

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DO
COMPORTAMENTO DAS DESPESAS COM PESSOAL
NO MUNICÍPIO DE FAGUNDES VARELA APÓS A LEI
DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

ARTIGO CIENTÍFICO

Sílvia Pozza

Santa Maria, RS, Brasil

2014

Universidade Federal de Santa Maria

**Centro de Ciências Administrativas
Programa de Pós-graduação em Gestão Pública**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
Aprova o Artigo Científico**

**CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DAS
DESPESAS COM PESSOAL NO MUNICÍPIO DE FAGUNDES VARELA
APÓS A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

elaborado por
Sílvia Pozza

como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Gestão Pública

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Dr. Reisoli Bender Filho
Orientador

Prof. Dr. Guerino Antonio Tonin
Examinador

Prof. Dr. Adayr da Silva Ilha
Examinador

Santa Maria, 08 de julho de 2014.

CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DAS DESPESAS COM PESSOAL NO MUNICÍPIO DE FAGUNDES VARELA APÓS A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Sílvia Pozza

Resumo: A adoção de planejamento e controle das despesas têm sido fundamentais na administração pública, especialmente após a criação da Lei 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal. O presente artigo tem por objetivo tratar da importância do controle interno na Administração Pública do município de Fagundes Varela no período que abrange os anos de 2000 a 2013, especificamente com base na análise do comportamento das despesas com pessoal, após a entrada em vigor da Lei 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica/documental e segundo seus objetivos, usou-se a forma descritiva. Como método de coleta de dados foi empregado o estudo de caso. Constatou-se que o município de Fagundes Varela apresentou, a partir da vigência da Lei 101/2000, variações pouco significativas de aumento ou decréscimo dos índices e manteve-se dentro dos limites legais estabelecidos na referida Lei.

Palavras-chave: Município de Fagundes Varela. Controle interno. Despesas com pessoal.

Abstract: The planning and management of public costs have been instrumental in public administration, especially after the enactment of the Complementary Law n. 101/2000, more commonly known as the "Fiscal Liability Act" (this law creates limits for public expenses). This article discusses the importance of Internal Control (Internal Auditing) in the town of Fagundes Varela during the years 2000 to 2013 and is specifically based on the analysis of "staff expenses" of the town, after the promulgation of the Fiscal Liability Act. The methodology used was the bibliographical research/documentation and according to their research objectives, we used a descriptive way. As a method of data collection case study was employed. It was found that while the town had minor variations in staff expenses, the town managed to keep those expenses within legal limits established by the Fiscal Liability Act.

Key-words: The municipalitie of the Fagundes Varela. Internal control. Personnel expenses.

1 INTRODUÇÃO

O controle interno nos municípios tem mostrado cada vez mais sua importância para avaliação da gestão dos recursos e do patrimônio público, por meio de seu trabalho, que consiste na averiguação dos procedimentos internos da administração pública municipal, bem como na orientação e prevenção para uma melhor gestão.

Dentre os diversos acompanhamentos que o controle interno faz, a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, está o controle das despesas com pessoal, em atendimento aos artigos 18 a 23 da referida Lei.

Nesse sentido, uma questão que busca constantemente resposta é: qual o comportamento das despesas com pessoal, por esfera de governo, no município de Fagundes Varela, após a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal? Para responder a essa questão, esta pesquisa tem como objetivo desenvolver um estudo sobre o controle interno na administração municipal do referido município, observando a evolução das despesas de pessoal por esfera de governo no período de 2000 a 2013, de forma a avaliar a contribuição da Lei de Responsabilidade Fiscal na gestão desses gastos.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade (2005, p. 35), com vistas à responsabilidade na gestão fiscal, houve a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, trazendo novas exigências para a Administração Pública Gerencial, com a finalidade do controle de resultados, atingimento de metas, avaliação e controle de custos, entre outras.

Conforme o artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu parágrafo 1º,

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

Ademais, no artigo 59 da referida Lei está estabelecido que:

Artigo 59: O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público,

fiscalização o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: [...]

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite.

A metodologia utilizada neste trabalho foi a pesquisa bibliográfica/documental e quanto aos objetivos, deu-se de forma descritiva. O método de coleta de dados utilizado foi o de estudo de caso.

Este artigo está dividido em mais cinco seções, além desta introdução. Na seção dois discutem-se as definições conceituais, funções e atribuições do controle interno. A seção três apresenta as diretrizes e normas da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como o tema despesas com pessoal e limites e a importância do referido controle. A seção quatro apresenta a metodologia utilizada para realização do trabalho. A seção cinco traz a análise e discussão das despesas com pessoal do município de Fagundes Varela/RS, a partir da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. A última seção sintetiza as principais conclusões do trabalho.

2 CONTROLE INTERNO

2.1 Abordagens conceituais

Conforme o Artigo 31 da Constituição Federal, “a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei”.

A Constituição Federal de 1988, no parágrafo único do artigo 70, define que “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.” Assim sendo, o controle interno vem auxiliar na fiscalização da administração dos bens e recursos públicos.

Para Slomski (2001, p. 266), “na administração pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que

prestem contas de seus atos”. A *accountability* traz responsabilização aos administradores públicos, bem como qualquer pessoa que administre recursos públicos, no sentido que esses administradores devem prestar contas de seus atos aos cidadãos. Dessa forma, Slomski (2001) cita que cabe ao Estado, por meio de controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma de justificar a cobrança de impostos.

Conforme a NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), através da NBC T 16.8, norma que trata do controle interno,

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar os seus ativos, desenvolver a eficiência nas operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e rigoroso cumprimento da legislação pertinente (CRC RS, 2013, p. 33).

Como se pode perceber, segundo a NBC T 16.8, o controle interno abrange a organização, métodos e medidas que tem intuito de salvaguardar o patrimônio público, através de operações com eficiência, cumprimento das políticas administrativas e averiguação da fidedignidade dos dados contábeis e cumprimento da legislação vigente.

Para Silva (2003, p.10), “o controle interno de cada um dos Poderes tem entre outras, a finalidade de proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra fraudes, perdas ou erros não intencionais, além de assegurar o grau de confiabilidade das informações contábeis e financeiras”. Conforme Cavaleiro e Flores (2007, p. 30), define-se como Sistema de Controle Interno o mecanismo de autocontrole da própria administração, exercido pelas pessoas e Unidades Administrativas e coordenado por um órgão central, organizado, e em parâmetros gerais, por lei local.

Desde 1964, com a edição da Lei 4.320, foi estabelecido no artigo 75 sobre o controle na administração pública:

Artigo 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:
I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A referida lei faz menção ao controle interno, destacando que “o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do

Tribunal de Contas ou órgão equivalente”, ou seja, o Poder Executivo exercerá o controle através do controle interno do município.

Segundo a NBCASP (CRC RS, 2013, p. 34), conforme define a NBC T 16.8, o controle interno classifica-se em:

- Operacional: tem relação com ações que propiciam o alcance dos objetivos;
- Contábil: relaciona-se com a veracidade e fidedignidade dos registros e demonstrações contábeis;
- Normativo: faz relação com a observância da regulamentação.

A NBC T 16.8 demonstra que o controle interno estrutura-se em cinco componentes, que são: ambiente de controle, mapeamento e avaliação de riscos, procedimentos de controle (prevenção ou detecção), informação e comunicação, monitoramento (CRC RS, 2013, p. 34). A partir disso, sugestiona-se que os componentes que estruturam o controle interno são importantes para o desenvolvimento do trabalho do controle interno municipal.

2.2 Funções e atribuições do controle interno

A Constituição Federal de 1988 estabelece as funções do controle interno e externo, conforme o artigo 70:

Artigo 70: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O artigo 74 da Constituição Federal determina que:

Artigo 74: Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A promulgação da Lei 101/2000 destaca a função de fiscalização do sistema de controle interno, conforme determina o artigo 59, no que tange ao cumprimento de normas financeiras e de gestão fiscal:

Artigo 59: O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

- I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;
- IV - providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;
- V - destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;
- VI - cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

Conforme o CRC RS (2013), a NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)

reforça o disposto no artigo 59 da LRF, no qual determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites: das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com pessoal; para contratação de operações de crédito; para concessão de garantias; e para inscrição de restos a pagar (CRC RS, 2013, p. 33).

Assim sendo, os três poderes manterão um sistema de controle interno integrado, com a finalidade de avaliar o cumprimento do que a Carta Magna determina. Cabe destacar que o controle interno deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, conforme visto no artigo 74 da Constituição Federal.

Conforme a NBCASP, pela NBC T 16.8, que normatiza o controle interno,

a atividade do sistema de controle interno pressupõe o estabelecimento de um padrão predeterminado de procedimentos, que servirá de baliza ante o que for executado, com vista a verificar a sua conformidade, indicando a necessidade de ações corretivas, se for o caso. (CRC, 2013, p. 34)

Dessa forma, pode-se perceber que o controle interno tem a atribuição de, através de procedimentos padronizados de verificação, examinar se os procedimentos internos do ente estão de acordo com as normas e legislação pertinentes.

3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

3.1 Diretrizes e normas

A Lei Complementar 101 foi instituída em de 04 de maio de 2000 e ficou conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na Gestão Fiscal.

Conforme a referida Lei,

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

Como se pode perceber, a Lei de Responsabilidade Fiscal institui normas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, com ações planejadas, com transparência, bem como no cumprimento de metas e limites, para prevenção de riscos e corrigir desvios que afetam negativamente as contas públicas. Além disso, pode-se perceber que esta lei estabelece alguns limites a serem cumpridos, como despesas com pessoal.

3.2 Despesas com pessoal e limites

A LRF normatiza limites que os gestores devem obedecer, no sentido de alcançar uma administração pública mais eficiente. Dentre esses limites, têm-se os gastos com pessoal, os quais constam no artigo 54, definindo que “ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal” e determina, em seu artigo 55, que:

Artigo 55: O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º.

O artigo 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal define o cálculo dos limites e percentuais de despesas com pessoal para cada ente:

Artigo 19: Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

Quanto aos municípios, os gastos com pessoal não poderão ultrapassar os seguintes limites (LRF 101/2000):

Artigo 20: A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

[...]

III - na esfera municipal:

- a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Conforme o inciso IV, artigo 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal, entende-se por receita corrente líquida:

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;
- b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
- c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

Segundo o mesmo artigo, em seu parágrafo 3º, para fins de cálculo “A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.”

Para Slomski (2001), no demonstrativo deve constar que “as despesas de pessoal serão computadas pelo todo, Administração Direta e Indireta, inclusive empresas estatais dependentes, separando-as por poder Executivo, Judiciário e Legislativo, de cada ente da Federação”.

Conforme o artigo 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal,

[...] 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.

E, segundo o mesmo artigo, em seu parágrafo 2º, “a despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência”.

Conforme disposto no parágrafo 1º do artigo 19, não serão computadas, na verificação dos limites, as despesas:

- I. Referentes à 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, que trata da convocação extraordinária do Congresso Nacional pelo Presidente da República, pelos Presidentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal ou a requerimento da

maioria dos membros de ambas as Casas, em caso de urgência ou interesse público relevante, em todas as hipóteses deste inciso com a aprovação da maioria absoluta de cada uma das Casas do Congresso Nacional;

IV. Decorrentes de decisão judicial e pertencentes à competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18 da Lei 101/2000;

V. Com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII (organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e a Defensoria Pública dos Territórios) e XIV do art. 21 da Constituição (organizar e manter a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio) e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19 (os servidores públicos federais da administração direta e indireta, os servidores municipais e os integrantes da carreira policial militar dos ex-Territórios Federais do Amapá e de Roraima, que comprovadamente encontravam-se no exercício regular de suas funções prestando serviços àqueles ex-Territórios na data em que foram transformados em Estados; os policiais militares que tenham sido admitidos por força de lei federal, custeados pela União; e, ainda, os servidores civis nesses Estados com vínculo funcional já reconhecido pela União, constituirão quadro em extinção da administração federal, assegurados os direitos e vantagens inerentes aos seus servidores, vedado o pagamento a qualquer título, de diferenças remuneratórias);

VI. Com inativos, mesmo 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 Federal (contagem recíproca, para efeito de aposentadoria, do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei);

c) Das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive da alienação de bens, direitos e ativos, e seu superávit financeiro.

Portanto, os itens acima descritos não fazem parte do cálculo para verificação dos limites de despesa com pessoal.

Segundo o artigo 22 da referida Lei, “a verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.” Porém, a lei permite para os municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes a verificação dos limites do Relatório de Gestão Fiscal semestralmente, como define o artigo 63 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Artigo 63: É facultado aos Municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar por:

I – Aplicar o disposto no art. 22 e no § 4º do art. 30 ao final do semestre;

II – Divulgar semestralmente:

a) (VETADO)

b) O Relatório de Gestão Fiscal;

Ainda, conforme o parágrafo 1º do artigo 59 da mesma lei, os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no artigo 20 quando constatarem que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite.

O município, ao atingir 95% (noventa e cinco por cento) dos limites acima especificados no artigo 20 da Lei 101/2000, sofrerá vedações e ao ultrapassar os limites, terá que tomar providências para retorno aos limites e, ao perdurar o excesso, não poderá receber transferências voluntárias, obter garantias direta ou indireta de outro ente e contratar operações de crédito, exceto o refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. O artigo 22, parágrafo único da Lei 101/2000 define:

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

No caso dos poderes ou órgãos ultrapassarem os limites definidos no artigo 20, sendo no caso 60% (sessenta por cento) para os municípios, segregados em 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Poder Executivo e 6% (seis por cento) para o Poder Legislativo, “o

percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição”, conforme definido no *caput* do artigo 23 da LRF.

Segundo o artigo 169, § 3º e 4º da Constituição Federal, poderão ser tomadas medidas para retorno aos limites das despesas de pessoal:

Artigo 169: A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

[...]

§ 3º Para o cumprimento dos limites estabelecidos com base neste artigo, durante o prazo fixado na lei complementar referida no *caput*, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios adotarão as seguintes providências:

I - redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança;

II - exoneração dos servidores não estáveis.

§ 4º Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal.

A Lei 101/2000 definiu no seu artigo 23, parágrafo 3º limitações ao ente enquanto perdurar o excesso nos limites de despesas com pessoal. Observe-se:

Parágrafo 3º: Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

Como se pode observar, no caso do ente não alcançar a redução no prazo definido na Lei de Responsabilidade Fiscal e enquanto continuarem excedidos os limites de despesas com pessoal sofrerá algumas restrições, como receber transferências voluntárias, obter garantia de outros entes e contratar operações de crédito, exceto as que refinanciam a dívida mobiliária e as que tenham por objetivo a redução das despesas com pessoal. Essas restrições passam a valer imediatamente no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares do Poder ou órgão.

3.3 Importância do controle das despesas com pessoal

O controle de despesas com pessoal que foi implementado pela Lei 101/2000 é de suma importância para uma administração pública. Entretanto, as despesas são classificadas como obrigatórias e discricionárias. As despesas obrigatórias, segundo Santos (2010, p. 42-42), são as despesas que constituem obrigações constitucionais ou legais do governo, tais como pagamento de pessoal, de juros e encargos da dívida pública, de aposentadorias. Já as despesas discricionárias (não obrigatórias) podem ser decididas pelo gestor, quando a sua execução ou não.

De acordo com Santos (2010), ao contrário das despesas discricionárias, as despesas obrigatórias devem ser executadas. Portanto, quanto maior a proporção de despesas obrigatórias no orçamento, maior sua rigidez e menor a flexibilidade dos gestores para planejar as ações governamentais. Dessa forma, os índices de gastos com pessoal merecem atenção, por serem obrigatórios, devendo ser executados independentemente da decisão do gestor, engessando o orçamento e deixando pouca margem para demais serviços públicos e investimentos.

4 METODOLOGIA

O presente artigo foi elaborado tomando por base os dados relativos aos índices da despesa com pessoal sobre a Receita Corrente Líquida do município de Fagundes Varela, segregando os Poderes Executivo e Legislativo e abrangeu o período disponível para consulta no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, entre 2002 e 2013.

Dessa forma, fez-se a análise dos índices de despesa com pessoal dos Poderes Executivo e Legislativo e sua variação de um exercício para o outro, após a implementação da Lei Complementar 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para elaboração deste trabalho, foi utilizada a pesquisa bibliográfica/documental. A pesquisa documental, segundo Diehl e Tatim (2004), é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. A pesquisa documental,

por sua vez, conforme Zanella (2009), envolve a investigação em documentos internos [da organização] ou externos [governamentais, de organizações não governamentais ou instituições de pesquisa, dentre outras].

A pesquisa utilizada segundo seus objetivos gerais deu-se de forma descritiva que, para Diehl e Tatim (2004, p. 54), “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento entre variáveis”.

Para o método de coleta dos dados considerou-se o estudo de caso, no qual se fez uma análise aprofundada dos dados da situação específica que diz respeito às despesas com pessoal do município de Fagundes Varela. Sobre o estudo de caso, Zanella (2009) afirma que:

Estudo de caso é uma forma de pesquisa que aborda a fundo um ou poucos objetos de pesquisa, por isso tem grande profundidade e pequena amplitude, procurando conhecer de forma perspicaz a realidade de uma pessoa, de um grupo de pessoas, de uma ou mais organizações, uma política econômica, um programa de governo, um tipo de serviço público, entre outros. Assim a característica principal é a profundidade do estudo (ZANELLA, 2009, p. 86).

Em concordância com Zanella (2009), Silva (2010) confirma que a pesquisa que envolve estudo de caso caracteriza-se como um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade.

Os dados foram obtidos por meio de pesquisa documental, feita com base nas informações constantes nos relatórios emitidos pelo PAD (Programa Autenticador de Dados), um sistema do Tribunal de Contas do Estado utilizado pelos municípios gaúchos para envio dos dados ao Tribunal de Contas do Estado.

Com essa finalidade, as variáveis utilizadas no estudo foram a Receita Corrente Líquida e as despesas com pessoal, ambas em milhões de Reais, para o período de 2002 a 2013. Ressalta-se que a utilização do ano de 2002 e não de 2000, ano de implementação da LRF, deveu-se a disponibilidade de informações para o município.

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

5.1 Caracterização do município de Fagundes varela

O município de Fagundes Varela está localizado na Encosta Superior do Nordeste do estado do Rio Grande do Sul, tendo uma população de 2.579 habitantes, distribuídos em uma área de 134,295 km², conforme o censo do IBGE, realizado em 2010. O Município foi criado pela Lei Estadual 8.460 de 08 de dezembro de 1987.

Dentre as principais atividades econômicas do Município, tem destaque a agricultura, preenchendo a parcela de 51% deste total, tendo como produtos mais vendidos: aves, leite, suínos, uva, soja, milho, lenha, palha e maçã. No setor industrial, o município se destaca no setor de polimento, tendo, além disso, outras empresas que desenvolvem atividades de produção de máquinas e móveis, inclusive para exportação, camisaria, olaria, serrarias, dentre outras (FAGUNDES VARELA, 2014).

O município tem o seu Controle Interno formado pela Portaria nº 003 de 02 de janeiro de 2013, composto por membros servidores efetivos nos seguintes cargos: 1º integrante - Coordenador do Controle Interno: Fiscal Tributário; 2º integrante: Auxiliar Administrativo; 3º integrante: Fiscal Ambiental. Tem como suplentes servidores efetivos nos cargos: 1º suplente - Contador; 2º suplente: Auxiliar Administrativo; 3º suplente: Fiscal Tributário.

5.2 Análise dos dados

Os índices de despesa com pessoal e outras informações exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal do município de Fagundes Varela, bem como os demais municípios gaúchos, são acompanhados e verificados pelo Controle Externo, exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, por meio do SIAPC – Sistema de Informação para Auditoria e Prestação de Contas, que consiste no conjunto de dados e informações gerados

pelas entidades da esfera municipal e colocados à disposição dos técnicos do TCE para consultas e pesquisas, subsidiando análises e auditoria (TCE/RS, 2014).

Conforme disponível no *site* do TCE/RS, o SIAPC abrange os sistemas PAD – Programa Autenticador de Dados, MCI – programa gerador da Manifestação Conclusiva do Controle Interno e o trabalho de padronização do conjunto de contas e uso de recursos vinculados.

Na Tabela 1, encontram-se os percentuais dos limites para emissão de alerta conforme o Inciso II do § 1º do Art. 59, bem como os percentuais de limites prudenciais, segundo o Parágrafo Único do Art. 22 e por último, os percentuais dos limites legais da despesa com pessoal, com base no inciso III do artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Percentuais estes calculados em relação à Receita Corrente Líquida dos Poderes Legislativo e Executivo, conforme o TCE/RS.

Tabela 1 – Limites da LRF para as despesas com pessoal dos poderes Legislativo e Executivo

Descrição	Percentual Legislativo	Percentual Executivo
Limite para Emissão de Alerta – LRF, Inciso II do § 1º do Art. 59	5,40%	48,60%
Limite Prudencial – LRF, Parágrafo Único do Art. 22	5,70%	51,30%
Limite Legal – LRF, Inciso III do Art. 20	6,00%	54,00%

Fonte: TCE/RS (2014)

Como se pode observar na Tabela 1, os limites legais de despesa com pessoal em comparação com a Receita Corrente Líquida são, respectivamente, 6,00% (seis por cento) e 54,00% (cinquenta e quatro por cento). Também são expostos os limites para emissão de alerta, sendo obtidos por meio do cálculo de 90% (noventa por cento) sobre os percentuais dos limites legais citados, resultando em 5,40% (cinco vírgula quarenta por cento) para o Poder Legislativo e 48,60% (quarenta e oito vírgula sessenta por cento) para o Poder Executivo. Tem-se também, os limites prudenciais, que são 95% (noventa e cinco por cento) sobre os percentuais dos limites legais, totalizando limites prudenciais máximos de 5,70%

(cinco vírgula setenta por cento) para o Poder Legislativo e 51,30% (cinquenta e um vírgula trinta por cento) para o Poder Executivo.

Na Tabela 2 consta a evolução da despesa com pessoal do Poder Legislativo do município de Fagundes Varela e, na Tabela 3, a evolução da despesa com pessoal do Poder Executivo do referido município. Os dados demonstram os índices de despesas com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida e sua variação percentual, no período examinado, conforme dados disponíveis para consulta pública no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 2 – Evolução das despesas com pessoal do Poder Legislativo do município de Fagundes Varela

Exercício	RCL	Evolução % da RCL	Despesas com Pessoal	
			R\$	% sobre RCL
2002	3.540.953,76	-	49.932,07	1,41
2003	4.053.357,43	14,47	59.695,68	1,47
2004	4.370.207,13	7,82	66.060,97	1,51
2005	5.341.781,25	22,23	101.001,06	1,89
2006	5.832.578,75	9,19	114.154,02	1,96
2007	6.837.473,66	17,23	122.979,21	1,80
2008	7.992.750,75	16,90	115.038,55	1,44
2009	7.911.463,64	-1,02	189.126,03	2,39
2010	8.366.665,51	5,75	196.158,41	2,34
2011	9.633.346,01	15,14	197.186,22	2,05
2012	10.403.332,13	7,99	216.312,56	2,08
2013	11.943.989,92	14,81	258.871,38	2,17

Fonte: TCE/RS (2014)

Os dados apresentados na Tabela 2 demonstram que o Poder Legislativo se manteve, no período que abrange 2002 a 2013, dentro dos limites permitidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Pode-se observar que no exercício de 2008 houve a maior variação negativa no índice de despesa com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida, provocada

por diminuição da despesa com pessoal e aumento de 16,90% (dezesseis vírgula noventa por cento) na Receita Corrente Líquida em comparação com o exercício anterior. Nos demais exercícios analisados, pode-se observar que os índices de despesa com pessoal do Legislativo têm demonstrado variações pouco significativas. Não foi atingido pelo Poder Legislativo o limite para emissão de alerta, conforme disposto no Inciso II, § 1º do artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois o limite máximo atingido no período em análise pelo Poder Legislativo do município foi de 2,39% (dois vírgula trinta e nove por cento) no exercício de 2009, sabendo-se que o limite para alerta é de 5,40% (cinco vírgula quarenta por cento).

Dessa forma, verifica-se que o Poder Legislativo municipal tem cumprido com seu papel no tocante aos índices de despesa com pessoal, conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Tabela 3 – Evolução das despesas com pessoal do Poder Executivo do município de Fagundes Varela

Exercício	RCL	Evolução % da RCL	Despesas com Pessoal	
			R\$	% sobre RCL
2002	3.540.953,76	-	1.192.204,81	33,67
2003	4.053.357,43	14,47	1.378.770,07	34,02
2004	4.370.207,13	7,82	1.597.111,54	36,55
2005	5.341.781,25	22,23	1.838.186,01	34,41
2006	5.832.578,75	9,19	2.055.592,44	35,24
2007	6.837.473,66	17,23	2.148.239,08	31,42
2008	7.992.750,75	16,90	2.398.210,23	30,00
2009	7.911.463,64	-1,02	2.827.356,83	35,74
2010	8.366.665,51	5,75	3.147.965,97	37,63
2011	9.633.346,01	15,14	3.479.024,72	36,11
2012	10.403.332,13	7,99	3.851.665,16	37,02
2013	11.943.989,92	14,81	4.036.493,07	33,80

Fonte: TCE/RS (2014)

A Tabela 3 apresenta os índices de despesa com pessoal do poder Executivo. Observa-se que os gastos se mantiveram dentro dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal no período compreendido entre os exercícios de 2002 e 2013, inclusive não superando os 38% (trinta e oito por cento) de gastos sobre a Receita Corrente Líquida. Especificamente, nos exercícios de 2007 e 2008, pode-se perceber que os índices de despesas com pessoal tiveram queda significativa, sendo justificada por ter havido pouco aumento da despesa com pessoal e elevado aumento na Receita Corrente Líquida, correspondente a 17,23% (dezesete vírgula vinte e três por cento) e 16,90% (dezesesseis vírgula noventa por cento), respectivamente.

No exercício de 2013 também houve um decréscimo significativo no índice de despesa com pessoal, apresentando variação negativa de 3,22% (três vírgula vinte e dois por cento) em relação ao exercício anterior, decorrente do baixo aumento da despesa com pessoal e aumento de 14,81% (quatorze vírgula oitenta e um por cento) na Receita Corrente Líquida. Nos demais exercícios, os índices de pessoal têm se mantido com insignificante variação de um exercício para o outro e dentro dos limites definidos pela Lei 101/2000, sendo que não foi atingido pelo Poder Executivo o limite para emissão de alerta de 90% (noventa por cento) do índice máximo permitido, que é de 48,60% (quarenta e oito vírgula sessenta por cento), conforme disposto no Inciso II, § 1º do artigo 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois o município atingiu, no período analisado, seu ponto mais alto no exercício de 2010, alcançando 37,63% (trinta e sete vírgula sessenta e três por cento). Assim sendo, pode-se concluir que o poder Executivo do município de Fagundes Varela cumpriu rigorosamente com os índices definidos pela Lei 101/2000.

O controle interno tem sua participação no controle dos índices de despesas com pessoal sobre a Receita Corrente Líquida por meio do MCI, que “é o programa gerador da Manifestação Conclusiva do Controle Interno, e é preenchido pelo presidente do sistema de controle interno da entidade, nos mesmos períodos em que for entregue o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) pela entidade.” (TCE/RS, 2014). Com base no MCI, o responsável pelo controle interno manifesta-se em relação aos dados constantes no RGF do órgão ou entidade gerados anteriormente pelo programa PAD. Após análise desses dados do RGF, caso os índices estejam em desacordo com os estabelecidos pela Lei, o controle interno comunicará, por meio de sua Manifestação Conclusiva do Controle Interno (MCI) que o município cumpriu ou não com os limites definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme TCE/RS (2014), o MCI é composto por algumas telas coletoras de dados cadastrais do sistema de controle interno da entidade e outras telas com perguntas objetivas. Ao final do programa, é inserido o código de barras do RGF, que deve ter sido gerado anteriormente pelo PAD. Portanto, o MCI trabalha diretamente com os dados gerados pelo sistema PAD, informando se os dados que estão sendo remetidos ao Tribunal de Contas do Estado estão de acordo com a lei. Após, a informação é disponibilizada aos cidadãos por meio do *site* do TCE/RS.

Dessa forma, o controle interno averigua se os índices de despesas com pessoal estão de acordo com os definidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo sua atuação de extrema importância para o cumprimento da lei e a responsabilidade no gasto público pelos administradores.

CONCLUSÕES

Por meio deste trabalho e do levantamento de informações relativas ao objeto em estudo, buscou-se analisar o comportamento das despesas de pessoal em relação à Receita Corrente Líquida do município de Fagundes Varela, após a entrada em vigor da Lei 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como a importância do controle interno municipal, em relação ao controle destes gastos.

A criação da Lei de Responsabilidade Fiscal foi um avanço à administração pública brasileira, pois veio para definir limites de despesas a serem cumpridos, bem como estabelecer responsabilização para os administradores públicos, com a finalidade de uma gestão responsável dos gastos públicos. Por sua vez, a implantação do sistema de controle interno nos municípios brasileiros veio auxiliar o poder Executivo no controle da gestão fiscal e para dar subsídio ao Tribunal de Contas do Estado, que cumpre o papel de controle externo.

Ao analisar os dados disponíveis no *site* do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul dos poderes Executivo e Legislativo do município de Fagundes Varela, pôde-se concluir que o município tem cumprido sistematicamente com os limites de despesas com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida, conforme estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Particularmente, o Poder Legislativo manteve-se dentro dos limites, sem atingir sequer o primeiro alerta pelo Tribunal de Contas do Estado, que é de 90% (noventa por cento) do índice máximo admitido pela lei. O Poder em questão manteve crescimento gradual dos percentuais, porém pouco significativos, inclusive tendo decréscimo em alguns exercícios, situações motivadas pelo fato que a despesa com pessoal apresentou reduzido aumento enquanto que a Receita Corrente Líquida apresentou elevação superior à prevista.

O poder Executivo apresentou, em quase todos os exercícios analisados, acréscimos pouco significativos. Em outros, ocorreu redução por consequência do aumento da Receita Corrente Líquida, em magnitude superior ao crescimento dos gastos com pessoal. Em momento algum o poder Executivo, no período de 2002 a 2013, atingiu o primeiro alerta de expedido pelo Tribunal de Contas do Estado, o que demonstra que se manteve dentro dos limites e cumpriu com o que a Lei de Responsabilidade Fiscal determina.

Nesse processo, o controle interno municipal tem importante participação, pois averigua e controla os índices por meio do programa de Manifestação Conclusiva do Controle Interno, fazendo sua manifestação quanto aos limites permitidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre eles o índice das despesas com pessoal do município analisado. Portanto, pode-se inferir que o controle interno municipal tem participação ativa e exerce relevante tarefa à administração pública municipal, dado que, em última instância, supervisiona se as leis e normas estão sendo cumpridas, inclusive as despesas com pessoal, contribuindo para que haja probidade da gestão fiscal por parte dos administradores.

Cabe resaltar que o estudo do presente trabalho limitou-se a analisar a importância do controle interno no controle dos limites de despesa com pessoal, estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal no Município de Fagundes Varela. Logo, uma análise de outros índices contemplados na Lei 101/2000 possibilitaria um exame mais aprofundado da Gestão Fiscal desse município. Assim, a análise desses outros aspectos não abordados neste artigo constituem possibilidades de estudo para trabalhos futuros.

REFERÊNCIAS

BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 22 de abr. 2014.

BRASIL. LEI n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 22 abr. 2014.

BRASIL. LEI n. 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/14320.htm. Acesso em: 22 abr. 2014.

CAVALHEIRO, Jader Brando; FLORES, Paulo Cesar. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. 4. Ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande Do Sul, 2007.

CRC RS. **NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público sob a ótica das IPSAS**: um estudo comparativo. Porto Alegre: CRC RS, 2013.
DIEHL, Astor Antônio e TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FAGUNDES VARELA. **Dados do Município**. Fagundes Varela RS, 2014. Disponível em: <http://fagundesvarela.rs.gov.br/2014/mundados>>. Acesso em 10 set. 2014.

FAGUNDES VARELA. PORTARIA n. 003, de 02 de janeiro de 2014. Fagundes Varela RS, 2014. Designa servidores para compor a Central do Sistema de Controle Interno.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E PESQUISA (IBGE). **Cidades**. Brasil, 2014. Disponível em: <http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?lang=&codmun=430786>>. Acesso em 10 set. 2014.

SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. **Plano plurianual e orçamento público**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade Municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro Da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Lino Martins Da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (TCE/RS). **SIAPC Jurisdicionados**. Rio Grande do Sul, 2014. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas_controle_externo/siapc> Acesso em 28 abr. 2014.

_____. **Controle Social: Gestão Fiscal**. Rio Grande do Sul, 2014. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20001:7:0:::RP,7:P7_ESFERAS,P7_MUNICIPIO:M,fagundes_varela. Acesso em: 29 abr. 2014.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de Estudo e de Pesquisa em Administração**. Florianópolis. Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.