



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS  
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE PALMAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MAÍSA CRISÓSTOMO VALADARES**

**GESTÃO FISCAL E GASTO PÚBLICO: UMA ANÁLISE DAS DESPESAS COM  
PESSOAL NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO TOCANTINS**

**Palmas (TO)  
2022**

MAÍSA CRISÓSTOMO VALADARES

**GESTÃO FISCAL E GASTO PÚBLICO: UMA ANÁLISE DAS DESPESAS COM  
PESSOAL NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO TOCANTINS**

Monografia foi avaliada e apresentada à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Ciências Contábeis para obtenção do título de Bacharel e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientador: Prof. Me. Daniel da Silva Félix

Palmas (TO)  
2022

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Tocantins**

---

V136g Valadares, Maísa Crisóstomo.

Gestão Fiscal e Gasto Público: Uma análise das despesas com pessoal nos municípios do estado do Tocantins. / Maísa Crisóstomo Valadares. – Palmas, TO, 2022.

50 f.

Monografia Graduação - Universidade Federal do Tocantins – Câmpus Universitário de Palmas - Curso de Ciências Contábeis, 2022.

Orientador: Daniel Da Silva Félix

1. Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. Limite Legal. 3. Receita Corrente Líquida. 4. Gasto com pessoal. I. Título

**CDD 657**

---

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS – A reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio deste documento é autorizado desde que citada a fonte. A violação dos direitos do autor (Lei nº 9.610/98) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

**Elaborado pelo sistema de geração automática de ficha catalográfica da UFT com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).**

MAÍSA CRISÓSTOMO VALADARES

**GESTÃO FISCAL E GASTO PÚBLICO: UMA ANÁLISE DAS DESPESAS COM PESSOAL NOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO TOCANTINS**

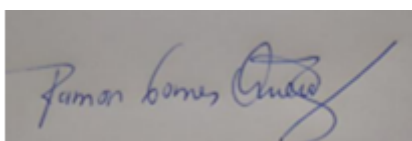
Monografia foi avaliada e apresentada à UFT – Universidade Federal do Tocantins – Campus Universitário de Palmas, Curso de Ciências Contábeis para obtenção do título de Bacharel e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Data da Aprovação: 08 / 07 / 2022

Banca examinadora:



Prof. Me. Daniel da Silva Félix, Orientador, UFT.



Prof. Msc. Ramon Gomes de Queiroz, Examinador, UFT.



Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Luciano Gomes Gonçalves, Examinador, UFT.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela minha vida, e por me ajudar a ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo do curso. A minha família por toda dedicação e paciência contribuindo diretamente para que eu pudesse ter um caminho mais fácil e prazeroso durante esses anos.

Agradeço aos professores, pelas correções e ensinamentos que me permitiram apresentar um melhor desempenho no meu processo de formação profissional. Em especial, ao meu orientador, por todo suporte, correções e incentivos.

## RESUMO

A Contabilidade pública no Brasil vem evoluindo e despertando o interesse da sociedade, especialmente, após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF no ano de 2000. Esse trabalho objetivou identificar por meio da utilização das demonstrações e dos pareceres publicados, a evolução da despesa com pessoal, e o cumprimento ou não dos limites com Despesas com Pessoal e o comportamento desse indicador durante os anos de 2017 a 2021 frente à LRF. O estudo teve como embasamento teórico a administração pública; o orçamento público; os conceitos da Contabilidade pública, além de contar com as principais legislações relacionadas ao tema. A metodologia utilizada no artigo foi a documental e bibliográfica quanto às fontes de dados. Obtendo como principais resultados a constatação que, os municípios tocantinenses apresentaram descumprimento do limite de gasto com pessoal nos anos da pandemia, 2021. Tal conclusão demonstra o atendimento dos gestores a Lei nos anos anteriores a pandemia e que com a chegada desta o cenário com despesa com pessoal foi alterado. Verificou-se ainda que o Poder Legislativo, dos municípios que compuseram a amostra, não apresentou problemas quanto ao cumprimento dos limites definidos na LRF, executando despesas que atendem ao disposto na lei, figurando abaixo de 6% em todos os períodos, e que o Poder Executivo, no entanto, apresentou dificuldades, visto que extrapolou por vezes o limite de alerta ou prudencial, o que computou negativamente para o não cumprimento do limite legal de 60% em alguns exercícios.

**Palavras –chaves:** Gasto com Pessoal, Lei de Responsabilidade Fiscal, Limite Legal.

## ABSTRACT

Public Accounting in Brazil has been evolving and arousing the interest of society, especially after the advent of the Fiscal Responsibility Law - LRF in 2000. This work aimed to identify, through the use of published statements and opinions, the evolution of expenditure with personnel, and whether or not compliance with the limits on Personnel Expenses and the behavior of this indicator during the years 2017 to 2021 in relation to the LRF. The study was theoretically based on public administration; the public budget; the concepts of Public Accounting, in addition to having the main legislation related to the subject. The methodology used in the article was documental and bibliographic regarding data sources. Obtaining as main results the finding that, the municipalities of Tocantins showed noncompliance with the spending limit on personnel in the years of the pandemic, 2021. This conclusion demonstrates the compliance of managers with the Law in the years prior to the pandemic and that with the arrival of this the scenario with expenses with staff has changed. It was also verified that the Legislative Power, of the municipalities that made up the sample, did not present problems regarding the fulfillment of the limits defined in the LRF, executing expenses that meet the provisions of the law, appearing below 6% in all periods, and that the The Executive Branch, however, presented difficulties, as it sometimes exceeded the alert or prudential limit, which negatively computed for non-compliance with the legal limit of 60% in some years.

**Key-words:** Personnel Expenses, Fiscal Responsibility Law, Legal Limits.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Índices de Gasto com Pessoal Executivo .....	37
Gráfico 2: Índices de Gasto com Pessoal Legislativo .....	39
Gráfico 3: Índices de Gasto com Pessoal Geral .....	40

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1- Elementos que promovem a transparência .....	31
--	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Princípios Constitucionais Expressos .....	21
Quadro 2- Funções Orçamentárias .....	25
Quadro 3- Limites de Gasto com Pessoal (%).....	28

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Receita Corrente Liquida Anual .....	35
Tabela 2: Despesa com Pessoal anual .....	36

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

TCE	Tribunal de Contas do Estado
CGE	Controladoria Geral do Estado
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
RCL	Receita Corrente Liquida
GP	Gasto com Pessoal
DP	Despesa com Pessoal
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
MDF	Manual dos Demonstrativos Fiscais
MCASP	Manual Contabilidade Aplicada ao Setor Público

## SUMÁRIO

<b>CAPÍTULO 1 – DEFINIÇÃO DO TRABALHO .....</b>	<b>15</b>
1.1 Introdução.....	15
1.2 Problema.....	17
1.3 Objetivos.....	18
1.3.1 Objetivo Geral .....	18
1.3.2 Objetivos Específicos .....	18
1.4 Justificativa.....	18
<b>CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>20</b>
2.1 Administração Pública.....	20
2.2 Orçamento Público e Despesa Pública .....	23
2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal .....	26
2.4 Relatório de Gestão Fiscal (RGF) .....	29
<b>CAPÍTULO 3 - METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>32</b>
3.1 Abordagem da pesquisa.....	32
3.2 Tipo de pesquisa .....	32
3.3 Amostra e Coleta dos dados .....	33
3.4 Procedimento para análise dos dados .....	34
3.5 Descrição do Método da Pesquisa .....	34
<b>CAPÍTULO 4 - RESULTADOS DA PESQUISA.....</b>	<b>36</b>
4.1 Análise da Receita Corrente Líquida e Despesa com Pessoal.....	36
4.1.1 Receita Corrente Líquida (RCL) .....	36
4.1.2 Despesas com Pessoal (DP).....	37
4.2 Índices de gasto com pessoal.....	38
<b>CAPÍTULO 5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>45</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>47</b>

## CAPÍTULO 1 – DEFINIÇÃO DO TRABALHO

### 1.1 Introdução

Com o advento da internet a disseminação de informações sobre o comportamento dos gastos públicos se tornou mais ágil e precisa, corroborando para isso houve a edição e promulgação de muitas leis que obriga o setor público a dar ainda mais transparência as suas atividades, passando a disponibilizá-las em sites de fácil acesso aos contribuintes. Tendo a adesão da Espanha à União Europeia favorecido a implementação da e-Administração, de mãos dadas com a Internet e a telefonia móvel. A UE propunha a promover o desenvolvimento e a disseminação das informações entre todos os cidadãos dos Estados-Membros (ABELLÁN-LOPEZ; DIAS; NEBOT, 2020).

A Constituição Federal de 1988 foi o ponta pé inicial para o fomento da publicidade e transparência do gasto público com o intuito de fornecer material para o exercício do controle social. Quanto a isso o artigo 5º da CF/88, disciplina que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueado, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão. ” Como destacado por Damian *et al* (2021) “Depois de passar pelas fases patrimonialista e burocrática, a administração pública encontra-se na fase gerencial, em que publicidade dos atos administrativos deu ao cidadão condições de controlar os atos do Estado. ”

Para Vasconcelos (2009) com a vigência da Constituição Federal de 1988, foi introduzido profundas mudanças quanto as normas de finanças públicas, especialmente quanto ao orçamento público. Sendo assim, foi prevista, no seu art. 165, a existência do plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, que são os instrumentos de planejamento. Entende-se por orçamento público, de acordo com o site do governo federal<sup>1</sup>, como um instrumento de planejamento que estima receitas que o gestor prevê arrecadar ao longo do ano subsequente e, baseado nisso, autoriza o limite de gastos a serem realizados com tais recursos. Isso se dá, por meio da Lei Orgânica Anual (LOA), elaborada com base nas metas e prioridades definidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A fim de disciplinar o disposto na CF/88 surge no ordenamento jurídico brasileiro a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000) que visa estabelecer a transparência pública como um dos pilares das finanças públicas, sendo este documento voltado para orçamento e

---

<sup>1</sup> Disponível em <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento>.

finanças públicas, por meio da gestão fiscal. Antes da Lei da Responsabilidade Fiscal havia uma total falta de controle das finanças públicas, os governantes gastavam mais do que arrecadavam gerando assim, vários efeitos insatisfatórios para com a economia nacional, como também para toda coletividade, como afirma Vasconcelos (2009, p.153), “as consequências disso para a sociedade foram bastante negativas, refletindo-se em inflação descontrolada, redução de investimento, baixa taxa de crescimento econômico e perda de bem-estar social”.

Contudo, após a Lei de Responsabilidade Fiscal, foi verificado um maior equilíbrio das contas públicas, levando-se em conta uma maior aproximação do orçamento realizado em relação ao orçamento planejado. Planejar é essencial, é o ponto de partida para uma gestão eficiente e eficaz, pois é através dele que se medirá a boa ou má qualidade da administração pública, refletindo diretamente no bem-estar da sociedade.

No ano de 2011 surge a Lei de Acesso à Informação de nº 12.527, que foi sancionada em 18 de novembro de 2011, que visa regulamentar o direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas e é aplicável aos três poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. No artigo 5º da referida lei o é dito que “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação [...] de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão”. Nos artigos 8º e 9º é disposto como as informações devem ser disponibilizadas:

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas. [...]§ 2º Para cumprimento do disposto no caput, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

Art. 9º O acesso a informações públicas será assegurado mediante: I - criação de serviço de informações ao cidadão, nos órgãos e entidades do poder público, em local com condições apropriadas [...]; II - realização de audiências ou consultas públicas, incentivo à participação popular ou a outras formas de divulgação. (BRASIL, 2011)

Ambas as Leis se complementam e atuam em concordância, visto que, a primeira busca a publicização de atos de gestão e a segunda diz ao contribuinte que caso ele não encontre o que deseja de informação ele pode requerê-la junto ao órgão. Tais dispositivos marcam a evolução do controle social no Brasil, isso porque elas são ferramentas que viabilizam a participação da população na fiscalização dos gastos públicos.

Ainda na CF/88 observa-se a preocupação do legislador quando a necessidade do dever de prestar contas na esfera Pública, vinculada a todos àqueles que gerenciam bens públicos. Preocupação essa que foi disposta no parágrafo único, do artigo 70 do referido

dispositivo: ‘Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária’.

Em síntese a LRF trouxe mecanismos que visam coibir o desequilíbrio das contas públicas, controlar a despesa com pessoal, impor restrições a contratação de operações de crédito irresponsáveis e penalizar o ordenador de despesa que aja com desdém com o patrimônio público. Entretanto, Cruz *et al* (2018) concluiu em seu estudo que embora a LRF desempenhe papel disciplinador na gestão fiscal no Estado do Rio de Janeiro, objeto de estudo da pesquisa, constatou-se que até meados de 2012 a legislação não limitou a má gestão dos recursos e não foi suficiente para evitar a insustentabilidade fiscal instalada no ERJ a partir de 2014

Dessa forma, para fazer frente aos desafios causados pelas mudanças da globalização, o crescimento populacional, a escassez de recursos financeiros para gerir os municípios, torna-se fundamental que o Gestor Público possua capacidade e responsabilidade para administrar o erário. Nesse sentido, a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que trata da LRF surgiu como importante e indispensável aliada gerencial a serviço do gestor e da administração pública, pois, surge com o intuito de limitar o endividamento dos Municípios, ao passo que define os princípios básicos de responsabilidade, derivados da noção de prudência na gestão de recursos públicos.

## **1.2 Problema**

A gestão pública está ligada diretamente ao orçamento anual do órgão ou instituição, através de um planejamento que esteja condizente com a sua realidade de receitas e de gastos, calcada pela legislação vigente, cujo cunho encontra-se na Lei de Responsabilidade Fiscal. Destarte, o assunto abordado no presente trabalho tem como cerne a LRF, entendendo esta como uma importante ferramenta gerencial para o Administrador Público. Nesse sentido, o objetivo da pesquisa é observar se a LRF promoveu mudanças expressivas nas diversas formas e maneiras do gestor administrar o erário no Estado do Tocantins.

Na prática, se percebe que a LRF veio implantar mudanças significativas na cultura da gestão pública no Brasil, se transformando assim, num código de conduta para todos os administradores públicos, um eficaz instrumento que o gestor tem em mãos para gerir da melhor maneira os recursos que lhes estão disponibilizados.

Partido desse pressuposto faz-se necessário elucidar o seguinte questionamento: O limite de despesa com pessoal (DP) determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

foi respeitado pelos 5 (cinco) maiores e os 5 (cinco) menores municípios do Estado do Tocantins no período de 2017 a 2021?

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo Geral**

Analisar o comportamento do gasto com pessoal nos municípios do Estado do Tocantins no período de 2017 a 2021.

#### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- Identificar o cumprimento ou não dos limites de gasto com pessoal imposto pela LRF no período de 2016 a 2019;
- Observar o índice de gasto com pessoal do executivo e legislativo municipal;
- Verificar se existe relação entre a Despesa com Pessoal e a Receita Corrente Líquida.

### **1.4 Justificativa**

A responsabilidade com o dinheiro público é qualidade obrigatória imputada a todos os gestores públicos. Tal premissa tem sido cada vez mais cobrada e tem feito a gestão pública passar por profundas adequações quanto ao trato com o erário. Um exemplo disso, baseado no interesse coletivo, tem-se a LRF, que disciplina pautas como o planejamento, controle, responsabilidade e transparência no gasto público. Dito isso, a análise dos reflexos da LRF na gestão pública deve ter mais propósito do que apenas cumprir os determinantes da lei em si. É preciso avaliar o comportamento dos gastos públicos dos municípios e de que forma a economia feita é investida em outros setores e se de fato a lei surtiu o efeito ao qual se propos.

Nesse sentido, o fator que nos impulsiona a presente proposta de pesquisa é esclarecer como esse modelo de ferramenta gerencial está sendo praticado nos maiores municípios e menores do Estado do Tocantins. Portanto, a justificativa para a pesquisa nos remete a investigar se os gestores estão atentos ao planejar os gastos públicos de forma estratégica e responsável, sendo esse um dos pilares da LRF, pois o planejamento gera condições favoráveis de se cumprir os dispositivos definidos na lei. Haja vista que é por meio deste que se procura o equilíbrio e transparência com relação à prestação de contas ao Estado à sociedade.

Na gestão pública municipal, estes gastos são fatores determinantes para o resultado do período e a observância dos limites permitem que nenhuma penalidade seja aplicada o que acarretaria prejuízo para o ente. Em decorrência da relevância foi selecionado o tema desse

trabalho, isso porque o controle com os gastos com folha de pagamento atua como prerrogativa basilar para a busca e manutenção do equilíbrio fiscal.

A pesquisa torna-se relevante, pois a identificação das despesas com pessoal e análise de seu contexto evolutivo na gestão pública pode proporcionar informações que auxiliem os gestores nas tomadas de decisão. Para os habitantes dos municípios em estudo servirá como fonte de consulta sobre a utilização dos recursos públicos. Além de servir como base para futuros trabalhos que agregarão para o aprimoramento e difusão do conhecimento do bacharel em ciências contábeis, no que se refere ao entendimento do referido normativo aqui analisado bem como seus objetos de aplicação.

De modo geral, a análise faz-se relevante para a sociedade, visto que visa esquematizar os percentuais de gasto com pessoal durante um período, tendo em vista que tais índices impactam diretamente no bem-estar social quando feitos de maneira irresponsável, inclui-se as gerações futuras, pois em caso de descumprimento o ente sofrerá penalidades, é de interesse público estudos que avaliem o comportamento dos gestores quanto o atendimento da LRF.

O tema pesquisado tem como intuito fomentar reflexões que possibilitem a sociedade compreender o dispositivo e atuar em conjunto com o tribunal de contas através do exercício do controle social, exercendo desse modo papel coercitivo e fiscalizador das ações e omissões de gestores eleitos.

## CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Administração Pública

A Constituição Federal, preconiza que o Estado brasileiro se constitui em uma República Federativa, formada por Estados, Municípios e do Distrito Federal. E tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (BRASIL, 1988). Carecendo diante disso de organização e de uma estrutura bem definida a fim de alcançar seus objetivos. De acordo com Azambuja (1997) a estrutura política organizacional, o Estado é formado por:

Um poder político soberano, que se expressa como ordenamento jurídico impositivo, ou seja, pelo conjunto das normas e leis que exercem imperativamente, através da organização de um povo em forma de sociedade; um território, e pelo poder soberano que controla seus recursos; e por um governo, que se apresenta como a manifestação do poder soberano do Estado, que é o gestor da coisa pública. (AZAMBUJA, 1997, p. 87)

Sendo assim, a instituição, Estado, na acepção de Azambuja (1997, p.90) “é a organização político-jurídica de uma sociedade para realizar o bem público, com governo próprio e território determinado”. Bobbio (1987, p. 78) aponta que o poder político é exercido “no interesse de quem governa e de quem é governado (donde as formas corruptas de regimento político, onde o governante, tornado tirano, governa apenas em seu próprio benefício)”. Este discernimento transmite uma necessidade de organização, gerenciamento e toda uma complexa rede de órgãos que irão compor sua nomenclatura.

Para tanto, o estado conta com a administração pública que se encarrega não só de fornecer um serviço, mas também de dirigir, exercer a vontade estatal com o objetivo do bem comum. Segundo Meirelles (2008, p. 28) a “administração pública é a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos de Direito e da Moral, visando ao bem comum”. Corroborando com isso Abellán-lópez, Dias e Nebot (2020) em seu estudo apontam que:

A ação política precisa de um instrumento eficaz para se conectar com a sociedade, e esse instrumento é o que conhecemos como Administração Pública, que garante a estabilidade do sistema político, o bem-estar coletivo e a coesão social. Dessa forma, a atividade administrativa não pode ser tratada separadamente dos objetivos políticos que a sustentam. (ABELLAN-LOPEZ; DIAS; NEBOT, 2020)

Dessa forma, a Carta magna do Brasil (1988), reafirma os direitos fundamentais e reflete os direitos e deveres da sociedade brasileira: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária que garanta o desenvolvimento nacional, erradique a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e qualquer outra forma de discriminação. Para

tanto, Damian *et al* (2021) destaca em seu estudo que com a CF/88, a administração pública passou por mudanças na maneira sobre como administrar os serviços públicos.

A administração pública pode ser conceituada de duas maneiras, sendo a primeira de forma material e a segunda em sentido formal. Em sentido material é descrita por Alexandrino (2015) como sendo “As atividades exercidas, sem se importar com quem exerce, ou seja, representa o conjunto de atividades que costumam ser consideradas próprias da função administrativa.” Tendo como ideia central definir o que é realizado, sem mencionar quem o exerce. Ávila (2016) preconiza que a administração pode ser entendida como um processo de gerenciamento, estando dessa forma ligada ao gerenciamento das ações que comportam todas as atividades relativas à execução estatal, todas as atividades as quais o Estado é responsável direta ou indiretamente.

Dessa forma, não praticando atos de governo, mas tão-somente, atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional, de acordo com a competência do órgão e de seus agentes, os chamados atos administrativos (MEIRELLES, 2008). Já o conceito formal diz que a administração é um conjunto de órgãos constituídos para consecução dos objetivos do governo, que segundo o ordenamento jurídico brasileiro é integrada pela administração direta e a indireta (BRASIL, 1988).

Tais entidades terão suas atividades desenvolvidas por servidores públicos que devem nortear suas ações obedecendo aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASI, 1988). O quadro abaixo apresenta as definições trazidas pela própria CF/88 para cada um dos princípios:

**Quadro 1- Princípios Constitucionais Expressos**

<b>Princípios</b>	<b>Definição</b>
Legalidade	Determina que todos os atos dos servidores públicos, no exercício de suas funções, sejam realizados conforme descrito em lei.
Impessoalidade	As ações dos servidores públicos são isentas de qualquer característica de particularidade, ou seja, não há preferência, privilégios nem qualquer tipo de diferenciação, com exceção das previstas em lei.
Moralidade	Devem reger os atos e ações dos servidores públicos no exercício de suas funções, e que se aplicam de modo absoluto, a tudo e a todos a qualquer tempo ou lugar. São, entre outros, os princípios de justiça, equidade e probidade.
Publicidade	Implica na visibilidade e transparência das decisões, atos e ações de responsabilidade dos agentes públicos, no exercício regular de suas funções.
Eficiência	Determinando que as funções da administração pública devam ser desempenhadas de forma a atender ao interesse público, na melhor relação custo-benefício, e no fornecimento de serviços de qualidade para a sociedade.

Fonte: Elaborado pela autora, com base na CF/88.

A observância a esses princípios assegurará o cumprimento dos objetivos estatais, pois “os princípios jurídicos possuem valor universal, que condicionam e norteiam a compreensão do

ordenamento jurídico, servindo como parâmetro de aplicação, integração e para a fundamentação de nova normas” (MENDES, 2022, p. 8). O princípio da legalidade prescreve que a administração pública se limitará a fazer o que a lei a determina, oportunizando uma margem estreita de atuação ao agente público.

O princípio da publicidade torna obrigatória a divulgação e o fornecimento de informações dos atos administrativos. E por fim, convém esclarecer que a Administração Pública tem o dever de dar publicidade. Quanto ao princípio da eficiência, de acordo com Pinto (2008):

...pode-se dizer que o ordenamento jurídico censura a atuação amadorística do agente público, que, no exercício de sua função, deve imprimir incansável esforço pela consecução do melhor resultado possível e o máximo proveito com o mínimo de recursos humanos e financeiros. O princípio da eficiência exige, também, que a Administração Pública seja organizada em permanente atenção aos padrões modernos de gestão, no fito de vencer o peso burocrático, para lograr os melhores resultados na prestação dos serviços públicos postos à disposição dos cidadãos. (PINTO, 2008, p.114)

Dito isso, é necessário destacar que o gestor público precisa estar atento e obedecer aos princípios supracitados. Trazendo-os para as finanças públicas deve haver uma ação basilar que é planejar o orçamento pautado pela obediência à objetividade e a imparcialidade. Além disso, é necessário alcançar os efeitos desejados da execução orçamentária, que dá bom resultado, bem como do atendimento aos limites impostos pelas leis aplicáveis a matéria, o que configura um atendimento ao princípio da eficiência (FREITAS, 2019).

Todavia, para se praticar uma administração pública coerente com os preceitos legais, de acordo com Pires (2005) as mudanças e as reformas são indispensáveis, e em busca de soluções, faz-se necessário a modernização e implementação de ferramentas gerenciais, que resultam num conjunto de novos princípios da administração contemporânea, focada diretamente nos resultados, transparência, parcerias, capital humano, trabalho em rede, controle social e desenvolvimento sustentável. Nesse tocante, Mendes (2015) afirma:

A fim de que as finanças públicas seguissem normas claras e estruturadas para que fosse evitado novos desequilíbrios nas contas públicas e induzissem melhores práticas de gestão em todos os entes da federação, foi editada, dentre outras medidas, a Lei de Responsabilidade Fiscal. A responsabilidade Fiscal visa evitar que os entes da federação gastem mais do que aquilo que arrecadam, ou se necessário que recorram ao endividamento apenas os que sigam regras rígidas e transparentes (MENDES, 2015, p .217).

As principais medidas para conter o déficit público, foram estabelecidas por meio da LRF, ela ainda complementa o artigo 165 da Constituição Federal e orienta a elaboração do Orçamento Público (PPA, LDO e LOA). Quanto a importância dos orçamentos, Menezes *et al.* (2015) afirmam que a principal necessidade é a busca por um modo de governar que

atenda às necessidades sociais e traga retornos eficazes a todos. Desse modo, o orçamento deixou de ser visto como mero componente técnico de previsão de receita e fixação de despesas, passando a ser peça-chave, direcionador de caminhos e agente de transformação (ZAMBENEDETTI; ANGONESE, 2021).

## 2.2 Orçamento Público e Despesa Pública

A administração pública brasileira a fim de alcançar seus objetivos faz uso de recursos financeiros que são oriundos da tributação do povo. No tocante ao recurso público é importante destacar a responsabilidade que o gestor tem diante dele. Para tanto se utiliza a ferramenta do orçamento público, que é a estrutura que condensa todos os interesses de classe na economia capitalista (SCHLITTLER, 2019). Quanto ao orçamento Azevedo *et al* (2022) destaca que “A literatura sobre orçamento público tradicionalmente tem tratado de dois assuntos principais: a estimação das receitas (capacidade de arrecadação) e alocação de despesas”.

De acordo com Fedozzi e Martins (2015) o orçamento tem por premissa trazer a comunidade para dentro da administração, seja por apresentar demandas ao legislativo que discute e aprova as leis, ou menos em fiscalizar o cumprimento das metas por parte do executivo, nesse segundo caso entra a aplicação da LRF como meio de responsabilização dos gestores. Abreu e Câmara (2015) preconizam o orçamento como sendo um instrumento da ação governamental que torna possível a concretização, ou não, as ações governamentais, a depender do modo como é formalizado.

O ato de orçar algo remete de maneira clara a uma das quatro funções da administração geral que é o planejamento. Planejar é racionalizar, prever, organizar e evitar que esforços sejam mobilizados em vão. Ávila (2016) enfatiza que,

Para que o orçamento público seja caracterizado como um instrumento de gestão, este não pode limitar-se apenas ao planejamento das ações do governo, deverá ser executado à risca e deverá ser avaliado constantemente, buscando a efetividade do objetivo estabelecido durante o planejamento. Na estipulação das metas e prioridades o gestor público deverá levar em consideração todos os aspectos regionais e necessidades básicas da população que será atendida pelo orçamento público. (ÁVILA, 2016, p. 28)

Sendo assim, a adoção do orçamento público na programação de desembolso constitui ferramenta de gestão mitigadora do desequilíbrio fiscal. Para Meireles (1989, p.326), orçamento é conceituado como “um programa de obras, serviços e encargos públicos, expresso em termos de dinheiro, com previsão da receita e fixação da despesa, a ser executado dentro de um ano financeiro”. O orçamento público no Brasil foi disciplinado pela

Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988, nos seus artigos 165 a 169 sob o título de ORÇAMENTOS, pela Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964, e mais recentemente através da Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000.

Para Piscitelli *et al* (2009), o orçamento discrimina a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, além de conter a natureza dos gastos a serem efetuados. A respeito disso a Fundação Escola Nacional de Administração Pública (ENAP) conceitua orçamento público como sendo “o instrumento de gestão de maior relevância e provavelmente o mais antigo da administração pública”. Assim, é utilizado pelos gestores para organizar e controlar os recursos públicos financeiros. De acordo com as informações do site, aqui no Brasil, o orçamento público está previsto em lei específica materializada anualmente.

Aliado a ele se tem a contabilidade, que enquanto ciência traz um leque de ferramentas para o bom andamento financeiro e econômico dessas entidades estatais. Ela, dentre os vários mecanismos da administração pública, de acordo com Matias-Pereira (2014), tem como objetivo central registrar as práticas contábeis e os eventos relacionados ao patrimônio público. Ampliando ainda mais o entendimento, a NBC T 16.1, aprovada pela Resolução nº 1.128/08 destaca que:

A contabilidade aplicada ao setor público é um ramo da ciência contábil que tem como objeto o patrimônio público, sobre o qual deverá fornecer informações aos seus usuários dos atos e fatos e os seus resultados alcançados, nos aspectos de natureza física, financeira, orçamentária e econômica, levando em consideração a evidenciação de todas as mutações ocorridas nos processos da gestão, a prestação de contas e o suporte para a tomada de decisão e controle social. (BRASIL, 2008)

Diante disso, destaca-se o entendimento de Almeida *et al* (2017), no qual afirma que em uma boa administração, a eficácia, a efetividade e a eficiência, não só devem ser consideradas como metas de gestão, mas também como obrigações que o gestor tem que priorizar, uma vez que estes Princípios estão presentes de maneira explícita na Constituição Federal.

Santos (2010) acrescenta que, o orçamento público é como um documento de divulgação das ações do governo, de modo que isso ressalta uma das principais obrigações decorrentes da LRF, que é a da publicação periódica de dados sobre as receitas e as despesas do governo, para que o cidadão saiba o que está acontecendo, e possa exercer os seus direitos na fiscalização do que o governo faz, isso porque “a ausência de leis rigorosas e funcionais com transparência, facilitava ao agente público diversas negligências com as despesas” (ALMEIDA; MARTINS, 2021, p. 61).

Além dos benefícios citados o orçamento público objetiva ainda impactar a comunidade por meio de suas 3 (três) funções, sendo elas discriminadas no Quadro 2;

**Quadro 2- Funções Orçamentárias**

Função	Característica
Alocativa	Consiste na provisão de bens públicos, ou processo pelo qual o uso de recursos totais da economia é dividido entre bens públicos e privados e pelo qual a composição dos bens públicos é escolhida; os bens públicos não podem ser oferecidos de forma compatível com as necessidades da sociedade através do sistema de mercado. O fato de os benefícios gerados pelos bens públicos estarem disponíveis a todos os consumidores faz com que não haja pagamento voluntário aos fornecedores desses bens. Assim, o governo se encarrega de determinar o tipo e a quantidade de bens públicos a serem ofertados e a calcular o nível de contribuição de cada consumidor. Além dos bens públicos puros, o Estado pode prover bens semipúblicos, como educação e saúde. Esses bens, apesar de rivais e excludentes e poderem ser fornecidos pelo mercado, possuem externalidades positivas que justificam sua provisão ou subsídio pelo setor público.
Distributiva	Refere-se à organização da distribuição da renda, resultante dos fatores de produção — capital, trabalho e terra — e da venda dos serviços desses fatores no mercado. Ela pode ser feita por meio do mecanismo das transferências, dos impostos progressivos e dos subsídios para assegurar conformidade com o que a sociedade considera uma situação justa de distribuição.
Estabilizadora	Relaciona-se com o uso da política orçamentária com o objetivo de manter o pleno emprego. Essa política pode se manifestar diretamente, através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento, ou indiretamente, pela redução das alíquotas de impostos, que eleva a renda disponível do setor privado.

Fonte: Elaborado pela autora, com base Musgrave e Musgrave (1980).

A partir dos conceitos apresentados acima. A função Alocativa tem amparo na Teoria Econômica do Bem-Estar Social, onde existem razões que o Estado precise atuar de maneira produtiva, sanando falhas de mercado: competição imperfeita, desemprego e outros distúrbios macroeconômicos (MORGADO, 2011). Por meio do Orçamento Público são feitas alocações de recursos, fazendo com que empresas governamentais atuem diretamente na oferta de bens à sociedade (SANTOS, 2020).

Na função distributiva são utilizados impostos progressivos e transferências de renda direta, com o intuito de fomentar a justiça social. Já na função estabilizadora se utiliza da inflação e nível de emprego, promovendo com isso ajustes para que a economia alcance adequado nível de estabilidade (SENDRETTI, 2019).

De acordo com Mendes (2022) “o orçamento é um instrumento de proteção contra os abusos dos administradores, é um instrumento de gestão político-econômica, como função alocativa, distributiva e estabilizadora”. Como mencionado acima, o orçamento visa prever receitas e fixar despesas, se valendo do princípio orçamentário do equilíbrio. A manutenção do equilíbrio dentro do orçamento é fato obrigatório e que orienta para o equilíbrio fiscal dentro do exercício.

Nesse sentido, as despesas só poderão ser realizadas se forem efetivadas ao orçamento determinado. É importante ressaltar que o Art. 2º da Lei nº 4.320, de março de 1964 (Lei de Orçamento), onde afirma que o orçamento deverá conter a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica, financeira e programa de trabalho do governo, obedecido os princípios da unidade, universalidade e anuidade.

### **2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF disciplina os artigos 163 e 169 da Constituição da República Federativa do Brasil, tendo como principais objetivos impor normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal do agente público. Ela previne os riscos do desequilíbrio nas contas públicas, evitando assim que os gestores públicos gastem mais do que podem pagar, cuidando para que a arrecadação de receitas não seja inferior à realização de despesas públicas, imputando ao administrador uma conduta planejada e transparente da coisa pública (ALVES, 2005).

Para tanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), segundo Aguiar (2017), tem como principal objetivo o alcance do equilíbrio fiscal e para isso se utiliza a definição de limites para as despesas com pessoal e endividamento, objetivando dificultar o aumento dos gastos, além disso tem como propósito o controle dos recursos públicos, fiscalização e transparência na gestão. Nesse sentido, a LRF, corrobora com art. 5 inciso § 33 da CF/88, que declara que “todos tem direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, coletivo ou geral, com ressalva para informações de caráter sigiloso e que coloque em risco à segurança da sociedade ou do estado”.

De acordo com De Sousa *et al* (2022, p. 25) “O desequilíbrio fiscal se apresenta de forma latente nos primeiros anos da década de 1990 na perspectiva do setor público.” Mesmo que diversos outros normativos tenham sido publicados que tratasse da matéria ao longo dos anos, somente a partir da promulgação da LRF, é que uma maior preocupação com estes desequilíbrios foi obtida (BRASIL, 2000).

Por meio dela foram propiciadas mudanças em relação a moralização dos gastos públicos e foi balizador fundamental da busca pelo equilíbrio das contas públicas, fator de preocupação recorrente. Isso porque, conforme salientado por Pinheiro e Lima (2017) os estados brasileiros apresentam um desequilíbrio generalizado em suas contas públicas, o que no estudo de Santos, Barreto Filho e Barreto (1996) se devem a “1) a má gestão da coisa pública; 2) o alto Índice de inadimplência do IPTU; 3) o alto Índice de endividamento,

representando mais de três vezes o orçamento anual; 4) o desalinhamento político do último governo com as esferas estadual e federal”.

Em se tratando da busca pelo equilíbrio das contas tem-se a figura do orçamento público, ferramenta amparada por lei e que visa prever receitas e estimar as despesas a serem realizadas em determinado exercício ou ano. Segundo Duarte (2022) “O orçamento público é utilizado como uma ferramenta de gestão das finanças públicas, no qual identifica a origem das receitas arrecadadas e onde serão gastos esses recursos.”

O gestor público dispõe de um sistema de planejamento orçamentário composto pelo: Plano Plurianual (PPA) – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) – Lei Orçamentária Anual (LOA) que são previstas no art. 165, incisos I ao III da CF/88. Após o planejamento dos gastos públicos inicia-se a execução e sobre ela pesam os princípios a serem observados em relação à execução dos gastos. Quanto a isso Martins e Almeida (2021) destacam que a execução do orçamento é feita pelo Tribunal de Contas no qual compete a fiscalização contábil, orçamentária e financeira.

Destaca-se que a LRF trouxe mudanças significativas na maneira com que os ordenadores devem gerir o dinheiro público, afinal ela se consolidou como sendo o principal instrumento definidor de premissas para o: planejamento, controle, transparência e responsabilização no âmbito do setor público brasileiro (BRASIL, 2000). Desrespeitar os preceitos impostos por esse normativo implica em penalidades, que vão desde a falta de observância a “execução do PPA até a publicação de todos os relatórios exigidos, observando os limites dispostos na lei como: contratação de pessoal, terceirização de serviços e endividamento” (MARTINS; ALMEIDA, 2021, p. 3).

Portanto, essa lei trouxe indicadores mínimos e máximos para as despesas públicas com pessoal de cada ente federativo (União, estados, municípios e Distrito Federal), visando equilíbrio fiscal. Como diretriz máxima a LRF definiu que o percentual de Despesa com Pessoal (DP) seria calculado em cima da Receita Corrente Líquida (RCL). (BRASIL, 2000) Conforme Alves, Freitas e Oliveira (2015) a RCL são os recursos arrecadados para os cofres públicos que estão disponíveis para os administradores utilizarem em suas mais variadas ações governamentais.

No cálculo para encontrar a valor da RCL leva-se em conta a soma das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes deduzidas as parcelas transferidas aos municípios, que foram determinadas pela constituição e para a União, Estados e Municípios

são descontados a contribuição dos servidores para a previdência e assistência social e as receitas resultantes de compensação financeira (BRASIL, 2000).

Para a LRF em seu art. 18º as despesas com pessoal são pautadas pelos dispêndios com pessoal ativo, inativos (aposentados ou afastados) e pensionistas, seus salários, subsídios, remunerações, adicionais, gratificações, horas extras, ou demais formas remunerativas, que integram as despesas correntes que se constituem por gastos que não ocorrem em mais de um exercício financeiro e que não acrescentam ao patrimônio público (MEDEIROS, 2018). Os limites para os gastos com pessoal previstos na LRF, para cada período de apuração, têm o propósito de diminuir essas despesas e promover o equilíbrio das contas públicas (FONTES, 2016).

Nesse sentido, Ázara (2016), em seu estudo, define gasto público como o resultado das ações do governo, os quais evidenciam suas políticas de gestão, concebidos por meio de suas propostas orçamentárias, enquanto Aguiar (2017) destaca que as despesas com pessoal ocupam uma grande parcela das despesas correntes, essa foi uma das causas da criação dos limites dos gastos com pessoal.

Visando coibir gasto excessivo, e regular os gastos com pessoal, a LRF trata em seu artigo 19, os limites de despesas em relação à Receita Corrente Líquida. Com relação aos limites com GP ficou estabelecido no art.19 da LRF, conforme Quadro 3:

**Quadro 3- Limites de Gasto com Pessoal (%)**

Ente	Poder Executivo	Poder Legislativo	Poder Judiciário	Ministério Público	Total
União	40,90%	2,50%	6,00%	0,60%	50%
Estados/DF	49,00%	3,00%	6,00%	2,00%	60%
Municípios	54,00%	6,00%			60%

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos perceptuais LRF.

Fora esse limite existe ainda o chamado limite prudencial, onde o gasto com pessoal ultrapassar 95% do limite estabelecido e a própria LRF impõe providências para evitar que ele se exceda. (BRASIL, 2000). Tanto o descumprimento de limites intermediários quanto o limite máximo implicam na aplicação de penalidades (MDF, Edição 11º, 2021).

Em caso de descumprimento de limite, é dado prazo de dois quadrimestres para sanar pelo menos um terço do excedente no primeiro quadrimestre. Assim, o não cumprimento dentro do prazo estabelecido promove algumas restrições, conforme o artigo 23, § 3º da LRF:

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá: I - receber transferências voluntárias; II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III-contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal (BRASIL, 2000).

De acordo com Cruz e Afonso (2018) no contexto da responsabilidade fiscal das esferas públicas brasileiras, a lei autua o não cumprimento das metas e limites fixados e não estabelece autuação a respeito dos demais pilares da gestão fiscal (planejamento, transparência e controle), a transparência e a prestação de contas são um dos princípios básicos de governança corporativa.

O IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa) explica que a transparência é o ato de divulgar para os interessados (no caso da governança pública, para toda a sociedade em geral) as informações necessárias e não apenas aquelas que são exigidas por leis e a prestação de contas é o ato de prestar contas de modo claro, em tempo hábil e responsável (*accountability*).

A respeito do *accountability*, de acordo com Farias *et al* (2010) a despesa com pessoal das entidades públicas é apurada e publicada no Relatório de Gestão Fiscal (RGF), importante instrumento criado a partir da LRF. Corroborando com isso, Matias-Pereira (2014) destaca que a LRF, ao reger sobre Finanças Públicas, focada na gestão dos recursos públicos, acaba sendo eficiente ao impor o Limites de Gastos com pessoal, pois acaba por impor uma disciplina aos gastos públicos coibindo, por conseguinte, os abusos que causam danos aos cofres públicos.

No entanto, não é tarefa fácil fazer com que a lei seja efetivamente cumprida e consiga de fato alcançar os objetivos a que foi criada. Com relação a isso Barbosa *et al* (2014) aponta em seu estudo que “enquadrar os diversos entes da Federação nas regras fiscais têm sido um grande desafio. As intervenções na economia e a estabilização ficam sob a responsabilidade do Governo Federal, mas, as demais esferas acabam impondo novos ônus e onerando a receita pública”. No entanto, de acordo Moraes, Queiroz e Sousa (2019) “Entende-se que limitações impostas aos gestores públicos podem reduzir a margem para manipulações oportunistas”, reafirmando a importância do dispositivo.

#### **2.4 Relatório de Gestão Fiscal (RGF)**

O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) é composto pelos limites de despesas com pessoal, dívidas, concessões de garantias, operações de crédito entre outros, que é publicado a cada quadrimestre (FARIAS, 2010) Para Mendes (2022). O RGF surgiu como uma modalidade nova de controle político-econômico-social que dá ênfase na transparência. Isso porque a gestão fiscal responsável visa mediar ações preventivas de déficits e retificadoras da dívida pública, além de fomentar a transparência, pois o controle e fiscalização passou a ser

possível em meios eletrônicos de acesso público (LEITE FILHO; COLARES, 2015). Na LRF, em seu §1º do artigo 1º a responsabilidade na gestão fiscal é abordada:

§1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação da receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2000)

A LRF, em seu artigo 54, contempla que: Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos o Relatório de Gestão Fiscal (BRASIL, 2000) Esse relatório é um importante instrumento de controle e transparência da gestão responsável, pois é por meio dele que se observará se o administrador está cumprindo as determinações legais, no que diz respeito ao controle de gastos com pessoal, grau de endividamento público, demonstrativo de disponibilidades de caixa, bem como a obediência às restrições de inscrição de Restos a pagar (AVILA; FIGUEIREDO, 2013). Ele possibilita a demonstração e a avaliação do desempenho referente a forma de condução da política fiscal (GUEDES; SILVÉRIO, 2016).

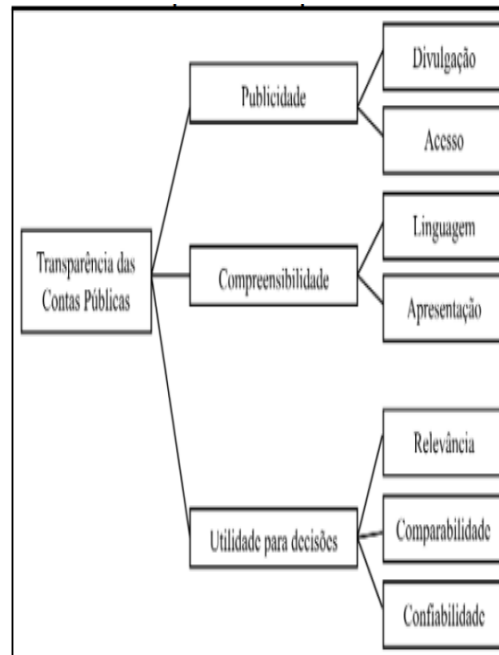
A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o relatório deve ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos 276, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder. Esse prazo, para o primeiro quadrimestre, encerra-se em 30 de maio; para o segundo quadrimestre, em 30 de setembro; e, para o terceiro quadrimestre, em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência. De acordo com o MDF:

Caso a publicação desse relatório seja feita por meio da disponibilização das informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, o relatório publicado no Siconfi deverá conter a assinatura digital de todos os responsáveis. (MDF, Edição 11º, 2021, pág. 476)

O Relatório de Gestão Fiscal conterá demonstrativos comparativos com os limites de que trata a LRF, dos seguintes montantes: a) despesa total com pessoal, evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas; b) dívida consolidada líquida; c) concessão de garantias e contragarantias; e d) operações de crédito (MDF, Edição 11º, 2021, pág. 479).

Além disso, o referido relatório indicará as medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites. (MDF, Edição 11º, 2021, pág. 577) Objetivo do Relatório O objetivo do Relatório é dar transparência à gestão fiscal do titular do Poder/órgão realizada no período, principalmente por meio da verificação do cumprimento dos limites (MENDES, 2022). A figura 1 elenca os elementos necessários a promoção da transparência:

**Figura 1- Elementos que promovem a transparência**



Fonte: Platt Neto *et al.* (2007, p. 85)

Sobre o primeiro elemento, a publicidade, entende-se a ampla divulgação nos diversos meios. A compreensibilidade, segundo elemento da figura, está ligada a forma como é apresentada a informação e a linguagem utilizada. E o terceiro elemento aborda a tomada de decisão, associando relevância à confiabilidade da informação passada ao usuário (PLATT NETO *et al.*, 2007).

Dessa forma a gestão fiscal é pautada em todos os normativos que regem a área governamental brasileira, e tem como elementos basilares: o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização, que devem ser usados para nortear os gestores no exercício da administração pública (CONCEIÇÃO; SILVA; AMORIN, 2021).

## **CAPÍTULO 3 - METODOLOGIA DA PESQUISA**

A pesquisa científica deve ser realizada baseada em técnicas específicas operacionais interligadas, ou seja, o método científico deve ser baseado em um conjunto de etapas realizadas através de técnicas bem definidas. Sendo necessário, que antes de qualquer coisa, o pesquisador tenha e adote um método e técnica para aplicar na pesquisa.

Conforme Fonseca (2002), a pesquisa científica é o resultado de uma averiguação minuciosa, realizada com o objetivo de resolver um problema, recorrendo a procedimentos científicos. Refere-se à pesquisa como sendo a investigação, o procedimento sistemático e intensivo, que tem por objetivo descobrir e interpretar os fatos que estão inseridos em uma determinada realidade.

### **3.1 Abordagem da pesquisa**

Durante a pesquisa foi utilizado métodos qualitativos e quantitativo, sendo o primeiro responsável por descrever uma relação entre o objetivo e os resultados que não podem ser interpretadas através de números (FERNANDES, 2009), o segundo, “[...]caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados” (RAUPP e BEUREN, 2006, p. 92).

O presente estudo utilizou as duas abordagens, isso porque a primeira possibilita a compreensão de informações quantitativas, enquanto a abordagem quantitativa atua de forma a apresentar dados quantificáveis.

### **3.2 Tipo de pesquisa**

Para a elaboração deste trabalho foi necessário o entrelaçamento da pesquisa bibliográfica e análise documental, por entender a importância do aprofundamento da compreensão sobre o tema. Nesse sentido, a pesquisa bibliográfica como etapa inicial de todo o trabalho científico ou acadêmico, tem como objetivo reunir as informações e dados que servirão de base para a construção da investigação proposta a partir do tema determinado.

Para Fonseca (2002)

A pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto. Existem, porém, pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta (FONSECA, 2022, p. 32).

Em relação à análise documental, Fonseca (*Id*) afirma que constitui uma técnica importante, dentro da pesquisa qualitativa, tanto no sentido de complementar informações obtidas por outras técnicas, como também por desvelar novos aspectos de um determinado tema ou problema.

Dessa forma, a coleta de dados será feita através da combinação articulada da pesquisa bibliográfica e análise documental. Em suma, de acordo com Severino (2007) os instrumentais técnicos para cada etapa da pesquisa, para efeito didático, consistirão em:

**Pesquisa bibliográfica** – Levantamento de referencial teórico sobre os condicionantes da gestão pública e LRF, a partir da visão dos gestores públicos, bem como de seus desdobramentos nas concepções teórico-metodológicas sobre a temática em questão, aprofundando na sua gênese histórica, fundamentos epistemológicos; dentre outras categorias demandadas pelo objeto de pesquisa no decorrer da investigação;

**Análise documental** – Levantamento dos documentos (relatórios, pareceres, portarias, normativas, cartilhas, ofícios, atas, etc.) referentes aos objetivos propostos na pesquisa. (SEVERINO, 2007)

### 3.3 Amostra e Coleta dos dados

Foi feita a análise dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e as prestações de contas consolidadas relativas aos anos de 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021, dos 5 (cinco) maiores municípios tocantinenses, sendo eles: Palmas, Araguaína, Gurupi, Porto Nacional e Paraíso, bem como dos 5 (cinco) menores, a saber: Tupirama, Crixás do Tocantins, São Félix do Tocantins, Chapada de Areia e Oliveira de Fatima. Os municípios do estado do Tocantins analisados nessa pesquisa foram selecionados mediante o número de habitantes de cada cidade, de acordo com os números divulgados no último censo do IBGE.

Os anos de 2020 e 2021 que compõem a amostra fazem referência ao período pandêmico vivenciado no Brasil e no mundo. Nesse período foi instituída a Lei Complementar nº 173/2020, o Programa Federativo de Enfrentamento a Covid-19, tal dispositivo previu os repasses e condicionou os entes ao cumprimento de muitas medidas visando à contenção de gastos com despesa de pessoal.

Os dados foram coletados por meio dos relatórios evidenciados pelas prefeituras, para fim da verificação da Receita Corrente Líquida (RCL) e Despesa com Pessoal (DP) utilizou-se como base o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), já para a mensuração dos índices tomou-se como base a fórmula que encontra o percentual de DP dentro da RCL, as demonstrações contábeis foram utilizadas como base e dados, visto que para achar a RCL foi preciso identificar a receita corrente do ano e as suas deduções. Posterior a coleta, foi realizada a mensuração das variáveis analisadas, conforme demonstrado no tópico a seguir.

### **3.4 Procedimento para análise dos dados**

Após a coleta de dados foram tabulados os valores da RCL e DP, visto que são esses os elementos que constituem o índice de Limite com gasto com pessoal. Para tanto, utilizou-se a ferramenta de pesquisa dentro dos relatórios coletados no site do TCE e das prefeituras com o intuito de localizar as informações necessárias para a composição do índice. Com as informações já em mãos, deu-se início a tabulação dos dados dentro do software Excel.

Em posse desses dados e após a construção dos indicadores é que se deu início a confecção de tabelas e gráficos da despesa com pessoal à luz dos parâmetros da LRF. Ou seja, de posse do condensado das captações, organizou-se as informações (aspectos quantitativos, estatísticos) de tal modo que facilite fazer as devidas análises e comentários.

Assim sendo, a proposta da pesquisa busca analisar o os gastos públicos com pessoal em 10 (dez) municípios tocantinenses, sendo os 5 (cinco) maiores e os 5 (cinco) menores e verificar a relação da sua evolução, o atendimento ou não, e os reflexos da lei de responsabilidade fiscal.

### **3.5 Descrição do Método da Pesquisa**

A análise dos dados será baseada na seleção e amostra de dados das variáveis de pesquisa:

- i. Identificação dos gastos com pessoal;
- ii. Identificação da receita corrente líquida;
- iii. A relação entre a Despesa com pessoal / Receita corrente líquida.

Posteriormente para complementação e compreensão dos municípios serão avaliadas as categorias formadas pela variável receita corrente líquida dos municípios selecionados baseadas.

Utilizando-se do descrito por Gil (2006), os dados coletados da prestação das contas anuais de cada município, após a coleta procedeu-se com tabulação e organização dos dados, visando ordenar as variáveis coletadas para mais fácil visualização de sua influência dentro dos índices buscados.

Feita a organização das informações necessárias os cálculos necessários para encontrar cada um dos índices e com tais resultados se pode produzir as medidas de dispersão (média, mediana, desvio padrão, amplitude e coeficiente de variação). Foi calculada a amplitude, como medida de dispersão, essa por sua vez consiste na diferença entre o valor mínimo da observação e o valor máximo.

Foi utilizado ainda o desvio padrão como medidas de dispersão que segundo Dancey e Reidy (2006): “o desvio padrão fornece uma indicação do que ocorrem entre os dois extremos. A razão de o desvio padrão fazer isso é que ele pode informar o quanto os valores do conjunto variam em torno da média”.

## CAPÍTULO 4 - RESULTADOS DA PESQUISA

### 4.1 Análise da Receita Corrente Líquida e Despesa com Pessoal

#### 4.1.1 Receita Corrente Líquida (RCL)

Na Tabela 1 é evidenciada os valores da Receita Corrente Líquida (RCL) anual que foi utilizada para determinar o índice de Gasto com Pessoal das 5 (cinco) maiores e 5(cinco) menores municípios do estado do Tocantins nos exercícios financeiros de 2017 a 2021. Tendo como base para isso que os 5 (cinco) maiores são: Palmas, Araguaína, Gurupi, Porto Nacional e Paraiso, enquanto Tupirama, Crixas do Tocantins, São Felix do Tocantins, Chapada de Areia e Oliveira de Fatima são os 5(cinco) menores em número de habitantes.

**Tabela 1: Receita Corrente Líquida Anual**

MUNICÍPIOS	2017	2018	2019	2020	2021
Palmas	933.483.308,83	999.530.329,48	1.082.831.993,84	1.186.094.288,94	1.343.357.883,73
Araguaína	359.244.239,49	392.459.931,64	430.146.248,63	503.962.223,28	576.670.333,29
Gurupi	239.897.274,06	257.056.176,05	279.149.338,92	287.971.327,06	325.596.255,30
Porto Nacional	131.014.708,90	257.056.176,05	176.327.201,21	200.128.818,40	234.106.216,03
Paraiso	45.690.337,01	98.009.260,65	109.469.945,19	117.281.386,00	130.466.749,74
Tupirama	9.385.506,43	11.358.346,31	11.339.802,60	12.590.045,99	14.097.054,84
Crixas do TO	9.081.720,60	10.059.152,90	11.442.674,46	11.847.600,35	15.217.140,19
São Felix do TO	10.496.218,97	12.673.243,87	12.378.751,47	12.986.589,60	15.251.987,46
Chapada de Areia	8.221.293,36	9.040.453,87	10.263.606,95	11.336.285,26	14.179.301,68
Oliveira de Fatima	8.339.631,37	9.724.328,69	10.633.465,43	11.115.504,64	12.004.119,53
Média	175.485.423,90	195.473.353,90	213.398.302,87	235.531.406,95	268.094.704,18
Mediana	28.093.277,99	55.341.252,26	60.924.348,33	65.133.987,80	72.859.368,60
DP	292.985.962,51	311.787.853,69	338.001.665,54	372.469.228,70	422.102.744,83
Mínimo	8.221.293,36	9.040.453,87	10.263.606,95	11.115.504,64	12.004.119,53
Máximo	933.483.308,83	999.530.329,48	1.082.831.993,84	1.186.094.288,94	1.343.357.883,73
Amplitude	925.262.015,47	990.489.875,61	1.072.568.386,89	1.174.978.784,30	1.331.353.764,20

Fonte: Elaborado pela autora (2022)

De modo geral verifica-se na Tabela 1 que os maiores valores de RCL no decorrer dos 5 (cinco) anos que compõem a amostra são de Palmas, e mesmo que todas as demais cidades somassem seus valores ainda não a alcançariam. Com relação aos 5 (cinco) menores municípios a soma dos seus valores de RCL, em relação a amostra total não apresentam uma parcela muito significativa, não chegando a 1% do total.

Conforme a tabela é possível observar que a média não ultrapassa a RCL de 70% dos municípios, conseguindo ultrapassar nos 4 (quatro) anos de análise apenas nas cidades de Palmas, Araguaína e Gurupi, que são as cidades mais populosas do estado.

No que tange ao desvio padrão, observa-se que ele é grande significando que os valores amostrais estão bem distribuídos em torno da média, evidenciando que não estão condensados próximos da média. Portanto, a amostra não é homogênea, o que já era esperado,

pois ela é composta por extremos.

A TAB. 1 evidencia o total das RCL por municípios, evidenciando que os 5 (cinco) maiores municípios representam 97% do total da RCL da amostra, sendo que os municípios 5 (cinco) menores representam apenas 3%. Tal constatação reforça o resultado obtido na pesquisa de Dos Santo *et. Al.*, (2014), que identificou que existe uma tendência entre quantidade de habitantes e valor da RCL do município, em seu estudo foram analisados municípios do estado do Paraná.

Em si falando da RCL de 2020 e 2021 é importante frisar que durante um período de crise ocorre a diminuição do consumo de bens e serviços, comprometendo assim a arrecadação pública. No caso de uma pandemia isso se intensificou ainda mais, pois houve momentos em que o governo decretou o fechamento de fábricas e indústria, visando um resguardo maior da população. Portanto, embora a TAB. 1 pareça apontar para um crescimento de um ano ao outro do valor da RCL, não se pode deixar de observar que esses resultados são aquém do que realmente os municípios teriam auferidos se não estivessem vivenciados esse período pandêmico.

Essa diminuição no consumo, se deve ainda ao impacto causado na vida financeira do brasileiro durante esse período. Segundo Heinig e Myszczyk (2021) tem-se como consequência dessa retração na arrecadação o comprometimento de gastos e investimentos governamentais, o que acaba por afetar ainda mais a atividade econômica.

#### 4.1.2 Despesas com Pessoal (DP)

**Tabela 2: Despesa com Pessoal anual**

MUNICIPIOS	2017	2018	2019	2020	2021
Palmas	474.642.049,03	467.121.983,40	506.361.125,59	591.539.338,17	679.148.684,27
Araguaína	182.822.415,60	195.690.254,09	204.143.983,93	240.049.626,09	298.582.382,43
Gurupi	130.129.680,75	143.992.275,48	156.486.631,82	142.582.576,81	184.303.982,58
Porto Nacional	72.027.112,36	80.907.769,69	94.262.433,43	112.149.596,78	139.938.152,08
Paraiso	48.048.037,06	52.049.742,58	59.540.962,10	61.237.190,63	71.041.220,00
Tupirama	4.767.509,30	5.168.124,36	5.486.866,05	7.518.924,58	7.058.004,90
Crixas do TO	5.179.525,31	4.572.934,01	5.870.154,69	6.073.082,93	7.622.532,75
São Felix do TO	4.418.600,94	4.572.934,01	4.908.975,93	5.998.603,91	6.971.308,20
Chapada de Areia	3.757.695,00	3.997.269,99	4.419.043,49	5.419.985,20	5.899.929,23
Oliveira de Fatima	4.057.692,97	4.189.334,72	4.294.522,89	4.893.755,19	5.898.444,03
Média	92.985.031,83	96.226.262,23	104.577.469,99	117.746.268,03	140.646.464,05
Mediana	26.613.781,19	28.608.933,47	32.705.558,40	34.378.057,61	39.331.876,38
DP	148.141.445,89	147.113.079,42	158.687.193,38	184.651.757,01	214.223.161,77
Mínimo	3.757.695,00	3.997.269,99	4.294.522,89	4.893.755,19	5.898.444,03
Máximo	474.642.049,03	467.121.983,40	506.361.125,59	591.539.338,17	679.148.684,27
Amplitude	470.884.354,03	463.124.713,41	502.066.602,70	586.645.582,98	673.250.240,24

Fonte: Elaborado pela autora (2022)

A Despesa com Pessoal indica o dispêndio da administração com gastos público para pagamento de mão de obra. A Tabela 2 mostra a evolução do gasto durante o período analisado para os municípios. Conforme demonstrado nas duas tabelas, percebe-se que a Receita Corrente Líquida e a Despesa com Pessoal dos municípios aumentam nos anos, o que se pode atribuir como causa vários fatores, inclusive, as correções monetárias e da inflação.

Verifica-se que a RCL apresentou aumento de 13.49 % entre os anos de 2019 e 2020 em Porto Nacional. Em contrapartida, a Despesa com Pessoal obteve aumento de 19%. Já em Tupirama entre os anos de 2019 para 2020 houve aumento de 11% e 37% para a RCL e Despesa com Pessoal, respectivamente.

No agregado, as cidades de São Felix, Gurupi, Porto Nacional e Araguaína foram alertadas por meio de parecer técnico do TCE-TO que na análise de prestação de contas do ano de 2016, ambas gastaram valores expressivos na contratação de Assessoria Jurídica, serviços médicos e contábeis, totalizando R\$ 732.497,19 e R\$ 1.288.184,77, respectivamente. Caso esses percentuais fossem incluídos no cálculo da despesa com pessoal isso impactaria significativamente no limite estabelecido pela LRF.

Tal advertência ocorreu porque a partir do ano de 2018 as despesas com a execução de serviços administrativos, contábil, jurídica, assistência social e saúde, independentemente do tipo de vínculo, passaram a ser empenhadas no grupo de despesa 1(um), classificada no elemento correspondente à Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 163/2001. Passando dessa forma a serem somadas como despesas com pessoal, sendo inclusive incluídas no cômputo para apuração do limite de gastos com pessoal.

De acordo com Avila e Figueiredo (2013) quanto mais aumenta o valor anual da Receita Corrente Líquida, mais se expandirão as despesas com pessoal.

#### **4.2 Índices de gasto com pessoal**

As despesas com pessoal são as que mais chamam a atenção dos mecanismos de controle e fiscalização, isso porque são as despesas mais representativas em quase todos os entes públicos. A LRF fixa o percentual de 54% para os gastos com pessoal do poder executivo municipal.

Assim como o estudo de Camargo Junior (2019) o intuito desta análise é mostra a evolução do gasto com pessoal no Estado do Tocantins nos últimos anos, incluindo o período pandêmico.

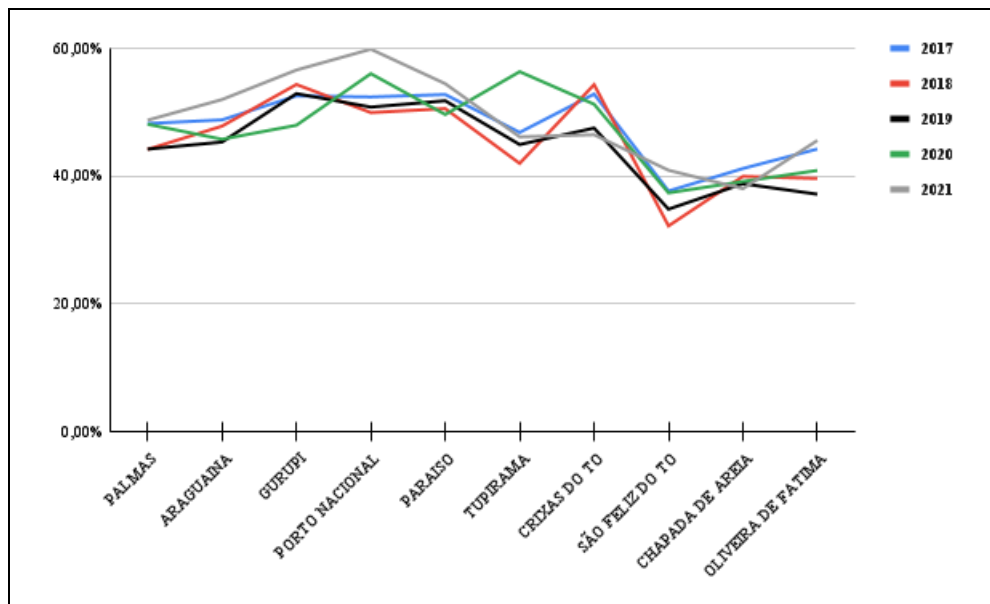
Com o objetivo de mitigar os efeitos da crise, instituiu-se através da Lei Complementar 173/2020, o Programa Federativo de Enfrentamento a Covid-19. Essa lei

trouxe uma série de medidas visando à contenção de gastos com despesa de pessoal, buscando dessa forma o manter o equilíbrio das contas.

De acordo com o Programa os entes federativos tiveram de aceitar uma série de exigências com relação a despesas com pessoal. Eles ficaram proibidos, até 31 de dezembro de 2021, de criar uma série de atos que pudessem implicar em aumento deste tipo de despesa, sendo permitido que executassem em apenas algumas situações relacionadas ao combate da COVID-19. (BRASIL, 2020)

O Gráfico 1 mostra a relação entre Despesa de pessoal e receita corrente líquida de cada município, com base nos números de 2017 a 2021. Os percentuais foram calculados todos da mesma maneira, permitindo dessa forma a comparação entre cidades.

**Gráfico 1: Índices de Gasto com Pessoal Executivo**



Fonte: Elaborado pela autora (2022)

O gráfico 1 traz os 5 percentuais do executivo de cada município, sendo que cada um é referente a um exercício. Constatou-se que em nenhuma cidade de 2017, 2018 e 2019 o executivo municipal extrapolou o limite de 54% imposto por lei.

Entretanto, o município de Gurupi nos 3 (três) primeiros exercícios financeiros analisados se mantiveram dentro do limite tido como o prudencial, auferindo 52,56% em 2017, voltando a subir em 2018 com 54,35% e tendo uma queda em 2019 com 52,92%, o que de acordo com o art. 22 da LRF implica na aplicação de algumas medidas, a fim de conter o avanço dos gastos com pessoal.

Dentre essas medidas se pode citar a proibição de concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, criação de cargo, emprego ou função,

alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa, 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 (BRASIL 2000).

Cabe ressaltar, ainda que dos municípios analisados somente Gurupi extrapolou o índice de GP, figurando com 55,15%, enquanto o limite máximo é o de 54%. Implicando desse modo na necessidade eliminação do percentual nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro.

Já Crixás do Tocantins, apresentou um crescimento dos seus percentuais de 2017 a 2018, no ano de 2017 com 52,85% o executivo ultrapassa o limite de alerta estabelecido no art. 59 da LRF, enquanto segue aumentando no ano de 2018, chegando a 54,33%. No último ano citados foi ultrapassado o limite prudencial regulado pelo art. 22 da LRF e que já culmina na aplicação de sanções ao ente, visando o ajuste do índice.

Os 5 (cinco) maiores municípios apresentaram uma tendência maior ao descumprimento dos limites de alerta e prudencial, dos componentes desse grupo apenas Palmas e Araguaína não extrapolaram o limite de prudencial que corresponde a 95% do limite. Ambas ultrapassaram o limite de alerta, sendo Palmas em 2016 com 49,14% e Araguaína em 2017 com 48,81%.

Em contrapartida dos 5 (cinco) menores municípios, apenas Crixás do Tocantins, ultrapassou o limite de alerta e o prudencial, nos anos de 2017 e 2018. Tendo feito reajuste expressivo no ano de 2019 e voltado a subir no primeiro ano da pandemia para 51,26%.

Em 2020 e 2021, anos em que foram vivenciados o auge da pandemia de COVID-19 em todo o mundo, notou-se um agravamento na evolução dos percentuais de gasto com pessoal, isso porque nos demais anos da amostra não se tinha observado ainda percentuais tão altos relativos ao poder executivo dos municípios.

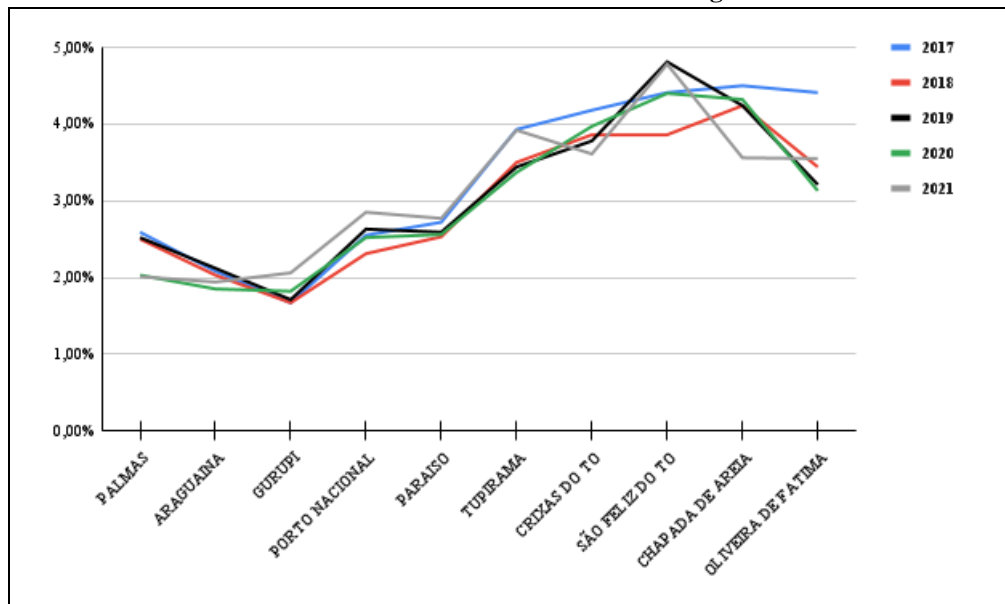
Em 2020, Porto Nacional e Tupirama ultrapassam os 56%, Tupirama consegue se reequilibrar em 2021 descendo para 46,15%, enquanto Porto Nacional sobre para 59,87%, beirando o limite geral municipal estabelecido pela LRF. O município de Gurupi dá um salto de 47,97%, em 2020, para 56,61%, em 2021. O mesmo ocorreu com Paraíso, que foi de 49,65% para 54,47% no mesmo período.

O ano que mais trouxe ultrapasses dos limites de alerta e prudencial foi 2017, tendo Araguaína, Gurupi, Porto Nacional, Paraíso e Crixás do Tocantins envolvidos, ou seja,

metade da amostra descumpriu preceitos da LRF neste ano. Do qual 80% pertencem ao grupo das maiores cidades do estado do Tocantins.

O Gráfico 2 traz os índices de gasto com pessoal relativos ao poder Legislativo da amostra. No caso dessa esfera de poder o limite máximo é de 6%, enquanto o limite de alerta e o prudencial figuram, respectivamente, em 5,42% e 5,7%.

**Gráfico 2: Índices de Gasto com Pessoal Legislativo**



Fonte: Elaborado pela autora (2022)

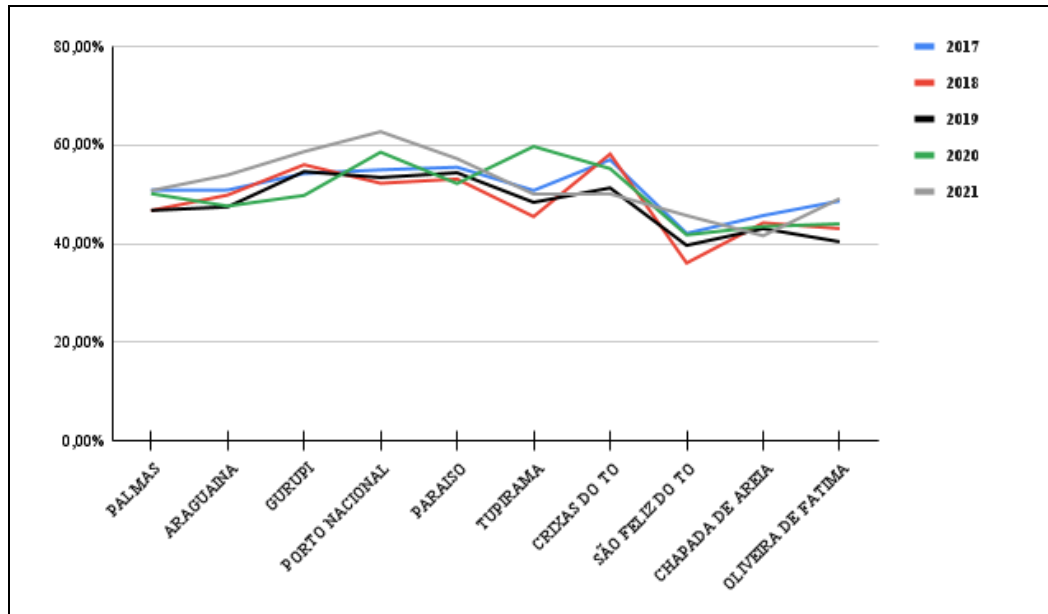
No Legislativo foi observado que houve conformidade entre os percentuais com gastos com pessoal, pois em todos os anos da amostra as cidades estão dentro dos parâmetros da responsabilidade fiscal, os dados indicaram que a despesa de pessoal se situou abaixo dos limites previstos na LRF. O mesmo resultado pode ser encontrado na análise de Brito *et. al.* (2019) que avaliou do impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os gastos com pessoal no Poder Legislativo do Estado do Amazonas.

É importante destacar que nos percentuais do legislativo o município de Gurupi apresenta as menores porcentagens, o que se contrapõe a sua dificuldade em se manter longe do limite prudencial e de alerta no poder executivo. De certa forma essa situação impediu que em todos os anos se ultrapassasse os 60%, que é o limite máximo somado os dois poderes.

Diferentemente do que foi constatado na análise dos gastos do poder executivo, no legislativo observa-se uma tendencia oposta, nele os 5 (cinco) menores municípios aparecem com os maiores índices em todos os anos da amostra. Quanto a isso se pode citar Chapada de Areia e São Felix do Tocantins, pois foram eles os responsáveis pelos maiores índices da amostra nesse quesito, sendo 4,50% e 4,81%, respectivamente.

. No Gráfico a seguir, destaca-se os percentuais obtidos no município, ou seja, o percentual geral após a soma do Executivo com o Legislativo dos governos municipais.

**Gráfico 3: Índices de Gasto com Pessoal Geral**



Fonte: Elaborado pela autora (2022)

Conforme é demonstrado na TAB 1 e 2, no ano de 2018 Crixás do Tocantins obteve uma Receita Corrente Líquida de R\$10.059.152,90 e uma Despesa com Pessoal de R\$4.572.934,01, representando um comprometimento de 58,19% da Despesa com Pessoal em relação à RCL. Portanto, observa-se que nesse ano o índice ultrapassou o limite prudencial, que é de 57%. Em 2017, o mesmo ocorreu e o total da Despesa com Pessoal sobre a RCL representou 57,03%, em que o montante ultrapassou os 95% do limite máximo. O Relatório de Gestão Fiscal no anexo B demonstrou R\$9.081.720,60 de RCL e R\$5.179.525,31 de Despesa com Pessoal.

Dos 10 municípios, nove respeitaram o limite de 60% nos 5 (cinco) da amostra. Incluem-se entre esses nove Municípios, Palmas, Araguaína, Gurupi, Paraíso, Tupirama, Crixás do Tocantins, São Felix do Tocantins, Chapada de Areia e Oliveira de Fatima. Apenas Porto Nacional, em 2021, ultrapassou esse limite.

Outros quatro municípios estariam sujeitos às vedações por ultrapassarem o limite prudencial de 57%, incluindo Gurupi, Paraíso, Tupirama e Porto Nacional, nos anos de 2020 e 2021. Outros três já teriam de estar em alerta, por suplantarem 54%, como Paraíso, Gurupi e Crixás do Tocantins, nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020. Enfim, apenas quatro municípios estariam abaixo de 54%, a exemplo de Palmas, Araguaína, São Felix do Tocantins e Chapada de Areia.

O município de Gurupi se manteve em todos os anos do percentual geral acima do limite de alerta que é o de 54,16%, tendo oscilado entres 54% e 56,88%.

O ano de 2018 foi o ano em que os componentes da amostra menos ultrapassaram os limites de alerta e prudencial, pois apenas Gurupi e Crixás do Tocantins extrapolaram um desses limites ao figurar com 56,02% e 58,19%, respectivamente. Já no ano de 2017, observa-se que o indicador se mantém acima do limite prudencial, em Crixás do Tocantins, e acima do limite de alerta em Gurupi, Porto Nacional e Paraiso, com 54,24%, 54,98% e 55,51%, respectivamente. Em 2020 e 2021, Porto Nacional se aparece burlando o limite prudencial acompanhado por Crixás do Tocantins que volta a ficar acima dos 54% em 2020, após ter passado o ano de 2019 longe do limite do limite de alerta.

Portanto, de acordo com o gráfico 3, percebe-se claramente o crescimento gradual do comprometimento da Despesa com Pessoal em relação à RCL que o município de Gurupi e Porto Nacional vieram desenvolvendo nesses anos da amostra. O que se deve em parte ao alertado por Pelegrinni (2020) sobre o fato de que a pandemia do coronavírus afetou as finanças do setor público ao longo de 2020, isso porque as receitas tributárias foram reduzidas, visto que houve uma quarentena prolongada reduzindo assim o nível de atividade econômica e as despesas foram pressionadas no enfrentamento da pandemia, em especial na área da saúde.

As duas maiores cidades da amostra, Palmas e Araguaína, não extrapolaram nenhum dos limites da Despesa com Pessoal sobre a RCL. Tendo apresentado no ano de 2019 46,76% e 47,46%, respectivamente. No entanto, cabe lembrar que as duas são responsáveis pelas maiores RCL computadas na amostra.

Foi feito em um dos pareceres técnicos uma alerta a Araguaína em 2018, pois constava no exercício seguinte registros de despesas com pessoal de Exercício Anteriores - DEA, no montante de R\$ 17.370.979,24, ou seja, compromissos que deixaram de ser reconhecidos na execução orçamentária do período do fato gerador da obrigação. Dessa forma, considerando em 2018 os valores de DEA no cálculo de gastos com pessoal do ente, o percentual atingiria 54,29%, ficando dentro do limite máximo fixado na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Embora as 5 (cinco) menores cidades da amostram tenham se destacado no índice relativo ao poder legislativo, no índice geral elas voltaram a apresentar a mesma tendencia observada no índice do poder executivo, pois figuraram entre os menores percentuais. Dando destaque ao conjunto as cidades de São Felix do Tocantins e Chapada de Areia. Em 2018, São

Felix do Tocantins apresentou percentual de 36,08% pouco mais da metade do limite geral que é de 60%. Nesse ano, ele auferiu RCL de R\$12.673.243,87 e DP de R\$4.572.934,01.

Tomando como base os 10 (dez) municípios de Tocantins, as despesas com pessoal estiveram abaixo do limite máximo fixado em lei (60%). Ao contrário do constatado por Camargo Junior (2019) em sua pesquisa, que constatou que sua amostra extrapolou, de forma acentuada, os limites de gastos de pessoal. O resultado encontrado nas cidades tocantinenses corrobora com o estudo de Ribeiro *et al* (2022) que observou os gastos com pessoal no poder executivo e legislativo dos municípios da região metropolitana de Maringá, tendo obtido como resultado a constatação da obediência aos limites.

## **CAPÍTULO 5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao longo da história da administração pública brasileira, não foram raros os casos de displicência quanto ao uso do dinheiro público. Mesmo ela possuindo em seu arcabouço de regramentos princípios amplamente reconhecidos e oficialmente aceitos, mas que muitas vezes são negligenciados. Cabe ressaltar dentre esses princípios o da eficiência que foi incluído na CF/88 pela Emenda Constitucional 19. Não faz sentido algum não haver zelo com os gastos públicos, principalmente os relacionados ao gasto com pessoal, que compreende uma fatia expressiva das despesas correntes da maioria dos entes. Este trabalho se pôs a investigar se os gestores de municípios tocantinenses estavam ou não atentos aos limites de gasto com pessoal impostos pela LRF.

Visando coibir excessos e indiscriçionariedades com as despesas públicas a Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre suas muitas exigências, estabeleceu normas de padronização e impôs limites a serem cumpridos com o gasto com pessoal, visando maior transparência e controle na gestão pública, além de contribuir para a manutenção do equilíbrio das contas públicas. A aplicabilidade efetiva dos critérios trazidos pela LRF atua como uma indispensável ferramenta para todo gestor público que visa o zelo e o cuidado com a coisa pública, gerando uma maior eficácia nos dispêndios públicos. A LRF trabalha juntamente com a lei 4.320/64 que normatiza as finanças públicas do país.

Com a análise dos Relatórios de Gestão Fiscal dos municípios tocantinenses que fizeram parte da amostra, foi possível verificar que alguns dos municípios vem ferindo o limite considerado prudencial estabelecido pela LRF, no que tange aos percentuais do poder executivo, com isso, ele é alertado sobre o fato para que os ajustes necessários sejam realizados a fim de mudar o panorama nos próximos relatórios. Entretanto, o legislativo de todos eles se mostra em total conformidade e observância ao que preceitua a lei sobre o limite de gasto com pessoal, não tendo apresentado nenhum percentual que figurasse em limite de alerta ou prudencial, como ocorreu com o executivo.

Com isso, percebeu-se nas análises que as os gestores municipais não estão obedecendo integralmente os quesitos estabelecidos pela LRF, isso porque foi extrapolado em alguns anos o limite de alerta e o limite prudencial, que culmina na aplicação de algumas sanções elencadas na LRF, além de um deles ter ultrapassado o limite de 60% no ano de 2021. Na análise realizada, três entidades se destacaram no atendimento dos quesitos obrigatórios nas duas esferas, executiva e legislativa, foram elas: Chapada de Areia, Oliveira de Fatima e Tupirama. E das três apontadas, todas pertencem ao grupo das menores cidades do estado.

Por outro lado, foi possível avaliar ainda que a Lei Complementar 173/2020 auxiliou na sustentabilidade dos gastos com despesa com pessoal dos municípios. Visto que, as inseguranças de um cenário novo como o de uma pandemia de escala global poderia ter afetado ainda mais tal aspecto da despesa pública.

Diante do exposto, recomenda-se a manutenção dos índices, visto que em nenhum ano eles extrapolaram o limite de 60% e que o executivo passe a ter mais cuidado nos dispêndios com pessoal, visto que em toda a análise ele foi o poder que ao computo final fez muitas cidades atingirem o limite de alerta ou mesmo o prudencial

As conclusões apresentadas foram possíveis através de pesquisas exploratórias e, para alcançá-las, desenvolveram-se pesquisas bibliográficas acerca da Receita Corrente Líquida (RCL), Despesa com Pessoal (DP), Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O conhecimento desse conjunto proporcionou a compreensão dos dados e posterior análise deles. Ressalto a importância do RGF como instrumento de fomento a fiscalização e transparência do gasto público.

Por fim, atenta-se para as limitações da pesquisa, tanto pelo número de municípios selecionados para amostra, ou seja, o estudo não deve ser generalizado, quanto pelo período coletado e analisado só compreender os anos de 2017 a 2021. No entanto, não deve ser invalidado, tendo como base as contribuições geradas pelo mesmo, tais como, identificar a real divulgação dos relatórios exigidos à luz da legislação pertinente e constatar se houve observância ou não aos limites da LRF. Como sugestão para trabalhos futuros, deve-se ampliar a amostra selecionada, bem como aumentar o período de análise.

## REFERÊNCIAS

ABELLÁN-LÓPEZ, M. A.; DIAS, T. F.; NEBOT, C. P. As Trajetórias Modernizadoras da Administração Pública: Brasil e Espanha. **Revista Brasileira de Políticas Públicas e Internacionais**, v. 5, n. 3, p. 247-268, 2020.

AGUIAR, V. H. N. Análise do comportamento da despesa com pessoal na prefeitura municipal do Natal e a associação com o indicador de gastos com pessoal do índice Firjan de gestão fiscal entre os anos de 2012 e 2016. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2017.

ALEXANDRINO, M. Direito administrativo descomplicado. 23º ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015

ALMEIDA, C. M. V. de. *et al.* **Gasto Público**: uma análise das despesas com pessoal nos municípios paraibanos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis: [s. n.], 2017.

ÁVILA, T. C. X.; FIGUEIREDO, F. N. A. O comprometimento da receita corrente líquida com as despesas com pessoal evidenciado no Relatório de Gestão Fiscal dos anos de 2010 a 2012 - um estudo aplicado ao município de Maranguape. *Revista Controle: Doutrinas e Artigos*, Ceará, v. 11, n. 1, p. 299-323, 2013.

ALVES, J. A.; FREITAS, M. R. O.; OLIVEIRA, L. G. L. 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*, Ceará, v. 13, n. 2, p. 32-58, 2015.

ALVES, A. L. C. Os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para despesas de pessoal no Distrito Federal. 2005.

ABREU, C. R. D; CAMARA, L. M. (2015). O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. *Revista de Administração Pública*, 49(1), 73-90.

ÁVILA, C. A. Orçamento público. 2 ed. Curitiba: IBPEX, 2016. v. 01. 148 p

AZAMBUJA, D. **Teoria Geral do Estado**. 37 ed. São Paulo: Globo, 1997.

ÁZARA, L. N. de. **Eficiência dos Municípios com Relação aos Gastos Públicos na Microrregião de Varginha/Mg**. 2016. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Universidade Federal de Alfenas, campus Varginha, Minas Gerais.

AZEVEDO, R. R.; CARDOSO, R. L.; CUNHA, A. S. M.; WAMPLER, B. O orçamento participativo e a dinâmica orçamentária no setor público. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 16, n. 1, p. 1-14, 2022.

BARBOSA, J. L. R.; LUNA, C. M.; SOUZA, G.; MANTOVANI, P. D. R. Finanças Públicas: estudo sobre a LRF no Município de Mauá. **Revista Eletrônica Gestão e Serviços**, v. 5, n. 1, p. 719-742, 2014.

BOBBIO, N. La teoría de las formas de gobierno en la historia del pensamiento político. México: Fondo de cultura económica, 1987.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320/64 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.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 173, de 27 de maio de 2020. Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências.

BRITO, J. L. *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. 8, n. 3, 2019.

CONCEIÇÃO, W. F.; SILVA, J. A.; AMORIN, G. G. Gestão fiscal responsável dos maiores Municípios Tocantinenses: de 2008 a 2017 a partir dos pareceres prévios emitidos pelo do TCE-TO. *Revista Cereus*, [S.L.], v. 13, n. 2, p. 1-12, jul. 2021.

CRUZ, A. F.; LOPES, B. L.; PIMENTA, D. P.; SOARES, G. F. A Gestão Fiscal do Estado do Rio de Janeiro: Uma Análise à Luz da LRF e da Sustentabilidade da Dívida no Período de 2001 a 2017. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 4, p. 764-775, 2018.

CRUZ, C; AFONSO, L. Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios, *Revista Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.52, n.1, p. 126-148, 2018.

DAMIAN, I. P. M.; VITORIANO, M. C. C. P.; MARTELO, M. R.; BUSSADORI, M. C. F.; RIPOLI, S. C. C. Aspectos relevantes da aplicação da gestão do conhecimento na administração pública. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 11, n. 3, p. 227-238, 2021.

DANCEY, C. P. e REIDY, J. 2006. Estatística Sem Matemática para Psicologia: Usando SPSS para Windows. Porto Alegre, Artmed.

DE SOUZA, J. A. N. *et al.* DÍVIDA PÚBLICA ESTADUAL E GASTOS COM O FUNCIONALISMO: UMA ANÁLISE RECENTE PARA OS ESTADOS DO NORDESTE. **Revista Estudo & Debate**, v. 29, n. 1, 2022.

DOS SANTOS, D. F. *et al.* Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo comparativo das despesas com pessoal em municípios paraenses. **Revista da FAE**, v. 17, n. 2, p. 6-19, 2014.

DUARTE, L. V. da S. **Análises das despesas com pessoal dos municípios da região metropolitana de Natal (2016-2020)**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

FARIAS, S. *et al.* Relação ‘Despesas com Pessoal versus Receita Corrente Líquida’ no quinquênio 2005/2009: o caso do município de Florianópolis/SC. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2010.

FEDOZZI, L. J; MARTINS, A. L. B. Trajetória do orçamento participativo de Porto Alegre: representação e elitização política. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, p. 181-224, 2015.

FERNANDES L. A.; GOMES, J. M. M. Relatório de pesquisa nas Ciências Sociais: Características e modalidades de investigação. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 3, n. 4, 2003.

FONTES, M. M. Aplicabilidade da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à limitação da despesa com pessoal no município de Natal/RN no período de 2006 a 2015. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2016.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FREITAS, E. C. D. A lei de responsabilidade fiscal e os princípios da Administração Pública. Jusbrasil, 2019.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GUEDES, A. M.; SILVÉRIO, J. P. Contabilidade pública: inovações, aplicações e reflexos, 1ª edição. Intersaberes, 2016.

HEINIG, D. W.; MYSZCZUK, A. P. Pandemia, Crise Econômica e receita pública. Os impactos da Lei Complementar 173/2020 nas despesas com pessoal dos municípios da Região Nordeste de Santa Catarina. Cong. Lat. Americano de Des. Sustentável. Mai. 2021

LEITE FILHO, G. A.; COLARES, A. F. V.; ANDRADE, I. C. F. Transparência da gestão fiscal pública: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado de Minas Gerais. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 26, n. 2, p. 114-136, 2015.

MARTINS, M. de F.; ALMEIDA, F. M. de M.; LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: análise do cumprimento legal do gasto com pessoal na prefeitura de São Gonçalo do Rio Abaixo-MG. **Revista Científica e-Locução**, v. 1, n. 20, p. 25-25, 2021

MATIAS-PEREIRA, J. Curso Controle Cidadão. Universidade Aberta do Nordeste (Uane) e Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Fundação Demócrito Rocha (FDR), sob o nº 26/2014.

MEDEIROS, S. R. C. Despesa com Pessoal e Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise da situação do município de Serra Caiada/RN. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 01, n. 000122, Fortaleza, 2018.

- MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**, 14 ed. São Paulo: RT, 1989.
- MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- MENDES, S. **Administração financeira e orçamentária**. 5 ed. Rio de Janeiro Forense: São Paulo: MÉTODO, 2015.
- MENDES, M. **A transparência fiscal e a atuação do TCE/GO por meio dos novos instrumentos da Lei de responsabilidade fiscal**. 2022.
- MENEZES, M. F.; ALMEIDA, N. H., SOUZA, S. F.; SARTORI, I.; EMBIRUÇU M. **Matriz da distribuição do orçamento para a rede federal de educação profissional, científica e tecnológica: análise crítica e proposição de um novo modelo**. In: XVI Congresso Latino-Iberoamericano de Gestão da Tecnologia, 16., 2015, Porto Alegre. Anais... Porto Alegre, 2015.
- MORAIS, L. M. F.; QUEIROZ, D. B.; SOUSA, R. G. **Ciclo Político no Índice de Gasto com Pessoal: Uma Análise em Municípios Brasileiros**. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 14, n. 1, p. 76-90, 2019.
- MORGADO, L. F. **O ORÇAMENTO PÚBLICO E A AUTOMAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO**. Senado Federal. Fev/2011
- MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B.; **Finanças públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.
- PELLEGRINI, J.. **Análise da situação fiscal dos estados**. Instituição Fiscal independente. Est. Esp. Nº14. Nov. 2020
- PINHEIRO, R. G.; LIMA, M. F. **Fundo de equilíbrio fiscal: Qual o principal motivo de sua criação**. **Revista Linceu On-line**, v. 7, n. 1, p. 115-134, 2017.
- PINTO, A.G.G. **Os Princípios mais Relevantes do Direito Administrativo**. Revista da EMERJ, v. 11, nº 42, 2008
- PIRES, A. K. *et al.* **Gestão por competências em organizações de governo**. 2005.
- PISCITELLI, R. B. *et al.* **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PLATT NETO, O. A. *et al.* **Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira**. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M.; **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- RIBEIRO, R. R. M. *et al.* **Gastos com pessoal e a lei de responsabilidade fiscal: um estudo no poder executivo e legislativo dos municípios da região metropolitana de Maringá**. **BRAZILIAN JOURNAL OF BUSINESS**, v. 4, n. 1, p. 127-144, 2022.

- SANTOS, A. J. ORCAMENTO PUBLICO E OS MUNICIPIOS - Alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. Agosto de 2001. Disponível em: [http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo\\_121.pdf](http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo_121.pdf). Acesso em abril de 2010.
- SANTOS, S. L. dos. Alocação de recursos em educação superior: uma análise à luz de distintas molduras conceituais com foco na experiência da UnB. 2020.
- SANTOS, R. S.; BARRETO FILHO, O.; BARRETO, E. F. Dinâmica do desequilíbrio fiscal de Salvador. **Organizações & Sociedade**, v. 4, n. 7, p. 133-149, 1996.
- SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. MCASP: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8 ed. Brasília: MCASP, 2019. 472 p.
- SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. MDF: Manual de Demonstrativos Fiscais. 11 ed. Brasília: STN, 2021. 660 p.
- SEVERINO, A. J.; **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.
- SENDRETTI, L.; **Justiça e moralidade política na tributação: tensões entre equidade, liberdade e eficiência**. Dissertação apresentada à Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Ciência Política. São Paulo, 2019.
- SCHLITTLER, J. H.; Dívida pública, déficit e taxa de juros: os efeitos distributivos do pagamento de juros no Brasil. Monografia apresentada ao curso de Graduação em Ciências Econômicas, Setor de Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas. Curitiba, BR. 2019.
- ZAMBENEDETTI, L.; ANGONESE, R.; Relações de Poder e Interesses Institucionais em uma IES na Perspectiva de Execução do Orçamento Público. **Revista Gestão. org**, v. 19, n. 1, p. 72-87, 2021.