

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS

ROSEMARY MIRANDA MATTOS FERREIRA LOPES

**DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES E O LIMITE DE GASTO COM
PESSOAL EM MINAS GERAIS – 2007 a 2018**

Varginha/MG

2019

ROSEMARY MIRANDA MATTOS FERREIRA LOPES

**DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES E O LIMITE DE GASTO COM
PESSOAL EM MINAS GERAIS – 2007 a 2018**

Dissertação apresentada como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha-MG. Área de concentração: Administração Pública.

Orientadora: Prof^a. Dr^a Maria Aparecida Curi.

Varginha/MG

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal de Alfenas
Biblioteca *campus* Varginha

Lopes, Rosemary Miranda Mattos Ferreira.
L864d Despesas de exercícios anteriores e o limite de gasto com pessoal em Minas Gerais - 2007 a 2018 / Rosemary Miranda Mattos Ferreira Lopes. - Varginha, MG, 2019.
116 f. : il. -

Orientadora: Maria Aparecida Curi.
Dissertação (mestrado em Administração Pública) - Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha, 2019.
Bibliografia.

1. Administração pública - Orçamento. 2. Finanças públicas - Minas Gerais. 3. Serviço público - Responsabilidade fiscal. 4. Minas Gerais - Orçamento. I. Curi, Maria Aparecida. II. Título.

CDD – 352.48098151

ROSEMARY MIRANDA MATTOS FERREIRA LOPES

**DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES E O LIMITE DE GASTO COM
PESSOAL EM MINAS GERAIS – 2007 a 2018**

A Banca examinadora, abaixo-assinada, aprova a Dissertação apresentada como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha-MG. Área de concentração: Administração Pública.

Aprovada em: 28 de agosto de 2019.

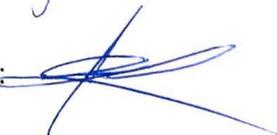
Prof.^a Dr.^a. Maria Aparecida Curi
Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG

Assinatura:



Prof. Dr. Adriano Antônio Nuintin
Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG

Assinatura:



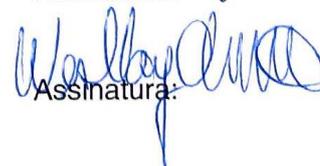
Prof. Me. Vinícius de Souza Moreira
Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG

Assinatura:



Prof. Dr. Weslley Carlos Ribeiro
Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG

Assinatura:



Ao meu esposo Almir Reis Ferreira Lopes que vivencia os meus esforços e comemora as minhas conquistas.

AGRADECIMENTOS

Ao meu bom Deus por me conduzir a mais uma etapa da minha vida!

À minha orientadora, professora Maria Aparecida Curi, pela amizade, apoio, dedicação e incansável persistência na missão de orientar.

Ao professor Vinícius de Souza Moreira, pelos inestimáveis ensinamentos metodológicos, pelos caminhos cuidadosamente trilhados, sem os quais não haveria possibilidade de chegar até aqui.

Ao professor Wesllay Carlos Ribeiro, pelas relevantes ponderações jurídicas e por me possibilitar ampliar olhares sobre as linhas tênues do Direito.

Ao professor Adriano Antônio Nuintin, pelas orientações técnicas que contribuíram para a renovação do meu desejo de continuar próxima à Contabilidade.

Ao professor Paulo Roberto Rodrigues de Souza, por aceitar gentilmente compor a suplência da banca de defesa.

Minha gratidão aos meus professores, amigos que atuam incessantemente na construção do saber e pela oportunidade do aprendizado.

Aos meus colegas de mestrado, pelas novas experiências que muito me fizeram crescer, em especial à minha amiga Leila, pela delicadeza marcante e carinho fraternal.

Aos técnicos Marcel Pereira, secretário do PROFIAP/UNIFAL, e Natália Leal, bibliotecária do *campus* de Varginha, pela gentileza e auxílio sempre acolhedores.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de financiamento 001.

Muito obrigada!

RESUMO

A ocorrência de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) e a evolução dos gastos com pessoal nos estados brasileiros, em especial, em Minas Gerais (MG) nos últimos anos, são pontos atuais de discussão ensejadores de enfrentamento pela comunidade acadêmica. E dessa percepção emerge a questão que motiva o presente estudo: qual é o comportamento de DEA no cumprimento do limite de gasto com pessoal em MG no período de 2007 a 2018? A pesquisa tem por objetivo geral compreender o comportamento de DEA em relação ao cumprimento do limite de gasto com pessoal e, especificamente: (i) descrever a evolução de DEA em relação à Receita Corrente Líquida (RCL), à Despesa Bruta de Pessoal (DBP) e à Despesa Líquida de Pessoal (DLP); (ii) identificar o comportamento de DEA relacionadas com o limite de gasto com pessoal e; (iii) propor um protocolo de ações que visem identificar e interpretar a participação de DEA no gasto com pessoal. No horizonte temporal de doze anos, as unidades pesquisadas foram os três Poderes do estado – Executivo, Legislativo e Judiciário – e os órgãos do Ministério Público e do Tribunal de Contas. A discussão teórica apresentou-se a partir de duas perspectivas de análise: a primeira, sob o enfoque jurídico-normativo de base constitucional; e a segunda, sob o aspecto técnico-fiscal implantado com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O estudo possui uma abordagem predominantemente quantitativa, com a finalidade exploratória e descritiva. O método de pesquisa é o de levantamento, e a técnica de coleta de dados é a pesquisa documental. A análise dos resultados consistiu na aplicação de estatística descritiva. Os resultados da pesquisa comprovam a evolução dos gastos com pessoal, a sobressair o aumento da DBP sobre a RCL, e evidenciam a evolução contínua de DEA no estado em detrimento do crescimento da RCL. Os achados dão a conhecer que há unidades investigadas que se orientam pela utilização excepcional do registro de DEA enquanto outras efetuam registros de forma crescente. A divergência metodológica para efeito de apuração dos limites no estado apresentou-se como um ponto favorável ao cumprimento dos limites determinados pela LRF. O comportamento de DEA das unidades sob estudo revelou-se de forma distinta. A simulação de cálculo com e sem a dedução de DEA da DBP demonstrou uma situação comparativa de possibilidade de ocorrência de excesso do limite de gasto definido pela LRF. O exame do registro de DEA a partir da adoção do Indicador de Participação de DEA (IPDEA) sobre a DBP e DLP consistiu em descrever o reflexo de sua incidência na despesa com pessoal. Com a análise da dinâmica entre RCL, DBP, DLP e DEA sugere-se uma proposta de intervenção consistente em um protocolo de ações fundamentadas em duas matrizes de atuação das quais emerge o Plano de Ações de Acompanhamento de DEA (PAA-DEA). Propõe-se a adoção do IPDEA como instrumento de percepção da Evolução de Incidência de DEA (EI-DEA) na despesa de pessoal. Os níveis de incidência dos registros de DEA configuram a categorização do IPDEA. A intervenção proposta tende a caracterizar-se como uma ferramenta de acompanhamento de DEA incidente no grupo de despesa de pessoal e encargos sociais e a representar um importante instrumento de identificação, interpretação, acompanhamento e contenção de despesas com pessoal relativas a exercícios passados não previstas no orçamento.

Palavras-chave: Despesas de Exercícios Anteriores. Limite de gasto com pessoal. Lei de Responsabilidade fiscal. Orçamento Público.

ABSTRACT

The occurrence of Previous Fiscal year' Expenses (PFE) and the evolution of personnel expenses in the Brazilian states, especially in Minas Gerais (MG), in recent years, are the current issues of discussion that give rise to confrontation in the academic community. This perception arises from a question that motivates the present study: what is the behavior of the PFE in the accomplishment of the personal spending limit in MG from 2007 to 2018? The general objective of this research is to understand PFE's behavior regarding personnel spending limit, specifically: (i) describe the evolution of PFE concerning Net Current Revenue (NCR), Personnel Gross Expense (PGE) and Personnel Net Expense (PNE); (ii) identify the behavior of the PFE related to the personal spending limit in the state; and (iii) propose an action protocol with the purpose to identify and interpret PFE's share of personnel expenses. Within twelve years, the units researched were the three State Powers - Executive, Legislative and Judiciary - and the organs - Public Prosecutor and Court of Auditors. The theoretical discussion was based on two perspectives: the first, under the constitutional based legal-normative approach; and the second, under the technical-fiscal aspect implemented with the advent of the Fiscal Responsibility Law (FRL). The approach of this study is predominantly quantitative and the finality is exploratory and descriptive. The method of the research is collection and the data collection technique is documentary research. The analysis of the results consisted on the application of descriptive statistics. The survey results demonstrate the evolution of personnel expenses, a spare of PGE over NCR, and show the continuous evolution of PFE in the state in detriment of the NCR growth. The results show the existence of investigated units that are guided by the exceptional use of the PFE records, meanwhile others register increasingly. The methodological divergence, for the purpose of calculating the personnel spending limits in the state, was shown as a favorable point to the fulfillment of the FRL. The PFE behavior of the units under study was differently revealed. The calculation simulation, with and without the deduction of the PFE from the PGE, demonstrated a comparative situation of overspending possibility. Examination of the PFE registry, following the adoption of the PFE's participation indicator over the PGE and PNE, is a description of the repercussion of its incidence on personnel expenses. Considering the analysis of the dynamics among NCR, PGE, PNE and PFE, its suggested an intervention proposal consistent with an action protocol based on two action matrices from which emerge the PFE follow-up action plan. It is proposed to adopt the PFE's participation indicator as a tool for perception of the incidence of evolution in the PFE in personnel expenses. The PFE's incidence level of records configure a participation indicator of the PFE categorization. A proposed intervention is characterized as a PFE follow-up tool included in the group of personnel expense and social charges. This proposal represents an important instrument for identifying, interpreting, monitoring and retaining personnel expenses concerning past fiscal years that were not planned in the budget.

Keywords: Previous Fiscal year Expenses. Limit of personnel expenses. Fiscal. Responsibility Law. Public budget.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	- Representação do Sistema Orçamentário Brasileiro.....	29
Figura 2	- Representação do ciclo da Lei Orçamentária Anual	29
Figura 3	- Representação dos estágios da despesa	32
Figura 4	- DEA deduzidas da Despesa com Pessoal	54
Figura 5	- DEA Não Deduzidas da Despesa com Pessoal	55
Figura 6	- Metodologia da pesquisa	59
Figura 7	- Demonstrativo da Despesa com Pessoal.....	64
Figura 8	- Matrizes de atuação do PAA-DEA.	102
Figura 9	- Evolução da Incidência de DEA e a categorização do IPDEA	104
Figura 10	- PAA-DEA com ações tripartidas.	108

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Execução de DEA Empenhado em 2015. (Em milhões)	46
Gráfico 2 - Evolução do índice de crescimento da RCL e da DBP	70
Gráfico 3 - Comparativo DLP informada no RGF - STN e TCEMG	72
Gráfico 4 - Comportamento de DEA consolidado em relação a 2007	76
Gráfico 5 - Comportamento de DEA em relação a 2007 – RGF/STN	80
Gráfico 6 - Comportamento de DEA em relação a 2007 – RGF/TCEMG	84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais bases normativas do Orçamento Público	25
Quadro 2 - Síntese dos argumentos dos principais autores sobre DEA	41
Quadro 3 - Normas orientadoras do RGF – STN e TCEMG	50
Quadro 4 - Exemplos de gastos com pessoal excluídos do cômputo do limite.	56
Quadro 5 - Unidades de análises	60
Quadro 6 - Medição da participação de DEA na despesa com pessoal.....	67

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução da RCL e da DBP do Estado de Minas Gerais. (Em mil).....	69
Tabela 2 - Comparativo entre os valores DLP - STN e TCEMG. (Em mil).....	71
Tabela 3 - Relação entre a evolução da RCL e a DLP (STN). (Em mil).....	73
Tabela 4 - Comparativo dos limites de gasto com pessoal informados no RGF - STN e TCEMG. (Em %).....	75
Tabela 5 - DEA - valor realizado, atualizado e % de evolução em relação ao ano de 2007 - STN (Em Mil).....	78
Tabela 6 - DEA – valor realizado, atualizado e % de evolução em relação ao ano de 2007 – TCEMG. (Em Mil).....	82
Tabela 7 - Representatividade das DEA na RCL e nas DEA CONS. (Em %).....	87
Tabela 8 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal – CONS – STN. (Em %).....	88
Tabela 9 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal – GOVMG – STN. (Em %).....	89
Tabela 10 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal – ALMG – STN. (Em %).....	90
Tabela 11 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal - TJMG - STN. (Em %).....	91
Tabela 12 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal - TJMMG - STN. (Em %).....	92
Tabela 13 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal – TCEMG – STN. (Em %).....	93
Tabela 14 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal - MPMG - STN. (Em %).....	94
Tabela 15 - Comparativo RCL de 2015 com e sem os depósitos judiciais. (Em Mil).	96
Tabela 16 - Comparativo dos limites de gasto total de despesa de pessoal com e sem a dedução de DEA.....	97
Tabela 17 - Síntese dos Resultados da Pesquisa.....	100

LISTA ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ALMG	Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais
CF/88	Constituição Federal de 1988
CONS	Consolidado
DEA	Despesas de Exercícios Anteriores
EC	Emenda Constitucional
GOVMG	Governo do Estado de Minas Gerais
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPDEA	Indicador de Participação de Despesa de Exercícios Anteriores na Despesa de Pessoal
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
MG	Minas Gerais
MPMG	Ministério Público do Estado de Minas Gerais
PAA-DEA	Plano de Ações e Acompanhamento de Despesas de Exercícios Anteriores
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RE	Recurso Especial
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RP	Restos a Pagar
EI-DEA	Evolução de Incidência de Despesas de Exercícios Anteriores
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCEMG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCU	Tribunal de Contas da União
TJMG	Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais
TMMG	Tribunal de Justiça Militar do Estado de Minas Gerais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	PROBLEMATIZAÇÃO	17
1.2	OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS	18
1.3	JUSTIFICATIVA.....	18
2	REFERENCIAL JURÍDICO E TÉCNICO	21
2.1	ENFOQUE JURÍDICO-NORMATIVO	21
2.1.1	A Constituição Federal e as normas de Finanças Públicas	23
2.1.2	Orçamento público brasileiro	25
2.1.3	Lei de Responsabilidade Fiscal e a despesa pública orçamentária.....	30
2.1.4	Despesa com pessoal e o cálculo de seu limite	33
2.1.5	Despesas de Exercícios Anteriores (DEA)	35
2.2	ENFOQUE TÉCNICO-FISCAL	43
2.2.1	A evolução do gasto com pessoal	43
2.2.2	Uniformização da forma de cálculo da despesa com pessoal	49
2.2.3	A demonstração dos gastos com pessoal	51
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	58
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	58
3.2	UNIDADES DE ANÁLISES E RECORTE TEMPORAL	59
3.3	OPERACIONALIZAÇÃO DA PESQUISA	61
3.3.1	Levantamento de DEA e sua relação com RCL, DBP e DLP	62
3.3.2	O Comportamento de DEA em relação ao limite de gasto com pessoal	66
3.3.3	Proposta de intervenção	67
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	69
4.1	A EVOLUÇÃO DA RCL E DA DBP.....	69
4.2	A DLP (STN E TCE) E A SUA RELAÇÃO COM A RCL	71
4.3	O COMPORTAMENTO DE DEA NO ESTADO DE MINAS GERAIS	76
4.3.1	Comportamento das DEA CONS – RGF STN	77
4.3.2	Comportamento das DEA GOVMG, ALMG, TJMG, TJMMG, TCEMG e MPMG – RGF STN.....	80
4.3.3	Comportamento das DEA CONS – RGF TCEMG	81
4.3.4	Comportamento das DEA GOVMG, ALMG, TJMG, TJMMG, TCEMG e MPMG – RGF TCEMG	84

4.4	A RELAÇÃO ENTRE DEA E RCL E ENTRE DEA DAS UNIDADES E DEA CONSOLIDADO	85
4.5	INDICADOR DE PARTICIPAÇÃO DE DEA NA DESPESA COM PESSOAL	88
4.5.1	IPDEA consolidado	88
4.5.2	IPDEA do Poder Executivo	89
4.5.3	IPDEA da Assembleia Legislativa.....	90
4.5.4	IPDEA do Tribunal de Justiça	90
4.5.5	IPDEA do Tribunal de Justiça Militar	91
4.5.6	IPDEA do Tribunal de Contas do Estado.....	92
4.5.7	IPDEA do Ministério Público	93
4.6	A RCL DO ANO DE 2015 E A LEI n.º 21.720, DE 14/07/2015	94
4.7	LIMITE DE GASTO COM PESSOAL SEM A DEDUÇÃO DE DEA	96
4.8	SÍNTESE DOS RESULTADOS	98
5	PROPOSTA DE INTERVENÇÃO.....	102
5.1	CONHECIMENTO	105
5.2	PLANEJAMENTO	106
5.3	INTERVENÇÃO.....	106
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	109
	REFERÊNCIAS	112

1 INTRODUÇÃO

As mudanças implantadas no ordenamento jurídico do Estado Brasileiro que objetivaram a estabilidade fiscal devem-se, marcadamente, à Constituição Federal (CF/88), promulgada em 05 de outubro de 1988 (GIACOMONI, 2010; PALUDO, 2017). A estruturação do Orçamento Público passou a ter enfoques inovadores que reforçaram a importância e o caráter legal e fiscal da gestão dos recursos públicos (PALUDO, 2017). E isso resulta da constitucionalização de dispositivos que fundamentam as Finanças Públicas e da recepção¹ da Lei Federal 4.320, de 17 de março de 1964, a qual dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, enquanto outra lei complementar não sobrevier² (GIACOMONI, 2010).

A previsão constitucional para tratar das Finanças Públicas de modo específico incute o compromisso do Estado de reordenar a legislação voltada para as despesas públicas e expressa a garantia dos objetivos republicanos, sobretudo quanto à justiça social a ser viabilizada pela alocação dos recursos mediante políticas públicas. E, aliando-se a isso, sob o aspecto jurídico e moral, emerge para o cidadão “o direito de opinar sobre a destinação e a aplicação” dos recursos e, principalmente, de exigir a “prestação de contas”. (MOTTA; FERNANDES, 2001, p, 28).

A afirmação de uma nova política de gastos estabelece-se com a Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, denominada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)³, a qual se apresenta no ordenamento jurídico como um dos mecanismos da evolução das Finanças Públicas, o que resultou

¹ ADIn 1.726-DF, rel. Min. Maurício Corrêa, 16.9.98. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 21 set. 2018.

² O Projeto de Lei Complementar n.º 295 que “estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000; e revoga a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964”, está em tramitação na Câmara dos Deputados, fruto da iniciativa do Senador, Tasso Jereissati. Disponível em: www.camara.gov.br. Acesso em: 11 set. 2018.

³ [...] motivada pela crise financeira dos anos de 1990, a Mensagem Presidencial n.º 485 do Projeto da Lei de Responsabilidade Fiscal foi remetida à Câmara dos Deputados e consistiu no “conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal – PEF, apresentado à sociedade brasileira precisamente no dia 28 de outubro de 1998, e que tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao PIB da economia”, o que resultou na Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000 (MOTTA; FERNANDES, 2001).

na maior importância ao ajuste fiscal dos Estados e dos Municípios (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

A LRF tem por destinatário primeiro o gestor de recursos públicos, responsável pela ordenação da despesa⁴. Em caráter geral, a responsabilidade da gestão assume uma posição de destaque, segundo a qual passa a pressupor ação planejada e transparente, posto que a norma lançou instrumentos que possibilitam o acompanhamento da gestão fiscal e estabelecem mecanismos de prevenção de riscos com vistas a corrigir desvios que tendam a afetar o equilíbrio das contas públicas. E para que seja possível o equilíbrio das finanças, limites, condições e metodologias foram inseridas como práticas governamentais voltadas para a realização de despesas, renúncia de receita, geração do gasto com pessoal, seguridade social, as dívidas consolidada e mobiliária, as operações de crédito, a concessão de garantia e a inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2018b).

E sob a perspectiva do endividamento público, a particularidade que tem despertado a análise de especialistas revela-se quanto ao registro de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), conforme Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008); Maciel (2016) e Silva, Batista e Nascimento (2017). As DEA representam registros de despesas do passado, já ocorridas, não contabilizadas no momento oportuno, que após o seu reconhecimento, passam a configurar obrigações de pagamento. E de acordo com esses autores, essas despesas não guardam legitimidade em sua constituição, sob o aspecto de sua previsibilidade/planejamento, uma vez que levam para exercícios futuros as despesas não registradas no passado.

Segundo Maciel (2016), a partir da análise geral do gasto público, a prática de registro de DEA tem se revelado atualmente como uma irregularidade grave, a atingir uma marca de 44% no ano de 2015 em relação ao ano de 2014, com destaque para o estado de Minas Gerais (MG) à frente das demais unidades federativas. A ocorrência de DEA poder-se-ia verificar somente em situações extraordinárias (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008). E ainda sob o aspecto global do reconhecimento de dívidas de exercícios anteriores, Maciel

⁴ Ordenador de despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda. (art. 80, § 1º do Decreto-Lei 200/1967).

(2016) alerta para o fato de que a exceção da utilização de DEA estar-se-ia a evoluir para uma regra, o que vem a representar, assim, uma distorção do uso dessa modalidade de despesa pelos Poderes e órgãos.

Com dezenove anos de aplicabilidade, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu regras rígidas ao controle do endividamento, em especial, aos percentuais limitativos de gasto com pessoal que tem por base a Receita Corrente Líquida (RCL) e ao repartir esses limites entre as esferas de poder e seus órgãos (BRASIL, 2018b).

A levar em conta o registro de DEA como um instrumento de reconhecimento de despesas do passado relacionadas à pessoal, estar-se-ia a mascarar o cumprimento da LRF e a contribuir para minimizar o comprometimento da despesa para efeito de cálculo do limite do seu gasto total (MACIEL, 2016).

As DEA caracterizam-se, portanto, como gastos desconhecidos na sua origem no momento do planejamento público, por imprevistos ou por não autorizados no momento da aprovação do orçamento que vigorará no exercício seguinte. Essas despesas que foram realizadas no passado serão lançadas no futuro. Tratam-se de despesas registradas somente após o reconhecimento por parte do gestor que procederá ao seu empenho, a comprometer o orçamento do exercício vigente.

1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

Segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), Maciel (2016) e Silva, Batista e Nascimento (2017), o caráter de excepcionalidade da ocorrência de DEA, em sua configuração de registro de compromisso no ano seguinte à sua origem, faz com que surjam dúvidas quanto ao momento da sua ocorrência e quanto ao cumprimento dos limites de gasto com pessoal determinados pela LRF. Para esses autores, a existência de DEA está, portanto, associada a despesa que não foi objeto de análise e apreciação legislativa, por não ter sido contemplada previamente no orçamento.

A ênfase de Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 16) é no sentido de que “nenhuma despesa pública pode ou deve ser executada sem que se

encontre prevista no orçamento”. Com isso, o presente trabalho de pesquisa busca compreender a seguinte questão: qual é o comportamento de DEA no cumprimento do limite de gasto com pessoal no estado de Minas Gerais no período de 2007 a 2018?

1.2 OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Com o problema explicitado, tem-se por objetivo geral compreender o comportamento de DEA em relação ao cumprimento do limite de gasto com pessoal no estado de Minas Gerais no período de 2007 a 2018.

Especificamente, para que se pudesse atingir o objetivo proposto, a pesquisa norteou-se em:

- a) descrever a evolução de Despesas de Exercícios Anteriores em relação à Receita Corrente Líquida, à Despesa Bruta e à Despesa Líquida de Pessoal no período estabelecido;
- b) identificar o comportamento de Despesas de Exercícios Anteriores relacionadas com o limite de gasto com pessoal no estado, nos seus Poderes e os órgãos - Tribunal de Contas e Ministério Público;
- c) propor um protocolo de ações que visem identificar e interpretar a participação de Despesa de Exercícios Anteriores na Despesa de Pessoal.

1.3 JUSTIFICATIVA

O estudo sobre DEA revela-se para a pesquisadora como um desafio de compreender esses registros, visto que é imperativo a compatibilização da ação cotidiana da gestão fiscal às normas constitucionais.

A investigação das DEA com o intuito de identificar a sua participação no limite de percentual do gasto com pessoal apresenta-se como um enfrentamento da temática, a trazer novas luzes ao campo de estudo acadêmico e a contribuir para a redução de lacunas na análise desse fenômeno na área das Finanças Públicas.

A escolha do estado mineiro como unidade a ser pesquisada deve-se, primeiramente, ao fato de estar a pesquisadora inserida no contexto político,

social e econômico do dia a dia como usuária de serviços colocados à disposição da coletividade. O segundo ponto motivador é o fato de o estado encontrar-se em situação de calamidade financeira decretada em 05 de dezembro de 2016, pelo Decreto n.º 47.101, e ter acumulado um crescimento de despesa com pessoal na ordem de 252,98%, em dez anos⁵.

A identificação e a descrição do registro de DEA relacionados ao gasto com pessoal dos poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário – e dos órgãos – Tribunal de Contas e Ministério Público – que são responsáveis no cumprimento do limite de gasto com pessoal, tendem a contribuir para a compreensão sobre essas despesas e refletir quanto à qualidade do acesso e da transparência das informações a elas relacionadas.

O horizonte temporal de doze anos possibilitou enxergar de forma comparativa o comportamento das DEA (2007 – 2018) e verificar a sua relação com o limite de despesas com pessoal. O período escolhido abarca três ciclos de gestão governamental no âmbito do Poder Executivo, quais sejam, 2007/2010; 2011/2014; 2015/2018; e seis ciclos dos demais Poderes e órgãos que possuem gestão bienal coincidentes com o período pesquisado.

O ano de 2018 é o mais recente e os dados referentes às despesas com pessoal já se encontram disponíveis, uma vez que a data para a publicação é trinta dias após o encerramento do referido exercício⁶.

A compreensão da dinâmica dos gastos públicos por parte da sociedade como um todo sobre a realização do orçamento mostra-se relevante, pois a LRF fixa limites máximos de gasto com pessoal, e Minas Gerais extrapolou essa regra no ano de 2018, segundo informam os dados constantes no Anexo I do RGF⁷.

O trabalho sobre as DEA a partir da lógica de aplicação da CF e da LRF e das perspectivas aqui empreendidas, sob o aspecto científico, mostra-se a contribuir para a expansão do conhecimento sobre a sua normatização, a sua

⁵ Minas Gerais. Caderno 1. Poder Executivo. <http://jornal.iof.mg.gov.br/xmlui/handle/123456789/174013>. Acesso em: 24 mar. 2019.

⁶ Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

[...]

Art. 55. O Relatório conterà:

[...]

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

⁷ http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lei_responsabilidade_fiscal/ Acesso em: 03 mai. 2019.

aplicabilidade técnica e os seus consectários fiscais no âmbito governamental, com vistas a abrir discussões e dar um suporte temático às futuras pesquisas a serem empreendidas.

A visão técnica sob o estudo proposto na pesquisa tende a oportunizar o estabelecimento, tanto por parte do gestor como do cidadão, de uma consciência de gasto público quanto à realização de despesa relacionada a pessoal como registro das DEA que, em tese, podem não ter sido autorizadas previamente no orçamento.

Sob o ponto de vista social, espera-se que a pesquisa ofereça meios e procedimentos que possibilitem, de alguma maneira, a ampliação da consciência do cidadão e de gestores sobre a forma de alocação de recursos quanto às despesas relacionadas aos gastos com pessoal. E nesse sentido, examinar o comportamento de DEA traduz-se numa possibilidade de discutir o objetivo definido pela CF/88 e pela LRF relativo à limitação de gasto com pessoal.

A dissertação estrutura-se, inicialmente, por esta seção introdutória, a constar a contextualização, os objetivos e a justificativa da pesquisa.

A discussão teórica encontra-se na segunda seção da qual fazem parte os enfoques jurídico-normativo e técnico-fiscal voltados à matéria.

A terceira seção traz os procedimentos metodológicos com as características, métodos e técnicas utilizados na pesquisa.

A discussão dos resultados está exposta na quarta seção, a constar a subdivisão das análises dos dados obtidos.

A quinta seção é composta pela proposta de intervenção. E as considerações finais encontram-se na sexta e última seção.

2 REFERENCIAL JURÍDICO E TÉCNICO

A discussão teórica a ser exposta neste capítulo subsidiou-se por dois pontos de análise que se confluem e dão sustentação à pesquisa. A primeira, principia com a visão jurídico-normativa que se constitui como fundamento das normas de Direito Financeiro, Finanças Públicas, Orçamento Público e Lei de Responsabilidade Fiscal. O segundo enfoque, centraliza-se no caráter técnico-fiscal implantado pela LRF, por meio do Relatório de Gestão Fiscal, em seu demonstrativo da despesa com pessoal, o qual possui regramento e metodologia próprios para a reunião e publicidade de dados dos entes subnacionais relacionados ao gasto com pessoal.

2.1 ENFOQUE JURÍDICO-NORMATIVO

Ferraz Júnior (1994, p. 31), ao citar Thurman, apresenta a concepção segundo a qual, na visão de um homem comum, o direito lhe corresponderia “a uma certa atitude, uma forma de pensar, uma maneira de referir-se às instituições humanas em termos ideais”. Essa assertiva traduz-se na simbolização das relações das instituições de governo dos homens como representativa de uma projeção ideal posta em uma zona limítrofe na qual os princípios e os direitos firmariam como o desejado pelo indivíduo (FERRAZ JÚNIOR, 1994). Conforme esse autor, o “direito”, a partir das línguas românicas, guardou o sentido de “justiça” como direcionamento de virtude moral e, paralelamente, esse termo é utilizado para significar o ordenamento vigente.

O campo da Ciência Jurídica abarca conceitos que têm por fundamento realidades díspares que se situam no mundo do “ser” e no mundo do “dever ser” (CARVALHO, 2015).

Na lição de Silva (1996, p. 68), o “dever”, concebido na forma substantiva, tem acepção ampla e “revela *obrigação*, que se impõe a toda pessoa, de fazer ou não fazer alguma coisa, segundo as regras que se inscrevem no direito e mesmo na moral”. O autor distingue as expressões, “dever moral” e “dever jurídico”. O “dever moral” possui as características da liberdade e da voluntariedade, a inexistir a imposição de ordem legal que possa compelir uma pessoa de agir; enquanto o “dever jurídico” independe da vontade humana uma

vez que se estabelece a partir de um vínculo de direito, portanto fundado no “dever de cumprir” (SILVA, 1996).

O mundo do “dever ser” situa-se no âmbito da “dogmática jurídica”, contrapondo-se assim ao campo zetético⁸. E nesse sentido, a dogmática jurídica é tomada aqui, de acordo com Ferraz Júnior (1994), com a visão de pontos arbitrários, ou seja, de forma decisiva, segundo a qual considera um regramento inflexível dado sua rigidez e poder de imperatividade. Acrescenta esse mesmo autor, a título de exemplificação, o princípio da legalidade o qual se estabelece dentro de uma ordem vigente, e por isso, não se concebe que se possa agir contra a lei. E nesse sentido, por situar o tema da pesquisa na área pública, e ter por regramento um sistema orçamentário que se submete à supremacia constitucional, concebe-se que os normativos basilares se encontram numa disciplina de caráter dogmático a qual é regida pelo “princípio da proibição da negação”⁹ (FERRAZ JÚNIOR, 1994). Não se admite, portanto, que se descumpra a Constituição e toda ordem jurídica elaborada com o fim último do interesse comum.

O regramento de condutas sociais está inserido nas dimensões que o Direito¹⁰ lhe impõe. Assim, tanto o sistema jurídico como o ordenamento jurídico são constructos interpretativos que se complementam, isso porque, o primeiro constitui o discurso da Ciência do Direito, e o segundo caracteriza-se pelo texto normativo que provém da vontade do legislador (CARVALHO, 2015). E sob esse aspecto, compreender a estrutura da ordem jurídica como uma “construção escalonada de normas”, conforme teorizou Kelsen (1998, p. 144), significa concebê-las na forma em que uma norma superior determina a criação da norma inferior, ou seja, “a norma que regula a produção é a norma superior, a norma produzida segundo as determinações daquela é a norma inferior”. Nesse

⁸ “A dogmática – do grego *dokéin*, ensinar, doutrinar – cumpre uma função informativa combinada com uma função diretiva, ao acentuar o aspecto *resposta* de uma investigação. A zetética – do grego *zetéin*, procurar, inquirir – cumpre uma função informativo-especulativa ao acentuar o aspecto *pergunta* de uma investigação mantendo, dessa maneira, abertos à dúvida as premissas e os princípios que ensejam respostas”, nas palavras de Celso Lafer – Prefácio - 1987 (FERRAZ JÚNIOR, 1994).

⁹ Ferraz Júnior (1994) cita Luhmann (1974) ao fazer referência ao “princípio da proibição da negação” que é o princípio da não negação dos pontos de partida de séries argumentativas, ou seja, princípio da inegabilidade dos pontos de partida.

¹⁰ A doutrina delimita o posicionamento filosófico a respeito do direito pelas seguintes correntes: positivismo jurídico, a qual enfatiza a superioridade do Estado e a sua autolimitação, ou seja, a sua vontade positiva – definida em normas – por ele formuladas, reconhecidas e a elas submetidas; jusnaturalismo jurídico, a qual entende ser a Justiça o fundamento único da autoridade do Estado; e o sociologismo jurídico, o qual dissocia o Estado do direito, entendido aquele como uma forma de organização social (GUSMÃO, 1995; BOBBIO, 1992).

sentido, a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado (KELSEN, 1998).

2.1.1 A Constituição Federal e as normas de Finanças Públicas

Tomadas por sinonímias as expressões “sistema jurídico” e “ordenamento jurídico”, justamente por compreender a totalidade das mensagens legislativas, nesta subseção explicitar-se-á a temática a partir da construção normativa vigente no Estado Brasileiro concernente à posição do Direito Financeiro, das Finanças Públicas e da Responsabilidade Fiscal.

A CF/88 consolidou a autonomia do Direito Financeiro, sobre o qual podem legislar concorrentemente a União, os Estados e o Distrito Federal, nos termos do seu art. 24, inciso I¹¹, no entanto a competência legislativa atribuída aos entes federativos há que se efetivar após a consolidação de normas gerais¹², mediante Lei Complementar¹³ (MACHADO JÚNIOR; REIS, 2002; MARTINS; NACIMENTO, 2001; REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010; SILVA, 2007).

Esse ramo do Direito Público Interno foi por algum tempo compreendido como uma parte integrante do Direito Administrativo, ou seja, Direito Administrativo Financeiro, a expressar “a soma de regras, ditadas em interesse coletivo, para que governem as finanças do Estado, impondo os princípios que devem normalizar as atividades financeiras do Estado.” (SILVA, 1996, v. 2, p.87).

Esse mesmo autor finaliza a conceituação da expressão “Direito Financeiro”, reconhecendo-a, portanto, como semanticamente autônoma. E nesse ponto, essa autonomia consiste na aplicabilidade de princípios jurídicos

¹¹ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, **financeiro**, penitenciário, econômico e urbanístico; [...] (*grifo nosso*).

¹² Art. 24. [...] § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

¹³ Art. 163. Lei Complementar disporá sobre:

I - finanças públicas; [...]

Art. 165. [...]

§ 9º Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

III - dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto no § 11 do art. 166.

específicos, “não aplicáveis a outros ramos do Direito”, segundo leciona Harada (2012, p. 17).

Ainda para Silva (1996), o objetivo da Ciência das Finanças exterioriza-se por ocupar-se dos princípios gerais e das condições de uma boa organização financeira, ao passo que o Direito Financeiro se propõe a utilizar desses conhecimentos para transformá-los em regras objetivas. Acresce-se a esse último conceito a concepção de Harada (2012), para quem a atividade financeira do Estado é tida sob o ponto de vista jurídico.

O liame entre o Direito Financeiro, o Direito Administrativo e a Administração Pública estabelece-se no objeto comum que é o interesse público, conforme leciona Motta e Fernandes (2001, p. 37). E nesse sentido, os autores traçam a conceituação para Finanças Públicas”, segunda a qual traduz-se como:

[...] o conjunto de atividades realizadas pela Administração Pública, direta e indireta, dos três poderes, de todas as unidades federadas e da União, com o objetivo de definir as riquezas do Estado, arrecadar receitas estabelecendo a aplicação e realização das despesas, bem como gerir o patrimônio público.

Na lição de Paludo (2017), o Direito Financeiro é mais amplo que o Direito Tributário por disciplinar a organização e a administração das Finanças Públicas, e traduzir-se na atividade financeira do Estado, a qual é exercida com fim maior que é o bem-estar da coletividade. E essa é a base da atuação do Estado, o qual se revela garantidor das condições universais de ordem social (FURTADO, 2013).

A atividade financeira aplica-se nos três níveis governamentais (federal, estadual e municipal) e consiste em obter recursos (receitas públicas); despender os recursos (despesa pública); gerir e planejar os recursos (orçamento público); e criar crédito (empréstimo público), conforme Baleeiro (1973) citado por Paludo (2017). A teoria das Finanças Públicas faz parte da economia (Receitas e Despesas do Estado – objetos da política fiscal) e “dá suporte teórico (fundamentação) à atuação do Estado” (PALUDO, 2017, p. 3).

E, ainda, para esse autor, com o objetivo de corrigir falhas de mercado, o principal instrumento de intervenção do Estado na economia é o orçamento público.

2.1.2 Orçamento público brasileiro

A interdisciplinariedade do tema referente ao orçamento deve-se à multiplicidade de seus aspectos, e isso impulsiona o seu estudo não só na área das Ciências Contábeis, mas também nos cursos de Economia, Administração e Direito (GIACOMONI, 2010).

Conforme Marques *et al.* (2018, p. 33), o orçamento público encontra-se concretizado num regime democrático e representa a afirmação da função alocativa do Estado inserida na dimensão da política econômica fiscal.

A CF/88 cujo Título VI que contém o Capítulo II estabelece normas voltadas às Finanças Públicas¹⁴, as quais serão tratadas por meio de lei complementar, e apresenta, na Seção II, o tema, Dos Orçamentos (BRASIL, 2017a). O Quadro 1 demonstra as principais bases normativas que fundamentam a pesquisa.

Quadro 1 - Principais bases normativas do Orçamento Público

Normas	Objetivo	Principais dispositivos
Constituição da República Federativa do Brasil de 08/10/1988.	Título VI, Capítulo II, estabelece normas voltadas às Finanças Públicas, as quais serão tratadas por meio de lei complementar, e apresenta a Seção II - Dos Orçamentos.	Artigos 165 a 169 da CF/88 e art. 35 do ADCT.
Lei Federal n.º 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.	Artigos 36 e 37.
Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000.	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.	Artigo 18, 19 e 20.
Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986.	Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.	Artigo 22.
Portaria Interministerial n.º 163, de 04 de maio de 2001.	Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.	Artigos 1º a 4º, Anexo II e Anexo III.

Fonte: Elaboração própria com base nos autores pesquisados (2019).

¹⁴ A Lei Federal n.º 4.320/1964 foi recepcionada como Lei Complementar pela CF/88. (STF – ADIn. 1.726-DF, rel. Min. Maurício Corrêa, 16.9.98).

O conceito de orçamento trazido por Kohama (2010, p. 40) representa uma extensão da definição adotada pelo Manual do Contador da Administração Pública, que o conceituava como um “ato de previsão de receita e fixação da despesa” o qual terá vigência para um ano, e “constitui o documento fundamental das finanças do Estado, bem como para a contabilidade Pública”. Conforme esse autor, modernamente, adota-se, portanto, a seguinte definição de Orçamento-Programa:

O orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico (KOHAMA, 2010, p. 40)¹⁵.

A conceituação de Slomski (2010) mescla as lições de Kohama (2010) e Paludo (2017) e acrescenta os elementos estruturais do sistema orçamentário nomeados pela CF/88, segundo a qual expressa que “o orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir”; e possui como bases o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA), aprovadas pelo Poder Legislativo.

Giacomoni (2010, p. 206) associa de forma didática que o sistema corresponde à “estrutura” e o processo ao “funcionamento” e faz estabelecer assim, que a relação entre eles se configura de singular importância, tendo a função orçamentária englobado “um sistema orçamentário e um processo orçamentário”, que são complementares e devem ser estudados concomitantemente. De forma pormenorizada, o autor apresenta o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (a estratégia de desenvolvimento - enunciação de políticas básicas; planos de médio prazo; e projetos estratégicos) e o processo orçamentário, que corresponde ao ciclo orçamentário, o qual consiste na elaboração da proposta orçamentária, discussão, votação, aprovação, execução e controle (GIACOMONI, 2010).

De acordo com Paludo (2017), o sistema orçamentário brasileiro, o qual também se denomina de “ciclo orçamentário”, compõe-se dos três instrumentos principais que são a Lei Orçamentária Anual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias

¹⁵ Segundo o autor, referindo-se à definição de autores do ILPES, contida em Apostila do II Curso Intensivo de Programação Orçamentária ministrado pelo Prof. Jorge Estupiñán, FGV, 1970.

e o Plano Plurianual, nos termos do art. 165 da CF/88; e estabelece-se da seguinte forma

O Plano Plurianual, que vigora por quatro anos, estabelece diretrizes, objetivos e metas da Administração Federal para as despesas de capital e para os programas de duração continuada, veiculando, portanto, um planejamento de médio prazo. A Lei de Diretrizes Orçamentárias é elaborada anualmente e objetiva detalhar as metas e prioridades da Administração para o ano subsequente e orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual, além de dispor sobre alterações tributárias e estabelecer a política de aplicação das agências de fomento. (PALUDO, 2017, p. 139).

E é, especificamente, sobre essas peças orçamentárias propostas mediante um projeto de lei de autoria exclusiva do Chefe do Poder Executivo e enviadas à apreciação do Poder Legislativo que caberá aos parlamentares o dever de se debruçarem em estudos para aprová-las ou emendá-las (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010).

E nos termos constitucionais – art. 165, § 1º – a lei que institui o plano plurianual “estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes”, acrescidas nessa regra aquelas despesas relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 2017a).

E, segundo o inciso I do § 2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o PPA terá vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato do Chefe do Poder Executivo subsequente.

O encaminhamento da proposta à apreciação do Poder Legislativo constitui dever, logo realizar-se-á até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício que, após aprovada, será levada à sanção pelo Chefe do Poder Executivo até a finalização da sessão legislativa.

Igualmente, a CF/88 determina que a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, o que inclui as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e orientações para a elaboração da lei orçamentária anual.

A lei de diretrizes deverá dispor, também, sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 2017a).

O seu encaminhamento deverá efetivar-se até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o

encerramento do primeiro período da sessão legislativa, conforme inciso II do § 2º do artigo 35 do ADCT (BRASIL, 2017a).

No que se refere à lei orçamentária anual, nos termos do § 5º do artigo 165 da CF/88, ela compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

§ 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Todo o processo de fixação de despesa é concluído com a sanção do Chefe do Poder Executivo após aprovação da Lei do Orçamento para o exercício subsequente, pelos membros do Poder Legislativo (FURTADO, 2013; REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010;), ressalvadas as eventuais alterações por lei específica correspondentes às aberturas de créditos¹⁶ adicionais¹⁷ no decorrer da vigência do orçamento (BRASIL, 1982).

Quanto ao encaminhamento da proposta da LOA ao Poder Legislativo para sua apreciação, o prazo é até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, e a sua devolução para sanção deverá ocorrer até o encerramento da sessão legislativa, nos termos do inciso III do § 2º do artigo 35 do ADCT.

O Sistema Orçamentário Brasileiro pode ser representado pela Figura 1.

¹⁶ “Com este artigo, a lei apenas acolheu a técnica que vinha sendo utilizada para socorrer o orçamento em execução, no que diz respeito às imprevisões orçamentárias” ((REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010).

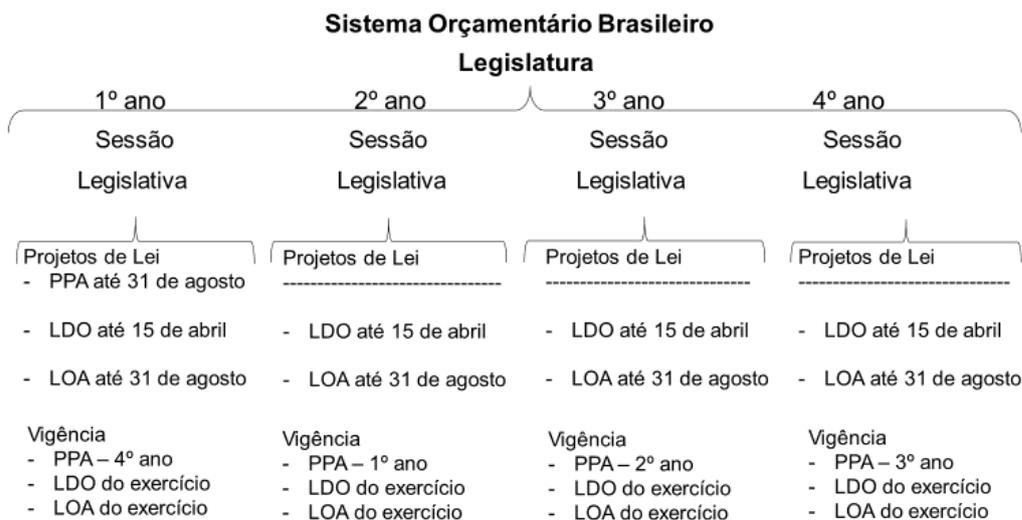
¹⁷ Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

I suplementares, os destinados a refôrço de dotação orçamentária;

II especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

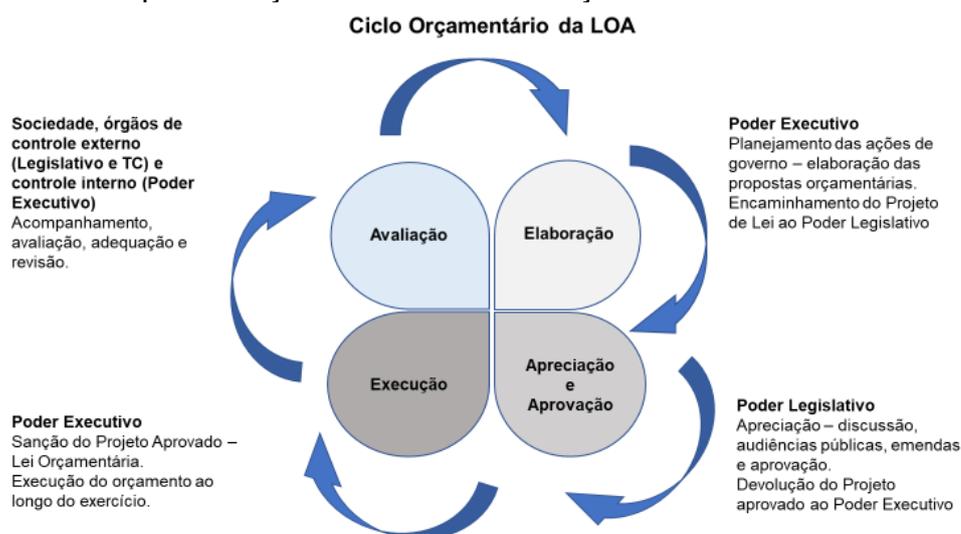
Figura 1 - Representação do Sistema Orçamentário Brasileiro



Fonte: Constituição Federal, adaptado pela autora (2019).

E, nesse sentido, apresenta-se o fundamento do princípio orçamentário da legalidade, sobre o qual deve a Administração Pública pautar-se exclusivamente. Esse princípio traduz-se na essência segundo a qual somente se permite fazer ou deixar de fazer algo se expressamente autorizado em lei (GIACOMONI, 2010). O ciclo/processo da Lei do Orçamento Anual pode ser representado pela Figura 2:

Figura 2 - Representação do ciclo da Lei Orçamentária Anual



Fonte: Elaboração própria com base nos autores Giacomoni (2010) e Kohama (2010).

Kohama (2010, p. 54) entende ser o orçamento uma “técnica especializada de administração do dinheiro público” que se revela como a melhor forma de aplicar os recursos financeiros disponíveis, estabelecida a partir do ciclo orçamentário, ou seja, pelo processo de elaboração, execução e avaliação de programas que foram formulados previamente.

A Constituição de 1988 estabelece a formação e os elementos do Sistema Orçamentário, a elencar em seu art. 167 um rol de vedações e, especificamente, expressa a proibição de realização de despesas ou assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais. Na linha de interpretação do dispositivo supracitado, vale frisar, que estão proibidas despesas para as quais não haja saldo orçamentário, despesas sem previsão e ou autorização parlamentar para a sua realização (PALUDO, 2018).

A Carta Constitucional estabeleceu mais um elo que compõe o Sistema Orçamentário, e determinou de maneira enfática que 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, conforme se extrai do seu artigo 169 (BRASIL, 2017a). A Lei Complementar mencionada nesse dispositivo não é outra, senão a Lei Complementar n.º 101, de 04/05/2000, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal a ser tratada na seção seguinte.

2.1.3 Lei de Responsabilidade Fiscal e a despesa pública orçamentária

A Lei Complementar n.º 101 de 2000 dirige-se à responsabilidade da gestão, a qual tem por pressupostos o planejamento, a transparência e o equilíbrio entre a receita e despesa do setor público (BRASIL, 2018b). Essa norma apresenta-se como um liame à estrutura orçamentária constitucional, pois é explícita quanto à obrigatoriedade de ordenação pela LDO sobre o equilíbrio fiscal (art. 4º, I, “a”), bem como quanto à determinação de que todas as despesas constarão da LOA (art. 5º, §1º), (BRASIL, 2018b).

As exigências impostas pela LRF têm um caráter transformador do orçamento público em uma peça de gerência, consoante assinalam Reis e Machado Júnior (2010). E essa forma de gerenciar requer do agente público responsabilidade fiscal que, segundo Motta e Fernandes (2001, p. 36), é “apenas

um aspecto da responsividade global e objetiva da Administração para com o público usuário”. Por isso considerar a *accountability* a capacidade do poder público de “fornecer respostas” por todo ato administrativo (MOTTA; FERNANDES, 2001, p. 36).

A primazia do equilíbrio entre a receita e a despesa pública implica em condicionar gastos, o que para tanto a LRF o faz de forma a introduzir um mecanismo limitador, ou seja, impõe teto máximo de despesa com pessoal nas diferentes esferas de governo. Com isso, estabeleceu-se os percentuais limites de 60% aos estados e municípios e 50% à União (BRASIL, 2018b). Na esfera estadual a repartição dos limites encontra-se disposta da seguinte forma: 3% para o Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado; 6% para o Poder Judiciário; 49% para o Poder Executivo; e 2% para o Ministério Público Estadual (BRASIL, 2018b).

A despesa pública é discriminada por sua natureza. Com isso, agrega elementos que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto, consoante § 2º do artigo 3º da Portaria Interministerial n.º 163/2001 (BRASIL, 2016).

O conceito de despesa pública concebe dois enfoques, os quais permitem diferenciações relevantes. Sob o enfoque patrimonial, e a considerar a entidade que a aplica, a despesa divide-se em pública (efetuada por entidade pública) e privada (efetuada pela entidade privada), (PALUDO, 2017). E quanto à dependência da execução do orçamento, a despesa pode ser resultante da execução orçamentária (aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer) como por exemplo a despesa com salário, despesa com serviços etc.; e em despesa independente da execução orçamentária (aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer) como por exemplo a constituição de provisão, despesa com depreciação etc. (PALUDO, 2017).

A despesa pública insere-se tanto no conceito de execução orçamentária como no de execução financeira que, segundo a STN¹⁸, devem acontecer concomitantemente, por haver um entrelaçamento entre uma e a outra. Assim, a definição de execução orçamentária é entendida como sendo a utilização dos créditos consignados na LOA¹⁹. Distingue-se, por conseguinte, da execução

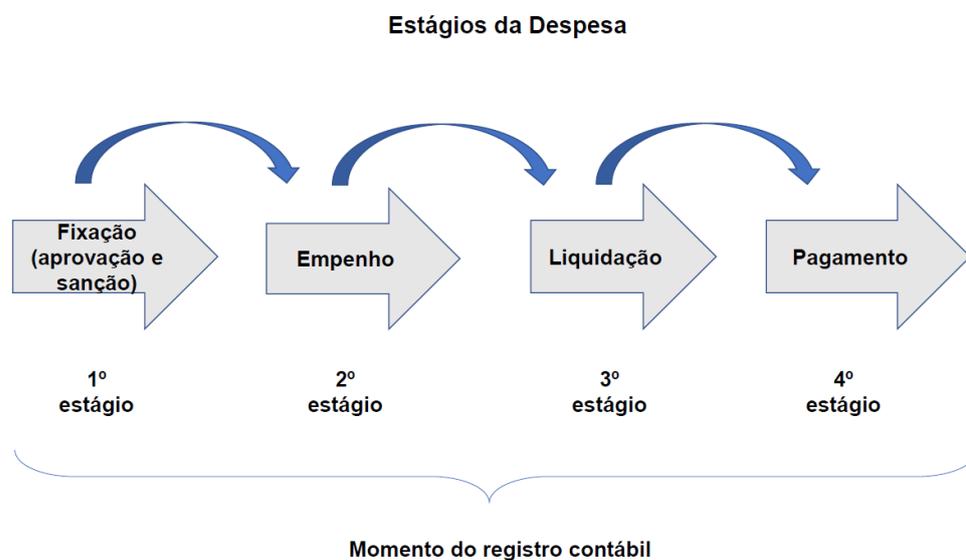
¹⁸ Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/execucao-orcamentaria>. Acesso em: 15 dez. 2018.

¹⁹ *Ibidem*.

financeira que é compreendida pela utilização de recursos financeiros, e que objetiva atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às unidades orçamentárias pelo orçamento. E isso significa dizer que, ainda que haja recurso financeiro, somente poderá gastá-lo se houver a disponibilidade orçamentária (créditos autorizados), (BRASIL, 2018b). Com isso, a despesa sob o enfoque orçamentário “é um instrumento de planejamento utilizado em qualquer entidade pública ou privada, e corresponde à previsão dos ingressos e da aplicação de recursos em determinado período” (PALUDO, 2017). Para Reis e Machado Júnior (2010, p. 126), a razão da despesa é “a ação que será empreendida para a consecução dos objetivos da entidade”.

Slomski (2013) expressa no sentido de que a despesa orçamentária obedecerá aos seus estágios no momento de seu registro contábil. Isso significa que seguindo a ordem de fixação da despesa com a aprovação e sanção da LOA (primeiro estágio), passa-se ao empenho da despesa (segundo estágio), que não poderá exceder o limite da dotação fixada na LOA; segue-se à liquidação da despesa a qual consiste na verificação do direito adquirido pelo credor embasado em documentos comprobatórios do respectivo crédito (terceiro estágio); finalmente, chega-se ao pagamento da despesa (quarto estágio), o qual se perfaz mediante ordem da autoridade competente (SLOMSKI, 2013). Os estágios da despesa podem ser representados conforme constam na Figura 3.

Figura 3 - Representação dos estágios da despesa



Fonte: Elaboração própria com base no autor Slomski (2013).

A LRF ao determinar o limite de gasto com pessoal, insere uma metodologia que tende a possibilitar a utilização de cálculos limitadores de despesa referente ao gasto com pessoal, nos termos dos artigos 18 e 19 da referida norma (BRASIL, 2018b).

2.1.4 Despesa com pessoal e o cálculo de seu limite

Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 99) expressam no sentido de que os “gastos com a folha de pagamento de pessoal representam o principal item de despesas em todo o setor público brasileiro”. E para que se possa conceituar “despesa com pessoal” parte-se de um campo de visão definido, conforme já se posicionaram pesquisadores e estudiosos da temática, a levar em conta os conceitos introduzidos pela LRF (PESSOA *et al.*, 2018; SANTOS *et al.*, 2017).

Assim, sob os preceitos determinados pela da LRF, a despesa com pessoal, segundo expressão do artigo 18 da lei, é entendida como sendo o somatório dos gastos com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, incluindo nesse valor quaisquer espécies remuneratórias (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 (BRASIL, 2018b).

E segundo a previsão do art. 169 da CF/88, a despesa com pessoal, tanto ativo como inativo dos entes governamentais, não poderá exceder os limites estabelecidos na LRF. E a concessão de qualquer natureza de aumento remuneratório somente poderá ser realizada se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes (BRASIL, 2017a).

Para efeito de cálculo do limite com pessoal, sobretudo sob o aspecto de dar concretude à expressão do art. 169 da CF/88, a LRF definiu como parâmetro

os percentuais sobre a RCL, nos termos do artigo 19 da LRF²⁰. E assim o fez, segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 99), em virtude da “necessidade de tornar disponível, no setor público, montante de recursos compatíveis com o atendimento das demandas da sociedade”.

O art. 2º, inciso IV da LRF conceitua a RCL como o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes. E desse somatório, para efeito de formação do valor da RCL ainda devem ser deduzidos: os valores transferidos pela União 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. 195²¹, e no art. 239²² da Constituição; nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional; 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. 201²³ da Constituição (BRASIL, 2018b). A LRF também determina que para a composição da RCL deverão ser consideradas as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades, nos termos do § 3º daquele mesmo artigo (BRASIL, 2018b).

Além de ser definido pela LRF o percentual total de gasto com pessoal, foi estabelecido um limite prudencial sobre esse limite, o qual consiste em 95% do total e tem por objetivo restringir determinadas despesas, conforme parágrafo

²⁰ Vide art. 19 da Lei Complementar n.º 101, de 04/05/2000.

²¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

²² Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

²³ Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

[...]

§ 9º Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.

único do artigo 22 da LRF, como por exemplo, concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração, criação de cargo, emprego ou função ou até mesmo alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa (BRASIL, 2018b).

O excesso de limite de gasto com pessoal que se verificar sem que se tenha obtido êxito na redução do gasto dentro do prazo de dois quadrimestres, ocasionará ao ente a proibição de recebimento de transferências voluntárias, obtenção de garantias e contratações de operações de crédito (BRASIL, 2018b). Entretanto, essa regra não se aplica ao Município no caso de queda de receita real superior a 10% comparada à arrecadação do quadrimestre correspondente do exercício anterior, tendo essa alteração sido inserida pela LC n.º 164/2018.

A compreensão da ocorrência do fenômeno DEA, sobretudo como um elemento de despesa de pessoal, requer o estudo de seus aspectos e possibilidades dentro do ditame legal, o que para tanto, servir-se-á a próxima seção.

2.1.5 Despesas de Exercícios Anteriores (DEA)

A própria denominação de DEA, por si só, já identifica o momento de sua ocorrência, ou seja, no(s) exercício(s) anterior(es). A previsão do registro de DEA está expressa na legislação, conforme o artigo 37 da Lei Federal n.º 4.320/1964:

Lei n.º 4.320/1964.

[...]

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

E a mesma redação encontra-se expressa no *caput* do artigo 22 do Decreto n.º 93.872/1986 com a ressalva de que a dotação específica de DEA deve respeitar a categoria econômica própria, e esse dispositivo enumera em seus parágrafos as regras do reconhecimento dessas despesas:

Decreto n.º 93.872/1986.

[...]

§ 1º O reconhecimento da obrigação de pagamento, de que trata este artigo, cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:

- a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
- c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Essas despesas guardam uma especialidade, pois comportam uma classificação nos termos do Decreto n.º 93.872/1986 e seguem os procedimentos uniformizados pela Portaria Interministerial 163, de 04 de maio de 2001 e suas alterações posteriores (BRASIL, 2016).

Assim, as DEA constituem-se em uma modalidade de despesa que requer uma regra própria de registro e demonstração fiscal na forma definida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN)²⁴, e somente a autoridade competente poderá proceder ao reconhecimento da obrigação de seu pagamento (PALUDO, 2017).

A previsão de ocorrência de DEA da forma expressa no artigo 22 do referido Decreto estabeleceu o reconhecimento de despesa referente a exercícios encerrados. Caso existam essas obrigações cujo orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, mas que não se tenham processado na época própria, ou no caso de Restos a Pagar com prescrição interrompida, ou compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, elas poderão ser pagas à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria (BRASIL, 2018a; PALUDO, 2017).

No primeiro caso, segundo Machado Júnior e Reis (2002, p. 98), a despesa somente pode ser paga pela dotação de DEA se existia crédito próprio no orçamento²⁵ ao qual dizia respeito e com saldo suficiente para atender aquela

²⁴ Manual Siafi - documento que registra, de forma estruturada e sistemática, as normas e procedimentos operacionais do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, do ponto de vista do usuário. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi. Acesso em: 03 mar. 2019.

²⁵ Crédito orçamentário - Compreende o conjunto de categorias classificatórias que especificam as ações constantes do orçamento. O crédito orçamentário é portador de uma dotação e essa é o limite de recurso financeiro autorizado. Autorização de despesa solicitada por um governo ao parlamento ou concedida por esse. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/credito-orcamentario>. Acesso em 09 abr. 2019.

despesa que não se processara na época própria. Esse autor enfatiza que essa exigência legal é “uma condição *sine qua non* para o pagamento de DEA (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010).

Quanto aos Restos a Pagar (RP), inicialmente, tem-se que seu conceito está expresso no artigo 36 da Lei Federal n.º 4.320/1964, entendidos como despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro. E nesse ponto, adverte Paludo (2017) que, sem empenho, jamais uma despesa poderá ser considerada como restos a pagar. Esse mesmo autor chama a atenção para o fato de que a execução dos RP está condicionada aos limites legais das fontes de recursos correspondentes. E para que não se confunda as despesas de RP com Obrigações a Pagar, deve-se compreender essas como o gênero (obrigações de exercícios passados, atuais e futuros), e aquelas despesas de RP como espécie, uma vez que são obrigações empenhadas e não pagas referentes a exercício(s) passado(s) (PALUDO, 2017).

Os RP compõem-se de dois grupos: RP processadas e RP não processadas (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010). E, segundo esses autores, a compreensão dessa subdivisão em dois grupos é o que permite entender o momento exato da apropriação das “despesas efetivas como consumo de ativos na prestação de serviços ou produção de bens”. Segundo Reis e Machado Junior (2010, p. 86), portanto, “somente devem ser reconhecidas no exercício aquelas despesas que retratam a execução plena de um contrato, de um convênio ou de uma lei [...]”. Assim, são considerados “processados” os RP referentes a empenhos executados, liquidados e prontos para o pagamento, pois reconhecido o direito do credor nos termos da Lei n.º 4.320/64. E são considerados “não processados” os “empenhos de contratos e convênios que se encontram em plena execução, não existindo ainda direito líquido e certo do credor” (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010). Com isso, a inscrição em restos a pagar deve observar o momento em que se encontra o estágio da despesa (BRASIL, 1982; SLOMSKI, 2013).

Para que haja a inscrição em DEA de RP, ou seja, para que essas despesas sejam registradas na nova dotação (reempenhadas), “é necessário que elas tenham sido previamente canceladas [...], e tenha havido acordo com o credor” (MACHADO JÚNIOR; REIS, 2002; REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010).

Quanto aos compromissos reconhecidos posteriormente ao encerramento do exercício, terceira situação, é necessário o reconhecimento da obrigação de pagar por parte da autoridade competente, “ainda que não tenha sido empenhada no exercício de origem” (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010; MACHADO JÚNIOR; REIS, 2002).

Reis e Machado Júnior (2010, p. 91) distinguem a primeira da segunda situação de registro de DEA, pois afirmam que há uma “grande diferença” entre elas uma vez que, na primeira situação “as despesas chegaram a ser conhecidas”, e que na segunda, “não”. E esses autores afirmam que a solução do primeiro caso está na terceira situação, e completam que “não há necessidade de recorrer ao Legislativo”, por tratar-se de obrigação líquida e certa, e que o Chefe do Poder Executivo tem a possibilidade de reconhecer e pagar pela conta DEA (REIS; MACHADO JÚNIOR, 2010, p. 92).

Adicionalmente, quanto aos compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente e relacionados aos registros patrimoniais decorrentes de DEA, pode haver “casos em que a lei ou norma cria uma obrigação no momento presente, mas com efeitos retroativos” (BRASIL, 2017b. p. 267).

O Tribunal de Contas da União (TCU) enfrentou esse tema no processo TC-026.069/2008-4, mediante o Acórdão n.º 158/2012-TCU²⁶, que assim se manifestou:

[...] o reconhecimento de passivos oriundos de despesas sem dotação orçamentária não fere a vedação constituição-legal de realização de despesa ou assunção de obrigações que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, vez que não é o registro contábil que está vedado e sim o ato que o origina.

Nesse caso especial assinalado pelo TCU, evidencia-se que o registro de DEA não é ilegal. O lançamento contábil deve ser efetuado. E nesse mesmo sentido são as orientações da STN²⁷em seu Manual SIAFI, que trata sobre o reconhecimento de passivos, o qual estabelece que durante a execução orçamentária:

[...] a despesa não poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la,

²⁶ Disponível em: http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/docs/conses/tcu_ata_0_n_2012_3.pdf. Acesso em 04 mar. 2019.

²⁷ Disponível em: <https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=comcontent&view=article&id=1631:021140-reconhecimento-de-passivos&catid=755&Itemid=700>. Acesso em 08 fev.2019.

sendo vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade.

Essas orientações vêm acompanhadas da advertência de que a contabilidade deverá registrar todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, “independentemente de sua legalidade” e sem prejuízo da responsabilização do ordenador de despesa²⁸.

Sob a perspectiva dos efeitos do orçamento em relação a direitos de terceiros, conforme Martins e Nascimento (2001, p. 307), a anulação de despesas (empenhadas ou não) que dizem respeito a obrigações do ente estatal, seja decorrente de lei, seja de contrato, “nenhum efeito provoca na esfera jurídica dos terceiros envolvidos”. E, segundo esses autores, essa afirmativa se justifica porque a “lei orçamentária é simples *lei de meios*, por tal razão considerada por muitos autores lei meramente formal, sem conteúdo material” (MARTINS; NACIMENTO, 2001).

Para os autores Martins e Nascimento (2001, p. 306), pela vigência do artigo 37 da Lei n.º 4.320/64, “as despesas não pagas no exercício que se encerra devem ser transformadas em despesas de exercícios anteriores no novo orçamento que se inicia [...]”.

Conforme Paludo (2017), para que a despesa possa ser tratada como de exercícios anteriores, deverá a autoridade competente abrir um processo administrativo contendo a documentação correspondente ao direito do credor, e “deve ser precedida de termo formal de reconhecimento da despesa, visto que somente as despesas líquidas e certas poderão receber tal tratamento”. Portanto, além de ser a despesa reconhecida e registrada à conta de DEA, o ordenador deverá instruir o processo com os documentos comprobatórios do direito líquido e certo do credor; importância exata a pagar; identificação do credor e sua personalidade jurídica; período ao qual a obrigação se refere – mês e ano; identificação do programa de trabalho e do elemento de despesa que irão garantir a despesa; ato do ordenador de despesas reconhecendo a dívida e autorizando o seu pagamento (PALUDO, 2017).

Seguindo-se ao reconhecimento da despesa e subsequente detalhamento orçamentário no valor respectivo, deve ser emitida a Nota de

²⁸ *Ibidem*.

Empenho e o processo ser enviado para liquidação e pagamento, que deve ocorrer no menor espaço de tempo possível (PALUDO, 2017).

As DEA se inserem no grupo de natureza de despesa²⁹, passando a receber para o seu devido registro contábil o correspondente elemento de despesa³⁰ – 92. E de acordo com o Manual Técnico do Orçamento (BRASIL, 2017d), a pergunta a ser feita para chegar-se à estrutura do grupo de natureza da despesa é: “em qual classe de gasto será realizada a despesa?”.

As DEA, segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), somente podem ocorrer em situações extraordinárias, sobretudo por considerar a aplicabilidade do art. 42 da LRF³¹.

De outra forma, Furtado (2013), entende que os empenhos emitidos à conta de DEA oneram o orçamento em curso, mas argumenta no sentido de que:

[...] não provocam desequilíbrio fiscal, uma vez que, nesse caso, embora a despesa tenha sido gerada em exercícios anteriores, tanto o empenho quanto a receita utilizada no seu pagamento pertencerão ao mesmo orçamento. Por essa razão, nem a Lei Complementar n.º 101/00 (LRF) nem a Lei n.º 10.028/00 trouxeram restrições para pagamentos por meio de *Despesas de Exercícios Anteriores*. (FURTADO, 2013, p. 231, grifo do autor).

Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 378) ainda complementam que o teor do artigo 22 do Decreto n.º 93.872/1986, que incluiu alguns conceitos do anterior Decreto n.º 62.115/1968, é “de pouca relevância” e já poderia ser revogado. Assim, segundo esses autores, o dispositivo mencionado:

[...] não acrescenta qualquer contribuição na apuração do resultado orçamentário, ou seja, no confronto entre as receitas e despesas do exercício, visto que, apesar do lançamento em rubrica denominada ‘despesas de exercícios anteriores’, a despesa é efetivamente apropriada à conta do Orçamento do exercício em que se realizar o seu empenho (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008, p. 378).

²⁹ O Grupo de Natureza de Despesa é um agregador de elemento de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

³⁰ O elemento de despesa tem por finalidade identificar os **objetos de gasto**, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a Administração Pública utiliza para a consecução de seus fins, conforme Portaria Interministerial n.º 163, de 04/05/2001.

³¹ Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

O Quadro 2 apresenta uma síntese dos argumentos de autores que enfrentaram a temática sobre DEA:

Quadro 2 - Síntese dos argumentos dos principais autores sobre DEA

Autor(es)	Síntese
MARTINS; NASCIMENTO (2001)	As despesas não pagas no exercício que se encerra devem ser transformadas em despesas de exercícios anteriores no novo orçamento que se inicia, sob a ótica do direito do credor.
ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ (2008)	O registro de DEA possui caráter de excepcionalidade. O regramento DEA não contribui para o equilíbrio entre receitas e despesas, podendo ser esse dispositivo revogado.
REIS; MACHADO JÚNIOR (2010)	Distinção dos casos para registro de DEA, sendo que "compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente" configuram despesas que não chegaram a ser conhecidas.
FURTADO (2013)	Os empenhos emitidos à conta de DEA oneram o orçamento. DEA não provoca desequilíbrio fiscal.
COSTA <i>et al.</i> (2013)	Análise do regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público quanto ao reconhecimento dos restos a pagar não processados e das despesas de exercícios anteriores nos municípios brasileiros. Inversões da situação superavitária/deficitária. Evidência de distorções.
SLOMSKI (2013)	Registro de DEA representa reconhecimento de passivos. Entende o reconhecimento de dívidas pretéritas como "esqueletos".
MACIEL (2016)	Análise de dados da STN referentes às Despesas de Exercícios Anteriores no ano de 2015, que registrou crescimento na ordem de 44%. O registro de DEA deve ocorrer em casos excepcionais. Registro de DEA tendente a mascarar as contas públicas.
PALUDO (2017)	Registro DEA deve observar procedimento de formalização de seu reconhecimento. Somente as despesas líquidas e certas de exercícios anteriores podem ser objeto de registro.
SILVA; BATISTA; NASCIMENTO (2017)	Análise das Despesas de Exercícios Anteriores em relação à Receita Corrente Líquida. O registro de DEA deve guardar o caráter de excepcionalidade. A partir de correlações que levaram em conta o limite de despesa com pessoal, dentre outras, os resultados sugerem que o crescente registro de DEA é utilizado para melhorar os resultados e indicadores fiscais.
SANTOS <i>et al.</i> (2017)	Análise da evolução do gasto com pessoal ativo e inativo entre o período 2006 a 2017. Para evidenciar o gasto total com pessoal os pesquisadores utilizam metodologia diversa da LRF, a qual deixa de deduzir o montante de DEA dentre outros elementos.
PESSOA, <i>et al.</i> (2018)	Estudo a partir da interpretação dos conceitos de gasto com pessoal introduzidos pela LRF.

Fonte: Elaboração própria (2019).

Para Paludo (2017), tratando-se de Restos a Pagar, a emissão de empenho é suficiente para o reconhecimento da despesa e a assunção de um passivo financeiro-orçamentário, nos termos do manual da STN. E a afirmativa desse autor implica concluir que a emissão de empenho gera obrigação

orçamentária, apenas; que a regra geral para o reconhecimento da despesa e da obrigação financeira continua a ocorrer no momento da liquidação; que para fins de cálculo do superávit financeiro consideram-se despesa e passivo financeiro o momento da emissão de empenho; e que para fins de inscrição em Restos a Pagar consideram-se despesa e passivo financeiro-orçamentário o momento da emissão de empenho.

O que difere os Restos a Pagar (RP) das DEA é o momento da ocorrência da despesa e de seu registro. Assim, para Silva, Batista e Nascimento (2017, p. 110):

[...] a principal diferença entre as DEA e os restos a pagar reside no reconhecimento da obrigação no momento apropriado. Os restos a pagar são despesas para as quais há um registro e a reserva de dotação do orçamento no momento, ou pelo menos no ano, de realização da despesa. Já as DEA são aquelas despesas que ocorreram, mas não houve registro nem foi reservada dotação orçamentária à época.

Sob a perspectiva jurisprudencial do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, a Súmula 12 consiste em expressar o entendimento adotado por essa Corte de Contas, a qual contém o enunciado no sentido de que “as despesas públicas realizadas sem a observância do requisito legal do empenho prévio são irregulares e de responsabilidade pessoal do ordenador”³² (MINAS GERAIS, 2014).

E sob essa orientação, em resposta dirigida ao Município de Ijaci sobre a possibilidade de reconhecimento, empenhamento e pagamento no exercício em curso de despesa realizada em exercícios anteriores para os quais inexistiam créditos orçamentários suficientes, e que sequer foram previamente empenhados naqueles exercícios, o TCEMG reforçou a tese vigente e de caráter normativo constante na Consulta n.º 951.243 no sentido negativo ao questionamento, num primeiro momento (MINAS GERAIS, 2018). Portanto esse Tribunal sinalizou positivamente, a levar em consideração que o procedimento de pagamento de DEA fosse em caráter excepcional, devidamente justificado e comprovado, com o respectivo reconhecimento pela autoridade competente e com a exigência de atestar a legitimidade, veracidade e legalidade da despesa.

³² Disponível em: www.tce.mg.gov.br. Acesso em: 22 jun. 2019.

A normatização sobre DEA, no âmbito do Estado de Minas Gerais, está disposta sob Portaria SCCG n.º 229, de 10/02/1994, Portaria Conjunta SCCG n.º 002, de 06/02/1998 e Decreto n.º 37.924, de 16/05/1996, todos vigentes. Com isso, essa legislação dispõe, dentre outros procedimentos, o reconhecimento de despesa com a folha de pagamento à conta de DEA no orçamento vigente, “ainda que não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha esta deixado saldo no respectivo exercício” (MINAS GERAIS, 2017); a juntada de documentos comprobatórios quanto à autorização do ordenador da despesa, a sua justificativa e a sua comprovação (MINAS GERAIS, 1994); e a responsabilização do executor da despesa considerada irregular (MINAS GERAIS, 1998).

Ultrapassada a análise das características e distinções entre RP e DEA e o seu aspecto normativo, a seção seguinte ocupar-se-á da despesa com pessoal, seu cálculo e como são demonstradas por meio dos procedimentos técnicos de informações dos dados produzidos pelos entes e órgãos públicos, segundo orientações da STN.

2.2 ENFOQUE TÉCNICO-FISCAL

Nesta subseção, sob a perspectiva técnico-fiscal, explicitar-se-á a ocorrência de DEA e o cumprimento dos limites de gastos de pessoal no contexto nacional e o caso específico de MG a partir dos principais estudos publicados. Na sequência, expor-se-á a diferenciação metodológica existente entre as informações enviadas à STN e ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, que as recebe na qualidade de órgão de controle; e far-se-á a análise do demonstrativo da Despesa com Pessoal anexo do RGF referente às informações previstas no artigo 19 da LRF, com particular olhar às despesas de pessoal e registro de DEA.

2.2.1 A evolução do gasto com pessoal

O estudo da ocorrência de DEA foi pontuado por Costa *et al.* (2013), e teve por base os restos a pagar não processados com a investigação das variações significativas ao resultado financeiro dos municípios brasileiros entre

os anos de 2002 a 2009. Para esses autores, o registro de DEA evidencia a existência de obrigações incorridas em exercícios passados para as quais não se realizou o seu competente e tempestivo reconhecimento da despesa.

De acordo com os autores, Alesina e Perotti (1995, 1996), Mendes e Rocha (2004) e Loureiro e Abrucio (2003) citados por Costa *et al.* (2013, p. 246), há a afirmação de que o “endividamento só ocorre em virtude da ausência de instituições orçamentárias apropriadas para a manutenção da performance fiscal dos entes subnacionais (estados e municípios)”. Nesse sentido, ainda para Costa *et al.* (2013, p. 241), a LRF surge no ordenamento jurídico como um “código de boas condutas fiscais”.

Paradoxalmente, a força da expressão normativa dirigida para o equilíbrio das contas públicas, por meio da sua normatização, não se revelou inibidora de execução de DEA no âmbito dos governos estaduais que apresentaram cifras significativas ao longo de um período de dez anos - 2006 a 2015, conforme demonstram alguns estudos. A partir do levantamento de dados realizado por Maciel (2016), por meio Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro da Secretaria do Tesouro Nacional (SICONFI/STN)³³, as DEA dos estados federados, no ano de 2015, alcançaram a marca de 44% em relação ao período de 2014.

E ainda de acordo com esse autor, os números que se apresentam correspondentes a 15,4 bilhões de endividamento sob esse elemento de despesa³⁴ estariam a configurar uma distorção ou inversão do tratamento dado a essa modalidade de despesa. A regra estaria a substituir a exceção, posto que a utilização de DEA é justificada pela sua excepcionalidade, portanto em casos restritos (MACIEL, 2016).

Para o autor, essa prática manifesta a existência de “despesas omitidas” no momento de sua ocorrência, das quais subjaz o indício de burla à LRF, seja no ato do planejamento público, seja no momento da realização da despesa propriamente dita. Maciel (2016) afirma que a utilização dessa modalidade de

³³ Siconfi é o instrumento técnico para a recepção das informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de todos os entes federados: 5.570 Municípios, 26 Estados, o Distrito Federal e a União.

³⁴ O elemento de despesa tem por finalidade identificar os **objetos de gasto**, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a Administração Pública utiliza para a consecução de seus fins, conforme Portaria Interministerial n.º 163, de 04/05/2001.

despesa está motivada por meios que subvertem a intenção da norma que dita o regramento para o equilíbrio das contas públicas.

Na percepção de Maciel (2016) estariam as DEA sob “incentivos perversos”, uma vez que o registro de DEA pode configurar a subestimação do valor das contas públicas a ponto de distorcer o resultado primário para fins de cumprimento de metas fiscais, reduzir o valor do comprometimento das despesas para fins de apuração do índice do gasto com pessoal e mascarar a assunção de obrigações de despesas nos últimos oito meses de mandato, sem deixar disponibilidade de caixa para efeito do cumprimento da regra do artigo 42 da LRF.

O registro de DEA, cuja utilização dever-se-ia ser criteriosa, deixa transparecer o endividamento de governos antecessores e configura “esqueletos” que, conforme Slomski (2013, p. 143) “correspondem às dívidas juridicamente devidas, de valor certo, reconhecidas pelo governo e representativas de déficits passados que não mais ocorrem no presente”.

Na análise de Maciel (2016), esses “esqueletos” representativos dos gastos com DEA estariam distribuídos em despesas com custeio, num primeiro momento, seguidos daqueles referentes à despesa com pessoal e, em terceiro lugar, reconhecimentos de investimentos, o que aparentou uma possível insuficiência orçamentária dos Estados em honrar esses compromissos.

Na linha de análise de Silva, Batista e Nascimento (2017), o caráter habitual de registro de DEA pode ensejar a interpretação de que governos estariam a utilizar-se de expedientes ou artifícios que tendem a surtir reflexos positivos nos indicadores fiscais, especificamente quanto ao cumprimento de limites de gasto com pessoal.

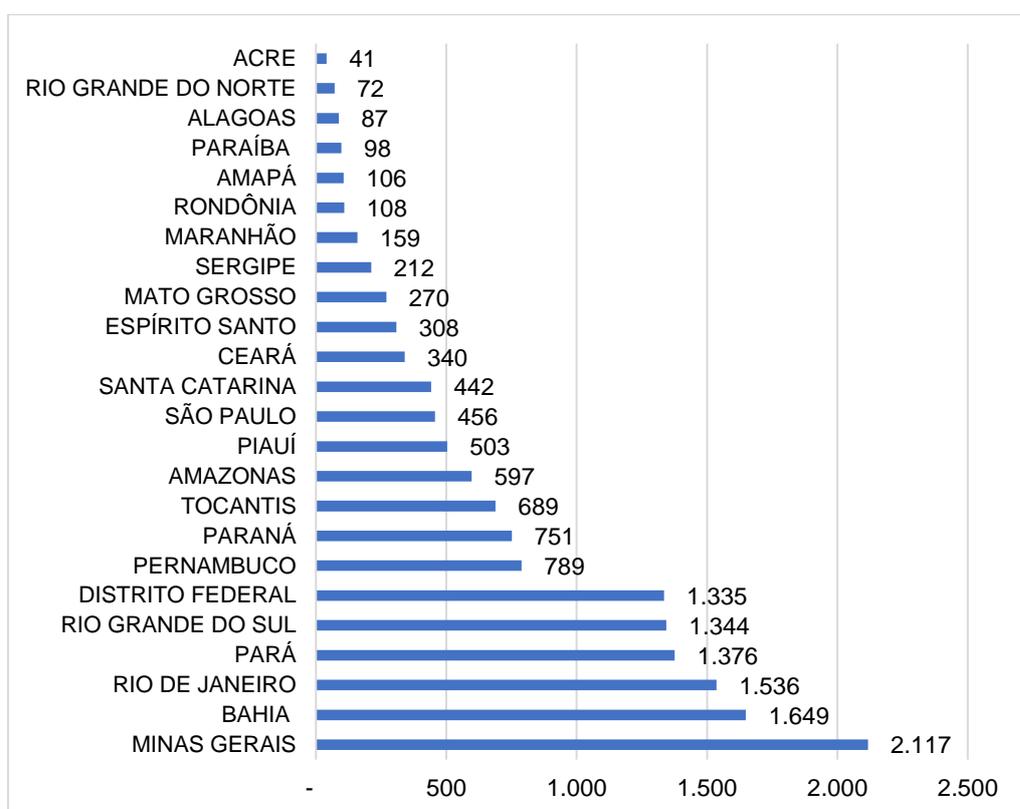
E ainda, segundo esses autores, essa prática sugere a distorção da real situação das contas públicas e um “mecanismo para postergar despesas e lidar com esses desequilíbrios orçamentários” (SILVA; BATISTA; NASCIMENTO, 2017, p. 154).

Por outra ótica, Silva, Batista e Nascimento (2017, p. 111) apresentam uma análise do crescente percentual de DEA em relação ao percentual da RCL dos estados no período de 2006 a 2015, a computar uma evolução de 7,85% em termos reais contra uma variação da RCL de 3,58%.

A partir do estudo desses autores, MG ultrapassou o percentual médio de variação da RCL ao atingir 4,10% de registro de DEA global, ao passo que o estado de Tocantins alcançou a maior marca percentual e atingiu 10,93% da RCL.

Dentre os estados brasileiros com incidência de valores de DEA global, Minas Gerais é aquele que possui a maior ocorrência no ano de 2015, a computar um registro de mais de 2 bilhões de reais, conforme apontam estudos de Maciel (2016) - Gráfico 1.

Gráfico 1 - Execução de DEA Empenhado em 2015. (Em milhões)



Fonte: Adaptado pela autora. Maciel (2016, p. 4).

Não obstante constar da análise de Silva, Batista e Nascimento (2017) que o estado de MG possuía um histórico de baixo registro de DEA em relação à RCL, a pesquisa desses autores demonstrou que no período de 2006 a 2012, a maior concentração de DEA encontra-se em despesa com pessoal, alterando-se para a modalidade de outras despesas correntes e com maior concentração no valor em despesas com investimentos nos anos seguintes (2013 a 2015).

A pesquisa desses autores aponta para o contexto econômico do período analisado. Daí ser relevante registrar que a agenda do Governo Federal, assim como a dos estados, estava voltada para a aplicação em investimentos justificados por um volume de crédito considerável à disposição dos entes subnacionais. Paralelamente, os estados passaram a destinar suas receitas próprias para o incremento de outras despesas. Assim, com uma fase de acirrada crise financeira e uma estagnação do crescimento da arrecadação a partir do ano de 2014, os estados passaram a utilizar o registro DEA como um mecanismo de manutenção e observância dos limites impostos pela LRF (SILVA; BATISTA; NASCIMENTO, 2017). Nesse sentido, segundo os autores, o surgimento da possibilidade do registro de DEA tendeu a fornecer ao gestor uma melhor performance na administração e, conseqüente, permitiu-lhe, também, evitar o descumprimento do limite de despesa com pessoal.

Sob a perspectiva da análise do total de gasto com pessoal e utilizando-se de metodologia própria, de acordo com os Técnicos de Planejamento e Pesquisa da Diretoria de Estudos e Políticas Macroeconômicas do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a taxa anual de crescimento dessa despesa dos vinte e seis estados e do Distrito Federal (deflacionados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor – IPCA) foi de 4,6% no período 2006-2016, superando o percentual de crescimento da RCL total dos estados que somou 3,1% e o do Produto Interno Bruto (PIB) nacional que finalizou no período em 2,0% (SANTOS *et al.*, 2017).

Esses autores adotam metodologia que se diferencia da forma de cálculo orientada pela LRF, sem inserir deduções de DEA no cômputo da despesa bruta de pessoal e demais despesas relacionadas a “gasto com pessoal”, por entenderem necessário “sob o ponto de vista da qualidade da gestão fiscal” (SANTOS *et al.*, 2017, p. 7). Na ótica dos autores, a não dedução de DEA justifica-se pelo fato de que não é possível precisar o exercício anterior ao qual elas pertencem e, ademais, “na prática, os valores das despesas de exercícios anteriores reportados pelos estados tendem a ser pequenos, de modo que essa hipótese faz pouca diferença” no cálculo final dos gastos com pessoal (SANTOS *et al.*, 2017, p. 6).

O resultado da pesquisa desses autores demonstra que entre o período de 2006 a 2014 houve um crescimento do gasto com pessoal de 5,8% ao ano,

havendo destaque para o aumento das despesas com inativos (5,2%), que superou as dos servidores ativos com 4,2% no período. A pesquisa aponta que os gastos com inativos continuam subindo na média de 3,2% ao ano.

Na visão dos analistas do IPEA, um dos grandes desafios para o equilíbrio das finanças é a necessidade de reversão do “quadro de aumento persistente dos gastos de pessoal”, sobretudo com relação aos inativos. A apuração dos dados da pesquisa de Pessoa *et al.* (2018) revelou que o estado de Minas se situa acima da média na elevação da despesa total com pessoal na apuração do período de 2006 a 2016. Ainda segundo esses autores, as finanças públicas de MG têm se tornado nos últimos anos uma questão preocupante, tanto pelo crescimento gradativo do endividamento público a longo prazo como em relação à evolução das despesas relacionadas às despesas com pessoal ativo e inativo.

Na visão de Afonso (2016, p. 151), a partir do que a mídia tem noticiado quanto à maquiagem das despesas com pessoal, há por parte de órgãos de controle e até mesmo do governo “certa leniência” por não reagirem às distorções. Esse autor reforça o fato de alguns estados excluírem da despesa de gasto com pessoal os inativos e pensionistas e conclui que, assim sendo, essas despesas submetidas à LRF se limitam apenas aos gastos com servidores em atividade. Afonso (2016) ressalta que mais grave que tentar burlar a lei é não cumprir as determinações constitucionais.

Uma das iniciativas de MG para o enfrentamento do problema consistente no elevado gasto com pessoal, foi a edição do Decreto n.º 47.101 de 05/12/2016, o qual reconheceu a situação de calamidade financeira do estado. E uma das bases motivadoras para tal foi o “crescimento desmesurado das despesas de pessoal efetivo que, nos últimos dez anos, acumulou o percentual de 252,98%” (MINAS GERAIS, 2016). E, paralelamente, reconheceu-se que não houve o correspondente crescimento da RCL, a qual apresentou o percentual de 137,50% no mesmo período (MINAS GERAIS, 2016).

Não obstante tenha-se em conta o contexto das medidas de reconhecimento do aumento das despesas com pessoal, MG possui orientações internas quanto ao registro de DEA relativamente a esse gasto. E o destaque aqui é para a autorização de empenhamento à conta de DEA dos compromissos reconhecidos pela autoridade competente, de acordo com a alínea “a” do inciso II do art. 2º da Portaria Conjunta-SCCG/SUCOR 002, de 06/02/1998, “ainda que

não tenha sido prevista a dotação orçamentária própria ou não tenha esta deixado saldo no respectivo exercício, mas que puderem ser atendidos em face da legislação vigente”, a compreender, nesse caso, “despesas com a folha de pagamento de pessoal” (MINAS GERAIS, 1998).

Essa norma que disciplina os procedimentos da Administração Pública Estadual referentes ao registro de DEA faz menção a parte do dispositivo constante do inciso III, parágrafo único do art. 1º do Decreto n.º 62.115, de 15/01/1968, que foi revogado pelo art. 158 do Decreto n.º 93.872/86, nas disposições que lhe forem contrárias (BRASIL, 2018a; BRASIL, 1968).

Destaca-se, nesse ponto de análise, sob o aspecto do lançamento em rubrica de DEA de despesas de pessoal que se encontram em atraso, a utilizar recursos de exercícios posteriores, Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008, p. 378) são enfáticos em advertir que essa “prática que se verificou em muitas administrações públicas no Brasil, em passado ainda recente [...] com a vedação inserida pelo artigo 42 da LRF [...] passou a constituir irregularidade grave”.

2.2.2 Uniformização da forma de cálculo da despesa com pessoal

A existência de divergência de interpretações entre a STN e os Tribunais de Contas de todo Brasil sobre gestão fiscal, dentre outros temas, culminou com um estudo que objetivou “harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal”³⁵

A crise vivenciada por determinados estados da federação não é mera coincidência com a forma isolada de interpretar o disposto nos artigos 18 e 19, § 1º da LRF, a respeito da forma de calcular o percentual de gasto com pessoal, como por exemplo, em MG (ROCHA, 2018).

A STN ao expedir suas portarias orientadoras para a emissão do RGF e formulação do cálculo do limite das despesas com pessoal, consolidou o seu posicionamento pela literalidade do artigo 18 da LRF, todavia o TCEMG, na qualidade de órgão constitucional de controle externo da gestão de recursos do estado e dos municípios, manteve-se com o entendimento quanto à dedução de

³⁵ Acordo de Cooperação Técnica n.º 01/2018 (Secretaria do Tesouro Nacional/Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil/Instituto Rui Barbosa).

valores relativos aos gastos com inativos e pensionistas no cálculo final do limite de despesa total com pessoal (ROCHA, 2018).

E ao posicionar-se nessa linha, a Corte de Contas Mineira, durante esses anos, manteve a justificativa de que aqueles valores não poderiam sofrer a limitação de empenho, isto é, o contingenciamento de gastos com aposentadorias e pensões, portanto serem deduzidos do cálculo do limite de pessoal os gastos com inativos e pensionistas (ROCHA, 2018). Sob esse entendimento, cabe destacar que a referida orientação foi fixada pela Instrução Normativa n.º 01 de 18/04/2001, com redação alterada pela Instrução Normativa n.º 05, de 19/12/2001, e somente teve essa interpretação revogada no ano de 2018 pela Instrução Normativa n.º 01, de 28/02/2018, com vigência a partir do ano de 2019.

Com isso, após dezoito anos do advento da LRF, sucumbe a interpretação ditada pelo TCEMG, segundo a qual permitiu que informações apresentassem “níveis de comprometimento com despesas com pessoal menores do que aqueles computados pela STN” (ROCHA, 2018, p. 12).

O Quadro 3 demonstra as normas que orientam a metodologia de preenchimento do RGF.

Quadro 3 - Normas orientadoras do RGF – STN e TCEMG

Ano	STN	TCE	
2007	Portaria n.º 632/06	IN n.º 01, de 18/04/2001 e IN n.º 05, de 19/12/2001.	
2008	Portaria n.º 574, de 30/08/2007		
2009	Portaria n.º 577, de 15/10/2008		
2010	Portaria n.º 462, de 05/08/2009		
2011	Portaria n.º 249, de 30/04/2010		
2012	Portaria n.º 407, de 20/06/2011		
2013	Portaria n.º 637, de 18/10/2012		
2014	Portaria n.º 637, de 18/10/2012		
2015	Portaria n.º 553, de 22/09/2014		
2016	Portaria n.º 553, de 22/09/2014		
2017	Portaria n.º 403, de 28/06/2016		
2018	Portaria n.º 495, de 06/06/2017		IN n.º 01, de 18/04/2001 e IN n.º 5, de 19/12/2001.

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da STN e do TCEMG (2019).

A unificação de aplicação da metodologia de cálculo do limite de gasto com pessoal, no âmbito do Estado de Minas Gerais, em convergência com as

orientações da STN e com a redação do art. 18, *caput*, e § 1º do art. 19 da LRF, tornou-se, portanto, efetiva a partir do exercício de 2019.

2.2.3 A demonstração dos gastos com pessoal

A sociedade é o destinatário final dos serviços públicos, os quais caracterizam o principal objetivo das ações governamentais (BRASIL, 2017b). O conhecimento por parte do cidadão da gestão de recursos foi oportunizado a partir da convergência das normas internacionalmente aplicadas à contabilidade do setor público para as práticas nacionais.

Um dos principais instrumentos de fornecimento de informações aos usuários é o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), o qual pode subsidiar a execução de análises e a verificação do equilíbrio das contas públicas, conforme enfatizado no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), (BRASIL, 2018).

As práticas adotadas a partir das normas padronizadas dos registros contábeis forneceram as bases relevantes para o cumprimento da LRF, principalmente porque foram privilegiadas as ações de prestação de contas e responsabilização (*accountability*), e possibilitaram subsídios para a tomada de decisão (BRASIL, 2019).

A adoção de procedimentos contábeis nas entidades públicas estaduais e municipais foi objeto de estudo por Assis, Kelles e Borges (2017, p. 145), segundo o qual indagou-se, dentre outros pontos, se as “despesas de exercícios anteriores estão sendo avaliadas e ajustadas para fins de controle e divulgação nos demonstrativos contábeis”. Os resultados apontaram para a existência de avaliação e ajustamento em grande parte das DEA, a representar 20,82% em 75% dessa despesa e 39,03% da totalidade de DEA dos entes pesquisados.

Esses autores concluíram o estudo com proposições de ações ao TCEMG. No que concerne às transações sem contraprestação e reflexo patrimoniais das DEA, houve ênfase para o dever de reconhecimento das transações nos períodos a que se referem, e que a inobservância de procedimentos tempestivos pode conduzir à perda da relevância da informação e “macular sua confiabilidade” (ASSIS; KELLES; BORGES, 2017, p. 150). As

proposições desses autores foram no sentido de aplicação de maior rigor no exame das contas e dos demonstrativos contábeis.

Adicionalmente, sob o aspecto fiscal da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o RGF se mostra de fundamental importância uma vez que irá evidenciar os indicadores estabelecidos pela LRF (BRASIL, 2018). O MCASP registra a importância da utilização do RGF uma vez que esse demonstrativo irá permitir o conhecimento de dados úteis sobre a entidade que transmite a informação. A utilização dos dados ali contidos possibilita a análise de opções de política fiscal; a definição de políticas e avaliações de seus reflexos sobre a economia; e a comparação dos resultados fiscais nacional e internacionalmente (BRASIL, 2018).

O Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), na conformidade das prescrições delineadas pela Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163/2001 e suas alterações posteriores apresenta a classificação da estrutura da natureza de despesa relativa a pessoal e traz os seguintes conceitos conforme Brasil (2017c):

Despesa com pessoal - nível

1 - Pessoal e Encargos Sociais

Despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência, conforme estabelece o *caput* do art. 18 da Lei Complementar 101, de 2000.

34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização

Despesas orçamentárias relativas à mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização, de acordo com o art. 18, § 1o, da Lei Complementar no 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.

A importância da estruturação da natureza de despesa, para além de ser um registro contábil identificador do gasto e que possui tecnicamente seu objetivo contábil, está em seu desdobramento no elemento de despesa que consiste em identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a Administração Pública

utiliza para a consecução de seus fins, conforme Portaria Interministerial n.º 163/2001.

Assim, nos termos da referida portaria, o grupo de natureza de despesa “pessoal e encargos sociais” desdobra-se no elemento de despesa consoante se segue:

- 01 – Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares
- 03 – Pensões do RPPS e do Militar
- 04 – Contratação por Tempo Determinado
- 05 – Outros Benefícios Previdenciários do Servidor ou do Militar
- 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
- 13 – Obrigações Patronais
- 16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil
- 17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar (BRASIL, 2016).

Conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais (BRASIL, 2017c) e em cumprimento ao art. 18 da LRF, a despesa total com pessoal compreende o somatório dos gastos do Ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas (despesa bruta com pessoal), deduzidos alguns itens explicitados pela própria LRF (despesas deduzidas), nesse último caso em cumprimento ao disposto no seu art. 19, § 1º, dentre eles o inciso IV, no que se refere às despesas da competência de período anterior ao da apuração, ou seja, que antecedem os doze meses relacionados à apuração do limite a ser cumprido no exercício.

Torna-se importante explicitar que, conforme orientações contidas no Manual (BRASIL, 2017c), o conceito de despesa com pessoal apresenta algumas peculiaridades, como se vê a seguir:

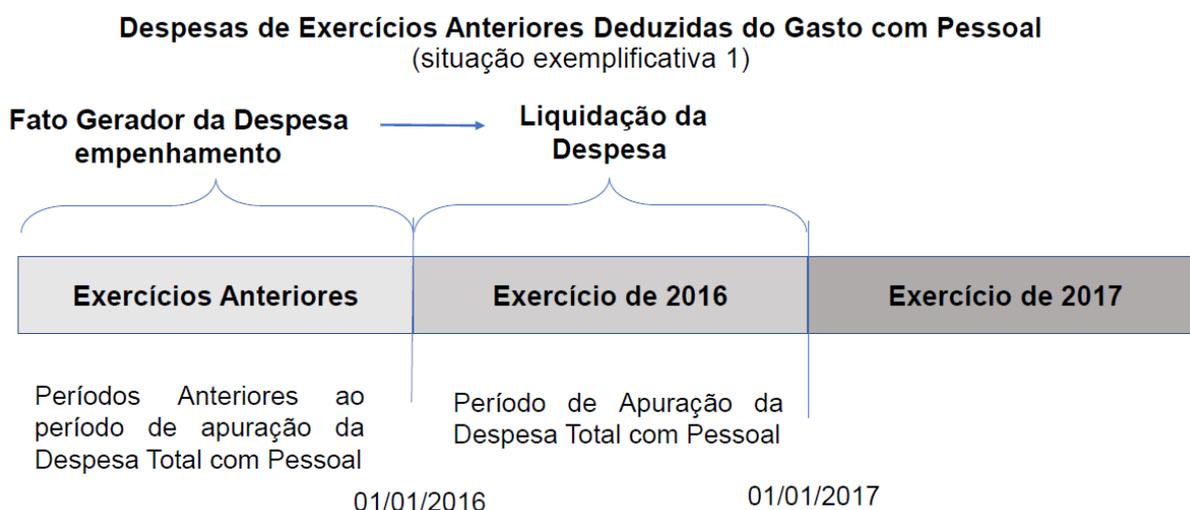
O conceito de despesa com pessoal não depende da natureza do vínculo empregatício. Assim, as despesas com servidores, independentemente do regime de trabalho a que estejam submetidos, integram a despesa total com pessoal e compõem o cálculo do limite de gasto com pessoal. Assim, consideram-se incluídos tanto servidores efetivos, como cargos em comissão, celetistas, empregados públicos e agentes políticos. Esse também é o caso dos agentes comunitários de saúde e dos agentes de combate às endemias, quer tenham sido contratados por meio de processo seletivo público ou não. **O conceito de despesa com pessoal também não depende de avaliação jurídica sobre a legalidade ou não da contratação.** Assim, tanto as contratações por tempo determinado para atender necessidade temporária de excepcional interesse público como as que poderão vir a ser contestadas à luz do instituto constitucional do concurso público, por exemplo, deverão ser registradas na despesa com pessoal, independentemente da verificação da legalidade ou validade das contratações, bem como das eventuais cominações que possam advir. (BRASIL, 2017c).

O Manual (BRASIL, 2017c) explicita uma lista de exemplos consistentes em itens diversos considerados na despesa bruta com pessoal, com base nas rubricas de gastos da União que, dentre outras, consistem em abono, adicional, aposentadorias e reformas, auxílio-doença, aviso prévio indenizado, décimo terceiro, férias, gratificações, substituições, vantagens especiais, individuais e incorporadas, prêmio de produtividade, pensões, serviços extraordinários e remuneração de pessoal em indisponibilidade.

Na formação da despesa bruta incluem-se as despesas previdenciárias as sentenças judiciais e as despesas de exercícios anteriores, que serão registradas em Pessoal Ativo ou em Pessoal Inativo e Pensionistas, a depender do caso (BRASIL, 2017c).

E, ainda segundo essas orientações, os valores da despesa com pessoal relativas a DEA da competência de período anterior ao da apuração deverão ser deduzidos para fins de cálculo para verificação do cumprimento do limite, conforme inciso IV do § 1º do artigo 19 da LRF, de acordo com a representação contida na Figura 4 (BRASIL, 2017c).

Figura 4 - DEA deduzidas da Despesa com Pessoal



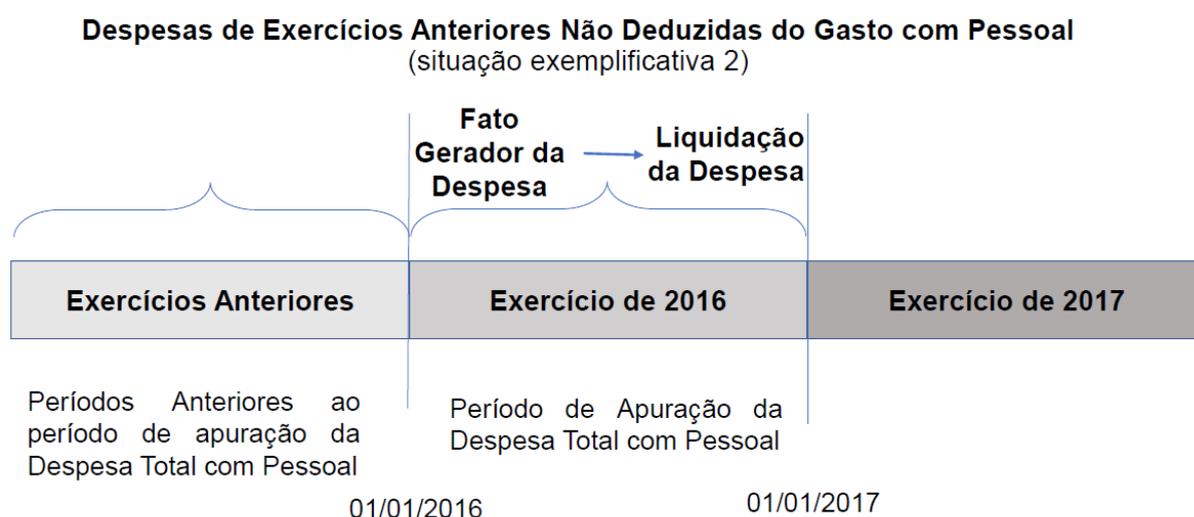
Fonte: Adaptado do MDF (BRASIL, 2017c).

As despesas de exercícios anteriores a serem deduzidas referem-se àquelas que, embora tenham sido liquidadas no período de 12 meses considerado pelo demonstrativo, competem a período anterior. Não poderão sofrer deduções aquelas despesas com pessoal relativas à folha de pagamento

que se encontrem classificadas no elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores que pertencem ao período de apuração (mês de referência e os onze meses anteriores).

De acordo com a representação contida na Figura 5, leva-se em consideração para efeito de não serem deduzidas da despesa relacionada a pessoal aquelas pertencentes a exercícios passados que foram reconhecidas dentro do período de apuração do total do limite de gasto com pessoal, ou seja, com a ocorrência do seu fato gerador com o respectivo empenhamento.

Figura 5 - DEA Não Deduzidas da Despesa com Pessoal



Fonte: Adaptado do MDF (BRASIL, 2017c).

Em paralelo, deve-se levar em conta que há itens de gastos não considerados na despesa bruta com pessoal como os pagamentos de natureza indenizatória, que apresentam como característica a compensação de dano ou o ressarcimento de gasto que possa ter o servidor público, a título de exercício da função do seu ofício, bem como os benefícios de caráter assistenciais (BRASIL, 2017c).

As orientações contidas no Manual trazem exemplificações de gastos com pessoal (QUADRO 4) que não entram no cômputo da despesa bruta com pessoal (BRASIL, 2017c).

Quadro 4 - Exemplos de gastos com pessoal excluídos do cômputo do limite.

Rubrica do Gasto	Definição do Gasto
Ajuda de Custo	Destina-se a compensar as despesas de instalação do servidor que, no interesse do serviço, passar a ter exercício em nova sede, com mudança de domicílio em caráter permanente.
Auxílio Alimentação	Custeio das despesas com alimentação por dia trabalhado.
Auxílio creche/Escola	Despesas com auxílio escola pago semestralmente a filhos/dependentes legais com idade entre 7 e 14 anos, não atendidos pelo programa de salário-educação do MEC/FNDE, conforme estabelecido em acordo coletivo.
Auxílio Deficiente	Despesas com auxílio pago aos deficientes dependentes de funcionários, conforme estabelecido em acordo coletivo.
Auxílio Educação	Subsídios, no sistema de reembolso, para pagamento de despesa com educação do próprio servidor.
Auxílio Funeral	Despesas com auxílio-funeral, devido a família do servidor falecido em atividade ou aposentado, ou a terceiro que custear comprovadamente os dispêndios com funeral do ex-servidor.
Auxílio Medicamento	Subsídios, no sistema de reembolso, para aquisição de medicamentos alopáticos, homeopáticos e de formulação direta.
Auxílio Moradia	Ressarcimento das despesas comprovadamente realizadas pelo servidor com aluguel de moradia ou com meio de hospedagem administrado por empresa hoteleira.
Auxílio Natalidade	Despesas com auxílio-natalidade, devido a servidora, cônjuge ou companheiro servidor público, por motivo de nascimento de filho.
Auxílio Odontológico	Subsídios, no sistema de reembolso, para aquisição de próteses fixas móveis, aparelhos ortodônticos e implantes.
Auxílio Oftalmológico	Subsídios, no sistema de reembolso, para aquisição de óculos (armação e lentes), lentes de contato ou lente intraocular.
Auxílio p/ Exames fora de Domicílio	Despesas com auxílio para exames fora do domicílio, devido aos beneficiários que se deslocam, por determinação do INSS, para exames ou tratamento em processo de reabilitação profissional, em localidade diversa de seu domicílio.
Auxílio-Acidente	Despesas com auxílio-acidente previdenciário concedido, como indenização, ao segurado quando após a consolidação das lesões decorrentes de acidentes de qualquer natureza resultar sequelas que impliquem redução da capacidade funcional.
Auxílio-Fardamento	Despesas orçamentárias com auxílio-fardamento, pago diretamente ao servidor ou militar.
Auxílio-Programa de Reabilitação Profissional	Despesas com auxílio para segurado inscrito em programa de reabilitação profissional, para custear despesas como alimentação e transporte do segurado durante a participação em curso de reabilitação profissional.
Compensação Pecuniária (Lei n.º 7.963/89)	Compensação pecuniária, a título de benefício, ao militar temporário das forças armadas, por ocasião, de seu licenciamento.
Diárias	Destinadas a indenizar as parcelas de despesas extraordinárias com pousada, alimentação e locomoção urbana.
Indenização de Transporte Próprio	Ressarcimento de despesas com a utilização de meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos.
Pecúlio	Despesas com pecúlio, devido aos segurados aposentados filiados a previdência e a segurados filiados a previdência, com mais de 60 anos de idade.

Fonte: Adaptado do MDF (BRASIL, 2017c).

Os enfoques jurídico-normativo e técnico-fiscal estabeleceram-se no sentido de delimitar o espaço de exigência sobre o qual tende a convergir a execução orçamentária relativamente ao registro das DEA caracterizadas pelo elemento de despesa com pessoal. E nesse sentido, a regra constitucional é clara ao vedar a extrapolação dos limites legais da LRF e ao inadmitir a realização de despesa com pessoal sem prévia dotação orçamentária suficiente que a comporte (BRASIL, 2017a).

Após a discussão teórica que enfeixa a base da compreensão do fenômeno das DEA relacionadas à despesa com pessoal, na seção seguinte encontram-se descritos os procedimentos metodológicos que viabilizaram a realização da pesquisa e a obtenção dos resultados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos para o desenvolvimento do estudo serão os descritos nesta seção. Assim, abordam-se a caracterização da pesquisa, as unidades sob análises, o recorte temporal e a operacionalização da investigação.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A abordagem do trabalho é predominantemente quantitativa uma vez que observa a relação entre variáveis, a sobressair a utilização de procedimentos estatísticos quanto à análise dos dados (RICHARDSON, 2017). O levantamento de dados sobre DEA objetiva identificar a sua ocorrência em relação à RCL, à DBP e à DLP no Estado de Minas Gerais. De forma a dar complementariedade ao estudo, percebe-se a abordagem qualitativa na medida em que são extraídas informações pontuais das notas explicativas de cada relatório publicado relacionado às DEA. Para Godoy (1995), a pesquisa qualitativa na modalidade documental pode estruturar-se na análise centrada em temáticas determinadas.

A finalidade da pesquisa é exploratória e descritiva. Exploratória porquanto permite proporcionar maior familiaridade com o problema a partir da identificação do registro de DEA pelas unidades pesquisadas. E é descritiva uma vez que irá avaliar a relevância de DEA no cumprimento do limite de gasto com pessoal, com a possibilidade de descrever a sua ocorrência e analisar a sua evolução no período pesquisado. A classificação da pesquisa encontra consonância com os conceitos abordados por Gil (2002), Lakatos e Marconi (2003), Martins e Theóphilo (2009) e Richardson (2017).

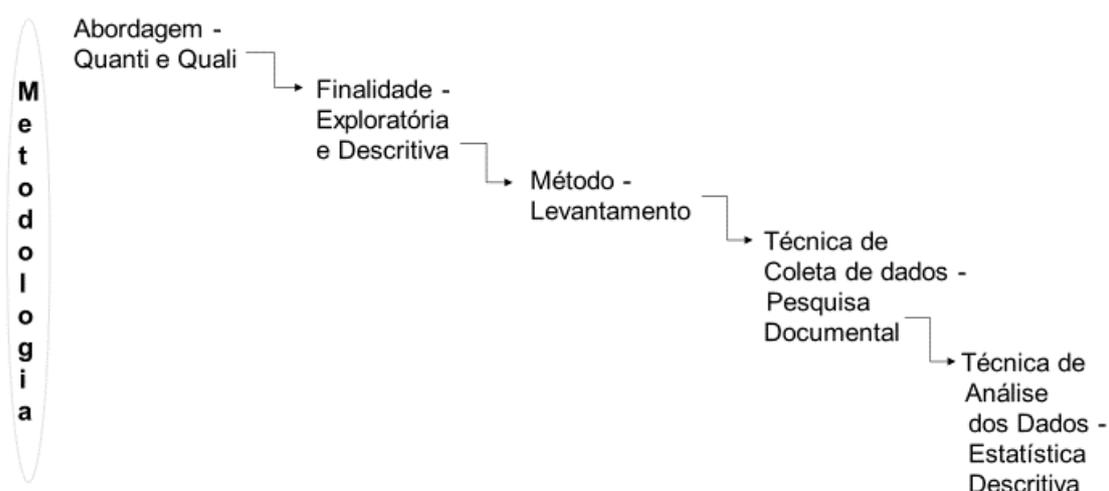
O método de investigação é por levantamento o qual assume técnicas padronizadas de coleta de dados e com procedimentos que mais se adequam aos estudos descritivos (PRODANOV; FREITAS, 2013).

A técnica de coleta dos dados é a documental, de natureza pública segundo a classificação de Cellard (2008). Os documentos apresentam-se na forma de relatórios confeccionados a partir da previsão legal contida no art. 54 e art. 55, inciso I, alínea “a” da LRF – comparativos de limites de despesa total com pessoal, com distinção de inativos e pensionistas – e acesso possibilitado pela

tecnologia da informação e pela publicação efetivada nos sítios eletrônicos das unidades investigadas. Os documentos utilizados na pesquisa explicitam a denominação e os valores do fenômeno pesquisado e constituem-se na forma de um instrumento acessível, de nenhum custo para o empreendimento da pesquisa, e que não sofrem domínio da pesquisadora (GARCIA *et al.*, 2016).

Quanto à técnica de análise dos dados, o estudo adotou a estatística descritiva. Esse procedimento tende a proporcionar a descrição quantitativa dos resultados, de forma numérica, após o levantamento das informações contidas nos relatórios (RICHARDSON, 2017). A estatística descritiva, na lição de Martins e Theóphilo (2009), ocupa-se da descrição dos dados após a sua organização e sumarização, e a exteriorizar os resultados obtidos por meio de gráficos e tabelas. A Figura 6 expressa a metodologia adotada na pesquisa.

Figura 6 - Metodologia da pesquisa



Fonte: Elaboração própria (2019).

3.2 UNIDADES DE ANÁLISES E RECORTE TEMPORAL

A pesquisa foi desenvolvida no âmbito do Estado de Minas Gerais, especificamente com relação aos poderes constituídos (Executivo, Legislativo e Judiciário - TJMG e TJMMG), bem como aos órgãos detentores de autonomia

de sua execução orçamentária (Tribunal de Contas do Estado e Ministério Público Estadual). Essas unidades analisadas devem observar o cumprimento da LRF, sobretudo quanto à emissão do Relatório de Gestão Fiscal, quadrimestralmente, relacionado ao comparativo dos limites com a despesa total com pessoal, com distinção dos valores com inativos e pensionistas. O levantamento dos dados tem em conta as informações acumuladas até o último quadrimestre, publicadas pelos poderes/órgãos que apresentaram valores correspondentes às despesas de exercícios anteriores em seus Demonstrativos da Despesa com Pessoal – Anexo 01 do RGF, nos últimos doze anos – 2007 a 2018, conforme Quadro 5.

Quadro 5 - Unidades de análises

N.º	Nome	Sigla
1	Consolidação dos Poderes e órgãos – Estado de Minas Gerais	CONS
2	Governo do Estado de Minas Gerais – Poder Executivo	GOVMG
3	Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais – Poder Legislativo	ALMG
4	Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais	TJMG
5	Tribunal de Justiça Militar do Estado de Minas Gerais	TJMMG
6	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais	TCEMG
7	Ministério Público do Estado de Minas Gerais	MPMG

Fonte: Elaboração própria (2019).

A Defensoria Pública, que foi elevada à órgão detentor de autonomia orçamentário-financeira pela Emenda Constitucional (EC) n.º 74/2013, possui sua despesa computada juntamente com o Poder Executivo (GOVMG). A LRF não menciona percentual de seu limite de gasto, porém as defensorias públicas “deverão também elaborar separadamente o demonstrativo da despesa com pessoal, sem preencher os campos relativos à comparação de limites”, segundo Acórdão 2153/2014 do TCU (BRASIL, 2017c), logo essa unidade não se inseriu no objetivo de pesquisa.

Os dados das unidades de análises inseridos no Anexo I do Relatório de Gestão Fiscal – 3º quadrimestre (informações do exercício financeiro referente à despesa com pessoal) serão explorados anualmente, de forma individualizada consoante publicado pelos Poderes e órgãos, num primeiro momento e, posteriormente, a partir dos dados consolidados pelo Poder Executivo.

O estudo levou em conta as informações enviadas tanto à Secretaria do Tesouro Nacional e ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em atenção às normatizações editadas para esse fim, ou seja, relatório enviado à STN segundo à sua metodologia regulamentada por meio de suas Portarias e, relatório enviado ao TCEMG (no exercício de sua função fiscalizadora) segundo à sua orientação contida na IN n.º 01/2001, alterada pela IN n.º 05/2001 .

O exame individualizado dos relatórios dos Poderes e órgãos deve-se ao fato de que cada um deles exterioriza um determinado perfil no registro de DEA, o que contribui para o conhecimento da ocorrência ou não do fenômeno.

O recorte de doze anos – período de 2007 a 2018 – permitiu uma maior amplitude de análise quanto à ocorrência dos registros de DEA e uma visão linear da sua participação no cômputo do limite de gasto com pessoal em MG.

O horizonte temporal delimitado representa o conjunto de três mandatos governamentais no Poder Executivo e seis ciclos de gestão bienal nos demais órgãos que se seguiram ao longo de doze anos, os quais tiveram o RGF publicado pela maioria das unidades pesquisadas e com regularidade de informações à STN e ao TCE.

3.3 OPERACIONALIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa concretizou-se por meio de passos específicos que consistiram, primeiramente, na busca pelos relatórios (RGF) confeccionados e disponibilizados segundo a metodologia da STN e do TCEMG.

Seguiu-se à separação dos relatórios de cada unidade de análise e de forma a propiciar o levantamento de informações consolidadas no ano e lançadas no demonstrativo do 3º quadrimestre.

Essa sistematização fundamentou-se pelas normas regulamentadoras da metodologia observada na confecção do RGF tanto da STN e como do TCEMG.

A investigação das informações determinou-se pela sequência das seguintes fases: (i) levantamento dos valores correspondentes à RCL, DBP, DLP e DEA e avaliação da relação de sua ocorrência e de seus índices; (ii) avaliação do comportamento das DEA com relação ao limite de gasto com pessoal no estado e nas unidades pesquisadas individualmente; e (iii) proposição de um

protocolo de ações a ser adotado no acompanhamento de DEA com participação na apuração do limite de gasto total com pessoal.

3.3.1 Levantamento de DEA e sua relação com RCL, DBP e DLP

A etapa inicial da pesquisa buscou levantar, separadamente, todas as informações constantes nos relatórios publicados pelos Poderes e órgãos pesquisados. Os demonstrativos analisados foram produzidos em atenção à metodologia exigida pela STN e pelo TCEMG que, em sua essência, diferenciam-se em valores e limites finais na apuração do gasto total com pessoal (art. 18 da LRF).

O planejamento da pesquisa e a organização do material foram estabelecidos visando separar, em planilha eletrônica da “Microsoft Excel”, primeiramente, as informações sob a orientação da STN e, num segundo momento, sob as do TCE/MG. A tabulação dos dados foi realizada distintamente por unidade, de acordo com os dados informados a cada um desses órgãos, no decorrer de doze anos – 2007 a 2018.

O empreendimento de coleta dos dados dos relatórios apresentados para a STN e para o TCEMG revelou-se necessário pelo fato de que, ainda que apresentassem dados coincidentes em alguns valores, as metodologias são divergentes em relação às deduções de despesas no cômputo do limite total de gasto com pessoal, a refletir significativamente no comportamento das DEA.

As variáveis RCL e a DBP representam valores a partir dos quais será obtida a DLP. Com isso, são dados que não se modificaram independentemente da metodologia utilizada para o cálculo final de apuração do limite total de gasto com pessoal, a destacar, entretanto, o exercício de 2015 quanto à RCL.

A coleta de dados no sítio eletrônico do Poder Executivo – www.fazenda.mg.gov.br – realizou-se em dois momentos distintos, a levar em consideração os dados isoladamente do Governo (Poder Executivo) e, na sequência, os dados do estado de Minas Gerais (Consolidado). A busca foi feita a partir do *link* Contadoria Geral – Lei de Responsabilidade Fiscal – Relatório de Gestão Fiscal – RGF, o que possibilitou o acesso aos dados desde o ano de 2003. No que se refere a esse ano, o Anexo I do RGF disponibilizado, tão somente, com dados do Governo, nos termos da IN 01/2001 TCE/MG, não sendo

disponibilizado o demonstrativo com dados consolidados, o que se deu somente a partir do ano de 2004. Outro elemento considerado no levantamento das informações do GOVMG foi com relação à publicação do Anexo I nos moldes orientados pela STN, que ocorrera somente a partir de 2004.

Os dados colocados à disposição pela Assembleia Legislativa são a partir do ano de 2000. O relatório obtido nesse ano foi confeccionado somente em conformidade com a IN 01/2001³⁶, e a partir do ano de 2003 foram publicados os demonstrativos do RGF – Anexo I – do 3º Quadrimestre de forma distinta que atendem, respectivamente, à metodologia da STN e à do TCEMG. Os relatórios publicados foram intitulados “sem dedução de inativos e pensionistas” e “com dedução de inativos e pensionistas”.

A busca de dados relacionados ao Poder Judiciário fez-se por intermédio da página www.tjmg.jus.br, no *link* Cidadão, Transparência, Lei de Responsabilidade Fiscal. Os dados disponíveis referem-se ao ano de 2003, publicado no Minas Gerais, Caderno II – Diário do Judiciário de 31/01/2004, e trazem informações do Anexo I do RGF somente com as deduções orientadas pelas IN do TCEMG. A publicação do demonstrativo de Despesa com Pessoal – Anexo I – RGF, com a metodologia exigida pela STN deu-se a partir do ano de 2004.

A coleta de informações relativas às despesas com gasto de pessoal do Tribunal de Justiça Militar do Estado de Minas Gerais foi realizada em sua página da rede mundial de computadores, www.tjmmg.jus.br, por meio do acesso do *link* Transparência, Relatório de Gestão Fiscal, no qual constam dados a partir do período de 2004. Os demonstrativos publicados apresentam-se conforme orientações da STN e das instruções do TCEMG, respectivamente.

As informações sobre o gasto com pessoal do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais encontram-se disponibilizadas desde o período de 2001. Os dados foram obtidos no endereço eletrônico do órgão – www.tce.mg.gov.br, pelo *link* Informações e Serviços, Cidadão, Transparência, Relatório da LRF/Prestações de Contas, Relatório de Gestão Fiscal – TCEMG Presta Contas. Nos anos de 2001 a 2004, o Anexo I informa o limite de gasto com pessoal de

³⁶ Nota explicativa do RGF ALMG referente ao exercício de 2000. “Em conformidade com a Instrução n.º 01/2001, de 18.04.2001, do TCEMG, publicada no “Minas Gerais” de 21.04.2001”. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/lei_responsabilidade_fiscal/. Acesso em: 05 mar. 2019.

acordo com a IN 01/2001 e a IN 05/2001. Nos anos de 2005 a 2008, a publicação do Anexo I traz em suas notas explicativas as informações referentes ao percentual efetivamente atingido quando não aplicadas as deduções, ou seja, conforme metodologia da STN. E a partir de 2009 o órgão passa a publicar os relatórios distintos, em cumprimento às orientações da STN e do próprio TCEMG, respectivamente.

A Figura 7 apresenta o Demonstrativo da Despesa com Pessoal nos termos do art. 55 da LRF.

Figura 7 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal

<ENTE DA FEDERAÇÃO> - <IDENTIFICAÇÃO DO PODER>
<IDENTIFICAÇÃO DO ÓRGÃO, QUANDO O DEMONSTRATIVO FOR ESPECÍFICO DE UM ÓRGÃO>
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
<PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

R\$ 1,00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) Pessoal Ativo Pessoal Inativo e Pensionistas Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II) Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados		
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)		
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)		
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL		VALOR
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)		
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V) * 100		
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art.20 da LRF) - <%>		
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art.22 da LRF) - <%>		
LIMITE DE ALERTA (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF) - <%>		

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mm/aaaa> e hora de emissão <hh:mm>.
Nota: Durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em Restos a Pagar Não Processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:
a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/64;
b) Despesas empenhadas mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar Não Processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força inciso II do art.35 da Lei nº 4.320/64.

Fonte: MDF (BRASIL, 2017c).

Os dados informados pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais referentes ao Relatório de Gestão Fiscal estão disponíveis em seu sítio eletrônico, www.mpmg.gov.br a partir do período de 2012. A pesquisa das informações do RGF foi possível após disponibilização dos relatórios pela Ouvidoria do MPMG, conforme solicitação da pesquisadora nas datas de 01/02, 03/06 e 22/06 deste ano de 2019. O pedido de informação foi realizado mediante o acesso ao SIC - Serviço de Informação ao Cidadão/Ouvidoria. Os relatórios

disponibilizados foram do ano de 2007 a 2011. As publicações deram-se em anexos distintos em atenção às normas da STN e das instruções do TCEMG, respectivamente.

O desdobramento da análise ocupou-se do detalhamento das seguintes informações contidas no Demonstrativo da Despesa com Pessoal – Anexo I: (i) a base de cálculo do limite de gasto, ou seja, a identificação da RCL e a comparação de sua evolução com a DBP; (ii) o total da despesa com pessoal considerando aquelas despesas processadas (liquidadas) e as despesas não processadas (inscritas em restos a pagar) e suas respectivas deduções para a formação da DLP; e (iii) o montante de DEA (processadas e não processadas).

A identificação da RCL e a sua evolução podem ser obtidas por meio da aplicação de índice e pela utilização de medida de síntese ou estatística – mediana – que propiciou conhecer o posicionamento da distribuição dos valores (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Essas medidas são instrumentos úteis para a realização da Análise Exploratória de Dados (REIS, 2013). A evolução da RCL pode ser comparada com a evolução da Despesa Bruta com Pessoal (DBP).

As DEA foram identificadas em relação à DBP e à DLP de cada unidade pesquisada a partir da aplicação do indicador percentual de sua participação e a obtenção de sua diferença. E, na sequência, as DEA foram analisadas a partir de cada unidade que efetuou o seu registro em relação aos valores consolidados no exercício de referência, o que possibilitou visualizar sua participação no cômputo total dessa modalidade.

Os valores registrados em cada ano referente às variáveis RCL, DBP, DLP e DEA foram atualizados pelo Índice de Preço ao Consumidor (IPCA), com frequência anual. Esse índice é considerado o mais adequado para recompor a inflação, como já definiu o STF no RE n.º 870.947³⁷.

Ademais, para que se atingisse o objetivo de descrever o comportamento de DEA, mostrou-se mais apropriado adotar o IPCA, uma vez que foram explorados os comparativos da evolução de valores realizados anualmente com base no ano de 2007.

³⁷ Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 02 ago. de 2019.

3.3.2 O Comportamento de DEA em relação ao limite de gasto com pessoal

O objeto do estudo é o fenômeno DEA, a considerar a sua incidência, separadamente, por poder/órgão no Estado de Minas Gerais (Executivo, Legislativo, Judiciário, Tribunal de Contas e Ministério Público), e em conjunto, após consolidadas as informações, bem como a análise do seu comportamento no decorrer do período investigado. A pesquisa priorizou num primeiro momento o levantamento e a medição dos registros de DEA de cada unidade de análise em relação à RCL e, na sequência, a verificação de sua participação na despesa com pessoal.

Para o tratamento das informações quantitativas utilizaram-se as técnicas da Análise Exploratória de Dados consistente em resumir e organizar os dados por meio de tabelas, gráficos ou medidas numéricas, a estabelecer, a partir daí, dados resumidos e que apresentassem regularidade ou padrão nas observações. Essa descrição encontra consonância com os conceitos tratados por Reis (2008) e Martins e Theóphilo (2009).

O instrumento a partir do qual possibilitou-se visualizar o comportamento de DEA em relação ao cumprimento do limite de gasto com pessoal e, com isso, ser possível atingir o objetivo geral da pesquisa, foi o desenvolvimento de um indicador que oriente no sentido de demonstrar a real ocorrência desse tipo de elemento de despesa com pessoal num dado momento e numa determinada unidade. Para o autor Jannuzzi (2009) os indicadores apresentam-se como um mecanismo reconstrutor da realidade, o que torna possível a aproximação das dimensões reais do que está sendo vivenciado.

Com o objetivo de identificar o comportamento das DEA relacionadas com o limite de gasto com pessoal e averiguar a sua participação na DBP e na DLP em cada unidade pesquisada, individualmente ou com dados consolidados, propõe-se a utilização do Indicador de Participação de Despesa de Exercícios Anteriores na Despesa de Pessoal (IPDEA). A obtenção da diferença entre os indicadores levou ao resultado do IPDEA representativo do reflexo da ocorrência de DEA sobre o total do gasto com pessoal.

O Quadro 6 apresenta a representação da fórmula a ser utilizada para a medição da participação de DEA na despesa com pessoal.

Quadro 6 - Medição da participação de DEA na despesa com pessoal

Indicador	Fórmula	Descrição
Indicador de Participação DEA nas despesas de Pessoal (IPDEA)	$IPDEA_b = \frac{DEA_{t,i}}{DBP_{t,i}}$ e $IPDEA_l = \frac{DEA_{t,i}}{DLP_{t,i}}$	<p>IPDEA_{it} = Cálculo do indicador do ano <i>t</i> para a instituição <i>i</i> sobre a DBP e sobre a DLP.</p> <p>DEA = Despesas de Exercícios Anteriores do ano <i>t</i> e para a instituição <i>i</i>.</p> <p>DBP = Despesa Bruta com Pessoal do ano <i>t</i> e para a instituição <i>i</i>.</p> <p>DLP = Despesa Líquida com Pessoal do ano <i>t</i> e para a instituição <i>i</i>.</p>

Fonte: Elaboração própria (2019).

A fórmula de cálculo leva em conta o ano referência do registro das DEA, da DBP e da DLP, bem como a instituição sob análise.

3.3.3 Proposta de intervenção

A identificação dos valores de DEA dos Poderes e órgãos (CONS, GOVMG, ALMG, TJMG, TJMMG, TCEMG e MPMG), obtidos de forma pormenorizada; a análise de sua relação e participação no cômputo final do limite de despesa com pessoal; o conhecimento de sua incidência, preponderante em algumas unidades de pesquisa e em menor ocorrência em outras; e o exame do reflexo sobre o limite de gasto com pessoal permitiram visualizar o problema de pesquisa sob duas dimensões, quais sejam, jurídico-normativa e técnico-fiscal.

E da consideração desses eixos chega-se à proposição de um Plano de Ações de Acompanhamento de DEA (PAA-DEA) que possa ditar um *iter* para a compreensão, a detecção e o acompanhamento de situações tendentes ao desequilíbrio fiscal e ao descumprimento do art. 18 da Lei Complementar n.º 101/2000.

A proposta interventiva consiste em um protocolo de ações que conduzam à identificação e à interpretação das DEA, especificamente voltadas à análise das DEA lançadas sob o elemento de despesa com pessoal e encargos sociais.

Essas ações buscam a convergência dos eixos propostos a contemplar proposições que busquem harmonização da técnica à norma legal e constitucional.

Os resultados da pesquisa serão apresentados na seção seguinte, a qual se encontra subdividida em subseções que contêm as análises e as discussões dos dados encontrados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise e a discussão dos resultados da pesquisa são apresentadas nesta seção com o seu detalhamento a iniciar pela descrição da evolução da RCL, da DBP e da DLP. Na sequência, aborda-se o comportamento das DEA, a considerar a sua evolução e suas relações com o limite de gasto com pessoal e o aprofundamento nos dados encontrados referentes às unidades pesquisadas – consolidados – no estado e individualmente durante o recorte temporal de doze anos.

4.1 A EVOLUÇÃO DA RCL E DA DBP

O ponto de partida da primeira análise da pesquisa é a identificação da RCL ao longo do horizonte temporal – período de 2007 a 2018. A sua evolução deu-se de forma a registrar um crescimento em relação ao ano de 2007 com o alcance de 26,77% até o ano de 2018 (TABELA 1). Observa-se o recuo do seu crescimento a partir do ano de 2015, contrariamente a uma linha ascendente verificada no período de 2009 a 2014. No conjunto de valores atribuídos à RCL no período de análise obteve-se o valor mediano de R\$ 43.141.298.799,57. A RCL do ano de 2007 foi de R\$ 23.803.678.212,72 e fechou o ano de 2018 no valor de R\$ 56.345.444.787,97.

Tabela 1 - Evolução da RCL e da DBP do Estado de Minas Gerais. (Em mil)

Ano	Valor RCL	Valor RCL Atualizado	Evolução	Valor DBP	Valor DBP Atualizado	Evolução
2007	23.803.678,00	23.803.678,00	0,00	15.697.115,00	15.697.115,00	0,00
2008	29.242.489,00	25.208.642,00	16,00	18.264.742,00	16.623.606,00	9,87
2009	29.118.469,00	26.295.639,00	10,73	18.908.892,00	17.340.416,00	9,05
2010	33.179.151,00	27.849.448,00	19,14	22.233.326,00	18.365.061,00	21,06
2011	37.284.183,00	29.660.526,00	25,70	25.536.292,00	19.559.359,00	30,56
2012	40.371.093,00	31.392.285,00	28,60	29.199.508,00	20.701.352,00	41,05
2013	43.141.298,00	33.247.820,00	29,76	32.411.964,00	21.924.967,00	47,83
2014	47.644.235,00	35.378.208,00	34,67	36.536.270,00	23.329.832,00	56,61
2015	51.643.235,00	39.154.301,00	31,90	43.415.206,00	25.819.941,00	68,15
2016	53.731.469,00	41.616.362,00	29,11	46.925.408,00	27.443.525,00	70,99
2017	55.173.574,00	42.842.922,00	28,78	49.848.985,00	28.252.368,00	76,44
2018	56.345.444,00	44.447.603,00	26,77	50.733.752,00	29.310.560,00	73,09

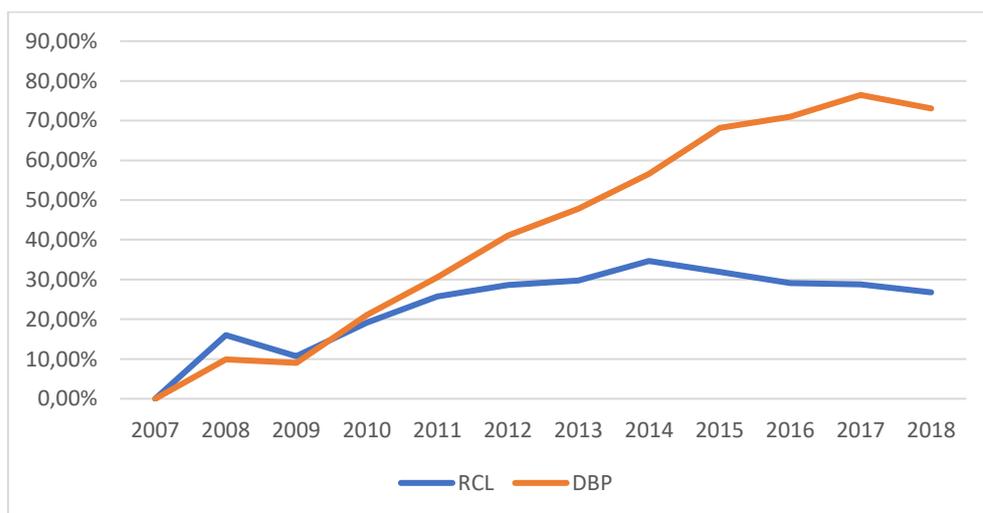
Fonte: Elaboração própria com base nos dados do RGF (2019).

Por outro lado, numa análise comparativa, o crescimento da DBP atingiu o percentual de 73,09% no ano de 2018 com base no ano de 2007. Verifica-se sua evolução contínua durante o período pesquisado, conforme dados constantes da Tabela 1.

A RCL apresentou um crescimento acima do índice de evolução da DBP somente nos anos iniciais da pesquisa (2008 e 2009). A partir do ano de 2010, os valores da DBP em relação à RCL comportam-se de forma evolutiva até o final do período investigado (GRÁFICO 2).

Percebe-se uma diferença entre os percentuais correspondentes à evolução da RCL e da DBP na ordem de 46,32%, a ficar evidenciado que o valor da despesa bruta, após o ano de 2009, manteve-se superior até o final do período da série temporal pesquisada.

Gráfico 2 - Evolução do índice de crescimento da RCL e da DBP



Fonte: Elaboração própria (2019).

Com esses resultados emerge a evidência de que a execução da DBP em nível superior à realização da RCL refletirá no cálculo da despesa líquida. Segue-se à próxima subseção a qual descreverá a DLP e sua relação com a RCL.

4.2 A DLP (STN E TCE) E A SUA RELAÇÃO COM A RCL

A DLP origina-se da DBP e o seu montante final está a depender dos valores a serem deduzidos da DBP. O limite de gasto total com pessoal é definido pela DLP sobre a RCL. Os dados contidos no RGF, segundo orientações da STN e do TCEMG, respectivamente, evidenciam particularidades relacionadas à forma metodológica de apuração do cálculo do total da DLP.

Somente no ano de 2018 que os dados referentes aos valores da DLP apresentam-se idênticos nos RGF confeccionados pelo Governo do estado – Poder Executivo – e do Consolidado. Diante disso, os dados informam que houve convergência a um valor único da DLP somente no ano de 2018, posto que se verificou a uniformização da metodologia e aderência às regras da STN em cumprimento à LRF (TABELA 2).

Tabela 2 - Comparativo entre os valores DLP - STN e TCEMG. (Em mil)

Ano	DLP - RGF STN	DLP - RGF STN Atualizado	Evolução %	DLP - RGF TCEMG	DLP - RGF TCEMG Atualizado	Evolução %
2007	13.282.767,00	13.282.767,00	0,00	9.362.563,00	9.362.563,00	0,00
2008	15.883.267,00	14.066.756,00	12,91	10.943.191,00	9.915.169,00	10,37
2009	16.142.113,00	14.673.315,00	10,01	11.421.228,00	10.342.711,00	10,43
2010	19.139.727,00	15.540.361,00	23,16	13.049.214,00	10.953.862,00	19,13
2011	17.734.532,00	16.550.966,00	7,15	15.211.627,00	11.666.203,00	30,39
2012	20.250.596,00	17.517.311,00	15,60	17.376.661,00	12.347.346,00	40,73
2013	22.009.791,00	18.552.724,00	18,63	19.292.992,00	13.077.173,00	47,53
2014	25.221.858,00	19.741.508,00	27,76	21.448.248,00	13.915.106,00	54,14
2015	29.603.664,00	21.848.618,00	35,49	24.235.446,00	15.400.334,00	57,37
2016	31.662.953,00	23.222.481,00	36,35	25.973.104,00	16.368.723,00	58,68
2017	32.975.761,00	23.906.918,00	37,93	26.985.435,00	16.851.158,00	60,14
2018	43.095.423,00	24.802.351,00	73,76	43.095.423,00	17.482.318,00	146,51

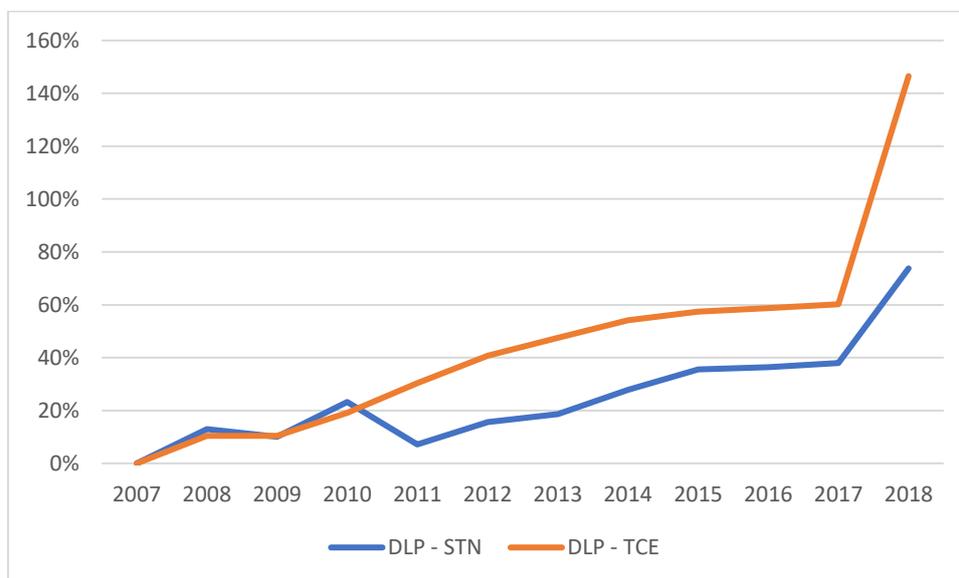
Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF (2019).

Pelo exame das informações encaminhadas à STN, os dados relacionados ao comportamento da DLP demonstram que houve uma evolução que acompanhou o próprio crescimento da DBP. Assim, o seu crescimento atingiu, em 2018, a marca de 73,76% em comparação ao ano de 2007.

Em paralelo, de acordo com as informações remetidas ao TCEMG, o RGF em seu Anexo I contém dados que apresentam uma evolução da DLP, em relação ao ano de 2007, de 146,51%.

A comparação entre os valores da DLP informados para os dois órgãos (STN e TCE) revela uma evolução que não se fez uniforme ao longo de onze anos, conforme Gráfico 3.

Gráfico 3 - Comparativo DLP informada no RGF - STN e TCEMG



Fonte: Elaboração própria (2019).

A diferença de valores da DLP informados à STN e ao TCEMG mostra-se relevante, pois: (i) durante o período de 2007 a 2017 as informações remetidas ao TCEMG consideraram a dedução dos valores referentes aos gastos com os aposentados e os pensionistas na forma orientada pelas IN n.º 01/2001 e n.º 05/2001, o que contribui para a redução do valor da DLP em relação àquela informada à STN; (ii) o ano de 2018 revela um aumento importante do valor da DLP tendo em vista que o Poder Executivo, ao consolidar as informações do estado o fez de forma a aplicar a IN n.º 01/2018, ainda que esta somente entraria em vigor em 01/01/2019, deixando, por conseguinte, de deduzir os valores relativos aos gastos com inativos e pensionistas. E a implicação disso é caracterização da elevação do limite total de gasto com pessoal, sob a normatividade do TCEMG, em patamar idêntico ao informado à STN.

Superada a descrição do comportamento da DLP e, a levar em conta a evolução registrada a partir das informações encaminhadas à STN, com a metodologia nos moldes da LRF, passa-se à análise de sua relação com a RCL, a ter por base o ano de 2007.

A RCL com sua evolução na ordem de 26,77% revela-se aquém da evolução DLP a qual apresentou o percentual de 73,76%.

Nos moldes apresentados na Tabela 3, a comparação entre a evolução da RCL e da DLP evidencia uma diferença entre seus percentuais de 46,99%, a configurar a preponderância do aumento dessa despesa sobre aquela receita.

Tabela 3 - Relação entre a evolução da RCL e a DLP (STN). (Em mil)

Ano	Valor RCL	RCL Atualizado	Evolução %	DLP RGF STN	DLP - RGF STN Atualizado	Evolução %
2007	23.803.678,00	3.803.678,00	0,00	13.282.767,00	13.282.767,00	0,00
2008	29.242.489,00	5.208.642,00	16,00	15.883.267,00	14.066.756,00	12,91
2009	29.118.469,00	6.295.639,00	10,73	16.142.113,00	14.673.315,00	10,01
2010	33.179.151,00	7.849.448,00	19,14	19.139.727,00	15.540.361,00	23,16
2011	37.284.183,00	9.660.526,00	25,70	17.734.532,00	16.550.966,00	7,15
2012	40.371.093,00	1.392.285,00	28,60	20.250.596,00	17.517.311,00	15,60
2013	43.141.298,00	3.247.820,00	29,76	22.009.791,00	18.552.724,00	18,63
2014	47.644.235,00	5.378.208,00	34,67	25.221.858,00	19.741.508,00	27,76
2015	51.643.235,00	9.154.301,00	31,90	29.603.664,00	21.848.618,00	35,49
2016	53.731.469,00	1.616.362,00	29,11	31.662.953,00	23.222.481,00	36,35
2017	55.173.574,00	2.842.922,00	28,78	32.975.761,00	23.906.918,00	37,93
2018	56.345.444,00	4.447.603,00	26,77	43.095.423,00	24.802.351,00	73,76

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do RGF (2019).

Os achados revelam que, com base no ano de 2007, a RCL teve um crescimento superior à DLP nos anos de 2008, 2009 e 2011 a 2014. Portanto nos anos de 2010 e 2015 a 2018, a DLP comportou-se de forma evolutiva em percentuais acima daqueles referentes à RCL.

Os limites do gasto total com pessoal pelos Poderes e órgãos, durante o período pesquisado, encontram-se descrito na Tabela 4, para os quais se valeu a pesquisa em realçar o reflexo da interpretação dada pelo TCEMG quanto à dedução de valores referentes aos inativos e pensionistas. Percebe-se com isso um fator preponderante que contribuiu para a redução do índice de gasto com pessoal contrária à LRF (ROCHA, 2018).

E essa controvérsia quanto à forma de aplicação dos artigos 18 e 19 da LRF com relação às contas mineiras do ano de 2015, no que concerne àquelas deduções, em desacordo com as orientações federais, foi objeto de registro no

Parecer do TCEMG – Balanço Geral do Estado – Proc. n.º 977.590³⁸, pelo então Relator Conselheiro Wanderley Ávila nos termos seguintes:

Ressalte-se que essa metodologia é diferente da adotada pela STN e, no nosso entendimento, flagrantemente ilegal por contrariar a literalidade daquilo que foi estabelecido pela LRF.

Ao seguir essa interpretação, essas despesas eram deduzidas do valor bruto, portanto com redução do valor líquido e, conseqüentemente, a ser considerado um fator importante que contribuiu positivamente no cálculo do limite de gasto total com pessoal.

Observa-se que, precisamente no ano de 2018, com o cumprimento da IN 01/2018 do TCEMG, o limite de gasto total com pessoal coincide com o percentual apurado segundo a metodologia da STN.

Sob o aspecto do cumprimento dos limites impostos pela LRF, são precisas as informações constantes na Tabela 4 que identificam a extrapolação por parte do Poder Executivo – GOVMG – nos anos de 2016 (49,29%), 2017 (49,99%) e 2018 (66,65%) – sob a utilização da metodologia da STN.

E, com relação aos valores consolidados do Estado de Minas Gerais, registra-se a infringência do limite no ano de 2018 (76,48%), com a adoção da metodologia já unificada pelo TCEMG, em consonância com a STN e art. 18 *caput* e art. 19, § 1º da LRF.

Os achados referentes aos valores distintos da DLP (informados à STN e ao TCEMG), a considerar o seu aumento superior ao da RCL, permitem inferir um ponto que merece destaque que a possibilidade de reflexo negativo frente ao gasto dessa natureza, ou seja, de aumento do índice total de gasto com pessoal.

Por conseqüência, essa assertiva vem demonstrar que, quanto menor o valor da DLP, menor o índice do total de gasto com pessoal nos termos da LRF, o que influencia no cumprimento do limite de gasto dentro do patamar legal, conforme leitura da Tabela 4.

³⁸ Disponível em: www.tce.mg.gov. Acesso em: 20 mai. 2019.

Tabela 4 - Comparativo dos limites de gasto com pessoal informados no RGF - STN e TCEMG. (Em %)

DADOS	RGF	%/RCL	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
CONS	STN	60	55,80	54,32	55,44	57,69	47,57	50,16	51,02	52,94	57,32	58,93	59,76	76,48
	TCE		39,33	37,42	39,22	39,33	40,80	43,04	44,72	45,02	46,93	48,34	48,91	76,48
GOV	STN	49	46,37	45,76	46,16	48,61	38,85	40,73	41,49	43,49	47,91	49,29	49,99	66,65
	TCE		31,25	29,98	31,11	31,43	32,73	34,24	35,78	36,08	38,06	39,28	39,80	66,65
ALMG	STN	2	1,42	1,44	1,55	1,54	1,47	1,57	1,58	1,48	1,53	1,65	1,69	1,73
	TCE		1,01	1,07	1,17	1,16	1,12	1,23	1,20	1,17	1,17	1,27	1,26	1,30
TJMG	STN	5,91	5,32	4,76	5,21	5,15	4,91	5,23	5,24	5,25	5,10	5,21	5,28	5,28
	TCE		4,77	4,33	4,75	4,67	4,81	5,15	5,17	5,18	5,03	5,14	5,22	5,23
TJMMG	STN	0,09	0,08	0,06	0,07	0,06	0,06	0,07	0,06	0,06	0,06	0,05	0,06	0,06
	TCE		0,05	0,04	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,04	0,05
MPMG	STN	2	1,85	1,60	1,70	1,62	1,58	1,73	1,75	1,76	1,83	1,86	1,87	1,85
	TCE		1,600	1,44	1,44	1,42	1,50	1,63	1,69	1,68	1,78	1,81	1,82	1,81
TCEMG	STN	1	0,76	0,69	0,74	0,71	0,68	0,78	0,88	0,90	0,89	0,87	0,88	0,88
	TCE		0,65	0,56	0,61	0,60	0,58	0,73	0,82	0,86	0,83	0,79	0,77	0,77

Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF (2019).

Os demais Poderes e órgãos (ALMG, TJMG, TJMMG, MPMG e TCEMG) não ultrapassaram seus limites máximos de gasto total com pessoal.

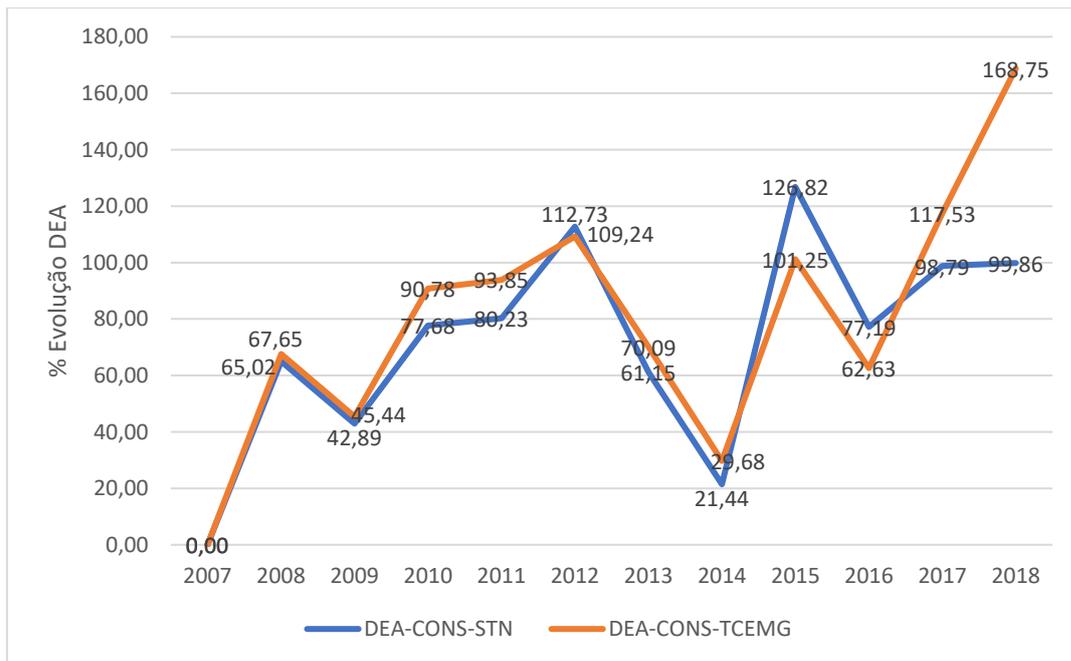
Após a análise do comportamento da RCL, da DBP e da DLP, a próxima seção ocupa-se de explicar sobre os resultados relacionados ao comportamento de DEA.

4.3 O COMPORTAMENTO DE DEA NO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os resultados da pesquisa indicam que as DEA do estado procederam-se de forma evolutiva dentro do período de doze anos. O ponto de partida é o ano de 2007 e o exame das informações tem por referência os RGF demonstrados de acordo com a STN e o TCEMG, respectivamente, a levar em conta, primeiro, os dados CONS, e num segundo momento, os dados das demais unidades individualmente.

Os dados referentes às DEA CONS divergem nos relatórios da STN e TCEMG, sendo coincidente a informação somente nos anos de 2018. As unidades GOVMG, ALMG e TCEMG demonstram valores idênticos nos dois relatórios ao longo do período pesquisado. O Gráfico 4 apresenta o comportamento de DEA ao longo de doze anos, relativamente ao ano base de 2007, conforme registrado nos relatórios enviados à STN e ao TCEMG.

Gráfico 4 - Comportamento de DEA consolidado em relação a 2007



Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos RGF - STN e TCEMG (2019).

Individualmente consideradas as unidades, os seus valores de DEA apresentados à STN tiveram a soma coincidente com o valor CONS nos anos 2007 a 2017.

Apurou-se, contudo, uma divergência dos valores de DEA contidos nos relatórios (STN e TCEMG) em todo o período analisado da unidade TJMG. As unidades TJMMG e MPMG enviaram dados coincidentes nos dois relatórios somente nos anos 2011/2012 e 2007/2008 e 2010, respectivamente.

Por outro lado, a soma das DEA informadas pelas unidades ao TCEMG apresenta-se divergente nos anos de 2007, 2009, 2012 e 2014.

A depender do destino do relatório exigido pelos órgãos receptores dos dados relacionados às despesas com pessoal, especificamente às informações de DEA, o registro de DEA CONS possuirá, portanto, valores expressados de forma distinta.

4.3.1 Comportamento das DEA CONS – RGF STN

O comportamento das DEA no elemento de despesa com pessoal referente ao valor CONS mostra-se irregular, mas de forma a evidenciar uma inclinação contínua ao crescimento desse fenômeno em relação ao ano inicial da pesquisa – 2007.

O registro de DEA CONS apresenta picos de recuo nos anos de 2009, 2013, 2014 e 2016 comparado aos anos anteriores, respectivamente, conforme demonstrado na Tabela 5.

A evolução de DEA atingiu a marca de 99,86% em 2018 e o menor registro desse fenômeno é percebido no ano de 2014 no percentual de 21,44%.

O maior crescimento de DEA em relação ao ano de 2007 foi registrado em 2015, o qual atingiu 126,82%, o que evidencia a sua superação em relação à evolução da RCL (31,90%) e da DBP (68,15%) nesse mesmo período.

Esses achados revelam-se em consonância com a afirmação de Silva, Batista e Nascimento (2017), quanto ao crescimento de DEA tornar-se gradativamente um expediente de melhoramento de indicadores que refletem no limite de gasto com pessoal.

A linha crescente do fenômeno de DEA CONS é perceptível, entretanto, há unidades pesquisadas que apresentaram registro dessa despesa de forma decrescente como se verá adiante.

Tabela 5 - DEA - valor realizado, atualizado e % de evolução em relação ao ano de 2007 - STN (Em Mil)

(continua)

ANO	CONSOLIDADO			GOVMG			ALMG			TJMG		
	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %
2007	289.694,00	289.694,00	0,00	8.514,00	8.514,00	0,00	72.022,00	72.022,00	0,00	141.572,00	141.572,00	0,00
2008	506.284,00	306.793,00	65,02	19.888,00	9.016,00	120,58	81.912,00	76.273,00	7,39	277.605,00	149.928,00	85,16
2009	457.293,00	320.022,00	42,89	19.195,00	9.405,00	104,09	102.883,00	79.561,00	29,31	239.125,00	156.393,00	52,90
2010	602.218,00	338.932,00	77,68	7.624,00	9.961,00	-23,46	131.958,00	84.263,00	56,60	300.880,00	165.634,00	81,65
2011	650.584,00	360.973,00	80,23	80.661,00	10.609,00	660,31	124.916,00	89.743,00	39,19	277.556,00	176.406,00	57,34
2012	812.720,00	382.049,00	112,73	150.329,00	11.228,00	1.238,88	102.201,00	94.982,00	7,60	397.343,00	186.705,00	112,82
2013	652.062,00	404.631,00	61,15	86.217,00	11.892,00	625,00	70.697,00	100.596,00	-29,72	333.127,00	197.741,00	68,47
2014	522.890,00	430.558,00	21,44	67.904,00	12.654,00	436,62	22.845,00	107.042,00	-78,66	295.579,00	210.412,00	40,48
2015	1.080.844,00	476.514,00	126,82	86.820,00	14.004,00	519,94	30.036,00	118.468,00	-74,65	802.829,00	232.870,00	244,75
2016	897.404,00	506.478,00	77,19	32.717,00	14.885,00	119,80	30.178,00	125.917,00	-76,03	588.847,00	247.513,00	137,91
2017	1.036.510,00	521.405,00	98,79	61.421,00	15.324,00	300,82	78.453,00	129.628,00	-39,48	580.028,00	254.808,00	127,63
2018	1.081.096,00	540.935,00	99,86	60.584,00	15.898,00	281,08	11.765,00	134.483,00	-91,25	659.602,00	264.352,00	149,52

Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos RGF – STN (2019).

Tabela 5 - DEA – valor realizado, atualizado e % de evolução em relação ao ano de 2007 - STN. (Em Mil)
(conclusão)

ANO	TJMMG			TCEMG			MPMG		
	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %
2007	1.297,00	1.297,00	0,00	6.706,00	6.706,00	0,00	59.582,00	59.582,00	0,00
2008	2.909,00	1.374,00	111,78	20.025,00	7.101,00	181,98	103.941,00	63.099,00	64,73
2009	132,00	1.433,00	-90,75	20.141,00	7.408,00	171,89	75.813,00	65.820,00	15,18
2010	1.760,00	1.518,00	15,98	26.962,00	7.845,00	243,65	133.032,00	69.709,00	90,84
2011	0,00	1.616,00	-100,00	20.236,00	8.356,00	142,18	147.213,00	74.242,00	98,29
2012	0,00	1.711,00	-100,00	10.362,00	8.843,00	17,17	152.483,00	78.577,00	94,06
2013	3.388,00	1.812,00	86,99	10.310,00	9.366,00	10,08	148.320,00	83.222,00	78,22
2014	2.069,00	1.928,00	7,33	12.876,00	9.966,00	29,20	121.613,00	88.554,00	37,33
2015	4.620,00	2.134,00	116,51	2.509,00	11.030,00	-77,25	154.026,00	98.006,00	57,16
2016	5.260,00	2.268,00	131,90	3.246,00	11.724,00	-72,31	237.154,00	104.169,00	127,66
2017	7.788,00	2.335,00	233,52	9.126,00	12.069,00	-24,38	299.690,00	107.239,00	179,46
2018	7.852,00	2.422,00	224,12	22.064,00	12.521,00	76,21	333.311,00	111.256,00	199,59

Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos RGF – STN (2019).

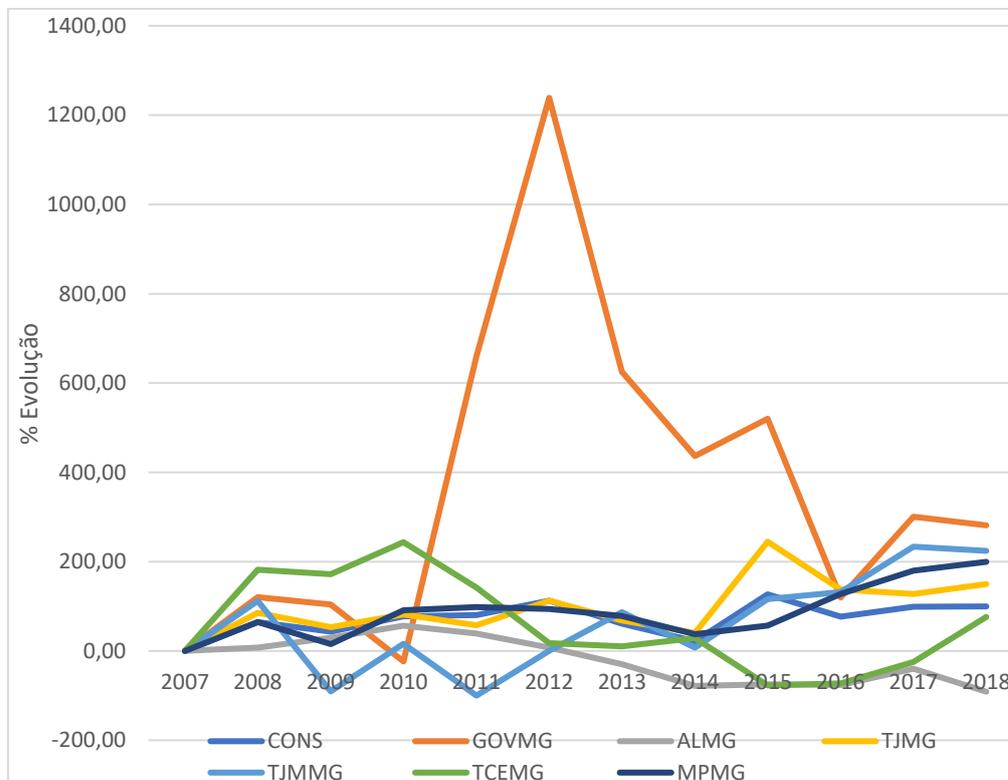
Os dados a partir dos quais levaram aos achados constantes da Tabela 5 possuem sua expressão no RGF disponibilizado conforme normatização da STN.

Lado outro, o exame dos dados informados no RGF conforme instruções do TCEMG será objeto de exposição em outra seção após a explanação do comportamento das DEA das demais unidades, conforme RGF – STN, que se fará na subseção seguinte.

4.3.2 Comportamento das DEA GOVMG, ALMG, TJMG, TJMMG, TCEMG e MPMG – RGF STN

Os RGF encaminhados à STN relacionados ao período pesquisado apresentaram os dados de DEA numa linha evolutiva na maioria das unidades investigadas, no entanto a sobressair um pico de crescimento isolado para os dados da unidade GOVMG e para as unidades TJMG, TJMMG e MPMG, conforme Gráfico 5.

Gráfico 5 - Comportamento de DEA em relação a 2007 – RGF/STN



Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos RGF – STN (2019).

As linhas de evolução das DEA entre as unidades revelam-se desiguais e evidenciam a discrepância de sua ocorrência se comparada à totalidade de DEA CONS.

A unidade GOVMG que registrou um recuo de 23,46% negativo no ano de 2010, atingiu uma evolução de DEA, comparada ao ano base de 2007, de 1.238,88% no ano de 2012 e finalizou o período de 2018 com a marca de 281,08 % conforme Tabelas 5.

A ALMG apresentou no ano de 2010 o seu maior lançamento (56,60% em relação a 2007), e a partir de então, essa unidade registra uma redução nos anos posteriores, com a ocorrência do menor índice em 2018 - DEA em 91,25% negativo relativamente ao ano base.

O TJMG que apresentou uma evolução no ano de 2014 de 40,48%, seu menor crescimento em relação ao ano de 2007, chegou à marca de 244,75% no ano de 2015.

O TJMMG teve a sua maior evolução de registro de DEA no ano de 2017 ao atingir 233,52%.

O comportamento do registro de DEA do TCEMG apresentou uma evolução no ano de 2010, chegando a 243,65% comparado a 2007, com um recuo no ano de 2015 de 77,25% negativo e fechou em 2018 com 76,21% em ascensão.

O MPMG que apresentou sua menor evolução de 15,18% no ano de 2009, registrou o maior valor de DEA no ano de 2018 - 199,59% a partir de 2007.

4.3.3 Comportamento das DEA CONS – RGF TCEMG

O total de DEA CONS informado ao TCEMG apresentou-se discrepante do ano 2007 a 2017 em comparação com os dados CONS enviados à STN, conforme já salientado alhures (TABELA 6).

A considerar a divergência de DEA CONS no decorrer do período pesquisado, ainda que em 2018 tenha convergido o valor de DEA, o percentual de evolução em relação ao ano de 2007 resultou em 168,75% (RGF - TCEMG).

Tabela 6 - DEA – valor realizado, atualizado e % de evolução em relação ao ano de 2007 – TCEMG. (Em Mil)

(continua)

ANO	Consolidado			GOVMG			ALMG			TJMG		
	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %
2007	215.435,00	215.435,00	0,00	8.514,00	8.514,00	0,00	72.022,00	72.022,00	0,00	67.373,00	67.373,00	0,00
2008	382.506,00	228.150,00	67,65	19.888,00	9.016,00	120,58	81.912,00	76.273,00	7,39	154.746,00	71.350,00	116,88
2009	346.126,00	237.988,00	45,44	19.195,00	9.405,00	104,09	102.883,00	79.561,00	29,31	128.086,00	74.427,00	72,10
2010	480.873,00	252.051,00	90,78	7.624,00	9.961,00	-23,46	131.958,00	84.263,00	56,60	181.148,00	78.825,00	129,81
2011	520.384,00	268.442,00	93,85	80.661,00	10.609,00	660,31	124.916,00	89.743,00	39,19	141.380,00	83.951,00	68,41
2012	594.489,00	284.116,00	109,24	150.329,00	11.228,00	1.238,88	102.201,00	94.982,00	7,60	163.701,00	88.852,00	84,24
2013	511.813,00	300.190,00	70,09	86.217,00	11.892,00	625,00	70.697,00	100.596,00	-29,72	166.637,00	94.104,00	77,08
2014	415.220,00	320.190,00	29,68	67.904,00	12.654,00	436,62	22.845,00	107.042,00	-78,66	146.882,00	100.134,00	46,68
2015	713.170,00	354.366,00	101,25	86.820,00	14.004,00	519,94	30.036,00	118.468,00	-74,65	366.590,00	110.822,00	230,79
2016	612.531,00	376.649,00	62,63	32.717,00	14.885,00	119,80	30.178,00	125.917,00	-76,03	239.804,00	117.790,00	103,58
2017	843.471,00	387.750,00	117,53	61.421,00	15.324,00	300,82	78.453,00	129.628,00	-39,48	284.094,00	121.262,00	134,28
2018	1.081.096,00	402.273,00	168,75	60.584,00	15.898,00	281,08	11.765,00	134.483,00	-91,25	345.124,00	125.804,00	174,33

Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos RGF – TCEMG (2019).

Tabela 6 - DEA – valor realizado, atualizado e % de evolução em relação ao ano de 2007 – TCEMG. (Em Mil)
(conclusão)

ANO	TJMMG			TCE			MPMG		
	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %	Realizado	Atualizado	Evolução %
2007	1.236,00	1.236,00	0,00	6.706,00	6.706,00	0,00	59.582,00	59.582,00	0,00
2008	1.991,00	1.309,00	52,05	20.025,00	7.101,00	181,98	103.941,00	63.099,00	64,73
2009	5,00	1.365,00	-99,60	20.141,00	7.408,00	171,89	103.941,00	65.820,00	57,92
2010	147,00	1.446,00	-89,82	26.962,00	7.845,00	243,65	133.032,00	69.709,00	90,84
2011	0,00	1.540,00	-100,00	20.236,00	8.356,00	142,18	153.189,00	74.242,00	106,34
2012	0,00	1.630,00	-100,00	10.362,00	8.843,00	17,17	167.894,00	78.577,00	113,67
2013	863,00	1.727,00	-49,98	10.310,00	9.366,00	10,08	177.086,00	83.222,00	112,79
2014	1.489,00	1.837,00	-18,93	12.876,00	9.966,00	29,20	163.221,00	88.554,00	84,32
2015	3.696,00	2.033,00	81,73	2.509,00	11.030,00	-77,25	223.516,00	98.006,00	128,06
2016	1.536,00	2.161,00	-28,94	3.246,00	11.724,00	-72,31	305.049,00	104.169,00	192,84
2017	2.264,00	2.225,00	1,77	9.126,00	12.069,00	-24,38	408.110,00	107.239,00	280,56
2018	1.442,00	2.308,00	-37,50	22.064,00	12.521,00	76,21	433.135,00	111.256,00	289,31

Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos RGF – TCEMG (2019).

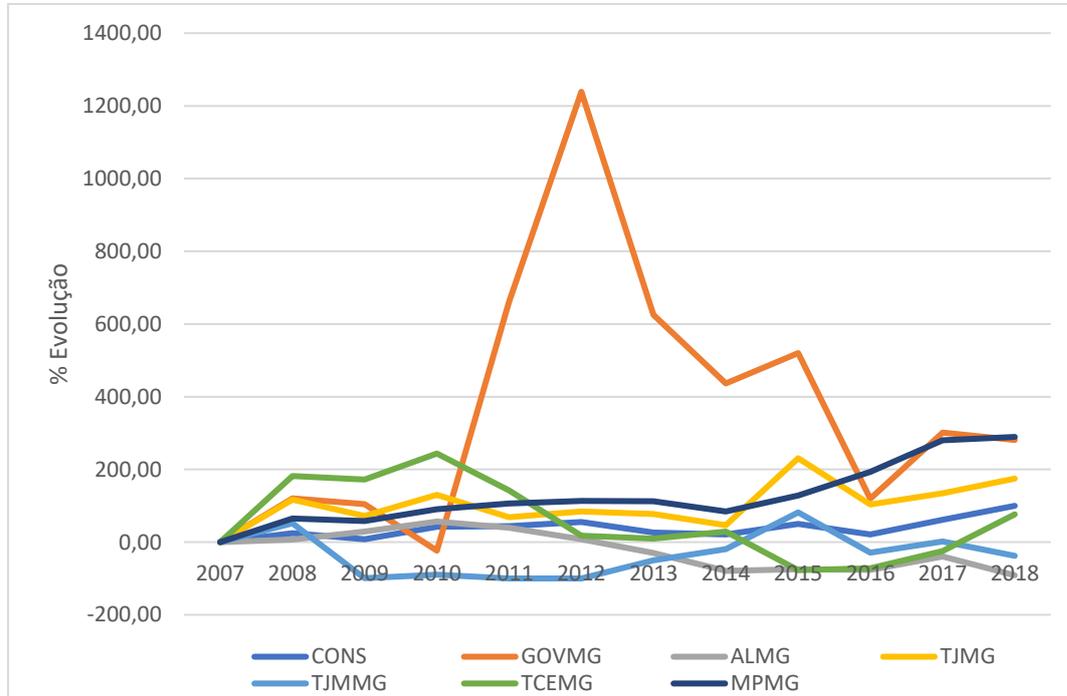
A soma dos valores das unidades individualmente consideradas, no RGF – TECMG coincide com o valor CONS informado nos anos de 2009 e 2018

4.3.4 Comportamento das DEA GOVMG, ALMG, TJMG, TJMMG, TCEMG e MPMG – RGF TCEMG

Inicialmente, os achados demonstram que as unidades GOVMG, ALMG e TCEMG são as únicas unidades que mantiveram o mesmo teor de informações enviadas à STN e TCEMG ao longo do período investigado, portanto não havendo discrepâncias entre os percentuais (TABELA 6).

A par das considerações destacadas à unidade GOVMG quanto ao comportamento de DEA, observa-se um crescimento importante do registro desse fenômeno na unidade MPMG que chega a ultrapassar a linha de evolução do GOVMG no ano de 2018 (GRÁFICO 6).

Gráfico 6 - Comportamento de DEA em relação a 2007 – RGF/TECMG



Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos RGF -TECMG (2019).

A unidade TJMG, numa linha de ascensão da ocorrência de DEA, alcançou o percentual de 230,79% no ano de 2015 comparativamente a 2007.

O TJMMG, que não registrou valores de DEA nos anos de 2011 e 2012, apresentou um percentual de recuo de sua ocorrência e fechou o período pesquisado em 37,50% negativo em relação ao ano de 2007. Os demonstrativos do RGF do TJMG e TJMMG trazem em suas notas explicativas a informação de registro de DEA referente aos servidores ativos, o que leva à conclusão de que os valores constantes de DEA relacionados aos inativos e pensionistas foram excluídos conforme metodologia implantada pela IN n.º 01/2001 e IN n.º 05/2001.

Na mesma linha de crescimento, o MPMG registrou DEA que atingiu no ano de 2018 o percentual de 289,31% em relação ao ano base.

A unidade ALMG, a partir do ano de 2011, tem reduzido os registros de DEA, a caracterizar sua excepcionalidade e a não sobressair sua incidência sobre os percentuais de crescimento da RCL desde o ano de 2011 e da DBP desde 2012.

A unidade TCEMG registrou percentuais de DEA abaixo da RCL e da DBP no período de 2012 a 2017.

Finalmente, as unidades GOVMG, TJMG, TJMMG, TCEMG e MPMG finalizaram o período de 2018 com seus percentuais de evolução de registro de DEA em patamar acima da evolução da RCL, da DBP e DLP em relação ao ano de 2007 e conforme RGF – STN.

4.4 A RELAÇÃO ENTRE DEA E RCL E ENTRE DEA DAS UNIDADES E DEA CONSOLIDADO

A pesquisa ocupou-se, também, de verificar a relação de DEA com a RCL e DEA das unidades com DEA CONS e, para isso, levou em consideração os dados constantes do RGF encaminhado à STN, tão somente.

Nesse ponto, cabe ressaltar que não foram considerados os dados referentes a DEA enviados ao TCEMG, e isso se justifica pelo fato de que neste momento da pesquisa optou-se por comparar as informações evidenciadas à luz da LRF, conforme metodologia orientada pela STN.

Individualmente considerados, os resultados apurados das unidades não se mostram relevantes, contudo observa-se que quanto ao CONS, as informações de DEA sobre a RCL repercutem no sentido de haver oscilações, algumas vezes crescentes, e outras, com recuo, a chamar a atenção para a maior composição do período, que atingiu o percentual de 2,09% da RCL no ano de 2015. Após essa

elevação, seguiu-se a uma queda no ano de 2016 e fechou a série pesquisada, com registro no patamar de 1,92% no ano de 2018, conforme Tabela 7.

Esse resultado revela-se expressivo quando se faz correspondência com o percentual de gasto total com pessoal de algumas unidades de análise, conforme determinado pela LRF, tendo por base de cálculo a RCL, como por exemplo a ALMG (2%), TCEMG (1%) e MPMG (2%).

Em outra vertente, o resultado da relação entre DEA de cada unidade e o valor de DEA consolidado, por exercício, apresentou pontos expressivos. Os achados informam percentuais relevantes de composição do DEA CONS, a preponderar a representatividade atingida pelas unidades TJMG e MPMG.

Conforme apresentado na Tabela 7, dentre as unidades, o TJMG registrou o maior percentual a compor DEA CONS em todos os anos pesquisados. O ponto mais alto atingido pelo TJMG em registro de DEA foi no ano de 2015, que alcançou a marca de 74,28% do total de DEA registrado nesse ano. Em 2018 fechou o percentual de 61,01% de DEA consolidado.

O MPMG destacou-se no ano de 2008 e nos anos de 2010 até 2018 com o segundo maior registro de DEA. Esse órgão iniciou em 2007 com o percentual representando 20,57%, com recuo nos anos de 2008, 2009, 2012 e 2015, e retorno à ascensão para a marca de 30,83% no ano de 2018.

A ALMG apresentou nos anos de 2007 e 2009 o segundo maior registro de DEA em relação às demais unidades, expressando os percentuais de 24,86% e 22,50% respectivamente. Os dados da pesquisa registram que a unidade apresentou um decréscimo de registro de DEA após o ano de 2009, finalizando o ano de 2018 com 1,09% do valor de DEA consolidado.

As DEA da unidade GOVMG representaram, no ano de 2012, o percentual de 18,50%. Foi registrado no de 2010 a menor ocorrência com 1,27%, tendo a unidade finalizado em 2018 com representatividade de 5,60% das DEA CONS.

O TCEMG teve percentuais que não ultrapassaram a 5%, com sua maior marca em 2010, de 4,48% e a menor em 2015 de 0,23% na formação de DEA CONS.

Tabela 7 - Representatividade das DEA na RCL e nas DEA CONS. (Em %)

ANO	CONS	GOVMG		ALMG		TJMG		TJMMG		TCEMG		MPMG	
	DEA/ RCL	DEA/ RCL	DEA/ DEA Cons.	DEA/ RCL	DEA/DEA Cons.	DEA/ RCL	DEA/ DEA Cons.	DEA/ RCL	DEA/ DEA Cons.	DEA/ RCL	DEA/ DEA Cons.	DEA/ RCL	DEA/ DEA Cons.
2007	1,22	0,04	2,94	0,30	24,86	0,59	48,87	0,01	0,45	0,03	2,31	0,25	20,57
2008	1,73	0,07	3,93	0,28	16,18	0,95	54,83	0,01	0,57	0,07	3,96	0,36	20,53
2009	1,57	0,07	4,20	0,35	22,50	0,82	52,29	0,00	0,03	0,07	4,40	0,26	16,58
2010	1,82	0,02	1,27	0,40	21,91	0,91	49,96	0,01	0,29	0,08	4,48	0,40	22,09
2011	1,74	0,22	12,40	0,34	19,20	0,74	42,66	0,00	0,00	0,05	3,11	0,39	22,63
2012	2,01	0,37	18,50	0,25	12,58	0,98	48,89	0,00	0,00	0,03	2,05	0,38	18,76
2013	1,51	0,20	13,22	0,16	10,84	0,77	51,09	0,01	0,52	0,02	2,04	0,34	22,75
2014	1,10	0,14	12,99	0,05	4,37	0,62	56,53	0,00	0,40	0,03	2,82	0,26	23,26
2015	2,09	0,17	8,03	0,06	2,78	1,55	74,28	0,01	0,43	0,00	0,23	0,30	14,25
2016	1,67	0,06	3,65	0,06	3,36	1,10	65,62	0,01	0,59	0,01	0,36	0,44	26,43
2017	1,88	0,11	5,93	0,14	7,57	1,05	55,96	0,01	0,75	0,02	0,88	0,54	28,91
2018	1,92	0,11	5,60	0,02	1,09	1,17	61,01	0,01	0,73	0,04	2,04	0,59	30,83

Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF – STN (2019).

A unidade TJMMG foi a que apresentou o menor percentual na formação das DEA CONS durante todo o período da pesquisa.

A exposição dos dados referentes à participação de DEA na despesa com pessoal encontra-se na subseção seguinte.

4.5 INDICADOR DE PARTICIPAÇÃO DE DEA NA DESPESA COM PESSOAL

A participação de DEA no gasto com pessoal é determinada pela sua relação com a DBP e DLP das unidades individualmente consideradas em cada ano de sua ocorrência e a partir dos dados contidos no RGF – STN. Os resultados expressam os reflexos consistentes na diferença entre essa participação que tende a influenciar o limite total da despesa com pessoal.

4.5.1 IPDEA consolidado

O comportamento de DEA referente aos dados consolidados no período de doze anos apresenta um caráter intermitente, o que refletiu na apuração do limite da despesa com pessoal, conforme (TABELA 8).

Tabela 8 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal – CONS – STN. (Em %).

ANO	DEA/RCL	DEA/DLP -IPDEA- bruto	DEA/DLP -IPDEA- líquido	Reflexos no limite de gasto
2007	1,22	1,85	2,18	0,34
2008	1,73	2,77	3,19	0,42
2009	1,57	2,42	2,83	0,41
2010	1,82	2,71	3,15	0,44
2011	1,74	2,55	3,67	1,12
2012	2,01	2,78	4,01	1,23
2013	1,51	2,01	2,96	0,95
2014	1,10	1,43	2,07	0,64
2015	2,09	2,49	3,65	1,16
2016	1,67	1,91	2,83	0,92
2017	1,88	2,08	3,14	1,06
2018	1,92	2,13	2,51	0,38

Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF - STN (2019).

O ano de 2012 registrou o percentual 1,23%, sendo o maior resultado a refletir sobre o total de gasto com pessoal, a favorecer o cumprimento do limite da LRF.

Os relatórios consolidados somente trouxeram informações nas notas explicativas nos anos de 2007 e 2008, sem fazer remissões ao registro de DEA.

Nos demais anos – 2009 a 2018 – nada consta nas notas explicativas.

4.5.2 IPDEA do Poder Executivo

A representatividade do IPDEA apurado no GOVMG, em todos os anos da pesquisa, foi menor em relação às demais unidades de análise. A repercussão desse gasto mostra-se com equivalência abaixo de 1% (TABELA 9).

Tabela 9 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal – GOVMG – STN. (Em %)

ANO	DEA/RCL	DEA/DLP -IPDEA- bruto	DEA/DLP -IPDEA- líquido	Reflexos no limite de gasto
2007	0,04	0,07	0,08	0,01
2008	0,07	0,13	0,15	0,01
2009	0,07	0,13	0,14	0,02
2010	0,02	0,04	0,05	0,00
2011	0,22	0,39	0,56	0,17
2012	0,37	0,62	0,91	0,28
2013	0,20	0,32	0,48	0,16
2014	0,14	0,22	0,33	0,10
2015	0,17	0,24	0,35	0,11
2016	0,06	0,08	0,12	0,04
2017	0,11	0,15	0,22	0,08
2018	0,11	0,14	0,16	0,02

Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF - STN (2019).

No âmbito do Poder Executivo, esse resultado encontra-se diluído entre as unidades orçamentárias internas do Governo, posto não terem sido objeto de análises os gastos de seus órgãos internos de forma individualizada.

Os relatórios somente exibiram notas explicativas nos anos de 2007 e 2008 e não referenciavam informações sobre o registro de DEA. Nos demais anos não foram registradas notas explicativas.

4.5.3 IPDEA da Assembleia Legislativa

O IPDEA na unidade ALMG apresentou-se elevado no ano de 2010, com a repercussão de 7,07% sobre o percentual de limite de gasto e, posteriormente, numa linha decrescente até o ano de 2016, finalizando o período pesquisado com 0,18%, conforme Tabela 10.

Tabela 10 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal – ALMG – STN. (Em %)

ANO	DEA/RCL	DEA/DLP IPDEA bruto	DEA/DLP IPDEA líquido	Reflexos no limite de gasto
2007	0,30	16,09	21,35	5,26
2008	0,28	14,31	19,40	5,09
2009	0,35	16,48	22,78	6,30
2010	0,40	18,81	25,88	7,07
2011	0,34	16,87	22,73	5,85
2012	0,25	12,58	16,05	3,47
2013	0,16	8,53	10,36	1,84
2014	0,05	2,71	3,24	0,54
2015	0,06	3,22	3,78	0,56
2016	0,06	2,92	3,40	0,49
2017	0,14	6,96	8,42	1,47
2018	0,02	1,03	1,21	0,18

Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF - STN (2019).

As notas explicativas constantes do RGF da ALMG trazem informações sobre a existência de DEA que dizem respeito ao período de 1994 a 2002. Esses dados constaram no RGF enviado à STN e ao TCEMG nos anos de 2007 a 2014.

4.5.4 IPDEA do Tribunal de Justiça

A unidade pesquisada TJMG apresentou registros de DEA em seus RGF com inclinação à evolução do percentual nos anos de 2008, 2010, 2012. Em 2007 iniciou com 2,77%, com elevação de seu maior percentual de 11,50% a refletir no limite de gasto no ano de 2015 (TABELA 11).

Tabela 11 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal - TJMG - STN. (Em %)

ANO	DEA/RCL	DEA/DLP IPDEA bruto	DEA/DLP IPDEA líquido	Reflexos no limite de gasto
2007	0,59	8,40	11,17	2,77
2008	0,95	14,09	19,95	5,86
2009	0,82	11,48	15,75	4,27
2010	0,91	12,69	17,62	4,93
2011	0,74	10,51	15,17	4,66
2012	0,98	12,88	18,80	5,93
2013	0,77	10,30	14,73	4,43
2014	0,62	8,30	11,82	3,52
2015	1,55	18,96	30,46	11,50
2016	1,10	13,77	21,05	7,28
2017	1,05	12,90	19,93	7,03
2018	1,17	13,87	22,15	8,29

Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF - STN (2019).

Observa-se que a unidade TJMG finaliza o ciclo de pesquisa, após dois anos de queda, com ascensão de seu percentual no ano de 2018, a configurar a repercussão negativa no limite de gasto na marca de 8,29%.

Registre-se, ainda, que mesmo pelo fato de não existir esclarecimentos em notas explicativas do CONS, foram verificadas nas DEA registradas pelo TJMG as deduções de valores relativos aos gastos com inativos e pensionistas dos servidores ativos, o que reflete a repercussão das IN n.º 01/2001 e n.º 05/2001 do TCEMG também na modalidade de DEA.

4.5.5 IPDEA do Tribunal de Justiça Militar

O IPDEA apurado com relação ao TJMMG apresenta comportamento bastante irregular durante o início do período de análise, com evolução num segundo momento a partir de 2014, e registra queda no último ano de análise.

A maior repercussão no limite de gasto com pessoal é registrada no ano de 2017, com o percentual de 7,39%, conforme Tabela 12.

Tabela 12 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal - TJMMG - STN. (Em %)

ANO	DEA/RCL	DEA/DLP IPDEA bruto	DEA/DLP IPDEA líquido	Reflexos no limite de gasto
2007	0,01	5,69	7,22	1,52
2008	0,01	11,86	15,81	3,95
2009	0,00	0,55	0,62	0,07
2010	0,01	6,84	8,11	1,27
2011	0,00	0,00	0,00	0,00
2012	0,00	0,00	0,00	0,00
2013	0,01	9,92	12,54	2,62
2014	0,00	6,18	7,49	1,30
2015	0,01	11,76	15,59	3,83
2016	0,01	13,01	17,65	4,64
2017	0,01	17,35	24,73	7,39
2018	0,01	16,15	22,51	6,36

Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF - STN (2019).

Essa unidade de pesquisa não apresentou indicador de participação nos anos de 2011 e 2012, dado o fato de ausência de registro de DEA. Os achados revelam que o TJMG foi a única unidade pesquisada que não registrou essa modalidade no elemento de despesa com pessoal em dois anos consecutivos.

4.5.6 IPDEA do Tribunal de Contas do Estado

O comportamento de DEA da unidade TCEMG, a partir dos indicadores apurados quanto à sua participação na despesa de pessoal, caracteriza-se por um reflexo negativo de 4,23% no ano de 2008, seguindo de queda no ano seguinte, entretanto a inclinação à elevação da repercussão no limite de gasto é percebida nos anos de 2009 e 2010 e gradativamente a partir do ano de 2015.

Assim, conforme Tabela 13, no o ano inicial da pesquisa, o efeito sobre o gasto de pessoal foi de 0,81% e com inclinação à elevação no final do período, com o registro de 0,99% no ano de 2018.

Tabela 13 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal – TCEMG – STN. (Em %)

ANO	DEA/RCL	DEA/DLP IPDEA bruto	DEA/DLP IPDEA líquido	Reflexos no limite de gasto
2007	0,03	2,89	3,70	0,81
2008	0,07	7,90	12,12	4,23
2009	0,07	7,48	9,36	1,88
2010	0,08	9,05	11,48	2,43
2011	0,05	6,39	7,91	1,51
2012	0,03	2,61	3,28	0,67
2013	0,02	2,17	2,69	0,52
2014	0,03	2,32	2,97	0,65
2015	0,00	0,44	0,55	0,11
2016	0,01	0,56	0,69	0,14
2017	0,02	1,47	1,88	0,41
2018	0,04	3,47	4,46	0,99

Fonte: Elaboração própria (2019).

O TCEMG publicou nos anos de 2007 e 2008 somente o RGF com a metodologia orientada pelas Instruções Normativas 01/2001 e 05/2001, mas fez constar em suas notas explicativas que “de outra forma, incluídas as despesas com inativos e pensionistas o percentual” da despesa total com pessoal passaria a ser de 0,7615% e 0,6898%³⁹ respectivamente.

A partir do ano de 2009 as publicações dos relatórios de acordo com orientações da STN foram simultâneas com as do TCEMG.

4.5.7 IPDEA do Ministério Público

Os percentuais de IPDEA da unidade MPMG apresentam-se, de forma geral, em ascensão, comparado o seu registro a partir do ano de 2007.

A Tabela 14 demonstra que os indicadores de participação de DEA na despesa com pessoal elevam-se, no início da série pesquisada, de 2007 para 2008. A linha evolutiva segue-se nos anos de 2010, 2012, 2016 a 2018.

³⁹ RGF 3ºQuadrimestre – TCE/MG – publicado no Diário Oficial em 31/01/2009.

Tabela 14 - IPDEA e reflexos no gasto com pessoal - MPMG - STN. (Em %)

ANO	DEA/RCL	DEA/DLP IPDEA bruto	DEA/DLP IPDEA líquido	Reflexos no limite de gasto
2007	0,25	9,89	13,53	3,65
2008	0,36	15,31	22,23	6,92
2009	0,26	11,17	15,35	4,19
2010	0,40	16,15	24,72	8,56
2011	0,39	16,66	24,99	8,34
2012	0,38	15,20	21,88	6,68
2013	0,34	13,44	19,62	6,18
2014	0,26	10,12	14,52	4,40
2015	0,30	11,24	16,29	5,05
2016	0,44	15,85	23,79	7,95
2017	0,54	18,35	29,02	10,68
2018	0,59	19,75	31,91	12,16

Fonte: Elaboração própria (2019).

Os dados apontam que, em 2007, o MPMG alcançou uma repercussão de registro de DEA na despesa de pessoal de 3,65%, tendo atingido o percentual de 12,16% no ano de 2018.

Cabe destacar que a análise em cada uma das unidades de pesquisa leva em conta o cálculo do indicador no âmbito particular das unidades e não guarda relação de dependência para com o cômputo do IPDEA consolidado.

Finalmente, com esses achados, compreende-se que as unidades pesquisadas ao fazerem uso do registro desse fenômeno dirigem-se ao melhoramento dos índices de despesa com pessoal

Na sequência, passe-se à exposição de achados que contribuíram para a compreensão do contexto sobre o qual fundamentou-se a RCL, base de cálculo da despesa com pessoal no ano de 2015.

4.6 A RCL DO ANO DE 2015 E A LEI n.º 21.720, DE 14/07/2015

Nas análises dos dados obtidos, uma ocorrência importante para a presente pesquisa foi quanto ao ingresso de valores atípicos influenciadores da apuração do valor da RCL no ano de 2015. Nesse ano foi aprovada a Lei Estadual n.º 21.720/2015, que permitiu a transferência para uma conta específica do Poder Executivo de

depósitos judiciais em dinheiro, tributários e não tributários, realizados em processos vinculados ao Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, com o objetivo de custear a previdência social, o pagamento de precatórios e assistência judiciária e a amortização da dívida com a União.

Essa norma autorizou a transferência de recursos privados para os cofres públicos do Estado, quantias essas pertencentes a terceiros depositantes em contas judiciais. A partir de então, surgiram discussões em torno da constitucionalidade da referida norma. A celeuma que gira em torno da lei mineira inicia-se com o seu próprio conteúdo normativo que autoriza a utilização de recursos diferentemente do que autoriza a LC n.º 151/2015, a qual prevê a utilização, tão somente, de valores relacionados aos processos em que o estado seja parte.

Diante disso, a interpretação da Procuradoria-Geral da República seguiu no sentido de que a Lei n.º 21.720/2015 autorizou a realização de operação de crédito, uma vez que transferiu para o Estado patrimônio privado, o que culminou com a proposição de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) do mencionado ato normativo⁴⁰.

Ponto relevante que diz respeito aos resultados da pesquisa é quanto às divergências de interpretações da real composição desses valores no cálculo da RCL.

A lei em questão permitiu um acréscimo da arrecadação no montante de R\$ 4.875.000.000,00, e esse valor foi contabilizado pelo Poder Executivo como RCL, sobre a qual foram apurados os limites definidos pela LRF.

Não bastasse essa interpretação, paralelamente, o Órgão Técnico do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e o Ministério Público de Contas fixaram a tese de que o valor da arrecadação em decorrência da aplicação da Lei n.º 21.720/2015 não poderia ser inserido no cálculo da RCL.

E a base desse posicionamento encontra-se detalhada na própria expressão do representante do Ministério Público de Contas, em seu parecer sobre a Prestação de Contas do Poder Executivo no ano de 2015⁴¹, com o seguinte teor:

[...] os recursos oriundos dos depósitos judiciais, sobretudo aqueles relativos a ações de terceiros, são atípicos e não compõem os cofres do Estado

⁴⁰ Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 22 jun. 2019.

⁴¹ Processo n.º 977590/2015 - 21/11/2016. Relator Conselheiro Wanderley Ávila. Natureza: Balanço Geral do Estado. Procedência: Governo do Estado de Minas Gerais – 2015. Responsável: Fernando Damata Pimentel. Procurador-Geral do Ministério Público de Contas de Minas Gerais: Daniel de Carvalho Guimarães. Disponível em: www.tce.mg.gov. Acesso em: 22 jun. 2019.

continuadamente. Além disso, constitui receita proveniente de terceiros, que precisarão ser devolvidos futuramente pelo Estado de Minas Gerais.

Não obstante a divergência de entendimento em sede de análise de Prestação de Contas pelo TCEMG no ano seguinte (2016), os limites já estavam apurados tendo por base a RCL no valor de R\$ 51.643.235.767,49, isto é, com a inserção dos valores provenientes da arrecadação a título de depósitos judiciais nos termos da Lei 21.720/2015. E esses limites compuseram o RGF, fonte de dados da pesquisa empreendida.

A considerar a RCL com preterição dos referidos depósitos, o seu valor resultaria-se-ia em R\$ 46.768.235.767,49. A análise levou em conta os dois cálculos, ou seja, a análise da RCL com a composição dos depósitos judiciais e de acordo com os dados publicados do Anexo I – RGF (STN e TCE) e a RCL com a preterição daqueles valores, conforme Tabela 15.

Tabela 15 - Comparativo RCL de 2015 com e sem os depósitos judiciais. (Em Mil).

Ano	Valor RCL	Valor RCL Atualizado	Evolução	Valor RCL sem os depósitos	Evolução
2015	51.643.235,00	39.154.301,00	31,90%	46.768.235,00	19,45%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados do RGF – STN (2019).

A levar em conta as informações que foram enviadas à STN, da aplicação dos valores da RCL sem computar os depósitos judiciais, como base de cálculo para a apuração do limite total do gasto com pessoal no ano de 2015 emergem as seguintes informações: CONS (63,29%); GOVMG (52,89%); ALMG (1,69%); TJMG (5,63%); TJMMG (0,063%); TCEMG (0,98%) e; MPMG (2,02%).

Minas Gerais ultrapassaria o limite da LRF e o Poder Executivo juntamente com o órgão do Ministério Público excederiam, portanto, os limites legais.

4.7 LIMITE DE GASTO COM PESSOAL SEM A DEDUÇÃO DE DEA

Os dados obtidos com a pesquisa possibilitaram a realização de uma simulação dos limites de gasto total com pessoal de cada unidade pesquisada. De acordo com a Tabela 16, é evidenciada a superação dos limites de gasto total com pessoal caso não houvesse previsão na LRF de deduções das DEA.

Tabela 16 - Comparativo dos limites de gasto total de despesa de pessoal com e sem a dedução de DEA. (Em %)

DADOS	RGF	%/RCL	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
CONS.	STN	60	55,8	54,32	55,44	57,69	47,57	50,16	51,02	52,94	57,32	58,93	59,76	76,48
	S/DEA		57,01	56,04	57,01	59,50	49,31	52,17	52,53	54,04	59,42	60,60	61,65	78,40
GOV	STN	49	46,37	45,76	46,16	48,61	38,85	40,73	41,49	43,49	47,91	49,29	49,99	66,65
	S/DEA		46,41	45,83	46,23	48,63	39,07	41,10	41,69	43,63	48,07	49,35	50,11	66,76
ALMG	STN	2	1,42	1,44	1,55	1,54	1,47	1,57	1,58	1,49	1,53	1,65	1,69	1,73
	S/DEA		1,72	1,72	1,90	1,93	1,81	1,83	1,75	1,53	1,60	1,71	1,83	1,75
TJMG	STN	5,91	5,32	4,76	5,21	5,15	4,91	5,23	5,24	5,25	5,1	5,21	5,28	5,28
	S/DEA		5,92	5,71	6,04	6,05	5,65	6,22	6,01	5,87	6,66	6,30	6,33	6,45
TJMMG	STN	0,09	0,08	0,06	0,07	0,06	0,06	0,07	0,06	0,06	0,06	0,05	0,06	0,06
	S/DEA		0,08	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,06	0,07	0,07	0,07	0,08
TCEMG	STN	1	0,65	0,69	0,74	0,71	0,68	0,78	0,88	0,9	0,89	0,87	0,88	0,88
	S/DEA		0,79	0,63	0,81	0,79	0,74	0,81	0,91	0,94	0,89	0,88	0,90	0,92
MPMG	STN	2	1,85	1,6	1,7	1,62	1,58	1,73	1,75	1,76	1,83	1,86	1,87	1,85
	S/DEA		2,10	1,95	1,96	2,02	1,97	2,10	2,10	2,01	2,13	2,30	2,41	2,45

Fonte: Elaboração própria com base nos dados RGF – STN (2019).

A recomposição de DEA na DLP objetivou demonstrar, mais uma vez, a inclinação de crescimento desse grupo de despesa que na visão de Santos *et al.* (2017), são valores que fariam pouca diferença no cômputo do limite de gasto. Entretanto, não é o que ocorre se verificado, individualmente, o cumprimento de limites de gastos individualmente pelas unidades.

Os resultados chamam a atenção para os limites de determinadas unidades como o TJMG e MPMG que, caso não houvesse a previsão legal de dedução de DEA, ultrapassariam os percentuais em nove anos do período investigado (TABELA 16).

O TJMG ultrapassaria o limite legal de 5,91% nos anos de 2007, 2009 e 2010, 2012 e 2013 e 2015 a 2018. O cálculo pela inclusão de DEA na DLP levaria a unidade ao patamar mais elevado de 6,66% no ano de 2015. No ano de 2018 atingiria 6,45% da RCL.

O MPMG ultrapassaria o seu limite legal de 2% da RCL nos anos de 2007 e 2010 até 2018. Somente não excederia o seu percentual nos anos de 2008 e 2009.

O GOVMG teria um percentual de 49,35% da RCL no ano de 2016, e na sequência, nos anos de 2017 e 2018, ultrapassaria em 50,11% e 66,76%, respectivamente. Observa-se quanto a essa unidade que os anos que tiveram os limites reais já excedidos coincidem com os do período simulados.

Com relação à simulação dos dados CONS tem-se que o excesso já seria registrado nos anos de 2016, 2017 e 2018, com a marca de 60,60%, 61,65%, 78,40%, respectivamente.

As demais unidades pesquisadas (ALMG, TJMMG e TCEMG) não apresentaram excesso de seus limites na simulação de DEA acrescido à DLP.

4.8 SÍNTESE DOS RESULTADOS

A pesquisa objetivou compreender o comportamento da DEA no cumprimento do limite de gasto com pessoal no Estado de Minas Gerais no período de 2007 a 2018.

Diante disso, inicialmente procurou-se descrever a evolução paralela da RCL e da DBP. Essas variáveis demonstraram um crescimento relevante ao longo do recorte temporal de 12 anos e guardam singular efeito no cálculo dos limites totais com despesa com pessoal, e tal assertiva deve-se ao fato de que: a primeira, por servir de base de cálculo do limite total de gasto nos termos da Lei Complementar n.º 101/2000;

e a segunda, por ser a base bruta sobre a qual há a aplicação da dedução do elemento de despesa (DEA).

Daí considerar a variável DEA como uma excludente da base de cálculo do limite por contribui para a redução da DLP. E nesse sentido, a pesquisa pautou-se em considerar, tão somente, os dados enviados à STN, ante a compatibilidade da metodologia de cálculo dos limites de gasto com pessoal com as determinações constantes na LRF.

Conhecer a participação de DEA na DBP e na DLP foi possibilitado pela utilização do Indicador de Participação de Despesa de Exercícios Anteriores na Despesa de Pessoal (IPDEA) que identificou o reflexo do fenômeno DEA sobre o limite de gasto com pessoal a partir do resultado entre o IPDEA bruto e o IPDEA líquido.

A análise desses resultados levou à compreensão de haver, tanto no estado como um todo, por meio das informações consolidadas, como nas unidades estudadas isoladamente, uma inclinação à evolução da incidência dos registros de DEA acima do patamar da RCL, base de cálculo do limite de gasto com pessoal.

A Tabela 17 expõe um resumo dos dados encontrados na pesquisa e enfatiza os percentuais de evolução da RCL, DBP, DLP, DEA CONS, o reflexo do IPDEA nas unidades investigadas e os limites de gastos com pessoal efetivamente realizados com a dedução das DEA e os percentuais simulados sem a sua dedução.

Ainda que esse fenômeno tenha ocorrido de maneira disforme, sem seguir uma constante ascensão em algumas das unidades pesquisadas, a sua incidência marcante em outras unidades revela-se como um fato que potencializa as discussões quanto ao cumprimento dos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O comportamento evolutivo do fenômeno em determinadas unidades corrobora as ponderações de Maciel (2016) e Silva, Batista e Nascimento (2017) no sentido de que o registro de DEA deixa de ser uma exceção para protagonizar-se como um instrumento de melhoramento de índices do governo como uma fuga do agravamento do limite máximo de gasto com pessoal.

Tabela 17 - Síntese dos Resultados da Pesquisa. (Em %)

ANO	Evolução - ano base 2007				Reflexo IPDEA							Gasto com Pessoal CONS	
	RCL	DBP	DLP	DEA CONS	CONS	GOVMG	ALMG	TJMG	TJMMG	TCEMG	MPMG	c/DEA	s/DEA
2007	0,00	0,00	0,00	0,00	0,34	0,01	5,26	2,77	1,52	0,81	3,65	55,80	57,01
2008	16,00	9,87	12,91	65,02	0,42	0,01	5,09	5,86	3,95	4,23	6,92	54,32	56,04
2009	10,73	9,05	10,01	42,89	0,41	0,02	6,30	4,27	0,07	1,88	4,19	55,44	57,01
2010	19,14	21,06	23,16	77,68	0,44	0,00	7,07	4,93	1,27	2,43	8,56	57,69	59,50
2011	25,70	30,56	7,15	80,23	1,12	0,17	5,85	4,66	0,00	1,51	8,34	47,57	49,31
2012	28,60	41,05	15,60	112,73	1,23	0,28	3,47	5,93	0,00	0,67	6,68	50,16	52,17
2013	29,76	47,83	18,63	61,15	0,95	0,16	1,84	4,43	2,62	0,52	6,18	51,02	52,53
2014	34,67	56,61	27,76	21,44	0,64	0,10	0,54	3,52	1,30	0,65	4,40	52,94	54,04
2015	31,90	68,15	35,49	126,82	1,16	0,11	0,56	11,50	3,83	0,11	5,05	57,32	59,42
2016	29,11	70,99	36,35	77,19	0,92	0,04	0,49	7,28	4,64	0,14	7,95	58,93	60,60
2017	28,78	76,44	37,93	98,79	1,06	0,08	1,47	7,03	7,39	0,41	10,68	59,76	61,65
2018	26,77	73,09	73,76	99,86	0,38	0,02	0,18	8,29	6,36	0,99	12,16	76,48	78,40

Fonte: Elaboração própria com base nos dados dos RGF – TCEMG (2019).

A percepção da importância dos achados da pesquisa com fundamento na literatura que vem se despontando como uma nova forma de olhar as contas públicas e a ênfase da discussão do cumprimento dos limites da despesa com pessoal associado à elevação do registro de DEA nas unidades investigadas são as bases da motivação da proposta de intervenção a qual será detalhada na seção seguinte.

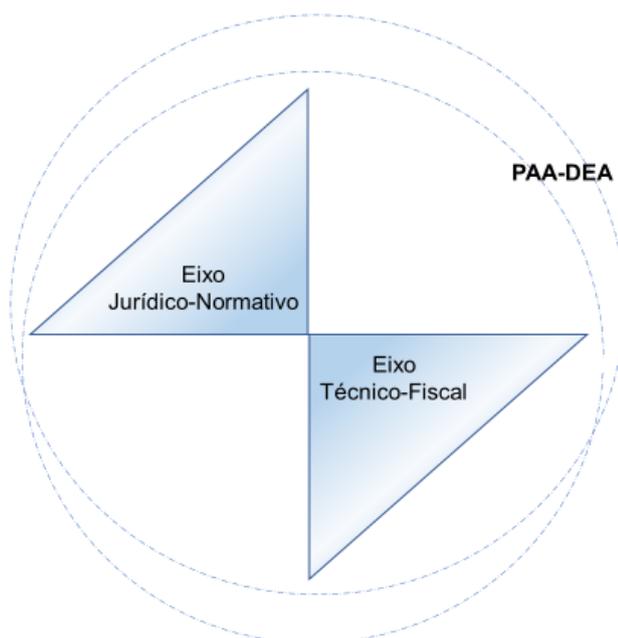
5 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

Na compreensão de que a LRF tem como uma das razões de sua existência o equilíbrio dos gastos públicos e aqui, leia-se, equilíbrio entre a receita e a despesa, um mecanismo que possibilite prever, acompanhar e reprimir a evolução de DEA emerge como um instrumento auxiliar na tomada de decisão e relevante na prevenção de reflexos contrários à saúde das contas públicas. Para isso é necessário considerar a dinâmica uniforme e conjunta da norma e da técnica no momento da execução do orçamento por parte de órgãos que possuem unidades orçamentárias independentes, ou seja, pela unidade que está na gestão da sua despesa com pessoal.

Com a utilização de uma lente sobre os gastos com pessoal e após a construção interpretativa da dinâmica existente entre RCL, DBP, DLP e DEA, sugere-se uma proposta de intervenção que se estabelece por meio de um Plano de Ações de Acompanhamento de DEA (PAA-DEA) que se dá na inter-relação de dois eixos, jurídico-normativo e técnico-fiscal.

O conjunto sistemático que se forma com a compreensão do PAA-DEA estabelece-se por pontos de atuação que se inicia sob suas matrizes essenciais, jurídico normativo e técnico-fiscal conforme demonstrado na Figura 8.

Figura 8 - Matrizes de atuação do PAA-DEA.



Fonte: Elaboração própria (2019).

Nessa lógica de adequação subjaz da harmonização da estrutura e do funcionamento e deve ser interpretada como a conciliação entre o sistema e o procedimento, da elaboração ao controle, conforme doutrina Giacomoni (2010).

O eixo jurídico-normativo consiste na previsão legal de comandos técnicos os quais se revestem sob a forma de sua aplicação propriamente dita, aliados ao sistema orçamentário, por meio de suas peças fundamentais (PPA, LDO e LOA). Nesse eixo estabelecem-se ações governamentais que privilegiam o conhecimento, o acompanhamento e a contenção de atos que configurem despesa sem o devido planejamento e previsão.

Num segundo momento, sob o eixo técnico, a justificativa para uma proposta interventiva sobre DEA é, em primeiro plano, a percepção da Evolução da Incidência de DEA (EI-DEA), no âmbito dos Poderes e órgãos durante a execução orçamentária. Para tanto, sugere-se a adoção do Indicador de Participação de Despesa de Exercícios Anteriores na Despesa de Pessoal (IPDEA) e a sua categorização em percentuais que possibilitarão identificar e interpretar os níveis do efeito ou reflexo que as DEA exercem sobre o limite de gasto com pessoal.

O indicador final é o resultado da apuração, em pontos percentuais, da diferença entre o IPDEA bruto e o IPDEA líquido que, de forma categorizada, é distribuído em níveis de participação na despesa total de pessoal.

A identificação e a interpretação do nível do indicador contribuirão para a iniciativa do enfrentamento de seus reflexos e tomada de decisões.

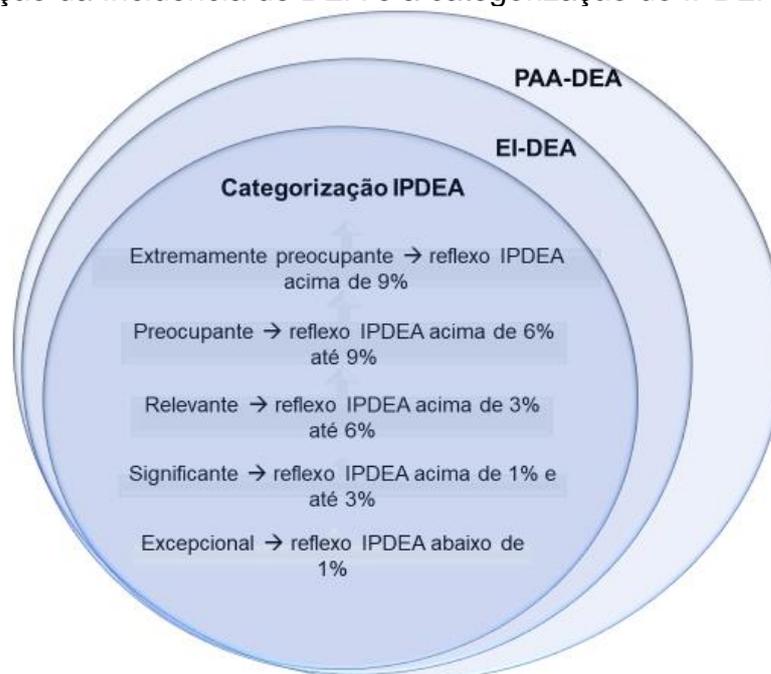
A categorização do IPDEA está associada ao nível do reflexo do indicador de participação de DEA na despesa de pessoal, o qual se apresenta distribuído em cinco modos de gradação da incidência de DEA.

A escolha por esse detalhamento de comportamento de DEA tem sua origem no conhecimento do reflexo do IPDEA obtido nos resultados da pesquisa, após análise de cada uma das unidades pesquisadas e dos dados consolidados, os quais trouxeram a lume uma variação entre 0 de participação a 12,16% conforme visto na Tabela 17.

Com esses achados, foi possível identificar a participação de DEA no limite de gasto com pessoal, interpretar essas informações a partir do comportamento evolutivo das demais variáveis e categorizar os níveis de participação e incidência.

Essas categorias qualificam-se como excepcional, significante, relevante, preocupante e extremamente preocupante (FIGURA 9).

Figura 9 - Evolução da Incidência de DEA e a categorização do IPDEA



Fonte: Elaboração própria (2019).

Na marca abaixo do nível 1 enquadram-se os registros qualificados como margem de exceções à ocorrência de DEA. E nesse sentido, o caráter de excepcionalidade é atribuído a esse fenômeno, conforme alertado por Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), Maciel (2016) e Silva, Batista e Nascimento (2017) e orientado pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

A categoria significativa exprime o reflexo do IPDEA após superar 1% até 3%.

Relevante é a categoria de evolução de incidência que se situa acima 3% até 6% de efeito do IPDEA.

A evolução categorizada como preocupante é a que se encontra acima de 6% até 9% relativo ao indicador.

A categoria, extremamente preocupante é aquela que se situa acima de 10% do IPDEA.

A categorização sugerida está compreendida na percepção da EI-DEA e insere-se na matriz técnico-fiscal que é indissociável da matriz jurídico-normativa.

Enfatiza-se aqui a composição do “complexo arcabouço institucional-legal [...] e técnico-operacional, integrado por agentes políticos, agentes técnicos, entidades e

órgãos dos três Poderes”, de orientação normativa baseada nos artigos 165 a 169 da CF, na Lei nº 4.320/1964 e na LRF, conforme lição de Paludo (2017, p. 64).

A partir dos dois eixos propostos, o desdobramento do PAA-DEA dar-se-á por meio de ações estabelecidas com descrições pormenorizadas segundo os aspectos de conhecimento, planejamento e intervenção expostos nas subseções seguintes.

5.1 CONHECIMENTO

Ação 1: envolvimento e comprometimento do grupo de trabalho das áreas administrativa, jurídica e contábil.

Essa ação consiste no primeiro contato que o responsável (aqui pode ser compreendida a figura central do ordenador da despesa) assume em virtude da especificidade de cada área.

A atuação requer qualificação específica, uma vez que a temática orçamentária exige de seus executores habilidades nos campos da administração, do direito e da contabilidade, por conseguinte não se tratam de ações estanques, ilhadas e desprovidas de compartilhamento.

O objetivo dessa ação é buscar envolvimento com o tema sobre gasto total com pessoal, e em particular, com o registro de DEA.

A distribuição de competências para agir nos períodos necessários é essencial para o desenvolvimento de ação. A periodicidade dessa ação é contínua devendo envolver o ciclo mensal correspondente ao fechamento dos dados e prestação de contas na forma da legislação.

Ação 2: regulamentação

Esta fase apresenta-se como o marco regulamentar das iniciativas consistentes em atos normativos (decretos, regulamentos internos, portarias, instruções etc.), que têm por destinatários todos os envolvidos no acompanhamento dos gastos de uma forma geral. A competência para a iniciativa dos atos é do responsável com atribuições para coordenação normativa, a ser provocado pelo comando das áreas técnicas (administrativa, contábil e jurídica). A ação busca desenvolver metodologicamente rotinas internas e orientadoras dos executores orçamentários.

Ação 3: manifestação sobre os atos de DEA

Com essa proposta, a assunção e o reconhecimento de DEA passa a exigir um pronunciamento das áreas competentes as quais estarão munidas de planilhas, cálculos e gráficos do comportamento de DEA.

A tomada de decisão de reconhecimento de DEA deixa de ser um ato isolado da unidade orçamentária e passa por um procedimento de conhecimento e análise técnica e jurídica para o seu devido registro no orçamento vigente.

A verificação jurídica é essencial ante a eventualidade de existir reconhecimentos de despesas sem lastro legal, o que exigirá a deflagração de processo legislativo com justificativa devidamente fundamentada com a demonstração do direito do credor, bem como a iniciativa de providências de responsabilização pelo ato de ordenação de despesa.

5.2 PLANEJAMENTO

Ação 1: interação durante o ciclo orçamentário

A ação proposta caracteriza-se pela interação entre as chefias de assessoramento direto e os executantes do orçamento. Essa ação objetiva a comunicabilidade e o planejamento cíclico das atividades internas e cotidianas.

Os encontros pontuais acompanhados por planilhas executivas são a base da ação proposta para a troca constante de experiências.

A competência mira-se para os ordenadores e ou pessoal com capacidade técnica para planejar o futuro, prever riscos, rever as decisões e sugerir novas soluções. O período de execução dessa ação é mensal e deve haver registros das reuniões e confecções de mapas preventivos.

5.3 INTERVENÇÃO

Ação 1: Ciclo de acompanhamento e análise dos resultados

A ação de acompanhamento técnico é realizada a cada fechamento semanal por meio de parametrização de dados via sistema, o qual deverá atender às normas

internas implantadas e ser alimentado mediante informações registradas e identificadas como DEA.

A competência de execução dessa ação é da área contábil e deverá ser divulgada no mesmo período de fechamento dos dados. Nessa fase deverá ser aplicado o IPDEA com o objetivo de análise da EI-DEA.

Os relatórios emitidos pelo sistema deverão fazer-se acompanhar de gráficos e tabelas contendo os indicadores a serem analisados.

O sistema deverá possuir comandos de alerta sobre o nível de importância das informações de DEA com sua respectiva categorização.

Ação 2: Comunicação

Essa ação deverá ser interpretada com amplitude por abarcar o dever de publicidade dos atos administrativos e de publicação de informações que digam respeito à aplicação dos recursos públicos, conforme determinado pela LRF.

A competência dessa ação é da área contábil e administrativa. A periodicidade deve acompanhar a data do fechamento das informações, devendo coincidir com o período semanal de emissão dos IPDEA.

A ação de comunicação é imprescindível à *accountability* o que contribuirá para o sistema de controles interno, externo e social.

Ação 3: Reinício do Ciclo

As ações são cíclicas e a sua continuidade é inerente às áreas afins, não se apresentando concluídas definitivamente por ser essa característica incompatível com a natureza do serviço público.

A periodicidade implantada para a realização das ações propostas tende a identificá-las como de caráter permanente, o que viabilizará o avanço cultural das organizações públicas.

A Figura 10 representa o ciclo de ações do PAA-DEA do qual constam os seus tópicos de atuação.

Figura 10 - PAA-DEA com ações tripartidas.



Fonte: Elaboração própria (2019).

A tripartição das ações do PAA-DEA objetiva contemplar a setorização das atribuições dos responsáveis, a distribuição de competências das unidades e a periodicidade de apresentação de estudos, relatórios e comunicação dos resultados.

As ações estruturadas no sistema proposto permitem privilegiar a inserção do mecanismo de acompanhamento na forma de indicador, o qual visa demonstrar o reflexo da evolução das Despesas de Exercícios Anteriores relacionadas à despesa com pessoal.

Essas ações representam, portanto, um mecanismo de controle continuado com efeitos internos e externos à Administração Pública.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa se norteou em compreender o comportamento de DEA em relação ao cumprimento do limite de gasto com pessoal no estado de Minas Gerais no período de 2007 a 2018. Para tanto, a abordagem predominantemente quantitativa auxiliou identificar e descrever de forma detalhada o fenômeno. O levantamento das informações e a pesquisa documental permitiram a aproximação e o manuseio dos dados que as unidades investigadas disponibilizam nos RGF/LRF, em observação às instruções da STN e do TCEMG.

As DEA caracterizam-se por uma modalidade de despesa prevista no ordenamento jurídico, regulamentada pelo Direito Financeiro e, segundo os autores citados nesta pesquisa, de ocorrência excepcionalíssima.

O estudo oportunizou conhecer sobre o registro de DEA em Minas Gerais, em seus Poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, e nos órgãos do Ministério Público e do Tribunal de Contas.

A investigação, tomado por base o ano de 2007, conduziu-se pela descrição, num primeiro momento, da evolução da RCL e da DBP, e fez emergir a caracterização fática de que a ascensão da despesa com pessoal ultrapassou a RCL. Na sequência, a visão sobre a ocorrência de DEA, dentro de um recorte temporal de doze anos, ocorrida no âmbito estadual, permitiu compreender o seu comportamento, incidência, evolução e a sua superação em percentuais de crescimento sobre a RCL e a DBP.

O trabalho identificou e descreveu a maneira diferenciada dos registros de DEA ocorridos nas unidades individualmente consideradas e no estado com os dados consolidados.

A partir da análise dos resultados é possível perceber que o registro de DEA no grupo de despesa de pessoal tem se tornado, tecnicamente, como uma prática crescente no âmbito de algumas unidades investigadas. E com o uso desse elemento de despesa, apurou-se uma ação tendente a subverter a aplicação da LRF, uma vez que influencia positivamente os percentuais legais de gasto com pessoal.

Compreender que os órgãos e Poderes de Minas Gerais atuam distintamente com os seus registros de DEA em gasto com pessoal chama a atenção para o fato de que devem ser aprimoradas as ações de controle por órgãos internos e externos que mirem no sentido de fazer cumprir a determinação constitucional da vedação de despesas sem dotação suficientemente provida para tal.

A prática corriqueira, excessiva e sem critérios de explicação e transparência dos lançamentos de DEA configuram atos ilegais. E analisar os dados da pesquisa levou à conclusão de que deve haver um regramento de controle delimitador da ocorrência de DEA.

Por outro lado, ainda que o registro de DEA, por si só, não cause desequilíbrio fiscal, a sua contabilização já possui procedimento delineado pela STN, mas para a qual permanecem tímidos ou até mesmo insuficientes os atos de transparência do detalhamento e da justificativa de sua ocorrência.

Ainda que evidenciada uma inclinação para o estudo pormenorizado do registro de DEA por parte de alguns autores, não se conheceu uma medida técnica-operacional regulatória por parte dos órgãos de controle dirigida para a sua contenção, não obstante estar prevista a sua ocorrência sem prejuízo da responsabilização do ordenador da despesa.

Conclui-se que é clara a regra da proibição de todo e qualquer gasto, sobretudo o de pessoal, que não haja suficiente recurso ou crédito orçamentário. A existência de registro de DEA faz emergir o indício de ausência de planejamento e de recurso orçamentário. Deixar de empenhar despesa de pessoal dentro do exercício financeiro, ou até mesmo não liquidar DEA quando reconhecido são fatos que despertam interesses sobre a aplicabilidade e efetividade da LRF. Lado outro, são atos sobre os quais se deve dirigir um regramento robusto pelos órgãos de controle e maior exigência de fiscalização.

Se é importante a afirmação de que, tecnicamente, o registro de DEA não contribui para a demonstração real da execução orçamentária dentro do exercício, imprescindível ter-se em conta a interpretação de que é a sua ocorrência, de forma discricionária, que conflita com a proibição de concessão de qualquer natureza de aumento remuneratório, para o qual inexista prévia dotação orçamentária suficiente para acudir às projeções de despesa de pessoal e aos seus subseqüentes acréscimos.

Diante disso, imprescindível se faz a revisão de atos normativos que conflitem ou padeçam de compatibilidade com os ditames da LRF e da CF/88.

Adicionalmente, com os resultados obtidos e sob a fundamentação da dinâmica dos eixos jurídico-normativo e técnico-fiscal, a intervenção proposta, por meio de um plano de ações, utilizou-se de um instrumento indicador que possibilitou identificar e

interpretar a evolução de incidência de DEA no grupo de natureza de despesa de pessoal a partir de categorizações.

O estudo mostrou-se com limitações, sobretudo quanto às análises das DEA no âmbito do Poder Executivo (GOVMG), para o qual seria necessário o desdobramento de informações no nível de demonstração do RGF.

Intenta-se que a pesquisa sirva de base para reflexões sobre a funcionalidade dos instrumentos de equilíbrio dos gastos públicos e da publicidade dos atos de gestão inseridos pela LRF, mediante os quais são informados dados de despesas com pessoal sem, no entanto trazer uma demonstração qualitativa dessas informações, com teor fundamentado na legislação e de base técnica na aplicação dos registros.

Espera-se que o trabalho possa contribuir no campo acadêmico e propiciar um novo olhar às futuras investigações voltadas para os entes de nível municipal, à luz das Instruções Normativas do TCEMG.

A pesquisa não termina aqui, portanto.

Mapear os municípios mineiros sob a visão comportamental de DEA, no que se refere aos gastos com pessoal, propõe-se como um futuro desafio.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. Uma história da Lei Brasileira de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Direito Público**, Porto Alegre, ed., esp. p. 126-154, 2016.

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de; MEDEIROS, Márcio Bastos; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de finanças públicas**. 2. ed. Brasília, DF: Gestão Pública Editora, 2008.

ASSIS, R. L de; KELLES, R. C. V; BORGES, T. B. Estudo sobre a adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais nas entidades públicas municipais e estaduais de Minas Gerais. **Revista TCEMG**, Belo Horizonte, v. 35, n. 2, p. 135-162, jul./dez. 2017.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2017a]. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao1988.html. Acesso em: 09 jun. 2018.

BRASIL. **Decreto n.º 62.115, de 15 de janeiro de 1968**. Regulamenta o artigo 37 da Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964. Brasília, DF, 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d62115.htm. Acesso em: 09 jun. 2018.

BRASIL. **Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, DF, [2018a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm. Acesso em: 09 jun. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, [2018b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso: em 09 jun. 2018.

BRASIL. **Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 1982. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em: 09 jun. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 7. ed. Brasília, DF, 2017b. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6. Acesso em: 09 jun. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais**: aplicado à União e aos estados, Distrito Federal e municípios. 8. ed. [2017c]. Disponível em: <http://tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/592968/MDF+8%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o.pdf/90fc2d72-74e4-450e-a897-6b4280df2c79>. Acesso em 10 jun. 2018. Acesso em 09 jun. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Interministerial 163/2001**. Brasília, DF, 2016. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao/legislacao/portaria-interm-163_2001_atualizada_2015_04jul2016_ultima-alteracao-2016-2.docx/view. Acesso em: 10 jun. 2018.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Brasília, DF, [2017d].

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CELLARD, André. A análise documental. *In*: POUPART, J. *et al.* (org.). **Pesquisa qualitativa**: enfoques epistemológicos e metodológicos. Petrópolis: Vozes, 2008. Disponível em: https://www.academia.edu/9238598/ANDR%C3%89_CELLARD_-_A_an%C3%A1lise_documental._p_295-316. Acesso em: 02 fev. 2019.

COSTA, José Isídio de Freitas *et al.* Regime de Competência aplicado ao setor público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 10, n. 3, p. 240-253, jul./set. 2013.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito**: técnica, decisão, dominação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FURTADO, J. R. Caldas. **Direito financeiro**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

GARCIA, M. O.; RODRIGUES, P. E. L.; EMMENDOERFER, M. L.; GAVA, R.; SILVEIRA, S. F. R. Usos da Pesquisa Documental em Estudos sobre Administração Pública no Brasil. **Teoria e Prática em Administração**, v. 6, n. 1, p. 41-68, 2016. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/download/41605>. Acesso em: 2 fev. 2019.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed., ampl. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração Pública**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29. maio/jun. 1995.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

HARADA, kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. São Paulo: 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOHAMA. Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas 2003.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal**. 31. ed., atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MACIEL, Pedro Jucá. **Blog de Finanças Pública e Economia**. Brasília, DF, 13 jun. 2016. Disponível em: <http://pedrojucamaciel.com/despesas-de-exercicios-anteriores-devo-e-nao-reconheco-pago-quando-puder/>. Acesso em: 18 ago. 2017.

MARQUES, Rosa Maria; DIPIERI, Marcelo Álvares de Lima; DANIEL FILHO, Bruno José; OLIVEIRA, Adalberto; RAMOS, André Paiva; SOARES, Laís. **Economia, que bicho é este?** São Paulo: Expressão Popular, 2018.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa do Estado de. **Decreto n.º 37.924, de 16 de maio de 1996**. Belo Horizonte, 2017. Disponível em: https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=DEC&num=37924&comp=&ano=1996&aba=js_textoAtualizado#texto. Acesso em 09 jun. 2019.

MINAS GERAIS. Assembleia Legislativa do Estado de. **Decreto n.º 47.101, de 05 de dezembro de 2016**. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?ano=2016&num=47101&tipo=DEC>. Acesso em: 09 jun. 2019.

MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. **Portaria n.º 229, de 10 de fevereiro de 1994**. Belo Horizonte, 1994. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/legislacao/tipolegisl/port22994.htm. Acesso em: 22 jun. 2019.

MINAS GERAIS. Secretaria da Fazenda. **Portaria Conjunta n.º 002, de 06 de fevereiro de 1998**. Belo Horizonte, 1998. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/legislacao/tipolegis/sucor0298.htm. Acesso em: 22 jun. 2019.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. **Jurisprudência do TCE**. Consulta n.º 951243. Belo Horizonte, 2018. Disponível em: [file:///C:/Users/user/Downloads/Documento_1424911%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/Documento_1424911%20(1).pdf). Acesso em: 22 jun. 2019.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. **Súmula nº 12**. As despesas públicas realizadas sem a observância do requisito legal do empenho prévio são irregulares e de responsabilidade pessoal do ordenador. (Revisada no “MG” de 26/11/08 – pág. 72 – Mantida no D.O.C. de 05//05/11 – pág. 08 – Mantida no D.O.C. de 07/04/14 – pág. 04). Belo Horizonte: TCE-MG, [2014]. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/S%C3%BAmula/S%C3%BAmula%20012-87.pdf>. Acesso em: 22 jun. 2019.

MOTTA, Carolos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade Fiscal**: lei complementar 101 de 4/5/2000. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento público, administração financeira e orçamentária e LRF**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2017.
PESSOA, Mônica Mora Y Araújo de Couto Silva; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MENDONÇA, Marco Aurélio Alves; MARTINS, Felipe dos Santos. Finanças públicas estaduais. **Carta de Conjuntura do IPEA**, n. 39, abr./jun. 2018.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. **A lei 4.320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal**. 33. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2010.

REIS, M. M. **Estatística aplicada à administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 4. ed., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

ROCHA, C. A. A. A despesa total com pessoal na ótica da STN e dos Tribunais de Contas Estaduais e Municípios. **Boletim Legislativo**, Brasília, DF, n. 71, maio 2018. Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em: 7 jun. 2019.

SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; PESSOA, Mônica Mora Y Araújo de Couto Silva; MENDONÇA, Marco Aurélio Alves de Mendonça; BRITO, André José Silva de; MARTINS, Felipe dos Santos; SÁ, João Henrique Batista de. Crescimento dos

gastos com pessoal ativo e inativo dos estados brasileiros entre 2006–2016. **Carta de Conjuntura do IPEA**, n. 37, out./dez. 2017.

SILVA, Claudiane Campos da; BATISTA, Carlos Eduardo Chagas; NASCIMENTO, Valeska Farias da Silva. Despesas de exercícios anteriores (DEA) como instrumento de gestão de resultados fiscais nos estados brasileiros. **Revista do BNDES**, n. 48, p. 103-158, dez. 2017.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.