



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE BRASÍLIA – EAB
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**IMPACTOS DAS DIFERENTES INTERPRETAÇÕES DA COMPOSIÇÃO DA
DESPESA COM PESSOAL NO DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO E FISCAL: UMA
ANÁLISE DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

Ronaldo Ribeiro de Oliveira

Brasília (DF)

2019

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE BRASÍLIA – EAB
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**IMPACTOS DAS DIFERENTES INTERPRETAÇÕES DA COMPOSIÇÃO DA
DESPESA COM PESSOAL NO DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO E FISCAL: UMA
ANÁLISE DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

Ronaldo Ribeiro de Oliveira

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP como parte dos requisitos para obtenção do título de mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Doutor Luiz Ricardo Cavalcante

BRASÍLIA (DF)

2019

**IMPACTOS DAS DIFERENTES INTERPRETAÇÕES DA COMPOSIÇÃO DA
DESPESA COM PESSOAL NO DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO E FISCAL: UMA
ANÁLISE DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso – Mestrado em Administração Pública do Instituto
Brasiliense de Direito Público (IDP) – 2º Semestre de 2019.

Aluno: Ronaldo Ribeiro de Oliveira

Banca Examinadora:

Prof. Orientador Dr. Luiz Ricardo Cavalcante

Prof. Dr. Caio Cordeiro de Resende

Prof. Dr. Pedro Fernando de Almeida Nery Ferreira

Brasília, 08 de novembro de 2019.

Ao meu pai, com intensa saudade!

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, aos três pilares que sustentam os meus mais íntegros sonhos: minha esposa Tânia e meus filhos Rafael e Laurinha, por sempre me motivarem a realizá-los.

Ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso registro meus agradecimentos por me conceder a oportunidade inigualável em realizar este Mestrado e aos seus membros e servidores, que me proporcionam cotidianamente debates calorosos na busca do saber.

Agradeço também a minha equipe de gabinete pela incessante colaboração no decorrer desse curso e as nobres colegas de trabalho Jaqueline Jacobsen e Paula Tavares, mulheres virtuosas e dedicadas, com as quais tive o privilégio de dividir essa caminhada.

Estendo minha gratidão ao Professor Orientador Doutor Luiz Ricardo Cavalcante, titular em quantidades iguais de sabedoria e caráter, pela experiência compartilhada e pelos desafios propostos na consecução dessa dissertação.

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo principal analisar as alterações metodológicas e interpretativas de cálculo da Despesa Total com Pessoal nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) dos Estados e do Distrito Federal, a fim de demonstrar o impacto nos limites legais previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal e, conseqüentemente, no respectivo déficit fiscal e previdenciário. Do levantamento realizado, verifica-se que das vinte e sete unidades federativas, vinte e três possuem divergência entre os dados publicados e o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional, ao excluir alguma rubrica da despesa com pessoal, quais sejam: abono de permanência, contribuição patronal, pensionistas exclusivamente, inativos e pensionistas e Imposto de Renda Retido na Fonte, sendo as duas últimas as rubricas excluídas com mais frequência dos gastos remuneratórios dos Estados. Dessas vinte e três unidades federativas, o trabalho mensura o impacto real de Mato Grosso, Goiás, Rio Grande do Sul e Paraíba, pois nesses entes as rubricas são excluídas dos RGF Consolidados (que englobam as despesas de todos os Poderes e órgãos do Estado) e os valores individuais de cada despesa são divulgados em seus demonstrativos. Nos demais entes, apesar das despesas serem excluídas dos relatórios dos Poderes e órgãos, nos RGF Consolidados, onde o impacto é medido, esses valores são computados, e, portanto, não repercutem no limite global e no déficit fiscal. Outra situação que impede a aferição do impacto diz respeito à não-divulgação dos valores das rubricas excluídas nos demonstrativos fiscais. Do resultado verificado, infere-se que quando a despesa com pessoal é subdimensionada, podem ocorrer as seguintes situações: a) o ente federativo passa a ter maior margem de expansão para gastos de natureza remuneratória; b) o Estado se enquadra dentro do limite legal da LRF, de forma fictícia; c) a margem simulada possibilita o aumento de despesa com pessoal, o que contribui para a promoção do desequilíbrio fiscal; d) os gestores e o Estado deixam de sofrer as sanções cabíveis; e) gera impacto previdenciário em razão da paridade e do crescente aumento de inativos. Por fim, o estudo aborda as alternativas constitucionais e legais já existentes e outros mecanismos para o enquadramento da despesa com pessoal e a busca pela sustentabilidade fiscal.

Palavras-chave: Despesa com Pessoal. Lei de Responsabilidade Fiscal. Limite fiscal. Sustentabilidade fiscal e previdenciária.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the methodological and interpretative changes in calculating the Total Personnel Expense in the Fiscal Management Reports (FMR's) of the States and the Federal District, in order to demonstrate the impact on the legal limits provided by the Fiscal Responsibility Law and, consequently, in the fiscal and social security deficit. From the survey, it turns out that twenty-three of the twenty-seven federative units have divergence between the published data and the National Treasury Secretariat's understanding, by excluding some personnel expense item, such as: staying allowance, employer's contribution, exclusively pensioners, inactive and pensioners, and Withholding Income Tax, the last two being the most frequently excluded items from the States' remuneration expenditures. From these twenty-three federal units, this study measures the real impact of Mato Grosso, Goiás, Rio Grande do Sul and Paraíba, since in these entities the items are excluded from the Consolidated FMR's (which includes the expenditures of all State Powers and agencies), and the individual amounts of each expense are disclosed in their statements. In other entities, although expenses are excluded from the reports of the Powers and agencies, in the Consolidated FMR's, where the impact is measured, these values are computed and therefore do not affect the global limit and the fiscal deficit. Another situation that precludes impact measurement concerns the non-disclosure of the amounts of the items excluded in the tax statements. From the verified result, it can be inferred that when personnel expenses are undersized, the following situations may occur: a) the federative entity has a higher expansion margin for remuneration expenses; b) the State fits within the legal limit of the Fiscal Responsibility Law, in a fictitious way; c) the simulated margin allows the increase in personnel expenses, which contributes to the promotion of fiscal imbalance; d) managers and the State cease to suffer the appropriate sanctions; e) generates social security impact due to parity and increasing number of inactive workers. Finally, the study addresses existing constitutional and legal alternatives and other mechanisms for the personnel expenditure framing and the pursuit of fiscal sustainability.

Keywords: Personnel Expense. Fiscal Responsibility Law. Fiscal Limit. Fiscal and social security sustainability.

SUMÁRIO

1	Introdução.....	14
2	Revisão bibliográfica.....	20
3	Metodologia de pesquisa	26
4	Das sistemáticas adotadas pelos entes da federação na apuração da despesa com pessoal	27
4.1	Do Imposto de Renda Retido na Fonte.....	30
4.2	Do abono de permanência.....	35
4.3	Dos pensionistas	40
4.4	Dos inativos e pensionistas	42
4.5	Da contribuição patronal.....	46
4.6	Consolidação dos Resultados	49
5	Do impacto das exclusões das rubricas na despesa com pessoal e na previdência	53
5.1	Do impacto das exclusões na despesa com pessoal	55
5.1.1	<i>O Estado de Mato Grosso</i>	56
5.1.2	<i>O Estado de Goiás</i>	60
5.1.3	<i>O Estado do Rio Grande do Sul</i>	63
5.1.4	<i>O Estado da Paraíba</i>	65
5.2	Do impacto não mensurável das exclusões na despesa com pessoal.....	68
5.3	Do impacto da despesa com pessoal na previdência	74
6	Das possíveis alternativas para retomada dos limites fiscais	82
6.1	Alternativas previstas na Constituição Federal	82
6.2	Alternativas previstas na LRF	84
6.3	Alternativas realizadas e propostas pelos Estados	89
6.4	Alternativas propostas pela Secretária do Tesouro Nacional	90
6.5	Alternativas incluídas em Projetos de Lei Complementar – PLP.....	91
6.6	Demais alternativas	93
7	Conclusão.....	96
8	Referências.....	101

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Atricon – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CCJ – Comissão de Constituição e Justiça

CGF – Conselho de Gestão Fiscal

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CF – Constituição Federal

DTP – Despesa Total com Pessoal

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IR – Imposto de Renda

IRB – Instituto Rui Barbosa

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais

PAF – Plano Anual de Fiscalização

PDV – Plano de Desligamento Voluntário

PIB – Produto Interno Bruto

RCL – Receita corrente líquida

RFB – Receita Federal do Brasil

RGA – Revisão Geral Anual

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RGPS – Regime Geral de Previdência Social

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

RREO – Relatório Resumido de Execução Orçamentária

RRF – Regime de Recuperação Fiscal

SICONFI – Sistema de Informações do Setor Público Brasileiro

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1** Projeção da Evolução das Despesas com Pessoal e Encargos e das Despesas Totais (2019 – 2023) – Em bilhões de R\$
- Figura 2** Taxas médias anuais de crescimento dos gastos com pessoal ativo e inativo nos Estados brasileiros no período 2014-2017 (em %)
- Figura 3** Evolução dos gastos com pessoal ativo dos Estados – Período de setembro de 2017 a agosto de 2018 contra os doze meses imediatamente anteriores (set./2016 – ago./2017)
- Figura 4** Evolução dos gastos com pessoal inativo dos Estados – Período de setembro de 2017 a agosto de 2018 contra os doze meses imediatamente anteriores
- Figura 5** Nota de Rodapé do RGF do Rio Grande do Sul

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1** Total de exclusões por Estado
- Gráfico 2** Despesa com pessoal dos Estados e do Distrito Federal nos anos de 2016, 2017 e 2018
- Gráfico 3** Evolução da Despesa com Pessoal do Estado de Mato Grosso (2009 – 2018)
- Gráfico 4** Comparativos dos percentuais da RCL aplicados na Despesa com Pessoal do Estado de Mato Grosso (2015 – 2018)
- Gráfico 5** Evolução da Despesa com Pessoal do Estado de Goiás (2009 – 2018)
- Gráfico 6** Comparativos dos percentuais da RCL aplicados na Despesa com Pessoal do Estado de Goiás (2016 – 2018)
- Gráfico 7** Evolução da Despesa com Pessoal do Estado do Rio Grande do Sul (2009 – 2018)
- Gráfico 8** Comparativos dos percentuais da RCL aplicados na Despesa com Pessoal do Estado do Rio Grande do Sul (2016 – 2018)
- Gráfico 9** Evolução da Despesa com Pessoal do Estado da Paraíba (2009 – 2018)
- Gráfico 10** Comparativos dos percentuais da RCL aplicados na Despesa com Pessoal do Estado da Paraíba (2016 – 2018)

LISTA DE TABELAS

- | | |
|------------------|---|
| Tabela 1 | Exclusões por tipo de despesa |
| Tabela 2 | Exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte |
| Tabela 3 | Exclusão do Abono de Permanência |
| Tabela 4 | Exclusão dos Pensionistas |
| Tabela 5 | Exclusão dos Inativos e Pensionistas |
| Tabela 6 | Exclusão da Contribuição Patronal |
| Tabela 7 | Total de exclusões por Estado e despesas excluídas |
| Tabela 8 | Poderes e órgãos dos Estados que excluem inativos e pensionistas |
| Tabela 9 | Poderes e órgãos dos Estados que excluem pensionistas |
| Tabela 10 | Poderes e órgãos dos Estados que excluem abono de permanência |
| Tabela 11 | Poderes e órgãos dos Estados que excluem Imposto de Renda Retido na Fonte |
| Tabela 12 | Despesa de pessoal dos Estados (em R\$ bilhões de março de 2019) |
| Tabela 13 | Relação entre ativos e inativos/pensionistas (2016) |
| Tabela 14 | Divisão interna em cada ente da federação |

1 Introdução

O equilíbrio das contas públicas e a sustentabilidade do sistema de Previdência são uma preocupação nacional. O desempenho dessas áreas, apresentado por intermédio de indicadores e relatórios, especialmente por parte da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), impacta diretamente nos investimentos, na economia, na prestação dos serviços públicos e na qualidade de vida dos cidadãos.

O cenário contemporâneo é de alerta. As contas públicas apresentam déficit reiterados que ensejaram a adoção de medidas de austeridade, cortes de gastos, e até mesmo atrasos de repasses por parte da União aos demais entes da federação. A restrição financeira repercute diretamente no financiamento e na gestão do setor público e, indiretamente, na economia como um todo, já que as compras governamentais são responsáveis por movimentar bilhões de reais por ano.

O déficit fiscal acarreta endividamento do setor público, com consequente aumento das taxas de juros e redução dos investimentos públicos e privados, afetando, dessa forma, o crescimento do país.

Segundo estudo realizado por Tinoco e Giambiagi (2018), a deterioração fiscal esteve no centro das principais discussões macroeconômicas nos últimos anos, sendo apontada como uma das causas mais importantes da recessão iniciada em 2015 e o principal pilar da reforma fiscal com imposição do teto de gastos.

Os economistas explicam que o aumento da dívida pública e o crescimento negativo do Produto Interno Bruto (PIB) advêm do avanço do déficit primário, decorrente da perda de força da receita e manutenção da trajetória das despesas, culminando no desequilíbrio fiscal.

A situação não é diferente com relação à Previdência. Os resultados deficitários são históricos assim como as suas causas, que vão desde a instituição tardia do princípio contributivo até o aumento da expectativa de vida e de sobrevivência da população em geral. De acordo com os dados da STN, em 2017, o déficit do Regime Geral da Previdência Social (RGPS) alcançou 182 bilhões de reais e o relativo aos

Regimes Próprios de Previdência da União, 268 bilhões de reais.¹ O déficit previdenciário dos Estados e do Distrito Federal, por sua vez, totalizou aproximadamente 94 bilhões de reais. As receitas e despesas da Previdência compõem as contas públicas e, por consequência, pressionam o respectivo déficit.

Ressalta-se o expressivo volume de recursos destinado ao pagamento de benefícios previdenciários. Em 2017, eles representaram 53% da Receita Líquida do Governo Central. Os dados disponibilizados no Portal da Transparência do Governo Federal demonstram que os recursos orçamentários destinados à Previdência em 2017 (643 bilhões) são significativamente superiores aos reservados à saúde (120 bilhões), à educação (115 bilhões) e à segurança pública (11 bilhões), ou seja, a Previdência é a área que mais demanda volume de recursos públicos.²

Nery (2016, p. 5-6) chama atenção para o reforço da inevitabilidade de reforma da Previdência, em razão do Novo Regime Fiscal instituído pela Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016 (Teto dos Gastos Públicos). Isso ocorre porque as despesas previdenciárias crescem aceleradamente em termos reais e, para respeitarem o teto, outras despesas deverão ser reduzidas na mesma magnitude. Noutras palavras, o crescimento acelerado das despesas previdenciárias reduzirá substancialmente o espaço para políticas públicas e investimentos financiados por despesas discricionárias.

Nessa seara, o controle das despesas com pessoal é importantíssimo. Os servidores que se encontram ativos hoje serão futuros beneficiários. Assim, quanto maior o número de admissões e o respectivo quadro de servidores ativos, maior será o número de aposentados e pensionistas a serem assegurados futuramente. Vale mencionar que as incorporações de gratificações, a revisão geral anual – RGA (correção monetária de vencimentos concedida aos servidores com a finalidade de assegurar a reposição inflacionária, preservando seu poder de compra, conforme determina o artigo 37, X, da Constituição Federal), os aumentos e os benefícios conferidos aos servidores ativos se estendem aos inativos, em razão da paridade

¹ Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/resultado-do-tesouro-nacional>. Acesso em 21 de fevereiro de 2019.

² BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Áreas de atuação (Funções) do Governo**. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/funcoes/>. Acesso em 21 fev. 2019.

imposta pelo art. 40, §8º, da Constituição Federal,³ a fim de preservar o valor real dos benefícios. Logo, a outorga desses direitos reflete diretamente no aumento dos gastos com os inativos.

No caso do Estado de Mato Grosso, em estudo recente,⁴ envolvendo 10.683 processos de aposentadorias que deram entrada no Tribunal de Contas do Estado, no período de 2011 a 2018, para fins de registro do benefício, constatou-se que noventa por cento dos casos analisados possuíam direito à paridade, o que demonstra o impacto sobre as despesas com inativos e pensionistas, quando do aumento salarial dado aos servidores ativos.

O controle da despesa com pessoal do ente é executado por meio do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), o qual é divulgado ao final de cada quadrimestre com o comparativo dos limites fiscais impostos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (“Lei de Responsabilidade Fiscal” ou LRF), dentre os quais se destaca a despesa total com pessoal, com distinção dos inativos e pensionistas, bem como a indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado o limite.

O limite de despesa com pessoal foi imposto para preservar o equilíbrio fiscal e impedir o comprometimento do orçamento a ponto de provocar o engessamento do ente federativo. Segundo o art. 19 da LRF, ele corresponde a 50% da receita corrente líquida (RCL) para a União e a 60% para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Na esfera federal, o limite de 50% reparte-se em 2,5% para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União (TCU), 6% para o Poder Judiciário, 40,9% para o Executivo e 0,6% para o Ministério Público da União. Nos entes estaduais e no Distrito Federal, o limite distribui-se da seguinte maneira: 3% para o Legislativo, incluídos os Tribunais de Contas, 6% para o Judiciário, 49% para o Executivo e 2% para o Ministério Público. Já nos municípios, ele é de 6% para o

³ É assegurado o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios estabelecidos em lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

⁴ MATO GROSSO, Tribunal de Contas do Estado de. **Levantamento da sustentabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Municípios e do Estado de Mato Grosso**. Processo 370320/2018. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2018] Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/detalhe/num/370320/ano/2018>. Acesso em: 26 abr. 2019.

Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver, e 54% para o Executivo (art. 20 da LRF).

Medeiros, Albuquerque, Tavares e Souza (2016) explicam que esses limites foram impostos devido ao histórico de desequilíbrio e endividamento dos entes subnacionais, especialmente com relação ao gasto com pessoal. Vejamos:

Como uma forte tentativa de “enquadrar” as finanças subnacionais, motivadoras de grande desequilíbrio nas contas públicas nacionais, a LRF objetiva assegurar o equilíbrio entre receita e despesa nas três esferas, dedicando especial atenção no limite e controle dos gastos com pessoal. As razões da atenção e das medidas relativas a esse tipo de gastos se devem ao fato de que despesas elevadas com o funcionalismo público implicam, de um lado, a redução da receita disponível e da capacidade dos governos ofertarem serviços públicos básicos como educação, saúde e segurança e, de outro, em restrições para investimentos em infraestrutura. Além desses aspectos, como principal item de despesa corrente, os estados brasileiros têm histórico de elevado comprometimento nos gastos com pessoal. Entre 1996 e 2000, os estados gastaram, em média, 67% de suas receitas correntes líquidas (RCL) com o funcionalismo público, aspecto que contribuiu para o desequilíbrio e o endividamento público.

O conceito de Despesa Total com Pessoal (DTP) está previsto no artigo 18, *caput*, da LRF.⁵ Em seguida, o §1º do art. 19 da LRF⁶ discrimina quais despesas não são computadas na aferição do limite desse gasto. Tal fato poderia sugerir a convergência de entendimentos acerca de quais despesas possuem essa natureza e, por conseguinte, compõem os cálculos da DTP. No entanto, na prática, há divergências capitaneadas por instituições diversas, como as Controladorias Gerais dos Estados e os Tribunais de Contas, e resultantes da interferência do Poder Judiciário, a exemplo da exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) no RGF do Estado da Paraíba referendada pelo respectivo Tribunal de Contas.

⁵ 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”.

⁶ Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas: I - de indenização por demissão de servidores ou empregados; II - relativas a incentivos à demissão voluntária; III - derivadas da aplicação do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição; IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18; V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional no 19; VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes: a) da arrecadação de contribuições dos segurados; b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição; c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Importante ressaltar que não se tem conhecimento, até o momento, de estudo que realizou levantamento sistemático dos impactos dessas alterações metodológicas e interpretativas das despesas com pessoal no déficit da previdência e fiscal dos Estados e do DF, como o que se pretende neste trabalho.

Dentro de todo esse contexto, o presente trabalho tem por objetivo analisar o impacto das alterações metodológicas e interpretativas de cálculo da Despesa Total com Pessoal no Relatório de Gestão Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e, por conseguinte, no respectivo déficit da previdência e fiscal. Os objetivos específicos envolvem:

- revisar a bibliografia e estudar casos práticos, jurisprudência e experiências relacionadas ao tema;
- coletar os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) publicados pelos Estados e Distrito Federal e examinar os dados relativos à Despesa Total com Pessoal;
- coletar os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) e sistematizar as informações do déficit fiscal e da previdência de cada um dos entes;
- analisar os fundamentos que respaldam as alterações metodológicas e interpretativas de cálculo da Despesa Total com Pessoal;
- demonstrar os impactos das alterações metodológicas e interpretativas de cálculo da Despesa com Pessoal nos resultados das contas públicas e da previdência; e
- avaliar, de forma geral, as providências a serem adotadas pelos gestores estaduais e do Distrito Federal, para retomada do limite das despesas com pessoal.

Para alcançar esses objetivos, esta dissertação está estruturada em cinco capítulos além desta introdução. No capítulo 2, que trata da revisão bibliográfica, analisam-se os estudos que dão suporte à tese desenvolvida. No capítulo 3 demonstram-se os procedimentos metodológicos utilizados no trabalho. Já no capítulo 4 apresenta-se o quantitativo de entes que excluem determinadas rubricas e suas respectivas fundamentações. No capítulo posterior demonstra-se o impacto decorrente das exclusões no cálculo de despesa com pessoal e seu efeito nos déficit

fiscal e previdenciário, considerando aqueles em que é possível mensurar o impacto (Goiás, Mato Grosso, Rio Grande do Sul e Paraíba), como também aqueles em que não é possível em razão da ausência de divulgação dos valores individuais das despesas excluídas nos demonstrativos fiscais e/ou das rubricas já serem computadas no consolidado, o que significa que para o ente não gera impacto no limite e no déficit fiscal, apesar de serem excluídas do RGF de um ou mais Poder ou órgão. No capítulo 6 analisam-se as possíveis alternativas para a retomada dos limites da LRF. Ao final, expõe-se as conclusões e opiniões do autor.

2 Revisão bibliográfica

Neste capítulo, analisam-se estudos e decisões acerca da Lei de Responsabilidade Fiscal, contas públicas e economia que nortearão a definição da metodologia e a interpretação dos resultados do trabalho.

Há alguns trabalhos que discutem, de forma mais geral, o impacto da despesa com pessoal no déficit fiscal e da previdência, porém, sem adentrar no aspecto da conformidade do cálculo da mencionada despesa realizado por cada ente estadual.

As interpretações e metodologias sobre despesa com pessoal adotadas por cada ente, ou, ainda, por cada Poder e órgão de cada ente, fogem ao controle previsto na LRF e dão margem para a expansão dessas despesas continuadas sem o correspondente lastro financeiro, pressionando, dessa forma, o déficit da previdência e fiscal.

O Ministro Substituto do TCU, Weder de Oliveira, estudioso da Lei de Responsabilidade Fiscal, alerta em obra de sua autoria para a melhora artificial da relação “despesa com pessoal/receita corrente líquida” em decorrência da exclusão indevida do IRRF (OLIVEIRA, 2015, p. 266-270).

Em artigo elaborado para o Núcleo de Estudos da Consultoria do Senado Federal, Dias (2009, p.31) salienta que os Estados se valem de interpretações ou contestações da LRF para se adequarem aos limites para a despesa com pessoal da seguinte maneira:

As principais alegações referem-se ao conceito de despesa com pessoal, buscando excluir as despesas com pensionistas, inativos ou o imposto de renda retido na fonte. Outra alegação é de que os estados não podem ser punidos pelo descumprimento dos limites parciais pelos poderes autônomos. Essas alegações têm sido utilizadas pelos estados para evitar a aplicação das sanções previstas na lei, por meio de medidas cautelares junto ao STF, geralmente deferidas a favor dos estados.

Outra prática de alguns estados é a expansão de Outras Despesas Correntes, bem como o aumento das despesas contabilizadas como inativos e pensionistas custeados com recursos vinculados, que não são consideradas no cálculo da despesa para fins de limite. Portanto, podemos concluir que quando a restrição legal é efetiva (*biding*), ocorre a reação do ente Federado no sentido de contornar as restrições, por manobras jurídicas ou contábeis. As regras fiscais coordenadas, em um sistema federativo como o brasileiro, são mitigadas pela autonomia política conferida pela Constituição de 1988 aos entes Federados. Os limites para as despesas com pessoal só ganharão maior efetividade se o STF firmar jurisprudência que permita a aplicação de seus dispositivos.

Conforme estudo realizado por Rocha (2018, p. 11), somente a partir da publicação da 1ª edição do Boletim de Finanças dos entes subnacionais em 2016, elaborado pela STN com base em dados coletados no âmbito do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal, tornou-se possível comparar as despesas com pessoal apuradas pela STN com aquelas informadas pelos governos estaduais por meio dos RGF.

O Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais de 2018 da STN, com base nos dados do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal (PAF), constatou que 14 Estados apresentam comprometimento de suas receitas correntes líquidas com despesas com pessoal superior ao limite de 60%, quais sejam, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Mato Grosso, Sergipe, Acre, Paraíba, Roraima, Paraná, Bahia, Santa Catarina e Alagoas, em evidente transgressão à LRF.⁷ No entanto, segundo as informações publicadas pelos entes nos RGF de 2017, apenas seis Estados encontrar-se-iam acima do limite de 60% da LRF: Acre, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Rio de Janeiro, Roraima e Tocantins. Essa diferença, como bem se destacou no Boletim, é proveniente das diversas metodologias, sancionadas pelos respectivos Tribunais de Contas, dos cálculos da despesa com pessoal. Nesse sentido, alguns Estados, por exemplo, não consideram em suas despesas com pessoal algumas rubricas de despesas importantes, como as despesas com pensionistas, imposto de renda retido na fonte e as despesas com obrigações patronais.

A exclusão de rubricas do RGF automaticamente reduz a DTP e, por consequência, aumenta o limite que o ente federativo possui para gastar com despesas desta natureza. Desse modo, embora o ente efetivamente tenha extrapolado o limite considerado seguro para o gasto com pessoal, o RGF sugere que ele ainda comportaria novas despesas.

Além dessa maquiagem impedir a imposição de medidas da LRF para a retomada do limite, a existência de espaço para comportar novas despesas coloca o

⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Boletim de Finanças Públicas dos Entes Subnacionais de 2018**. Brasília: 2018. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2018/114?ano_selecionado=2018. Acesso em: 21 fev. 2019.

ente em situação de vulnerabilidade frente às pressões das categorias profissionais por concessões de revisão geral anual, aumentos, benefícios, realização de concursos públicos, etc. Nesse sentido, transcrevem-se as conclusões de Rocha (2018, p. 14) no estudo já citado:

A LRF representava o coroamento de um longo processo de ajuste econômico, e os seus indicadores destinavam-se a assegurar que os descontroles do passado não voltariam a acontecer. Nesse sentido, as exclusões *ad hoc* de receitas e despesas resultaram no empobrecimento dos indicadores concebidos e, conseqüentemente, na não antecipação dos problemas fiscais correspondentes. Na ausência dessas exclusões, as sanções contidas no art. 23 da LRF poderiam ter minorado a crise em curso ao coibir, em um contexto menos traumático, a realização de concursos públicos, a concessão de reajustes aos servidores e a contratação de novos empréstimos, entre outras.

À luz desse entendimento, podemos identificar os principais prejudicados pelas divergências apontadas. Há os contribuintes de todo o País, uma vez que alguns estados e municípios incorreram em despesas com pessoal em montantes superiores aos legalmente admitidos, em prejuízo do atendimento de outras demandas da sociedade. Também há as populações dos entes infratores, que não foram corretamente informadas sobre a qualidade das ações dos seus gestores. Há, ainda, os próprios governos dos entes subnacionais, que correram, em decorrência da resistência de um ou mais Poderes ou órgãos, o risco de arcar com sanções previstas na LRF, ainda que tenham, com frequência, evitado os rigores da norma graças a liminares concedidas pelo STF. Por fim, há o próprio conceito de gestão fiscal responsável, cuja essencialidade do ponto de vista econômico e fragilidade como valor universal deveriam saltar aos olhos de todos nos dias que correm.

Em 2004, ao analisar o ajuste fiscal promovido no período de 1999 a 2003, Dias (2004, p. 32) alertou para a resistência dos entes subnacionais às regras da Lei de Responsabilidade Fiscal e a necessidade de racionalização na gestão fiscal:

A participação dos governos subnacionais no ajuste fiscal consolidou-se mediante os contratos de refinanciamento e as regras fiscais estabelecidas pela LRF. A mais importante é o art. 35, que veda o refinanciamento dos Estados e municípios pela União, o que impossibilita alterações nas condições dos contratos e não permite socorrer Estados ou municípios em dificuldades. A questão mais importante é se essas regras proporcionam um equacionamento definitivo dos problemas fiscais da Federação. As resistências dos Estados e dos municípios ao ajustamento fiscal permanecem latentes, como se depreende da análise das proposições legislativas que visam a alteração da LRF e outras normas. Atualmente, tramitam no Congresso Nacional 45 projetos de lei buscando flexibilizar as regras da LRF. Nesse contexto, é importante que os avanços em direção à maior racionalidade na gestão fiscal sejam preservados e, se possível, aprofundados.

Essa resistência pode ser atestada no trabalho coordenado pelo economista José Roberto R. Afonso (2016, p. 14-15) acerca do desempenho fiscal do Município do Rio de Janeiro no período de 2009-2016, no qual se destacou, dentre outras, as seguintes peculiaridades das contas públicas da cidade do Rio:

O crescimento da Despesa de Pessoal tem sido amenizado pela opção de expandir os serviços prestados à população, sobretudo de Saúde, via Transferências a Instituições Privadas.

A aparente folga nos gastos de pessoal – comprometimento de 47% da RCL, bem abaixo do limite de 60% da LRF, dá margem a desafios e pressões políticas por aumentos que têm impacto por longos anos. A exclusão de receitas extraordinárias da base de cálculo já eleva o indicador a 49%.

De igual modo, ao examinar a situação dos municípios mineiros, Magalhães (2017, p. 70) chama atenção para o aumento das despesas com pessoal nos últimos anos:

A partir da análise observou-se que a variação da despesa com pessoal foi mais significativa que a receita corrente líquida, visto que a primeira cresceu 190,84% entre 2000 e 2014 e a segunda cresceu 117,51% no mesmo período. Contudo, os gastos com pessoal não ultrapassaram o limite estabelecido na LRF em todas as faixas populacionais e ao longo do período analisado, ou seja, o percentual de 60% (sessenta por cento) da receita corrente líquida para cada período de apuração. Além do cumprimento do limite máximo, constatou-se que os municípios mineiros em todas as faixas populacionais e no período considerado não excederam também, os limites prudencial e de alerta, ou seja, os 57% (cinquenta e sete por cento) e 54% (cinquenta e quatro por cento) da receita corrente líquida, respectivamente.

Esse aumento gradativo das despesas com pessoal demonstra que é necessário investir maior esforço e compromisso dos gestores público para o devido cumprimento dos limites legais estabelecidos na LRF, isso porque enxergam o limite legal de 60% como mínimo e não como teto e encontram dificuldades em cortar gastos dessa natureza, por se tratar de despesa obrigatória de caráter continuado.

A Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan, 2019) emitiu Nota Técnica em abril de 2019, alertando para o aumento das despesas com pessoal, divergências de metodologias de cálculo, ausência de transparência e de possibilidade de comparação da real situação dos entes:

Nos últimos anos, o rápido crescimento das despesas de pessoal tem sido o principal vilão para o equilíbrio fiscal dos estados, como apontado nos capítulos anteriores. No entanto, chama a atenção que os dados oficiais divulgados pelos estados não revelam esse quadro alarmante, dando a entender que a legislação, em especial a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cumpriu seu objetivo de manter uma gestão fiscal eficiente e, conseqüentemente, o equilíbrio orçamentário. Mesmo com a crise econômica e a queda da arrecadação, poucos estados ultrapassaram o limite legal de 60% da receita corrente líquida (RCL) para Despesa de Pessoal. Em 2016, auge da crise econômica, entre as 27 unidades da federação, apenas duas ultrapassaram o limite máximo de despesa: RJ e RN. Em 2017, esse número subiu para quatro (RJ, TO, AC e RR). Já em 2018, foram cinco estados gastando acima do limite legal (MG, MT, TO, RR e PB) - Gráfico 1.

No entanto, os dados de previdência e os problemas sociais pelos quais passam os estados deixam claro que as informações oficiais não retratam a realidade. Em muitos estados a falta de dinheiro resultou em atraso de salários e aposentadorias, com pouco espaço para investimentos, inclusive para a compra de insumos básicos para a educação e a saúde. Além disso, sete estados já decretaram calamidade financeira: Rio Grande do Norte, Goiás, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Mato Grosso e Roraima. Desse grupo, apenas os três últimos declararam despesa de

peçoal acima do limite legal em 2018. Nos demais, a despesa de peçoal não atingiu nem o limite prudencial (57% da RCL). De acordo com os Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) de Goiás e do Rio Grande do Sul a despesa de peçoal se manteve dentro do limite legal por todo o período analisado (2016-2018).

Diante desse cenário, cabe um olhar mais atento para a forma como os estados declaram e disponibilizam suas informações fiscais. Por muitos anos a administração irresponsável dos recursos públicos esteve escondida por operações contábeis não transparentes e ausência de uniformidade nas declarações, ou seja, os resultados declarados não mostraram o real problema dos orçamentos estaduais. Como os dados não sinalizavam o desequilíbrio orçamentário, os mecanismos legais de ajuste e controle das contas públicas pareciam eficazes. Cada ente, amparado por seu Tribunal de Contas, passou a desenvolver sua metodologia para cálculo da despesa de peçoal, o que também inviabilizou a comparação do indicador entre os estados e livrou os gestores de qualquer medida de ajuste de contas.⁸

Nota-se que os trabalhos que existem acerca do assunto mencionam que há divergências de metodologias e cálculos da despesa com peçoal, as quais refletem na grave situação fiscal contemporânea dos entes, porém, não aprofundam e não demonstram quais são essas divergências.

O caso do Estado de Mato Grosso é exemplificativo de distorção das informações contábeis amparada em decisão do respectivo tribunal de contas, que impacta diretamente nas informações fiscais do Estado. Em dezembro de 2015 o Governo do Estado, de forma consolidada, apresentava 60,40% de gastos com despesa de peçoal, nos termos do RGF,⁹ acima, portanto, do limite máximo previsto na LRF, que é de 60%.

Com uma decisão do Tribunal de Contas de Mato Grosso de Mato Grosso – TCE/MT, por meio da Resolução de Consulta 29, de dezembro de 2016¹⁰, mudou-se o entendimento até então vigente e passou-se a adotar uma linha interpretativa divergente da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no sentido de não se incluir na apuração da despesa com peçoal e na RCL o valor do Imposto de Renda Retido na

⁸ RIO DE JANEIRO, Federação das Indústrias do Estado do. **A situação fiscal dos estados brasileiros**. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908A8A6908223C016A0D73ECA444DF>. Acesso em: 22 jun. 2019.

⁹ MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda do Estado. **Relatório de Gestão Fiscal - 2015**. Disponível em <http://www5.sefaz.mt.gov.br/relatorios-lei-de-respons.-fiscal>. Acesso em 26 abr. 2019.

¹⁰ MATO GROSSO, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta 29/2016**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2016] Disponível em: https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/204048/ano/2016/num_decisao/29/ano_decisao/2016. Acesso em: 26 abr. 2019.

Fonte (IRRF) dos servidores. Com essa decisão, o referido limite de despesa com pessoal caiu para 56,98%, já em dezembro de 2016, nos termos do RGF¹¹, deixando de demonstrar, dessa forma, a verdadeira situação fiscal do Estado e possibilitando incremento de novas despesas com pessoal.

Posteriormente, em dezembro de 2018, mediante a Resolução de Consulta 19/18,¹² o TCE/MT alterou novamente seu entendimento técnico acerca da interpretação da composição do IRRF no conceito de despesa com pessoal, retornando à antiga linha argumentativa de que o IRRF deve sim compor a despesa com pessoal e a RCL, culminando, dessa forma, na elevação da despesa com pessoal para 68,18%, conforme RGF do terceiro quadrimestre de 2018,¹³ o que, atualmente, traz enormes dificuldades de adequação ao limite máximo de 60%, considerando a rigidez das despesas com pessoal e dificuldade de se aumentar receitas.

¹¹ MATO GROSSO. Secretaria da Fazenda do Estado. **Relatório de Gestão Fiscal - 2016**. Disponível em <http://www5.sefaz.mt.gov.br/relatorios-lei-de-respons.-fiscal>. Acesso em 26 abr. 2019.

¹² _____, Tribunal de Contas do Estado de. Resolução de Consulta 19/2018. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2018] Disponível em: https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/313173/ano/2018/num_decisao/19/ano_decisao/2018. Acesso em: 26 abr. 2019.

¹³ _____. Secretaria da Fazenda do Estado. **Relatório de Gestão Fiscal - 2018**. Disponível em <http://www5.sefaz.mt.gov.br/relatorios-lei-de-respons.-fiscal>. Acesso em 26 abr. 2019.

3 Metodologia de pesquisa

A fim de alcançar os objetivos geral e específicos apontados na introdução deste trabalho, a bibliografia sobre o tema foi revisada, encontrando-se pouco conhecimento sistematizado sobre o assunto. Na sequência, estudaram-se casos práticos, jurisprudência e experiências relacionadas ao tema.

Em seguida, coletaram-se os Relatórios de Gestão Fiscal publicados pelos Estados e Distrito Federal dos últimos dez anos, tendo como marco final o RGF do 3º quadrimestre de 2018, com exame dos dados relativos à Despesa Total com Pessoal, especialmente no que diz respeito à exclusão de valores com fundamento em entendimentos técnicos e decisões judiciais que, em regra, são mencionados nas notas de rodapé dos RGF, as quais serão analisadas e catalogadas.

Dando continuidade ao trabalho, realizou-se levantamento das informações do déficit fiscal e da previdência dos Estados e do DF, com base nos anexos um e quatro dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária dos últimos dez anos, respectivamente.

Com base nesses dados, demonstram-se os impactos das alterações metodológicas e interpretativas de cálculo da Despesa com Pessoal, considerando a metodologia de cálculo adotada pelo ente e a metodologia definida pela STN.

Por fim, apresentam-se as alternativas constitucionais e legais que podem ser adotadas pelos gestores estaduais e do Distrito Federal para retomada do limite das despesas com pessoal, em atenção à responsabilidade fiscal.

4 Das sistemáticas adotadas pelos entes da federação na apuração da despesa com pessoal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) tem seu fundamento nos artigos 163 e 169 da Constituição Federal, os quais estabelecem que cabe a Lei Complementar dispor sobre finanças públicas e limites de despesa com pessoal. Notadamente, a LRF consolidou-se como ferramenta basilar de planejamento e controle das receitas e despesas públicas, estabelecendo regras referentes à responsabilidade e ao equilíbrio da gestão fiscal.

Como mecanismo de contenção e tentativa de controle de tais gastos, LRF, em seu artigo 18, fixou os elementos que devem compor a despesa total com pessoal, considerando, para tanto, quaisquer gastos remuneratórios com ativos, inativos e pensionistas. Já no artigo 19, § 1º, prevê quais rubricas devem ser excluídas do cálculo de despesa com pessoal, tais como indenização por demissão de servidores ou empregados, incentivos à demissão voluntária decorrentes de decisão judicial, dentre outras. Ressalta-se que o cômputo da despesa líquida com pessoal se dá entre a diferença da despesa bruta com pessoal (somatório das despesas com pessoal ativo, inativo, pensionistas e outras despesas de pessoal) e as despesas não computadas.

Conforme determinado pela Carta Maior, a LRF prevê os limites de gastos com despesa com pessoal em harmonia com a capacidade de arrecadação de tributos, com a finalidade precípua de controlar as finanças públicas dos entes federativos. Assim, conforme já explicitado no primeiro capítulo, os Estados e o Distrito Federal possuem o limite global de gastos com pessoal de 60% de sua receita corrente líquida, sendo subdividido em limites específicos de 3% ao Poder Legislativo (incluído os Tribunais de Contas), 6% ao Judiciário, 49% ao Executivo e 2% ao Ministério Público.

Caso ultrapassem os limites impostos pela LRF, cabe ao Poder ou órgão reenquadrar seus gastos nos dois semestres subsequentes, eliminando o percentual excedente. Caso a redução não seja efetivada, o ente não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia de outro ente ou contratar operações de crédito.

Como forma de adequação aos limites previstos em lei, os Estados e o Distrito Federal têm buscado alternativas para não aumentar gastos e reduzir despesas remuneratórias, a exemplo da não realização de novos concursos públicos e a não concessão de aumento salarial para categorias profissionais.

Outras vezes, os entes baseiam-se em metodologias lastreadas em decisões provenientes dos Órgãos de Controle e das Cortes Superiores e Estaduais, as quais têm fixado entendimentos que afetam diretamente o cálculo da despesa com pessoal, ora não contabilizando as rubricas expressamente previstas no artigo 18, ora deixando de computar despesas que, embora não mencionadas no rol do mencionado dispositivo, notadamente possuem natureza remuneratória, o que acarreta implicações econômicas e financeiras.

Assim, tais decisões têm gerado interpretações distintas entre os entes federados e em relação à Secretaria de Tesouro Nacional (STN),¹⁴ o que é perceptível ao analisar o Relatório de Gestão Fiscal dos Poderes. Isso se deve ao fato de que ao excluir verba de natureza remuneratória da Despesa com Pessoal, inevitavelmente, a margem do limite do ente aumenta. Isso provoca uma falsa ideia de que há espaço para a realização de novas despesas, considerando a diminuição do percentual de gasto com pessoal.

Por óbvio, em razão do contexto político, histórico, social e fiscal, é perfeitamente concebível que a aplicação do ordenamento jurídico provoque entendimentos variáveis e sofra modificações no decorrer do tempo. Aliás, a evolução jurisprudencial é ordem natural do direito. Entretanto, mudanças de entendimentos e flexibilização de normas não podem dar margem à insegurança jurídica, nem desarrazoar à aplicação de princípios e regras intrínsecas às normas, ou afastar a necessidade de zelo com os efeitos que a transformação jurisprudencial pode ocasionar.

A fim de traçar um diagnóstico da situação fiscal dos Estados, analisaram-se as metodologias adotadas no cômputo das espécies remuneratórias, tendo como base as informações presentes nas notas de rodapé dos Relatórios de Gestão Fiscal

¹⁴ A STN é o órgão pertencente ao Ministério da Fazenda que possui a competência, dentre tantas outras, de estabelecer normas e procedimentos atinentes à execução orçamentária e financeira aos entes federativos.

do 3º quadrimestre de 2018, em regra. De acordo com o levantamento realizado, mais de 70% das decisões relacionadas à despesa com pessoal são lastreadas em decisões dos Tribunais de Contas dos Estados, conforme tabela abaixo:

Tabela 1 - Exclusões por tipo de despesa

EXCLUSÕES POR TIPO DE DESPESA			
ASSUNTO	TIPO	SUBTOTAL	TOTAL
IRRF	Decisão do Tribunal de Contas	13	16
	Decisão Tribunal de Justiça	3	
ABONO DE PERMANÊNCIA	Decisão do Tribunal de Contas	10	10
PENSIONISTAS	Decisão do Tribunal de Contas	2	6
	*Interpretação do art.169 da CF/88	1	
	EC Estadual nº 55/2017	1	
	Sem nota explicativa	2	
INATIVOS E PENSIONISTAS	Decisão do Tribunal de Contas	9	14
	Sem nota explicativa	5	
CONTRIBUIÇÃO PATRONAL	Decisão do Tribunal de Contas	1	2
	Sem nota explicativa	1	
* conforme nota de rodapé do RGF, autoriza a exclusão da despesa somente com base em artigo constitucional		TOTAL APURADO	48

ORIGEM DA DECISÃO	QUANTIDADE	%
Tribunal de Contas	35	73%
Tribunal de Justiça	3	6%
Legislação**	2	4%
Sem nota explicativa	8	17%
TOTAL	48	100%

** Emenda Constitucional Estadual nº 55/2017
Constituição Federal/88 - art. 169

Fonte: autoria própria.

Embora a LRF determine, em seu artigo 55, § 2º, a disponibilização, em até trinta dias, do Relatório de Gestão Fiscal, ao final de cada quadrimestre, cumpre registrar a dificuldade de acesso às informações.

Isso se deve tanto pela ausência de transparência dos dados que compõem o Relatório (inclusive na carência de informações nos embasamentos das notas de

rodapé), quanto pela dificuldade em encontrar o próprio documento nos portais de transparência dos Poderes e órgãos dos Estados. O Relatório de Gestão Fiscal é um dos instrumentos criados pela LRF com a finalidade precípua de dar transparência aos limites estabelecidos, inclusive de Despesa com Pessoal.

Nas próximas seções, serão demonstrados quais Poderes e órgãos dos Estados excluem as referidas rubricas e suas respectivas fundamentações que justificam o não computam na despesa com pessoal.

4.1 Do Imposto de Renda Retido na Fonte

O IRRF é uma das formas de arrecadação do Imposto de Renda (IR) cuja competência arrecadatória é da União. No entanto, a Constituição da República, em respeito à repartição das receitas tributárias, confiou pertencer exclusivamente aos Estados o produto da arrecadação do IRRF dos seus próprios servidores, conforme determina o artigo 157, I:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:
I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;¹⁵

A STN, que é o órgão competente para a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, já se posicionou no sentido de que o IRRF deve ser incluído no cálculo das despesas com pessoal, conforme Manual de Demonstrativos Fiscais:

04.01.02.02 Despesas deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal para cálculo da Despesa Total com Pessoal

[...]

Não poderão ser deduzidos:

[...]

c) o Imposto de Renda Retido na Fonte, uma vez que, do ponto de vista do ente empregador, o IRRF não é despesa, mas receita tributária. De outra forma, a despesa

¹⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 jun. 2019.

com a remuneração bruta do servidor, a qual engloba o valor que, em um momento posterior, será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal.¹⁶

A STN entende que se o IRRF fosse deduzido da despesa com pessoal, não estaria sendo considerada a remuneração bruta do servidor, o que contraria o princípio do orçamento bruto, previsto no art. 6º da Lei Federal 4.320/1964,¹⁷ de que as receitas e despesas devem constar no orçamento pelos seus valores globais, sem quaisquer deduções, bem como a LRF, a qual estabelece que toda remuneração é despesa com pessoal, conforme consulta feita a STN:

A remuneração bruta do servidor é despesa efetiva com pessoal para fins de apuração dos limites de que trata a Lei Complementar nº101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, pois diminui o Patrimônio Líquido da entidade no momento de sua ocorrência. Por outro lado, o IRRF é receita efetiva, pois aumenta o Patrimônio Líquido da entidade no momento de sua ocorrência.¹⁸

Mesmo assim, alguns Poderes e órgãos estaduais, ao calcularem o montante de despesa com pessoal prevista na LRF, não consideram em sua metodologia os valores referentes ao IRRF incidente sobre a remuneração paga a servidores públicos. Automaticamente, ao excluírem o IRRF do RGF, a Despesa Total com Pessoal diminui e, em contrapartida, a margem do limite do ente aumenta, o que provoca uma falsa ideia de que há espaço para a realização de novas despesas.

A esse respeito, Dias (2009) evidencia significativa preocupação acerca das eventuais interpretações que a LRF oportuniza, principalmente no que tange aos Estados, os quais, muitas vezes, se utilizam de manobras para se adequarem aos limites de despesa com pessoal, excluindo o IRRF com finalidade precípua de evitar a aplicação das sanções da Lei Complementar 101/2000, conforme se depreende do trecho a seguir:

¹⁶ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicados à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em 21 jun. 2019.

¹⁷ _____. Lei Federal 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: 21 jun. 2019.

¹⁸ **Consulta feita a STN - IRRF de servidores públicos de Estados e Municípios deve ser considerado receita tributária e compor a receita corrente líquida – RCL**. In: Wikifênix. Disponível em: https://fenix.com.br/Wiki/index.php/Consulta_feita_a_STN_-_IRRF_de_Servidores_P%C3%ABlicos_de_Estados_e_Munic%C3%ADpios_deve_ser_considerado_Receita_Tribut%C3%A1ria_e_compor_a_Receita_Corrente_L%C3%ADquida_-_RCL. Acesso em 24 jun. 2019.

Um questionamento abrigado por alguns Tribunais de Contas é de que o imposto de renda retido na fonte, relativo à folha de pagamentos dos servidores, não deve ser computado na despesa com pessoal. O argumento é de que não se trata de dispêndio efetivo do ente público, mas apenas de uma operação meramente escritural. Assim, essa rubrica deveria ser excluída tanto do cálculo da despesa com pessoal quanto da RCL. Entendemos que essa interpretação não é correta, já que os valores do imposto de renda retido na fonte são um dispêndio efetivo que se incorpora ao patrimônio dos servidores públicos, embora sejam posteriormente pagos ao governo federal, estadual ou municipal. Portanto, devem compor tanto a despesa quanto a receita do ente público.¹⁹

Em 2007, foi realizado o IV Fórum IRB – PROMOEX,²⁰ no qual técnicos dos Tribunais de Contas e órgãos representativos do Governo Federal se reuniram para harmonizar conceitos dos pontos de controle da LRF e concluíram pela recomendação da inclusão do IRRF no cálculo da DTP. Naquele momento, dos 27 Tribunais de Contas participantes, apenas sete divergiam em relação ao posicionamento adotado pela STN.

Porém, considerando os Relatórios de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de 2018, verificou-se que em 15 Estados, pelo menos ou Poder ou Órgão exclui a arrecadação do IRRF do cálculo de despesa com pessoal.

Tabela 2 - Exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte

ESTADOS	PODERES
AP	MP TCE
BA	TJ
GO	AL TJ MP EXECUTIVO CONSOLIDADO

¹⁹ DIAS, Fernando Álvares Correia. **O controle institucional das despesas com pessoal**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-54-o-controle-institucional-das-despesas-com-pessoal>. Acesso em: 24 jun. 2019.

²⁰ Relatório IV Fórum do IRB – PROMOEX. **Harmonização Conceitual dos Pontos de Controle da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/publicacoes/publicacoes-diversas/relatrio_promoex.pdf. Acesso em 24 jun. de 2019.

MA	AL TJ MP TCE
MS	MP TJ
MT*	AL MP EXECUTIVO CONSOLIDADO TCE
PA	TCE AL
PB	MP TCE EXECUTIVO CONSOLIDADO
RO	AL TJ MP
RR	AL TCE
RS	MP EXECUTIVO CONSOLIDADO
RN	TJ MP TCE
SC	MP
SE	AL MP TCE
TO	AL TCE

*No Estado de Mato Grosso, até o 2º quadrimestre de 2018, visualiza-se a exclusão do IRRF na Assembleia Legislativa, Poder Executivo e Consolidado no cômputo de despesa com pessoal para fins de limite, conforme preconiza a LRF. No Ministério Público Estadual a exclusão da referida rubrica foi constatada apenas até o 1º quadrimestre de 2018.

Fonte: autoria própria.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte²¹ entende que o IRRF referente aos servidores públicos não integra os conceitos de “despesa com pessoal” e de “receita corrente líquida”, para fins de apuração dos limites estabelecidos na LRF, sob o fundamento de que “os valores referentes ao IRRF dos servidores públicos não aumentam nem reduzem os valores dos cofres estaduais, sendo uma operação meramente escritural.”

Desse entendimento compartilha o Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul,²² pois entende também que só se considera receita quando há entrada efetiva de recurso e, por conseguinte, variação patrimonial. Nesse viés, não consideram o IRRF como receita porque não há efetiva incorporação de recursos ao patrimônio público.

Situação peculiar advém do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Em 2016, por meio da Resolução de Consulta 29/2016,²³ a referida Corte de Contas deliberou que o IRRF deveria ser excluído das despesas totais com pessoal e da composição da receita corrente líquida, por entender que sua arrecadação representa meramente um registro contábil e não efetivo ingresso de receita. Tal posicionamento fundamentava-se na situação de que o IRRF não alcança o estágio da arrecadação, uma vez que a receita do referido imposto é retida e posteriormente recolhida.

Entretanto, em 2018, por meio de reexame de tese, tal entendimento foi revisto por considerar que destoava da legislação e jurisprudência. Entendeu-se que o IRRF descontado dos salários integra as despesas e as receitas públicas tributárias efetivas dos entes e altera seguramente sua estrutura patrimonial, não podendo ser considerado apenas registro contábil. Deste modo, o TCE-MT decidiu, por meio da

²¹ RIO GRANDE DO NORTE, Tribunal de Contas do Estado do. **Decisão 720/2007 – TC**. Processo 006535/2007 – TC. Natal, RN: Tribunal de Contas do Estado, [2007]. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/ConsultaProcesso/ConsultaProcessoEletronico>. Acesso em 21 jun 2019.

²² RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Contas do Estado do. **Parecer Coletivo 2/2002**. Processo n. 676-02.00/02-4. Santa Catarina, RS: Tribunal de Contas do Estado, [2002]. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/sis/decisoes/RelatorioDecisao.jsp?numeroProcesso=6760200024>. Acesso em: 21 jun 2019.

²³ MATO GROSSO, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta 29/2016**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2016]. Disponível em: https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/204048/ano/2016/num_decisao/29/ano_decisao/2016. Acesso em: 21 jun 2019.

Resolução de Consulta 19/2018,²⁴ que o IRRF não pode ser excluído do cômputo das DTP e deve ser incluído no cálculo da receita corrente líquida.

4.2 Do abono de permanência

A figura do abono de permanência é um incentivo pecuniário conferido ao servidor público que, atendendo aos pressupostos para aposentadoria voluntária, possui a faculdade em permanecer na ativa, fazendo jus ao recebimento de valor equivalente à sua contribuição previdenciária – a qual é de responsabilidade do ente público ao qual o servidor é vinculado –, enquanto não satisfaz os requisitos para aposentadoria compulsória, conforme previsto no artigo 40 da Carta Magna.²⁵

O abono de permanência possui duas vertentes: é um estímulo ao servidor a permanecer na ativa, já que recebe aumento salarial, e é uma economia para a administração pública, visto que não necessita contratar imediatamente novo servidor para repor aquele que iria aposentar, protelando as despesas que teria com proventos de aposentadoria e mantém em atividade servidor capacitado. Consoante Zambitte (2008),²⁶ a concessão do abono permanência é importante para o adequado funcionamento da máquina administrativa, adiando a saída de pessoas especializadas em seus segmentos de atividade.

Destaque-se que o abono de permanência possui natureza transitória, devendo ser concedido ao servidor somente até o momento de sua aposentadoria eletiva ou compulsória aos 75 anos de idade, conforme preceitua a Emenda Constitucional 88/2015.

Importante discutir a natureza jurídica do abono de permanência, posto que sua interpretação está intimamente ligada ao cálculo da despesa com pessoal do ente

²⁴ MATO GROSSO, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta 19/2018**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2018] Disponível em: https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/313173/ano/2018/num_decisao/19/ano_decisao/2018. Acesso em: 21 jun. 2019.

²⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 jun. 2019.

²⁶ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**, 12. Ed. Cidade: Editora Impetus, 670 p.

federativo, e, a depender da perspectiva adotada, incontestavelmente, fomenta grande impacto no equilíbrio financeiro do ente, em razão dos limites previstos nos artigos 18, 19 e 20 da LRF.

É certo que o Constituinte não foi claro se a verba em comento é de ordem remuneratória ou indenizatória, o que provoca interessantes debates jurídicos nas Cortes Superiores e nos Órgãos de Controle.

Embora parte considerável da jurisprudência enverede para a natureza indenizatória do abono de permanência, é assente na maioria das cortes de controle e judiciais que a vantagem em comento possui essência remuneratória, e, portanto, integra a despesa com pessoal, por se tratar de uma retribuição pelos serviços prestados em razão do esforço laboral em permanecer na ativa, não se tratando de prejuízos a serem indenizados, tampouco de gastos a serem ressarcidos. Ademais, compreendem que o abono de permanência integra o patrimônio jurídico do servidor, o que desconfigura sua natureza indenizatória.

O Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)²⁷ da Secretaria do Tesouro Nacional, aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, perfilha o entendimento de que o abono de permanência, enquanto elemento da despesa bruta com pessoal, possui natureza remuneratória. Do mesmo modo, o Superior Tribunal de Justiça, em análise apurada acerca da essência do abono de permanência, decidiu que a verba em estudo ostenta natureza remuneratória sob o argumento de que se trata de vantagem permanente, uma vez que o auxílio somente cessa quando o servidor se aposenta:

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADA. CONVERSÃO EM PECÚNIA CONCEDIDA NO TÍTULO JUDICIAL. BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO (REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 87 DA LEI 8.112/1990). INCLUSÃO DO ABONO DE PERMANÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

1. Trata-se de Recurso Especial com escopo principal de reconhecimento da natureza indenizatória do abono de permanência em serviço (art. 7º da Lei 10.887/2004) e, com isso, afastamento de sua incidência sobre a base de cálculo da licença-prêmio indenizada cobrada em Execução de Sentença, ao contrário do que decidido na origem.

(...)

²⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicados à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília: Ministério da Fazenda, 7 maio 2019. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em: 21 jun 2019.

3. A matéria a ser enfrentada envolve definir a natureza jurídica da base de cálculo da licença-prêmio indenizada e se o abono de permanência em serviço repercute em tal benefício trabalhista dos servidores públicos regidos pela Lei 8.112/1990.

(...)

5. O abono de permanência em serviço consiste em prestação pecuniária devida àqueles servidores que, mesmo reunidas as condições para aposentadoria, optam por continuar trabalhando, conforme arts. 40, § 19, da CF; 3º, § 1º, da EC 41/2003; e 7º da Lei 10.887/2004.

6. Segundo o art. 41 da Lei 8.112/1990, remuneração "é o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei".

7. O abono de permanência é indubitavelmente uma vantagem pecuniária permanente, pois essa contraprestação se incorpora ao patrimônio jurídico do servidor de forma irreversível ao ocorrer a reunião das condições para a aposentadoria, associada à continuidade do labor. Não é, portanto, possível atribuir eventualidade ao pagamento da citada vantagem, pois somente com o implemento da aposentadoria ela cessará.

8. O STJ, sob o regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008, já se manifestou sobre a natureza jurídica do abono de permanência para fins tributários, de forma a assentar o seu caráter remuneratório. A propósito: EDcl no REsp 1.192.556/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 17.11.2010.

9. Assim, considerando que a base de cálculo da licença-prêmio é a remuneração do servidor e que o abono de permanência tem caráter remuneratório, não merece reparo o acórdão recorrido.

10. Recurso Especial não provido.²⁸

O Tribunal de Contas da União também entende que o abono de permanência tem reconhecido caráter remuneratório e não indenizatório.²⁹ A Receita Federal do Brasil, ao estabelecer normas gerais de tributação relativas ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas, por meio da Instrução Normativa RFB n. 1500/2004,³⁰ nutriu o argumento que o abono de permanência reside de natureza remuneratória, porquanto, conforme artigo 22, § 3º, o incentivo deve ser considerado como rendimento de trabalho e, desse modo, sujeito à incidência de IRRF.

Noutro giro, há juristas que entendem que o abono de permanência possui natureza indenizatória. Primeiro porque a Lei 10.887/2004,³¹ que trata do cálculo dos

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial: 1489929 RS 2014/0271479-8**. Relator: Ministro Herman Benjamin, data de julgamento: 25/11/2014, T2 - Segunda Turma, DJe 04/12/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/porta1p/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em 22 jun. 2019.

²⁹ _____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1209/2011 – Plenário**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro, data de julgamento: 11/05/2011.

³⁰ _____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB 1500/2004**. Brasília: Ministério da Fazenda, 29 out 2014. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em: 21 jun 2019.

³¹ _____. **Lei Federal nº 10.887, de 18 de junho de 2004**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.887.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

proventos de aposentadoria, em seu artigo 4º, § 1º, exclui o abono de permanência da base de cálculo para a contribuição social do servidor público, o que, para muitos, desconfigura sua natureza remuneratória. Segundo porque o servidor, quando decide permanecer na ativa, renuncia a um direito e, por isso, recebe a verba em estudo como compensação pelo tempo a maior conferido à administração pública. E é nessa oportunidade, conforme aduz Elias (2009),³² que o abono de permanência revela sua natureza indenizatória, ao compensar pecuniariamente o servidor pela postergação do exercício de um direito que possui, qual seja, de se aposentar.

Especificamente no tocante à atuação dos Órgãos de Controle, os Tribunais de Contas dos Estados do Ceará³³ e de Santa Catarina³⁴ entendem que as verbas pagas a título de abono de permanência não devem ser incluídas no cômputo da despesa com pessoal para fins de limite de gastos da LRF, por possuir natureza indenizatória e compensatória, uma vez que o servidor, ao não requerer seu direito de aposentadoria no momento que perfaz o preenchimento de todos os requisitos, recebe o abono a título de indenização.

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, por meio da Resolução de Consulta 27/2016,³⁵ também perfilha o mesmo entendimento das demais Cortes citadas, por entender que o abono de permanência possui caráter indenizatório, e vai além, afirma que a vantagem em estudo não compõe a base essencialmente remuneratória utilizada para o cálculo da contribuição previdenciária, não se incorpora

³² ELIAS, Gustavo Terra. Regime jurídico do abono de permanência. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**: Belo Horizonte, v. 72, n. 3, p. 78-89. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/493.pdf>. Acesso em: 10 jul 2019.

³³ CEARÁ, Tribunal de Contas do Estado do. **Resolução n. 2582/2009**. Fortaleza, CE: Tribunal de contas do Estado, [2009], Relator Conselheiro Substituto Itacir Todero, DOE de 28/12/2009. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>. Acesso em: 21 jun 2019.

³⁴ SANTA CATARINA, Tribunal de Contas do Estado de. **Decisão n. 893/2017**. Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado, [2017], Relator Luiz Roberto Herbst, DOE 2320 de 12/12/2017. Disponível em: <http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/>. Acesso em: 21 jun 2019.

³⁵ MATO GROSSO, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta n. 27/2016**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2016]. Disponível em: https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/204048/ano/2016/num_decisao/29/ano_decisao/2016. Acesso em: 21 jun 2019.

aos proventos de aposentadoria, não é vantagem permanente e não representa acréscimo patrimonial para o servidor.

Todavia, da totalidade dos Estados da federação, apenas oito excluem o abono de permanência das despesas com pessoal, enquanto os demais acompanham o entendimento jurídico da STN, do TCU, da Receita Federal e do STJ, além dos próprios tribunais de contas, no sentido de conferir a tal rubrica o conceito remuneratório e, portanto, incluir nas despesas com pessoal e configurar no RGF.

Para fins de observância do limite de gastos com pessoal, os Poderes e órgãos dos oito Estados abaixo não incluem o abono de permanência em seu cálculo, conforme averiguado em seus Relatórios de Gestão Fiscal, do 3º quadrimestre de 2018:

Tabela 3 - Exclusão do Abono de Permanência

ESTADOS	PODERES
BA	MP TJ TCE EXECUTIVO CONSOLIDADO
CE	AL TJ MP TCE EXECUTIVO
MT	AL MP TCE EXECUTIVO CONSOLIDADO
PE	AL TJ MP TCE EXECUTIVO CONSOLIDADO
PI	TJ
RS	MP EXECUTIVO CONSOLIDADO
SC	AL TJ MP TCE

TO	AL
----	----

Fonte: autoria própria.

4.3 Dos pensionistas

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, surge também uma das discussões acadêmicas mais acirradas acerca da composição das equações de gastos com pessoal, porquanto em seu artigo 18 trouxe a previsão de que a despesa com pessoal seria composta pelo gasto de ativos, inativos e pensionistas.

O cerne da discussão jurídico-doutrinária cinge-se à inclusão ou não dos pensionistas no cômputo de gastos com pessoal, sendo parte da doutrina contrária a tal inclusão, vertendo pela inconstitucionalidade por abuso do poder normativo complementar do artigo 18 da LRF, vez que a Constituição Federal somente atribuiu competência à lei complementar para estabelecer limites de gastos com pessoal ativo e inativo, o que, efetivamente não seria o caso de inclusão de pensionistas que, juridicamente, são distintos dos inativos.

Diferentemente da LRF, a Constituição Federal não previu expressamente a inclusão desses dispêndios com pensionistas na despesa com pessoal, limitando-se, a mencionar, literalmente, tão somente gastos com ativos e inativos, nos termos do artigo 169.

Além das interpretações jurídico-doutrinárias, tal discussão aportou às Cortes de Contas do país. Os Tribunais de Contas do Distrito Federal e Ceará, por meio da Decisão 1.905/2013³⁶ e da Resolução 2.230/2010³⁷, respectivamente, entenderam pela exclusão dos gastos com pensionistas do cálculo de despesas com pessoal para fins de verificação do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, face à inexistência textual de previsão Constitucional nesse sentido.

³⁶ DISTRITO FEDERAL, Tribunal de Contas do. **Decisão 1905/2013**. Processo 19951/2011. Disponível em: <https://www.tc.df.gov.br/4-consultas/consultas>. Acesso em: 24 jun 2019.

³⁷ BRASIL. Senado Federal. **Resolução 2230/2010**. Mensagem 30/2016. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3931678&disposition=inline>. Acesso em: 24 jun 2019.

O Estado de Goiás promoveu, recentemente, a alteração de sua Constituição, por meio da Emenda nº 55, de 21 de setembro de 2017³⁸, em que previu, com modulação de efeitos, em seu artigo 113, que “não serão computadas as despesas com pensionistas para fins de verificação do atendimento pelo Estado dos limites globais”, previstos na LRF, desde o período de apuração do Relatório de Gestão Fiscal do 2º quadrimestre de 2017. A referida Emenda teve sua eficácia suspensa por meio de decisão liminar exarada na ADI 6129.

De outro lado Rocha (2018) explana que a Lei Maior em vários momentos usa a expressão “inativo” como gênero, contemplando as espécies “aposentados” e “pensionistas”, e que, sendo a LRF a responsável por definir as normas gerais de finanças públicas, cabe a ela especificar a composição da despesa com pessoal. Vejamos:

O art. 234, por exemplo, é claro ao estipular que a União não pode assumir despesas com inativos, tampouco com pensionistas, dos estados que forem criados, até por carecer de razoabilidade jurídica. O art. 29-A é outro exemplo do procedimento em exame: ao limitar a despesa das Câmaras de Vereadores, excluiu-se do cálculo requerido, de forma genérica, os gastos com inativos. Ademais, a LRF é a lei complementar que estabelece os limites para a despesa total com pessoal. Evidentemente, ao remeter o tema em tela para esse tipo de norma, o constituinte considerou desnecessário alongar-se em considerações conceituais, pois, se a lei complementar pode fixar limites, pode igualmente definir a despesa, para que não reste dúvida sobre quais itens devem ser considerados.³⁹

Idêntico entendimento possui a Secretaria do Tesouro Nacional, que no Manual de Demonstrativos Fiscais trouxe à baila o conceito de despesa com pessoal, inserindo as despesas com pensionistas:

04.01.02 CONCEITO

04.01.02.01 Despesa com Pessoal

A despesa total com pessoal compreende o somatório dos gastos do Ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas (despesa bruta com pessoal), deduzidos

³⁸ GOIÁS. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado de Goiás**. Disponível em: http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm. Acesso em: 24 jun 2019.

³⁹ ROCHA, Carlos Alexandre A. **A despesa total com pessoal na ótica da STN e dos Tribunais de Contas Estaduais e municipais**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol71/view>. Acesso em: 24 jun 2019.

alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF (despesas deduzidas). (grifou-se)⁴⁰

Quando da análise dos Relatórios de Gestão Fiscal dos Poderes e órgãos, do 3º quadrimestre de 2018, constata-se que em seis Estados da Federação não há a inclusão dos pensionistas no cálculo da despesa com pessoal, sendo eles:

Tabela 4 - Exclusão dos Pensionistas

ESTADOS	PODERES
CE	AL MP TCE EXECUTIVO
DF	CÂMARA LEGISLATIVA TJ TC
GO	AL TJ MP EXECUTIVO CONSOLIDADO
RS	MP EXECUTIVO CONSOLIDADO
SP	TCE
PR	MP

Fonte: autoria própria.

4.4 Dos inativos e pensionistas

Outra interpretação que causa divergência no cômputo da despesa com pessoal refere-se à não-inclusão dos inativos e pensionistas nos limites específicos de cada Poder e órgão, previstos no artigo 20 da LRF.

⁴⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicados à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília: Ministério da Fazenda, 7 maio 2019. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em: 24 jun 2019.

De acordo com as orientações da STN⁴¹, as despesas com inativos e pensionistas compõem a despesa total com pessoal e, por isso, devem ser computadas nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) de cada Poder ou órgão, como podemos observar no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF:

Todos os poderes e órgãos disciplinados no art. 20 da LRF devem apresentar, no seu demonstrativo, a parcela das despesas com inativos vinculados a esse poder ou órgão. Para permitir a elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal com essas informações, o RPPS deverá manter registros destacados das receitas e despesas de cada um dos Poderes. O RPPS deve, ainda, ter condições de fornecer as informações necessárias que possibilitem ao respectivo Poder ou órgão utilizar tais informações para fins de elaboração do seu RGF, mediante apuração dos valores brutos de inativos e pensionistas, assim como do montante de inativos e pensionistas pagos com recursos do RPPS. (grifou-se)

Acerca da elaboração do RGF, o MDF ainda instrui que:

04.00.01.01 Conteúdo do Relatório

O Relatório de Gestão Fiscal conterá demonstrativos comparativos com os limites de que trata a LRF, dos seguintes montantes:

a) despesa total com pessoal, evidenciando as despesas com ativos, inativos e pensionistas;⁴²

Segundo o MDF, o que pode ser deduzido (não computado) no cálculo da despesa total com pessoal são apenas despesas com inativos e pensionistas custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e receitas diretamente arrecadadas por fundo destinado a tal finalidade. Assim, as despesas que não forem custeadas com tais recursos não poderão ser deduzidas do cálculo da despesa total com pessoal.

Nesse sentido, Furtado (2013)⁴³ ensina que:

(...) os dispêndios com inativos e pensionistas devem ser incluídos no cômputo da despesa total com pessoal, para efeito de verificação do cumprimento dos limites

⁴¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicados à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília: Ministério da Fazenda, 7 maio 2019. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em: 24 jun 2019.

⁴² _____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicados à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília: Ministério da Fazenda, 7 maio 2019. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em: 21 jun 2019.

⁴³ FURTADO, Caldas Jr. **Direito Financeiro**. 4. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 475.

impostos pela Lei Complementar nº 101/ (LRF), salvo quando custeadas por recursos previdenciários próprios, tal como definido no art. 19, §1º, IV.

Em que pese essas orientações, alguns Poderes e órgãos adotam posicionamento contrário ao da STN, incluindo a despesa com inativos e pensionistas apenas no cômputo do limite global do ente da federação, ignorando sua inclusão nos limites específicos previstos no artigo 20 da LRF. Desse modo, não havendo registro individual de inativos e pensionistas no Relatório de Gestão Fiscal de cada Poder ou órgão, equivocadamente, presume-se estar dentro do seu limite individual e possibilita o aumento de sua despesa com pessoal.

O posicionamento do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão ilustra bem o referido contexto. Essa Corte de Contas inclui os gastos com inativos e pensionistas no cálculo da despesa com pessoal, porém, não os contabiliza no momento da apuração de seu limite individual previsto no artigo 20 da LRF, conforme se observa na Decisão 1895/2002⁴⁴:

- 1) não serão computados os gastos com inativos e pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeados por recursos vinculados, para fins de apuração da despesa total com pessoal do Estado (art. 19, §1º, inciso VI, LRF);
- 2) os gastos com inativos e pensionistas, não lastreados por recursos vinculados, integram a despesa total com o pessoal para fins de apuração do limite global do Estado, mas não são computados para apuração dos limites específicos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas, tal qual estabelecidos no art. 20, inciso II, da LRF;
- 3) recursos vinculativos são aqueles provenientes das fontes enumeradas no art. 19, § 1º, inciso VI, alíneas a, b e c da LRF. (grifou-se)

O Tribunal de Contas da Paraíba também entende que as despesas com inativos não podem ser consignadas especificamente nos Poderes e Órgãos, sob o fundamento de que o gerenciamento das receitas e despesas previdenciárias somente é possível ao Poder Executivo. Assim, em sede de consulta, o TCE-PB respondeu:

Os gastos com inativos não integram a despesa total de pessoal para fins de verificação do cumprimento dos limites específicos de cada Poder e órgão; previstos no artigo 20,

⁴⁴MARANHÃO, Tribunal de Contas do Estado do. **Decisão 1895/2002**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/6517613/pg-4-executivo-diario-oficial-do-estado-do-maranhao-doema-de-28-10-2002>. Acesso em: 24 jun 2019.

da LRF, compondo-a apenas para efeito de confrontação com o limite global de cada Ente da Federação.⁴⁵

Nesse caso, convém destacar que TCE-PB tem o aval do Ministério Público de Contas, consoante trecho do Parecer 77/2000. Vejamos:

As despesas com inativos não podem ser consignadas a Poderes ou Órgãos, especificamente, posto que, afora o Poder Executivo, os demais Poderes e órgãos não teriam como gerenciar receitas e despesas previdenciárias, e seriam, conseqüentemente, gravados com ônus de não poderem remediar eventuais excessos, comprometendo até mesmo as suas funções institucionais, o que constitucionalmente, seria inconcebível.

Nessa mesma vertente, verifica-se que o Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte também não contabiliza os gastos com inativos e pensionistas em seu RGF, sob o fundamento exarado no Acórdão 265/2018 do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte:

Com relação à dedução da despesa com inativos e pensionistas, segue-se o entendimento constante no Acórdão Nº 265/2018-TC de que tal despesa não deve ser computada como despesa pública com pessoal do Órgão, visto que "para os entes federados que instituírem regime próprio de previdência social aquele cômputo deve ser contabilizado pelo respectivo Poder Executivo Estadual, responsável pela gestão previdenciária."⁴⁶

O que se pode perceber, ao se analisarem os Relatórios de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de 2018, é que um número vultoso de Poderes e órgãos realizam o cômputo da despesa com inativos e pensionistas de forma divergente do propagado pela STN, conforme quadro abaixo:

Tabela 5 - Exclusão dos Inativos e Pensionistas

ESTADOS	PODERES
MA	AL TJ MP TCE
MG	AL

⁴⁵ PARAÍBA, Tribunal de Contas do Estado da. **Parecer 77/2007**. Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/tramita/>. Acesso em: 24 jun 2019.

⁴⁶ RIO GRANDE DO NORTE, Tribunal de Contas do Estado do. **Acórdão 265/2018**. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/Jurisprudencia/AbrirArquivo>. Acesso em 24 jun 2019.

MT	TCE
MS	TCE EXECUTIVO
PB	TJ MP TCE EXECUTIVO
RJ	TJ MP TCE
RN	MP
RO	AL TJ MP TCE
SE	AL MP TCE
TO	AL TJ MP TCE

Fonte: autoria própria.

4.5 Da contribuição patronal

Outro assunto merecedor de estudo refere-se à não inclusão da contribuição patronal da despesa com pessoal. Consoante artigo 40 da Constituição Federal,⁴⁷ aos servidores titulares de cargos efetivos é assegurado o regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição dos servidores ativos, inativos e pensionistas, e do respectivo ente público (contribuição patronal). Desse modo, a Lei 9.717/1998 – que dispõe sobre as regras gerais para a organização e funcionamento dos RPPS –, em seu artigo 2º estabelece que a contribuição patronal, de responsabilidade do órgão ao qual servidor estiver vinculado, não poderá ser

⁴⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 24 jun. 2019.

inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição.

Do mesmo modo, o artigo 18 da LRF preceitua a inclusão das contribuições patronais no cálculo da despesa com pessoal.

Entretanto, não é unânime nas interpretações jurisprudenciais que a contribuição patronal compõe a despesa com pessoal. Evidentemente, a inclusão ou não dessa rubrica repercute intensamente quando o assunto se refere à composição das despesas com pessoal, vez que modifica substancialmente os patamares previstos na LRF.

A Secretaria de Tesouro Nacional, em seu Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF)⁴⁸, dispõe que o conceito de despesa bruta com pessoal inclui também despesas de natureza previdenciária, inclusive as contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. Específica, ainda, que a contribuição patronal ao RPPS deve ser registrada por Poder ou órgão, no item “Obrigações Patronais”.

O teor jurisprudencial emanado pelo Tribunal de Contas da União,⁴⁹ cuja pertinência é indiscutível para o tema ora tratado, também se posicionou na mesma direção, de que as contribuições patronais compõem o rol de despesas do artigo 18, senão vejamos:

Esse limite deve comportar todas as despesas com pessoal previstas no art. 18 da LRF, abrangendo, dentre outros, os gastos com servidores ativos, inativos, pensionistas e os encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (contribuição patronal).

40. A não-evidenciação da contribuição patronal do FCDF, por ocasião da elaboração do demonstrativo da despesa de pessoal, gera a dúvida se o Fundo está ou não recolhendo a referida contribuição relativamente aos servidores com remuneração custeada com seus recursos, o que impossibilita assegurar a observância das disposições do art. 40 da Constituição. Isso porque, a partir da EC nº 41/2003, a nova ordem impôs o princípio do caráter contributivo, mediante a contribuição do respectivo ente público (contribuição patronal), dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas. Por outro lado, se o Fundo está procedendo ao recolhimento dessa contribuição, sem evidenciá-la no demonstrativo das despesas com pessoal, tal procedimento estaria de

⁴⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicados à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília: Ministério da Fazenda, 7 maio 2019. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em: 21 jun 2019.

⁴⁹ UNIÃO, Tribunal de Contas da. **Processo TC-017.522/2005-1**. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CAcord%5C20060316%5CTC-017-522-2005-1.doc>. Acesso em: 24 jun 2019.

encontro ao princípio da transparência imposto pelo § 1º do art. 1º da LRF. Além disso, a não-apropriação da contribuição patronal, para fins de apuração dos limites de pessoal do FPDF, pode comprometer a apuração das despesas que compõem os limites de educação e saúde a que a União está obrigada aplicar, nos termos do art. 212 da Constituição e 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), respectivamente.

41. Por outro ângulo, a não-evidenciação ou não recolhimento dessa contribuição patronal pode gerar a falsa percepção de que o Fundo poderia executar despesas com pessoal em patamares superiores aos previstos na LRF". (grifou-se)

Em caso mais recente, o Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte⁵⁰ decidiu, em sede de consulta, que a contribuição dos servidores possui natureza de receita tributária e, desse modo, não pode ser considerada despesa com pessoal. Entretanto, no que se refere à contribuição patronal, considerou que o mesmo raciocínio não se aplica, motivo pelo qual a contribuição do ente inclui-se no cálculo de despesa com pessoal.

Há, porém, entendimento jurisprudencial divergente, originado do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, que ao ser consultado pelo Ministério Público do Estado e pela Assembleia Legislativa acerca da inclusão da contribuição patronal na composição da despesa com pessoal, respondeu que a contribuição do ente não integra a despesa com pessoal de Poderes e Órgãos, para os fins do artigo 20 da Lei Complementar 101/2000. O relator justifica em sua decisão que o artigo 18 da LRF, ao definir despesa com pessoal, inclui – além dos dispêndios com inativos e pensionistas – as contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. No entanto, o relator dispõe em seu voto que na verificação do atendimento dos limites previstos no artigo 19, §1º, VI, da LRF, não serão computadas as despesas com inativos. Desse modo, entende que não haveria lógica deduzir os gastos com inativos sem a consequente exclusão da parcela dos encargos decorrentes da obrigação patronal.

Já o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, em que pese não haver justificativa nas notas de rodapé de seu Relatório de Gestão Fiscal, exclui a contribuição patronal da sua composição com despesa com pessoal. Sua justificativa não se trata de inconstitucionalidade ou ilegalidade, mas sim em ausência de dotação

⁵⁰ RIO GRANDE DO NORTE, Tribunal de Contas do Estado do. **Processo 12.704/2013**. Natal, RN: Tribunal de Contas do Estado, [2007]. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/ConsultaProcesso/ConsultaProcessoEletronico>. Acesso em 21 jun. 2019.

orçamentária suficiente para fazer frente ao pagamento de contribuição patronal sobre inativos.

A título de conhecimento, no 3º quadrimestre de 2018, foi constatado que o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e o Ministério Público da Paraíba excluem a contribuição patronal do cálculo da despesa com pessoal:

Tabela 6 - Exclusão da Contribuição Patronal

ESTADOS	PODERES
MT	TCE
PB	MP

Fonte: autoria própria.

4.6 Consolidação dos Resultados

Com base na análise dos Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de 2018 (com exceção do Estado de Mato Grosso, que os RGF são do 1º e 2º quadrimestre) e nas informações constantes em notas de rodapé, pode-se identificar as exclusões de rubricas relacionadas às despesas de pessoal nos Estados e no Distrito Federal. Essas rubricas envolvem o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), o abono de permanência, os pensionistas, os inativos e pensionistas e a contribuição patronal. As exclusões estão indicadas na tabela a seguir:

Tabela 7 - Total de exclusões por Estado e despesas excluídas

Estados	IRRF	Abono de Permanência	Pensionistas	Inativos e pensionistas	Patronal	Total
Acre						0
Amapá	X					1
Amazonas						0
Alagoas						0
Bahia	X	X				2
Ceará		X	X			2

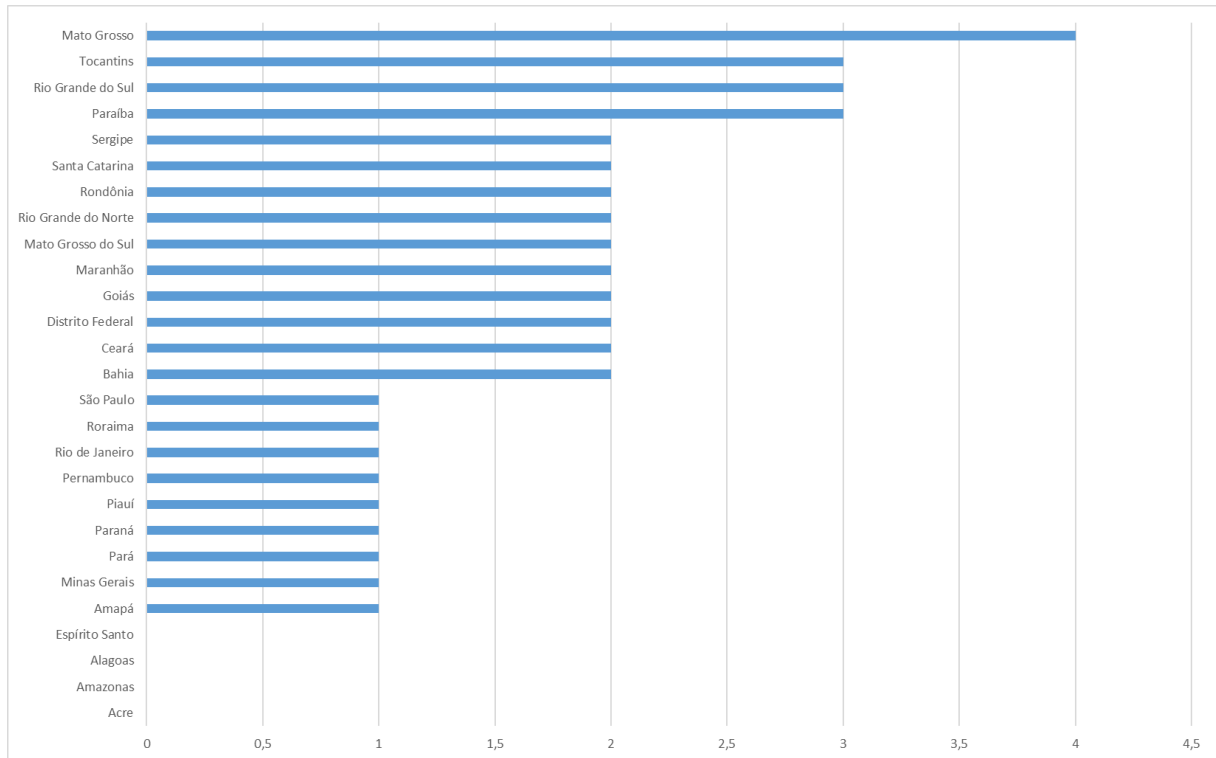
Estados	IRRF	Abono de Perma-nência	Pensio-nistas	Inativos e pensio-nistas	Patronal	Total
Distrito Federal			X	X		2
Espírito Santo						0
Goiás	X		X			2
Maranhão	X			X		2
Mato Grosso	X	X		X	X	4
Mato Grosso do Sul	X			X		2
Minas Gerais				X		1
Pará	X					1
Paraná			X			1
Paraíba	X			X	X	3
Piauí		X				1
Pernambuco		X				1
Rio de Janeiro				X		1
Rio Grande do Norte	X			X		2
Rio Grande do Sul	X	X	X			3
Rondônia	X			X		2
Roraima	X					1
São Paulo			X			1
Santa Catarina	X	X				2
Sergipe	X			X		2
Tocantins	X	X		X		3
Total	15	8	6	11	2	42

Fonte: autoria própria.

De acordo com a tabela, constata-se que:

- Poderes e órgãos de vinte e dois Estados e do Distrito Federal excluem pelo menos uma rubrica da despesa com pessoal;
- o Estado de Mato Grosso é o que mais exclui rubricas que deveriam ser contabilizadas na despesa com pessoal, no total de quatro;
- Paraíba, Rio Grande do Sul e Tocantins são as unidades federativas que excluem três rubricas, sendo o IRRF a despesa em comum não contabilizada por elas;
- dez estados excluem duas despesas. Desses entes, oito não computam o IRRF e seis não contabilizam os gastos com inativos e pensionistas;
- apenas nos Estados do Acre, Alagoas, Amazonas e Espírito Santo não há divergência com o preconizado pela STN, conforme visualizado nas notas de rodapé dos RGF;
- conclui-se que o IRRF e os gastos com inativos e pensionistas são as rubricas excluídas com mais frequência da despesa com pessoal dos Estados;
- a contribuição patronal não é contabilizada somente por duas unidades federativas: Mato Grosso e Paraíba.

O resultado do mapeamento pode ser melhor visualizado no gráfico abaixo, considerando somente o quantitativo de exclusões nas unidades federativas:

Gráfico 1 - Total de exclusões por Estado

Fonte: autoria própria.

O referido levantamento não tem a pretensão de exaurir, solucionar ou indicar um posicionamento acerca de qualquer sistemática adotada. O desafio que aqui se propõe, em síntese, é demonstrar o posicionamento contraditório entre os próprios entes e instituições e também em relação à Secretaria do Tesouro Nacional, e refletir sobre as consequências para as finanças públicas dos Estados e do Distrito Federal.

5 Do impacto das exclusões das rubricas na despesa com pessoal e na previdência

É indubitável que a LRF é um instrumento que visa não somente o planejamento e a execução orçamentária, como também uma gestão fiscal responsável.

Na medida em que os recursos passíveis de serem computados na despesa com pessoal deixam de ser considerados, o Estado passa a ter uma despesa subdimensionada, o que ofusca, sobretudo, a real situação fiscal do ente federativo, procrastina os problemas concebidos em razão do descontrole e, conseqüentemente, fragiliza os instrumentos previstos na LRF para correção da instabilidade fiscal. Desse modo, é possível que o valor de despesa com pessoal não retratado nos demonstrativos fiscais publicados justifique a crise fiscal assolada em boa parte dos Estados. Conforme já evidenciado no capítulo anterior, essa discrepância entre os dados declarados se deve às diferenças metodológicas adotadas na apuração da DTP, as quais refletem no comprometimento da RCL e possibilita ao ente maior gasto de recursos públicos com novas despesas com pessoal.

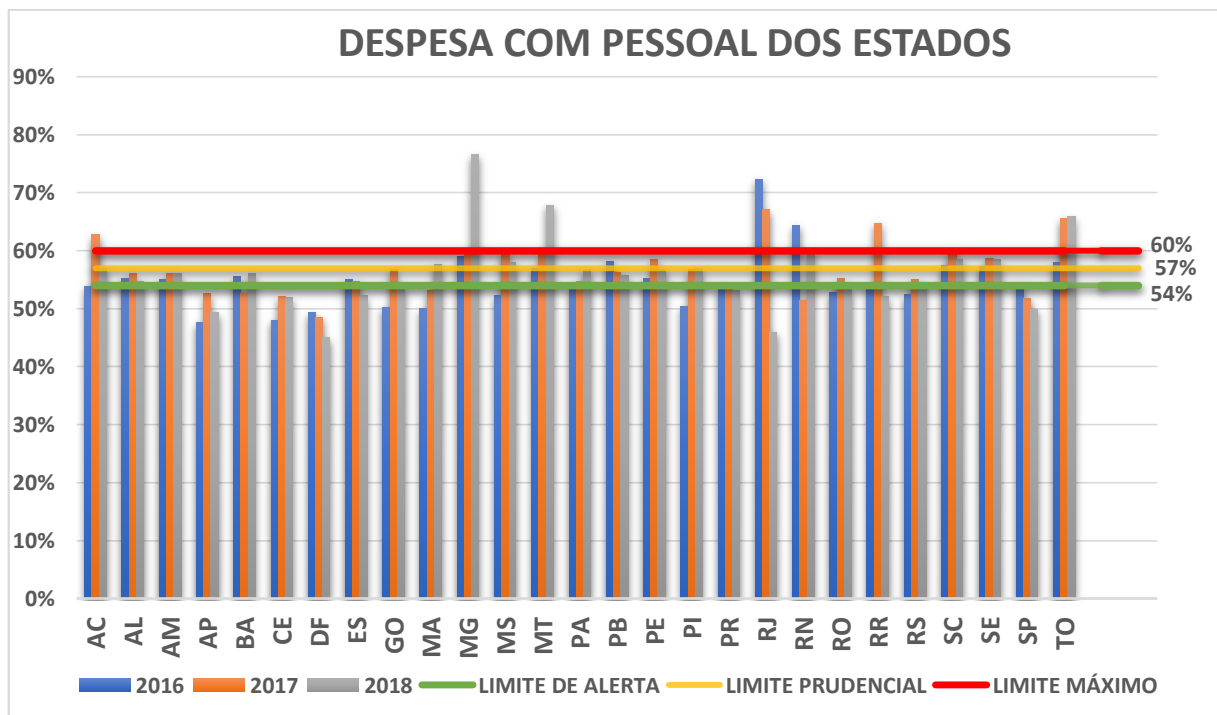
Conforme será demonstrado, caso não houvessem tamanhas divergências na contabilização da despesa com pessoal, a crise fiscal em determinados Estados poderia ser minorada ou até evitada, vez que as medidas previstas na LRF seriam implementadas em um momento em que a situação do ente fosse considerada menos gravosa, evitando, assim, a expansão da margem para aumento remuneratório, concessão de vantagens, contratação de pessoal, dentre outras providências.

No que se refere aos níveis de gasto com pessoal, destaca-se que em 2016 os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Norte extrapolaram o limite máximo estabelecido na LRF. No ano de 2017, quatro Estados tiveram sua despesa com pessoal acima de 60%: Acre, Rio de Janeiro, Roraima e Tocantins. Em 2018, Mato Grosso, Minas Gerais e Tocantins extrapolaram o limite global de gastos com pessoal, sendo que os Estados mato-grossense e mineiro tiveram alterações recentes na composição da despesa com pessoal, por meio de seus respectivos Tribunais de Contas.

Outro ponto importante é que sete entes federativos já decretaram calamidade financeira (Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Minas Gerais, Roraima, Mato Grosso e Goiás), sendo que os Estados do Rio Grande do Sul e Goiás não declararam em nenhum momento, por meio de seus RGF, despesa de pessoal acima do limite legal de 60%.

Quanto ao limite prudencial previsto na LRF (igual ou maior a 57% e abaixo de 60% da RCL), em 2016 havia cinco Estados dentro do limite, e seis em 2017 e em 2018. Ainda há aqueles que operam dentro do limite de alerta (entre 54% a 57% da RCL), sendo no total de oito Estados em 2016, nove em 2017 e oito em 2018. Verifica-se, em todos aspectos, o aumento das despesas estaduais com pessoal ao longo dos últimos anos, de modo que, gradativamente, os entes federativos vêm adentrando seus gastos com pessoal em algum dos limites previstos na LRF.

Gráfico 2 – Despesa com pessoal dos Estados e do Distrito Federal nos anos de 2016, 2017 e 2018



Fonte: autoria própria.

Analisando os dados declaratórios de cunho obrigatório dos Estados, como fonte principal de informação os elementos fornecidos no anexo 1 dos Relatórios de Gestão Fiscal e, de forma subsidiária, nos anexos 1 e 4 dos Relatórios Resumidos da

Execução Orçamentária, as informações extraídas do Sistema de Informações do Setor Público Brasileiro (SICONFI), os Balanços Fiscais e as Contas de Governo analisadas pelos respectivos Tribunais de Contas, é possível identificar a amplitude do comprometimento das despesas com pessoal em relação à receita corrente líquida, nos últimos anos.

Cumprido destacar, preliminarmente, que em razão da dificuldade de se localizar as informações e de que cada documento possui metodologia própria, podem haver pequenas discrepâncias de valores com outros estudos. Contudo, a fim de proporcionar maior fidedignidade às informações encontradas, será demonstrado o raciocínio adotado em cada análise.

5.1 Do impacto das exclusões na despesa com pessoal

Conforme demonstrado no capítulo anterior, ao analisar as notas de rodapés dos Relatórios de Gestão Fiscal dos entes, referentes ao 3º quadrimestre de 2018 (em regra), constata-se que em vinte e dois Estados e no Distrito Federal há pelo menos uma rubrica que deixou de ser considerada no cômputo da Despesa com Pessoal: IRRF, abono de permanência, contribuição patronal, inativos e pensionistas e somente pensionistas.

Entretanto, em uma segunda análise, nota-se que o referido levantamento resulta em duas vertentes: há aqueles Estados em que é possível mensurar o impacto das exclusões das rubricas na despesa com pessoal e há aqueles que o mesmo propósito não é executável, por dois motivos: primeiro, porque algumas rubricas são excluídas somente da apuração individual da despesa com pessoal dos Poderes e órgãos, porém são computadas no Relatório de Gestão Fiscal Consolidado. Assim, essas despesas repercutem apenas no limite de cada Poder ou órgão, e não impactam no limite global do Estado (60%), pois já se encontram computadas pelo ente. Segundo, porque, com base nas informações divulgadas pelos entes federativos, na grande maioria não é possível conhecer o valor individual dessas exclusões, haja vista que as informações detalhadas não são publicadas – constam apenas nos sistemas internos de cada ente –, o que impossibilita o estudo do impacto de maneira individual, como inicialmente pretendia-se.

Desse modo, com a finalidade precípua de melhor compreensão dos dados, analisa-se primeiramente os entes federativos em que é possível mensurar a repercussão das rubricas excluídas da despesa com pessoal no limite global: Mato Grosso (IRRF), Goiás (IRRF e pensionistas), Rio Grande do Sul (IRRF) e Paraíba (IRRF).

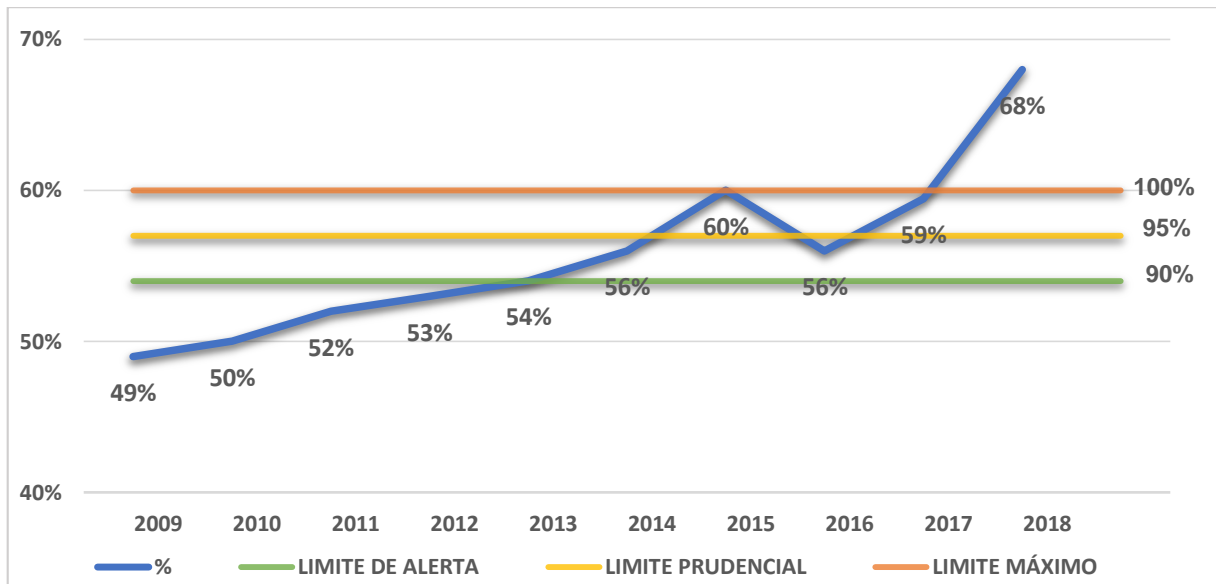
5.1.1 O Estado de Mato Grosso

Em análise à situação fiscal subnacional dos últimos dez anos, especificamente do Estado de Mato Grosso, percebe-se que a despesa com pessoal vinha em ascensão. Em dezembro de 2015 o Governo do Estado de Mato Grosso, de forma consolidada, apresentava 60,40% de gastos com despesa de pessoal, ultrapassando o limite global previsto no artigo 19 da LRF.

No ano seguinte, constata-se que a despesa com pessoal recuou de maneira considerável, cujo percentual passou a ser de 56,98%, após decisão do TCE/MT⁵¹, a qual possibilitou a exclusão do IRRF do cálculo da despesa com pessoal e da composição da receita corrente líquida, ficando o Estado dentro do limite global de 60%, porém acima do limite de alerta, conforme RGF do 3º quadrimestre de 2016. Nesse momento, se o IRRF incidente sobre a folha de pessoal fosse considerado no cômputo da DTP, a despesa extrapolaria o limite global em 12 milhões de reais.

⁵¹ MATO GROSSO, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta 29/2016**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2016] Disponível em: https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/204048/ano/2016/num_decisao/29/ano_decisao/2016. Acesso em: 21 jun 2019.

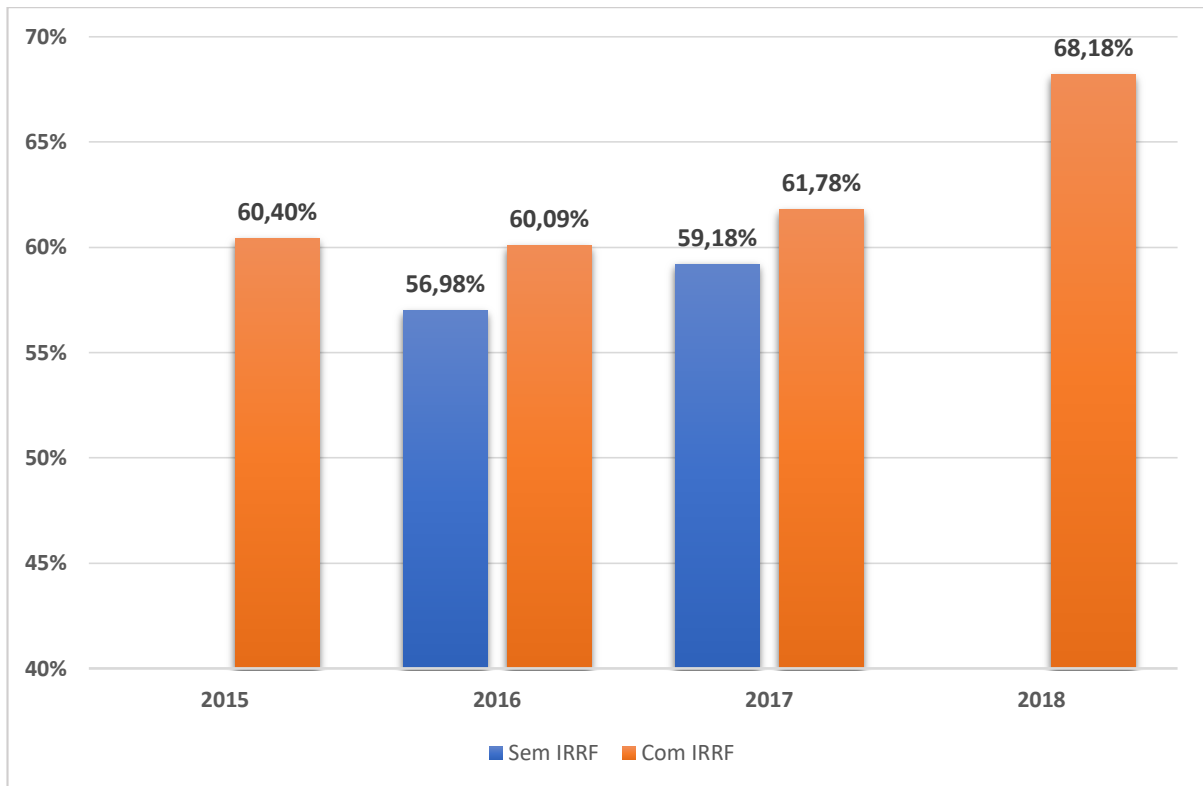
Gráfico 3 – Evolução da Despesa com Pessoal do Estado de Mato Grosso (2009 – 2018)



Fonte: autoria própria.

Em análise mais apurada, verifica-se que no ano de 2017 a despesa com pessoal continuava elevada, acima do limite prudencial, mesmo não considerando no cálculo o IRRF. Esse aumento foi provocado em razão da concessão de RGA em 2016 e em parte de 2017, pelo aumento do contingente de servidores ativos, proveniente de concursos, pelas progressões e promoções inerentes às carreiras (crescimento vegetativo), dentre outros fatores responsáveis pelo crescimento da despesa remuneratória de forma continuada ao longo dos anos. Caso o IRRF fosse considerado, a DTP seria de 254 milhões acima do permitido pela LRF, o que corresponde à metade do déficit fiscal de 2018 em Mato Grosso (R\$ 558 milhões). Assim, se o Estado tivesse tomado medidas a fim de estancar o crescimento da despesa, poderia ter diminuído substancialmente seu déficit fiscal.

Gráfico 4 – Comparativos dos percentuais da RCL aplicados na Despesa com Pessoal do Estado de Mato Grosso (2015 – 2018)



Fonte: autoria própria.

Todavia, em dezembro de 2018, o TCE-MT⁵² reviu seu entendimento e passou a adotar seu posicionamento anterior, o mesmo da STN, no sentido de incluir o IRRF na apuração da despesa com pessoal e na composição da receita corrente líquida, consubstanciando em 68,18% de despesa com pessoal em relação à RCL – patamar altamente preocupante. O estouro do limite de gastos com pessoal importou em mais de R\$ 1,240 bilhão de reais ao ano, cerca de R\$ 103 milhões de reais em despesa com pessoal acima do permitido por lei a cada mês. Fator este que justifica em parte a situação de calamidade financeira decretada no início de 2019 no âmbito da Administração Pública do Estado de Mato Grosso.

⁵² MATO GROSSO, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta 19/2018**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2018] Disponível em: https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/313173/ano/2018/num_decisao/19/ano_decisao/2018. Acesso em: 21 jun. 2019.

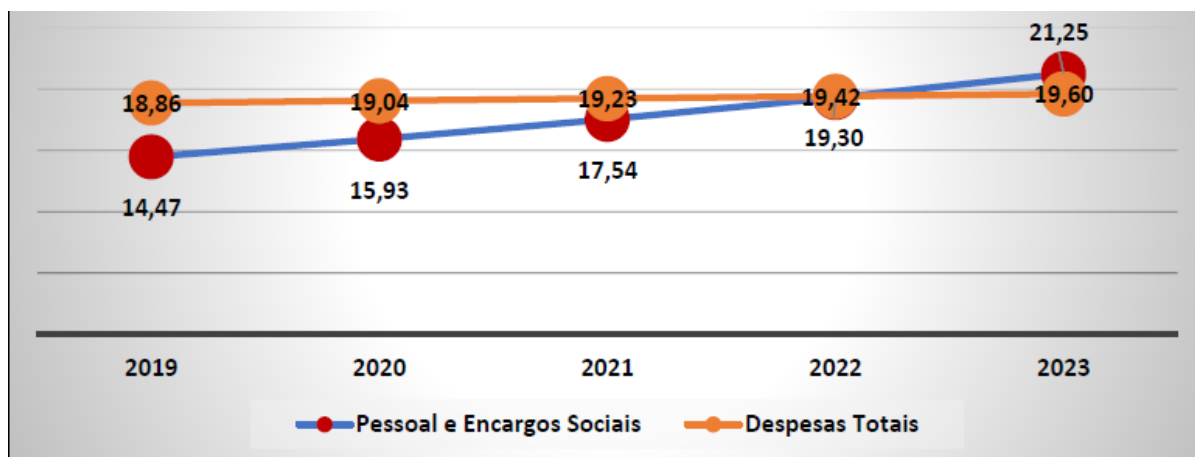
Ao observar os dados, constata-se o impacto que a alteração de metodologia do cálculo da despesa de pessoal produz. No quadrimestre anterior à alteração de entendimento exarada pela Corte de Contas do Estado (3º quadrimestre/2018), a despesa com pessoal era cerca de 10% menor, em razão da supressão do IRRF.

Desse modo, percebe-se quão gravosa é a tendência de crescimento das despesas com pessoal do Estado de Mato Grosso em relação ao incremento da RCL.

Em 2009 a despesa com pessoal do Estado era de 49%, e hoje, em 2019, de um pouco mais de 68%, o que representa um acréscimo de 19 pontos percentuais, ou seja, um incremento de 39%, num período de dez anos.

Caso medidas preventivas visando diminuir a despesa com pessoal não sejam tomadas, com o monitoramento e controle dos gastos remuneratórios, em poucos anos a RCL será integralmente consumida pela despesa com pessoal estadual, conforme demonstrado no Relatório Técnico sobre as Contas Anuais de Governo do Estado de Mato Grosso,⁵³ elaborado pelo TCE-MT, referentes ao exercício de 2018:

Figura 1 – Projeção da Evolução das Despesas com Pessoal e Encargos e das Despesas Totais (2019 – 2023) – Em bilhões de R\$



Nota: Cálculos realizados a partir das médias de crescimento das despesas verificadas de 2014-2018, considerando valores constantes pelo IGP-DI.

Fonte: autoria própria.

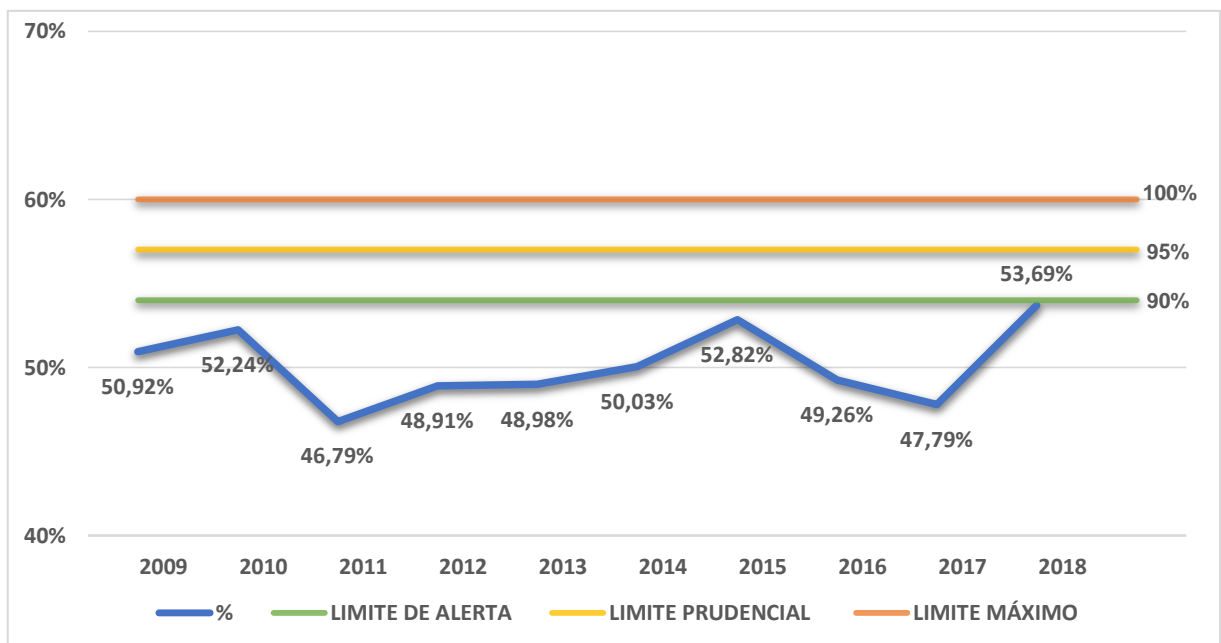
⁵³ MATO GROSSO, Tribunal de Contas do Estado de. **Contas Anuais do Governo do Estado referente ao exercício de 2018.** Processo 8567/2019. Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/detalhe/num/8567/ano/2019>. Acesso em: 20 ago. 2019.

5.1.2 O Estado de Goiás

O Estado de Goiás também é bastante representativo para o estudo, pois são excluídas duas rubricas da despesa com pessoal consolidada - IRRF e pensionistas -, os índices da DTP oficialmente divulgados não ultrapassaram o limite máximo definido pela LRF na série histórica analisada (2009 a 2018) – embora as projeções demonstrem o contrário -, há déficit fiscal e previdenciário e em janeiro de 2019 foi decretado Estado de calamidade financeira.

A trajetória da despesa com pessoal oficial do Estado está demonstrada no quadro abaixo. Importante registrar que não foi localizado o RGF consolidado do 3º quadrimestre de 2018 no Portal Transparência, razão pela qual os dados utilizados foram extraídos do Relatório de Avaliação das Metas Fiscais do 3º quadrimestre de 2018.⁵⁴

Gráfico 5 – Evolução da Despesa com Pessoal do Estado de Goiás (2009-2018)



Fonte: autoria própria.

Nota-se que nos últimos dez anos, oficialmente Goiás esteve dentro do limite máximo de despesa com pessoal estabelecido pela LRF. Todavia, como será

⁵⁴ SECRETARIA DE ESTADO DE ECONOMIA. Estado de Goiás. **Audiência Pública – Avaliação das Metas Fiscais – I Quadrimestre de 2019.** Disponível em http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/images/Audi%C3%A2ncia_Pu%C3%A7%C3%A3o_P%C3%BAblica_-_1%C2%BA_Quadrimestre_2019.pdf. Acesso 20 ago. 2019.

demonstrado, ao incluir as rubricas que deixaram de ser consideradas como DTP o cenário muda.

Antes, porém, faz-se necessário discorrer brevemente acerca das decisões que levaram o Estado de Goiás a não computar o IRRF e os pensionistas na DTP. Aqui é preciso salientar que, diferentemente do Estado de MT, Goiás exclui o IRRF somente da despesa com pessoal, mantendo-o na composição da RCL.

Inicialmente as Resoluções 405/2001 e 1.491/2002 do TCE-GO deram guarida às exclusões. Entretanto, em 2016, a Corte de Contas, por meio da Resolução 9/2016⁵⁵, mudou seu entendimento e determinou a inclusão dos gastos em questão na despesa com pessoal a partir de 2017.

Em que pese a alteração promovida pelo TCE, a Assembleia Legislativa de Goiás promulgou, em 2017, as Emendas Constitucionais n. 54 e 55/2017⁵⁶, sendo que a primeira acresceu o § 8º ao artigo 113 a fim de não computar as despesas com pensionistas e IRRF, e a segunda alterou o *caput* do referido artigo com o escopo de definir a vigência inicial das exclusões (2º quadrimestre de 2017).

Tal entendimento era seguido por todos Poderes e órgãos, com exceção do TCE, até o Supremo Tribunal Federal, em recente decisão liminar datada de 11/09/2019, suspender a eficácia das citadas emendas constitucionais, sob o fundamento de violação da competência da União ao flexibilizar normas gerais federais de responsabilidade fiscal, conforme ADI 6129.⁵⁷

Em resumo, conclui-se que de 2001 a 2018, seja por decisão do TCE ou da AL de Goiás, a despesa com pessoal consolidada do Estado não era composta pelos valores relativos ao IRRF e pensionistas.

⁵⁵ GOIÁS, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução 009/2016**. Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/documents/20181/76636/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20-%200009-2016/90be87f8-cddf-4c8d-a8ff-16cbf0f2cde7>. Acesso em: 20 ago. 2019.

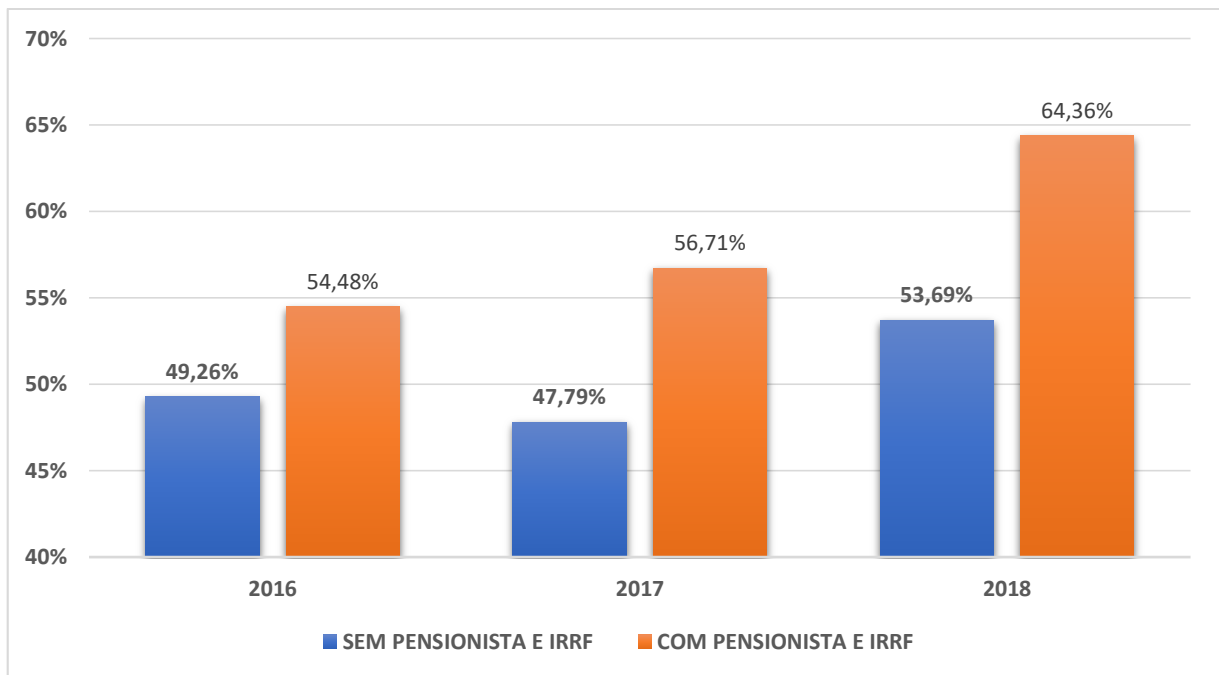
⁵⁶ _____. [Constituição (1989)]. Constituição do Estado de Goiás. Disponível em: http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm. Acesso em: 20 ago 2019.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Adi 6129**. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5691704>. Acesso em: 20 ago. 2019.

Esclarecidos os fundamentos das exclusões, passa-se à análise dos índices da DTP oficialmente divulgados e das projeções realizadas pelo próprio Estado no que concerne aos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

Em 2016, a DTP oficial foi de 49,26% da RCL, ao passo que, se considerados os gastos com pensionistas e IRRF, o percentual subiria para 54,48%. Em 2017 foi de 47,79%, sendo que o enquadramento correto representaria 56,71%. Por fim, em 2018 foi de 53,69%, enquanto que a projeção mostrou que deveria ter sido de 64,36% da RCL. O quadro abaixo é bastante elucidativo:

Gráfico 6 – Comparativos dos percentuais da RCL aplicados na Despesa com Pessoal do Estado de Goiás (2016 – 2018)



Fonte: autoria própria.

Do exposto, demonstra-se claramente que o Estado, ao excluir as referidas despesas, teve um ganho fictício de margem de quase 7% dentro do limite global em 2018, abrindo brecha para o ente gastar com pessoal cerca de 1,3 bilhão de reais até atingir a proporção de 60% da RCL, quando, na verdade, deveria adotar o caminho inverso, ou seja, acionar as medidas previstas na CF e na LRF para a redução da despesa com pessoal.

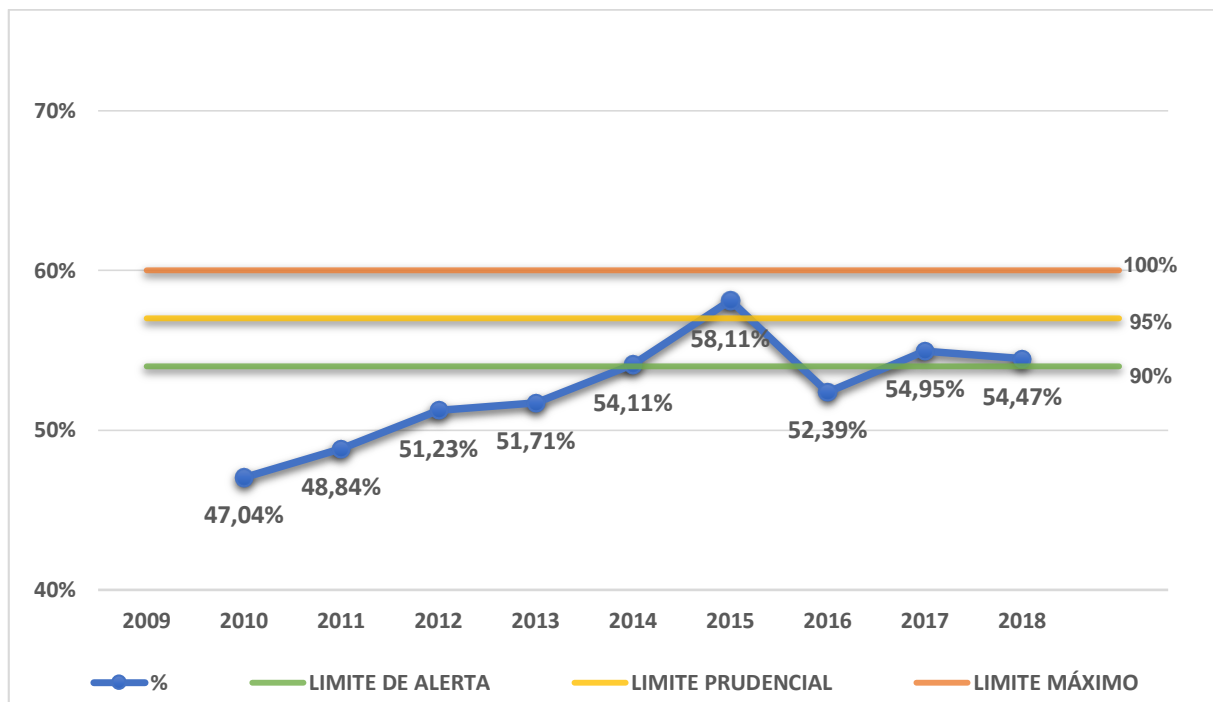
Infere-se, ainda, que ao incluir as rubricas de IRRF e pensionistas no cálculo da DTP, constata-se o valor de R\$ 928 milhões além do limite de 60% da RCL, que equivale a quase 70% do déficit fiscal (R\$ 1,340 bilhões) e a aproximadamente 39% do déficit previdenciário (2,411 bilhões) do Estado de Goiás em 2018.

Como já dito acima, Goiás decretou Estado de calamidade financeira em 2019 e vem, reiteradamente, pagando seus servidores com atraso, conforme noticiado pela imprensa.

5.1.3 O Estado do Rio Grande do Sul

Já o Estado do Rio Grande do Sul, que teve sua calamidade financeira decretada em 2016, em nenhum momento superou o limite máximo de 60% da RCL, conforme análise dos RGF publicados desde 2010, mesmo enfrentando situação financeira e orçamentária desequilibrada. Tal dicotomia reflete a complexidade fiscal existente em torno da composição da despesa com pessoal e dos atuais limites e instrumentos fiscais.

Gráfico 7 – Evolução da Despesa com Pessoal do Estado do Rio Grande do Sul (2009 – 2018)

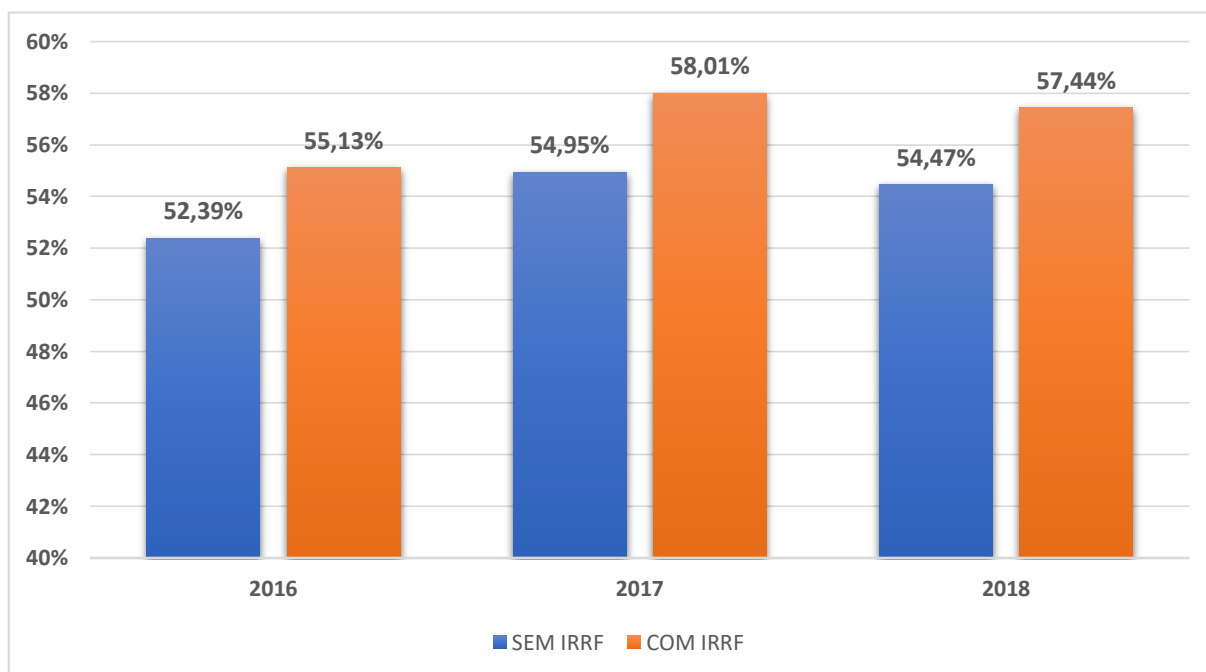


Fonte: autoria própria.

Desse modo, ao analisar a despesa com pessoal do Estado do Rio Grande do Sul, inserindo em seu cômputo o IRRF – o qual é excluído com base na decisão constante no Parecer Coletivo 2/2002 – TCE/RS⁵⁸ – a despesa com pessoal subiria em 3% no ano de 2016 e superaria o limite de alerta, mas não o limite máximo.

Já em 2017, quando o indicador publicado foi de 54,95% da RCL, se fosse considerado o IRRF em seu cômputo, a DTP iria para 58,01%, e em 2018 seria de 57,44%, enquanto a publicada foi de 54,47%. Nota-se que nos dois anos o Estado estaria com gastos superiores ao limite prudencial previsto na LRF, sendo que seus Poderes e órgãos que incorreram em excesso estariam subordinados às vedações previstas no artigo 22, parágrafo único, da LRF, e impossibilitados, dessa forma, em aumentar a DTP, caso o IRRF fosse computado na despesa com pessoal.

Gráfico 8 – Comparativos dos percentuais da RCL aplicados na Despesa com Pessoal do Estado do Rio Grande do Sul (2016 – 2018)



Fonte: autoria própria.

⁵⁸ RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Contas do Estado do. **Parecer Coletivo 2/2002**. Processo n. 676-02.00/02-4. Santa Catarina, RS: Tribunal de Contas do Estado, [2002]. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/sis/decisoes/RelatorioDecisao.jsp?numeroProcesso=6760200024>. Acesso em: 30 ago. 2019.

Ademais, se fosse considerado o valor das despesas com pensionistas no cálculo da despesa bruta com pessoal (não computadas com base na Informação TCE-RS 43/2001), a despesa bruta com pessoal aumentaria cerca de R\$ 3 bilhões em 2018, conforme Relatório Resumido de Execução Orçamentária do 6º bimestre.⁵⁹ Apesar de não ser possível calcular o impacto da exclusão dos pensionistas na DTP, por não ser conhecido o valor das despesas custeadas com recursos vinculados, provavelmente o comprometimento da receita corrente líquida com despesa com pessoal ultrapassaria o limite global, e conseqüentemente, o déficit fiscal do Estado seria superior a R\$ 2 bilhões de reais, conforme declarado no Relatório Resumido de Execução Orçamentária de 2018.

Como consequência da exclusão do IRRF e dos gastos com pensionistas da DTP, o Estado do Rio Grande do Sul enfrenta uma situação completamente atípica, pois com a despesa com pessoal subdimensionada, a unidade federativa tem encontrado dificuldade em aderir ao Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal, previsto na Lei Complementar 159/2017,⁶⁰ vez que sua despesa líquida com pessoal deveria, como um dos requisitos, representar ao menos 70% da RCL, aferida no exercício anterior ao pedido de adesão ao RRF.

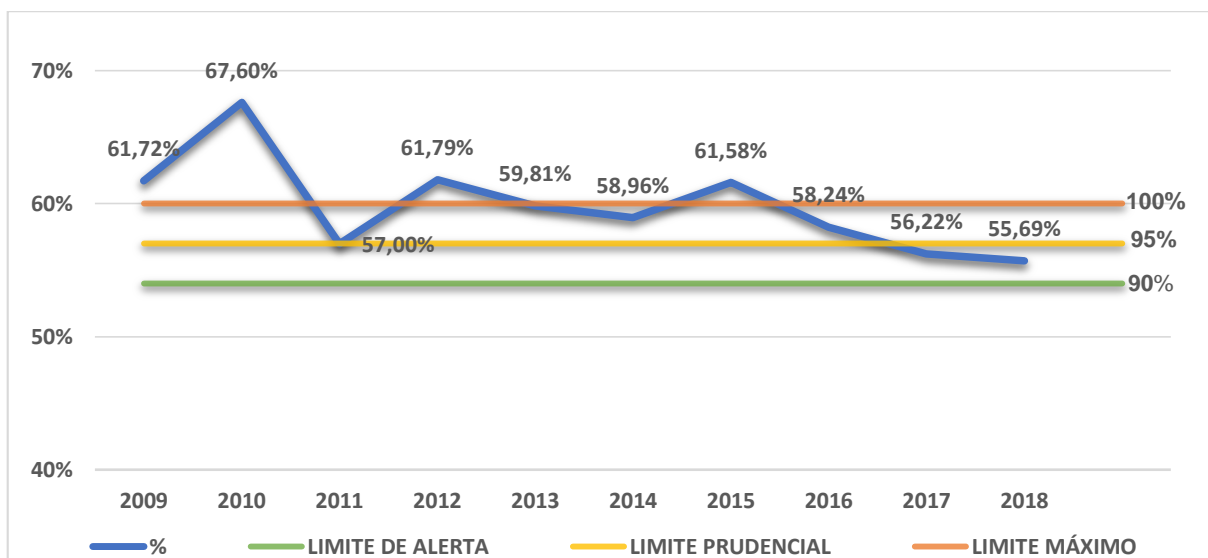
5.1.4 O Estado da Paraíba

Diferentemente dos demais Estados, Paraíba, que já esteve bem acima do limite global com gastos com pessoal em 2010, atualmente encontra-se em situação pouco mais confortável dentro dos indicadores da LRF, com sua despesa de pessoal em declínio nos últimos três anos, mas ainda assim, acima do limite de alerta.

⁵⁹ RIO GRANDE DO SUL, Estado do. **Relatório Resumido de Execução Orçamentária**. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/6578/relatorio-de-gestao-fiscal-consolidado->. Acesso em 30 ago. 2019.

⁶⁰ BRASIL. **Lei Complementar 159/2017**. Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp159.htm. Acesso em: 30 ago. 2019.

Gráfico 9 – Evolução da Despesa com Pessoal do Estado da Paraíba (2009 – 2018)



Fonte: autoria própria.

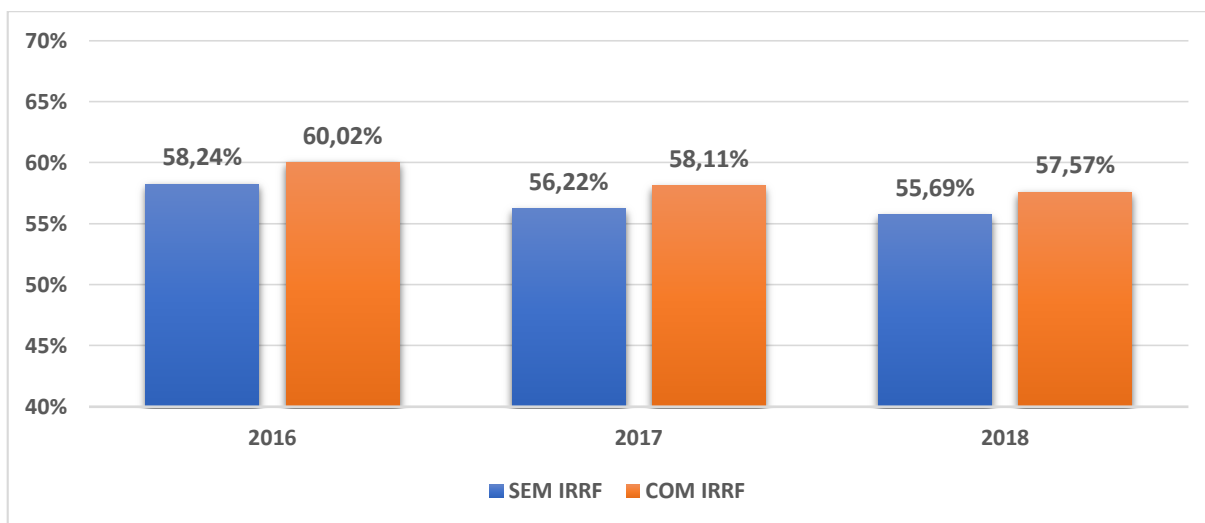
O Estado da Paraíba também segue critérios diferentes dos apresentados no MDF quanto à apuração da despesa com pessoal, em especial, pela exclusão do IRRF, conforme Parecer PN TC 05/2004 – TCE-PB,⁶¹ o que resulta em impacto relevante nos gastos com remuneração.

Em 2016, a Despesa Total com Pessoal atingiu o montante de R\$ 4.931.217.000,00, o equivalente a 58,24% da RCL, portanto abaixo do limite global de 60%, mas acima do limite prudencial. Considerando o valor de R\$ 378.362.000,00 de IRRF, conforme Balanço Geral do Estado de 2016 – que não foi considerado no cálculo da Despesa com Pessoal e da receita corrente líquida, teríamos o valor de R\$ 5.309.579.000,00 ou 60,02% de DTP em relação a RCL, sendo que o percentual excedido representaria mais de 1,5 milhão de reais em 2016. Isso quer dizer que se o IRRF tivesse sido considerado, Paraíba teria ultrapassado o limite global da LRF.

De 2016 para 2017 houve queda da DTP em 2,02% da RCL. Desse modo, a DTP do Estado publicada foi de 56,22%, enquanto que com a soma do IRRF seria de 58,11%. Já em 2018, se houvesse sido computado o IRRF, a DTP seria de 57,57%.

⁶¹ PARAÍBA, Tribunal de Contas do Estado da. **Parecer PN TC 05/2004**. Disponível em: <http://tce.pb.gov.br/legislacao/atos-normativos>. Acesso em: 30 ago. 2019.

Gráfico 10 – Comparativos dos percentuais da RCL aplicados na Despesa com Pessoal do Estado da Paraíba (2016 – 2018)



Fonte: autoria própria.

Em análise aos RGF publicados, vislumbra-se que em razão da aplicabilidade do entendimento exarado pelo TCE-PB, somente em 2016 o Estado da Paraíba ultrapassou o limite prudencial (57%), tendo que adotar as medidas previstas na LRF a fim de conter o aumento do limite com pessoal. E em 2017 e 2018 o Estado já se encontrava acima do limite de alerta.

Porém, conforme demonstrado no gráfico 9, se Paraíba observasse o entendimento da STN, em 2016 teria extrapolado o limite global de 60% e teria que adotar os mecanismos da LRF a fim de diminuir sua despesa nos quadrimestres subsequentes. Já em 2017 e 2018 estaria acima do limite prudencial (57%), vedada, portanto, a criação de novas despesas remuneratórias.

Apesar do Estado da Paraíba excluir o IRRF de sua despesa com pessoal, o que por consequência mascara a situação real das finanças públicas do Estado, verifica-se que sua despesa com pessoal se encontra em declínio nos últimos anos, mesmo considerando em seu cálculo o IRRF, conforme apresentado no Gráfico 10. Em contrapartida, Paraíba tem apresentado superávit fiscal – exceção à maioria dos Estados, os quais se encontram em situação fiscal preocupante –, o que demonstra que o controle de gastos remuneratórios, em conjunto a outros fatores, promove a

melhoria do equilíbrio fiscal do ente federativo, ofertando maior espaço para investimentos e serviços importantes para a população.

Registre-se que até o presente momento não houve alteração de entendimento no TCE-PB, o que demonstra que o IRRF continua a ser excluído da DTP.

5.2 Do impacto não mensurável das exclusões na despesa com pessoal

Ao realizar o levantamento das exclusões das rubricas na despesa com pessoal buscou-se analisar as notas de rodapés dos Relatórios de Gestão Fiscal dos Poderes e órgãos de todos os Estados, conforme demonstrado no capítulo IV.

Sucessivamente, com o intuito de demonstrar o impacto das exclusões das rubricas na despesa com pessoal, a premissa adotada foi de analisar os Relatórios de Gestão Fiscal Consolidados dos Estados, vez que a mensuração individual de valores dos RGF dos Poderes e órgãos de todos os entes federativos demandaria um esforço desproporcional e dispensável ao fim que se propõe.

Partindo dessa premissa, percebe-se que na maioria desses entes não é possível mensurar o impacto das exclusões na despesa com pessoal por duas razões: as despesas são excluídas somente do Relatório de Gestão Fiscal individual dos Poderes e órgãos ou os valores individuais das exclusões das despesas com pessoal não são divulgados, conforme será demonstrado.

5.2.1. Das despesas excluídas do Relatório de Gestão Fiscal individual dos Poderes e órgãos

Ao minuciar os dados presentes nos Relatórios de Gestão Fiscal, percebe-se que na maior parte dos entes as rubricas das despesas com pessoal são excluídas apenas nos RGF dos Poderes e órgãos, ao passo que no RGF Consolidado esses valores são incluídos.

Isso provoca impacto somente dentro do limite individual de despesa com pessoal do Poder e órgão, não repercutindo no global (60%), posto que as referidas despesas já se encontram contabilizadas pelo Estado.

A LRF divide o limite global do Estado em: 3% para o Legislativo (incluído o TCE), 6% ao Poder Judiciário, 49% ao Poder Executivo e 2% ao Ministério Público. Assim, quando a despesa com pessoal é subdimensionada pelo Poder ou órgão, excluindo de seu cômputo alguma rubrica, além de não retratar a realidade fiscal do ente, possibilita ao seu gestor a criação de novas despesas com pessoal.

Diante disso, apesar de muitas vezes os dados publicados sinalizarem que o Estado está abaixo do limite de 60% da RCL, por exemplo, dentro de sua esfera pode haver Poder ou órgão extrapolando seu limite próprio.

À título de exemplo, verifica-se o caso do Estado do Pará. Nas notas de rodapé do RGF de seu Tribunal de Contas (3º quadrimestre de 2018) consta a informação: “não computadas as despesas com IRRF, em obediência a Resolução TCE nº 16.769/03”. No RGF da Assembleia Legislativa (3º quadrimestre de 2018) também possui a informação que o IRRF não é computado. Todavia, ao analisar o RGF Consolidado do Estado do Pará, no mesmo período (3º quadrimestre de 2018), não há nenhuma informação a respeito do IRRF. Assim, é possível afirmar que o impacto da exclusão do IRRF afeta somente os limites individuais do poder legislativo e do TCE paraense.

Desse modo, é notório que quando as despesas de caráter remuneratório não são consignadas na despesa com pessoal, compromete-se a gestão fiscal dos respectivos Poderes e órgãos e reflete, conseqüentemente, no limite global do Estado, vez que a despesa com pessoal declarada não é a real.

Assim, a dinâmica do crescimento da despesa com pessoal fica comprometida a partir do momento em que o Poder ou órgão passa a computar as despesas que anteriormente eram excluídas, afetando o limite individual e o limite global.

Claro está, portanto, que a supressão das rubricas possui grande impacto no limite da despesa com pessoal, inclusive no limite individual de cada Poder ou órgão.

5.2.2. Da não divulgação dos valores individuais das despesas excluídas do Relatório de Gestão Fiscal

Outra situação encontrada na análise dos Relatórios de Gestão Fiscal Consolidados refere-se ao não conhecimento do valor pormenorizado das exclusões

das rubricas, pois nas notas de rodapés da maioria dos RGF que excluem algum tipo de despesa constam apenas a fundamentação normativa ou legal de supressão da rubrica da despesa com pessoal, sem informações de valores, o que impossibilita mensurar o impacto de maneira individual, como inicialmente pretendia-se. Referidos montantes constam apenas nos sistemas internos de cada ente, não sendo de conhecimento público.

A título de exemplo, o Estado do Rio Grande do Sul exclui de seu RGF Consolidado várias despesas com base em duas Informações e um Parecer oriundos do Tribunal de Contas do Estado, conforme nota de rodapé extraída do RGF Consolidado do 3º quadrimestre de 2018:

Figura 5 – Nota de Rodapé do RGF do Rio Grande do Sul

2 - A Despesa Líquida com Pessoal está apresentada de acordo com a decisão do Tribunal de Contas do Estado - TCE quanto à Prestação de Contas de Gestão Fiscal do exercício de 2000, adotando-se subsidiariamente, a orientação contida na Informação TCE 43/2001, no Parecer Coletivo 2/2002 e na Informação TCE 24/2004, aprovados pelo Tribunal Pleno nas sessões de 10 de outubro de 2001, 08 de maio de 2002 e 21 de julho de 2004, respectivamente. Neste sentido, não estão computados como despesa de pessoal os gastos com pensões, assistência médica, auxílio-refeição, auxílio-transporte, auxílio-creche, bolsa de estudos, auxílio-funeral, abono de permanência e o Imposto de Renda Retido na Fonte da remuneração dos Servidores.

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de 2018 do Estado do Rio Grande do Sul

Assim como na maioria dos relatórios dos entes, no RGF Consolidado do Estado do Rio Grande do Sul não constam os valores individuais das despesas excluídas, não havendo como calcular seu impacto individual na DTP. Conforme analisado no item 5.1.3., só foi possível demonstrar o impacto da exclusão do IRRF no Estado do Rio Grande do Sul em razão do valor ser informado pelo SICONFI, o que não é possível em relação ao abono de permanência e aos gastos com pensionistas.

Desse modo, a ausência de divulgação dos valores individuais de cada despesa suprimida no RGF dos entes impossibilita a mensuração do impacto nos gastos remuneratórios e contraria o princípio da transparência, sendo este consagrado pela LRF como mecanismo de controle social. A não divulgação dos instrumentos de transparência fiscal deixa dúvida quando esses dados não são colocados à disposição da população e dos órgãos de controle, tendo em vista que a publicidade e transparência na gestão de recursos públicos (despesas e receitas) são preceitos fundamentais para uma gestão fiscal responsável.

5.2.3. Das despesas não mensuráveis

Diante do exposto, cumpre demonstrar quais rubricas são excluídas do cômputo da despesa com pessoal dos Poderes e órgãos.

De acordo com os dados analisados, os Poderes e órgãos dos Estados abaixo excluem de seu cômputo da despesa com pessoal os gastos com inativos e pensionistas, porém os valores individuais não são informados em seus demonstrativos, não sendo possível, portanto, mensurar o impacto na DTP:

Tabela 8 – Poderes e órgãos dos Estados que excluem inativos e pensionistas

INATIVOS E PENSIONISTAS			
ESTADO	PODER/ÓRGÃO	ESTADO	PODER/ÓRGÃO
Maranhão	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal Contas Tribunal de Justiça	Rio de Janeiro	Ministério Público Tribunal de Contas Tribunal de Justiça
Mato Grosso	Tribunal de Contas	Rio Grande do Norte	Ministério Público
Mato Grosso do Sul	Poder Executivo Tribunal de Contas	Rondônia	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal de Contas Tribunal de Justiça
Minas Gerais	Assembleia Legislativa	Sergipe	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal de Contas
Paraíba	Ministério Público Poder Executivo Tribunal de Contas Tribunal de Justiça	Tocantins	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal de Contas Tribunal de Justiça

Fonte: autoria própria.

Pelas mesmas razões, também não é exequível mensurar a repercussão da exclusão dos gastos com pensionistas nos respectivos Poderes e órgãos a seguir, vez que em seus dados declaratórios não constam os respectivos valores:

Tabela 9 – Poderes e órgãos dos Estados que excluem pensionistas

PENSIONISTAS			
ESTADO	PODER/ÓRGÃO	ESTADO	PODER/ÓRGÃO
Distrito Federal	Câmara Legislativa, Tribunal de Contas Tribunal de Justiça	Paraná	Ministério Público
Ceará	Assembleia Legislativa Ministério Público Poder Executivo Tribunal de Contas	Rio Grande do Sul	Consolidado Ministério Público Poder Executivo
São Paulo	Tribunal de Contas	Goiás	Assembleia Legislativa

			Ministério Público Poder Executivo Tribunal de Justiça
--	--	--	--

Fonte: autoria própria.

Quanto ao abono de permanência, nas notas de rodapés dos Relatórios de Gestão Fiscal analisados possuem somente a fundamentação legal da exclusão, não reportando, em conjunto, seus respectivos valores. Por isso não há como calcular sua repercussão no limite da DTP dos respectivos Poderes e órgãos:

Tabela 10 – Poderes e órgãos dos Estados que excluem abono de permanência

ABONO DE PERMANÊNCIA			
ESTADO	PODER/ÓRGÃO	ESTADO	PODER/ÓRGÃO
Bahia	Consolidado Ministério Público Poder Executivo Tribunal de Contas Tribunal de Justiça	Piauí	Tribunal de Justiça
Ceará	Assembleia Legislativa Ministério Público Poder Executivo Tribunal de Contas Tribunal de Justiça	Rio Grande do Sul	Consolidado Executivo Ministério Público
Mato Grosso	Consolidado Assembleia Legislativa Poder Executivo Ministério Público Tribunal de Contas	Santa Catarina	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal de Contas Tribunal de Justiça
Pernambuco	Consolidado Assembleia Legislativa Poder Executivo Ministério Público Tribunal de Contas Tribunal de Justiça	Tocantins	Assembleia Legislativa Poder Executivo

Fonte: autoria própria.

Do mesmo modo, os RGF do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e do Ministério Público da Paraíba não evidenciam em seus demonstrativos os valores referentes à não contabilização da contribuição patronal, não sendo possível dimensionar seu impacto na despesa com pessoal.

Quanto ao IRRF – rubrica de maior exclusão nos Estados – não é possível demonstrar o impacto de sua exclusão nas unidades abaixo, pois seus valores não são especificados nos Relatórios de Gestão Fiscal:

Tabela 11 – Poderes e órgãos dos Estados que excluem Imposto de Renda Retido na Fonte

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE			
ESTADO	PODER/ÓRGÃO	ESTADO	PODER/ÓRGÃO
Amapá	Ministério Público Tribunal de Contas	Rondônia	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal de Justiça
Bahia	Tribunal de Justiça	Roraima	Assembleia Legislativa Tribunal de Contas
Goiás	Assembleia Legislativa Tribunal de Justiça Ministério Público Poder Executivo	Rio Grande do Sul	Ministério Público Poder Executivo
Maranhão	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal de Contas Tribunal de Justiça	Rio Grande do Norte	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal de Contas Tribunal de Justiça
Mato Grosso do Sul	Ministério Público Tribunal de Justiça	Santa Catarina	Ministério Público
Mato Grosso	Assembleia Legislativa Ministério Público Poder Executivo Tribunal de Contas	Sergipe	Assembleia Legislativa Ministério Público Tribunal de Contas
Pará	Assembleia Legislativa Tribunal de Contas	Tocantins	Assembleia Legislativa Tribunal de Contas
Paraíba		Ministério Público Tribunal de Contas Poder Executivo	

Fonte: autoria própria.

Em face dos argumentos apresentados, ainda que não seja possível mensurar o valor do impacto das exclusões de todas rubricas no somatório dos gastos com pessoal, é nítido seu efeito dentro da gestão fiscal do ente. Além dos dados retratados nos demonstrativos oficiais não serem reais, ainda dá espaço aos gestores para a criação de novas despesas remuneratórias. A consequência prática pode ser vista na notícia publicada no site Diário do Nordeste, quando o Tribunal de Contas do Estado do Ceará deixou de computar dentro do cálculo do limite das despesas de pessoal os gastos com pensionistas:

Decisão tomada pelo Pleno do TCE, na prática, dá folga ao Estado para ampliar contratações, sem ferir a LRF

Os gastos com pensionistas não serão mais computados dentro do cálculo do limite das despesas de pessoal previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no Ceará. Isso significa, na prática, que órgãos e secretarias que não podiam, por exemplo,

realizar concurso público - por já estarem no limite - terão possibilidade, agora, de ampliar seu quadro de funcionários.⁶² (grifou-se)

Desse modo, é evidente que a crise fiscal dos Estados não pode ser atribuída somente a queda de arrecadação. O crescimento infreável da despesa com pessoal e os conceitos divergentes acerca da composição da DTP possuem relação direta com a deterioração das finanças públicas.

5.3 Do impacto da despesa com pessoal na previdência

Conforme demonstrado, quando o Estado adota um novo conceito de despesa com pessoal, seja por decisões judiciais ou exaradas pelas Cortes de Contas, temos que a despesa declarada é numericamente inferior da concretizada, com índices de gastos com pessoal subavaliados, dando a entender que as finanças públicas estão sob controle, quando na verdade há efetiva dissimulação da dimensão da DTP.

Desse modo, ao construir modelos fiscais divergentes, ainda que de ordem temporária, com finalidade precípua de mascarar o crescente desequilíbrio das finanças, o Estado ameaça o regular funcionamento dos serviços públicos essenciais e, conseqüentemente, a capacidade de investimento por parte do governo fica frustrada. Ademais, o Estado – muitas vezes amparado em decisões dos respectivos Tribunais de Contas –, quando pratica inovação contábil, ao excluir da base de cálculo o que deveria ser considerado, evita as sanções e restrições previstas nos artigos 22 e 23 da LRF e outras, a exemplo da reprovação de contas.

Ao analisar a crise fiscal revelada por quase todos Estados brasileiros, percebe-se que o aumento das despesas obrigatórias decorre de fatores estruturais, em especial, do alto comprometimento do orçamento dos Estados com despesa de pessoal. A despesa previdenciária está intimamente relacionada com a gestão fiscal, vez que o pagamento de benefícios absorve parte considerável das receitas estaduais, comprometendo sobretudo a prestação de serviços públicos prioritários em áreas sensíveis, como saúde e educação.

⁶² NORDESTE, Diário do. **Pensionistas excluídos do limite de gastos**. Disponível em: <https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/editorias/negocios/pensionistas-excluidos-do-limite-de-gastos-1.356336>. Acesso em 22 ago. 2019.

Em análise aos dados levantados pelo Instituto Brasileiro de Economia (FGV IBRE),⁶³ verifica-se o grande crescimento da folha de pagamento dos servidores ativos estaduais de 2007 a 2015. Já entre 2015 a 2018 há notória queda no custo das despesas de pessoal:

Tabela 12 – Despesas de pessoal dos Estados (em R\$ bilhões de março de 2019)

ANO	ATIVOS	INATIVOS	TOTAL	ATIVOS/INATIVOS	CRESCIMENTO REAL (%)
2006	142,2	66,1	207,5	2,15	n.d.
2007	148,1	69,4	215,9	2,13	4,04
2008	160,8	71,9	231,8	2,24	7,39
2009	171,7	77,4	248,1	2,22	7,04
2010	188,1	85,9	272,9	2,19	9,96
2011	195,4	92,1	286,3	2,12	4,94
2012	210,7	103,4	312,8	2,04	9,26
2013	218,9	112,6	330,2	1,94	5,54
2014	232,2	123,0	353,6	1,89	7,11
2015	225,9	134,9	359,1	1,67	1,54
2016	217,0	143,6	358,9	1,51	-0,06
2017	210,0	153,3	361,3	1,37	0,68
2018	209,5	166,2	373,6	1,26	3,40

Fonte: Instituto Brasileiro de Economia (FGV IBRE)

Percebe-se considerável desaceleramento nas despesas com pessoal ativo desde 2015. Já as despesas com inativos continuam aumentando, em razão do crescente número de aposentados. Esse fluxo de servidores que tem entrado para a inatividade nos últimos anos merece atenção.

Em razão do envelhecimento célere dos servidores, do aumento da expectativa de vida brasileira e das aposentadorias especiais concedidas (policiais e professores, por exemplo), o número de inativos tem aumentado de forma considerável, enquanto o número de servidores ativos tem diminuído, o que se justifica, em parte, pela diminuição dos concursos públicos em decorrência da elevada DTP.

Dessa forma, a proporção de servidores ativos para inativos tem fugido do modelo ideal, comprometendo a sustentabilidade do sistema, vez que para garantir o

⁶³ PIRES, Manoel. **Como resolver a crise dos Estados?** Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/como-resolver-crise-dos-estados>. Acesso em 05 set. 2019.

equilíbrio atuarial se faz necessário que haja mais contribuintes do que beneficiários. Quanto menor a razão de dependência, maiores são as chances de haver déficit nas contas previdenciárias.

No ano de 2016, em cinco entes federativos já havia uma proporção menor de um servidor ativo para um inativo. Contudo, o modelo ideal sustentado tradicionalmente é de pelo menos quatro servidores ativos para um inativo, pois é a contribuição do ativo que resguarda os benefícios recebidos pelos inativos e pensionistas, em razão do pacto de gerações.

Tabela 13 – Relação entre ativos e inativos/pensionistas (2016)

UF	Ativos (a)	Inativos e Pensionistas (b)	Ativos/Inativos (a)/(b)
RS	117.934	205.835	0,57
MG	217.034	319.043	0,68
RJ	215.265	253.009	0,85
SC	65.112	66.557	0,98
PB	48.397	48.435	0,99
ES	75.796	74.998	1,01
GO	73.586	69.370	1,06
SE	32.533	29.914	1,09
PE	99.674	89.080	1,12
CE	74.642	66.453	1,12
BA	138.254	121.024	1,14
SP	504.064	431.957	1,17
PI	47.735	40.266	1,19
AL	36.448	30.696	1,19
PR	157.588	113.837	1,38
MT	45.596	31.535	1,45
MS	42.314	28.422	1,49
DF	222.928	144.972	1,54
MA	65.099	41.030	1,59
AC	25.603	13.477	1,90
PA	87.298	45.845	1,90
AM	60.214	31.411	1,92
RN	75.947	9.453	8,03
AP	24.322	1.371	17,74
RR	17.145	11	1558,64
TO*	35.846	-	-
RO*	-	-	-

Fonte: Anuário Estatístico da Previdência Social.⁶⁴
*O anuário não traz informações completas sobre esses Estados.
*RGF 3º quadrimestre 2017

Consoante Nogueira:

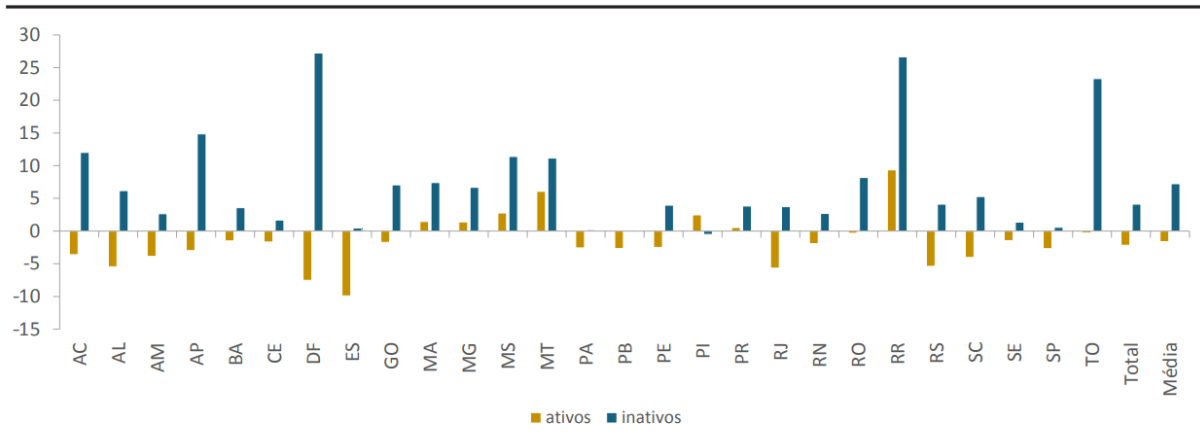
“Quanto menor essa relação, mais próximo o Município encontra-se de passar a consumir os recursos acumulados no Ativo Líquido do RPPS para o pagamento dos benefícios. Quanto maior ela se apresenta, mais satisfatória é a situação, pois as contribuições repassadas continuarão gerando superávits financeiros por um período mais longo, possibilitando maior acumulação de recursos no Ativo Líquido está de passar a consumir os seus recursos acumulados no Ativo Líquido para o pagamento dos benefícios. Desse modo, quanto maior o índice se apresenta, mais satisfatória é a situação, pois as contribuições repassadas continuarão gerando superávits financeiros por um período mais longo, possibilitando assim uma maior acumulação de recursos no Ativo Líquido.”⁶⁵

De acordo com o estudo apresentado por Nogueira, havendo até três servidores ativos para um inativo, considera-se a situação do RPPS crítica, em que provavelmente já demonstra déficit financeiro. Havendo mais de três e menos de cinco, demonstra situação preocupante, já que em pouco tempo a arrecadação das contribuições dos servidores ativos será insuficiente para pagar os benefícios dos inativos. A situação torna-se confortável somente quando existem mais de dez servidores ativos para cada aposentado ou pensionista, pois assim o regime próprio manterá seu superávit financeiro.

⁶⁴ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Previdência. **Anuário Estatístico da Previdência Social**. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-previdencia-social/>. Acesso em: 05 set. 2019.

⁶⁵ NOGUEIRA, Narlon Gutierre. **O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de Estado**. Disponível em: http://sa.previdencia.gov.br/site/arquivos/office/1_120808-172335-916.pdf. Acesso em 05 set. 2019.

Figura 2 – Taxas médias anuais de crescimento dos gastos com pessoal ativo e inativo nos Estados brasileiros no período 2014-2017 (em %)



Fonte: IPEA⁶⁶

É fato que o Estado não consegue controlar com afinco o número de servidores que entra para a inatividade. Mas pode restringir os concursos públicos e os aumentos salariais – o que conseqüentemente, gera impacto na despesa com pessoal. E isso tem sido feito. Conforme estudo apresentado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA,⁶⁷ comparando o período entre julho de 2017 a junho de 2018 contra os doze meses anteriores, percebe-se que houve redução dos gastos reais com ativos e aumento significativo com inativos – medidas essas provenientes do esforço de contenção das despesas com gastos remuneratórios presentes na maior parte dos Estados:

⁶⁶ PESSOA, Mônica M. Y. A. C. S.; SANTOS, Cláudio H. M.; Martins, Felipe S.. **Finanças públicas estaduais**. Rio de Janeiro: Ipea, 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9256/10/cc41_financas_publica.pdf. Acesso em 05 set. 2019.

⁶⁷ PESSOA, Mônica M. Y. A. C. S.; SANTOS, Cláudio H. M.; Martins, Felipe S.. **Finanças públicas estaduais**. Rio de Janeiro: Ipea, 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9256/10/cc41_financas_publica.pdf. Acesso em 05 set. 2019.

Figura 3 – Evolução dos gastos com pessoal ativo dos Estados – Período de setembro de 2017 a agosto de 2018 contra os doze meses imediatamente anteriores (set./2016 – ago./2017)

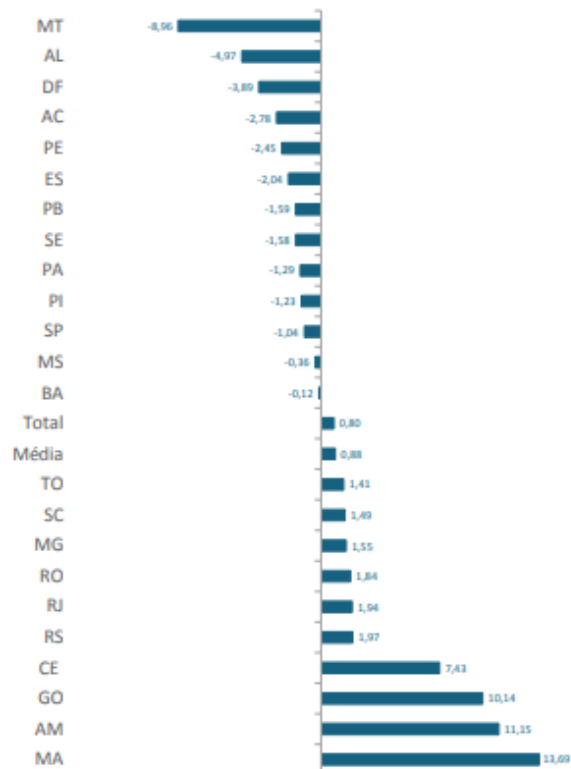
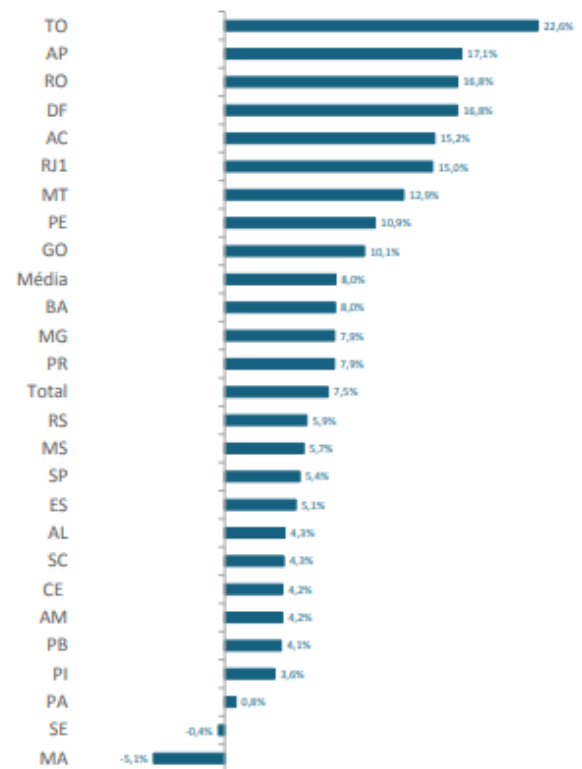


Figura 4 - Evolução dos gastos com pessoal inativo dos Estados – Período de setembro de 2017 a agosto de 2018 contra os doze meses imediatamente anteriores



Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA

Ademais, outras medidas têm sido implementadas pelos Estados com a finalidade de aliviar as finanças públicas estaduais, como, por exemplo, aumento de alíquota previdenciária e o fim da capitalização por segregação de massa. Outra tendência abarcada pelos Estados é a instituição da previdência complementar, em que os Estados só se responsabilizam pelo benefício de aposentadoria até o limite do teto do RGPS – R\$ 5.839,45 atualmente.

É válido lembrar que, em regra, as despesas referentes aos benefícios previdenciários são custeadas com a contribuição patronal e com as próprias contribuições dos servidores (recursos vinculados). Entretanto, quando o dinheiro

arrecadado não é suficiente, o tesouro estadual é responsável pelas eventuais insuficiências financeiras decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

Esse é o caso do Estado de Goiás, em que a folha de inativos custa R\$ 5,04 bilhões, enquanto a arrecadação gira em torno de R\$ 2,5 bilhões, demandado do tesouro o importe de R\$ 2,54 bilhões de reais. Em 2017, na tentativa de mitigar o déficit previdenciário, o Estado aumentou sua alíquota patronal para 28,5% e a do servidor para 14,25%.⁶⁸

Outra situação que corrobora para o aumento do déficit refere-se ao instituto da paridade, em que os aposentados e pensionistas possuem direito aos aumentos e reajustes concedidos aos servidores que estão na ativa, a fim de manter o mesmo padrão remuneratório. Com o advento da Emenda Constitucional 41/2003, o direito à paridade foi extinto, preservando o direito daqueles que já usufruíam da prerrogativa e daqueles que à época já preenchiam os requisitos. Em seu lugar, o constituinte apenas determinou a manutenção permanente do valor real dos benefícios:

Art. 40.

[...]

§ 8º É assegurado o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios estabelecidos em lei.⁶⁹

Ocorre que a paridade provoca impacto significativo nas despesas com inativos. Ao conceder aumento, benefício ou vantagem ao servidor na ativa, automaticamente, o direito se estende ao aposentado ou pensionista com direito à paridade. Conforme notícia publicada,⁷⁰ do total de 136,6 mil servidores do Executivo Federal, 129 mil terão direito a pedir aposentadoria com integralidade e paridade até 2020. No Estado de Mato Grosso, dentre 10.683 processos protocolados no TCE-MT, no período de 2011 a 2018, 90% possuíam direito à paridade. Isso comprova a

⁶⁸ HIROSE, Rodrigo. **Rombo na previdência atinge marca histórica em Goiás e ultrapassa os R\$ 2,5 bilhões.** Jornal Opção. Disponível em: <https://www.jornalopcao.com.br/reportagens/rombo-na-previdencia-atinge-marca-historica-em-goias-e-ultrapassa-os-r-25-bilhoes-166646/>. Acesso em: 05 set. 2019.

⁶⁹ Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 jun. 2019.

⁷⁰ TOMAZELLI, Idiana. FERNANDES, Adriana. **Até 2020, 90% dos servidores terão aposentadoria integral.** Disponível em: <https://www.terra.com.br/economia/ate-2020-9-em-10-servidores-podem-ter-beneficio-integral,677f163e805e41baea6e9601aaf1a3129mb1z4dx.html>. Acesso em 05 set. 2019.

necessidade de se avaliar a longo prazo toda e qualquer alteração nos Plano de Cargos, Carreiras e Salários dos servidores públicos, vez que sua extensão automática pode causar relevante impacto substancial no orçamento público e comprometer a sustentabilidade do sistema previdenciário.

6 Das possíveis alternativas para retomada dos limites fiscais

6.1 Alternativas previstas na Constituição Federal

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) estabelece que a despesa com pessoal ativo e pensionista da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos na lei complementar. Como dito nos capítulos anteriores, esta Lei já foi editada. Trata-se da Lei Complementar Federal nº 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Além disso, caso ultrapassem os limites definidos na LRF, o referido dispositivo constitucional prevê que os entes federativos devem adotar algumas providências, a fim de atender o patamar legal.

Algumas das medidas, para se buscar o reenquadramento aos referidos limites, estão previstas nos incisos I e II do §3º do artigo 169 da Constituição Federal. O inciso I estabelece que os entes federativos devem reduzir em 20% as despesas com cargos em comissão e funções de confiança. Nota-se que a proporção de redução prevista nesse inciso é para as despesas, e não necessariamente de cargos e funções.

Já o inciso II determina a exoneração de servidores não estáveis. Nesse ponto, cabe esclarecer que, para fins desse dispositivo constitucional, o servidor não estável, considerando a orientação do artigo 33 da EC nº 19/98⁷¹, é aquele que não prestou concurso para ingresso na carreira pública, mas que foi estabilizado excepcionalmente, se, à época da promulgação da Constituição Federal, comprovasse cinco anos ininterruptos de serviço público, consoante previsto no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

Acerca desses servidores que já ocupavam cargos ou função no serviço público antes da promulgação da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal, no

⁷¹ EC Nº 19/98. Art. 33. Consideram-se servidores não estáveis, para os fins do art. 169, §3º, II, da Constituição Federal aquele admitidos na administração direta, autárquica e fundacional sem concurso público de provas ou de provas e títulos após o dia 5 de outubro de 1983.

juízo da ADI 114⁷², firmou entendimento no sentido de que eles adquiriram uma estabilidade excepcional, sem, contudo, adquirir efetividade, instituto distinto daquele.

Em seguida, caso tais medidas não forem suficientes, o §4º do artigo 169 autoriza a exoneração de servidores estáveis, cujos cargos serão declarados extintos, desde que ato normativo de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução pessoal.

Como se vê, de acordo com a Constituição Federal, para se enquadrar dentro dos limites legais relativos à despesa com pessoal, algumas providências são autorizadas, quais sejam: redução de 20% das despesas com cargos em comissão e função de confiança; exoneração do servidor não estável; e, por último, exoneração do servidor estável.

Nesse contexto, podemos concluir que a Carta Magna estabeleceu princípios e normas a serem postos em prática, com o fito de adequar as despesas com pessoal (ativos e inativos) dos entes públicos aos limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

É bom lembrar que, caso decorrido o prazo estabelecido na lei complementar, serão imediatamente suspensos todos os repasses de verbas federais ou estaduais ao Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios que não observarem os referidos limites, o que gera, conseqüentemente, prejuízos aos demais Poderes e órgãos.

A respeito dessa questão, houve grande debate no decorrer do julgamento das cautelares suscitadas nas ADIs 2238, 2250, 2261, 2256, 2324, 2241 e 2365, que ocorreu no período de 8/8/2007 a 12/09/2008. Nesse pleito, os membros da Suprema Corte apresentaram pontos importantes acerca dos dispositivos constitucionais mencionados acima. Merece destaque o posicionamento no sentido de que o processo de ajustamento aos limites de gasto com pessoal envolve os demais Poderes e órgãos, e não apenas o Executivo. Nesse sentido, de acordo com a maioria

⁷² (...) a regra para a investidura em cargo efetivo é a exigência de concurso público, que garante o respeito a vários princípios constitucionais de direito administrativo, entre eles, o da impessoalidade e o da isonomia. Todavia, o constituinte inseriu no artigo 19 do ADCT norma transitória criando uma estabilidade excepcional para servidores não concursados da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que, quando da promulgação da CF, contassem com, no mínimo, cinco anos ininterruptos de serviço público (**Tribunal Pleno**, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26-11-2009, *DJE* de 3-10-2011).

dos membros do STF, há obrigação constitucional de participação também do Legislativo, do Judiciário, do Tribunal de Contas e do Ministério Público de Contas nesse processo de redução e atingimento dos limites globais. Nessa participação, portanto, não se inclui a Defensoria Pública, pois à época da edição da LRF ainda não tinha alcançado sua autonomia orçamentária, advinda apenas em 2004, com a EC 45.

Como apontado no citado julgamento, a CF prevê limites de gasto com o pessoal dos entes federativos e que, por isso, é evidente que esses limites terão que alcançar os Poderes e órgãos da União, dos Estados e dos Municípios.

Nessa esteira, portanto, se partirmos do pressuposto que não participam os demais Poderes e órgãos do esforço para o cumprimento do teto global, estaríamos transferindo o único esforço possível ao Poder Executivo. De certa forma, isso não seria razoável, pois, como dito anteriormente, se os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não cumprirem com o limite global, eles ficam impedidos de receber os repasses federais ou estaduais. Portanto, indiretamente, os demais Poderes e órgãos acabam sofrendo as consequências disso, já que tais receitas deixarão de computar no orçamento anual.

Importante ressaltar que esse esforço conjunto, entre Poderes e órgãos, fica claro na leitura do §4º do artigo 169 da CF, quando se fala que na demissão de servidores estáveis deve haver participação de cada um dos Poderes no esforço da redução ao limite previsto na LRF.

6.2 Alternativas previstas na LRF

Conforme mencionado anteriormente, o artigo 19 da LRF definiu os limites globais de despesa total com pessoal para cada ente da federação, os quais não poderão exceder os percentuais da receita corrente líquida, fixados em 50% para União e 60% para Estados e Municípios.

Convém, ainda, lembrar que dentro desses percentuais estipulados para cada esfera, a LRF fez ainda uma divisão interna, da seguinte forma:

**Tabela 13 - Divisão interna em cada ente da federação
(Artigo 20, incisos I, II e III, da LRF)**

UNIÃO – 50%	2,5% - Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União
	6% - Judiciário
	40,9% - Executivo
	0,6% - Ministério Público da União
ESTADOS – 60%	3 % - Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado
	6% - Judiciário
	49% - Executivo
	2% - Ministério Público dos Estados
MUNICÍPIOS – 60%	6% - Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver
	54% - Executivo

Fonte: autoria própria

Essa divisão interna também gerou debate no decorrer do julgamento das cautelares das ADIs 2238, 2250, 2261, 2256, 2324, 2241 e 2365, no período de 8/8/2007 a 12/09/2008. Com relação a essa questão, entre os membros da maior instância do poder judiciário, predominou o entendimento de que a Constituição Federal não veda que se faça uma distribuição interna de despesas com pessoal, ela apenas determina que deve haver um limite. O STF entende que, para tornar eficaz o limite exigido na CF, tem que se estabelecer limitações internas ou divisões de responsabilidade específicas, haja vista a autonomia orçamentária de cada um dos Poderes. Segundo a Suprema Corte, o artigo 20 é indispensável para que se tenha a eficácia do artigo 169 da Constituição Federal e, até mesmo, para manter a harmonia entre os Poderes, prevista na Carta Magna.

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal também trouxe uma série de medidas a serem adotadas pelos entes federativos para redução de gastos com pessoal, nos casos em que eles ultrapassem os limites legais fixados por ela.

De acordo com o artigo 22 da LRF, os Poderes e órgãos que ultrapassem 95% do limite de gasto com pessoal (limite prudencial) ficarão impedidos de: conceder de vantagens, aumentos, reajuste ou adequações de remuneração a qualquer título; criar cargo, emprego ou função; alterar a estrutura de carreira que implique aumento de despesa; provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal, ressalvada reposição de aposentadoria ou falecimento de servidores nas áreas de

educação, saúde e segurança; e contratar hora extra, ressalvadas exceções constitucionais.

Essa Lei ainda estabelece que se o Poder ou órgão ultrapassar 100% (limite máximo) de gasto com pessoal, o percentual excedente deve ser eliminado nos dois quadrimestres subseqüentes, sendo pelo menos um terço no primeiro, cabendo a eles adotar, dentre outras, as providências previstas na Carta Maior, citadas anteriormente.

Nesse período, cabe destacar, que o ente, enquanto perdurar o excesso, não poderá receber transferências voluntárias; nem obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; muito menos contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Antes disso, cabe aos Tribunais de Contas alertar os Poderes e órgãos quando constatarem que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% do limite.

Observa-se que tais medidas têm por objetivo educar os Poderes e órgãos para uma convivência democrática e, também, informá-los de que existe um limite para despesas com pessoal a ser controlado.

A respeito de adoção das medidas cabíveis para a redução de gastos com pessoal, cabe ressaltar que o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso consolidou entendimento, nos termos da Resolução de Consulta nº 53/2010, no sentido de que:

(...) 1) Tendo o Poder ou órgão atingido o limite prudencial de 95% da despesa com pessoal, sujeita-se às vedações impostas pelo art. 22 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e no caso em que se verificar que os percentuais de gasto excederam aos limites máximos previstos na LRF, o gestor deverá aplicar as medidas previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição Federal. Em ambos os casos as vedações e/ou medidas serão observadas independentemente de notificação dos órgãos de controle interno ou externo. 2) As medidas previstas no § 3º do art. 169 devem ser adotadas sucessivamente, iniciando-se pela redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e função de confiança, seguido da exoneração dos servidores não estáveis e, caso as medidas citadas não sejam suficientes para assegurar o cumprimento dos limites legais, o servidor estável poderá perder o cargo. A Lei 9.801/99, que disciplina a perda de cargo público por servidor estável em razão de excesso de despesa com pessoal, é de observância obrigatória por todos os entes federados, sendo inconstitucionais quaisquer outras medidas emitidas em desacordo com essa norma pelas demais unidades da federação. Quando a exoneração parcial dos servidores não estáveis for suficiente para recondução da despesa aos limites legais, lei específica do respectivo ente federativo poderá estabelecer os requisitos objetivos e impessoais para exoneração desses servidores. Não havendo tal norma,

aplica-se analogicamente a Lei 9.801/99 à hipótese de exoneração parcial dos servidores não estáveis. Em todo caso, a exoneração dos servidores será precedida de ato normativo motivado dos chefes de cada um dos poderes do respectivo ente federativo, que observará os critérios previstos na lei local ou nacional (...). (Resolução de Consulta nº 53/2010, Processo nº 14.102-0/2009, Sessão de Julgamento nº 15-6-2010).

Como se pode notar, com relação às regras propostas pela Constituição Federal, percebe-se que não há muitas discussões no mundo jurídico. Por outro lado, no que tange às proposições apresentadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, não se tem um entendimento definitivo, tanto que as medidas previstas nos §1º e §2º do artigo 23 da LRF se encontram suspensas em decorrência do julgamento das ADIs 2238, 2250, 2261, 2256, 2324, 2241 e 2365.

Em sede de cautelar, o STF entendeu pela suspensão da parte final do §1º do artigo 23 porque prevê redução da remuneração dos cargos em comissão e funções de confiança, algo não previsto pela Constituição Federal. Pela mesma razão, o §2º do mesmo dispositivo da LRF foi suspenso, uma vez que possibilita a redução temporária de jornada de trabalho com adequação de vencimentos. Isto é, o STF decidiu pelo afastamento da eficácia de parte do §1º e da integralidade do §2º do artigo 23 da LRF, por considerar que as normas contidas nesses dispositivos atentam contra o princípio da irredutibilidade de vencimentos. De acordo com a Suprema Corte, as medidas de redução da remuneração de cargos e de funções e a redução de vencimentos compensada pela redução de carga horária de serviço, não encontram respaldo na Carta Magna, que cuida da contenção de despesas públicas com pessoal.

Outro fundamento sustentado pela maioria dos membros do STF, é que, embora a EC nº 19/98 tenha suprimido a remissão que o antigo §2º do artigo 39 da Carta fazia ao artigo 7º, VI (irredutibilidade do salário), a reforma administrativa veiculada na referida emenda, todavia, não eliminou o princípio da irredutibilidade da remuneração dos servidores públicos, o qual ao revés, permaneceu consagrado no inciso XV do artigo 37, assim enunciado: “o subsídio e os vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos são irredutíveis”.

Em 21/09/2019⁷³, o Plenário do STF retomou, em sessão extraordinária, o julgamento conjunto das sete ADIs, citadas anteriormente, que questionam a constitucionalidade da LC nº 101/2000. No entanto, o julgamento foi suspenso pelo Presidente da Suprema Corte, para aguardar o voto do ministro Celso de Mello, tendo em vista que não foi alcançada a maioria necessária de votos para declarar ou não a inconstitucionalidade das regras questionadas.

Quanto aos §§1º e 2º do artigo 23 da LRF (ainda suspensos), que se referem à redução de despesa com pessoal, convém destacar que há 2 posicionamentos predominantes entre os membros do STF. O primeiro entendimento é o do Relator dos processos, ministro Alexandre de Moraes, que foi acompanhado integralmente pelos ministros Luís Roberto Barros e Gilmar Mendes. Moraes defende que a CF e a LRF, combinadas, preveem um escalonamento das providências a serem tomadas quando se exceder o limite de gastos, da seguinte maneira: redução das despesas com cargos em comissão, podendo ser tanto pela extinção de cargos como pela redução dos subsídios; exoneração dos servidores não estáveis; redução da jornada de trabalho e dos vencimentos dos servidores estáveis; e, por último, extinção dos cargos de servidores estáveis.

O outro entendimento (diverge apenas em relação à redução da jornada e dos vencimentos) foi apresentado pelo ministro Edson Fachin, acompanhado pelos ministros Ricardo Lewandowski, Luiz Fux e Marco Aurélio. No entendimento de Fachin, não cabe flexibilizar o mandamento constitucional da irredutibilidade de salários para gerar alternativas menos onerosas ao Estado. Para ele, caso se considere conveniente e oportuna a redução de despesas com folha salarial no funcionalismo público como legítima política de gestão da administração pública, deve-se seguir apenas o que está previsto nos §§3º e 4º do artigo 169 da Constituição Federal.

⁷³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF retoma julgamento de ações contra Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=421097>>. Acesso em: 22 ago. 2019.

6.3 Alternativas realizadas e propostas pelos Estados

No contexto de redução de gastos com pessoal, o atual Governador do Estado de Minas Gerais, com o intuito de operacionalizar as medidas propostas na CF e na LRF para redução de gastos com pessoal, apresentou proposta de cortar o número de cargos comissionados: redução de 3,9 mil para algo em torno de 700 e 800.

Na mesma toada, o Estado de Mato Grosso, em 31/08/2016, aprovou Decreto de contingenciamento dos gastos do Poder Executivo, com a finalidade de buscar equilíbrio das contas públicas e a contenção do aumento percentual de gasto com pessoal, apresentando inúmeras medidas para esse fim. Pelo Decreto, ficaram suspensas a reestruturação e a revisão de planos de cargos, carreiras e subsídios, enquanto não houvesse redução das despesas com pessoal a limite inferior ao prudencial. Também ficaram suspensos os pagamentos de hora-extra (exceto saúde e atividades policiais). Tais medidas valeram para a administração direta e indireta.

O Decreto também obrigou a reavaliação de todos os concursos que estavam em andamento na data da sua publicação. Apenas ficou assegurada a funcionalidade regular para as áreas de saúde, segurança e educação, tidas como prioridade pela então gestão do Estado.

Todos os órgãos do Poder Executivo ficaram obrigados a adotar medidas que visassem a economia das despesas com pessoal. Caso as metas não fossem cumpridas, os titulares das unidades orçamentárias seriam penalizados com cortes nos programas finalísticos das respectivas Secretarias.

Com o mesmo intuito de reduzir gastos com pessoal, em alguns Estados⁷⁴ tem-se anunciado regras de Programa de Desligamento Voluntário (PDV) para servidores públicos. Outros, ainda, propõem reestruturação das carreiras do Poder Executivo, estabelecendo um limite salarial para o início no serviço público e uma progressão mais lenta dentro da carreira.

É cediço que, atualmente, os gastos com pessoal são considerados o principal problema enfrentado pelos entes federativos. O crescimento acelerado das despesas

⁷⁴ SANTOS, Aline dos. **Para reduzir gastos com funcionalismo, governo publica regras do PDV**. Disponível em: <<https://www.campograndenews.com.br/politica/para-reduzir-gastos-com-funcionalismo-governo-publica-regras-do-pdv>>. Acesso em: 01 ago. 2019.

de pessoal frente à evolução da receita é hoje um problema evidente quase que na totalidade dos entes da federação. Muitos Estados chegam a comprometer cerca de 70% a 80% da receita com gasto de pessoal.

6.4 Alternativas propostas pela Secretária do Tesouro Nacional

Existem diversos estudos e vários projetos de leis que são apresentados com a intenção de resolver a crise financeira dos entes federativos. Com relação aos estudos apresentados, temos, como exemplo, o próprio trabalho realizado pelo Ministério da Economia⁷⁵ que aponta 3 ações que podem ser adotadas para resolver esse problema.

A primeira é esclarecer questões sobre a apuração dos limites de gasto com pessoal, de forma a não haver mais divergências entre os entes da federação.

Em decorrência dessa ação, a STN criou um grupo de trabalho⁷⁶, conforme Portaria STN nº 286/2016⁷⁷, composto por técnicos da instituição, podendo participar outros representantes, que tem como objetivos: I) avaliar e propor medidas de aprimoramento conceitual e normativo, de forma a harmonizar o cálculo do resultado fiscal de que trata a “Parte III - Relatório Resumido da Execução Orçamentária” do Manual de Demonstrativo Fiscais com a variação do estoque da Dívida Consolidada Líquida; II) propor novo critério de apuração do Resultado do Tesouro Nacional, utilizando dados contábeis e orçamentários registrados no SIAFI, de forma a viabilizar o acompanhamento diário da execução fiscal por meio de consultas construídas em portaria de transparências que carregam dados do SIAFI; e III) propor metodologia de apuração do Balanço Patrimonial dos entes federados, em linha com os conceitos do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas - MEFP 2014.

⁷⁵ EXAME. **Falta de clareza sobre o que é gasto com pessoal mascara crise nos estados**. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/falta-de-clareza-sobre-o-que-e-gasto-com-pessoal-mascara-crise-nos-estados/>>. Acesso em: 27 set. 2019.

⁷⁶ TESOURO NACIONAL. **STN cria Grupo de Trabalho para aprimorar conceitos de resultado fiscal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/stn-cria-grupo-de-trabalho-para-aprimorar-conceitos-de-resultado-fiscal>>. Acesso em: 27 set. 2019.

⁷⁷ BRASIL. Portaria nº 286/2016. **Diário Oficial da União**. Seção 1, Brasília, DF, ano 2016, n. 93, p. 19, 17 maio 2016. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/portaria286_16maio2016.pdf/da228302-0432-42ac-adda-2f2702b29083>. Acesso em: 27 set. 2019.

A segunda é viabilizar a adoção dessa padronização de entendimentos por todos os Estados, abrindo prazo de adequação para aqueles que, com a implementação das novas regras, eventualmente fiquem desenquadrados do limite da DTP.

A terceira é instituir o Conselho de Gestão Fiscal (CGF), previsto no artigo 67 da LRF, para que a harmonização dos conceitos seja perene.

6.5 Alternativas incluídas em Projetos de Lei Complementar – PLP

Concernentes aos projetos de leis, cabe destacar que o Congresso Nacional vem analisando diversos PLPs para aperfeiçoar e atualizar a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dentre essas ideias que buscam o equilíbrio fiscal, existem aquelas que pretendem aprimorar as regras já existentes, como é o caso das medidas encaminhadas dentro do Programa de Equilíbrio Fiscal (Plano Mansueto), PLP 149/2019, que altera a LRF, em seus artigos 9º e 10. O artigo 9º se refere ao prazo para reenquadramento. Esse dispositivo diz que a despesa de pessoal deverá ser enquadrada no respectivo limite até o término do exercício de 2024 e eliminar o excesso, gradualmente, à razão de, pelo menos, 20% ao ano. Já o artigo 10 deixa claro que a apuração da despesa com pessoal deve conter as despesas com inativos e pensionistas, e que não deve ser excluído o IRRF do cálculo.

A respeito da criação do Conselho de Gestão Fiscal, conforme a referida nota técnica, o CGF seria um órgão colegiado de natureza técnica, que tem como função promover a boa gestão fiscal, acompanhando e avaliando, de forma permanente, a operacionalidade da gestão fiscal. De forma mais precisa, o conselho teria como objetivos: (i) definir interpretações técnicas na aplicação das normas voltadas à responsabilidade da gestão fiscal, com vistas a garantir a sua efetividade; (ii) editar normas gerais de consolidação das contas públicas, bem como relatórios contábeis e plano de contas padronizado para a Federação; (iii) editar normas relativas à padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos fiscais de que tratam a LRF; e (iv) promover debates, divulgação de análises, estatísticas fiscais

padronizadas, estudos e diagnósticos no âmbito de suas competências, dentre outras coisas.

Ademais, acerca da criação do CGF, está em trâmite o Projeto de Lei nº 3.744/00, já aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) da Câmara dos Deputados, que visa instituir o Conselho de Gestão Fiscal e dispor sobre sua composição e forma de funcionamento. Ainda, existe o PLP 210/2015⁷⁸, do Senador Paulo Bauer, que busca alterar o artigo 67 da LRF para ampliar as atribuições do Conselho de Gestão Fiscal e viabilizar a instalação e funcionamento do Conselho.

Por fim, entre outras propostas, existe o Projeto de Lei 362/2018⁷⁹ (Senado), do Senador Ricardo Ferraço, que pretende declarar a nulidade do ato que conceder aumentos ou vantagens cujo impactos sobre as despesas com pessoal ocorrerão após o final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão.

Por outro lado, existem projetos que, no intuito de adequar a LRF, acabam por afrouxar as normativas vigentes, o que poderia agravar a DTP e, conseqüentemente, a crise fiscal. Uma dessas propostas é o Projeto de Lei 15/2016⁸⁰, do senador Otto Alencar (PSD-BA), que visa retirar dos limites de pessoal impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal as despesas com conselhos tutelares e programas especiais de saúde e assistência social, como os de Saúde da Família e de atenção psicossocial. De acordo com o autor do projeto⁸¹, os programas como o Saúde Família

⁷⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2100/2015**. Altera o art. 67 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, para ampliar as atribuições do Conselho de Gestão Fiscal e viabilizar a instalação e o funcionamento desse Conselho. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2075450>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

⁷⁹ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 362/2018**. Altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, para tornar a apuração da despesa total com pessoal mais abrangente e vedar aumento da despesa com pessoal nos casos que especifica, bem como altera a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967, para tornar explícita como crime de responsabilidade conduta que especifica. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/134064>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

⁸⁰ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 15/2016**. Altera a Lei de Responsabilidade Fiscal para excluir despesas de pessoal na execução de programas sociais. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/124684>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

⁸¹ SENADO FEDERAL. **Lei de Responsabilidade Fiscal poder ser alterada para equilibrar contas de estados e municípios**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/09/19/lei-de-responsabilidade-fiscal-pode-ser-alterada-para-equilibrar-contas-de-estados-e-municipios>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

trouxeram novas despesas para o Executivo, mas as transferências da União não acompanharam esses custos.

No dia 05/12/2018, o plenário da Câmara aprovou o Projeto de Lei 270/2016⁸², transformado na Lei Complementar nº 164/2018, de autoria do Senador Otto Alencar (PSD/BA), que flexibiliza a Lei Responsabilidade Fiscal ao permitir que Municípios ultrapassem o limite de gastos com pessoal sem sofrer punições. Segundo essa Lei, a medida alcança apenas os Municípios cuja receita tenha queda maior que 10% em decorrência da diminuição das transferências recebidas do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), oriundas de concessão de isenções tributárias pela União e devido à diminuição das receitas recebidas de royalties e participações especiais.

Uma das justificativas para aprovação desse projeto de lei foi apresentada pelo Deputado Wolney Queiroz (PDT-PE)⁸³. De acordo com o parlamentar, atualmente 80% dos municípios brasileiros encontram-se em situação fiscal difícil ou crítica. De acordo com o Parlamentar, esses entes são altamente dependentes das transferências de recursos do Fundo de Participações do Municípios e das compensações financeiras decorrentes da exploração do setor de petróleo e gás natural, dos recursos hídricos utilizados na geração de energia elétrica e dos minerais.

6.6 Demais alternativas

De acordo com a LRF, aos Tribunais de Contas compete emitir alerta aos Poderes e órgãos quando ultrapasarem 90% do limite de despesa com pessoal, a fim de que adotem providências para a contenção de gastos remuneratórios. Do mesmo modo, a LRF veda a concessão de novas despesas de pessoal quando atingirem o montante de 95% da RCL (limite prudencial).

⁸² BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 270/2016**. Acrescenta §§ 5º e 6º ao art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), para vedar a aplicação de sanções a Município que ultrapassem o limite para a despesa total com pessoal nos casos de queda de receita que especifica. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2082293>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

⁸³ INFOMONEY. **Câmara aprova projeto que flexibiliza Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/7797167/camara-aprova-projeto-que-flexibiliza-lei-de-responsabilidade-fiscal->>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

Em que pese já existir referidos controles prévios de despesa com pessoal na lei de finanças públicas, percebe-se que o limite de alerta e o limite prudencial estabelecidos são ineficazes.

Primeiro porque os alertas emitidos pelos Tribunais de Contas são isentos de vedações e/ou punições, o que faz com que muitos gestores ignorem os avisos e continuem a aumentar suas despesas com pessoal.

Segundo porque as vedações de novos gastos remuneratórios previstas na LRF só são aplicáveis quando o ente já se encontra com 95% de sua despesa total concentrada em gastos remuneratórios, no caso dos entes federativos. Nesse momento, a perspectiva de reverter o quadro fiscal é ainda mais delicada. Por mais que os gestores se comprometam a diminuir os gastos com pessoal para não atingir o limite total, muitas vezes, esse esforço é inócuo, em razão das dificuldades de cortes de despesas obrigatórias de caráter continuado, a exemplo das progressões de carreira, as quais são inerentes ao crescimento vegetativo da folha de pagamento.

Assim, uma alternativa para mitigar essas situações seria alterar o limite de alerta estabelecido no artigo 59, § 1º, inciso II da LRF de 90% para 85% e o limite prudencial previsto no parágrafo único do artigo 22 da mesma lei de 95% para 90% do limite global.

Desta forma, no momento em que os Poderes e órgãos atingissem o montante de 90% do limite global de gastos com pessoal, já estariam vedados a conceder vantagens remuneratórias, criar cargos, realizar concurso público, dentre outras medidas previstas no artigo 22, parágrafo único.

A título exemplificativo, de acordo com os dados declaratórios atuais já demonstrados no início deste capítulo, em 2018, oito Estados estavam acima do limite de alerta (90%) e seis acima do limite prudencial (95%), ou seja, 14 Estados estavam acima de um dos limites. Se a alternativa aqui em análise estivesse vigente à época, quatro Estados estariam acima do limite de alerta (85%) e quinze acima do limite prudencial (90%), ou seja, o número subiria de 14 para 19 Estados acima de um dos limites.

Acredita-se que, se as medidas necessárias tivessem sido adotadas, considerando o limite de alerta de 85% e o prudencial de 90% da RCL, hoje o quadro fiscal desses entes federativos poderia ser bem mais favorável, vez que haveria maior espaço entre o limite prudencial e o limite total para implementação de medidas a fim de conter o avanço da despesa com pessoal.

Outro assunto que merece destaque é a PEC 22/2017 que tramita no Senado Federal, a qual pretende reformar o sistema de controle externo brasileiro. À luz disso, o projeto propõe a criação do Conselho Nacional dos Tribunais de Contas – CNTC, que, dentre outras competências, teria o poder de assegurar a uniformidade de interpretação de normas no âmbito de sua atuação.

Em meio às inovações, com a aprovação desta Emenda, é inquestionável que a uniformização de entendimentos de normas atinentes à gestão fiscal seria tema de ordem prioritária no referido Conselho, vez que, conforme demonstrado, mais de 70% das decisões que excluem algum tipo de despesa são oriundas dos Tribunais de Contas – o que demonstra a necessidade de simetria dos conceitos técnicos, a fim de combater a insegurança jurídica diante de posições diversas que abarcam o tema.

7 Conclusão

Ambicionou-se com o presente trabalho analisar o impacto das alterações metodológicas e interpretativas de cálculo da Despesa Total com Pessoal no Relatório de Gestão Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e, conseqüentemente, nos crescentes déficit fiscal e previdenciário que tem levado os entes a atrasar o pagamento de servidores e fornecedores, prejudicando ainda mais os precários serviços públicos.

Inicialmente, o trabalho de identificação e sistematização se deu por meio da análise dos Relatórios de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre dos anos de 2009 a 2018 de todos os Poderes e órgãos e do consolidado de todos os Estados e DF, com exceção do Estado de Goiás, cuja verificação do consolidado de 2018 se deu por meio do Relatório de Avaliação das Metas Fiscais em razão de não ter sido localizado o RGF. Constatou-se que vinte e três Estados (incluído o DF) excluía ou ainda excluem algum tipo de rubrica da DTP, sendo elas: abono de permanência, imposto de renda retido na fonte, contribuição patronal, inativos e pensionistas e exclusivamente pensionistas. O resultado do mapeamento mostrou, por exemplo, que o Estado de Mato Grosso é o que mais exclui rubrica da composição da despesa com pessoal (total de quatro) e o IRRF e os gastos com inativos e pensionistas são as despesas excluídas com mais frequência nas unidades federativas.

Posteriormente, analisou-se os fundamentos das decisões que amparam as exclusões, sendo que grande parte é proveniente dos Tribunais de Contas. Em síntese, acerca do IRRF, argumenta-se que não deve compor a despesa com pessoal em razão de não haver dispêndio efetivo por parte da administração pública, somente operação contábil. Quanto ao abono de permanência, alguns defendem tratar-se de verba de natureza indenizatória e compensatória, e não remuneratória. No que se refere aos gastos com inativos e pensionistas, a justificativa é a de que devem compor a despesa com pessoal somente do RGF consolidado do ente da federação, e não de cada Poder e órgão individualmente. Em relação aos gastos com pensionistas, as normativas alicerçam-se no fato de a CF delegar à lei complementar competência para estabelecer limites de gastos com pessoal somente de ativos e inativos, não englobando textualmente os pensionistas. No que diz respeito à contribuição patronal,

a tese é de que possui natureza de receita tributária e por isso não deve compor os gastos remuneratórios.

Sucessivamente, buscou-se demonstrar o impacto que as exclusões causam na despesa com pessoal dos Estados selecionados quando adotada a metodologia estabelecida pela LRF e STN, bem como nos déficit fiscal e previdenciário.

Ocorre que dos vinte e três Estados identificados – considerando seus Poderes e órgãos -, chegou-se à conclusão de que seria possível analisar o impacto real dos Estados de Mato Grosso, Goiás, Rio Grande do Sul e Paraíba. Isso se deu pelos motivos limitadores destacados no Capítulo V, como o fato de algumas rubricas serem excluídas do RGF de um ou mais Poder ou órgão, mas serem computadas no consolidado, o que significa que para o ente não há impacto no limite; e a ausência de divulgação dos valores individuais das despesas excluídas, para recalcular a DTP de maneira correta.

Em que pese os percalços encontrados, o presente estudo atingiu com êxito seu objetivo, haja vista que foi possível demonstrar, por meio da análise aprofundada dos quatro Estados mencionados acima, que, quando a despesa com pessoal é subdimensionada em razão da exclusão de rubricas que deveriam ser consideradas, podem ocorrer os seguintes fenômenos:

- O ente federativo passa a ter maior margem de expansão para gastos de natureza remuneratória. Nesse caso, essa margem fictícia fomenta a pressão de sindicatos por aumentos remuneratórios, criação ou aumento de gratificações, além de autorizar o gestor a contratar mais servidores, sendo que, em qualquer dessas situações, há um acréscimo de despesa obrigatória e continuada que pressiona, de modo invisível, o já engessado orçamento do Estado, fazendo com que recursos de outras áreas sejam destinados para o pagamento de pessoal. O caso de Goiás é exemplo desse fenômeno.
- O ente passa a se enquadrar no limite de despesa com pessoal quando na realidade já havia ultrapassado. Nesse caso, a distorção nos números faz com que o gestor não seja obrigado a acionar os mecanismos de controle da despesa com pessoal previstos na legislação, o que,

inevitavelmente, conduzirá as finanças do Estado, cedo ou tarde, ao colapso. Além disso, essa forma criativa de contabilização da DTP livra os gestores e o ente federado das sanções cabíveis, como a reprovação das contas pelo TC, proibição de recebimento de recursos voluntários, obtenção de certidão negativa, eventual crime de responsabilidade, dentre outras. O caso de Mato Grosso é exemplo desse fenômeno.

Restou demonstrado no Capítulo V, também, que essas duas situações contribuem, de maneira direta ou indireta, para os crescentes déficit fiscal e previdenciário dos Estados.

Em relação ao déficit fiscal, ficou claro que o Estado, ao aumentar sua despesa com pessoal com base em índice permissivo mascarado, promove verdadeiro desequilíbrio em seu orçamento, fazendo com que recursos inicialmente destinados a outras áreas sejam remanejados para o pagamento de pessoal, de modo a deixar descobertas outras obrigações.

No que concerne ao déficit previdenciário, logrou-se êxito em demonstrar, por exemplo, que a paridade, direito inerente à parcela significativa dos servidores dos Estados, impacta diretamente na questão central do presente estudo. Isso porque, ao se conceder aumentos a servidores da ativa, levando-se em consideração índice de despesa com pessoal que não corresponde à realidade, grande parte dos inativos também são beneficiados, fazendo com que a despesa previdenciária seja majorada sem a correspondente receita.

Além disso, no Capítulo V também ficaram mapeados e sistematizados todos os Poderes e órgãos dos Estados que excluem alguma rubrica da despesa com pessoal em desacordo com a LRF e a STN, assim como o fundamento e a origem da decisão que ampara a exclusão.

No Capítulo VI, diante de toda a problemática apontada nos capítulos anteriores, debateram-se alternativas a fim de que situações de descontrole e de calamidade financeira como as atuais sejam evitadas.

A primeira conclusão a que se chegou foi: a legislação atual acerca da definição do conceito de despesa com pessoal e do estabelecimento de mecanismos de controle é satisfatória, o que não significa que não pode ser aprimorada.

Quanto ao conceito de despesa com pessoal, entende-se que a LRF foi generosa na sua definição. O problema são as várias interpretações dadas ao art. 18, muitas vezes de maneira forçada para atender interesses escusos ou não. Como solução para essa questão, apontou-se o acordo de cooperação técnica celebrado em 2018 entre a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon, o Instituto Rui Barbosa – IRB e a Secretaria do Tesouro Nacional a fim de, dentre outros objetivos, harmonizar conceitos e procedimentos de gestão fiscal.

Acerca dos mecanismos de controle existentes na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, conclui-se que podem ser satisfatórios. Podem, pois, os previstos na LRF, que são complementares aos estabelecidos pela CF, estão suspensos liminarmente desde 2007 por decisão do STF, que iniciou o julgamento do mérito apenas em 2019. Assim, o Estado que ultrapassou ou venha a ultrapassar o limite máximo de despesa com pessoal não é obrigado e nem pode lançar mão das alternativas de redução previstas nos §§ 1º e 2º do art. 23 da LRF, como a redução dos valores dos cargos em comissão e função de confiança e a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária dos servidores efetivos.

Sobre possíveis aprimoramentos da legislação, foram citados no Capítulo VI alguns bons exemplos, como o Projeto de Lei do Senado (PLS) 362/2018 do Senador Ricardo Ferraço, que propõe alterar a LRF no sentido de inserir dispositivo que estabeleça a nulidade do ato que conceder aumentos ou vantagens cujos impactos sobre as despesas com pessoal ocorrerão após o final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão. Essa prática irresponsável infelizmente é bastante utilizada como forma de promoção política.

Por derradeiro, registra-se que o descumprimento das normas fiscais precisa ser sancionado de maneira justa e exemplar, papel que cabe primordialmente aos Tribunais de Contas que, necessário reconhecer, precisam agir de maneira mais efetiva nessa seara. Faz-se coro aos que dizem que a irresponsabilidade fiscal é tão

gravosa como a corrupção, haja vista que o resultado final de ambas condutas é o mesmo na seara pública, qual seja, a ausência de recursos suficientes para o bom funcionamento de serviços tão caros ao cidadão, como a saúde, a educação, a segurança, o saneamento básico e o transporte.

8 Referências

ACRE, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.sefaz.acre.gov.br/lrf/>. Acesso em 20 mar. 2019.

AFONSO, José Roberto R. **Avaliação do Desempenho Fiscal do Município do Rio de Janeiro para o período 2009-2016**. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/20586>. Acesso em 26 abr. 2019.

ALAGOAS, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao/43-financas/lei-de-responsabilidade-fiscal/145-relatorio-de-gestao-fiscal-rgf>. Acesso em 20 mar. 2019.

AMAPÁ, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: http://www.transparencia.ap.gov.br/consulta_estatica/4/125/orçamento/relatório-de-gestão-fiscal. Acesso em 20 mar. 2019.

AMAZONAS, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.transparencia.am.gov.br/responsabilidade-fiscal/>. Acesso em 20 mar. 2019.

PESSOA, Mônica M. Y. A. C. S.; SANTOS, Cláudio H. M.; Martins, Felipe S.. **Finanças públicas estaduais**. Rio de Janeiro: Ipea, 2018. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9256/10/cc41_financas_publica.pdf. Acesso em 20 mar. 2019.

BAHIA, Estado da **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/gestaofiscal/quadrimestrais.htm>. Acesso em 20 mar. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3/2018**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2082293>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2100/2015**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2075450>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. Controladoria-Geral da União. **Áreas de atuação (Funções) do Governo**. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/funcoes/>. Acesso em 21 fev. 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes

políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998 [2017]. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>

Acesso em: 02 ago. 2019.

_____. **Lei Federal 10.887, de 18 de junho de 2004**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.887.htm. Acesso em: 21 jun. 2019.

_____. **Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 21 de fev. 2019.

_____. **Lei Complementar 159/2017**. Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp159.htm. Acesso em: 30 ago. 2019.

_____. **Lei Federal 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: 21 jun. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Boletim de Finanças Públicas dos Entes Subnacionais de 2018**. Brasília: 2018. Disponível em:

https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais/2018/114?ano_selecionado=2018. Acesso em: 21 fev. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB 1500/2004**. Brasília: Ministério da Fazenda, 29 out 2014. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em: 21 jun 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicados à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília: Ministério da Fazenda, 7 maio 2019. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>. Acesso em: 21 jun 2019.

_____. Portaria nº 286/2016. **Diário Oficial da União**. Seção 1, Brasília, DF, ano 2016, n. 93, p. 19, 17 maio 2016. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/portaria286_16maio2016.pdf/da228302-0432-42ac-adda-2f2702b29083>. Acesso em: 27 set. 2019.

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 15/2016**. Disponível em:

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/124684>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

_____. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 362/2018**. Disponível em:

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/134064>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

_____. Senado Federal. **Resolução 2230/2010**. Mensagem 30/2016. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3931678&disposition=inline>. Acesso em: 24 jun 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial: 1489929 RS 2014/0271479-8**. Relator: Ministro Herman Benjamin, data de julgamento: 25/11/2014, T2 - Segunda Turma, DJe 04/12/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Processos/Consulta-Processual>. Acesso em 22 jun. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 114**. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília-DF, 26 de novembro de 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1209/2011 – Plenário**. Relator: Ministro Raimundo Carreiro, data de julgamento: 11/05/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Adi 6129**. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5691704>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **STF retoma julgamento de ações contra Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=421097>. Acesso em: 22 ago. 2019.

CEARÁ, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: https://ceartransparente.ce.gov.br/portal-da-transparencia/paginas/fiscal-management-report?__=__. Acesso em 20 mar. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado do. **Resolução n. 2582/2009**. Fortaleza, CE: Tribunal de contas do Estado, [2009], Relator Conselheiro Substituto Itacir Todero, DOE de 28/12/2009. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/cidadao/consulta-de-processos>. Acesso em: 21 jun 2019.

Consulta feita a STN - IRRF de servidores públicos de Estados e Municípios deve ser considerado receita tributária e compor a receita corrente líquida – RCL. In: Wikifênix. Disponível em:

https://fenix.com.br/Wiki/index.php/Consulta_feita_a_STN_IRRF_de_Servidores_P%C3%BAblicos_de_Estados_e_Munic%C3%ADpios_deve_ser_considerado_Receita_Tribut%C3%A1ria_e_compor_a_Receita_Corrente_L%C3%ADquida_-_RCL. Acesso em 24 jun. 2019.

NORDESTE, Diário do. **Pensionistas excluídos do limite de gastos**. Disponível em: <https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/editorias/negocios/pensionistas-excluidos-do-limite-de-gastos-1.356336>. Acesso em 22 ago. 2019.

DIAS, Fernando Álvares Correia. **O controle institucional das despesas com pessoal**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos->

legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-54-o-controle-institucional-das-despesas-com-pessoal. Acesso em: 24 jun. 2019.

_____. **O refinanciamento dos Governos Subnacionais e o Ajuste Fiscal 1999/2003**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-17-o-refinanciamento-dos-governos-subnacionais-e-o-ajuste-fiscal-1999-2003>. Acesso em: 24 jun. 2019.

DISTRITO FEDERAL, Tribunal de Contas do. **Decisão 1905/2013**. Processo 19951/2011. Disponível em: <https://www.tc.df.gov.br/4-consultas/consultas>. Acesso em: 24 jun 2019.

_____. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.transparencia.df.gov.br/#/orcamento/responsabilidade-fiscal>. Acesso em 20 mar. 2019.

DOS SANTOS, Aline. **Para reduzir gastos com funcionalismo, governo publica regras do PDV**. Disponível em: <https://www.campograndenews.com.br/politica/para-reduzir-gastos-com-funcionalismo-governo-publica-regras-do-pdv>. Acesso em: 01 ago. 2019.

ESPIRITO SANTO, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <https://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/leirf/index.php>. Acesso em 20 mar. 2019.

ELIAS, Gustavo Terra. Regime jurídico do abono de permanência. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**: Belo Horizonte, v. 72, n. 3, p. 78-89. Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/493.pdf>. Acesso em: 10 jul 2019.

FURTADO, Caldas Jr. **Direito Financeiro**. 4. ed. rev. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 475.

GOIÁS. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado de Goiás**. Disponível em: http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm. Acesso em: 24 jun 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução 009/2016**. Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/documents/20181/76636/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20-%200009-2016/90be87f8-cddf-4c8d-a8ff-16cbf0f2cde7>. Acesso em: 20 ago. 2019.

HIROSE, Rodrigo. **Rombo na previdência atinge marca histórica em Goiás e ultrapassa os R\$ 2,5 bilhões**. Jornal Opção. Disponível em: <https://www.jornalopcao.com.br/reportagens/rombo-na-previdencia-atinge-marca-historica-em-goias-e-ultrapassa-os-r-25-bilhoes-166646/>. Acesso em: 05 set. 2019.

INFOMONEY. **Câmara aprova projeto que flexibiliza Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/mercados/politica/noticia/7797167/camara-aprova-projeto-que-flexibiliza-lei-de-responsabilidade-fiscal->. Acesso em: 02 ago. 2019.

MAGALHÃES, Franciele Cristina. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: efeitos sobre os gastos com despesas de pessoal nos Municípios do Estado de Minas Gerais. Disponível:

<http://monografias.fjp.mg.gov.br/bitstream/123456789/2337/1/LEI%20DE%20RESPO%20NSABILIDADE%20FISCAL.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2019.

MARANHÃO, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<http://www.transparencia.ma.gov.br/transparencia/relatorio-de-gestao/>. Acesso em 20 mar. 2019.

MARANHÃO, Tribunal de Contas do Estado do. **Decisão 1895/2002**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/6517613/pg-4-executivo-diario-oficial-do-estado-do-maranhao-doema-de-28-10-2002>. Acesso em: 24 jun 2019.

MATO GROSSO, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<http://www5.sefaz.mt.gov.br/relatorios-lei-de-respons.-fiscal>. Acesso em 20 mar. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado de. **Contas Anuais do Governo do Estado referente ao exercício de 2018**. Processo 8567/2019. Disponível em:

<https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/detalhe/num/8567/ano/2019>. Acesso em: 20 ago. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado de. **Levantamento da sustentabilidade dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Municípios e do Estado de Mato Grosso**. Processo 370320/2018. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2018]

Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/detalhe/num/370320/ano/2018>. Acesso em: 26 abr. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta 29/2016**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2016] Disponível em:

https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/204048/ano/2016/num_decisao/29/ano_decisao/2016. Acesso em: 21 jun 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta 19/2018**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2018] Disponível em:

https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/313173/ano/2018/num_decisao/19/ano_decisao/2018. Acesso em: 21 jun. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado de. **Resolução de Consulta n. 27/2016**. MT, Cuiabá: Tribunal de Contas do Estado, [2016]. Disponível em:

https://www.tce.mt.gov.br/protocolo/decisao/num/204048/ano/2016/num_decisao/29/ano_decisao/2016. Acesso em: 21 jun 2019.

MATO GROSSO DO SUL, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<http://www.transparencia.ms.gov.br/#/ResponsabilidadeFiscal>. Acesso em 20 mar. 2019.

MEDEIROS, Katia Rejane de. ALBUQUERQUE, Paulette Cavalcanti de. TAVARES, Ricardo Antônio Wanderley. SOUZA, Wayner Vieira de. **Lei de Responsabilidade Fiscal e as despesas com pessoal da saúde: uma análise da condição dos municípios brasileiros de 2004 a 2009**. Disponível em:

<http://www.scielo.br/pdf/csc/v22n6/1413-8123-csc-22-06-1759.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2019.

MINAS GERAIS, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<http://www.transparencia.mg.gov.br/cidadania-fiscal/relatorios-da-lrf>. Acesso em 20 mar. 2019.

NOGUEIRA, Narlton Gutierrez. **O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de Estado**. Disponível em:

http://sa.previdencia.gov.br/site/arquivos/office/1_120808-172335-916.pdf. Acesso em 05 set. 2019.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. P. 266-270.

PARÁ, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<http://transparencia.pa.gov.br/?q=node/36>. Acesso em 20 mar. 2019.

PARAÍBA, Estado da. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

http://www.siaf.cge.pb.gov.br/CGE/jspServMenuPrincipal_aux?opcao=8&EXERCICIO=2019. Acesso em 20 mar. 2019.

RIO DE JANEIRO, Federação das Indústrias do Estado do. **A situação fiscal dos estados brasileiros**. Disponível em:

<https://www.firjan.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908A8A6908223C016A0D73ECA444DF>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado da. **Parecer 12/2007**. Disponível em:

<https://tramita.tce.pb.gov.br/tramita/>. Acesso em: 24 jun 2019.

PARAÍBA, Tribunal de Contas do Estado da. **Parecer 77/2007**. Disponível em:

<https://tramita.tce.pb.gov.br/tramita/>. Acesso em: 24 jun 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado da. **Parecer PN TC 05/2004**. Disponível em:

<http://tce.pb.gov.br/legislacao/atos-normativos>. Acesso em: 30 ago. 2019.

PARANÁ, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<http://www.transparencia.pr.gov.br/pte/assunto/7/36?origem=4>. Acesso em 20 mar. 2019.

PERNAMBUCO, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<http://web.transparencia.pe.gov.br/fiscalizacao-e-controle/relatorios-fiscais/>. Acesso em 20 mar. 2019.

PIAUI, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<https://portal.sefaz.pi.gov.br/siteantigo/index.php/transparencia/relatorios-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-lrf>. Acesso em 20 mar. 2019.

PIRES, Manoel. **Como resolver a crise dos Estados?** Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/como-resolver-crise-dos-estados>. Acesso em 05 set. 2019.

Relatório IV Fórum do IRB – PROMOEX. **Harmonização Conceitual dos Pontos de Controle da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/publicacoes/publicacoes-diversas/relatorio_promoex.pdf. Acesso em 24 jun. de 2019.

RIO GRANDE DO NORTE, Tribunal de Contas do Estado do. **Acórdão 265/2018**. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/Jurisprudencia/AbrirArquivo>. Acesso em 24 jun. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado do. **Decisão 720/2007 – TC**. Processo 006535/2007 – TC. Natal, RN: Tribunal de Contas do Estado, [2007]. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/ConsultaProcesso/ConsultaProcessoEletronico>. Acesso em 21 jun. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado do. **Processo 12.704/2013**. Natal, RN: Tribunal de Contas do Estado, [2007]. Disponível em: <http://www.tce.rn.gov.br/ConsultaProcesso/ConsultaProcessoEletronico>. Acesso em 21 jun 2019.

RIO GRANDE DO SUL, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/6578/relatorio-de-gestao-fiscal-consolidado->. Acesso em 20 mar. 2019.

RIO GRANDE DO SUL, Estado do. **Relatório Resumido de Execução Orçamentária**. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/6578/relatorio-de-gestao-fiscal-consolidado->. Acesso em 30 ago. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado do. **Parecer Coletivo 2/2002**. Processo n. 676-02.00/02-4. Santa Catarina, RS: Tribunal de Contas do Estado, [2002]. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/sis/decisoes/RelatorioDecisao.jsp?numeroProcesso=6760200024>. Acesso em: 21 jun 2019.

RIO DE JANEIRO, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: http://www.contabilidade.fazenda.rj.gov.br/contabilidade/faces/menu-contabilidade/prestacao-contas/prestacao-contas-relatorios-lrf?_adf.ctrl-state=659wtyxc6_83. Acesso em 20 mar. 2019.

ROCHA, Carlos Alexandre A. **A despesa total com pessoal na ótica da STN e dos Tribunais de Contas Estaduais e municipais**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol71/view>. Acesso em: 24 jun 2019.

RORAIMA, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em:

<http://www.transparencia.rr.gov.br/index.php/orcamento/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em 20 mar. 2019.

SANTA CATARINA, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/transparencia/relatorio/56>. Acesso em 20 mar. 2019.

_____, Tribunal de Contas do Estado de. **Decisão n. 893/2017**. Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado, [2017], Relator Luiz Roberto Herbst, DOE 2320 de 12/12/2017. Disponível em: <http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/>. Acesso em: 21 jun 2019.

SÃO PAULO, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rio-de-Gest%C3%A3o-Fiscal.aspx#>. Acesso em 20 mar. 2019.

SECRETARIA DE ESTADO DE ECONOMIA. Estado de Goiás. **Audiência Pública – Avaliação das Metas Fiscais – I Quadrimestre de 2019**. Disponível em http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/images/Audi%C3%Aancia_Pu%CC%81blica_-_1%C2%BA_Quadrimestre_2019.pdf. Acesso 20 ago. 2019.

SENADO FEDERAL. **Lei de Responsabilidade Fiscal poder ser alterada para equilibrar contas de Estados e Municípios**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/09/19/lei-de-responsabilidade-fiscal-pode-ser-alterada-para-equilibrar-contas-de-estados-e-municipios>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

SERGIPE, Estado de. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.sefaz.se.gov.br/relatorio-financeiro>. Acesso em 20 mar. 2019.

TESOURO NACIONAL. **STN cria Grupo de Trabalho para aprimorar conceitos de resultado fiscal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/stn-cria-grupo-de-trabalho-para-aprimorar-conceitos-de-resultado-fiscal>>. Acesso em: 27 set. 2019.

TINOCO, Guilherme. GIAMBIAGI, Fábio. **O crescimento da economia brasileira 2018-2023**. Disponível em: https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/14760/1/Perspectivas%202018-2023_P.pdf. Acesso em: 21 fev. 2019.

TOCANTINS, Estado do. **Relatório de Gestão Fiscal**. Disponível em: <http://www.sefaz.to.gov.br/orcamento/relatorios-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-lrf/>. Acesso em 20 mar. 2019.

TOMAZELLI, Idiana. FERNANDES, Adriana. **Até 2020, 90% dos servidores terão aposentadoria integral**. Disponível em: <https://www.terra.com.br/economia/ate-2020-9-em-10-servidores-podem-ter-beneficio-integral,677f163e805e41baea6e9601aaf1a3129mb1z4dx.html>. Acesso em 05 set. 2019.

UNIÃO, Tribunal de Contas da. **Processo TC-017.522/2005-1**. Disponível em:
<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc%5CAcord%5C20060316%5CTC-017-522-2005-1.doc>. Acesso em: 24 jun 2019.