



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VINICIUS HENRIQUE NUNES DE AGUIAR

**ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DA DESPESA COM PESSOAL NA
PREFEITURA MUNICIPAL DO NATAL E ASSOCIAÇÃO COM O INDICADOR DE
GASTOS COM PESSOAL DO ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL ENTRE OS
ANOS DE 2012 E 2016**

Orientador: Prof.º Dr. Diogo Henrique Silva de Lima.

**NATAL/RN
2017**

VINICIUS HENRIQUE NUNES DE AGUIAR

ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DA DESPESA COM PESSOAL NA PREFEITURA
MUNICIPAL DO NATAL E ASSOCIAÇÃO COM O INDICADOR DE GASTOS COM
PESSOAL DO ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL ENTRE OS ANOS DE 2012 E 2016

Monografia apresentada à Banca Examinadora
do Trabalho de Conclusão do Curso de
Ciências Contábeis, em cumprimento às
exigências legais como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof.º Dr. Diogo Henrique Silva
de Lima.

Catálogo da Publicação na Fonte.
UFRN / Biblioteca Setorial do CCSA

Aguiar, Vinicius Henrique Nunes de.

Análise do comportamento da despesa com pessoal na Prefeitura Municipal do Natal e associação com o indicador de gastos com pessoal do índice FIRJAN de gestão fiscal entre os anos de 2012 e 2016/ Vinicius Henrique Nunes de Aguiar. - Natal, 2017. 45f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Diogo Henrique Silva de Lima.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis.

1. Administração pública - Monografia. 2. Contabilidade pública - Monografia. 3. Lei de Responsabilidade Fiscal - Monografia. 4. Prestação de contas - Monografia. 5. Despesa com pessoal - Monografia. I. Lima, Diogo Henrique Silva de. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. III. Título.

RN/BS/CCSA

CDU 351:657

VINICIUS HENRIQUE NUNES DE AGUIAR

ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DA DESPESA COM PESSOAL NA PREFEITURA MUNICIPAL DO NATAL E ASSOCIAÇÃO COM O INDICADOR DE GASTOS COM PESSOAL DO ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL ENTRE OS ANOS DE 2012 E 2016

Monografia apresentada à Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis, em cumprimento às exigências legais como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: 04 de dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof.º Dr. Diogo Henrique Silva de Lima
Orientador

Prof.º Dr.ª Gilmara Mendes da Costa Borges
Membro

Prof.º Dr. Clayton Levy Lima de Melo
Membro

“Money can run out, but talent is forever”.

(Lady Gaga)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelas oportunidades, saúde e força para superar os momentos difíceis que surgiram e surgirão durante essa caminhada.

A minha família pelo amor incondicional e por sempre estar ao meu lado, à minha tia Lucicleide, minha avó Edneide e em especial à minha mãe Lucineide que nunca mediu esforços para garantir que eu pudesse alcançar meus objetivos.

Aos meus amigos de longa data, meus irmãos de coração e aos amigos que fiz na UFRN, que sou muito grato pela amizade verdadeira e pelos vários momentos de descontração e companheirismo nas horas difíceis (períodos de provas), meu 'rapobrigado'.

Ao Prof.º Dr. Diogo Henrique Silva de Lima pela oportunidade e apoio na elaboração deste trabalho.

Ao Prof.º Dr. Erivan Ferreira Borges pelo suporte e incentivos, e todos os outros educadores que procuraram agregar conhecimento, acima de tudo, nessa jornada acadêmica.

A Stefani que através da sua arte e música me inspirou e iluminou meu mundo.

A todos que contribuíram de alguma forma para que esse objetivo fosse alcançado.

Por último agradeço também aqueles que não acreditaram em mim, pois eles me deram garra e despertaram a vontade de mostrar que estavam errados.

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo verificar o cumprimento das delimitações trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal pela Prefeitura Municipal do Natal e analisar o comportamento do gasto com pessoal entre os anos de 2012 e 2016, associando ao desempenho do Município no ranking do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, mais especificamente o seu indicador de Gastos com Pessoal. A classificação metodológica, quanto aos objetivos é considerada uma pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos, fez-se uso de pesquisa bibliográfica através do método de pesquisa empírico, quanto a abordagem do problema, essa pesquisa pode ser caracterizada como qualitativa e quantitativa. Em relação ao conjunto de dados utilizados para a realização do estudo, o Relatório de Gestão Fiscal foi utilizado como banco de dados, mais especificamente o Anexo I que contém o demonstrativo da despesa total com pessoal, disponibilizados no Portal da Transparência do Município de Natal/RN, abrangendo o período de 2012 a 2016, além dos índices obtidos através do Sistema FIRJAN. Os dados revelaram, após a realização da análise, que em 2012 o total de despesas com pessoal do município de Natal ultrapassou o Limite Máximo da Receita Corrente Líquida estabelecido pela LRF, mas conseguiu se recuperar em 2013 em 2014, quando alcançou os atributos da referida lei; porém em 2015 e 2016 os gastos com pessoal ultrapassaram o Limite Prudencial, sendo cabíveis punições, além da obrigatória redução desses gastos dentro dos próximos dois quadrimestres seguintes. Fazendo uma breve comparação com indicador de Gastos com Pessoal do IFGF, o município de Natal/RN manteve boa parte da análise com a nota ente 0,4 e 0,6, indicando que a sua gestão apresenta dificuldades quando a administração do Gasto com Pessoal.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal, IFGF, Despesa com Pessoal.

ABSTRACT

This research has the objective of verifying the fulfillment of the delimitations brought by the Law of Fiscal Responsibility by the Municipality of Natal and to analyze the behavior of the expenditure with personnel between the years of 2012 and 2016, associating to the performance of the municipality in the ranking of the FIRJAN Fiscal Management Index, more specifically, its Personnel Expenses indicator. The methodological classification, regarding the objectives is considered a descriptive research, regarding the procedures, was made use of bibliographic research through the method of empirical research, as far as the approach of the problem, this research can be characterized as qualitative and quantitative. In relation to the set of data used to carry out the study, the Fiscal Management Report was used as a database, more specifically Annex I, which contains the statement of total expenditure with personnel, available at the Transparency Portal of the Municipality of Natal/RN, covering the period from 2012 to 2016, in addition to the indexes obtained through the FIRJAN System. After the analysis, the data showed that in 2012 the total expenses of personnel of the municipality of Natal exceeded the Maximum Limit of the Net Current Income established by the LRF, but managed to recover in 2013 in 2014, when reach the attributes of the law; but in 2015 and 2016 personnel expenses exceeded the Prudential Limit, punishments being applicable, as well as the mandatory reduction of these expenses within the next two quarters. In a brief comparison with IFGF Personnel Expenses, the municipality of Natal/RN maintained a good part of the analysis with note 0.4 and 0.6, indicating that its management presents difficulties when the administration of the Spending on Staff.

Keywords: Fiscal Responsibility Law, IFGF, Personnel Expenses.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Indicadores do IFGF	27
Figura 02 – Atribuição de notas à gestão fiscal municipal	28
Figura 03 – Cálculo do IFGF Gastos com Pessoal	29

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Evolução da Despesa com Pessoal e dos Limites da LRF (2012-2016)	37
Gráfico 02 – Evolução da Despesa com Pessoal e da RCL (2012-2016)	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2012	32
Tabela 02 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2013	33
Tabela 03 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2014	34
Tabela 04 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2015	35
Tabela 05 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2016	36
Tabela 06 – Desempenho do Município de Natal no Ranking IFGF - Gastos com Pessoal (2012-2016)	39

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
DF	Distrito Federal
DTP	Despesa Total com Pessoal
FIRJAN	Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
IFGF	Índice FIRJAN de Gestão Fiscal
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Geral	13
1.2.2 Específicos	13
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	15
2.1.1 Controle da Administração Pública	16
2.2 FEDERALISMO FISCAL	17
2.3 DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL	17
2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA	18
2.5 ORÇAMENTO PÚBLICO	19
2.6 PRESTAÇÃO DE CONTAS	20
2.7 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	21
2.7.1 Despesas com Pessoal	23
2.7.1.1 Limites da Despesa com Pessoal	24
2.8 ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL – IFGF	26
2.8.1 Indicador de Gastos Com Pessoal	28
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	30
3.1 CARACTERIZAÇÕES DA PESQUISA E DO MÉTODO	30
3.2 POPULAÇÃO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS	31
3.3 TÉCNICA DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	31
4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISES	32
4.1 ADEQUAÇÃO AOS LIMITES ESTABELECIDOS PELA LRF	32
4.2 EVOLUÇÃO DA DESPESA COM PESSOAL E DA RCL	37
4.3 ASSOCIAÇÃO COM O IFGF GASTOS COM PESSOAL	39
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS	43

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA E PROBLEMA

O atual cenário econômico, político e social do Brasil demonstram que para que os serviços sejam prestados à população, bem como ocorra a manutenção dos bens públicos, é imprescindível que haja uma gestão eficiente, efetiva e eficaz dos recursos públicos e que almeje sempre se aprimorar quanto às suas atribuições.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a Carta Magna do nosso País, muitas transformações puderam ser observadas na estrutura política-administrativa brasileira. Uma das principais mudanças veio com o exposto no seu Art. 18, “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”, ou seja, garantindo autonomia para cada esfera governamental, sustentando a estrutura do Brasil de Estado Federado.

O presente estudo tem como foco a autonomia do ente federativo mais atípico da federação brasileira: o Município. A autonomia não é poder originário constitucional, mas sim, um direito político concedido e limitado pela Constituição da República.

Com a aquisição da autonomia política, administrativa e financeira, os municípios brasileiros passaram a possuir atribuições como arrecadar os tributos de sua competência, aplicar suas receitas próprias e prestar serviços à população com qualidade. O acompanhamento desses gastos, através do controle social, é um fator determinante para verificar se as necessidades da sociedade estão sendo atendidas, além de poder exigir aos governantes o cumprimento das ações do Estado.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi criada com o intuito de nortear os entes federativos, visando trazer mais transparência para os gastos públicos além de apontar parâmetros para uma administração eficiente, tem como foco promover o alcance do equilíbrio fiscal através da imposição de regras para impedir o crescimento das despesas e da fixação de limites para o gasto com pessoal e o endividamento.

Os gastos com pessoal representam uma das mais significativas parcelas dentro das despesas totais, não só das prefeituras como em todas as esferas governativas, por isso esse item obteve uma atenção especial da LRF, que determinou limites e regras específicas que tratam sobre os repasses de recursos para a efetivação dessa despesa.

Em conjunto com as diretrizes estabelecidas pela LRF, indicadores contábeis, econômicos e sociais são ferramentas de gestão que podem ser utilizadas para garantir um melhor controle dos gastos públicos quanto a sua fiscalização e aplicação, promovendo o desenvolvimento socioeconômico do município. O Índice FIRJAN é um grande aliado para ajudar na estimulação da cultura da responsabilidade administrativa no governo brasileiro.

Nesse contexto, busca-se avaliar o comportamento da despesa com pessoal presente no Portal da Transparência da Prefeitura de Municipal do Natal, bem como verificar a relação entre a receita corrente líquida e a despesa com pessoal durante os anos de 2012 e 2016, tal relação será analisada e associada ao Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, mais especificamente o índice de Gastos com Pessoal.

De acordo com o exposto acima, surge o seguinte questionamento que norteará esse trabalho: **A prefeitura municipal do Natal cumpre com as delimitações trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal no que tange aos gastos com pessoal no período de 2012 a 2016?**

Tal indagação conduz à efetivação do presente estudo.

1.2 OBJETIVOS

Com a pretensão de buscar evidências em respostas a problemática apresentada, o estudo apresenta os seguintes objetivos:

1.2.1 Geral

Verificar o cumprimento das delimitações trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal pela Prefeitura Municipal do Natal e analisar o comportamento do gasto com pessoal entre os anos de 2012 e 2016, associando ao desempenho do Município no ranking do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, Gastos com Pessoal.

1.2.2 Específicos

Para atender o objetivo geral, os seguintes objetivos específicos foram fixados:

- Mensurar a receita corrente líquida e a despesa com pessoal para cada exercício;

- Verificar se as disposições dos limites estabelecidos pela LRF, da despesa com pessoal, estão sendo cumpridas;
- Analisar o comportamento do gasto com pessoal no período de 2012 a 2016; e
- Relacionar as variáveis utilizadas na pesquisa com o Índice FIRJAN de Gestão Pessoal, tendo como foco o Indicador de Gastos com pessoal.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A utilização do dinheiro público vem sendo debatida e exigida entre os cidadãos, o que deveria promover um aprimoramento na avaliação do desenvolvimento socioeconômico na esfera municipal brasileira, tendo como consequência a divulgação e uma maior transparência da realidade dos recursos públicos.

Há uma profunda ligação entre a Administração Pública e a Contabilidade, visto que são as informações contábeis que fornecem ao administrador o conhecimento necessário para garantir a tomada de decisões durante sua gestão e, portanto, obtendo um bom proveito da aplicação dos recursos públicos.

A presente pesquisa contribuirá para estudos ao redor deste tema na medida em que pretende proporcionar uma disseminação do conhecimento acerca da responsabilidade fiscal. Trazendo à tona a necessidade da transparência das contas públicas, bem como fortalecer o exercício do controle social, visto que essa é uma área que vem ganhando mais cautela da população devido aos escândalos que a política brasileira vem protagonizando.

A justificativa dessa pesquisa baseia-se em viabilizar conhecimento sobre a gestão da despesa com pessoal a nível municipal, promovendo uma indagação acerca do desempenho dos municípios, conhecer os efeitos da gestão fiscal de forma a efetivar a importância dessa ferramenta e como ela pode proporcionar a eficácia da administração quando exercida corretamente; além de possuir certa relevância em termos sociais, por desencadear uma ideia de controle social mais presente e voltado ao exercício da cidadania.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública é uma atividade do Direito Público, desenvolvida pelos entes federativos, onde um conjunto de órgãos, que se encontram a serviço do poder político, são instituídos para gerir os bens públicos e suprir as necessidades mais urgentes da comunidade de modo direto; garantindo o bem coletivo e a realização do interesse público, como forma de cumprir as determinações do Governo; e obedecendo aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A administração pública é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos para a prestação dos serviços públicos, e para a gestão dos bens públicos, promovendo o benefício da coletividade de forma satisfatória (MEIRELLES, 2015).

Oliveira (2014) salienta como conceito da administração pública as funções de planejamento, organização, orientação, execução, avaliação e melhoramento das ações administrativas tendo sempre como objetivo o alcance das demandas dos cidadãos.

Outro conceito trazido por Castro (2011, p. 18), diz que a administração pública é o “conjunto de órgãos instituídos para a consecução concreta dos objetivos do Governo, em sentido formal, e a atividade pública ou serviço público, em sentido material”.

A diferença entre a administração pública e a privada pode ser explicada ao destacar que tudo o que não for proibido por lei, é permitido na administração privada. Já na administração pública, nada pode ser exercido além daquilo que esteja especificado na lei.

Toda atividade do administrador público deve ser orientada para alcançar o objetivo do bem da coletividade gerida, caso o interesse do conjunto não seja praticado, significa que os atos administrativos são ilícitos e imorais. A comunidade não institui a administração senão como meio para atingir o bem-estar social.

Os atos administrativos, praticados pelos órgãos designados e seus agentes públicos, são atos de execução – por possui um caráter instrumental, ou seja, é um instrumento para o Estado conseguir os seus objetivos, não cabe a administração pública exercer atos de governo. O ato administrativo é, portanto, toda manifestação unilateral de vontade da administração pública que, atuando dessa forma, tenha como único objetivo imediato adquirir; resguardar transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou até mesmo impor obrigações aos administrados ou a si própria (MEIRELLES, 2015).

As atividades da administração pública devem possuir caráter politicamente neutro, sendo exercidas com responsabilidade técnica e legal, pois suas atividades estão vinculadas a Lei e não a política, logo, devem seguir os preceitos legais de forma minuciosa. As atividades de cada órgão são delimitadas por sua área de atuação, consolidando a ideia de que os atos administrativos devem apresentar conduta hierarquizada; os poderes são organizados apresentando diferentes graus e escalões, mesmo que os órgãos apresentem autonomia, funcionam, em parte, de forma interligada.

2.1.1 Controle da Administração Pública

O controle é considerado uma das funções básicas da administração pública. A definição de controle da administração pública trazido por Di Pietro (2001), diz que o controle seria o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, que possuíam o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação levando em consideração os princípios que lhe são impostos através do ordenamento jurídico.

Com outras palavras, o controle pode ser definido como o conjunto de procedimentos que apuram a gestão de forma a cooperar no alcance dos seus objetivos ou impedir que se desvie deles.

Através da transparência e da eficiência e eficácia do gerenciamento de recursos públicos, o controle visa verificar a legitimidade dos atos administrativos no alcance do seu objetivo. O controle da administração pública pode ser exercido internamente, por ela própria, ou externamente, quando o controle é feito por outros órgãos públicos e pelos cidadãos.

O controle faz parte de um conjunto de ações primordiais que os governantes precisam adotar para administrar os recursos da população, que abrange um roteiro que envolve planejamento, orçamento e execução. Portanto além do próprio controle, os atos administrativos são controlados por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, externamente, de acordo com Controle (2009, apud Silva, 2012).

É fundamental que a população entenda o papel do exercício da cidadania na concepção de controle de recursos públicos e da gerência do Estado, pois são constituídos como direito do cidadão. A ideia do controle externo impulsiona a busca do bem coletivo, pois promove uma melhoria da administração pública, fazendo com que os gestores aprimorem seu governo para garantir uma melhor qualidade de vida à população. Por esse motivo, essa atuação precisa ser mais espargida para que essa ideia seja concretizada.

2.2 FEDERALISMO FISCAL

Não há uma conceituação específica em relação ao termo federalismo. Um conceito genérico define o federalismo como sendo a união de entes federados dotados de autonomia e submetidos a um poder central, geral, dotado de soberania (LOVATO, 2006).

A CF afirma que o sistema federativo brasileiro é indissolúvel – juntamente com o princípio da simetria constitucional que abrange todos os entes federativos (Estados, Distrito Federal e Municípios) que em soma correspondem a União Federativa do Brasil.

Entende-se o federalismo fiscal como instrumento da política econômica, que é composto por um conjunto de procedimentos que busca estudar como se dá a repartição fiscal e de competências entre as esferas do governo e em seguida maximizar as formas mais eficientes de arrecadar recursos, distribuir renda e garantir o crescimento econômico, auxiliando os entes federativos de forma a gerir melhor seus órgãos e atribuir uma oferta mais qualificada de bens e serviços à população.

Assim como na administração pública, o bem comum é o objeto fim do federalismo fiscal, portanto ele organiza as finanças públicas de forma a garantir uma adequada distribuição de recursos para que as necessidades de cada âmbito da nação sejam atendidas, criando a partir dessa ordenação diferentes instancias de poder para atingir a sua meta.

2.3 DESCENTRALIZAÇÃO FISCAL

A autonomia dos entes federativos sustenta a relação vertical da Federação Brasileira que ocorre entre a União, os Estados e os municípios. Essa relação, em tese, garante liberdade para os governos locais quanto ao seu ordenamento político e administrativo, visando adaptar as alocações de recursos públicos levando em consideração as necessidades locais.

O processo de descentralização teve início de forma não planejada, a partir dos anos 80, tendo como motivo os conflitos que existiam entre os entes federativos pela imposição da concentração dos recursos públicos na União causados pelo regime militar. Um dos objetivos da descentralização, portanto, foi o fortalecimento financeiro e político dos Estados e municípios em relação ao governo central de forma a reestabelecer a independência e fortalecer a democracia (GUEDES; GASPARINI, 2007).

A descentralização do poder, levando em consideração a imensidão do território do país e as vastas culturas e regiões, promove uma melhor idealização acerca da autonomia de cada governo, justamente por possuir necessidades imediatas diferentes em cada região.

A descentralização fiscal prega uma participação proeminente das unidades governamentais subnacionais nos gastos governamentais e na arrecadação de recursos, garantindo uma redistribuição das responsabilidades fiscais; implicando numa aproximação das necessidades dos cidadãos com os bens e serviços públicos prestados pelo governo, adequando as políticas de governo com as preferências da população.

Para Guedes e Gasparini (2007), a Constituição Federal de 1988, absorvendo essa proposta de revigoração da democracia, trouxe mudanças para o federalismo fiscal brasileiro, determinando os entes que compõem a Federação Brasileira e garantindo a eles autonomia de forma equilibrada em relação a direitos e deveres, passando a assumir também papel de maior relevância na prestação dos serviços de âmbito local e social. A participação nas transferências governamentais foi um fator que pesou mais do que a independência da carga tributária municipais quando se trata do fortalecimento financeiro dos municípios.

A autonomia pretendida pela CF e pelo Federalismo encontra uma barreira quando se observa a submissão dos poderes locais ao poder central causada pelo frequentemente contingenciamento de verbas federais. Segundo o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão o contingenciamento consiste no retardamento ou, ainda, na inexecução de parte da programação de despesa prevista na Lei Orçamentária em função da insuficiência de receitas.

2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA

Nos termos atuais, Kohama (2016, p. 25) traz o conceito da Contabilidade como sendo “uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade”.

Silva (2004, p. 96) trata a Contabilidade como um instrumento fundamental de controle e “deve ser o canal para a introdução da sistemática do controle, pois sem ela as mudanças estão condenadas ao fracasso, principalmente quando os dirigentes não acreditam nas novas técnicas ou não as compreendem”.

Logo, um dos objetivos da contabilidade é gerar relatórios que contenham informações relevantes e de fácil compreensão, para as de tomadas de decisões. Informações essas que proporcionam o acompanhamento permanente da situação da entidade, de forma a auxiliar no processo de planejamento, execução e controle administrativo, no que tange o patrimônio público.

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil, e foi através de um estudo da Divisão de Inspeção da Contabilidade – Contadoria Central do Estado feito em 1954, com o intuito de esclarecer as suas características, Kohama (2016, p. 25) diz que a Contabilidade Pública “é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”. Conceito este que está adequado e de acordo com as normas legais vigentes.

Como descrito no Art. 83 da lei nº 4.320/64 a Contabilidade Pública evidenciará “a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. A contabilidade permite a classificação e provisionamento de receitas e a fixação de despesas dentro do orçamento público, medidas que estão estabelecidas através da Lei do Orçamento.

2.5 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público é um instrumento de planejamento, controle e execução das finanças públicas e é de extrema para a gestão dos gastos públicos. O conceito de orçamento público é trazido por Andrade (2012) como sendo a função primordial da gestão pública de estimar as receitas e fixar as despesas pois é neste momento em que se define legalmente a formalização da utilização dos recursos disponíveis nas instituições públicas, através das dotações orçamentárias; e ainda diz que o orçamento público nada mais é do que a materialização do planejamento do Estado, seja na manutenção de sua atividade ou seja na execução de seus projetos.

Andrade (2012, p. 43) salienta que o orçamento público é “o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização, em que a alocação de recursos visa à consecução de objetivos e metas”. O orçamento é a primeira peça de planejamento e controle dos entes públicos.

A Lei Federal nº 4.320/64, conhecida também como Lei do Orçamento, estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, como disposto em seu preâmbulo.

A Lei do Orçamento de 1964 trouxe várias melhorias para o orçamento público brasileiro. Foi através dela que foi possível a obtenção de uma padronização na contabilização das operações e também o estabelecimento de normas precisas para o orçamento público no sentido de controlar e salvaguardar o patrimônio público.

O Art. 2º da Lei nº 4.320/64 diz que “a Lei de Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”.

O sistema de planejamento do Brasil é composto por três instrumentos: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei de Orçamentos Anuais.

De acordo com o § 1º do Art. 165 da CF, o Plano Plurianual estabelecerá, de forma regionalizada “as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” e “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”, é o que traz o § 1º do Art. 167 da CF.

O § 2º do Art. 165 da CF, diz que a LDO “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente” e que servirá de orientação para a LOA que “disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.” Como exposto no Art; 45 da LRF, a LOA só incluirá novos projetos após adequadamente atendidos os projetos em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público, de acordo com os termos em que dispuser a LDO.

Dessa forma, percebe-se que o orçamento público é uma técnica de planejamento e programações de ações que quando bem elaborado, deve visar o alcance das prioridades e necessidades da população, servindo como instrumento para garantir o bem-estar da coletividade.

2.6 PRESTAÇÃO DE CONTAS

O Tribunal de Contas da União (TCU) traz através do art. 1º, § 1º, III, da sua Instrução Normativa nº 57 de 2008, o conceito de prestações de contas como um processo de contas que se refere à gestão dos responsáveis por unidades jurisdicionadas da Administração Federal indireta, e também daquelas unidades que não são classificadas como integrantes da Administração Federal Direta.

O sistema normativo jurídico, de forma complementar, traz toda uma legislação sobre o exercício da prestação de contas dos gestores públicos ao poder público, bem como à população como um todo.

O parágrafo único do Art. 70 da Constituição Federal de 1988, delimita a obrigação de prestar contas à “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

Platt Neto *et al* (2007) traz o entendimento de o princípio da publicidade é fundamental para garantir o exercício do controle social, que tem como base o exercício do poder democrático, pois é assim que a população tem acesso aos atos praticados pelos gestores da administração pública.

2.7 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe uma significativa importância para o processo de desenvolvimento do país, pois traz orientações que visam disciplinar os administradores do governo em relação as finanças públicas de forma a evidenciar a responsabilidade impostas a eles pela comunidade que os elegeu.

O STN diz que a LRF brasileira é um dos instrumentos mais fortes de transparência em relação aos gastos públicos, por indicar parâmetros para uma administração eficiente, e foi inspirada em exemplos bem-sucedidos em países como os Estados Unidos e a Nova Zelândia.

A LRF é o principal instrumento regulador da administração pública brasileira no que tange a tributação e o orçamento. De acordo com o caput do art. 1º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a LRF tem como principal objetivo estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”, bem como criar um paralelo entre o planejamento e a execução dos gastos públicos. As disposições desta lei são cabíveis a todos os entes federativos do Brasil.

É válido ressaltar que a LRF surgiu para complementar a Lei nº 4.320/64; essas leis são de extrema importância e fundamentais na gestão de recursos públicos.

Os pressupostos da LRF são trazidos no Art. 1º, § 1º, e tratam sobre ação planejada e transparente, prevenção de riscos e a correção de desvios que sejam capazes de trazer prejuízo ao erário público.

Platt Neto *et al* (2007, p. 80) pressupõe que “a transparência, como princípio da gestão fiscal responsável, pressupõe a publicidade e a compreensibilidade das informações”. Portanto, a LRF é um instrumento importante na garantia da eficiência da gestão pública.

Os instrumentos prescritos pela LRF para o planejamento do gasto público são os mesmos já adotados na Constituição Federal: o PPA, a LDO e a LOA. Porém a LRF enfatiza harmonia entre as atividades de planejamento e as atividades de execução do gasto público.

Com a sua criação, os municípios brasileiros – bem como os estados, o distrito federal e a união, obtiveram mais suporte para a administração de suas contas públicas, pois foram criados limites, parâmetros e metas fiscais a serem cumpridas pelos gestores públicos, como forma de regular a movimentação do dinheiro público.

Os limites e condições estabelecidos pela LRF tratam sobre 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. O foco desse estudo será o tratamento da Despesa com Pessoal no âmbito municipal.

Além do controle e da fiscalização, a responsabilidade fiscal tem como pilar a transparência da gestão fiscal, o que deveria influenciar no comportamento dos gestores para conquistar a otimização da alocação dos recursos públicos. Todos os governantes de todas as esferas de poderes passaram a seguir regras e limites para que as suas finanças sejam administradas de forma equilibrada e com mais transparência. O Art. 48 da LRF define os seguintes instrumentos:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos 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.

Além da obrigatoriedade da emissão de demonstrações e relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, a transparência assegura o incentivo à participação popular no processo de elaboração do orçamento, principalmente no âmbito municipal; e institui a disponibilidade para consulta das contas dos administradores, durante todo o exercício.

Borges (2012) afirma que a LRF conseguiu superar as suas fragilidades legais no decorrer da sua implantação e colocou a contabilidade como principal instrumento de controle social, incentivando o exercício da gestão participativa, favorecendo com a *accountability* e, portanto, garantindo a transparência das contas públicas.

Caso os preceitos estabelecidos pela LRF não sejam cumpridos por qualquer ente da Federação, causando prejuízo ao erário público, os entes e os administradores podem sofrer punições de acordo com o nível de transgressão das regras sancionadas pela LC nº 101.

Essas punições podem ser observadas no Art. 73 da própria Lei:

Art. 73. As infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o DecretoLei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950; o DecretoLei no 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente.

O ente federativo pode vir a sofrer sanções institucionais, iniciando com a suspensão das transferências voluntárias podendo chegar a suspensão de obtenção de crédito e contratação de operações de crédito. Enquanto que a responsabilidade dos atos pode ser atribuída ao seu respectivo governante, fazendo com que o mesmo possa vir a sofrer sanções pessoais, sendo atribuídas por multa, cassação e perda do cargo, podendo chegar à punição máxima, que seria a prisão.

A LRF tornou-se uma lei complexa pois buscou englobar todos os aspectos das finanças públicas. Com o cumprimento dessas normas, espera-se que os entes da Federação mantenham um controle constante dos seus recursos de forma a trazer mais eficiência quanto a disponibilidade de mais recursos para promover mais avanços através de investimento em programas de desenvolvimento social e econômico, “a obtenção deste resultado indicará um desenho institucional adequado para o objetivo proposto para a Lei” (GIUBERTI, 2006, p. 8).

2.7.1 Despesas com Pessoal

Os gastos com pessoal na folha de pagamento representam uma parcela principal dentro das despesas correntes do setor público brasileiro. A despesa corrente engloba as despesas de custeio utilizadas para a manutenção das atividades dos órgãos da administração pública. A limitação dos gastos da despesa com pessoal é um instrumento necessário para manter o setor público, pois dessa forma haverá também recursos para a sua manutenção e para atender as outras demandas sociais.

São considerados itens da despesa com pessoal os 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, conforme o que estabelece o caput do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

Os valores que se referem aos contratos de mão-de-obra terceirizada utilizadas na substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”, por não apresentarem vínculo jurídico ou funcional e, conseqüentemente, não podem ser classificados com pessoal ativo.

A apuração da despesa total com pessoal, utilizada como referência para o cálculo, é feita através da soma da despesa realizada no referido mês com o valor das outras onze despesas imediatamente anteriores, formando a apuração no último período equivalente a 12 meses, adotando-se, portanto, o regime de competência, que registra uma transação no momento em que ela ocorre.

2.7.1.1 Limites da Despesa com Pessoal

A despesa com pessoal é a principal rubrica da despesa corrente, e por ser um ponto que mais afeta o gasto público, foi um dos motivos para a criação de limites específicos que regem sobre a folha de pagamento.

A LRF, através do Art. 19, determina dois limites distintos para os gastos com pessoal no setor público, para a União 50% da Receita Corrente Líquida é destinada para gastos com pessoal, para Estados e municípios o percentual da RCL a ser destinada a despesa com pessoal é de 60%.

De acordo com o Ministério da Fazenda do STN, a Receita Corrente Líquida é o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais.

Os critérios de repartição dos limites globais trazidos no Art. 19 da LRF, são executados de acordo com o exposto em seu Art. 20:

Na Esfera Federal o limite máximo de 50% da RCL é distribuído da seguinte forma:

- 37,9% para o Poder Executivo;
- 6% para o Poder Judiciário;
- 2,5% para o Poder Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas;
- 0,6% para o Ministério Público da União; e
- 3% para custeio de despesas do DF e de ex territórios.

Na Esfera Estadual, o limite de 60% da RCL será de:

- 2% para o Ministério Público;
- 3% para o Poder Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Estado;
- 6% para o Poder Judiciário; e
- 49% para o Poder Executivo.

Na Esfera Municipal, o limite máximo para gastos com pessoal (60% da RCL) será distribuído em:

- 6% para o Legislativo, incluindo o Tribunal de Contas do Município, se houver; e
- 54% para o Poder Executivo.

Nos Poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público, os limites serão repartidos, entre os seus diversos órgãos, na proporção das despesas que vinham sendo realizadas em exercícios anteriores, segundo determinação de regras ficadas pela LRF.

O acréscimo da despesa total com pessoal tem amparo da LRF quando essa despesa se encontra abaixo dos limites fixados na Lei. Caso isso ocorra, a despesa com pessoal poderá ser acrescida em até dez por cento em relação à despesa verificada no exercício imediatamente anterior, até o final do terceiro exercício após a vigência da LRF, desde que não ultrapasse os seus limites máximos já estipulados.

Como disposto no § 1º do Art. 59 da LRF, os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no Art. 20 quando constatarem: que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% do limite estabelecido. Sendo esse percentual, portanto, tratado como o Limite de Alerta.

Medidas proibitivas e mecanismos de correção de desvios foram criados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, estão presentes no Art. 22 da mesma e são postos em pratica quando a despesa total com pessoal excede a medida, como exposto pelo Art. 20, de 95% do limite, sendo este percentual tratado como Limite Prudencial. Caso o Poder ou órgão em questão tenha incorrido no excesso do limite, fica vedado: concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título; a criação de cargo, emprego ou função; alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; e a contratação de hora extra, salvo em situações previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Caso haja o excesso superior a 95% do limite, além das medidas proibitivas expostas pelo Art. 22, o percentual excedente deve ser eliminado nos próximos dois quadrimestres, desde que, pelo menos, 1/3 do que foi ultrapassado seja abolido no primeiro quadrimestre, como exposto no Art. 23.

Os mecanismos de correção e adequação aos limites de despesas com pessoal são delimitados pelo Art. 169, § 3º da CF, acarretam na redução de em, pelo menos, vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança; e na exoneração dos servidores não estáveis. O Art. 169, § 4º da CF determina que caso as medidas não sejam suficientes para assegurar o cumprimento das determinações da LRF e o limite ainda não esteja dentro da previsão legal, haverá a hipótese do servidor efetivo perder o cargo, mediante ato normativo objeto de redução de pessoal e indenização correspondente a um mês de remuneração por ano de serviço.

Outra medida da LRF é de vetar nos últimos 180 dias da legislatura ou do mandato dos chefes do Poder Executivo, a edição de ato que provoque aumento da despesa de pessoal, nos Poderes Legislativo e Executivo. Sendo essa a exceção, os eventuais aumentos de salário, gratificações ou reestruturação de carreiras estarão sujeitos à edição de lei específica.

2.8 ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL - IFGF

O índice FIRJAN de Gestão Fiscal foi elaborado em 2012 através da necessidade de avaliar a gestão pública dos municípios; o IFGF verifica e analisa a alocação dos gastos públicos e como esses investimentos atuam no desenvolvimento social dos municípios, ou seja, como os tributos arrecadados estão sendo administrados pelas prefeituras e as suas consequências para o município e a população.

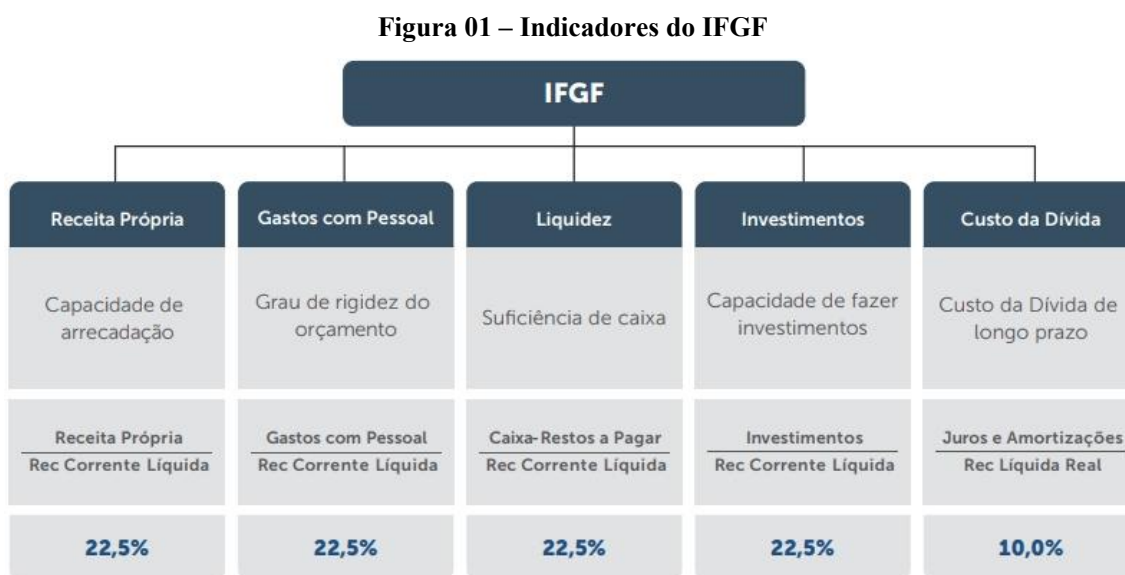
É caracterizado como uma ferramenta de controle social, uma manifestação da democracia e da cidadania, que tende a estimular a competência da responsabilidade administrativa, trazendo mais transparência às contas públicas, e que consequentemente aprimora a gestão fiscal dos municípios de forma a aperfeiçoar as tomadas de decisões dos gestores públicos quanto a alocação de recursos.

Tendo como base de dados as informações prestadas pelos municípios à STN, o IFGF divulga estatísticas oficiais anuais como forma de alcançar o seu propósito de cooperar para a promoção de uma gestão pública mais eficiente e democrática. Esse estudo abrange os municípios e consequentemente contribui com informações dos estados, regiões e até mesmo do país no geral.

O Índice FIRJAN de Gestão Fiscal é composto por cinco indicadores, são eles: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida. As variáveis estudadas por cada índice são determinadas da seguinte forma pelo Sistema FIRJAN:

- IFGF Receita Própria: mede o total de receitas geradas pelo município, em relação ao total da RCL. Esse índice permite avaliar o grau de dependência das prefeituras sobre as transferências dos estados e da União.
- IFGF Gastos com Pessoal: representa quanto os municípios gastam com pagamento de pessoal, em relação ao total da RCL. Mede o grau de rigidez do orçamento.
- IFGF Investimentos: acompanha o total de investimentos em relação à RCL. Esse indicador mede a parcela do orçamento municipal destinada aos investimentos, capazes de aumentar a produtividade do trabalhador e promover o bem-estar da população.
- IFGF Liquidez: medindo a liquidez da prefeitura como proporção das receitas correntes líquidas. Verifica se os recursos estão sendo mantidos em caixa para honrar com os restos a pagar acumulados no ano.
- IFGF Custo da Dívida: corresponde às despesas de juros e amortizações, em relação ao total das Receitas Líquidas Reais. Esse índice avalia o comprometimento do orçamento com o pagamento de juros e amortizações de empréstimos contraídos em exercícios anteriores.

A Figura 01 traz o quadro-resumo dos indicadores que compõem o IFGF e a sua representatividade no cálculo do índice.



Fonte: IFGF (2017)

A leitura dos resultados dos índices é feita de forma simples, utiliza uma pontuação de 0 a 1, as notas mais próximas a 1 indicam o nível de eficiência da gestão fiscal do município.

Após a atribuição de notas, há uma classificação que indicará a situação do desempenho da gestão fiscal municipal. Existem quatro classificações, conceitos que vão de A a D, indo de gestão eficiente a gestão crítica, como pode ser observado na Figura 02.

Figura 02 – Atribuição de notas à gestão fiscal municipal



Fonte: IFGF (2016).

2.8.1 Indicador de Gastos com Pessoal

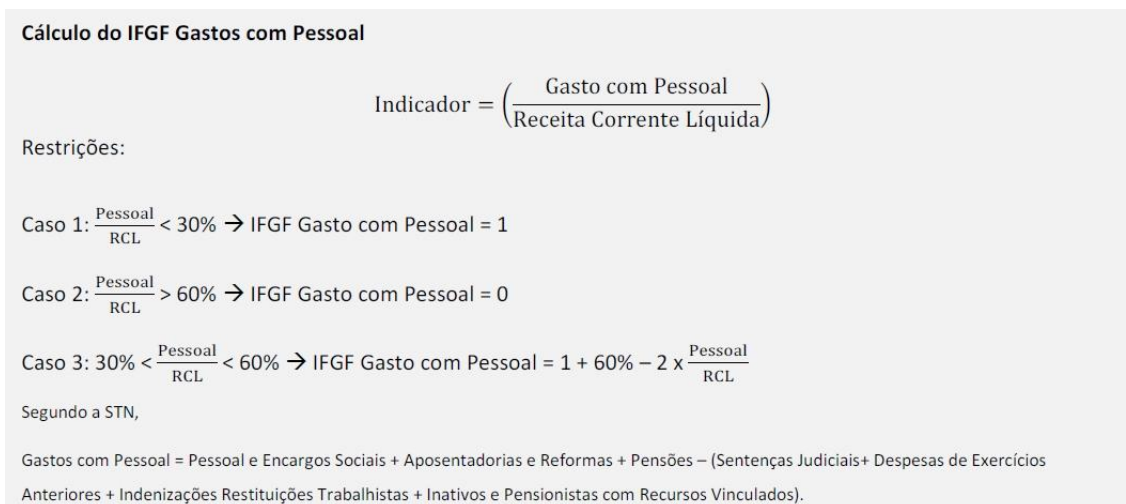
Tendo em vista que o gasto com pessoal apresenta a maior participação na despesa total de um município, esse é o principal item do orçamento das prefeituras brasileiras.

O Sistema Firjan elaborou o IFGF Despesa com Pessoal para avaliar o comprometimento das receitas com as despesas com pessoal, ou seja, esse indicador representa quanto os municípios gastam com pagamento de pessoal, em relação ao total da Receita Corrente Líquida; demonstrando também o espaço de manobra das prefeituras para execução de suas políticas públicas (FIRJAN, 2016). Esse indicador, portanto, avalia o grau de rigidez do orçamento do município quanto a execução das políticas públicas municipais; a dependência do orçamento em relação ao gasto com pessoal.

A metodologia do cálculo desse índice segue a mesma base dos limites estipulados pela LRF. Foram adotados dois parâmetros para a elaboração do indicador. Com o objetivo de penalizar os municípios que descumpriram os limites impostos pela LRF, o primeiro utiliza como nota de corte o teto oficial para os gastos com funcionalismo estabelecido por aquela lei: 60% da RCL. O segundo considera como menor valor o percentual de 30% da RCL, metade do limite legal. Ou seja, o município que superar os 60% receberá 0 (zero) no IFGF Gastos com Pessoal e o que registrar percentual inferior a metade disto receberá 1 (um) que é a nota máxima (FIRJAN, 2016).

A Figura 03 demonstra a metodologia do cálculo do IFGF de Gastos com Pessoal.

Figura 03 – Cálculo do IFGF Gastos com Pessoal



Fonte: IFGF (2016).

Segundo FIRJAN (2016) as despesas com funcionalismo público têm apresentado uma parcela de comprometimento cada vez maior dos orçamentos municipais. Por apresentar comportamento inflexível, o aumento do nível de comprometimento entre as receitas e essa despesa deve ser evitado, pois como a RCL possui uma característica fixa, isso afeta as políticas públicas por acarretar na redução da destinação de recursos para outros fins.

FIRJAN (2017) sugere que a busca pela gestão fiscal eficiente deve ser fundada no controle das despesas com pessoal pois só assim será possível reduzir a carga tributária e aumentar o investimento público, sem que haja o comprometimento do equilíbrio fiscal.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Rampazzo (2005), a pesquisa é caracterizada pela ligação de variados procedimentos que se interligam, permitindo a busca por elementos, documentos, dentre outras informações que possibilite solucionar e encontrar a resposta para o tema proposto, utilizando-se, portanto, da metodologia científica.

A pesquisa é um processo utilizado para buscar respostas ou até mesmo a descoberta de novos conhecimentos, tendo como base uma problemática e utilizando determinados procedimentos metodológicos para suprir as necessidades do estudo.

Köche (2011) traz a ideia de que a metodologia científica deve esclarecer a forma que utilizada na análise do problema proposto (como, onde, com o que ou com quem); além de especificar o design, a população, a amostra, os instrumentos e o plano de coleta, e a tabulação e análise dos dados.

A metodologia tem como objetivo demonstrar a sistemática utilizada na pesquisa, indicando os procedimentos para o alcance das respostas fundamentais.

3.1 CARACTERIZAÇÕES DA PESQUISA E DO MÉTODO

Conforme Beuren e Raupp (2012) a tipologia de uma pesquisa deve ser norteadas quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e a abordagem do problema.

Quanto aos objetivos propostos, este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, nesse sentido dados serão coletados e descritos sem que haja interferência do pesquisador. De acordo com Gil (2002), um dos principais objetivos do trabalho descritivo é justamente descrever as características de determinada população e/ou fenômeno, podendo ir além e identificar a natureza da relação entre as variáveis.

Em relação aos procedimentos realizados, uma revisão da literatura foi feita por meio de uma pesquisa bibliográfica, utilizando-se de informações já documentadas; e foi efetuada uma coleta de dados através do método de pesquisa empírico - analítico (arquivo/empirista - banco de dados) que consiste na utilização de técnica de coleta, tratamento e análise de dados com métricas quantitativas, utilizados para a construção dos resultados.

No que tange a abordagem do problema, essa pesquisa pode ser caracterizada como qualitativa, tendo como foco as particularidades do objeto de pesquisa e pela assimilação das suas variáveis; e também como quantitativa, onde métodos estatísticos são utilizados para a quantificação de dados.

Os dados coletados serão utilizados para verificar como a despesa com pessoal vem se comportando e comprovar a aderência existente entre a gestão dessa despesa e o Indicador de Gasto com Pessoal que deriva do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF).

Após o levantamento das informações, poderemos observar se as diretrizes da LRF quanto as delimitações do gasto com pessoal, como estão sendo seguidas e como esse gasto está sendo gerido para garantir o alcance das necessidades da população.

3.2 POPULAÇÃO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS

Dadas as características da pesquisa, no tratamento dos dados são considerados todos os valores equivalentes ao gasto com a despesa com pessoal. O conjunto de dados utilizados para a realização do estudo tem como base o Relatório de Gestão Fiscal, mais especificamente o Anexo I que contém o demonstrativo da despesa total com pessoal, obrigatoriamente divulgado pelos municípios, disponibilizados no Portal da Transparência do Município de Natal - RN, abrangendo o período de 2012 a 2016. Isso foi possível, pois a LRF designa todos os municípios a encaminharem suas contas anuais para serem divulgadas, permitindo com que haja um histórico de dados a serem acompanhados e comparados. Além dos índices obtidos através do Sistema FIRJAN.

Os demonstrativos obtidos do Anexo I do RGF foram coletados por meio dos instrumentos citados e foram reproduzidos em planilhas da ferramenta do Microsoft Office Excel 2016 ®.

3.3 TÉCNICA DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Inicialmente, as informações coletadas serão agrupadas e confrontadas para verificar se o percentual entre a Despesa Total com Pessoal e a Receita Corrente Líquida ultrapassou o limite estabelecido pela LRF; analisando, portanto, a relação entre a DTP e a RCL do município de Natal entre os anos de 2012 e 2016; além de associar os resultados encontrados com o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal – Gastos com Pessoal dos anos de 2012 a 2015.

Esta pesquisa se propõe a acompanhar e analisar o comportamento da Despesa de Gastos com Pessoal entre os anos de 2012 e 2016, verificando o cumprimento da LRF, e fazendo também uma comparação com os dados trazidos pelo IFGF – Gastos com Pessoal.

4 RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISES

Para atender aos objetivos traçados, as análises foram desenvolvidas em 3 blocos:

O primeiro bloco consiste em analisar o demonstrativo da despesa com pessoal da Prefeitura de Natal entre os anos de 2012 e 2016, verificando o cumprimento dos limites de gasto com pessoal. O segundo bloco traz gráficos que demonstram a evolução da Despesa com Pessoal nesse período de cinco anos. Enquanto que o terceiro bloco traz o IFGF do município de Natal – RN, bem como a sua classificação no ranking geral do indicador de Gastos com Pessoal e a sua evolução entre os anos de 2012 e 2016.

4.1 ADEQUAÇÃO AOS LIMITES ESTABELECIDOS PELA LRF

A Tabela 01 traz o demonstrativo da despesa com pessoal do município de Natal/RN no ano de 2012.

Tabela 01 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2012

Despesa com Pessoal	Despesa Liquidada Jan - Dez (em R\$)
Despesa Bruta com Pessoal (I)	773.816.939,09
Pessoal Ativo	607.797.921,39
Pessoal Inativo	76.429.194,46
Pensionista	31.640.194,59
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do Art. 18 da LRF)	57.949.628,65
Despesas não computadas (§ 1º do Art.19 da LRF) (II)	72.333.226,44
Indenizações por Demissão e Incentivos à demissão voluntária	543.371,13
Decorrentes de decisão judicial de período anterior ao da apuração	18.009.301,64
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	8.752.705,83
Inativos e Pensionistas com recursos vinculados	45.027.847,84
Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I - II)	701.483.712,65
Receita Corrente Líquida - RCL (IV)	1.288.992.434,71
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre RCL (V) = (III)/(IV)	54,42%
Limite Máximo (VI) = (54% x IV) (incisos I, II e III do Art. 20 da LRF) - 54%	696.055.914,74
Limite Prudencial (VII) = (95% x VI) (parágrafo único do Art. 22 da LRF) - 95%	661.253.119,01
Limite de Alerta (VIII) = (90% x VI) (inciso II, § 1º do Art. 59 da LRF) - 90%	626.450.323,27
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre o Limite Máximo (IX) = (III)/(VI)	100,78%

Fonte: RGF – Anexo I – Prefeitura Municipal do Natal (2012).

Através da Tabela 01, observa-se que o percentual da Despesa Líquida com Pessoal em relação a RCL foi de 54,42%. Portanto, o limite máximo estabelecido pela LRF de 54% foi ultrapassado no ano de 2012. Fato este que ocorreu ao final de um mandato, indo contra o que é trazido pelo parágrafo único do Art. 21 da LRF que diz que não é permitido ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no Art. 20 da mesma lei.

A Tabela 02 traz o demonstrativo da despesa com pessoal da Prefeitura de Natal no ano de 2013.

Tabela 02 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2013

Despesa com Pessoal	Despesa Liquidada Jan - Dez (em R\$)
Despesa Bruta com Pessoal (I)	795.820.600,64
Pessoal Ativo	647.061.081,20
Pessoal Inativo	94.343.668,38
Pensionista	25.687.159,22
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do Art. 18 da LRF)	28.728.691,84
Despesas não computadas (§ 1º do Art.19 da LRF) (II)	92.456.582,45
Indenizações por Demissão e Incentivos à demissão voluntária	550.584,68
Decorrentes de decisão judicial de período anterior ao da apuração	15.777.248,34
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	13.164.843,05
Inativos e Pensionistas com recursos vinculados	62.963.906,38
Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I - II)	703.364.018,19
Receita Corrente Líquida - RCL (IV)	1.444.494.293,12
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre RCL (V) = (III)/(IV)	48,69%
Limite Máximo (VI) = (54% x IV) (incisos I, II e III do Art. 20 da LRF) - 54%	780.026.918,28
Limite Prudencial (VII) = (95% x VI) (parágrafo único do Art. 22 da LRF) - 95%	741.025.572,37
Limite de Alerta (VIII) = (90% x VI) (inciso II, § 1º do Art. 59 da LRF) - 90%	702.024.226,46
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre o Limite Máximo (IX) = (III)/(VI)	90,17%

Fonte: RGF – Anexo I – Prefeitura Municipal do Natal (2013).

De acordo com a Tabela 03, observou-se uma queda no percentual do total da Despesa Líquida com Pessoal sobre a RCL em relação ao ano anterior, que em 2013 foi de 48,69%, ou seja, a despesa com pessoal do município de Natal/RN voltou a se enquadrar no limite estabelecido pela LRF. Porém ultrapassou o Limite de Alerta, e chegou em 90,17% do Limite Máximo cabendo, portanto, ao Tribunal de Contas alertar ao poder executivo em questão.

A Tabela 03 referencia o demonstrativo da despesa com pessoal da Prefeitura de Natal no ano de 2014.

Tabela 03 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2014

Despesa com Pessoal	Despesa Liquidada Jan - Dez (em R\$)
Despesa Bruta com Pessoal (I)	899.655.541,53
Pessoal Ativo	753.849.603,22
Pessoal Inativo	117.668.694,63
Pensionista	27.704.454,08
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do Art. 18 da LRF)	432.789,60
Despesas não computadas (§ 1º do Art.19 da LRF) (II)	104.434.799,37
Indenizações por Demissão e Incentivos à demissão voluntária	432.761,16
Decorrentes de decisão judicial de período anterior ao da apuração	20.638.164,36
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	14.555.674,23
Inativos e Pensionistas com recursos vinculados	68.808.199,62
Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I - II)	795.220.742,16
Receita Corrente Líquida - RCL (IV)	1.644.925.038,62
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre RCL (V) = (III)/(IV)	48,34%
Limite Máximo (VI) = (54% x IV) (incisos I, II e III do Art. 20 da LRF) - 54%	888.259.520,85
Limite Prudencial (VII) = (95% x VI) (parágrafo único do Art. 22 da LRF) - 95%	843.846.544,81
Limite de Alerta (VIII) = (90% x VI) (inciso II, § 1º do Art. 59 da LRF) - 90%	799.433.568,77
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre o Limite Máximo (IX) = (III)/(VI)	89,53%

Fonte: RGF – Anexo I – Prefeitura Municipal do Natal (2014).

Como pode-se observar na Tabela 03, o percentual do total da despesa líquida com pessoal sobre a RCL foi de 48,34% e voltou a cair, levando em consideração o ano anterior. A Despesa Líquida com Pessoal em 2014 representa 89,53% do Limite Máximo, diferentemente de 2013, não ultrapassou o Limite de Alerta, mas se encontra muito próximo. Portanto, por mais um ano, o município de Natal/RN cumpriu com as exigências da LRF.

A Tabela 04 traz o demonstrativo da despesa com pessoal da Prefeitura de Natal referente ao ano de 2015.

Tabela 04 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2015

Despesa com Pessoal	Despesa Liquidada Jan - Dez (em R\$)
Despesa Bruta com Pessoal (I)	991.860.017,20
Pessoal Ativo	816.510.198,16
Pessoal Inativo e Pensionistas	175.349.819,04
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do Art. 18 da LRF)	-
Despesas não computadas (§ 1º do Art.19 da LRF) (II)	106.671.309,51
Indenizações por Demissão e Incentivos à demissão voluntária	1.666.667,84
Decorrentes de decisão judicial de período anterior ao da apuração	13.537.854,64
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	12.004.759,03
Inativos e Pensionistas com recursos vinculados	79.462.028,00
Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I - II)	885.188.707,69
Receita Corrente Líquida - RCL (IV)	1.657.205.941,45
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre RCL (V) = (III)/(IV)	53,41%
Limite Máximo (VI) = (54% x IV) (incisos I, II e III do Art. 20 da LRF) - 54%	894.891.208,38
Limite Prudencial (VII) = (95% x VI) (parágrafo único do Art. 22 da LRF) - 95%	850.146.647,96
Limite de Alerta (VIII) = (90% x VI) (inciso II, § 1º do Art. 59 da LRF) - 90%	805.402.087,54
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre o Limite Máximo (IX) = (III)/(VI)	98,92%

Fonte: RGF – Anexo I – Prefeitura Municipal do Natal (2015).

No ano de 2015, como pode-se observar através da Tabela 04, a despesa líquida com pessoal do município de Natal/RN chegou a marca de 53,41% sobre a RCL, sofrendo um aumento de mais de 5% em relação ao ano anterior. Enquanto a Despesa Líquida com Pessoal sofreu um aumento de 11,31% em relação a 2014, a Receita Corrente Líquida sofreu um aumento de menos de 1%, o que pode ser consequência de dois fatores, pode ter ocorrido uma frustração no arrecadamento das receitas ou uma má gestão no controle das despesas com pessoal. O município ultrapassou o Limite Prudencial, visto que a sua despesa líquida com pessoal chegou a 98,92% do Limite Máximo, logo, espera-se que o valor excedente seja suprimido nos dois quadrimestres seguintes.

A Tabela 05 representa o demonstrativo da despesa com pessoal no município de Natal/RN referente ao ano de 2016.

Tabela 05 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal – RGF - Anexo I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a") – Prefeitura Municipal do Natal – 2016

Despesa com Pessoal	Despesa Liquidada Jan - Dez (em R\$)
Despesa Bruta com Pessoal (I)	1.036.507.291,70
Pessoal Ativo	864.008.933,26
Pessoal Inativo e Pensionistas	172.498.358,44
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do Art. 18 da LRF)	-
Despesas não computadas (§ 1º do Art.19 da LRF) (II)	98.027.995,85
Indenizações por Demissão e Incentivos à demissão voluntária	2.016.991,25
Decorrentes de decisão judicial de período anterior ao da apuração	25.235.289,86
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	8.641.163,63
Inativos e Pensionistas com recursos vinculados	62.134.551,11
Despesa Líquida com Pessoal (III) = (I - II)	938.479.295,85
Receita Corrente Líquida - RCL (IV)	1.774.175.575,00
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre RCL (V) = (III)/(IV)	52,90%
Limite Máximo (VI) = (54% x IV) (incisos I, II e III do Art. 20 da LRF) - 54%	958.054.810,50
Limite Prudencial (VII) = (95% x VI) (parágrafo único do Art. 22 da LRF) - 95%	910.152.069,98
Limite de Alerta (VIII) = (90% x VI) (inciso II, § 1º do Art. 59 da LRF) - 90%	862.249.329,45
% do Total da Despesa Líquida com Pessoal sobre o Limite Máximo (IX) = (III)/(VI)	97,96%

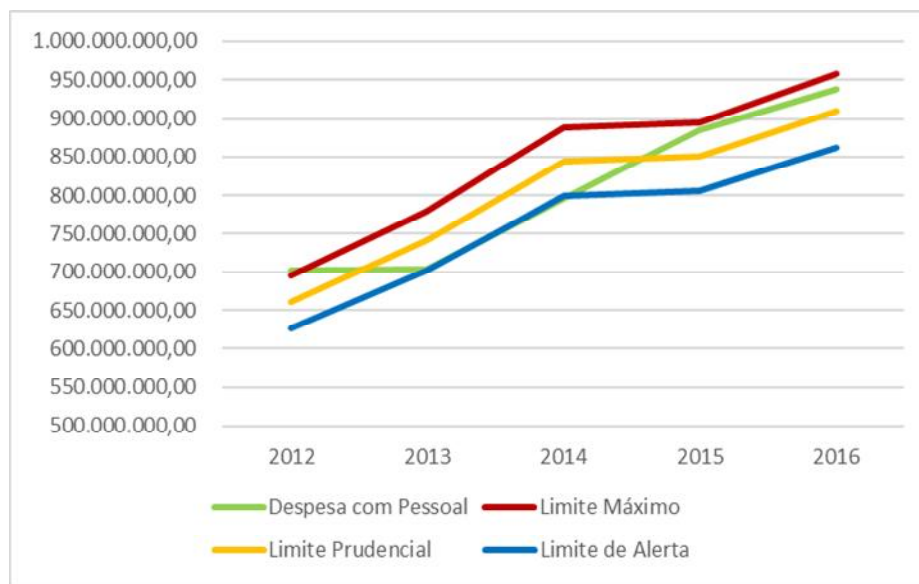
Fonte: RGF – Anexo I – Prefeitura Municipal do Natal (2016).

De acordo com a Tabela 05, em 2016 houve uma pequena queda no percentual da despesa líquida com pessoal sobre a RCL, que passou de 53,41% em 2015 para 52,90% em 2016. O município ultrapassou o Limite Prudencial pelo segundo ano consecutivo, a despesa líquida com pessoal chegou a 97,96% do Limite Máximo, de acordo com o que é exposto no Art. 23 da LRF, espera-se que o valor excedente seja suprimido nos dois quadrimestres seguintes. Em casos de desrespeito aos limites prudenciais, o Tribunal de Contas do Estado, órgão de controle externo, pode aplicar punições administrativas para garantir que o valor excedente seja eliminado.

4.2 EVOLUÇÃO DA DESPESA COM PESSOAL E DA RCL

O Gráfico 01 ilustra a evolução da despesa líquida com pessoal no município de Natal entre os anos de 2012 e 2016.

Gráfico 01 – Evolução da Despesa com Pessoal e dos Limites da LRF (2012-2016)



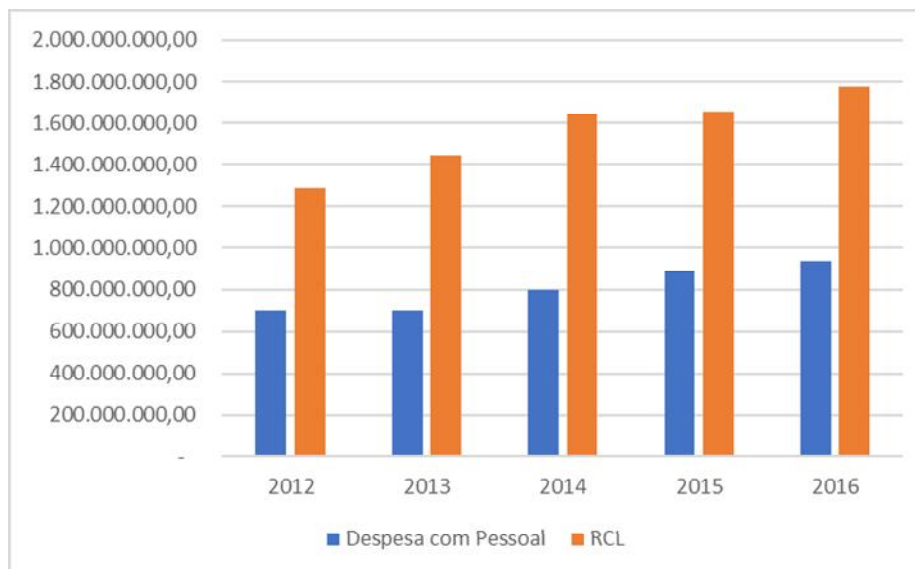
Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no RGF – Anexo I – Prefeitura Municipal do Natal (2012-2016).

De acordo com o Gráfico 01, pode-se observar que:

- Em 2012 o município extrapolou o Limite Máximo de 54% estabelecido pela LRF (incisos I, II e III do Art. 20 da LRF);
- No exercício Financeiro de 2013, cumpriu com as exigências da LRF, porém ultrapassou o Limite de Alerta (inciso II, § 1º do art. 59 da LRF), mas não há penalidades cabíveis;
- Somente em 2014, o município de Natal/RN cumpriu com todos os limites determinados pela LRF;
- No ano de 2015, a despesa líquida com pessoal ultrapassou o Limite Prudencial de 95% da RCL (parágrafo único do Art. 22 da LRF), sendo obrigado a excluir o valor excedente nos dois quadrimestres seguintes; e
- Em 2016, o município de Natal/RN ultrapassou pelo segundo ano consecutivo o Limite Prudencial, portanto, não atendendo as exigências dos limites trazidos pela LRF, sendo cabíveis penas de cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII) e até mesmo reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).

O Gráfico 02 demonstra a relação entre a despesa líquida com pessoal e a RCL entre os anos de 2012 e 2016.

Gráfico 02 – Evolução da Despesa com Pessoal e da RCL (2012-2016)



Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no RGF – Anexo I – Prefeitura Municipal do Natal (2012-2016).

Através do Gráfico 02, observa-se que:

- Entre 2012 e 2013 houve um aumento da RCL bem maior do que a despesa líquida com pessoal, o que fez com que em 2013, o município de Natal/RN voltasse a se enquadrar nos limites de gasto com pessoal determinados pela LRF, tendo como consequência, uma pequena ultrapassagem do Limite de Alerta;
- Em 2014 a despesa com pessoal e a RCL cresceram na mesma proporção, porém nenhum limite foi ultrapassado, e dentro dessa amostra foi o único ano que conseguiu esse êxito;
- Em 2015, a RCL permaneceu estável enquanto que a despesa com pessoal sofreu um aumento considerável, causando, portanto, na superação do limite prudencial; e
- O mesmo ocorreu em 2016, visto que a despesa líquida com pessoal e a RCL cresceram na mesma proporção e se mantiveram dentro do Limite Prudencial, mais uma vez extrapolando os limites estipulados pela LRF.

4.3 ASSOCIAÇÃO COM O IFGF GASTOS COM PESSOAL

A Tabela 06 acompanha o desempenho do IFGF – Gastos com Pessoal entre os anos de 2012 e 2016

Tabela 06 – Desempenho do Município de Natal no Ranking IFGF - Gastos com Pessoal (2012-2016)

	2012	2013	2014	2015	2016
Ranking Estadual IFGF Gastos com Pessoal	108°	26°	77°	67°	44°
Ranking IFGF Gastos com Pessoal	4.323°	1.534°	3.728°	3.755°	3.308°
IFGF Gastos com Pessoal	0,4470	0,6120	0,4861	0,4198	0,4831

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado na Evolução do IFGF por Indicador (2012-2016).

De acordo com a Tabela 06, podemos observar que em 2012, quando o município de Natal ultrapassou o Limite Máximo de despesa com pessoal estabelecido pela LRF, influenciou no cálculo do IFGF, fazendo com que Natal ficasse em 108° lugar no Ranking Estadual. Enquadrando-se no Conceito C, o que significa que de acordo com o IFGF, a gestão do município de Natal/RN encontrava-se em dificuldade no ano de 2012.

Situação que foi sanada, em parte, em 2013 quando o índice obteve uma nota de 0,612, isso significa que os esforços para que a despesa de gasto com pessoal não ultrapassasse 54% da RCL, refletiram no resultado final desse indicador, apesar de ter ultrapassado em 0,17% o Limite de Alerta, segundo a Tabela 02. Sendo 2013, portanto, o único ano da amostra em que o município de Natal obteve o Conceito B, indicando uma boa gestão.

Já em 2014, mesmo cumprindo com as exigências da LRF e não ultrapassando nenhum limite, o Indicador de Gastos com Pessoal do IFGF sofreu uma queda de cerca de 20% e obteve uma nota abaixo de 0,5. Enquadrando-se novamente no Conceito C (Gestão em Dificuldade).

Curiosamente, em 2015, ano em que a despesa com pessoal do município de Natal chegou a ultrapassar o Limite Prudencial (95 % da RCL) o seu indicador de Gastos com Pessoal do IFGF obteve uma nota mais baixa que a do ano de 2014, porém conseguiu uma melhor classificação no Ranking Estadual, o que significa que a maioria dos municípios encontram-se numa situação mais crítica do que Natal. Já no Ranking Geral dos municípios, ocorreu o contrário, Natal caiu 27 posições.

Em 2016, mesmo após ultrapassar novamente o Limite Prudencial, o município de Natal obteve uma nota semelhante ao ano de 2014, ano em que cumpriu com todas as exigências da LRF. Porém sua nota de 0,4831 continua classificando o município de Natal/RN no Conceito C, indicando, portanto, que a gestão está com dificuldades, como era de se esperar levando em consideração a Tabela 05.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O intuito da LRF é de nortear os entes federativos para garantir mais transparência nas informações referentes aos gastos públicos e para promover uma administração eficiente para o alcance do equilíbrio fiscal, bem como para alcançar o objetivo do bem da coletividade gerida. Associado a LRF, o IFGF é um meio de promover o controle social através da divulgação de dados afim de cooperar para a promoção de uma gestão pública mais eficiente e democrática.

Considera-se que o objetivo geral do trabalho foi atingido, que consistia em verificar o cumprimento das delimitações trazidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal pela Prefeitura Municipal do Natal e analisar o comportamento do gasto com pessoal entre os anos de 2012 e 2016, associando ao desempenho do Município no ranking do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, através do indicador de Gastos com Pessoal.

Os objetivos específicos da pesquisa também foram alcançados, visto que através dos demonstrativos da despesa com pessoal obtidos através do RGF da Prefeitura Municipal do Natal, pode-se mensurar a receita corrente líquida e a despesa com pessoal para cada exercício e também verificar o cumprimento dos limites impostos pela LRF, sendo possível a realização da análise do comportamento do gasto com pessoal no período de 2012 a 2016; realizou-se também uma associação dos dados obtidos com o indicador de Gastos com Pessoal do IFGF.

As análises indicaram que no ano de 2012 o total de despesas com pessoal do município de Natal ultrapassou o Limite Máximo de 54% da Receita Corrente Líquida estabelecido pela LRF, mas conseguiu se recuperar em 2013 em 2014, visto que conseguiu alcançar os atributos da referida lei. Porém nos anos de 2015 e 2016 os gastos com pessoal ultrapassaram o Limite Prudencial (95% do Limite Máximo), sendo obrigatória a redução desses gastos dentro dos próximos dois quadrimestres seguintes, além da necessidade do uso de medidas proibitivas e mecanismos para evitar a extrapolação do Limite Máximo.

O indicador de Gastos com Pessoal do IFGF mostrou que, dentre os cinco anos analisados, o município de Natal/RN manteve-se boa parte com nota ente 0,4 e 0,6, sendo classificada, portanto, com Conceito C, isso indica que a sua gestão apresenta dificuldades quando a administração do Gasto com Pessoal.

A LRF conseguiu provar o seu papel de nortear a gestão pública, porém, após mais de uma década de implantação, a maioria dos municípios brasileiros apresentam dificuldades quando a gerência do gasto com pessoal (IFGF 2016). Esse é o caso do município analisado (Natal/RN).

Como recomendações futuras, espera-se que essa análise possa ser realizada em outros municípios não só do Estado do RN, como de todo o Brasil. Sendo possível a verificação da situação da gerência da despesa com pessoal nesses municípios, além de verificar se os pressupostos estabelecidos pela LRF estão sendo alcançados.

Finalizando, através das análises, conclui-se que o Município de Natal/RN apresentou dificuldades durante os cinco últimos anos quanto a gerência da despesa com pessoal, pois só conseguiu cumprir as exigências da LRF, sem ultrapassar nenhum limite, em apenas um ano (2014). Portanto, por ultrapassar o Limite Prudencial dois anos seguidos (2015 e 2016) são cabíveis penalidades e medidas agravantes de forma a sanar esse problema e evitar que a despesa com pessoal venha a comprometer a execução do orçamento do município nos anos seguintes.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**: Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais da contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BORGES, Erivan Ferreira. **Educação fiscal e eficiência Pública**: um estudo das suas relações a partir da gestão de recursos pela administração municipal. Tese de Doutorado, Universidade de Brasília/Universidade Federal da Paraíba/Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012.

BORGES, Erivan Ferreira; MATIAS-PEREIRA, José. **Educação Fiscal e Eficiência Pública**: um Estudo das suas Relações a partir da Gestão de Recursos Municipais. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, p. 438-454, 2014.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988 com as alterações determinadas pelas Emendas constitucionais de Revisão nos 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nos 1/92 a 91/2016 e 102 pelo Decreto Legislativo no 186/2008. – Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016.

_____. **Lei Complementar de nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 mar. 2017.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 set. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Responsabilidade Fiscal**. <<http://www.planejamento.gov.br/publicacoes/orcamento/lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acesso em: 15 set. 2017.

CASTRO, Domingos Poubel De. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 603 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. IFGF – **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal**: IFGF Edição 2016. Disponível em: <<http://www.firjan.com.br/data/files/DE/F0/65/91/B34265107778C955F8A809C2/IFGF-2016-versao-completa.pdf>>. Acesso em 27 mar. 2017.

_____. IFGF – **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal**: IFGF Edição 2017. Disponível em: <http://www.firjan.com.br/data/files/4A/B0/A3/B1/C4CCD51063C6AAD5A8A809C2/IFGF%202017%20-%20An_lise%20Especial%20-%20Vers_o%20Completa.pdf>. Acesso em 1 nov. 2017.

_____. IFGF – **Índice FIRJAN de Gestão Fiscal**: Downloads. IFGF Anos Anteriores - Evolução do IFGF por indicador - 2006 a 2016 Disponível em: <http://www.firjan.com.br/data/files/CE/97/FA/B4/34CCD51063C6AAD5A8A809C2/Evolu_o%20do%20IFGF%20por%20indicador%20-%202006%20a%202016.xls>. Acesso em 1 nov. 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. In: Secretaria do Tesouro Nacional. (Org.). **Finanças Públicas: X Prêmio Tesouro Nacional - 2005**. São Paulo: Ágape Editores Ltda, 2006, v., p. 803-841.

GUEDES, K. P.; GASPARINI, C. E. **Descentralização Fiscal e Tamanho do Governo no Brasil**. *Revista de Economia Aplicada*, v. 11, p. 303-323, 2007.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. Petrópolis: Vozes, 2011.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade**: teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LOVATO, Luiz Gustavo. **Federalismo e federalismo fiscal**: controvérsias sobre o sistema brasileiro de desenvolvimento regional. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1003, 31 mar. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8179>>. Acesso em: 9 nov. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 41 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000**: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: STN, 2002. 2 ed. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

NATAL. **Portal da Transparência**. Disponível em: <<http://www.natal.rn.gov.br/transis/index/>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Administração Pública**: foco na otimização do modelo administrativo. São Paulo: Atlas, 2014.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. **Publicidade e transparência das contas públicas**: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, p. 75-94, 2007.

PRADI, Fabiana Dagnoni. PROBST, Marcos Fey. **A soberania do povo e o controle social na administração pública.** Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v.11, n.1, p.35-48, TRI I 2017. ISSN 1980-7031

RAMPAZZO, L. **Metodologia científica:** para alunos de graduação e pós-graduação. 3ª. ed. São Paulo: Edições Loyola, v. I, 2005.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Tesouro Nacional lança Boletim de Finanças Públicas de Estados e municípios.** Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-nacional-lanca-boletim-de-financas-publicas-de-estados-e-municipios>>. Acesso em: 21 jun. 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Indicadores fiscais e de endividamento de estados e municípios.** Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/indicadores-fiscais-e-de-endividamento>. Acesso em: 27 mar. 2017.

SILVA, Inara Marinho Ferreira da. **Auditoria de Gestão Pública.** Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal), Universidade Estadual da Paraíba, Coordenação Institucional de Projetos Especiais – CIPE, 2012.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004. 385p.