

# REVISTA FAROL

FACULDADE ROLIM DE MOURA

---

ISSN Eletrônico: **2525-5908**

[www.revistafarol.com.br](http://www.revistafarol.com.br)

ISSN Impresso: **1807-9660**

Vol. 13, Nº 13. 2021 - julho

**Contato:** [revista@farol.edu.br](mailto:revista@farol.edu.br)

## **GASTOS COM PESSOAL CONFORME APLICAÇÃO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Andressa Souza Costa  
Wander Barcelar Guimarães  
Edgard Costa dos Santos Ribeiro

---

## GASTOS COM PESSOAL CONFORME APLICAÇÃO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Andressa Souza Costa<sup>1</sup>  
Wander Barcelar Guimarães<sup>2</sup>  
Edgard Costa dos Santos Ribeiro<sup>3</sup>

**Resumo:** A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) amparada pela Constituição Federal brasileira de 1988, estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, procurando manter o equilíbrio das contas públicas limitando o endividamento dos entes. Uma das limitações que a lei traz para reduzir o endividamento público é o gasto com folha de pagamento de seus servidores. Assim, o objetivo foi analisar a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto ao percentual fixado para as despesas com pessoal na Prefeitura Municipal de Rolim de Moura no período de 2014 a 2018. Para tanto, foi realizado uma pesquisa documental, analisando documentos disponibilizados pelo portal transparência da prefeitura municipal. Sendo identificado o total da Receita Corrente Líquida, das despesas com pessoal e analisados os percentuais dos mesmos, confirmando a hipótese de que prefeitura está de acordo com a LRF em relação ao limite total estabelecido.

**Palavras-chave:** Transparência. Verbas Indenizatórias. Contabilidade Pública. Prefeitura Municipal.

## PERSONNEL COSTS ACCORDING TO THE ENFORCEMENT OF THE FISCAL RESPONSIBILITY LAW

**Abstract:** The Fiscal Responsibility Law (FRL), supported by the Brazilian Federal Constitution of 1988, establishes public finance norms focused on fiscal management responsibility, seeking to maintain the balance of public accounts by limiting the indebtedness of entities. One of the limitations that the law brings to reduce public debt is the payroll expense of government employees. Thus, the objective was to analyze the application of the Fiscal Responsibility Law regarding the percentage set for personnel expenses in the Municipality of Rolim de Moura from 2014 to 2018. To this end, a documentary research was conducted, analyzing documents made available through the transparency portal of the city hall. By identifying the total Current Net Revenue and the personnel expenses, and analyzing their percentages, it was confirmed the hypothesis that the city is in accordance with the FRL in relation to the total limit established by the law.

**Keywords:** Transparency. Indemnifying Amounts. Public Accounting. City Hall.

## 1 INTRODUÇÃO

Como ramo da contabilidade geral, surge-se a contabilidade pública, utilizando os princípios, métodos e as técnicas da Ciência Contábil, ela é responsável pelo acompanhamento da evolução do patrimônio público, além disso acompanha a execução do

---

<sup>1</sup> Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Rolim de Moura. E-mail: andressa\_souza\_rm@hotmail.com

<sup>2</sup> Contador, graduado em Ciências Contábeis, Especialista em: Gestão Pública e Empresarial; e Perícias Judiciais, Mestrando em Administração pela Universidade Paulista/UNIP. E-mail: wander.barcelar@farol.edu.br

<sup>3</sup> Contador, perito contábil, graduado em Ciências Contábeis, Matemática, Sistemas de informação. Graduando em engenharia de produção. Pós graduado em Controladoria e finanças, Contabilidade tributária, Contabilidade Internacional. E-mail edgard\_bsb@hotmail.com

orçamento na arrecadação da receita e na realização da despesa. Uma vez que o orçamento tem grande importância dentro do órgão público (JORNAL CONTABIL, 2018).

A contabilidade pública tem como base a Lei 4.320/1964 que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, entretanto com a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a contabilidade pública alcançou uma maior importância e valorização (BRASIL, 2000).

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, procurando manter o equilíbrio das contas públicas, limitando os gastos da União, Estados e Municípios. A fim de cumprir com o seu objetivo a LRF tem como base planejamento, transparência, controle e responsabilidade.

Uma das limitações que a LRF, traz para controlar os gastos públicos é fixação de percentuais para os gastos relativos à despesa com pessoal, se aplicando a todas esferas governamentais. Porém mesmo com a LRF e com aplicação de sanções para os descumprimentos, alguns municípios ainda não cumprem com o que é estabelecido na lei.

Desta forma, diante do alto índice de endividamentos e da presunção de que os entes não estejam cumprindo com os limites estabelecidos pela LRF, o presente artigo busca responder a seguinte indagação: a Prefeitura Municipal de Rolim de Moura – RO executa os limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal quanto aos gastos de despesa com pessoal?

Trazendo relatado a história da contabilidade pública, demonstrando as leis que a regularizam como a nº 4.320/1964 e também a lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), apresentando os principais aspectos da LRF quanto a responsabilidade, transparência, controle e planejamento e tendo como objetivo principal analisar a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto ao percentual fixado para as despesas com pessoal no período de 2015 a 2018.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 História da Contabilidade Pública**

A contabilidade é tão antiga quanto o próprio homem pensa, acredita-se que antes da era cristã, surgiram diversos registros de transações contábeis na China, Egito, Fenícia, Pérsia. Portanto, pode-se alegar que mesmo nas sociedades mais rudimentares nasceu a necessidade

de conhecer a evolução dos meios patrimoniais que aquela época possuía para alcançar suas finalidades. A evolução da contabilidade em toda a sua história esteve ligada ao desenvolvimento econômico e as transformações experimentadas em cada época (SÁ, 2009).

A contabilidade pública como uma subdivisão da contabilidade geral tem início em civilizações antigas como Grécia, Roma e Egito, se manifestando quando os povos antigos realizavam publicações de forma rudimentar, expondo-as na praça para que todos tivessem acesso as informações sobre as entradas e saídas de dinheiro, demonstrando assim que nesta época já era realizada uma prestação de contas popular. Lopes de Sá (2009, p. 31) declara “No maior império do mundo, pois, o mais poderoso gestor da riqueza estava entregue a um só homem – o Controlador Geral do Estado”.

Assim, a contabilidade geral foi se aperfeiçoando aos longos dos anos e se ramificando em diversas áreas, sendo uma destas a contabilidade pública, a qual se desenvolveu no Brasil de forma significativa.

## **2.2 Evolução da Contabilidade Pública no Brasil**

No Brasil, a origem da contabilidade pública acontece através da colonização pelos Portugueses, com objetivo de controlar o recebimento dos recursos da Coroa onde sua intensificação começa à medida que a atividade econômica na colônia se desenvolve. No ano de 1808, é organizada a atividade contábil em solo brasileiro, com a emissão de um alvará que criava normas contábeis, principalmente quanto ao controle do patrimônio público (REIS; SILVA, 2007).

Neste contexto, a contabilidade pública como ramo da contabilidade, registra e controla os atos e fatos relacionados ao patrimônio público e suas modificações, da mesma maneira que acompanha o cumprimento do orçamento. Assim, entre outras atribuições, a contabilidade pública registra a arrecadação de receitas e a execução das despesas públicas (KOHAMA, 2006).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) conceitua a contabilidade pública, o seu objetivo, o objeto e sua função social da seguinte forma:

3. Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e

as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

4. O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

5. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.

6. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (CFC, 2008).

Atualmente a contabilidade pública é regulamentada, pela Lei Complementar nº 4.320/1964 e no cumprimento da Lei Complementar nº 101/2000 e pela Constituição de 1988.

### 2.2.1 Fatores Históricos da Lei nº 4.320/64

Em 17 de Março de 1964 foi aprovada a Lei nº 4.320/1964 que “estatuí normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art.5º, inciso XV, alínea letra b, da Constituição Federal”. Sendo instituída em busca de melhoria no desenvolvimento do processo orçamentário, das finanças públicas e da contabilidade pública (BRASIL, 1964).

A origem da lei, reporta-se ao ano 1949 quando contadores do governo elaboraram uma proposta de lei com a intenção de padronizar e estabelecer procedimentos e instrumentos de seu trabalho, sendo a proposta encaminhada ao executivo, onde parlamentares dirigidos pelo deputado Berto Condé, tomaram a iniciativa de apresentar o projeto de lei, nº 201, de 04 de maio de 1950. Em dois anos o projeto foi votado na câmara e passou os próximos 10 anos no senado, conseqüentemente em novembro de 1963 foi realizada a votação final (AFONSO, 2016).

Antes do Golpe Militar com doze vetos presidenciais a lei foi sancionada, apreciada pelo Congresso foram derrubados os vetos, submetendo o recém-empossado Presidente Castelo Branco a republicar a lei. Com a constituição de 1988 a lei 4.320/64 passou a ter força de Lei complementar e segue vigente (AFONSO, 2016).

Percebe-se então que a lei nº 4.320 foi estabelecida em um momento em que o país passava por uma crise, criada com o intuito de aperfeiçoar o orçamento público, estando em vigência até os dias atuais e possuindo características importantes.

### 2.2.2 Principais Características da Lei nº 4.320/64

Ao tratar da lei de orçamento, esta enfatiza a arrecadação de receitas e a forma da execução das despesas, fazendo com que os legisladores busquem demonstrar a origem dos recursos e sua execução, obedecendo os princípios instituídos na referida lei.

As receitas são classificadas nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. Receitas correntes são aquelas destinadas a atender ao funcionamento e a manutenção das atividades governamentais, são receitas oriundas de impostos, taxas, rendas de bens de propriedades do estado como aluguéis, recursos financeiros recebidos de outras entidades públicas ou privadas (JUS BRASIL, 2017).

O Art. 11 §1º da Lei 4.320/1964 define o que são Receitas Correntes da seguinte forma:

São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiro recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas corrente (BRASIL, 1964).

As Receitas de Capital são aquelas decorrentes da formação de dívidas e alienação de bens, como a amortização de financiamentos e empréstimos, a venda de algum componente do ativo, sendo destinadas a subsidiar despesas com investimentos, segundo o Art. 11 §2º da Lei 4.320/64.

São receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente (BRASIL, 1964).

As despesas, assim como as receitas também são classificadas em categorias econômicas de acordo com o Art.12º em Despesas Correntes e Despesas de Capital. São conceituadas como despesas correntes, aquelas destinadas a manutenção das atividades de cada órgão, como por exemplos as despesas com pessoal, água, luz e telefone. As despesas correntes geralmente são despesas efetivas que causam variação no resultado patrimonial, havendo o desembolso e em troca não se constitui um novo elemento no ativo, nem se desintegra um elemento no passivo (CREPALDI; CREPALDI, 2009).

Classifica-se como despesas de capital, aquelas designadas a formar ou adquirir bens e direitos, como por exemplo a realização de obras, aquisição de matérias permanentes, concessão de empréstimos, bem como amortizações de dívida. Essas despesas não modificam o resultado patrimonial, uma vez que para cada lançamento de saída há um lançamento de entrada (CREPALDI; CREPALDI, 2009).

Obedecendo a Lei nº 4.320/64 a escrituração contábil das operações financeiras e patrimoniais são efetuadas pelo método das partidas dobradas e como regime de escrituração adota-se o regime de competência para despesas orçamentárias e regime de caixa para as receitas orçamentárias, desse modo no Brasil o regime de escrituração é misto (SLOMSKI, 2008).

Percebe-se que as principais características da lei 4.320/64 são os conceitos de receitas correntes e de capital e conceitos de despesas correntes e de capital, pois ambas são importantes para o orçamento público, sendo este caracterizado pela Constituição Federal.

### 2.2.3 Constituição Federal no Processo do Orçamento Público

O orçamento público pode ser definido segundo Jund (2007 p. 49) como “um instrumento de planejamento da ação governamental composto das despesas fixadas pelo Poder Legislativo, autorizando o Poder Executivo realizá-las durante um exercício financeiro mediante a arrecadação de receitas suficientes e previamente estimadas”.

A Constituição de 1988 confirma a exigência das entidades governamentais a elaborarem o planejamento orçamentário. Em sua seção denominada “Dos Orçamentos”, foi estabelecido instrumentos de planejamento, que o Executivo estabelecerá como: O Plano Plurianual; as diretrizes orçamentárias; os orçamentos anuais (BRASIL, 1988).

O Plano Plurianual (PPA) é um projeto das ações pretendidas pelo governo a médio e longo prazo, contendo os objetivos a serem alcançados, metas e resultados de forma regionalizada. Iniciando-se no segundo exercício financeiro e terminando no primeiro exercício financeiro do mandato subsequente estando previsto do Art. 165 da CF, I, §1º (SANTOS, 2015).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), tem como função definir as prioridades do governo para o próximo exercício, servindo para garantir que as metas que foram previstas pelo PPA possam ser cumpridas. A LDO é mencionada no Art. 165 da CF, II, §2º da seguinte forma:

Compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentaria anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988).

A Lei Orçamentária Anual (LOA) como terceiro instrumento está prevista no Art. 165 da CF, III, compreendendo o planejamento das ações a serem efetuadas, tendo em vista a viabilização das diretrizes, objetivos e metas programadas no PPA, buscando a sua concretização em harmonia com as diretrizes estabelecidas na LDO. A Lei Orçamentaria Anual estima a receita e fixa a despesa para o exercício, abrangendo o orçamento fiscal, orçamento de investimento e orçamento da seguridade social (BRASIL, 1988)

Tanto a LDO como a LOA têm duração de um exercício financeiro, portanto, o PPA orienta a elaboração da LOA, destacando as prioridades para o próximo exercício financeiro.

### **2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF**

A Lei nº101/2000 conhecida popularmente por Lei de Responsabilidade Fiscal e amparada pela Constituição Federal brasileira de 1988, estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, procurando manter o equilíbrio das contas públicas. Tem como princípios básicos ações que compreendem as atividades de planejamento e de controle e a transparência e a responsabilidade em todos os órgãos da administração pública brasileira (BRASIL, 2000).

A ideia inicial da LRF começou com a necessidade de ter um equilíbrio das contas públicas em todas as esferas do governo, já que a situação que se encontravam as finanças, devido aos altos gastos da administração pública e a falta de planejamento, afetava o atendimento de necessidades fundamentais da população, como saúde e educação (FGV, 2016).

Promulgada pelo Senado, então presidido por Antônio Carlos Magalhães e sancionada durante o mandato de Fernando Henrique Cardoso, a LRF introduziu princípios e normas provenientes de outras experiências. Um dos modelos utilizados como referência foi o do Fundo Monetário Internacional (FMI), organismo multilateral do qual o Brasil é Estado-membro, responsável pela edição e difusão de algumas normas de gestão pública em diversos países (FGV, 2016).

A LRF pretendeu realizar ajuste fiscal permanente no Brasil, modernizando a administração pública e revogando a Lei Complementar n° 96, de 31 de maio de 1999, que estabelecia o limite das despesas com pessoal e que definia conceitos de despesas e receitas governamentais (ZIVIANE, 2004).

### 2.3.1 Principais Aspectos

A Lei de Responsabilidade fiscal segundo Crepaldi, (2009, p. 266) tem como objetivo “garantir a gestão pública planejada e transparente; propiciar a prevenção de riscos e correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas; propiciar o cumprimento de metas e resultados entre receitas e despesas...”.

Para se cumprir esses e outros objetivos a lei baseia-se no planejamento, na transparência, no controle e na responsabilidade, conforme Art.1º, §1 da Lei n° 101/2000.

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 consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

No que se refere o planejamento, a LRF trouxe complemento para os instrumentos de planejamento a LDO e LOA, pois além de atender os requisitos disposto na CF a LDO deverá também atender outras exigências contidas no Art. 4º da LRF que determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias contenha:

- a) Equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho;
- c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

Do mesmo modo integrará o projeto da LDO o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais. No Anexo de Metas Fiscais constará as previsões de receitas e despesas, bem como o resultado nominal e primário e o montante da dívida pública para o exercício que se refere a LDO e para os dois anos seguintes. Assim com a estimativa das receitas e consequentemente a estimativa das despesas é possível obter maior controle e equilíbrio fiscal dos exercícios anteriores e atual (BRASIL, 2000).

Por outro lado, no Anexo de Riscos Fiscais serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas. Discriminadas as possibilidades de se ocorrer em pagamentos que não foram planejados como por exemplo despesas em casos de emergência ou calamidade pública, expectativa de pagamento de passivos trabalhistas (TRIBUNAL DE CONTAS, 2002).

A LOA será elaborada de forma compatível com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal, contendo, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas definido no Anexo de Metas Fiscais, conterà também reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000)

A transparência conforme se pressupõe, é muito mais do que um princípio, ela resulta de uma obrigação imposta aos gestores públicos, no sentido de que além de cumprir com eficiência as suas obrigações de acordo com os mandamentos constitucionais e legais, deve-se também demonstrar a toda sociedade o que fizeram conforme estabelecidos nos orçamentos, nos relatórios gerenciais e nas prestações de contas. O Art. 48 da LRF define quais são os instrumentos de transparência:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, os quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000).

Caso a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios não disponibilizem em meio eletrônico suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, o ente será impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito. Dessa forma, com a divulgação, principalmente pelos meios eletrônicos, a sociedade pode participar de maneira mais ativa nos assuntos referentes as contas públicas (FERREIRA; SANTOS, 2013).

No que tange ao controle, se faz necessário a fiscalização das atividades planejadas, dessa forma a LRF estabelece em seu Art. 59 que “O poder legislativo, diretamente ou com auxílio dos tribunais de contas, e o sistema de controle interno de cada poder e do Ministério público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar”. Assim estes iriam verificar se os entes estão atingindo as metas estabelecidas, os limites e condições para

realização de operações de crédito; destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, entre outros (BRASIL, 2000).

Quanto a responsabilidade, os gestores tem o dever de cumprir com as regras estabelecidas, a fim de desenvolver uma boa administração, possibilitando que a sociedade tenha uma participação contínua, mediante a oportunidade de sugerir, fiscalizar e avaliar a aplicação dos recursos públicos.

Desta forma a LRF veio para complementar a já existente lei 4.320/1964 e a Constituição Federal 1988 que previa uma lei complementar para estabelecer os limites de despesas com pessoal.

## 2.4 Despesa com Pessoal

Para a LRF cumprir com seu papel de manter o equilíbrio das contas públicas e controlar o endividamento dos entes, ela estabeleceu limites, sendo o principal o limite com despesas de pessoal, regulamentado pelos seus Art. 18 a 23.

O Art.18 considera como despesa de pessoal os seguintes itens.

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

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

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

A administração pública possui alguns princípios, sendo o da legalidade relevante para este contexto, na qual a legalidade significa que o administrador público está sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar sob pena de praticar ato inválido e submeter-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, expresso também no Art. 5 da CF “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei” (MEIRELLES, 2016).

Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza (MEIRELLES, 2016).

Assim, as despesas de caráter remuneratórios expressas na LRF são componentes da despesa total com pessoal, já as despesas de caráter indenizatório como por exemplo auxílio alimentação, ajuda de custo, despesas com diárias, auxílio transporte e auxílio creche, não vão integrar a despesa com pessoal para fins da aplicação da LRF, logo que não estão expressas na lei (TRIBUNAL DE CONTAS, 2002).

A despesa total com pessoal, em cada período de apuração conforme o Art.19 e 20 não poderá exceder os seguintes percentuais da receita corrente líquida (RCL):

- a) União – 50%
- b) Estados – 60%
- c) Municípios – 60%

Sendo o limite de 60 % dividido da seguinte forma na Esfera Municipal:

- a) 6 % para o Legislativo, incluindo o tribunal de contas do município, quando houver;
- b) 54 % para o Executivo.

A apuração do cumprimento dos limites estabelecidos para despesa total com pessoal será efetuada ao final de cada quadrimestre, porém os municípios dos quais a população seja inferior a 50 mil habitantes, podem optar por fazê-lo ao final de cada semestre (WESMEY, 2017).

Para se manter o controle, a LRF estipula um limite prudencial, que tem como objetivo a verificação da execução dos limites ao final de cada quadrimestre, correspondente ao percentual de 95% do limite estabelecido, no caso dos municípios o limite prudencial é de 51,30% para o poder executivo e 5,7% para o legislativo, no qual se for atingindo, ao órgão ou Poder será vedado:

- I - Concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;
- II - Criação de cargo, emprego ou função;
- III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- IV - Provisão de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- V - Contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6 do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000).

Os Tribunais de Conta segundo a legislação, deverão alertar os Poderes ou órgãos quando o montante da despesa total com pessoal ultrapassar 90% do limite. Deste modo, o limite prudencial e o limite de alerta são ações preventivas, tendo como objetivo que não se ultrapasse os limites gerais definidos (BRASIL, 2000).

Caso a despesa total com pessoal, ultrapassar os limites definidos, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo que pelo menos um terço no primeiro e se não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá conforme Art. 23, § 3º.

- 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).

Após a criação da LRF alguns estados e municípios brasileiros, passaram utilizar artifícios como a Contabilidade Criativa que se caracteriza como uma estratégia contábil, que apenas utiliza brechas, omissões e a deficiência da regulamentação das normas e regras contábeis para alcançar resultados mais favoráveis para a entidade pública, dessa maneira garantindo o atendimento dos limites estabelecidos para gastos públicos, tais como os de pessoal, buscando o enquadramento da administração nos limites previstos na Lei (USP, 2013).

Para fins de base de cálculo dos limites, é utilizado a Receita Corrente Líquida, na qual é definida na LRF no Art. 2, item IV da seguinte forma:

- IV – Receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:
  - a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional, ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;
  - b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
  - c) na união, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição (BRASIL, 2000).

A receita corrente líquida é apurada, somando-se as receitas arrecadadas no mês de referência e nos onze meses anteriores, exceto as duplicidades, da qual deve ser computada obedecendo o regime de caixa.

Desta forma, por se tratar da maior despesa para a administração pública, a despesa com pessoal recebe grande atenção na Lei de Responsabilidade fiscal e também em outros dispositivos.

#### 2.4.1 Aspectos Importantes das Normas Brasileiras

Além da Lei de Responsabilidade Fiscal a Constituição Federal de 1988, também estabelece dispositivos para limitar a criação ou aumento das despesas com pessoal. No Art. 169, § 1º da CF é retratado que a concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, criação de cargos, empregos e funções ou alterações de estrutura de carreiras só podem ser feitas se:

- I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes;
- II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista (BRASIL,1988).

E para o cumprimento dos limites estabelecidos pela LRF, o ente da federação terá de tomar as seguintes providências conforme o Art. 169 § 3º:

- I redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança;
- II- exoneração dos servidores não estáveis (BRASIL,1988).

O Art. 61, II, c, ainda prevê a iniciativa privativa do Presidente da República para leis que disponham sobre criação de cargos ou empregos públicos ou sobre aumento de sua remuneração.

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa foi desenvolvida com a finalidade de analisar a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto ao percentual fixado para as despesas com pessoal na Prefeitura Municipal de Rolim de Moura-RO.

Dessa forma, a pesquisa é caracterizada como documental, uma vez que foi realizada análise de documentos relativos a despesas com pessoal. Para Marconi e Lakatos (2017) a pesquisa documental é aplicada em praticamente todas as ciências sociais e constitui um dos delineamentos mais importantes no campo da História e da Economia, utilizando documentos elaborados com finalidades diversas, todavia é recomendado considerar como fonte documental o material interno das organizações. A modalidade mais comum são textos escritos em papel, todavia documentos eletrônicos disponíveis nos mais diversos formatos estão se tornando bastante frequentes.

Esses documentos foram coletados no site do portal transparência da prefeitura, sendo analisados os demonstrativos da receita corrente líquida e o relatório da gestão fiscal. Ambos os documentos analisados, foram relativos aos anos de 2016 a 2018, no entanto as informações do relatório da gestão fiscal e o demonstrativo da Receita Corrente Líquida para o ano de 2015, não estavam disponíveis no portal transparência, assim foi utilizado para o referido ano o site do Tribunal de Contas do Estado.

Após a coleta de dados, foi realizada a análise das informações obtidas através de uma abordagem quali-quantitativa, onde os dados foram tabulados em planilha no Excel e os resultados expressos através de porcentagens, gráficos e tabelas. Segundo Creswell (2010) a pesquisa quali-quantitativa é uma harmonização dos procedimentos qualitativos e quantitativos. O uso conjunto de ambas torna mais clara a realização de um projeto do que quando usadas isoladamente, haja vista proporcionar maior compreensão dos problemas de pesquisa.

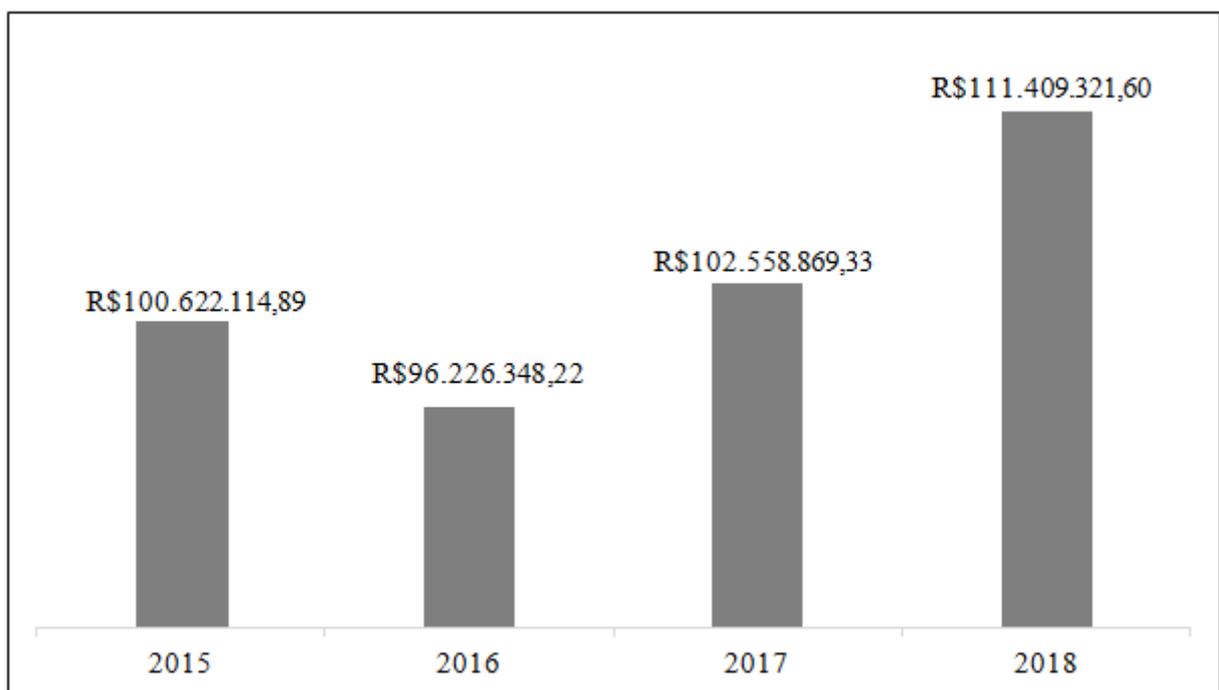
Para a descrição dos dados foi realizada pesquisa descritiva, haja vista que houve a verificação da variável entre o que está previsto em lei e o realizado pelos entes, sendo que para Gil (2017) pesquisas descritivas visam propor a descrição das características de determinada população, possibilitando identificar possíveis relações entre variáveis. Paralelamente a pesquisa descritiva também se realizou a pesquisa explicativa onde após a obtenção das respostas aos questionamentos oriundos da pesquisa exploratória, foi realizada a análise dos dados de forma explicativa. A pesquisa explicativa identifica fatores que contribuem ou determinam a ocorrência de fenômenos, explicando a razão e o porquê, aprofundando o conhecimento da realidade (GIL, 2017).

Por fim, todas as formas de abordagem e métodos de pesquisa descritos, foram utilizadas para coleta, análise e interpretação dos dados, que se fizeram necessários para o desenvolvimento deste artigo.

---

#### 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A partir dos dados coletados foi possível identificar os valores correspondentes a RCL (Figura 1) e quais são os componentes da mesma, sendo eles a arrecadação das receitas tributárias como o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis), outras receitas tributárias, juntamente com as receitas patrimoniais, receitas de contribuições, receitas de serviços, e as transferências correntes, deduzidas as duplicidades, contribuição do servidor para o plano de previdência e a dedução de receita para formação do FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação).

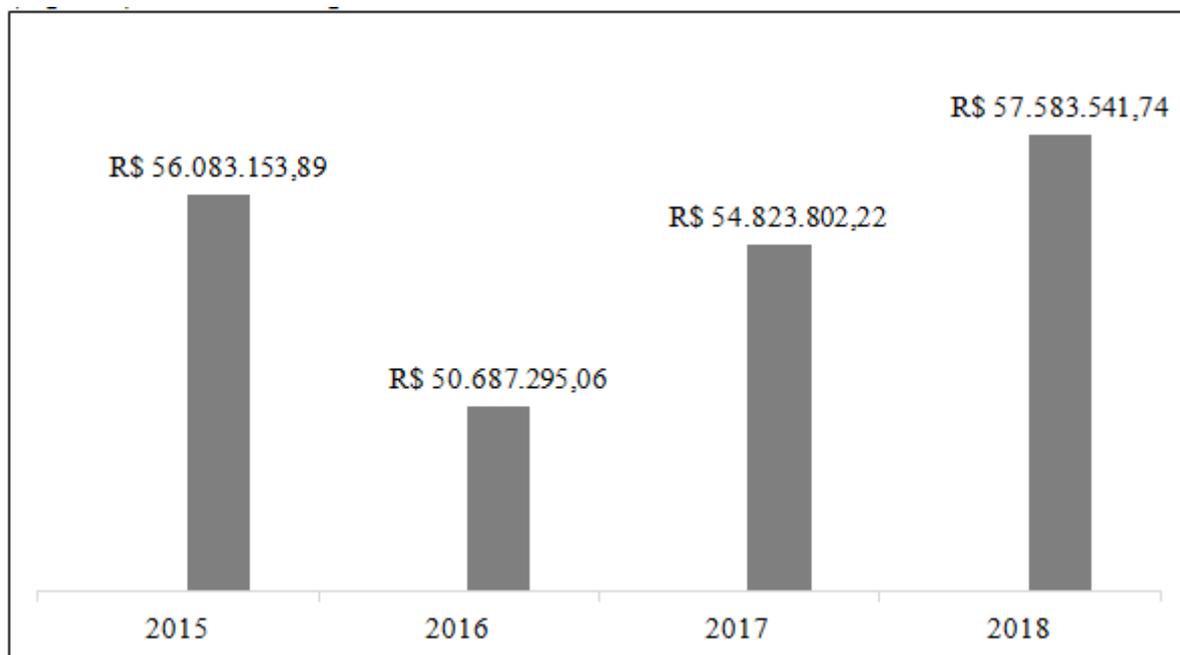


**Figura 1** – Receita Corrente Líquida do município de Rolim de Moura do ano de 2015 a 2018.

**Fonte:** Próprio autor (2019).

Considerando os documentos relativos a despesa total com pessoal do município em questão é possível reconhecer que ela é constituída pelos vencimentos, vantagens, outras despesas variáveis, obrigações patrimoniais, benefícios previdenciários do pessoal ativo e aposentadorias, reservas e reformas, pensões e outros benefícios previdenciários do pessoal inativo e também outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização ou de

contratação de forma indireta, e os valores correspondentes ao total de despesa com pessoal (Figura 2) é descrito a seguir:



**Figura 2** – Despesa com Pessoal do Município de Rolim de Moura do ano de 2015 a 2018.

**Fonte:** Próprio autor (2019).

Portanto, através dos valores coletados é possível constatar que a despesa com pessoal do ano de 2016 diminuiu 9,62% em relação a despesa de 2015 e que a despesa de 2017 teve um aumento de 8,16% em relação a 2016 e a despesa de 2018 também teve um aumento de 5,03% em relação a 2017. Logo é possível identificar que na medida que a RCL (Figura 1) aumenta ou diminui as despesas com pessoal também sofrem alteração quase que na mesma proporção.

Sabe-se, porém, que os municípios para aumentarem a remuneração salarial de seus servidores utilizam das lacunas disponíveis na lei para que esse aumento não seja computado nos índices de despesa com pessoal, um exemplo disso são os aumentos realizados nas verbas indenizatórias, pois como relatado no Art. 18, o cálculo para a despesa total com pessoal abrange todas as espécies remuneratórias, não se fazendo menção a qualquer tipo indenizatório, logo essas verbas indenizatórias não compõe o total de despesa com pessoal para fins de aplicação da LRF, visto que tais verbas não pagam diretamente o trabalho e além disso, sobre elas não incidem as contribuições previdenciárias e o Imposto de Renda Retido na Fonte (JUNIOR, 2018).

À vista disso, através do Resumo Geral da Despesa foi identificado que o município de Rolim de Moura possui valores correspondentes a verbas indenizatórias (Quadro 1), tais como o auxílio alimentação, auxílio estudante, as diárias e o auxílio saúde.

**Quadro 1-** Auxílios prefeitura de Rolim de Moura nos anos de 2015 à 2018.

	2015	2016	2017	2018
<b>Auxílios Alimentação</b>	R\$ 7.091.119,36	R\$ 8.879.237,31	R\$ 8.122.785,69	R\$ 8.044.044,38
<b>Auxílio Estudante</b>	R\$ 345.906,26	R\$ 557.787,28	R\$ 594.068,00	R\$ 341.717,24
<b>Diárias</b>	R\$ 292.584,82	R\$ 259.920,79	R\$ 378.223,56	R\$ 506.853,10
<b>Auxílio Saúde</b>	R\$ 601.208,14	R\$ 622.417,33	R\$ 579.839,89	R\$ 370.247,92
<b>Total</b>	R\$ 8.330.818,58	R\$ 10.319.362,71	R\$ 9.674.917,14	R\$ 9.262.862,64

Fonte: Próprio autor (2019).

Quando realizado uma média é possível constatar que o município desembolsa aproximadamente R\$ 9.396.914,52 com verbas indenizatórias e no ano de 2016 as verbas indenizatórias superaram os demais anos, atingindo aproximadamente R\$10.319.362,71 (Quadro 1).

As verbas indenizatórias não estão inclusas nos demonstrativos de despesas com pessoal divulgados pela prefeitura, deste modo o efetivo valor gasto com a folha de pagamento dos servidores são os valores disponibilizados das despesas com pessoal (Figura 2) acrescidos dos valores correspondentes as verbas indenizatórias (quadro 1) chegando a um resultado descrito no quadro 2.

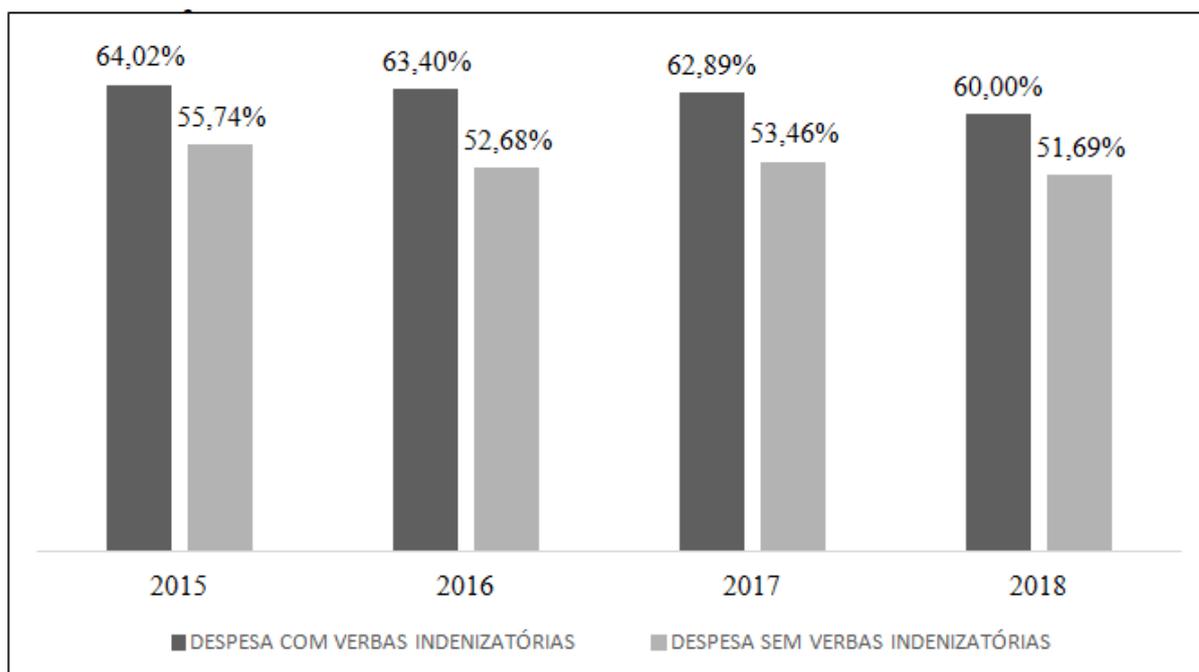
**Quadro 2** - Comparativo das despesas com pessoal com verbas indenizatórias e despesas com pessoal sem verbas indenizatórias.

ANO	DESPESA SEM VERBAS INDENIZATÓRIAS	DESPESA COM VERBAS INDENIZATÓRIAS
2015	R\$ 56.083.153,89	R\$ 64.413.972,47
2016	R\$ 50.687.295,06	R\$ 61.006.657,77
2017	R\$ 54.823.802,22	R\$ 64.498.719,36
2018	R\$ 57.583.541,74	R\$ 66.846.404,38

Fonte: Próprio autor (2019).

O percentual estabelecido para ser desembolsado para as despesas com pessoal no poder executivo é de 54% do valor da RCL (Figura 1), logo de acordo com os dados coletados foi possível identificar os percentuais gastos com as despesas com pessoal, onde foi demonstrado na figura 4 os percentuais das despesas com as verbas indenizatórias e as

despesas sem as verbas indenizatórias. Observa-se que quando calculado o valor da despesa com as verbas indenizatórias, o limite máximo permitido de 54% é ultrapassado com aproximadamente 8,5% a mais do que é permitido em todos os anos, já quando analisado os valores sem as verbas indenizatórias o limite máximo é ultrapassado somente no ano de 2015, com aproximadamente 1,7% a mais do que seria permitido e nos demais anos o limite máximo é respeitado.



**Figura 4** – Percentuais de Despesa com Pessoal do município de Rolim de Moura de 2015 a 2018.

**Fonte:** Próprio autor (2019).

No entanto a LRF estabelece o limite prudencial e o limite de alerta que são ações preventivas, tendo como objetivo que não se ultrapasse os limites gerais definidos. O limite prudencial estabelecido é de 51,30% e o limite de alerta de 48,60% da RCL.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para administração pública novos parâmetros e critérios que visam um equilíbrio orçamentário, de modo que se controle a arrecadação da receita e a execução da despesa para que as prioridades do governo não sejam afetadas pela inadequada administração pública.

Portanto por meio das informações levantadas foram confirmadas as hipóteses relativas à problemática, certificando-se que de acordo com o percentual estipulado pela LRF a prefeitura cumpriu com os limites estabelecidos em todos os anos, exceto em 2015 no qual ultrapassa os 54% estipulados pela lei. Porém em todos os anos os limites de alerta e prudencial, são ultrapassados.

Todavia o limite total só foi respeitado pela prefeitura, devido o somatório total das despesas com pessoal não incluir as parcelas referentes as verbas indenizatórias. Visto que se calculado os percentuais considerando as verbas indenizatórias em todos os anos o limite seria ultrapassado com aproximadamente 8,5% a mais que o permitido.

Neste contexto é perceptível que a prefeitura municipal de Rolim de Moura utiliza artifícios como a contabilidade criativa para se beneficiar, assim manuseando a lacuna disponível na Lei, garantindo o atendimento dos limites estabelecidos para gastos públicos. Contudo, a pesquisa proporcionou conhecer a realidade do município referente ao principal gasto da instituição, que é a folha de pagamento de seus servidores, no qual se não controlada pode afetar diretamente as prioridades do governo.

Logo, as despesas com pessoal abrangem diversos fatores, os quais não foram abordados nesse trabalho, por isso outras pesquisas podem ajudar a esclarecer melhor alguns pontos específicos trazendo um contexto mais amplo sobre o tema e permitindo perspectivas futuras para novas pesquisas que proporcionem mais conhecimento.

## **REFERÊNCIAS**

AFONSO. José Roberto. **Orçamento Público no Brasil: História e Premência de Reforma.** Rio de Janeiro: Espaço Jurídico, 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Brasília, 2000. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/lcis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/lcis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em 20 de maio.2019.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988.** Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em 25 de maio.2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados,**

**dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília 1964.** Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm)> Acesso em 20 de maio.2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE: **Resolução CFC nº.1.128 de 21 de novembro de 2008.** Disponível em < <https://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasileirasdecontabilidadeaplicadasaosetorpublicoealteracoes.pdf>> Acesso em 18 de maio.2019.

CREPALDI. Silvio Aparecido; CREPALDI. Guilherme Simões. **Direito Financeiro Teoria e Prática.** Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FERREIRA. Aline Aparecida; SANTOS. Margareth Marques dos. **Contabilidade Pública: Aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal no Município de Santa Luzia.** Belo Horizonte: Unibh, 2014.

FGV. **Lei de Responsabilidade Fiscal.** Rio de Janeiro: FGV.2009. Disponível em:< <http://www.fgv.br/Cpdoc/Acervo/dicionarios/verbete-tematico/lei-de-responsabilidade-fiscal>> . Acesso em 22 de maio. 2019

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar projetos de Pesquisa.** 6º Ed. São Paulo; Atlas, 2017.

JORNAL CONTABIL. **Contabilidade Pública – Tudo o que Você Precisa Saber Sobre o Assunto.** Disponível em :< <https://www.jornalcontabil.com.br/contabilidade-publica-tudo-o-que-voce-precisa-saber-sobre-o-assunto/>>. Acesso em 24 de maio.2019.

JUND. Sérgio. **Direito Financeiro e Orçamento Público.** 2º Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

JUNIOR, Flavio Corrêa de Toledo. **Questões polêmicas na apuração da despesa com pessoal – as verbas indenizatórias e o inadequado afastamento dos ganhos financeiros do regime próprio de previdência.** Disponível em:< <https://jus.com.br/artigos/64300/questoes-polemicas-na-apuracao-da-despesa-com-pessoal-as-verbas-indenizatorias-e-o-inadequado-afastamento-dos-ganhos-financeiros-do-regime-proprio-de-previdencia>>. Acesso em 08 de outubro de 2019.

JUS BRASIL. **Classificação das Receitas públicas.** Disponível em:< <https://ebradi.jusbrasil.com.br/artigos/450148288/classificacao-das-receitas-publicas>>Acesso em 18 de maio.2019.

KOHAMA. Heilio. **Contabilidade Pública Teoria e Prática.** 11º. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa.** 8º Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 42º Ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

REIS. Aline de Jesus; SILVA. Selma Leal da. **História da Contabilidade no Brasil.** Salvador: Universidade Salvador – Unifacs,2007.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. 1º Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS. Rita de Cassia. **Plano Plurianual e Orçamento Público**. 3º Ed. Florianópolis. Departamento de Ciências da Administração, 2015.

SLOOMSKI. Valmor. **Manual da Contabilidade Pública um Enfoque na Contabilidade Municipal**. 2º Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS. **Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2002.

USP. **Gerenciamento da Informação Contábil nos Municípios Brasileiros: A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o Limite de Despesas Consolidadas de Pessoal**: São Paulo: Congresso USP, 2013. Disponível em < <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos132013/default.asp?con=1> > Acesso em 28 de maio. 2019.

WESMEY, Silva. **Despesa com Pessoal: Limites e Vedações da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Contabilidade Pública.com, 2017. Disponível em :< <https://contabilidadepublica.com/despesa-com-pessoal/> > Acesso em 06 de junho. 2019.

ZIVIANI, Juliardi. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Planejamento, Controle, Transparência e Responsabilização**. Teresina: Revista Jus Navigandi, 2004. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/6026> >. Acesso em 26 de abril. 2019.

---

Recebido para publicação em junho de 2021.  
Aprovado para publicação em julho de 2021.

---