



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 16, n. 1, Jan./Jun., 2024

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 27.03.2023. Revisado por pares em:

11.05.2023. Reformulado em: 09.08.2023. Avaliado pelo sistema

double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2024v16n1ID31908

Narrativas e práticas de entendimento dos conceitos e limites das despesas com pessoal nos municípios brasileiros

Narratives and practices for understanding the concepts and limits of personnel expenses in Brazilian municipalities

Narrativas y prácticas para la comprensión de los conceptos y límites de los gastos de personal en los municipios brasileños

Autores

Diana Vaz de Lima

Doutora em ciências contábeis (UnB/UFPB/UFRN) com Pós-doutorado em Contabilidade e Controladoria (FEARP/SP), pesquisadora e professora da Universidade de Brasília. Endereço: Campus Universitário – Darcy Ribeiro – Prédio FACE, Asa Norte – Brasília/DF, CEP: 70.000-000, (61) 3107.0796. Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4477-445X>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1458221915017406>

E-mail: diana_lima@unb.br

Jaílson Gomes de Araújo Júnior

Mestrando no Programa de Mestrado em Administração Pública (MPA/PPGA) da Universidade de Brasília. Auditor Estadual de Controle Externo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA). Endereço: Av. 4, nº.495, 3º andar, Centro Administrativo da Bahia – CAB, Salvador-BA, CEP 41.745-002. Telefone (71) 3118.1011. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4669-797X>

Lattes: <https://lattes.cnpq.br/0337272323648707>

Email: jailson.junior@tcm.ba.gov.br

Marcus Vinicius Cunha dos Santos

Mestrando no Programa de Mestrado em Contabilidade (FACE/PPGCONT) da Universidade de Brasília, Analista Técnico da Confederação Nacional de Municípios (CNM). Endereço: Endereço: SGAN 601. Módulo N. Brasília/DF. CEP: 70.830-010. Telefone (61) 2101.6070. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8537-9256>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9862660692973898>

Email: marcus.santos@cnm.org.br

Diana Vaz de Lima, Jaílson Gomes de Araújo Júnior, Marcus Vinicius Cunha dos Santos e Rodrigo Garrido Dias

Rodrigo Garrido Dias

Mestre em Direito Constitucional pela UFF/RJ. Professor convidado da Pós graduação em Direito Econômico e Regulatório da PUC RJ. Advogado na Confederação Nacional de Municípios (CNM). Endereço: SGAN 601. Módulo N. Brasília/DF. CEP: 70.830-010.

Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3166-7778>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2939193942970009>

Email: rgarridodias@gmail.com

(Artigo apresentado no XLVI Encontro da ANPAD - EnANPAD 2022)

Resumo

Objetivo: Analisar as narrativas e práticas de entendimento dos conceitos e limites das despesas com pessoal nos municípios brasileiros.

Metodologia: Estudo exploratório utilizando a abordagem de métodos mistos sequenciais composto por três etapas: (i) coleta de dados junto ao Sistema Finanças do Brasil (FINBRA) relativos ao período de 2018 a 2021 para analisar se houve o cumprimento dos limites das despesas com pessoal estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) por parte dos municípios brasileiros; (ii) acompanhamento dos debates em três *lives* realizadas no canal do *Youtube*® na TV Portal da Confederação Nacional de Municípios (CNM) da série denominada “O que entra no limite de gastos de pessoal?”, que fez parte do programa “Roda de Conhecimento” e que trouxe a visão do jurisdicionado, do órgão regulador (STN) e do órgão fiscalizador (Tribunais de Contas), cujo conteúdo foi gravado e disponibilizado na própria plataforma (*streaming*); e (iii) análise de conteúdo das *lives* utilizando as ferramentas *Transkriptor*® e *NVivo*®.

Resultados: Os achados do estudo mostram que os conceitos sobre os limites das despesas com pessoal foram observados pelos municípios brasileiros para fins de cálculo dos limites fiscais estabelecidos pela legislação, independentemente do porte, da região e do estado onde se localizam, as exceções envolvem municípios pequenos e as Regiões Norte e Nordeste. Sobre o conteúdo das *lives*, os entrevistados apresentaram narrativas convergentes quanto ao que deve ou não ser computado no limite das despesas de pessoal, sobre os valores que podem ou não ser deduzidos, e, ainda, que os limites das despesas com pessoal devem ser apurados por poder e órgão.

Contribuições do Estudo: Os achados da pesquisa descontroem a narrativa de que há divergências de entendimentos entre jurisdicionados, órgãos reguladores e fiscalizadores sobre os valores que devem ser computados no limite das despesas de pessoal, o que pode contribuir para o cumprimento desses limites pelos entes federados brasileiros e uniformizar o entendimento dos órgãos de controle sobre o tema.

Palavras-chave: Despesas de Pessoal, Lei de Responsabilidade Fiscal, Governos Locais, Limites Fiscais.

Abstract

Purpose: To analyze the narratives and practices for understanding the concepts and limits of personnel expenses in Brazilian municipalities.

Methodology: Exploratory study using the sequential mixed methods approach consisting of three steps: (i) data collection from the Brazilian Finance System (FINBRA) for the period from 2018 to 2021 to analyze whether there was compliance with the limits on personnel expenses established in the Fiscal Responsibility Law (LRF) by Brazilian municipalities; (ii) follow-up of the debates in three lives held on the YouTube channel® on the TV Portal of the National Confederation of Municipalities (CNM) of the series called “What goes into the personnel spending limit?”, which was part of the program “Roda de Knowledge” of the channel and which brought the vision of the jurisdiction, the regulatory body (STN) and the supervisory body (Courts of Auditors), whose content was recorded and made available on the platform itself (streaming); and (iii) Content analysis of lives using Transkriptor ® and NVivo® tools.

Results: Throughout the period of analysis, the findings of the study show that the concepts about limits on personnel expenses were observed by Brazilian municipalities for the purpose of calculating the fiscal limits established by legislation, regardless of size, region and state where they are located, exceptions involve small municipalities and the North and Northeast regions. Regarding the content of the lives, the interviewees presented converging narratives regarding what should or should not be computed in the limit of personnel expenses, on the amounts that may or may not be deducted, and also that the limits of personnel expenses must be determined by power and organ.

Contributions of the Study: The research findings deconstruct the narrative that there are divergences of understanding between jurisdictional bodies, regulatory and supervisory bodies about the amounts that must be computed in the limit of personnel expenses, which can contribute to the fulfillment of these limits by the Brazilian federated entities and to standardize the understanding of the control bodies on the subject.

Keywords: Personnel Expenses, Fiscal Responsibility Law, Local Governments, Fiscal Limits.

Resumen

Objetivo: Analizar las narrativas y prácticas para la comprensión de los conceptos y límites de los gastos de personal en los municipios brasileños.

Metodología: Estudio exploratorio utilizando el enfoque de métodos mixtos secuenciales que consta de tres pasos: (i) recopilación de datos del Sistema Financiero Brasileño (FINBRA) para el período de 2018 a 2021 para analizar si hubo cumplimiento con los límites de gastos de personal establecidos en la Responsabilidad Fiscal Ley (LRF) por los municipios brasileños; (ii) seguimiento de los debates en tres vidas realizados en el canal de YouTube® en el Portal de TV de la Confederación Nacional de Municipios (CNM) de la serie denominada “¿Qué entra en el límite de gastos de personal?”, que formó parte de el programa “Roda de Saber” del canal y que trajo la visión de la jurisdicción, del ente regulador (STN) y del ente fiscalizador (Cortes de Cuentas), cuyo contenido fue grabado y puesto a disposición en la propia plataforma (streaming); y (iii) Análisis de contenido de vidas utilizando las herramientas Transkriptor® y NVivo®.

Resultados: A lo largo del período de análisis, los hallazgos del estudio muestran que los conceptos sobre límites a los gastos de personal fueron observados por los municipios brasileños para el cálculo de los límites fiscales establecidos por la legislación, independientemente del tamaño, la región y el estado donde están ubicados, excepciones involucrar pequeños municipios y las regiones Norte y Nordeste. En cuanto al contenido de las vidas, los entrevistados presentaron narrativas convergentes respecto a lo que se debe o no computar en el límite de gastos de personal, sobre los montos que se pueden o no deducir, y también que los límites de gastos de personal deben ser determinados por poder y órgano.

Contribuciones del Estudio: los resultados de la investigación deconstruyen la narrativa de que existen divergencias de entendimiento entre los órganos jurisdiccionales, reguladores y de supervisión sobre los valores que deben computarse en el límite de gastos de personal, lo que puede contribuir al cumplimiento de esos límites por parte de las entidades federativas brasileñas. y homogeneizar la comprensión de los órganos de control en la materia.

Palabras clave: Gastos de Personal, Ley de Responsabilidad Fiscal, Gobiernos Locales, Límites Fiscales.

1 Introdução

Desde a edição da Lei Complementar n. 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), os municípios brasileiros procuram se adequar aos dispositivos de controle das finanças públicas, entre eles, aqueles relacionados aos limites das despesas com pessoal (Costa *et al.*, 2019; Aiache & Matos, 2021). Apontada como uma das principais causas de desequilíbrio fiscal, as despesas com pessoal continuam crescendo sistematicamente (Teixeira, 2020; Oliveira, 2021), revelando a dificuldade de conter seu avanço nas contas públicas brasileiras.

Para Mesquita e Mota (2021), a estipulação de limites das despesas com pessoal tem o claro propósito de evitar o crescimento da despesa pública e permitir que mais recursos sejam destinados a investimentos ou implantação de políticas públicas. Como a LRF impõe uma relação de equilíbrio entre receita orçamentária e despesa orçamentária, associado ao fato de que as despesas com pessoal são de difícil corte, qualquer cenário em que haja redução das receitas pelo descumprimento dos limites estabelecidos na LRF afeta a capacidade de investimentos (Santolin, Jayme Jr, & Reis, 2009; Costa *et al.*, 2019; Machado & Peres, 2023).

Na prática, o que se observa é que o crescimento das despesas com pessoal ocorreu apesar da supervisão exercida pelos Tribunais de Contas (Costa *et al.*, 2019), órgão responsável em verificar o cumprimento dos limites dessa despesa nos Poderes e órgãos dos entes federados brasileiros, art. 59, §2º, da LRF. A literatura aponta que as diversas interpretações sobre os valores que devem ser computados nos limites de despesas de pessoal e a escolha da metodologia de cálculo também podem influenciar nos resultados (Fainboim, Fernandez, & Fouad, 2015; Rocha, 2018; Nunes; Marcelino, & Silva, 2019; Teixeira, 2020; Oliveira, 2021; Machado & Peres, 2023).

Alguns autores também apontam que a interpretação dada pelos Tribunais de Contas sobre a composição desses limites cria uma margem adicional das despesas com pessoal (Teixeira, 2020; Oliveira, 2021). Como efeito, no longo prazo, os limites das despesas com pessoal estabelecidos na LRF são difíceis de serem atingidos, causando quase sempre situações de desequilíbrio nas finanças públicas (Araújo, Santos, & Gomes, 2015; Costa *et al.*, 2019).

Com o advento da pandemia da Covid-19 no ano de 2020, flexibilizações legais foram admitidas para acomodar a situação de emergência envolvendo contratações de pessoal e aquisições de bens e serviços necessários para seu enfrentamento (Monteiro *et al.*, 2021). Ao instituir o regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para o enfrentamento da calamidade pública nacional, a Emenda Constitucional (EC) n. 106/2020 possibilitou a adoção de processos simplificados de contratação de pessoal. Outra frente se deu com a sanção da Lei Complementar n. 178/2021 (LC 178), com o papel de acomodar eventuais excessos das despesas com pessoal que se acumularam durante a pandemia e nos anos anteriores, estabelecendo o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal. Segundo a norma, os excessos das despesas com pessoal devem ser eliminados à razão de, pelo menos, 10% a cada exercício a partir do ano de 2023, de forma a se enquadrar no respectivo limite da LRF até o término do exercício de 2032.

Ademais, recentes decisões no âmbito da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF) têm mudado o entendimento sobre os valores que devem compor a base desses limites, a exemplo da inclusão das despesas com pessoal em organizações sociais (OSs). A explicação não é difícil de entender: acompanhado com desconfiança pelo órgão central de contabilidade (STN) e pelos órgãos de fiscalização (Tribunais de Contas), o avanço da terceirização da mão de obra nos municípios brasileiros tem sido visto como uma espécie de “manobra” para fugir dos limites estabelecidos pela LRF.

Em vista do exposto, vários estudos têm sido feitos para analisar o cumprimento dos limites de despesas de pessoal nos municípios brasileiros (Araújo; Santos Filho & Gomes, 2015; Alves & Almeida, 2020; Campos & Colvero, 2021; Conceição; Silva & Amorim, 2021; Santos Avelino; Machado, & Corrêa, 2021) mas não explora o entendimento dos atores envolvidos – órgão regulador, fiscalizador e jurisdicionados – quanto aos conceitos e limites por eles observados na análise dessas informações. Assim, buscando contribuir com a literatura sobre o tema da perspectiva nacional, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: **como os órgãos reguladores, fiscalizadores e jurisdicionados entendem os conceitos e limites que devem integrar as despesas com pessoal nos municípios brasileiros?**

Desta forma, considerando ser importante que haja uma correta compreensão dos conceitos de receita corrente líquida (RCL) e das despesas com pessoal sobre os parâmetros a serem adotados para efeito de verificação dos limites das despesas com pessoal estabelecidos na LRF (Mesquita & Mota, 2021), o presente estudo tem como objetivo compreender e analisar as narrativas e práticas de entendimento dos atores envolvidos sobre os conceitos e limites das despesas com pessoal nos municípios brasileiros.

Compreender o que deve ser computado no limite das despesas com pessoal e entender as narrativas e práticas dos conceitos e limites por parte dos atores envolvidos na análise dessas informações pode contribuir para o cumprimento desses limites e uniformizar a atuação dos órgãos de controle sobre o tema. De acordo com Pereira e Oliveira (2022) em citação a Bakhtin (2011), nenhuma palavra é enunciada do nada, sendo todo enunciado uma resposta a alguém, um movimento de discordância, de concordância, de convergência ou divergência em relação a vozes outras.

2 Revisão da Literatura

A preocupação com o cumprimento do limite das despesas com pessoal da Administração Pública não é tema novo no ordenamento brasileiro. A Constituição Federal de 1967 já fazia menção ao tema (Correia, Flammarion & Vale, 2001), igualmente, a Constituição da República Federativa do Brasil (Constituição Federal) de 1988 tratou do assunto. Posteriormente, na era do Governo Fernando Henrique Cardoso, as Leis Camata I, em 1995, e Camata II, em 1999, foram mais específicas em sua regulação.

Couto e Goularte (2019) apresentam que os gastos de despesa com pessoal possuem uma relevância expressiva no que diz respeito ao orçamento dos entes governamentais, especialmente com relação aos pequenos municípios, onde as receitas próprias representam uma composição muito pequena da arrecadação. Segundo os pesquisadores, independentemente disso um município pequeno está obrigado às mesmas prestações de contas de um município grande, frente aos órgãos fiscalizadores e para isso necessita de uma estrutura mínima de pessoal.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no ano 2000, unifica-se a disciplina da limitação das despesas com pessoal em um único diploma legal que se constitui em um verdadeiro microsistema de proteção ao erário público. Nesse sentido, cabe destacar o papel protetivo da Lei 10.028/2000, que instituiu um elenco de crimes contra as finanças públicas no Código Penal, além de infrações político-administrativas.

Para Tavares, Manoel, Afonso e Peres (1999), o desequilíbrio histórico das contas públicas no Brasil levou à edição da LRF inovar no sentido de provocar uma mudança estrutural do regime fiscal, trazendo noções novas de responsabilidade tendo como fim último o equilíbrio das contas públicas. Para que esses propósitos fundacionais se efetivem, faz-se fundamental o controle das despesas com pessoal, tema tratado a seguir.

2.1 Aspectos conceituais e legais das despesas de pessoal

Para Andrade *et. al.* (2019), um dos aspectos importantes, entre os que têm gerado discussão no meio acadêmico é o estabelecimento dos limites para as despesas com pessoal, tendo em vista ser um dos dispositivos legais previsto na LRF que visa demonstrar o quanto os entes públicos estão permitidos a gastar com os ativos, os inativos e os pensionistas. Segundo os pesquisadores, esses limites de gastos com pessoal variam de acordo com o ente federativo, e com o órgão público.

De início, importa abordar o conceito da despesa com pessoal na LRF. Ela decorre do enunciado normativo do *caput* do artigo 18 da Lei que a define como a soma total dos gastos com os agentes públicos, ativos, inativos e pensionistas, na forma de “vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência” (Lei Complementar n. 101/2000). Verifica-se que a definição é bastante ampla, abarcando os mais variados provimentos, vínculos, em suma, as diferentes formas de trabalho humano para a Administração Pública.

Ainda de acordo com a LRF, os “valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como Outras Despesas de Pessoal” (§1º, art. 18), e a apuração da despesa com pessoal levará em

conta o período de doze meses, sem necessidade de identidade com o ano civil (§2º, art. 18). Na prática, de acordo com o disposto na LRF, em qualquer mês que se faça a apuração serão levados em consideração os onze que o precedem.

Quanto aos limites das despesas com pessoal, destaca-se que a LRF disciplinou o tema por mandamento expresso no artigo 169, *caput*, da Constituição Federal (1988): “Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não pode exceder os limites estabelecidos em lei complementar.”

E o artigo 19 da LRF fixa justamente os limites globais de acordo com os entes da Federação: a União fica proibida de gastar mais que 50% (cinquenta por cento) de sua Receita Corrente Líquida (RCL) e os demais entes – Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – 60% (sessenta por cento) das suas receitas correntes líquidas. Por RCL, compreende-se o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, ficando excluídas aquelas parcelas transferidas com base na repartição constitucional de receitas tributárias entre os entes.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU, 2022), o montante da RCL é o denominador comum de vários limites fiscais, em relação ao qual são calculados os percentuais de despesas com pessoal, operações de crédito, dívida, garantias e contragarantias, bem como o valor da reserva de contingência que deve ser consignado na lei orçamentária anual. Os órgãos divulgam trimestralmente, nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF), sua situação quanto aos respectivos limites. No contexto da verificação da RCL, segundo o TCU, caso não sejam cumpridos os limites, podem ocorrer desdobramentos como cortes em despesas com pessoal e com serviços terceirizados ou redução de outras despesas correntes. É fundamental, portanto, a precisa identificação de seu montante.

No que concerne ao período de apuração da RCL, ele é idêntico ao da despesa com pessoal, ou seja, considera o período do mês de cálculo somado aos onze imediatamente anteriores. Deve-se computar, por conseguinte, as despesas dos onze meses que antecedem o mês de cálculo e compará-las com o limite de 50% ou 60% da RCL (conforme o ente federado), apurada a RCL de forma a levar igualmente em consideração os onze meses anteriores, acrescentando a receita do mês atual.

Importante destacar que o artigo 19, §1º, da LRF exclui do limite das despesas com pessoal pagamentos de indenização por demissão de servidores ou empregados, bem como, incentivos em programas de demissão voluntária. Não obstante eles sejam, por natureza, despesas com pessoal, estão excluídos do cômputo por expressa determinação legal. A exclusão do incentivo à demissão voluntária teve o objetivo de viabilizar os ajustes que fossem necessários para o cumprimento dos limites, mediante execução de planos de demissão incentivada. Isso porque, na ocasião do afastamento, o servidor usualmente é remunerado com valores superiores àqueles que percebe na ativa, de forma que a inclusão da despesa com demissão, nos limites de gastos, desestimularia programas dessa natureza.

2.2 Do controle da despesa com pessoal

Souza e Arraes (2020) consideram que a LRF trouxe inúmeros benefícios em relação ao controle do gasto público no Brasil, notadamente com relação aos gastos com pessoal, e que a falta de controle aos limites estabelecidos em lei pode acarretar prejuízos em outras áreas como a saúde, educação e segurança pública, devido ao comprometimento do orçamento público para cobrir apenas despesas com pessoal.

De acordo com Teixeira (2020), dada a natureza dos trabalhos que desenvolvem, são os Tribunais de Contas que de fato exercem o controle das normas de responsabilidade fiscal, entre eles, das despesas com pessoal. Segundo o pesquisador, a LRF enfatiza no art. 59, §2º, a competência dos Tribunais de Contas para verificar os cálculos dos limites da despesa com pessoal nos outros órgãos e poderes.

Na prática, o controle da despesa com pessoal depende da observância de duas etapas: a) as condições nas quais o aumento ou criação pode ocorrer; e b) o prazo para a realização do controle. O artigo 21 da LRF condiciona a validade do aumento das despesas com pessoal às seguintes condições: a) respeitar a vedação a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para fins de pagamento de pessoal (artigo 37, XIII, c/c 169, §1º, ambos, da CF/1988); b) respeitar o disposto nos artigos 16 e 17 da LRF no que concerne a estimativa do impacto orçamentário e financeiro; c) o não comprometimento do limite legal com pessoal inativo; e d) nulidade na criação de gasto com pessoal nos últimos 180 (cento e oitenta) dias de mandato.

Já no que toca à verificação do cumprimento dos limites das despesas com pessoal, ganha destaque o artigo 22 da LRF que o define como um controle quadrimestral. Ao final de cada quatro meses, o Poder e/ou órgão mencionado no artigo 20 da LRF será auditado para a verificação dos cumprimentos dos limites previstos nos artigos 19 e 20 da LRF, podendo ele mesmo fazer a conferência desses valores e limites de forma prévia. Na hipótese de que os limites tenham sido ultrapassados terá o Poder e/ou órgão o prazo de oito meses (dois quadrimestres) para eliminar o excedente da despesa, devendo o mesmo ser reduzido em 1/3 (um terço) já no primeiro quadrimestre (artigo 23 da LRF).

Para a recondução da despesa com pessoal aos limites, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 169, §3º e seguintes, prevê uma série de providências de corte de despesas como redução de cargos em comissão e exoneração de servidores não estáveis. A LRF, objetivando clarificar ainda mais as providências já elencadas na Constituição, previu medidas adicionais em seu artigo 23, §§1º e 2º. O §1º esclarece que a redução nos cargos em comissão e funções de confiança pode se dar pela extinção dos mesmos ou pela redução dos valores a eles atribuídos. Já o §2º faculta a redução temporária da jornada de trabalho com a respectiva adequação dos vencimentos à nova carga horária.

Na LRF também está previsto que o ente federado que ultrapassar 95% do limite das despesas com pessoal fica proibido de conceder vantagens, reajustes, aumentos, horas extras ou criar cargo, emprego ou função, dentre outras restrições. Ao analisarem a experiência do controle externo a partir de uma análise do gasto com pessoal no Distrito Federal após a LRF, Souza e Arraes (2020) apresentaram que o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF) tem exercido sua função informativa ao alertar os poderes e órgãos do DF quando estes ultrapassam o montante de 90% do limite, e que o cumprimento desse alerta quando devido tem sido verificado.

Importante destacar que a sistemática de retorno aos limites sofreu modificação com o advento da LC 178/2021. Os Entes federados que se enquadraram nas condições previstas nessa Lei têm prazo de até 10 anos, a partir de 2023, para o retorno aos limites.

Diversos estudos têm se debruçado sobre o controle das despesas de pessoal. Para Brito *et al.* (2016), a LRF aumentou as exigências quanto à conduta do gestor de recursos públicos, notadamente no que se refere a limites de gastos com pessoal e de endividamento, além de intensificar os aspectos da transparência e fiscalização da conduta do gestor público, e que esses mecanismos aperfeiçoaram as regras já existentes nesse campo.

Uma externalidade relativa ao aumento das despesas com pessoal, é que seu crescimento natural e contínuo como despesa obrigatória comprime as dotações discricionárias limitadas pelo “Teto de Gastos”, o que pode trazer prejuízos a políticas públicas e paralização da máquina governamental (TCU, 2022).

2.3 A Despesa com pessoal na visão do órgão fiscalizador e regulador

Rocha (2018) apresenta que alguns Tribunais de Contas (TCs) decidiram casos concretos envolvendo despesas com pessoal interpretando a LRF à sua maneira, em muitos casos, de forma distinta se comparada à visão da doutrina ou da própria Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Essas divergências, de acordo com o pesquisador, já haviam ficado explícitas em relatório apresentado no IV Fórum Promoex, promovido pelo Instituto Rui Barbosa em 2007, com destaque para (i) exclusão do imposto de renda retido na fonte (IRRF) (TCE-ES, TCE-GO, TCE-PA, TCE-PR, TCE-RO, TCERR e TCE-RS); (ii) exclusão de inativos e pensionistas (TCE-MG); e (iii) exclusão apenas de pensionistas (TCE-AM, TCE-GO, TCM-GO, TCE-PR e TCE-RS). Entre os argumentos apresentados esteve que no setor público os termos “receita” e “despesa” comportam tanto um conceito contábil como um conceito financeiro, onde o primeiro continuaria sendo disciplinado pela Lei 4320/1964, enquanto a LRF disporia sobre o segundo.

Da perspectiva da STN, no caso do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF): (i) esse gasto não consta do rol de exclusões contido na LRF; (ii) o princípio do orçamento é pelo valor bruto; e (iii) a nenhum ente, órgão ou entidade é dado o direito de registrar o valor líquido. Já no caso de inativos e pensionistas, os contra-argumentos enumerados foram: (i) o termo “inativos” é empregado no art. 169 da Constituição Federal como gênero, não como espécie; (ii) os arts. 163 e 169 da Lei Maior não são inconsistentes; e (iii) a segregação por fonte, Poder e órgão é imprescindível (Rocha, 2018).

O fato é que, as diferentes interpretações dos Tribunais de Contas se refletem na apuração da despesa total com pessoal do ente (Teixeira, 2020). Segundo o pesquisador, a falta de interação entre as Cortes de Contas, a ausência de homogeneidade no processo de criação de súmulas e a precariedade dos sistemas informatizados contribuíram para o caráter insular desses Órgãos, implicando injustificável perda do conhecimento adquirido e incoerência pelo não acompanhamento de precedentes em situações análogas.

Além de soluções díspares para problemas comuns, em alguns casos são firmados entendimentos contrários à própria letra da lei, o que ofende à legítima expectativa do gestor de não ser surpreendido por regra nova. Aquino e Lino (2016) já haviam constatado que muitas das diferenças observadas na interpretação por parte dos TCs eram resultantes das condições às quais a auditoria estava exposta, como restrição de recursos, dispersão geográfica e número de jurisdicionados, falta de articulação com os demais órgãos de controle do país, além do fator político.

Para Nunes, Marcelino e Silva (2019), na forma federativa de estado, os TCs não se subordinam uns aos outros e, como não há uma instância de cooperação e uniformização de interpretações, cada um atua como uma entidade jurisprudencial autônoma. No entendimento dos pesquisadores, a falta de uniformidade nas interpretações dos TCs e de transparência no cálculo dos indicadores, provocou uma proliferação de práticas criativas nos jurisdicionados, principalmente no cálculo da receita corrente líquida e do limite da despesa total com pessoal.

Registre-se ainda que, quase a totalidade dessas práticas foi realizada para relaxar a LRF, gerando perda da efetividade das regras impostas, tanto no que tange aos limites do Poder

Executivo, evitando que as contas dos governadores e prefeitos fossem rejeitadas, como no que se refere aos limites dos demais Poderes e do próprio Tribunal de Contas (Marcelino & Silva, 2019). Indo mais além, os pesquisadores consideram ser revelador que o rigor nos julgamentos dos TCs tenda a ser maior nos municípios do que nos estados porque o vínculo político neste último caso é também maior. Na esfera da influência política exercida estados, os autores concordam que o fato de o limite das despesas com pessoal concentrar a maior parte das divergências parece estar associado às pressões pela manutenção de cargos e por aumentos de salário.

Para Ogata, Pinochet, Gama e Leister (2021), a atuação concomitante de mais de um TC sobre a mesma despesa tem o potencial de gerar uma desordem de múltiplas responsabilizações, a paralisação da Administração Pública e mesmo falhas no atendimento à população. Ao calcular o impacto econômico-financeiro das divergências conceituais com relação ao cálculo das despesas com pessoal, Rocha (2018) apresenta que, entre os principais prejudicados pelas divergências apontadas estão os contribuintes de todo o País, uma vez que alguns estados e municípios incorreram em despesas com pessoal em montantes superiores aos legalmente admitidos, em prejuízo do atendimento de outras demandas da sociedade.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 Estratégia e método da pesquisa

Para compreender e analisar as narrativas e práticas de entendimento dos conceitos e limites das despesas com pessoal nos municípios brasileiros, além da análise da doutrina para compreender o tema sob a perspectiva jurídica, foi efetuado estudo exploratório utilizando a abordagem de métodos mistos sequenciais (Terrell, 2012; Mele & Belardinelli, 2018; Ferreira, Barbieri, Almeida, & Winckler, 2020), composto por três etapas:

- i. Coleta de dados junto ao Sistema Finanças do Brasil (FINBRA) relativos ao período de 2018 a 2021 para analisar se houve o cumprimento por parte dos municípios brasileiros dos limites das despesas com pessoal estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF);
- ii. Acompanhamento dos debates em três *lives* realizadas no canal do *Youtube*® da TV Portal da Confederação Nacional de Municípios (CNM) da série denominada “O que entra no limite de gastos de pessoal?”, que fez parte do programa “Roda de Conhecimento” do canal e que trouxe a visão do jurisdicionado, do órgão regulador (STN) e do órgão fiscalizador (Tribunais de Contas), cujo conteúdo foi gravado e disponibilizado na própria plataforma (*streaming*);
- iii. Análise de Conteúdo das *lives* utilizando as ferramentas *Transkriptor*® e *NVivo*®, objetivando analisar o discurso desses atores a partir dos enunciados que o materializam, vistos e analisados como uma construção de narrativas a respeito do tema.

No caso do uso do *Transkriptor*® trata-se de uma ferramenta de transcrição de vídeos que captura a fala dos locutores e entrega na forma de texto, sem qualquer tipo de análise, como a própria transcrição do Youtube. O *NVivo*, por sua vez, é uma ferramenta de análise de dados

Diana Vaz de Lima, Jaílson Gomes de Araújo Júnior, Marcus Vinicius Cunha dos Santos e Rodrigo Garrido Dias

e produção de relatórios e gráficos, mas que não faz a transcrição de vídeos. A combinação as duas ferramentas – *Transkriptor* e *Nvivo* – possibilitou que fossem geradas nuvens de palavras.

Estudos mostram que recursos tecnológicos associados a metodologias criativas permitem a captura de aspectos dos fenômenos que antes não eram considerados quando se fazia uso de formulários (Silva, Santos, & Rhodes, 2014) e que a geração de gráficos, tabelas e outras funcionalidades do software permite um ganho de tempo e possibilidades de inferências analíticas da pesquisa, reduzindo custos de digitalização de um número de material escrito (Freire, Gomes, Santos, & Silva, 2022).

Sobre o perfil dos palestrantes das três *lives* realizadas pela CNM, seus dados estão descritos na Tabela 1, todos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos.

Tabela 1

Palestrantes e representação institucional

Palestrantes	Representação institucional	Cargo
1	Jurisditionado	Secretária do Tesouro do Estado de Goiás
2	Órgão regulador	Subsecretário de Contabilidade Pública da Secretaria do Tesouro Nacional – STN
3	Órgão Fiscalizador	Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia

Fonte: dados da pesquisa.

Além de serem transmitidas ao vivo, as *lives* encontram-se ainda disponibilizadas (*streaming*) no canal do *YouTube*® da CNM, com mais de quatro mil visualizações até o fechamento deste estudo.

3.2 Dados e informações analisados

Para efetuar a análise do cumprimento dos limites das despesas com pessoal pelos Municípios brasileiros, foram coletados dados do Demonstrativo da Despesa de Pessoal que integra os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) exigidos pela LRF relativos ao período de 2018 a 2021. Os dados de 2022 não foram incluídos na análise porque até o fechamento da pesquisa não se encontravam disponíveis na maior parte dos entes federados brasileiros. Os dados foram coletados junto o sistema Finanças do Brasil (FINBRA), que compreende um extenso banco de dados criado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em conjunto com a Caixa Econômica Federal. O FINBRA apresenta números consolidados de execução orçamentária, financeira e patrimonial de estados e municípios brasileiros.

Registre-se que os dados que compõem o FINBRA são originalmente enviados pelos entes Federados (estados e municípios) por meio do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), onde são consolidados pelo Órgão Central de Contabilidade Pública e tem como uma de suas finalidades a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN).

Para tornar possível as análises e avaliações exigidas, foram inclusos na amostra do Estado apenas os dados de municípios que apresentavam até o prazo final do período de coleta informações completas das despesas com pessoal enviadas ao SICONFI nos exercícios financeiros de 2018, 2019, 2020 e 2021. Com isso, amostra do estudo contemplou 3365 municípios brasileiros, representando 60,43% do total dos 5568 municípios existentes no País.

Como limitação da pesquisa, registre-se que os dados do FINBRA são de natureza declaratória, portanto, não passam por checagem de consistência por meio de técnicas de auditoria das informações por parte da STN, cabendo a este apenas a avaliação quanto às regras

de estrutura mínima de envio de dados, e que eventualmente ao efetuar novas consultar esses dados podem vir a ser alterados. Além disso, o uso da série histórica de dados dos anos de 2018 a 2021, referentes às variáveis Receita Corrente Líquida e Despesa de Pessoal, deve-se ao quantitativo disponível das informações encaminhadas pelos municípios ao SICONFI por meio do RGF, no momento do recorte da pesquisa. O motivo dá não inclusão dos dados exercício de 2022, bem como do Estado de Amapá (AP), na série justifica-se, pois, ainda não estavam disponíveis uma quantidade significativa de dados em número compatível com de dados enviados pelos municípios para os demais períodos da série.

Sobre o acompanhamento das *lives* e conteúdo *streaming*, o primeiro debate ocorreu no dia 5 de agosto de 2021, trazendo a visão dos jurisdicionados. Além dos mediadores, a *live* “O que entra no limite de gastos de pessoal? Parte 1 – visão dos jurisdicionados”, contou com a participação da subsecretária do Tesouro do Estado de Goiás, com duração de 77 minutos. Até o início do mês de abril de 2022, a *live* contava com mais de 2 mil visualizações.

O segundo debate foi realizado no dia 30 de setembro de 2021, intitulado “O que entra no limite de gastos de pessoal? Parte 2 – visão do órgão regulador”. O convidado foi o subsecretário de contabilidade pública da Secretaria do Tesouro Nacional, que deu o panorama normativo sobre o tema a partir do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF). Com quase mil visualizações, a segunda *live* também teve a duração de 77 minutos.

Finalmente, o terceiro debate ocorreu em 21 de outubro de 2021, intitulado “O que entra no limite de gastos de pessoal? Parte 3 – visão do órgão fiscalizador”, com duração 95 minutos e quase 900 acessos. A *live* contou com a participação do conselheiro corregedor do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Registre-se que o conteúdo das três *lives* foi integralmente gravado e disponibilizado imediatamente ao final de cada *live* na própria plataforma (*streaming*).

Nessa terceira etapa do proceder metodológico, a primeira ação foi a transcrição automática das falas dos três entrevistados através da ferramenta on-line *Transkriptor*® < <https://transkriptor.com/> >. Após transcrição, iniciou-se o processo de pré-análise dos discursos, por meio da depuração das transcrições, com correções textuais e retirada de falas introdutórias, apresentações, agradecimentos e outras que não guardassem relação direta com o objeto de estudo.

As correções textuais não excluíram conteúdo, regionalismos, nem cacoetes dos entrevistados, mas foram necessárias tendo em vista que as transcrições foram realizadas automaticamente pelo *Transkriptor*® com base nas *lives*, transmitidas no canal no *Youtube*, que apresentam, naturalmente, travas de falas e outras interferências provocadas por variações na conexão dos entrevistados e que prejudicaram, de alguma forma, a transcrição.

A segunda ação da terceira etapa foi a codificação, exploração e análise das falas dos entrevistados através da ferramenta *NVivo*, cujo primeiro subproduto foi a análise de frequência de palavras de cada entrevistado (*Word Frequency Query*), utilizando como critério o tamanho mínimo de três letras, incluindo palavras similares e derivadas, com exclusão das conjunções, interjeições, pronomes, advérbios, cacoetes e outras expressões da construção gramatical sem relação com os temas discutidos.

O sentido das falas foi analisado a partir da narrativa dos participantes das *lives* sobre as despesas que devem ser ou não computadas no cálculo do limite das despesas com pessoal, bem como de eventuais deduções que devem ser consideradas. A expectativa é que as respostas capturadas venham a contribuir para o cumprimento desses limites pelos entes federados brasileiros e uniformizar o entendimento dos órgãos de controle sobre o tema.

4 Resultados e Análises

4.1 Do comprometimento da RCL com despesas de pessoal

Ao analisar o comprometimento da RCL com despesas de pessoal segundo o porte do município (Tabela 2), verifica-se que não houve descumprimento do preceito legal da LRF para o grupo de municípios segregados por porte no período de 2018 a 2021. Registre-se que o percentual da RCL comprometido (% RCL) refere-se à divisão da DTP (Despesa Total de Pessoal) sobre a RCL total dos municípios analisados. Observa-se ainda que para competência de 2021, em todos os portes, houve queda da média da despesa de pessoal em relação aos anos anteriores da amostra.

Tabela 2

Comprometimento da RCL com despesas de pessoal

Porte (milhares)	DTP 2018 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2018	DTP 2019 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2019	DTP 2020 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2020	DTP 2021 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2021
≤ 5	5.992.847	48,30	6.369.968	46,50	6.904.196	47,04	7.284.928	43,37
5 — 10	8.106.310	49,94	8.661.827	48,68	9.423.935	48,20	10.248.282	46,21
10 — 20	14.698.305	50,88	15.671.666	49,27	17.136.331	48,91	18.700.348	46,83
20 — 50	24.625.269	50,40	26.386.006	49,62	28.766.030	49,20	31.567.099	47,89
50 — 100	19.281.715	49,68	20.701.442	49,60	22.451.427	48,76	24.458.711	46,71
100 — 300	29.943.823	47,53	31.950.543	47,32	34.000.735	46,17	36.665.754	44,04
> 300	70.236.273	43,07	73.552.861	44,87	77.526.852	43,56	82.281.253	42,32
Total	172.884.541	46,56	183.294.313	48,40	196.209.506	48,14	211.206.375	45,85

Fonte: FINBRA (2018, 2019 e 2020,2021), Dados extraídos maio/2023.

O resultado da queda dos limites de gastos de pessoal observados no ano de 2021 pode ser explicado pelas excepcionalidades decorrentes das ações de enfrentamento da pandemia da Covid-19, que limitaram o avanço da despesa de pessoal e aumentaram a base da composição da RCL. Segundo Relatório e Parecer Prévio emitido pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2022) sobre as contas do Presidente da República relativo ao ano de 2022, o mesmo fenômeno foi observado no âmbito do Governo Federal, tendo havido redução em 2021 e 2022 devido ao congelamento de salários e a restrições nas contratações decorrentes da Pandemia da Covid-19.

Quando se analisam os dados da perspectiva regional, é possível constatar que as Regiões Sul e Sudeste possuem o menor comprometimento da RCL com despesas de pessoal, ao passo que as regiões Norte e Nordeste comprometem em média mais a sua RCL com essas despesas em todos os anos analisados (Tabela 3). Constata-se também um declínio da média do

Diana Vaz de Lima, Jaílson Gomes de Araújo Júnior, Marcus Vinicius Cunha dos Santos e Rodrigo Garrido Dias

exercício de 2021 em relação aos anos anteriores, com exceção da média Região Norte que no ano 2020 em que foi apurado índice menor que no ano de 2021.

Tabela 3

Comprometimento da RCL com despesas de pessoal por Região

Região	DTP 2018 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2018	DTP 2019 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2019	DTP 2020 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2020	DTP 2021 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2021
C.Oeste	14.730.920	49,87	15.774.723	47,98	17.488.179	46,10	18.884.143	44,23
Nordeste	38.949.093	50,56	41.356.635	49,07	45.004.619	49,84	49.671.946	48,88
Norte	9.557.327	49,73	10.189.690	48,40	11.147.696	47,17	12.587.531	47,37
Sudeste	76.535.382	43,82	80.858.840	41,54	84.926.567	40,26	89.812.448	36,55
Sul	33.111.820	46,76	35.114.425	45,29	37.642.445	44,96	40.250.308	42,84
Total	172.884.541	46,56	183.294.313	44,67	196.209.506	43,94	211.206.375	41,37

Fonte: FINBRA (2018, 2019 e 2020,2021), Dados extraídos maio/2023.

Quando a análise é feita com a segregação dos dados entre municípios Capitais e municípios Interior (não capitais), verifica-se que as capitais apresentam um comprometimento da RCL com despesas de pessoal inferior ao apresentado por municípios do interior (Tabela 4). Além disso, observa-se que apesar do aumento das despesas com pessoal no período, houve queda do percentual de comprometimento em 2020 e 2021, dado que pode estar relacionado aos repasses destinados às ações de enfrentamento da pandemia da Covid-19, cujas transferências aumentaram a base da RCL, hipótese a ser estudada.

Tabela 4

Comprometimento da RCL com despesas de pessoal em municípios Capitais e municípios Interior

Tipo	DTP 2018 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2018	DTP 2019 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2019	DTP 2020 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2020	DTP 2021 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2021
Interior	130.336.641	48,62	138.650.497	46,74	148.922.958	46,03	161.340.320	43,33
Capitais	42.547.900	41,21	44.643.816	39,24	47.286.548	38,45	49.866.055	36,08
Total	172.884.541	46,56	183.294.313	44,67	196.209.506	43,94	211.206.375	41,37

Fonte: FINBRA (2018, 2019 e 2020,2021), Dados extraídos maio/2023.

Ao acrescentar os dados de 2021 e atualizar a amostra a segregação dos dados entre municípios Capitais e municípios Interior (não capitais), foi observado redução dos indicadores de % RCL comprometida com despesas de pessoal para os anos do recorte 2018 a 2020. A apuração de 2021 seguiu a tendência de queda do indicador da RCL na série histórica tanto para os municípios Capitais quanto para os municípios Interior.

Na análise por unidade federativa (UF) (Tabela 5), ficou evidenciado que a grande maioria dos municípios distribuídos nos 26 estados que compõem a Federação brasileira não ultrapassou o percentual de 54% da RCL com despesas de pessoal, observando, assim, o limite estabelecido na LRF. Contudo, o conjunto de municípios localizados nos estados do Acre (AC), de Alagoas (AL), Pará (PA), Paraíba (PB) e Sergipe (SE), portanto, todos localizados nas regiões Norte e Nordeste, tiveram dificuldade no cumprimento do limite legal e extrapolaram o montante máximo permitido em pelo menos dois exercícios.

Tabela 5

Comprometimento da RCL com despesas de pessoal nos municípios distribuídos nos estados brasileiros

UF	DTP 2018 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2018	DTP 2019 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2019	DTP 2020 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2020	DTP 2021 (R\$ 1.000)	(%) RCL 2021
AC	660.081	48,92	681.155	47,24	710.156	45,12	866.520	47,09
AL	598.089	60,80	635.915	61,55	688.996	59,91	746.500	55,78
AM	2.305.859	45,20	2.441.402	44,30	2.582.066	42,03	2.858.892	41,09
BA	10.592.001	47,92	11.270.398	47,72	12.014.901	47,68	13.376.163	46,95
CE	8.473.146	48,83	9.007.847	46,84	10.089.448	49,81	11.078.175	48,23
ES	2.238.911	46,26	2.454.665	45,41	2.573.507	45,11	2.730.888	41,23
GO	6.633.950	50,02	7.053.241	47,55	7.841.402	45,88	8.457.492	44,98
MA	3.820.777	53,37	4.246.984	51,79	4.600.365	52,71	5.446.693	52,67
MG	15.644.280	49,80	16.714.393	45,58	18.249.718	42,77	20.225.024	41,49
MS	4.080.173	49,68	4.397.534	49,97	4.862.877	48,89	5.310.197	47,91
MT	4.016.797	49,81	4.323.948	46,78	4.783.900	43,90	5.116.454	39,96
PA	2.851.244	55,47	3.070.785	53,88	3.335.887	51,22	3.716.213	51,70
PB	1.673.382	59,63	1.715.263	54,55	1.918.872	54,53	2.144.253	54,49
PE	6.865.472	51,77	7.285.134	49,97	7.794.972	49,94	8.427.918	48,66
PI	2.553.945	49,72	2.666.672	48,60	2.953.736	48,74	3.208.684	48,29
PR	12.764.404	46,22	13.515.705	45,04	14.630.503	45,54	15.529.198	43,05
RJ	5.253.970	45,24	5.669.039	43,37	6.019.828	41,88	6.419.978	32,31
RN	2.449.074	51,73	2.585.797	49,49	2.868.400	50,38	3.057.014	48,68
RO	1.726.916	50,26	1.817.647	48,71	2.032.548	48,75	2.335.730	48,93
RR	506.060	45,67	558.386	43,12	638.782	43,47	712.245	44,79
RS	12.814.101	46,56	13.516.546	45,46	14.244.734	44,03	15.416.396	42,10
SC	7.533.315	48,04	8.082.174	45,45	8.767.209	45,55	9.304.714	43,72
SE	1.923.207	55,00	1.942.626	51,68	2.074.927	50,83	2.186.547	50,69
SP	53.398.219	42,11	56.020.744	40,16	58.083.514	39,19	60.436.557	35,45
TO	1.507.166	48,85	1.620.315	48,00	1.848.256	49,14	2.097.931	49,68
Total	172.884.541	46,56	183.294.313	44,67	196.209.506	43,94	211.206.375	41,37

Fonte: FINBRA (2018, 2019 e 2020,2021), Dados extraídos maio/2023.

Novamente, ao atualizar a amostra acrescentando os dados de 2021 a segregação dos dados em unidade federativa (UF), foi observado redução dos indicadores de % RCL comprometida com a DTP para os anos do recorte 2018 a 2020. Contudo na apuração dos dados de 2021 apenas as unidades AL e PB seguem ultrapassando o limite legal de 54% da RCL com pagamento de despesa de pessoal.

Como se pode observar nos resultados apresentados nas Tabelas 2, 3, 4 e 5, na maior parte dos municípios brasileiros, independentemente do porte, da região e do estado onde se localizam, e de ser ou não município Capital, os limites das despesas com pessoal estabelecidos na LRF têm sido observados. Esses achados confirmam pesquisas anteriores que demonstram que apesar de alguns municípios ultrapassarem o limite prudencial, nenhum deles chegou a atingir o limite máximo, evidenciando preocupação por parte dos gestores dos entes federados locais em cumprir as exigências da LRF (Costa *et al.*, 2019; Moraes & de Melo Antonio, 2020).

As exceções observadas encontram-se localizadas em municípios das Regiões Norte e Nordeste, corroborando também os resultados de pesquisas anteriores de que essas regiões apresentam maior probabilidade de obter piores resultados (Silva & Almeida, 2012; Brocco *et al.*, 2018).

Diana Vaz de Lima, Jaílson Gomes de Araújo Júnior, Marcus Vinicius Cunha dos Santos e Rodrigo Garrido Dias

despesas com pessoal por parte dos municípios. O debatedor fez questão de isentar-se como porta-voz do sistema de tribunais de contas, que, em sua visão, possuem independência e autonomia próprias em suas respectivas jurisdições.

Na segunda ação realizada no *NVivo* – extração de trechos das transcrições de cada participante de acordo com a codificação relacionada ao tema da *live*, em especial com os códigos: “entra”, “não entra”, “deduz” e “não deduz”, no cômputo das despesas com pessoal. Além desses códigos, foram extraídos também, como complemento para análise os códigos: “Lei Complementar 178”, “limite” e “LRF”. Da análise desses códigos, foi possível verificar a ausência de divergências nas falas dos entrevistados. Em nenhum ponto específico foi apresentado apontamento divergente, mas ideias complementares (Tabela 6).

Tabela 6

Narrativas e práticas de entendimento dos conceitos e limites das despesas com pessoal nos municípios brasileiros

Codificação	Posicionamento	Jurisdicionado	Regulador	Fiscalizador
Entra no Cômputo	Deve ser considerada a remuneração bruta sem deduções	Concorda	Concorda	Concorda
	Despesas com ativos, aposentados e pensionistas	Concorda	Concorda	Não comentou
	Despesas com terceirizações/OS quando substitui atividade fim	Concorda	Concorda	Concorda
	Despesa reconhecida por competência, independente da execução orçamentária	Não comentou	Concorda	Concorda
	despesas com inativos e pensionistas vinculadas ao órgão de origem do servidor	Não comentou	Concorda	Não comentou
Não entra no cômputo	Aportes para cobertura de déficit financeiro	Concorda	Concorda	Não comentou
	Despesas de exercícios anteriores – DEA	Não comentou	Concorda	Não comentou
	Precatórios e despesas decorrentes de decisão judicial	Não comentou	Concorda	Não comentou
	Aportes para cobertura de déficit atuarial	Concorda	Concorda	Não comentou
	Despesas com compensação financeira	Não comentou	Concorda	Não comentou
Deduz no cômputo	Despesas de pessoal com prestação de serviços esporádicos	Não comentou	Não comentou	Concorda
	Parcelas indenizatórias	Concorda	Concorda	Concorda
	Contribuição dos Segurados	Não comentou	Concorda	Não comentou
	Contribuição Patronal	Não comentou	Concorda	Não comentou
Não deduz no cômputo	Contribuição Suplementar	Não comentou	Concorda	Não comentou
	O IRRF não deve ser deduzido da remuneração bruta	Concorda	Concorda	Concorda
Limites e LRF	Os limites das despesas com pessoal devem ser apurados por poder e órgão	Concorda	Concorda	Não comentou

Fonte: *Uso do NVivo a partir da extração de trechos das transcrições no tema da live*

Como exemplo dessas convergências, têm-se as falas dos entrevistados a respeito da remuneração bruta dos servidores e da dedução do IRRF:

Live 1: Então, eh, todas as espécies remuneratórias independentemente da denominação que tivessem, e tanto pra ativos, inativos, pensionistas, eh, e não importa se o funcionário aí é efetivo ou se ele é celetista, ou se ele é comissionado, ou se é um, um, uma remuneração de agentes poder, né? de membros de poder, não importa, né? Tudo que for remuneratório entra na conta, né?

[...] Aí resolveram escrever nessa última versão que teve com a lei complementar 178, que alterou a Lei de responsabilidade fiscal, que não pode excluir imposto de renda retido na fonte. Isso já estava em manual do tesouro. Mas tudo bem, quer colocar lá, põe. (sic)

Live 2: Para apuração da despesa total com pessoal será observada a remuneração bruta do servidor sem qualquer dedução. Então havia uma prática de dedução do imposto de renda retida a fonte, né? Eh, isso eu acho que está claríssimo agora, não pode fazer isso, né? Então a gente tem despesa bruta com o pessoal que eu mencionei lá no demonstrativo. Essa despesa entra a remuneração bruta do servidor, não sendo aceita com dedução do imposto de renda retido na fonte. (sic)

Live 3: O Poder Judiciário consultou o Tribunal de Contas, em vez de primeira se o Imposto de Renda seria ou não seria excluído, o Tribunal em Sede de Consulta respondeu, olha, tem que considerar o imposto de renda como despesa, com pessoal o valor é bruto.

[...] aí vem o parágrafo 3º e diz, da lei de 178, para apuração da despesa total com o pessoal será observado a remuneração bruta do servidor, aquilo que lá desde o início do artigo 18 já dizia. Mas eu precisei de uma lei pra dizer: olha, o que até agora vocês não observaram passem observar. (sic)

Como se pode observar a partir das informações apresentadas na Tabela 6, nos três debates – visão do jurisdicionado, do órgão regulador e do órgão fiscalizador, foi possível constatar que existe convergência de entendimento quanto ao que deve entrar ou não no cálculo do limite das despesas com pessoal, bem como de eventuais deduções que devem ser consideradas. Portanto, é possível concluir que, em tese, todos os debatedores possuem o mesmo entendimento quanto à interpretação do que deve entrar no cálculo do limite das despesas com pessoal.

Portanto, há um entendimento comum de que entram no limite das despesas de pessoal a remuneração bruta dos servidores, as despesas com ativos, aposentados e pensionistas pagas com a fonte tesouro, as despesas com terceirização da mão-de-obra quando substituir a atividade fim, as despesas com inativos e pensionistas vinculados ao órgão de origem do servidor e os aportes previdenciários para cobertura de déficit financeiro.

Por outro lado, não devem ser computados no limite das despesas de pessoal as despesas com exercícios anteriores (DEA), os precatórios e despesas decorrentes de decisão judicial, os aportes para cobertura do déficit atuarial, as despesas com compensação financeira e as despesas de pessoal com prestação de serviços esporádicos. Também houve convergência de entendimentos sobre os valores que devem ser deduzidos do cômputo (parcelas indenizatórias, contribuição previdenciária do segurado, patronal e suplementar) e dos que não devem ser

deduzidos do cômputo (IRRF), e ainda que os limites das despesas com pessoal devem ser apurados por poder e órgão.

Registre-se que a convergência de narrativas contraria os achados estudos anteriores, que reuniram evidências de que há divergências de entendimentos entre os tribunais de contas estaduais e municipais (Rocha, 2018; Machado & Peres, 2023), de que a LRF sofre mudança na interpretação de temas particulares, entre eles limites das despesas com pessoal (Nunes, Marcelino, & Silva, 2019) e de que divergências metodológicas influenciam no cumprimento dos limites das despesas com pessoal (Teixeira, 2020). Uma explicação pode ser a recente aproximação entre o órgão regulador (STN) e as entidades representativas das Cortes de Contas (Atricon e IRB) por meio de acordos de cooperação técnica, que vêm buscando o alinhamento de entendimentos entre essas instituições, hipótese a ser pesquisada.

Os achados da presente pesquisa contrariam ainda a hipótese levantada no estudo de Ogata *et al.* (2021), que considera que as causas para tais disparidades residem particularmente na autonomia de atuação dos TCs e na inexistência de uma Corte de sobreposição, o que, na visão dos autores, poderá ser contornado com a criação de um Conselho Nacional dos Tribunais de Contas, como prevê a PEC 22/2017.

5 Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo analisar as narrativas e práticas de entendimento dos conceitos e limites das despesas com pessoal nos municípios brasileiros a partir dos dados do Finbra relativos ao período de 2018 a 2021 e da análise de conteúdo de três *lives* transmitidas com a visão de representantes do órgão regulador (STN), do órgão fiscalizador (tribunais de contas) e do jurisdicionado (secretaria de tesouro estadual).

Como o montante das despesas de pessoal está entre os principais limites fiscais a serem cumpridos em atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal, e considerando que várias são as transações governamentais envolvidas para o cálculo desse montante, havendo, inclusive, divergências de interpretação entre os tribunais de contas, os achados da pesquisa podem contribuir para o seu adequado cumprimento, bem como pacificar o entendimento dos órgãos fiscalizadores sobre o tema.

A partir da análise dos dados do Finbra foi possível verificar que, em geral, independentemente do porte, da região e da Unidade Federativa onde o município encontra-se localizado, são observados os limites estabelecidos na LRF, confirmando os achados de pesquisas anteriores de que há uma preocupação dos gestores municipais brasileiros em cumprir as exigências da lei. Portanto, na prática, os conceitos sobre os limites das despesas com pessoal têm sido observados pelos municípios brasileiros para fins de cálculo dos limites fiscais estabelecidos pela legislação.

Sobre a análise de conteúdo das *lives* transmitidas, verificou-se também que não houve divergências nas falas dos entrevistados, apenas ideias complementares, repercutindo basicamente os conceitos já estabelecidos na LRF. Portanto, tanto o representante do jurisdicionado como os representantes dos órgãos reguladores e fiscalizadores apresentaram narrativas convergentes quanto ao que deve ou não ser computado no limite das despesas de pessoal, sobre os valores que podem ou não ser deduzidos, e, ainda, que os limites das despesas com pessoal devem ser apurados por poder e órgão. Esses achados contrariam os resultados de pesquisas anteriores e devem ser explorados em futuras pesquisas.

Referências

- Aiache, R. R., & Matos, S. S. (2021). A influência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) na gestão do administrador público. *Revista de Ciências Sociais Aplicadas*, 2(1), 157-180.
- Alves, F. G., & Almeida Adriano, N. de (2020). O cumprimento dos limites da despesa total com pessoal pelos municípios cearenses de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 18(1), 377-403. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v18i1.601>
- Andrade, G., Soares, F. I. L., da Silva, A. W. P., Oliveira, B. N. F., & da Silva, G. V. (2019). Lei de responsabilidade fiscal: limite de despesas com pessoal nos municípios que compõem a chapada do Apodi. *Revista UNEMAT de contabilidade*, 8(15). DOI: <https://doi.org/10.30681/ruc.v8i15.2933>
- Araújo, A. H. D. S., Santos Filho, J. E. D., & Gomes, F. G. (2015). Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos e consequências sobre os municípios alagoanos no período 2000-10. *Revista de Administração Pública*, 49, 739-759. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-7612132652>
- Bakhtin, M. M. (2011). Polifonia arquitetada pela citação visual e verbo-visual. *Bakhtiniana: Revista de Estudos do Discurso*, 5, pp. 183-196.
- Brito, J. L., Vieira, M. N., Jorge, F. X., Guimarães, M. D. G. V., & Souza, W. A. R. (2016). 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*, 8(3).
- Brocco, C., Grando, T., Martins, V.Q., Junior, A. C. B., & Corrêa, S. (2018). Transparência da gestão pública municipal: fatores explicativos do nível de transparência dos municípios de médio e grande porte do Rio Grande do Sul. *Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 10(1), 139-159. DOI: <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018v10n1ID12040>
- Campos, M. L. dos S., & Colvero, R. B. (2021). Limite da Despesa com Pessoal, conforme a Lei Complementar nº 101/2000, do Município de Itaqui. *Revista de Estudos Interdisciplinares*, 3(1).
- Conceição, W. F., da Silva, J. A., & de Amorim, G. G. (2021). Gestão fiscal responsável dos maiores Municípios Tocantinenses: de 2008 a 2017 a partir dos pareceres prévios emitidos pelo do TCE-TO. *Revista Cereus*, 13(2), 99-110. DOI: <https://doi.org/10.18605/2175-7275/cereus.v13n2p99-110>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. (1988). Brasília. Recuperado em 10 abril 2022, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

- Correia, A. F., Flammarion, E. P., & Valle, V. R. L. D. (2001). Despesas de Pessoal: a Chave da Gestão Fiscal Responsável, Teoria e Prática. *Rio de Janeiro: Forense*.
- Costa, A. D. J. B., Silva, T. C., Silva, A. A., Pinori, R. P., Borges, M. A. B., & dos Santos, D. D. S. (2019). Limite máximo da lei de responsabilidade fiscal com despesas de pessoal: estudo do caso dos estados brasileiros. *Revista Eletrônica Gestão e Serviços, 10(1)*, 2556-2581. DOI: <https://doi.org/10.15603/2177-7284/regs.v10n1p2556-2581>
- Couto, T. E., & Goularte, J. L. L. (2019). O Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Gestão da Despesa com Pessoal: um estudo de caso no Município de Vale Verde, RS. *RAGC, 7(27)*.
- Fainboim, I., Fernandez, A., & Fouad, M. (2015). Budgeting, accounting and reporting. In C. Cottarelli, & M. Guerguil (Eds.), *Designing a European fiscal union: lessons from the experiences of fiscal federations*. Londres, UK: Routledge
- Ferreira, M., Barbieri, J. F., de Almeida, J. J. G., & Winckler, C. (2020). Introdução e condução dos métodos mistos de pesquisa em educação física. *Pensar a Prática, 23*. DOI: <https://doi.org/10.5216/rpp.v23.59905>
- Freire, F. S., Gomes, S. M. S., Santos, V. D. L. C., & Silva, N. O. (2023). Aplicação prática da análise de conteúdo facilitada pelo software Nvivo. *Revista de Administração e Contabilidade da FAT, 14(3)*.
- Machado, G. S., & Peres, U. D. (2023). A atuação dos tribunais de contas estaduais na definição dos gastos educacionais: Entre a mudança institucional e a produção de desigualdades regulatórias. *Cadernos Gestão Pública E Cidadania, 28*, e86179. <https://doi.org/10.12660/cgpc.v28.86179>
- Mele, V., & Belardinelli, P. (2018). Mixed methods in public administration research: Selecting, sequencing, and connecting. *Journal of Public Administration Research and Theory, 29(2)*, 334-347. DOI: <https://doi.org/10.1093/jopart/muy046>
- Mesquita, S. M., & Motta, F. (2021). O Poder Constituinte e a Reinterpretação dos Limites de Gastos de Pessoal. *Revista Direito & Paz, 1(44)*, 231-248.
- Monteiro, J. J., Rengel, R., da Rosa, F. S., Lunkes, R. J., & Haskel, A. P. (2021). Reflexos da Covid-19 no Orçamento Público do Governo Federal. *Revista Gestão Organizacional, 14(1)*, 97-116. DOI: <https://doi.org/10.22277/rgo.v14i1.5560>
- Moraes, A. S., & de Melo Antonio, M. O. (2020). Comportamento das despesas com pessoal dos municípios com maior PIB da região norte matogrossense: uma análise segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). *Revista Científica da Ajes, 9(18)*.
- Nunes, S.P.P.; Marcelino, G.F. & Silva, C.A.T. (2019). Os Tribunais de Contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Contabilidade e Organizações, 13*:e145151. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.145151>

Ogata, A. K. K., Pinochet, L. H. C., Gama, M. F. L., & Leister, A. C. C. D. C. (2021). Assimetrias no Conteúdo Informacional das Súmulas dos Tribunais de contas Brasileiros e seus Impactos no Princípio da Isonomia. *Revista Direito GV*, 17. DOI: <https://doi.org/10.1590/2317-6172202113>

Oliveira, P. K. P. D. (2021). *Lei de responsabilidade fiscal: um estudo sobre a rubrica despesa com pessoal, nos Estados brasileiros, no lapso temporal de 2000 a 2019* (Master's thesis, Universidade Federal de Pernambuco).

Pereira, R. A., & de Oliveira, A. M. (2022). Análise dialógica do discurso: apontamentos de. *REDIS*, 11(11).

Rocha, C. A. A. (2018). A Despesa Total com Pessoal na ótica da STN e dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais. Brasília: *Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado*.

Santolin, R., Jayme Jr, F. G., & Reis, J. C. D. (2009). Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. *Estudos Econômicos (São Paulo)*, 39, 895-923. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0101-41612009000400008>

Santos Avelino, V. dos, Machado, M. V. V., & Corrêa, D. M. M. C. (2021). Responsabilidade fiscal: análise dos gastos com pessoal do Poder Executivo nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 19(1), 125-159. DOI: <https://doi.org/10.32586/rcda.v19i1.630>

Silva, J. L. M., & Almeida, J. C. L. (2012). Eficiência no gasto público com educação: uma análise dos municípios do Rio Grande do Norte. *Planejamento e Políticas públicas*, (39).

Silva, N. M. V., Santos, C. V. M., & Rhodes, C. D. A. A. (2014). Do vídeo para o texto escrito: Implicações para a análise da interação. *Psicologia em Revista*, 20(3), 513-528. DOI: <https://doi.org/10.5752/P.1678-9523.2014V20N3P513>

Souza, C. A., & Arraes, J. P. S. (2020). Controle externo dos gastos públicos: uma análise do gasto com pessoal do Distrito Federal após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 18(1), 251-273.

Tavares, M. A. R., Manoel, Á., Afonso, J. R. R., & Peres, S. (1999). Princípios e Regras em Finanças Públicas: a Proposta da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil. *Seminário CEPAL, Brasília*.

Teixeira, M. D. S. (2020). Divergências metodológicas dos Tribunais de Contas e seus efeitos sobre as regras de despesa com pessoal. *Revista de Administração Pública*, 54, 1747-1759. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-761220190310>

Terrell, S. R. (2012). Mixed-Methods Research Methodologies. *The Qualitative Report*, 17(1), 254-280. DOI: <https://doi.org/10.46743/2160-3715/2012.1819>