41,47	48,48	48,78	49,49	53,88	53,57	52,84	53,10	52,08	52,10	

Fonte: Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

* Média por município em 10 anos

** Média anual de todos os municípios

*** Os valores estão em percentual

- Limite de alerta (48,60% a 51,29%)
- Limite prudencial (51,30% a 53,99%)
- Limite máximo (54% ou acima)
- Valor percentual médio

O município de Fortaleza, que em 2012 estava com percentual de 43,67%, alcançou 50,08% em 2013, valor mais alto da série. Em 2014, somente Fortaleza e São Gonçalo do Amarante estavam abaixo do limite de alerta. Em 2015, nove municípios já estavam com gastos acima de 54%, quase metade de toda RMF descumprindo o limite legal. Em 2016 e 2017, os percentuais anuais de gastos tiveram variação mínima – 52,08% e 52,10%, respectivamente.

4.2 Análise dos cinco municípios com melhor desempenho

O estudo que segue apresenta dados sobre os cinco municípios com melhor desempenho no cumprimento dos limites com gastos com pessoal, são eles: São Gonçalo do Amarante, Fortaleza, Euzébio, Pindoretama e Caucaia.

As Tabelas 3 a 7 apresentam dados relacionados à DP/RCL, receitas arrecadadas, receitas de transferências e despesa com pessoal dos municípios da RMF com melhor desempenho que vão dar suporte à análise da pesquisa.

Os Gráficos 1 a 5 apresentam o comportamento das Receitas Arrecadadas – RA, Despesas com Pessoal – DP e Receitas de Transferências – RT no período estudando.

São Gonçalo do Amarante foi o município que apresentou melhor desempenho na relação DP/RCL, com uma média de 43,01% em dez anos. Este índice só foi obtido devido aos percentuais mais baixos nos quatro primeiros anos da série. Em 2011, o percentual já estava 50% maior em relação à 2008, chegando em 2012 com seu maior valor – 54,39%, isto é, ultrapassando o limite máximo da LRF.

O município teve duas quedas nominais nas receitas arrecadadas, em 2012 e 2017. No primeiro ano, verificou-se uma diminuição nas receitas arrecadadas em relação ao ano anterior, devido à baixa arrecadação das receitas tributárias. Mesmo havendo um aumento nas receitas de transferências de 11% nesse ano, estas não foram suficientes para cobrir o aumento das despesas com pessoal – 20%, levando o município ao descumprimento do limite legal.

Embora a curva da despesa com pessoal se apresente com um crescimento constante, sem grandes saltos, ao longo da série histórica essas despesas cresceram 713%, puxada principalmente pelas despesas com pessoal da educação que cresceram 529%, enquanto a receita arrecadada cresceu 401%.

Tabela 3 – Dados do Município de São Gonçalo do Amarante

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	27,57	58.346.182,30	40.928.395,70	15.648.447,00
2009	27,74	74.259.105,99	44.570.079,36	20.549.385,26
2010	39,37	81.502.264,69	43.609.110,67	30.677.644,47
2011	41,45	108.797.023,90	53.861.180,02	42.144.408,80
2012	54,39	95.508.081,54	60.047.704,58	50.564.724,13
2013	48,27	133.461.111,14	73.524.311,26	61.357.039,77
2014	45,00	193.453.388,92	82.088.760,23	83.046.265,46
2015	45,88	245.742.117,41	99.651.625,43	101.651.008,07
2016	49,55	247.153.462,67	129.820.384,23	113.180.259,80
2017	50,86	234.153.080,53	147.844.512,45	111.699.793,47

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

* Os valores estão em percentual

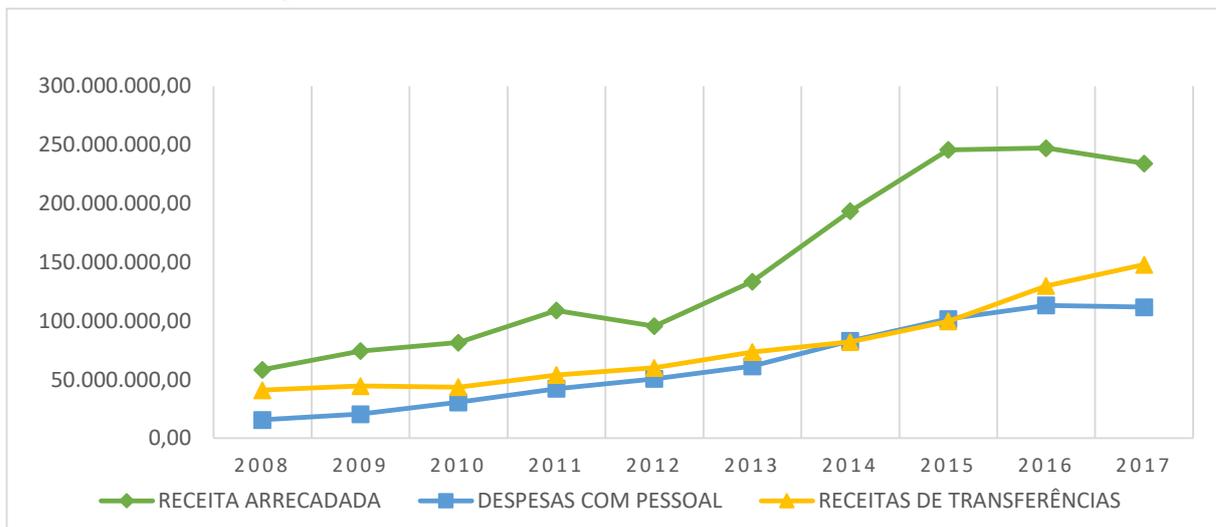
Limite de alerta

Limite máximo

Em 2017, novamente se verifica uma queda nas receitas arrecadadas, embora as receitas de transferências tenham crescido 13%. Neste ano, as despesas com pessoal também caíram, mas não foi o suficiente para diminuir o comprometimento das receitas com esses gastos.

Durante o período estudado, verificou-se que embora as RA cresçam, elas cresceram em percentuais menores, principalmente a partir de 2014. O mesmo se verifica com as DP.

Gráfico 1 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – São Gonçalo do Amarante



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

Em São Gonçalo do Amarante, as receitas de transferências respondem por mais de 50% das receitas arrecadadas, confirmando a dependência do Município dos recursos externos.

A partir de 2013, verifica-se um afastamento entre as curvas de receitas arrecadadas e receitas de transferências, causada pelo aumento nas arrecadações próprias, demonstrando uma certa independência do Município em relação às transferências voluntárias.

O município de Fortaleza obteve um índice médio de 44,60% de comprometimento da RCL com DP no período estudado. Com exceção do ano de 2013, que foi marcado por uma diminuição na arrecadação não acompanhada pelas DP, que cresceram 10%, os outros exercícios tiveram um comportamento constante em relação aos índices, chegando em 2017 com o índice menor que 2008.

Após 2014, marcado pela crise econômica do País, o crescimento das receitas foi sempre em menores percentuais em relação ao ano anterior.

Tabela 4 – Dados do Município de Fortaleza

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	44,55	2.884.184.618,00	1.858.093.859,01	1.108.831.456,93
2009	45,34	3.009.012.841,44	1.999.686.729,20	1.177.867.446,75
2010	43,03	3.443.635.386,61	2.215.406.762,81	1.303.874.921,09
2011	42,09	4.040.205.794,65	2.572.639.710,17	1.483.785.552,12
2012	43,67	4.665.067.029,35	2.863.433.518,97	1.753.148.630,60
2013	50,08	4.529.634.629,65	2.830.296.648,47	1.933.356.561,35
2014	45,98	5.319.789.994,90	3.143.487.094,94	2.092.231.280,05
2015	43,77	5.909.113.079,93	3.313.167.475,73	2.289.134.911,74
2016	45,44	6.254.158.699,88	3.623.133.605,92	2.466.899.535,28
2017	42,09	6.424.138.511,45	3.740.714.768,76	2.616.129.123,51

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

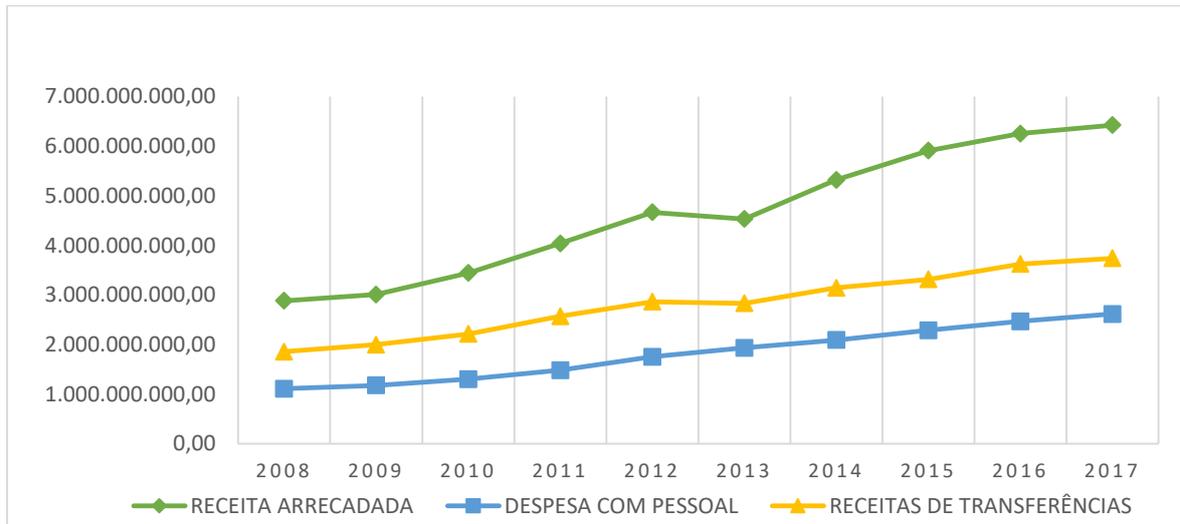
* Os valores estão em percentual

 Limite de alerta

O Gráfico 2 demonstra que, ao longo da série, o Município passou a depender menos das transferências voluntárias, que passou de 64% em 2008 para 58% em 2017. Isso significa que Fortaleza está desenvolvendo aos poucos sua capacidade arrecadatória.

Em dez anos, as despesas com pessoal cresceram 235% e as receitas arrecadadas alcançaram 222%, demonstrando que, embora os percentuais não estejam tão distantes, é necessária atenção para não ultrapassar os limites da LRF.

Gráfico 2 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Fortaleza



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

Euzébio, terceiro colocado entre os municípios com melhor desempenho, aumentou em 33% o comprometimento de suas receitas com despesas de pessoal em cinco anos. Chegou em 2012 no limite de alerta, em 2014 no limite prudencial e em 2016 ultrapassou o limite legal de 54%. Em 2017, o Município retornou ao limite de alerta, devido principalmente as DP terem encolhido cerca de R\$ 1.961.236,04 em relação ao ano anterior.

Tabela 5 – Dados do Município de Euzébio

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	37,46	79.406.461,88	59.647.969,70	25.669.435,03
2009	39,98	85.187.787,88	66.216.932,50	30.766.504,57
2010	45,75	99.441.549,90	79.109.990,90	42.355.270,30
2011	48,01	122.875.888,39	98.407.289,77	55.546.269,59
2012	50,07	137.673.257,26	107.411.329,66	65.557.947,70
2013	45,98	159.741.979,93	120.021.636,65	68.927.729,22
2014	51,79	190.006.046,30	135.750.274,64	91.471.435,60
2015	46,71	245.019.148,67	143.928.779,73	108.449.617,82
2016	54,48	251.262.445,84	164.380.361,15	127.314.139,52
2017	51,18	262.369.001,99	172.100.394,92	125.352.903,48

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

* Os valores estão em percentual

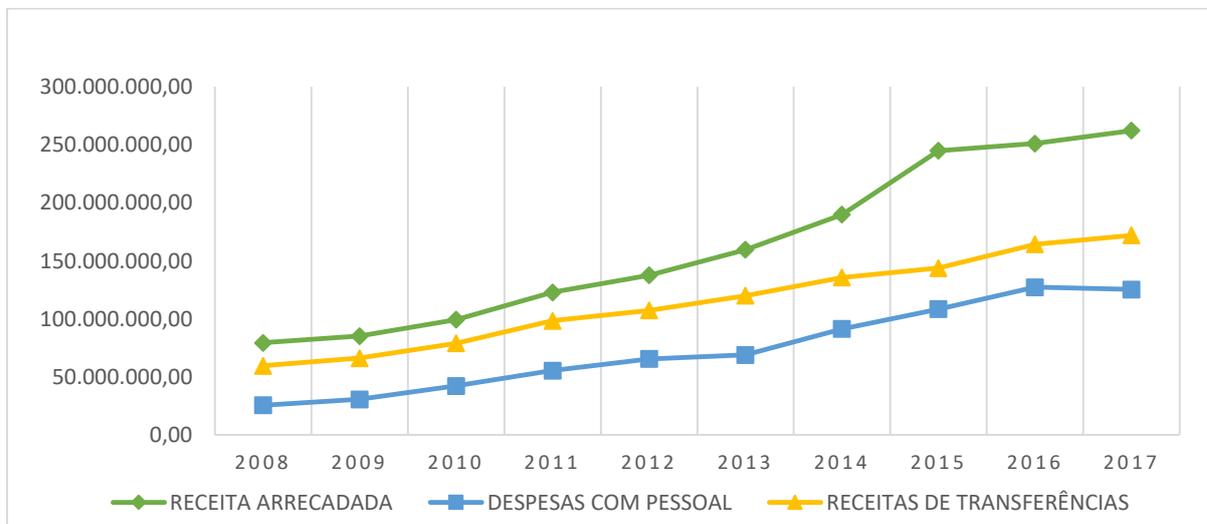
 Limite de alerta
 Limite prudencial
 Limite máximo

Verificou-se, em 2015, que as RA cresceram 29% devido ao aumento na arrecadação tributária, já que as RT cresceram somente 6% no mesmo período.

No Euzébio, as RT representam em média 70% das RA, caracterizando uma expressiva dependência dos recursos de outros entes e baixa arrecadação própria. No entanto, o gráfico demonstra que no início da série histórica as RT representavam 75% das RA, já em 2017 esse percentual diminuiu para 65%, demonstrando uma tendência de melhoria na arrecadação própria.

No acumulado, as DP cresceram cerca de 488% em 10 anos, ao passo que as RA cresceram 330%, demonstrando que mesmo que a curva das DP se encontre abaixo das outras, o seu crescimento foi bem maior.

Gráfico 3 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Euzébio



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

Pindoretama, apesar de se encontrar entre os cinco municípios com melhor resultado, alcançou o limite de alerta e o limite prudencial diversas vezes. Isso significa que as despesas com pessoal vêm consumindo as RCL sem o controle adequado.

Analisando a série histórica, revelou-se que as RT, composta principalmente pelo recebimento de recursos do fundo de participação dos municípios, da saúde e da educação, representam em média mais de 96% de tudo que é arrecadado, isso significa que o Município possui pouca capacidade arrecadatória.

A Tabela 6 mostra que, em 2013, ano com maior índice de DP/RCL, a arrecadação foi 67% da prevista, conforme dados do REAGE 2013, e as despesas com

peçoal tiveram um pequeno crescimento. A partir de 2014, observou-se que as receitas cresceram em percentuais menores, e as DP, em 2016 e 2017, decresceram, o que ajudou na diminuição dos índices.

Tabela 6 – Dados do Município de Pindoretama

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	37,82	18.164.360,52	19.553.207,80	6.869.068,56
2009	50,52	20.503.571,35	20.849.805,13	10.359.076,57
2010	51,65	25.577.835,10	22.072.895,29	12.001.125,05
2011	49,58	28.082.684,43	27.403.598,76	13.477.713,09
2012	52,37	32.217.607,08	29.075.030,11	15.608.662,48
2013	53,14	30.982.611,63	31.808.839,78	16.334.913,94
2014	50,38	37.522.149,39	37.426.944,28	18.702.987,65
2015	48,67	42.489.766,16	41.589.473,15	20.467.491,43
2016	45,83	48.759.305,78	44.953.560,47	20.420.407,72
2017	38,18	49.487.674,53	46.738.519,68	17.812.739,64

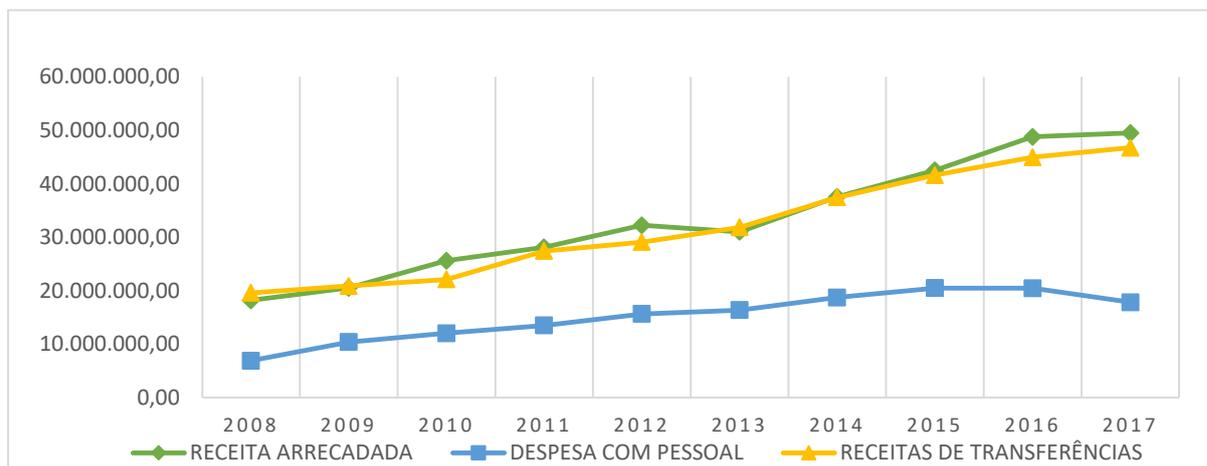
Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

* Os valores estão em percentual

- Limite de alerta
- Limite prudencial

O Gráfico 4 demonstra as curvas das receitas arrecadadas e de transferência se entrelaçando e se confundindo em diversos momentos, demonstrando que a arrecadação própria do município é quase nula.

Gráfico 4 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Pindoretama



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

Em 2016 e 2017, a curva de RA se distancia um pouco da RT devido a um aumento na arrecadação de receitas de capital. A curva de DP ilustra a queda nos seus valores.

O quinto município com melhor desempenho foi Caucaia, que obteve nos últimos dez anos média de 48,08% de despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida. Os anos de 2013, 2015 e 2017 foram os que alcançaram os percentuais mais altos, ultrapassando o limite prudencial. Em 2016, o índice diminuiu, mas as medidas adotadas não foram consistentes o suficiente, levando novamente Caucaia ao limite prudencial em 2017.

A Tabela 7 demonstra que ao longo dos 10 anos a receita arrecadada cresceu cerca de 255% e as despesas com pessoal cerca de 349%, indicando que estas passaram a consumir uma parcela maior da RCL a cada ano. Um dos momentos mais críticos dessa relação ocorreu em 2009, quando houve um crescimento das DP de mais de 42% em relação ao ano anterior. Na mesma época, as receitas arrecadadas tiveram um crescimento de pouco mais de um por cento.

Tabela 7 – Dados do Município de Caucaia

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	33,14	278.091.902,93	230.158.694,29	83.461.899,87
2009	43,44	283.153.117,99	241.102.132,50	119.018.832,52
2010	47,08	322.026.362,67	259.556.702,00	139.319.442,77
2011	50,83	388.488.733,27	312.159.546,75	181.393.289,52
2012	50,46	437.827.676,60	336.253.669,68	205.778.387,91
2013	51,74	467.485.946,94	380.922.782,99	230.519.840,87
2014	49,95	521.264.556,47	407.322.490,39	239.890.124,66
2015	53,59	555.930.400,84	432.255.616,05	276.711.337,01
2016	47,76	586.981.629,17	473.472.360,48	264.067.467,01
2017	52,77	711.334.643,48	567.095.171,94	291.283.242,24

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

* Os valores estão em percentual

 Limite de alerta
 Limite prudencial

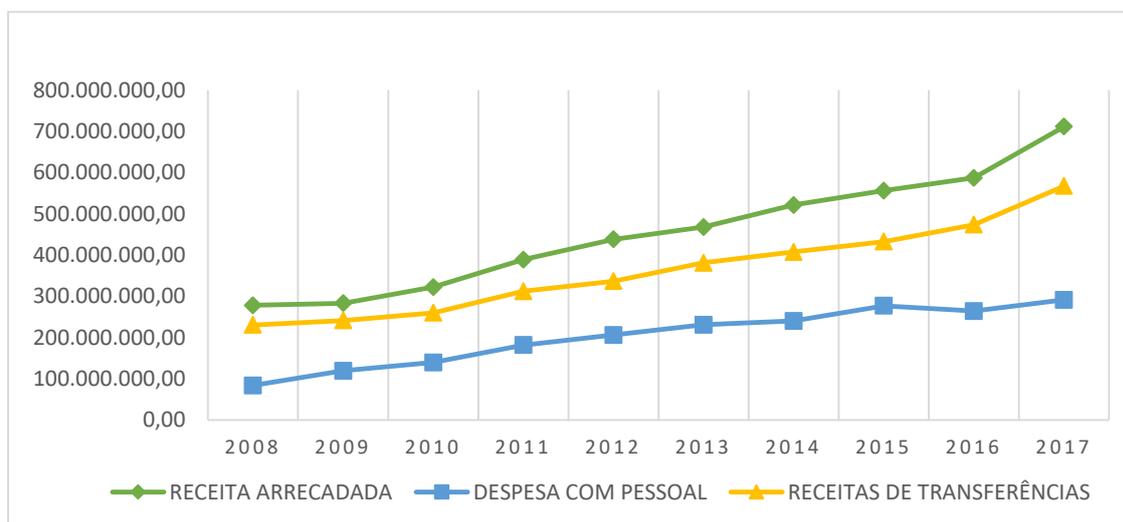
Outro momento foi em 2011, em relação à 2010, quando as DP cresceram cerca de 30% e as receitas somente 20%. Desde 2010 que o Município está, de alguma forma, atingindo o limite de alerta ou o prudencial.

Durante o período estudado, as receitas de transferências tiveram um crescimento de 246%, representando quase 80% das receitas arrecadadas.

Depreende-se, do Gráfico 5, que as receitas arrecadadas são compostas principalmente pelas receitas de transferências, significando grande dependência do município de recursos federais e estaduais. Em 2017, observou-se um crescimento mais acentuado nas curvas das duas receitas. Em análise ao Relatório de Acompanhamento Gerencial – REAGE deste município, foi possível identificar que este crescimento deveu-se principalmente a uma arrecadação de receitas superior em 22% à prevista, boa parte ocorrida no mês de dezembro.

Apesar de Caucaia não ter descumprido o limite legal, sua situação não é tão cômoda, levando-se em consideração que em 2017 ultrapassou o limite prudencial. A curva das despesas com pessoal acompanhou a curva das receitas até 2015, quando se percebe uma leve queda e um crescimento no ano seguinte.

Gráfico 5 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Caucaia



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

De forma consolidada, verifica-se que os municípios com melhores índices cumpriram os limites estabelecidos na LRF.

4.3 Análise dos cinco municípios com pior desempenho

Os cinco municípios com pior desempenho no cumprimento dos limites com gastos com pessoal, são: Guaiúba, Pacajus, Maranguape, Paraipaba e Pacatuba.

Guaiúba é o município com pior índice médio de gastos com pessoal – 56,22%. Com exceção de 2008, percebe-se que o Município ultrapassou o limite prudencial nos quatro anos seguintes e o limite máximo nos demais.

A Tabela 8 demonstra que mesmo atingindo mais 95% do limite máximo estipulado em 2009, Guaiúba não implantou os mecanismos de correção para reverter tal situação e evitar o descumprimento das metas estabelecidas, tendo em vista que nos anos seguintes continuou com índices que ultrapassavam 95%. Não o bastante, em 2013 ultrapassou o limite máximo de 54% e assim permaneceu até 2017, último ano da série.

Em 2017, ano em que o Município chegou a 66,27% de comprometimento da RCL com DP, verificou-se uma queda nominal nas receitas em relação ao ano anterior, causada principalmente pela queda nas transferências recebidas que representam em média 94% de toda a arrecadação. Neste mesmo ano, as despesas com pessoal cresceram cerca de 15%, o que justifica o alto índice alcançado. No acumulado, enquanto as receitas arrecadadas cresceram 214%, as despesas com pessoal cresceram 328% em 10 anos.

Tabela 8 – Dados do Município de Guaiúba

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	46,55	23.456.652,48	21.459.708,68	9.611.164,41
2009	53,08	23.262.283,49	22.472.910,25	11.761.574,21
2010	53,53	28.106.637,19	25.931.503,64	13.987.011,19
2011	53,77	33.531.239,51	33.643.298,61	17.483.076,19
2012	53,30	35.025.150,11	34.463.083,89	17.859.335,99
2013	61,32	39.777.573,47	39.225.945,83	23.604.705,99
2014	59,01	44.019.129,23	42.749.469,28	24.627.624,94
2015	60,77	49.546.087,19	45.549.119,88	26.720.971,08
2016	54,64	55.645.283,23	52.288.797,93	27.288.007,79
2017	66,27	55.147.274,88	48.950.563,92	31.512.232,10

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

* Os valores estão em percentual

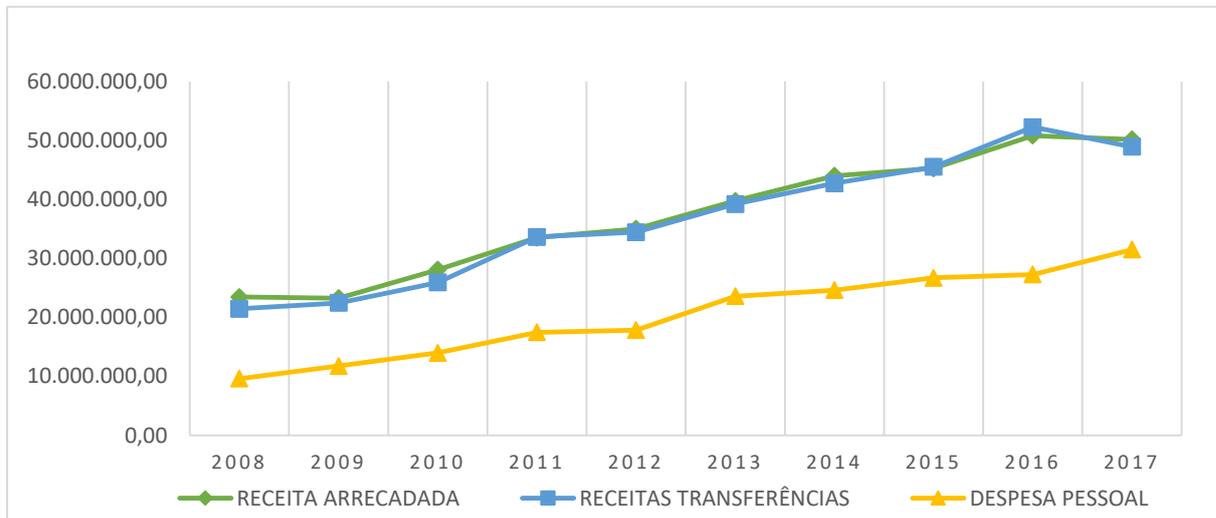
 Limite prudencial
 Limite máximo

A arrecadação tributária girou em torno de 2% (R\$ 1.224.684,00 em 2017) das receitas orçamentárias, um valor irrisório, sendo composta principalmente pelo Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e do Imposto Sobre Serviços – ISS. A

arrecadação do Imposto de Propriedade Territorial Urbana – IPTU é mínima, cerca de 1%, totalizou em 2017 um valor de R\$ 12.021,00.

O Gráfico 6 apresenta as curvas das receitas bem coladas, configurando a alta representatividade dos recursos de terceiros no Município.

Gráfico 6 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Guaiúba



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

Pacajus, segundo lugar entre os municípios com pior desempenho, apresentou um índice médio de 54,96% de despesas com pessoal. Em seis exercícios ultrapassou o limite máximo estabelecido, demonstrando que o município não adotou as medidas necessárias para o controle das despesas.

A Tabela 9 demonstra que em 2013 as DP sofreram uma retração, ajudada pela queda nas despesas com pessoal da educação – DPE, o que favoreceu a diminuição no percentual da DP/RCL. As DPE representaram em 10 anos 51% das DP, conforme relatório de acompanhamento gerencial – REAGE.

Em 2017, verificou-se uma diminuição nos valores arrecadados causada pela queda nas receitas de transferências, que representam mais de 90% da arrecadação. Neste mesmo ano, embora as despesas com pessoal tivessem pouca variação, houve um corte substancial nas despesas com pessoal da educação, que caso não tivesse ocorrido, aumentaria mais ainda o percentual das receitas consumidas para pagá-las.

Tabela 9 – Dados do Município de Pacajus

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	32,73	55.641.581,00	52.644.670,26	16.883.907,54
2009	50,54	54.769.941,74	53.499.206,20	26.272.506,31
2010	53,99	63.909.396,92	61.404.056,13	32.258.016,27
2011	55,09	77.752.871,68	75.523.128,84	40.318.281,28
2012	68,59	81.645.145,84	77.925.787,24	53.132.593,83
2013	53,61	90.399.533,39	85.546.467,61	46.400.746,64
2014	56,60	107.536.326,95	99.158.820,97	56.753.068,96
2015	59,55	110.796.527,90	102.001.476,20	62.092.262,53
2016	57,51	120.465.435,16	113.653.247,22	66.798.377,65
2017	61,36	118.996.056,92	105.580.527,94	67.405.068,41

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

* Os valores estão em percentual

	Limite de alerta
	Limite prudencial
	Limite máximo

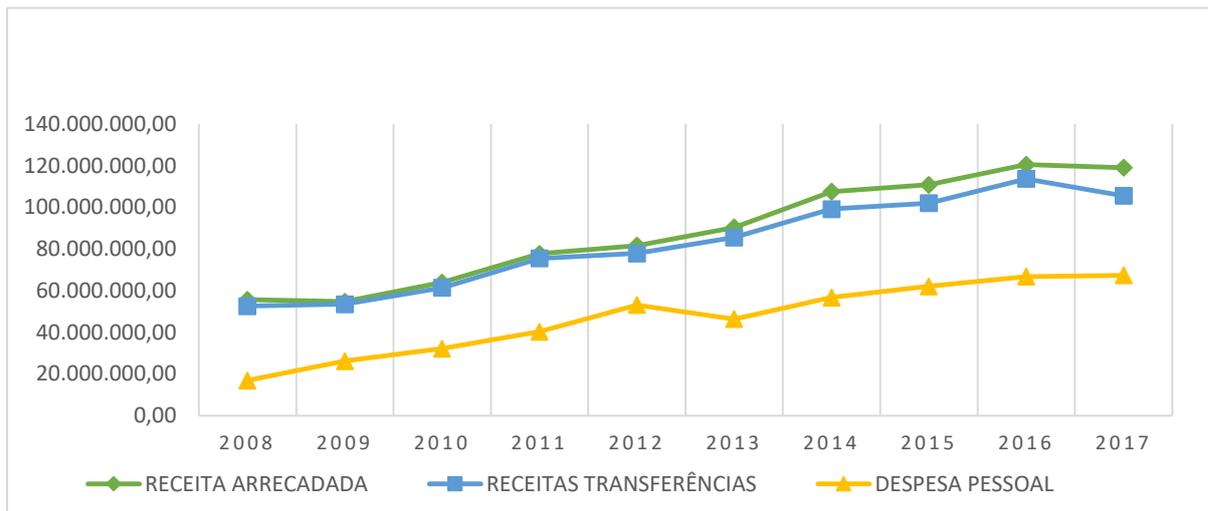
Verificou-se, nos últimos anos, que Pacajus vem efetivamente arrecadando menos que o previsto em seu orçamento. As receitas de transferências que representam boa parte de sua arrecadação, compostas principalmente de recursos da educação, do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), não estão crescendo o suficiente para sozinhas cobrir todas as despesas do Município.

As receitas tributárias, que giram em torno de 5% de sua arrecadação total, são compostas principalmente pelo ISS e pelo IRRF. O valor arrecadado com o IPTU, apesar de vir crescendo nos últimos anos, ainda é muito baixo, 7,79% que totalizou R\$ 460.156,86 em 2017.

Este cenário comprova que o município de Pacajus, além de não ter adotado as medidas necessárias para eliminar o excesso das despesas com pessoal no prazo legal estabelecido, também não está atendendo aos requisitos para responsabilidade na gestão fiscal, tendo em vista que não está promovendo a efetiva arrecadação dos tributos de sua competência.

O Gráfico 7 apresenta uma tendência de queda nas receitas de transferência. Analisando a série histórica, as RT cresceram 200%, as RA cresceram 214% e as DP cresceram 400%.

Gráfico 7 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Pacajus



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

Durante o período estudado, Maranguape variou entre ultrapassar o limite de alerta (90% do limite máximo de gastos com pessoal), ultrapassar o limite prudencial em 2009, 2011 e 2012, situação em que já são vedados diversos atos que contribuem para o aumento das despesas, e ultrapassar o limite máximo de 54%, em 2013, 2015, 2016 e 2017.

Por três exercícios seguidos verificou-se o descumprimento da LRF sistematicamente, sem que medidas fossem adotadas para reverter a situação.

Em 2017, aconteceu a situação mais crítica, pois houve uma queda de R\$ 10.601.297,94 no valor das receitas arrecadadas em relação ao ano anterior, causada principalmente por uma queda de R\$ 8.948.822,47 nas transferências recebidas de outros entes. Neste mesmo período, as DP cresceram 5%, que mesmo sendo um valor modesto, ajudou a aumentar o percentual das receitas consumidas com esse gasto.

As receitas de transferências, ao longo da série, representaram em média 90% de tudo que foi arrecadado, ao passo que as receitas tributárias representaram somente 4%, um percentual muito baixo, levando-se em conta que é composto especificamente do ISS e do IRRF.

O valor mais alto arrecadado com o IPTU foi de R\$ 401.836,64 em 2017. O baixo potencial arrecadatório do Município o coloca numa situação de dependência e fragilidade que dificulta o cumprimento das regras fiscais.

Tabela 10 – Dados do Município de Maranguape

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	51,00	81.785.718,03	77.692.565,87	38.319.846,48
2009	53,09	92.640.594,25	85.040.871,69	43.689.609,96
2010	51,07	105.352.431,69	95.309.331,25	48.687.337,21
2011	51,87	123.893.110,42	110.918.996,30	58.872.564,89
2012	53,14	142.548.815,06	125.944.325,12	69.658.981,06
2013	56,65	145.795.349,01	133.313.853,27	76.490.757,30
2014	50,12	164.067.105,97	143.280.257,08	75.447.277,81
2015	54,67	178.845.684,88	154.480.255,43	91.465.573,96
2016	57,02	193.591.103,82	175.959.991,97	107.092.069,13
2017	66,45	182.989.805,88	167.011.169,50	113.211.488,69

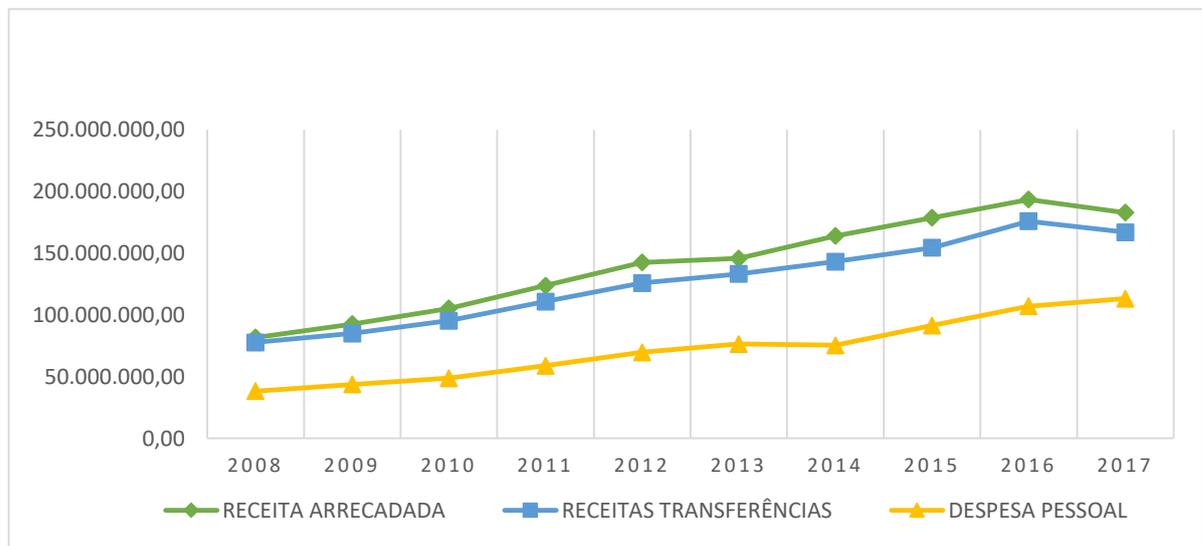
Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

* Os valores estão em percentual

	Limite de alerta
	Limite prudencial
	Limite máximo

Soma-se a isso o fato de, enquanto que as receitas arrecadadas cresceram cerca de 223% em dez anos, as despesas com pessoal cresceram 295% e as despesas com pessoal na educação cresceram 304%, demonstrando que as DP não variam em função das RA.

Gráfico 8 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Maranguape



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

O gráfico 8 demonstra claramente a proximidade entre as curvas das receitas arrecadadas e de transferências, demonstrando a dependência desses recursos.

Paraipaba é o quarto município com pior desempenho; em dez anos aumentou suas despesas com pessoal em mais de 396% contra um crescimento nas receitas arrecadadas de 244%. Nesse mesmo período, o índice de comprometimento da RCL com DP aumentou 60%.

De 2009 a 2011, Paraipaba entrou no limite de alerta, no entanto, ao invés de adotar medidas preventivas para diminuir seus gastos com pessoal, ultrapassou o limite máximo em 2012, 2013. Em 2014 ultrapassou o limite prudencial devido a uma redução nas DP, caso contrário, teria permanecido acima dos 54%. Em 2015 as despesas tornaram a aumentar e novamente descumpriu a LRF. Em 2016 ultrapassou o limite prudencial e teve a chance de eliminar o excedente nos dois quadrimestres seguintes, utilizando as medidas previstas em lei. No entanto, em 2017, as despesas com pessoal aumentaram 21%, influenciadas pelo aumento das despesas com pessoal da educação, que cresceram 19%, e novamente ultrapassou o limite máximo com 64,28% de DP.

Em 2017 aconteceu também uma queda na arrecadação no valor de R\$ 2.228.267,88, em relação ao ano anterior, causada, principalmente pela diminuição nos valores transferidos (R\$ 1.771.023,08), conforme verifica-se na Tabela 11.

Tabela 11 – Dados do Município de Paraipaba

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	39,95	28.675.745,99	27.213.880,44	10.433.907,09
2009	51,16	31.316.280,05	29.023.587,85	14.373.129,29
2010	50,54	33.521.072,80	33.035.480,07	16.005.105,53
2011	50,70	38.937.784,49	39.692.461,18	19.403.879,92
2012	60,12	41.282.844,55	41.815.175,86	24.468.548,26
2013	61,45	49.182.903,83	46.797.617,68	29.336.061,92
2014	53,12	54.717.671,15	51.953.934,65	27.053.609,27
2015	57,43	61.857.756,93	55.775.846,39	32.141.978,29
2016	52,52	72.383.671,89	64.310.497,69	34.150.312,83
2017	64,28	70.155.404,01	62.539.474,61	41.408.633,07

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

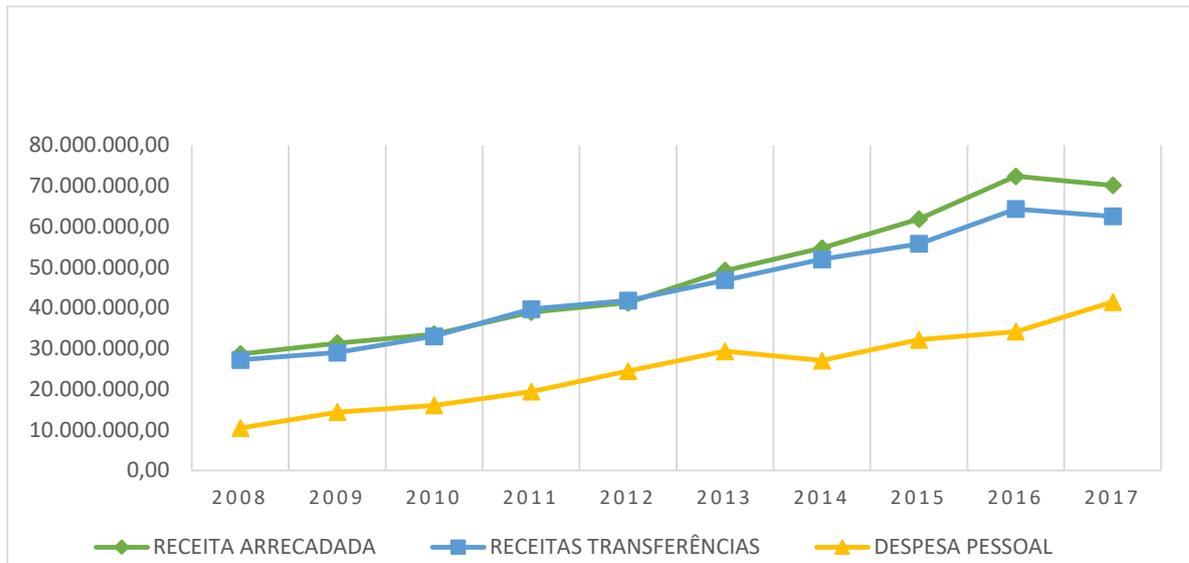
* Os valores estão em percentual

	Limite de alerta
	Limite prudencial
	Limite máximo

A análise realizada mostrou que o Município possui grande dependência dos recursos de transferências de outros entes, em média, 93% de toda a arrecadação é proveniente dessa fonte.

O Gráfico 9 apresenta as curvas das receitas arrecadadas e das transferências se sobrepondo por diversos momentos, refletindo a dependência desses recursos até o exercício de 2013. A participação das receitas tributárias, composta principalmente pelo ISS e IRRF, na arrecadação do Município é muito pequena, nos últimos três anos alcançou 4,81%, 5,01% e 6,15% da receita orçamentária, sinalizando uma leve tendência de crescimento.

Gráfico 9 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Paraipaba



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

A arrecadação do IPTU, que deveria ser um dos principais impostos do Município foi de R\$ 1.334,31 em 2015, R\$ 154,00 em 2016 e R\$ 87.821,93 em 2017. Portanto, conclui-se que Paraipaba é fortemente dependente dos recursos externos e não atende aos requisitos de responsabilidade na gestão fiscal.

O município de Pacatuba, apesar de ser o quinto com pior desempenho das despesas com pessoal, alcançou uma média de 53,80% na série histórica estudada, valor abaixo do limite máximo, mas que ultrapassa o limite prudencial, demonstrando um crescimento no índice de 15% entre 2008 e 2017. O Município ultrapassou os 54% em seis exercícios, demonstrando que não adotou as medidas legais para sua redução.

A Tabela 12 demonstra que as receitas arrecadadas cresceram 320%, enquanto que as despesas com pessoal cresceram 309% em dez anos. Porém, as despesas com pessoal na educação, que representam 40% das despesas com pessoal, aumentaram 328%, superando a crescimento das receitas.

Tabela 12 – Dados do Município de Pacatuba

ANO	DP/RCL*	REC. ARRECADADA	REC. TRANSFERÊNCIAS	DESP. PESSOAL
2008	47,95	51.732.109,05	48.400.877,48	23.057.313,89
2009	53,77	57.729.212,87	53.795.085,53	28.267.704,41
2010	54,73	68.840.751,46	64.367.792,93	33.240.605,09
2011	55,26	79.571.434,48	77.613.612,10	40.853.967,42
2012	55,66	84.520.420,94	81.983.464,70	44.578.456,62
2013	50,54	98.120.605,03	92.789.885,14	51.464.866,17
2014	55,92	112.597.777,21	101.988.029,18	58.190.160,40
2015	55,05	121.057.650,70	107.446.904,61	61.262.671,90
2016	53,98	137.206.257,01	122.039.276,88	68.368.263,68
2017	55,10	165.792.440,64	149.163.842,19	71.301.836,00

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

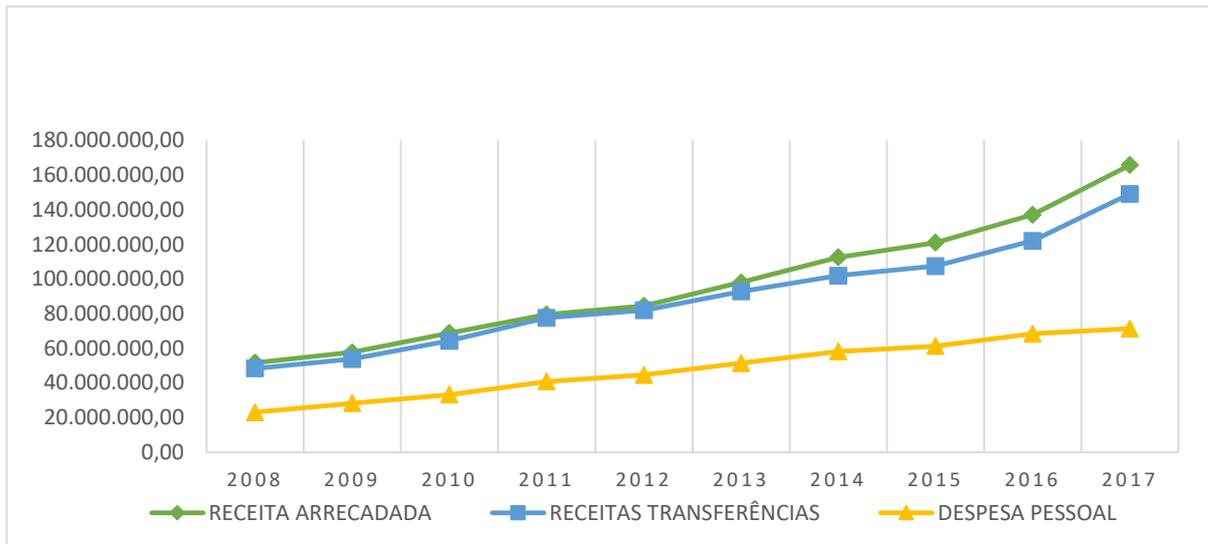
* Os valores estão em percentual

	Limite de alerta
	Limite prudencial
	Limite máximo

As receitas de transferências, compostas principalmente de recursos do FPM, FUNDEB E ICMS, representam cerca de 92% das receitas arrecadadas do município, demonstrando sua dependência de receitas externas. As receitas tributárias são ínfimas, variando entre 3,5% e 4,5%, e compostas principalmente pela arrecadação do ISS e IRRF. A arrecadação do IPTU, apesar de pequena, demonstra um leve crescimento nos últimos três anos, a maior arrecadação aconteceu em 2017 – R\$ 581.418,82.

O Gráfico 10 demonstra que, a partir de 2014, as curvas de receita arrecadada e receita de transferências se distanciam um pouco, causado por um discreto aumento na arrecadação tributária. No entanto, em análise a todo período estudado verifica-se as curvas de receitas arrecadadas e de transferência demasiadamente próximas até o ano de 2013, comprovando a baixa arrecadação do município. A partir de 2014, essas curvas começam a apresentar um leve distanciamento significando uma tendência ao desenvolvimento da arrecadação própria.

Gráfico 10 – Evolução da receita arrecadada, receita de transferência e despesa com pessoal – Pacatuba



Fonte: Dados do Portal da Transparência dos Municípios. Elaborado pela autora (2018).

A Tabela 13 demonstra que existe um fato em comum entre cinco municípios com melhor desempenho e os cinco com pior desempenho. Com exceção da cidade de Pindoretama, todos os demais tiveram um crescimento das despesas com pessoal superior ao crescimento das receitas acumuladas. Estes números demonstram que as despesas com pessoal não variam em função das receitas arrecadadas.

Tabela 13 – Crescimento das despesas com pessoal x crescimento da receita acumulada

MUNICÍPIO	CRESCIMENTO DP	CRESCIMENTO RA
SÃO GONÇALO DO AMARANTE	713%	401%
FORTALEZA	236%	222%
EUZÉBIO	488%	330%
PINDORETAMA	259%	272%
CAUCAIA	349%	255%
GUAIÚBA	328%	214%
PACAJUS	400%	213%
MARANGUAPE	295%	223%
PARAIPABA	396%	244%
PACATUBA	309%	320%

Fonte: Elaborado pela autora a partir do Portal da Transparência dos Municípios (2018).

De acordo com os dados analisados, verificou-se que dos 19 municípios que compõem a RMF, 16 deles ultrapassaram, em algum momento da série histórica,

o limite máximo de 54% de comprometimento da RCL com despesas de pessoal. Verificou-se também que dez municípios descumpriram o limite máximo por mais de um exercício consecutivo, comprovando que não foram adotadas medidas para eliminar o percentual excedente, o que comprova o descumprimento sistemático da lei.

As tabelas e gráficos apresentados demonstraram forte dependência dos recursos externos. As receitas de transferências recebidas pelos cinco municípios com pior desempenho representam, em média, mais de 90% de sua arrecadação. Para os municípios com melhor desempenho, esse fato se verificou em somente um deles. Estes resultados indicam que não se verifica na RMF um equilíbrio fiscal consistente e de longo prazo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A LRF regulamenta alguns artigos da Constituição (BRASIL, 1988), especialmente o artigo 163, que dispõe sobre finanças públicas, e o artigo 169, que trata das despesas públicas com pessoal. No que diz respeito à regulamentação deste último, a LRF traz a definição de limites de gastos com pessoal por nível de governo e pelos diversos poderes. Essa imposição de limites de comprometimento com pessoal partiu do princípio de que o setor público brasileiro tende a apresentar uma tendência a possuir excesso de gasto com pessoal.

O item de despesa com pessoal tem relevância nas contas públicas, visto que, conforme se verificou neste estudo, este item de despesa consome uma grande parte do orçamento em relação às demais despesas públicas, comprometendo sobremaneira os recursos disponíveis provenientes de receitas. Em decorrência disso, o gerenciamento fiscal responsável é importante para garantir um maior controle sobre esse item, o que é exigido por dispositivos legais e constitucionais.

De acordo com a LRF, o governo municipal pode gastar com despesas de pessoal o percentual máximo de 60% de sua Receita Corrente Líquida, sendo que deste percentual 54% corresponde ao Poder Executivo e 6% ao Poder Legislativo.

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar os gastos com pessoal nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza no período de 2008 a 2017, para isso foi avaliada a participação das despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida de cada município da RMF; e verificado se os valores gastos com pessoal se alteram em função da receita arrecadada.

Foi avaliada a participação das despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida de cada município, apresentando-os através de um *ranking* de quem obteve os maiores índices para o menor. Dos municípios analisados, observou-se que em 2008, início da série histórica, apenas Aquiraz (49,32%), São Luís do Curu (49,45%) e Maranguape (51%) se encontravam no limite de alerta, todos os demais se encontravam com índice menor que 48% de gastos com pessoal. Após quatro anos, em 2012, apenas Fortaleza estava abaixo do limite de alerta, os outros 18 municípios ou estavam no limite prudencial ou acima do limite legal. Por fim, em 2017, oito municípios estavam acima do limite permitido.

Esses resultados confirmam o primeiro pressuposto desta pesquisa, que afirma que os municípios da RMF estão realizando despesas com pessoal acima do limite permitido.

O limite imposto pela LRF para os gastos com pessoal não foi suficiente para reduzir a participação desse tipo de despesa no total das despesas públicas dos municípios da RMF. Conforme foi demonstrado, ocorreu exatamente o contrário, a participação dos gastos com pessoal cresceu de forma significativa no período estudado, apresentando um crescimento acumulado superior ao da receita arrecadada, com exceção dos municípios de Pindoretama, Chorozinho e São Luís do Curu.

Analisando os municípios, exercício a exercício, verificou-se que o crescimento ou retração nas receitas não refletem, pelo menos a curto prazo, em um crescimento ou diminuição das despesas com pessoal. De certa forma, estas despesas apresentam um comportamento diferenciado, pois são despesas obrigatórias referentes ao pagamento de quaisquer espécies remuneratórias, assistência social e previdência social (quando o município tem regime próprio de previdência), portanto, despesas de corte impopular e complexo.

O aumento das despesas com pessoal, verificado na maioria dos municípios estudados, é fruto dos vários reajustes de salários ocorridos nos últimos anos, principalmente do aumento do piso salarial dos professores que passou de R\$ 950,00 em 2009 para R\$ 2.298,80 em 2017; do pagamento de salários dos profissionais da saúde (PSF), que mesmo pagos com recursos federais entra no cômputo da despesa com pessoal do ente subnacional, dentre outros. Portanto, foi possível confirmar o terceiro pressuposto, que afirma que as despesas com pessoal não variam em função das receitas arrecadadas.

Os entes públicos, historicamente, vêm aplicando um percentual elevado de suas receitas em despesas de pessoal, isto se deve ao fato de que durante muito tempo o Estado foi o principal empregador da população. Este fato ainda é muito observado em vários municípios, principalmente nos de menor porte e baixa arrecadação própria. Estes municípios não perceberam que a redução desses gastos pode liberar recursos para investimentos na cidade, acarretando uma melhoria de vida para a população.

A análise indicou que aqueles municípios mais dependentes de transferências intergovernamentais e com baixa arrecadação própria são os que apresentam maior relação DP/RCL, possuindo uma forte tendência à geração de *deficit* fiscais, e

estando também sujeitos aos efeitos de qualquer alteração no nível de desempenho da economia do País.

A LRF estabeleceu que para a realização de uma gestão fiscal responsável, os entes federados deveriam realizar a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência, ficando impedidos de receber transferências voluntárias em caso de descumprimento dessa norma. Tal mecanismo buscou forçar principalmente os governos subnacionais (municípios) a aumentarem sua arrecadação tributária, visando financiar uma parcela cada vez maior de seus gastos com suas receitas próprias, que giram em torno de 5%, composta principalmente do ISS e IRRF.

A arrecadação do IPTU é quase inexistente na maioria dos municípios estudados, indicando que existe um potencial tributário ainda não explorado. O baixo índice de participação da receita tributária demonstra a falta de uma base fiscal que sustente suas atividades.

O segundo pressuposto afirma que a arrecadação da receita municipal vem sendo reduzida ao longo do período estudado. Em análise aos dados, verificou-se que, em algum exercício isolado, os municípios de Fortaleza, Guaiúba, Horizonte, Itaitinga, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba, Pindoretama, São Gonçalo do Amarante, São Luís do Curu e Trairi, tiveram arrecadação inferior ao exercício anterior. No entanto, em todos os demais exercícios se verificou um aumento de arrecadação, embora que não fosse em percentuais crescentes e constantes. Portanto, o segundo pressuposto é confirmado parcialmente.

Os processos eleitorais são fatores que podem influenciar o comportamento dos governantes. Embora existam mecanismos legais de controle das finanças para esse período, como o que dispõe que é nulo de pleno direito o ato que resulte aumento da despesa com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato do titular do Poder, em 2012 se verificou um aumento de quase 30% das despesas com pessoal em relação ao ano de 2008 – último ano do mandato anterior. Isto é, em 2012 dezessete municípios aumentaram suas despesas com pessoal. Em 2016, também ano de eleição municipal, oito municípios aumentaram suas despesas com este item.

O quarto pressuposto afirma que as despesas com pessoal aumentam nos anos que ocorrem eleições municipais (2008, 2012 e 2016). Com base nos dados estudados, verificou-se que em virtude de 2008 ter sido o primeiro ano da série histórica, restou prejudicada a análise. Em 2012, verifica-se um aumento na quantidade de municípios que entraram no limite prudencial, enquanto outros ultrapassaram o limite

legal. Em 2016, a situação dos gastos permanece semelhante à verificada em 2015. Portanto, esse pressuposto está parcialmente confirmado.

Confirmados os pressupostos e alcançados os objetivos propostos de analisar os gastos com pessoal nos municípios da RMF no período de 2008 a 2017, avaliar a participação das despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida de cada município da RMF, e verificar se os valores gastos com pessoal se alteram em função da receita arrecadada, vale destacar que os resultados obtidos nesta pesquisa evidenciam que a maioria dos gestores públicos dos municípios da RMF não estão comprometidos com as diretrizes e os limites estabelecidos pela LRF. Por isso, os limites impostos pela LRF são tão necessários, embora não sejam suficientes para garantir a existência de gastos eficientes e eficazes.

A pesquisa evidenciou que o conceito de responsabilidade fiscal precisa ser ampliado para além do mero equilíbrio das contas públicas, visto que apenas tal condição não garante que o setor público esteja alocando e distribuindo recursos de forma eficiente. Dessa forma, o Estado necessita ser eficiente fiscalmente e socialmente. Responsabilidade fiscal e social são objetivos que devem caminhar juntos, são conceitos que se completam e não que se anulam.

No caso dos municípios com grande dependência dos recursos das transferências é preciso implementar medidas no sentido de diversificar a arrecadação municipal, por meio da condução de políticas que incentivem o desenvolvimento do comércio e serviço local, empreendendo e inovando quanto à forma de arrecadar e gerir os recursos do município.

Por fim, este estudo poderia ser ampliado, sobretudo na verificação das medidas adotadas pelos municípios, que ultrapassaram o limite legal, para sua redução dos gastos com pessoal e qual foi a atuação do Tribunal de Contas na fiscalização e controle desses recursos.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. **Responsabilidade Fiscal no Brasil**: uma memória da Lei. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

AGUIAR, Afonso Gomes. **Direito Financeiro**: a Lei nº 4.320/64 – comentada ao alcance de todos. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ALVES, Juliana Alencar; FREITAS, Maria Rafaela de Oliveira; OLIVEIRA, Leonel Gois Lima. A análise do controle das despesas com pessoal no Poder Judiciário: um estudo aplicado aos Tribunais de Justiça de médio porte. **Revista Controle**: Doutrinas e artigos, v. 13, n. 2, p. 32-58, 2015.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARBOSA, Renata Valeska do Nascimento. **O comportamento dos gastos com pessoal entre os anos 2001 a 2005 nas capitais brasileiras**. ENAPG – Encontro de Administração Pública e Governança. Salvador, BA. 2008.

BERLOFFA, Marcelo Viaro *et al.* **A eficácia da lei de responsabilidade fiscal sobre os gastos com pessoal**: um estudo sobre os gastos com pessoal do poder legislativo em alguns municípios da região metropolitana de Campinas. 2010.

BERTASSI, André Luís. **Um estudo dos efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal nas finanças públicas nas capitais dos estados brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Administração – Centro Universitário Salesiano de São Paulo, Americana, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 15 out. 2011.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 20 set. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf>. Acesso em: 25 set. 2017.

_____. **Lei complementar nº 82**, de 27 de março de 1995. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. (Lei Camata). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 mar. 1995. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp82.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. **Lei complementar nº 87**, de 15 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 11 dez. 2017.

_____. **Lei complementar nº 96**, de 31 de maio de 1999. Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 mai.1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp96.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legbras>>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis específicos. 2. ed. Brasília, 2009.

BRITO, Jansen Lima *et al.* Avaliação do impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os gastos com pessoal no Poder Legislativo do Estado do Amazonas. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 6, n. 1, p. 105-114, 2017.

BRUNO, Reinaldo Moreira. A receita pública na Lei de Responsabilidade Fiscal. **Fórum de Contratação e Gestão Pública**, Belo Horizonte, v. 3, n. 36, dez. 2004. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44084/44757>>. Acesso em: 6 out. 2017.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público Municipal**. Curitiba: Juruá, 2007.

CAMPAGNONI, Mariana; PLATT NETO, Orion Augusto. A observância dos limites para despesas com pessoal entre poderes e órgãos da União no período de 2000 a 2013. *In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*. 2014. p. 1-18.

CARVALHO, Deusvaldo. **LRF**: doutrina e jurisprudência. Rio de Janeiro: Elsevier, 2018.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

CHIEZA, Rosa Angela. **O ajuste das finanças públicas municipais à Lei de Responsabilidade Fiscal**: os municípios do RS. Porto Alegre: UFRGS, 2008. Tese de Doutorado em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008.

CONFESSOR, Kliver Lamarthine Alves et al. Gasto Público: uma análise das despesas com pessoal nos municípios paraibanos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017.

CORBARI, E. C. **Grandes municípios brasileiros: estrutura do endividamento e impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Curitiba: UFP, 2008. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, 2008.

COSTA, J. F. Reflexos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios brasileiros. **18º Congresso Brasileiro de Contabilidade**. Conselho Federal de Contabilidade. Gramado, 2008.

DIENG, Mamadou *et al.* Os impactos financeiros gerados pela LRF no que tange ao comprometimento das receitas correntes líquidas com despesas de pessoal. In: CONGRESSO USP: CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. **Anais eletrônicos...** São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/index.asp>>. Acesso em: 15 out. 2017.

DOIA, Afonso Radamare Leite. A importância da lei de responsabilidade fiscal para a administração pública. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, Ano, 1, Vol.7, p. 24-36. Agosto de 2016. ISSN: 2448-0959.

FARONI, Walmer. A Lei de Responsabilidade Fiscal como fator limitante dos gastos com pessoal: um estudo nas prefeituras dos municípios de pequeno porte de Minas Gerais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11. 2004. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2228>. Acesso em: 06 nov. 2017.

FERRAZ, Luciano de Araújo. Lei de Responsabilidade Fiscal e medidas para redução de despesas com pessoal: perspectiva de respeito aos direitos dos funcionários públicos estáveis. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001. Cap. 9, p. 195-217.

FERREIRA, Marlos Vargas. **Finanças públicas para concursos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício *et al.* **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

FIORAVANTE *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento**. Texto para Discussão, n. 1223. IPEA, 2006.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FONTELLES, Mauro José *et al.* Metodologia da pesquisa científica: diretrizes para a elaboração de um protocolo de pesquisa. **Revista Paraense de Medicina**, v. 23, n. 3, p. 1-8, 2009.

- FURTADO, J. R. Caldas. Direito Financeiro. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- GADELHA, Sérgio Ricardo de B. Análise dos impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a despesa de pessoal e a receita tributária nos municípios brasileiros: um estudo com modelo probit aplicado a dados em painel. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, v. 11, n. 1, 2012.
- GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.
- GERIGK, W. **O impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios do Paraná**. Dissertação do Programa de Mestrado em Contabilidade Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: <<http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D040.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2017.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- GODOY, Arlida Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de administração de empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.
- GIUBERTI, Ana Carolina. **Efeitos da lei de responsabilidade fiscal sobre os gastos dos municípios brasileiros**. Dissertação de Mestrado em Economia, Universidade de São Paulo, 2005.
- GOMES, Ricardo Miorin. **Investimentos e gastos com pessoal: a lei de responsabilidade fiscal (LRF) e a efetividade dos serviços de saúde dos municípios brasileiros**. 2012.
- IPECE, Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará. 2016. Disponível em <<https://www.ipece.ce.gov.br/>>. Acesso em: 25 abr. 2017.
- MACEDO, Joel de Jesus; CORBARI, Ely Célia. Efeitos da lei de responsabilidade fiscal no endividamento dos municípios brasileiros: uma análise de dados em painéis. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 20, n. 51, 2009.
- MACHADO, Marcelo de Freitas *et al.* **A introdução da Lei de Responsabilidade Fiscal no contexto da reforma do estado: uma análise dos resultados dos governos estaduais**. 2004.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do Trabalho Científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MATIAS-PEREIRA, J. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEDEIROS, Kátia Rejane de *et al.* **Lei de Responsabilidade Fiscal e despesas com pessoal da saúde: um estudo dos municípios brasileiros.** 2011. Tese de Doutorado. Centro de Pesquisas Aggeu Magalhães.

MENEZES, R. T. **Impactos da lei de responsabilidade fiscal sobre os componentes de despesa dos municípios brasileiros.** Brasília: ESAF, 2005. 64 p. Monografia premiada em 1º lugar no X Prêmio Tesouro Nacional - 2005, Lei de Responsabilidade Fiscal, Brasília (DF).

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Brasília: Editor: Francisco Glauber Lima Mota, 2009.

NEVES, José Luis. Pesquisa Qualitativa: Características, Usos e Possibilidades. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v. 1, n. 3, 1996.

OLIVEIRA, Fernando Porfirio Soares *et al.* Análise em painel do comportamento das despesas totais com pessoal dos municípios da Região Metropolitana de Natal. **Revista Uniabeu**, v. 6, n. 12, p. 128-150, 2013.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas.** Belo Horizonte: Fórum, 2015.

PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 400 questões.** 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

PEQUENO, Luís Renato Bezerra; COSTA, Maria Clélia Lustosa. Fortaleza: Transformações na ordem urbana. **METRÓPOLES BRASILEIRAS**, p. 47, 2015.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Contábeis. *In*: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** 3. ed. São Paulo, Atlas, 2008. 334p.

RICHARDSON, Ruth. **As reformas no setor público da Nova Zelândia.** *In*: BRESER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter (Org.). Reforma do estado e administração pública gerencial. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.

ROCHA, M. M. Q. **Análise do nível de eficiência no processo de previsão e arrecadação da receita pública dos municípios do Estado do Rio Grande do Norte.** 2008. 106p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília; Universidade Federal da Paraíba; Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2008.

SANTOLIN, Roberto; JAYME JR., Frederico Gonzaga; REIS, Júlio César dos. Lei de Responsabilidade fiscal e Implicações na Despesa de Pessoal e de investimento nos Municípios Mineiros: um Estudo com Dados em Painel Dinâmico. **Est. Econ.**, São Paulo, v. 39, n. 4, out./dez. 2009.

SANTOS FILHO, José Emílio dos. **A lei de responsabilidade fiscal e as finanças públicas**: efeitos e consequências sobre os municípios de Alagoas. 2012. 154f. 2012. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) – UFA, Universidade Federal de Alagoas, Maceió.

SANTOS, Josenildo dos; DINIZ, Josediton Alves; CORRAR, Luis João. Gestão dos gastos de pessoal na administração pública brasileira: avanços após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Management in Dialogue Review**, [S.l.], v. 8, n. 1, dec. 2007. ISSN 2178-0080. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/rad/article/view/463>>. Acesso em: 22 nov. 2017.

SANTOS, Vanessa dos. **Análise das Despesas de Pessoal nos Municípios de Santa Catarina à Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF**. 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/99456/304602.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 30 nov. 2017.

SILVA, Cristian Sebrian da; SILVA, Romildo Fernandes da. **Despesas públicas – Despesa com pessoal**. Disponível em: <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5490>. Acesso em: 2 dez. 2017.

SILVA, Rubens Luiz Murga da. A lei de responsabilidade fiscal e a limitação da despesa na administração pública federal. **Revista CEJ**, Brasília, 2004.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. Unidade 2 – A pesquisa científica. **Métodos de pesquisa**, p. 31-42, 2009.

SOARES, Cristiano Sausen *et al.* A Lei de Responsabilidade Fiscal e o comportamento do endividamento dos Estados brasileiros: uma análise de dados em painel de 2000 a 2010. Trabalho apresentado em Encontro de Administração, Política e Governo, 2012.

SOARES, Cristiano Sausen *et al.* **Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas**: impactos sobre as despesas com pessoal e endividamento nos estados brasileiros. 2013.

SOARES, Cristiano Sausen; FLORES, Sílvia Amélia Mendonça; CORONEL, Daniel Arruda. O comportamento da receita pública municipal: um estudo de caso no Município de Santa Maria (RS). **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, n. 25, 2014.

SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; SILVA, Maurício Corrêa da; CÂMARA, Renata Paes de Barros. ANÁLISES DAS DESPESAS COM PESSOAL DAS CAPITAIS BRASILEIRAS NORDESTINAS. **Revista Gestão Organizacional**, v. 11, n. 1, 2018.

SOUZA, Paula de; PLATT NETO, Orion Augusto. A composição e a evolução das despesas com pessoal do Estado de Santa Catarina de 2000 a 2011. *In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. 2012.

TAVARES, Martus Antônio Rodrigues *et al.* **Princípios e regras em finanças públicas**: a proposta da lei de responsabilidade fiscal no Brasil. Versão modificada de trabalho intitulado “Uma proposta para um novo regime fiscal no Brasil: o da responsabilidade fiscal”, apresentado no XI Seminário Regional de Política Fiscal da CEPAL, Brasília, jan. 1999.

TOLEDO JR., Flavio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. São Paulo: NDJ, 2005.

TOLEDO JR., Flavio Corrêa de. A vital apuração da receita corrente líquida. O padrão que baliza os limites da despesa de pessoal e dívida pública e o pagamento de precatórios judiciais e parcelamentos previdenciários. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3467, 28 dez. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23335>>. Acesso em: 2 dez. 2017.

TOLEDO JR, F. C. & ROSSI, S. C. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada**. São Paulo: NDJ, 2002.

TUON, Rimenez; SANSON, João Rogério; SEABRA, Fernando. **Despesas com pessoal versus despesas totais**: o caso do Estado de Santa Catarina. 2006. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br>>. Acesso em: 29 nov. 2017.

VAZQUEZ, Daniel Arias. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as finanças municipais: divisor d’água ou a consolidação de um processo? **Temas de Administração Pública**, v. 4, n. 7, 2012.

ZONATTO, V. C. S.; HEIN, N. Eficácia da previsão de receitas no orçamento dos municípios gaúchos: uma investigação empírica dos exercícios de 2005 a 2009 utilizando a análise de *clusters*. **Revista Estudo CEPE**, Santa Cruz do Sul, n. 37, p. 102-131, jan./jun. 2013.