

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

Guilherme Speroni Lentz

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E AS DESPESAS DE PESSOAL DO
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

**Porto Alegre
2019**

GUILHERME SPERONI LENTZ

**A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E A DESPESA DE PESSOAL DO
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

**Trabalho de Conclusão de Curso
submetido ao Programa de Pós
Graduação em Administração da
Universidade Federal do Rio Grande
do Sul, como requisito parcial à
obtenção do título de Especialista
em Gestão Pública**

Orientador: Msc. Eduardo Muxfeldt Bazzanella

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo a análise da despesa de pessoal do Estado do Rio Grande do Sul, sob a luz dos critérios da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei complementar 101/2000. Durante o trabalho, foram utilizadas a pesquisa bibliográfica com o objetivo de demonstrar os motivos que levaram à criação da Lei e os impactos dela nas finanças públicas e a pesquisa documental dos dados de receita e despesas de pessoal do Estado do Rio Grande do Sul. A Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu num contexto de forte avanço da tributação sobre o Produto Interno Bruto do país e de maior restrição a fontes de financiamentos pelos Estados e Municípios como a emissão de títulos da dívida. Além disso, a inflação era outra fonte de recursos indiretos por parte do setor público. A LRF impõe regras e limitações sobre vários aspectos como o orçamento, a dívida e as despesas de pessoal. Nas despesas com pessoal, a legislação previu um critério de avaliação em que as despesas líquidas de pessoal deveriam ser confrontadas com as Receitas Líquidas de Pessoal e no caso dos Estados não poderiam ser superiores a 60%. O Estado do Rio Grande do Sul calcula seus índices segundo o critério do Tribunal de Contas do Estado, que é menos rigoroso que o critério defendido pela Secretaria do Tesouro Nacional. Segundo o critério do Tribunal de Contas do Estado, no período de vigência da LRF, o Estado nunca extrapolou os limites de despesa de pessoal, inclusive a variação da Receita Corrente Líquida foi superior à Despesa nesse período. Entretanto, como despesas com ativos e inativos são computadas como despesa de pessoal, o limite da LRF, aliado às limitações financeiras, serviu como barreira à reposição dos servidores, o que em resumo resultou na diminuição do número de servidores, incluindo os que prestam serviços diretos à população como educação e segurança pública.

Palavras chave: Lei de Responsabilidade Fiscal, Despesa de Pessoal.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the cost of government employees of the State of Rio Grande do Sul, in light of the criteria of the Fiscal Responsibility Law (FRL) - Supplementary Law 101/2000. During the work, the bibliographical research was used to demonstrate the reasons that led to the creation of the Law and the impacts of it in public finances and the documentary research of the data of income and expenses of government employees of the State of Rio Grande do Sul. The Fiscal Responsibility Law arose in a context of strong taxation on the Gross Domestic Product of the country and a greater restriction on sources of financing by states and municipalities such as the issuance of debt securities. In addition, inflation was another source of indirect resources to the public sector. The LRF imposes rules and limitations on various aspects such as budget, debt and cost of government employees. In staff costs, the legislation provided for an evaluation criterion in which net staff costs should be compared to Net Personnel Revenues and in the case of States could not exceed 60%. The State of Rio Grande do Sul calculates its indexes according to the criterion of the State Court of Accounts, which is less strict than the criterion defended by the National Treasury Secretariat. According to the State Court of State' criterion, during the period in force of the FRL, the State never exceeded the government employees expense limits, and the variation of the Net Current Revenue was higher than the Expenditure in that period. However, as expenses with working staf and retired are computed as personnel expenses, the limit, together with financial limitations, served as a barrier to the replacement of servers, which in turn resulted in a decrease in the number of public employee, including those that provide direct services to the education and public safety.

Keywords: Law of Fiscal Responsibility, Government employees cost

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Evolução da Receita Corrente Líquida	27
Tabela 2 - Receita Corrente	29
Tabela 3 - Deduções da RCL.....	30
Tabela 4 - ICMS Líquido - 2018	30
Tabela 5 - Despesa Líquida de Pessoal.....	31
Tabela 6 - Despesa de Pessoal Consolidada.....	32
Tabela 7 - Ativos, Inativos e Pensionistas - Pagamentos Diretos	36
Tabela 8 - Despesa de Pessoal Consolidada.....	37
Tabela 9 - Variação da Despesa Líquida de Pessoal x RCL.....	37

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
1.1 Problema.....	6
1.2 Justificativa.....	6
1.3 Objetivo Geral	7
1.4 Objetivos Específicos	7
2. METODOLOGIA.....	7
3 REVISÃO DE LITERATURA	8
3.1 Formação do Estado	8
3.2 Custeio das Atividades do Estado.....	9
3.3 Finanças Públicas	12
3.4 Responsabilidade Fiscal.....	17
3.5 A Lei de Responsabilidade Fiscal	19
3.6 Despesa com Pessoal.....	22
3.6.1 Critério STN.....	23
3.6.2 Critério TCE.....	25
4 DESPESA DE PESSOAL – ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL	26
4.1 A evolução da Receita Corrente Líquida.....	27
4.2 Despesa de Pessoal.....	31
4.3 – Despesa de Pessoal x RCL.....	36
4.4 – Despesa de Pessoal x RCL – Critério STN	38
5 CONCLUSÕES	39
REFERÊNCIAS.....	42

1. INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi editada e aprovada como Lei Complementar no ano 2000. A geração de sucessivos déficits públicos, além de aumentar o endividamento estatal, favorece processo inflacionário e a responsabilidade fiscal surge como um dos pilares da nova organização econômica pós implantação do plano real.

A Lei de Responsabilidade inovou por impor limitações diversas seja no processo orçamentário, seja em limites de endividamento e em gastos com pessoal. Outra inovação foi a criação de limites diferenciados para os entes federados e os Poderes Executivo, Judiciário, Legislativo e Ministério Público. No caso das despesas com pessoal, a União foi limitada em 50% da Receita Corrente Líquida para esses gastos, enquanto Municípios e Estados, 60%.

As despesas com pessoal do Estado do Rio Grande do Sul recorrentemente são alvo de debates públicos e temas de reportagens jornalísticas. Além disso, mesmo após a edição da LRF, sucessivos governos enfrentam dificuldades no pagamento dos salários do funcionalismo.

1.1 Problema

Sendo assim, a edição da LRF com limitações de despesas com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida gerou efeitos esperados nas finanças públicas do Rio Grande do Sul desde a sua implantação até o exercício de 2018?

1.2 Justificativa

A Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme já apresentada, teve objetivos de controles de algumas rubricas de despesas e objetivos de resultados. A despesa com pessoal foi uma dessas rubricas e, mesmo após a legislação se aproximar de 20 anos, ainda permanecem existindo interpretações diferentes.

Apesar dessas diferentes interpretações, com esse horizonte temporal, já se pode analisar, ainda que não definitivamente, a eficiência da legislação no controle das despesas com pessoal.

1.3 Objetivo Geral

Avaliar os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal nas Despesas com Pessoal do Estado do Rio Grande do Sul

1.4 Objetivos Específicos

Apresentar a Lei de Responsabilidade Fiscal e o contexto de sua elaboração;

Avaliar o comprometimento da Receita Corrente Líquida com a Despesa de Pessoal desde a implantação da LRF;

Demonstrar os critérios de cálculo da Despesa com Pessoal;

Analisar os componentes da despesa de pessoal no período pós-implantação da LRF.

2. METODOLOGIA

A pesquisa será desenvolvida por Pesquisa Documental em Relatórios de Gestão Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul, que são arquivos públicos e disponíveis no site da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado e do TCE-RS. Conforme LAKATOS e MARCONI (2003):

A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.

Os documentos utilizados como fonte de dados são o Relatório de Gestão Fiscal de periodicidade quadrimestral, previsto pela LRF e elaborado no Rio Grande do Sul pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Também de responsabilidade da CAGE, são fonte as Prestações de Contas do Governador.

Da análise da Prestação de Contas do Governador e de outros documentos e ações de governo, o TCE-RS elabora o Parecer Prévio das Contas do Governador. Desse documento, são extraídos dados consolidados da LRF de todo Estado, confirmando os critérios de elaboração do RGF.

Além disso, a pesquisa bibliográfica será utilizada para demonstrar processo orçamentário e limitações impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Além disso, por meio da bibliografia consultada, serão analisados outros estudos relacionados à aplicação da LRF e seu histórico de implantação.

3 REVISÃO DE LITERATURA

3.1 Formação do Estado

Bresser-Pereira (2017) afirma que o Estado é uma instituição já verificada nos Impérios Antigos e quem vem passando por transições históricas no seu funcionamento. As maiores modificações ocorreram no surgimento das cidades-Estado no final da idade média, principalmente na Itália. Posteriormente surge, a partir da Revolução Industrial e dos Estados Nação, o modelo existente nos dias atuais.

Para Hobbes apud Silva (2015) a formação do Estado parte de uma constatação do ser humano de que não poderia viver constantemente em um ambiente de todos contra todos. Esse ambiente de todos contra todos seria o que o autor chamou de Estado Natural e dessa forma há uma troca racional de liberdades por proteção:

Não havia um meio-termo para Hobbes. Na prática sua teoria radical fazia com que a liberdade, existente no estado natural, fosse suprimida pelo estado civil. Os homens deveriam escolher entre poder viver com liberdade, mas sem segurança, ou sem liberdade, mas com segurança. (...) Para isso era preciso conceber um estado que fosse ao mesmo tempo limitado e garantidor dos direitos naturais (...), um estado não-absoluto capaz de coagir as ameaças contra a vida, a liberdade, a propriedade entre outras.

Já para Hegel, em clara oposição ao pensamento de Hobbes e outros pensadores, o Estado não passa por uma escolha individual, mas sim algo natural/espiritual do ser:

o Estado é nada menos que uma necessidade espiritual, o que significa que ele não pode ser fruto nem da utilidade tampouco do arbítrio individual. Ao contrário, ele, justamente porque é a realização efetiva da liberdade da vontade, repousa em um solo ético, comum e coletivo, sendo, na verdade, o estágio mais elevado da vida ética substancial. (CHAMMA, 2009, p.12)

Portanto, ainda segundo Chamma (2012) o conceito hegeliano de Estado coloca o fundamento do Estado não mais como utilidade ou bem-próprio particular para um fim último para todas as formas privadas e coletivas da vida humana.

3.2 Custeio das Atividades do Estado

Independentemente dos motivos da formação do Estado, seja nas ideias de Hobbes uma troca da liberdade por segurança, seja na filosofia de Hegel de que o Estado é a expressão da liberdade, a existência de um Estado demanda recursos.

HARADA (2016, p. 42) assevera que o objetivo do Estado é o bem comum e para isso deve desenvolver atividades:

Para o desenvolvimento dessas atividades estatais, antigamente, o Estado valia-se de requisição de bens e serviços de seus súditos, de colaboração gratuita e honorífica destes no desempenho de funções públicas e do apossamento de bens de inimigos derrotados na guerra. O Estado moderno substituiu, acertadamente, esses processos pelo regime da despesa pública, que consiste no pagamento em dinheiro dos bens e serviços necessários à realização do bem comum.

Viol (--) assim expressa o poder da tributação no contexto da formação do Estado:

É precisamente a possibilidade de restrição da renda e da propriedade pessoais, reduzindo o consumo e a acumulação de riqueza individuais, que coloca a tributação no patamar de poderes estatais tão fortes como o da manutenção da ordem interna e o da declaração de guerra externa, bem assim como o da possibilidade de aplicar punição contra os próprios súditos. Entretanto, talvez se possa dizer que, dentre todos os poderes que emanam do Estado, a tributação seja o mais essencial, ou ao menos o mais primordial, pois que sem ela não haveria como exercer os demais.

Para a existência do Estado é imprescindível que os indivíduos abram mão de parte de seus recursos, seja a renda ou a propriedade. Por óbvio, as primeiras formas de tributação não existiam como se conhece atualmente. Por exemplo, em sociedades mais antigas havia a contribuição com trabalho ou com produtos, uma vez que inexistia a moeda ou mesmo existindo, as sociedades estavam mais baseadas nas trocas do que na forma monetária.

Ainda segundo Viol, historicamente, podem ser observadas outras formas de sustento do Estado, além da tributação:

- Pilhagem ou tributação externa: motivo de formação dos grandes impérios e até mesmo das Grandes Navegações tratava-se uma das formas de aumento do Estado sem que o peso recaísse sobre a população local;

- Cunhagem de dinheiro: modelo tentado por diversos países, incluindo o Brasil, que acaba sendo uma forma indireta de tributação, uma vez que quanto mais se emite moeda, menos valor ela possui, o que acaba por desvalorizar os recursos em poder da população;

- Endividamento: é uma forma de transferência dos atuais gastos para as gerações futuras. É frequentemente utilizada como forma de cobertura de gastos públicos superiores às receitas de tributação;

- Venda de Bens e Serviços Públicos: trata-se de outra forma de financiamento do Estado, em que de certa forma, o poder público participa do mercado como fornecedor de bens e/ou serviços.

Almeida apud Barros (2012) faz um histórico da tributação no Brasil, com início em 1530, na ordem de 20% do pau-brasil daqui extraído. A prestação se dava em produto e nada mais era que uma tributação externa, uma vez que nada desses recursos revertia para o Brasil. A tributação foi majorada e estendida a outros produtos, atingindo seu ápice no período colonial com a transferência da coroa portuguesa para o Brasil em 1808. Os tributos, nesse período, destinavam-se quase que exclusivamente à manutenção da Corte Portuguesa.

Ainda segundo Almeida (2012), a partir da Independência do Brasil em 1822:

a promulgação de sua primeira Constituição em 1824, deu-se início a um processo de descentralização do Estado (...)da discriminação dos

impostos de competência exclusiva da União e dos Estados e Municípios, assim como da autorização aos Estados para criar novos tributos foram instituídos na primeira Constituição.

Além da criação das receitas, como consequência ou causa, a depender do ponto de vista, fortalecem-se as administrações locais. Com isso também, aumenta a distribuição dos recursos e das responsabilidades na prestação do serviço público.

Atualmente, o custeio do Estado ocorre por receitas de duas categorias econômicas principais: correntes e de capital. As receitas correntes conforme Lei 4320/1964 são as destinadas ao custeio de despesas correntes, enquanto as receitas de capital se destinam ao custeio das despesas de capital, como aquisição de bens permanentes e pagamento de dívida.

As receitas correntes são divididas entre receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria), receitas de contribuições, como as contribuições previdenciárias, receita patrimoniais, que decorrem da exploração do patrimônio estatal, receitas agropecuárias, industriais e de serviços. Além disso, existem as transferências correntes, que são valores destinados a despesas correntes e recebidos de outros entes estatais e privados como convênios e doações.

As receitas tributárias concentram a maior parte das receitas estatais no Brasil e são assim definidas por HARADA (2016, p. 94): “toda prestação pecuniária obrigatória que não seja a multa, resultante de lei, e que é cobrada com observância do princípio da legalidade, configura tributo, a parte mais importante da receita do Estado”.

Nas receitas de capital, as formas são as transferências de capital, que se assemelham às transferências correntes, mas destinam-se a despesas de capital; as operações de crédito; a alienação de bens. Além disso, existem as receitas de amortização de empréstimos concedidos pelo governo.

Existem diversas outras formas de classificação das receitas públicas, além da classificação orçamentária determinada pela Lei 4320/1964. Quanto à origem elas podem ser classificadas como originária e derivada.

Conforme HARADA (2016), as receitas originárias são aquelas que resultam da atuação do Estado em atividades econômicas sob a tutela do direito

privado. Decorre de uma atividade semelhante a uma empresa privada em busca do lucro, ou seja, despida do caráter coercitivo próprio do Estado.

Ainda, conforme o mesmo autor, as receitas derivadas decorrem da atividade privada, mas possuem um caráter coercitivo:

O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando o bem-estar geral. É o jus imperi do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui a principal fonte de receita pública. (HARADA, 2016, p. 94)

3.3 Finanças Públicas

As finanças públicas evoluem com a evolução das funções que o Estado passa a assumir. Nesse ponto, o Estado Liberal que se inicia com a Revolução Francesa foi muito semelhante aos Estados Absolutistas que o precederam.

Também chamado de Estado Burguês de Direito, Moraes (2014) assim define seus objetivos:

O Estado Burguês de Direito se caracteriza por uma ideologia de manutenção do status quo, de aversão à mudança. Sua finalidade é sua própria autocontenção, excetuadas apenas as hipóteses de ameaça à segurança individual. Qualquer ação política transformadora se encontra automaticamente fora desse espectro e, assim, fora do campo de legalidade.

Moraes (2014) assevera que esse tipo de Estado Liberal ou Burguês de Direito tem o seu ápice por volta de 1880. Dentre as características desse Estado está a mínima intervenção estatal nas relações entre os particulares.

Em períodos anteriores à Primeira Guerra Mundial, em locais específicos, como na Alemanha, já alguns indícios da mudança que viria. Após a Primeira Grande Guerra esse processo se intensifica com a formação das sociedades por ações e a organização da sociedade. Assim o Estado inicia um processo de regulação nas relações entre os particulares, inclusive nas relações dos contratos de trabalho, principalmente relacionados à população urbana e industrial que surgia:

Assim, os desdobramentos dessa conjuntura crítica criaram condições não apenas para incorporação de novas atribuições, mas de novas

agências, especialmente voltadas à prestação de serviços correlatos ao bem estar, bem como da simultânea canalização de recursos públicos expressivos a essas funções. (BRETAS, 2016)

Também influenciou na participação do Estado na economia, a crise de 1929, em que o mercado apresenta um desequilíbrio iniciado nos Estados Unidos e desencadeando em todo o mundo. Nesse período as ideias de Keynes surgem como remédio da crise e retomada econômica, ou seja, a interferência do Estado na economia passa a ser um indutor para a retomada do crescimento econômico.

No Brasil, esse processo não foi diferente. E esses dados podem ser observados também sob a ótica da evolução da tributação sobre o Produto Interno Bruto brasileiro. Em livro do IPEA sobre a tributação no Brasil pode ser observada a evolução da tributação sobre o PIB, que em 2008 atingiu 35%.

A tributação brasileira vem aumentando com o decorrer dos anos e pode ser explicada pelos fenômenos que atingiram diversos países. Além disso, é importante observar que o mesmo Estudo do IPEA traz a informação de que os déficits brasileiros são históricos:

Não surpreende diante desse quadro que, em face do esforço realizado para comandar e apoiar tais transformações, o Estado tenha incorrido durante todo esse período em déficits gigantescos, cobertos por consideráveis emissões primárias de moeda e endividamento. De acordo com a série de dados estatísticos do IBGE sobre o século XX, os gastos primários do governo consolidados foram, em média, no período de 1930 a 1960, superiores a 20% da carga tributária.

JUCÁ (2013) relaciona também o aspecto político no aumento da carga tributária:

Mesmo que os governos tivessem informação perfeita sobre suas ações, o processo político traz dificuldades adicionais. Os parlamentares têm incentivos para agirem em benefício de grupos especiais que financiam suas campanhas e o eleitorado tende a não acompanhar ou pressionar os parlamentares para seguirem suas posições. Além disso, há um comportamento comum entre os parlamentares no Brasil e em vários outros países de serem favoráveis a propostas que tendem a expandir o gasto público em detrimento da redução da tributação, ou seja, a ampliar o tamanho do Estado.

Na tentativa de superar uma industrialização tardia, não só o aumento da tributação foi suficiente. Houve também a utilização de duas outras fontes possíveis de financiamento: emissão de moeda e contratação de dívida.

Em 1964, foi aprovada a Lei 4320/1964 que trouxe inovações em finanças públicas, principalmente na elaboração do orçamento, de conceitos e previsão de demonstrações da situação financeira estatal. A Constituição Federal de 1988 recepcionou essa Lei que segue vigente até os dias atuais.

Entre outras medidas, a Lei 4.320/1964 previu a consolidação das contas nacionais e que para que isso ocorresse, seria necessária uma padronização dos dados gerados por cada ente da federação:

Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei.

Parágrafo único. Para os fins previstos neste artigo, poderão ser promovidas, quando necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação de representantes das entidades abrangidas por estas normas.

As funções previstas no Art. 113 da Lei 4320/1964 são desempenhadas nos dias atuais pela Secretaria do Tesouro Nacional, com a edição, por exemplo, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Manual de Demonstrativos Fiscais.

Para a apuração de resultados orçamentários, é utilizada a base definida no art. 35 da Lei, em que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Além disso, são definidos conceitos gerais de receitas e despesas, bem como suas classificações em correntes e de capital:

Art. 11

(..)

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

Importante referir que a normatividade acompanha todo o processo de realização da Despesa para o atingimento dos objetivos do Estado:

Como norma jurídica, pode-se falar no conceito constitucional de despesa pública, na medida em que todo o agir do Estado encontra-se submetido à Constituição neste domínio. A partir da decisão política e criação legislativa da 'despesa pública', sua concreta realização dependerá da autorização do orçamento, bem como da formalização dos atos administrativos e contratuais próprios. (TORRES, 2014, p. 414)

A despesa pública pode ser classificada de diversas formas, que em sua maioria resultam de legislações impositivas, não de estudos sobre o tema. Segundo a 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público as despesas são classificadas, além da categoria econômica já apresentada, da seguinte forma:

- a) Classificação Institucional: delimita o órgão e a unidade orçamentária (subdivisão do órgão) em que a despesa está sendo executada. Por exemplo, no Rio Grande do Sul, a aquisição de uma viatura para a Brigada Militar, é vinculada ao Órgão Secretaria da Segurança Pública, Unidade Orçamentária Brigada Militar;
- b) Classificação Funcional: procura delimitar a área de atuação do Estado em que os recursos estão sendo despendidos. A função é subdividida em sub funções, por exemplo existe a Função Educação e a sub função Educação Básica;
- c) Estrutura Programática: vinculada aos objetivos estratégicos do Plano Plurianual e vinculam o gasto público a um programa com objetivos a serem atingidos. Para a execução de um Programa são realizadas ações que resultam em bens ou serviços vinculados ao atingimento do objetivo;
- d) Natureza econômica: é composta por quatro níveis (categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação e elemento da despesa) e destina-se a identificar o que foi adquirido

materialmente para a execução da política pública. Por exemplo: vencimento de servidores, obras, serviços de terceiros...

Enquanto as classificações Funcionais e Programática vão mais ao encontro das previsões constitucionais de aplicação dos recursos em determinadas áreas, inclusive em termos obrigatórios como aplicações mínimas em saúde e educação, e o cumprimento de metas do planejamento Estatal, a classificação por natureza econômica é bastante utilizada nos cálculos relacionados à responsabilidade fiscal.

A categoria econômica pode ser dividida entre corrente e capital. As despesas correntes são compostas de despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de bem de capital e classificadas nos grupos: pessoal e encargos sociais; juros e encargos da dívida; outras despesas correntes. As despesas de capital contribuem para a formação de bem de capital e são divididas nos grupos: investimentos; inversões financeiras e amortização da dívida.

O nível seguinte, após a categoria econômica e o grupo, é a modalidade, que segundo o MCASP 8ª edição (2018, p. 76):

tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Indica se os recursos serão aplicados diretamente pela unidade detentora do crédito ou mediante transferência para entidades públicas ou privadas. A modalidade também permite a eliminação de dupla contagem no orçamento.

Ainda nessa classificação, destaca-se a modalidade de Despesa 91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e de Seguridade Social:

Despesas orçamentárias de órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outras entidades integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social decorrentes da aquisição de materiais, bens e serviços, pagamento de impostos, taxas e contribuições, além de outras operações, quando o recebedor dos recursos também for órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade integrante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de Governo.

Um exemplo da utilidade da modalidade 91 são os pagamentos das contribuições previdenciárias para outra entidade pertencente ao mesmo orçamento e que é responsável pela administração do Regime Próprio de Previdência Social. Na apuração de índices de despesas com pessoal, esses valores são excluídos, por representarem apenas uma troca de recursos dentro do próprio ente.

Para identificar o objeto do gasto, existe ainda o elemento de despesa, que também é um nível obrigatório. Para exemplificar o nível do detalhamento, no caso das despesas com pessoal normalmente são utilizados os seguintes elementos: aposentadorias e reformas militares; pensões; contratação por tempo determinado; outros benefícios previdenciários; obrigações patronais; vencimentos e vantagens fixas civis e militares; entre outros.

3.4 Responsabilidade Fiscal

A responsabilidade fiscal é assim definida pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101/2000:

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

Apesar de essa legislação ser a mais relevante sobre o assunto, outras legislações já traziam preocupações com a gestão dos recursos públicos. Por exemplo, a Constituição Federal de 1988 já previa no Art. 167 vedações a atuações orçamentárias do detentor do poder como: assumir despesas ou obrigações excedam os créditos orçamentários; a realização de operações de créditos que superem despesas de capital; tomar operações de créditos para pagamento de servidores ativos, inativos ou pensionistas.

Entretanto a edição e aprovação da LRF pertencem a um momento importante da história econômica do Brasil. BARCELOS (2001) assim define o momento vivido pelo país:

a impossibilidade de se impor uma pressão tributária adicional sobre a sociedade serve de agravante e destaca a importância do estabelecimento de um caminho responsável na gestão fiscal do país. Neste caso, parece oportuna a imposição de limites e restrições ao gasto público.

Soma-se a isso a implantação do Plano Real que em certa medida retira uma das fontes de recursos públicos já elencadas: a emissão de moeda. Ainda era necessária a imposição de limites de gastos aos Estados e Municípios que após a Constituição Federal de 1988 passaram a experimentar um federalismo um pouco mais real, com receitas e despesas se avolumando e tornando a gestão dos entes subnacionais mais complexa. Por exemplo, nos Estados, a forma de se financiar foram as operações de crédito, inclusive por emissão de títulos. Nesse contexto surge a renegociação das dívidas dos Estados, esgotando essa forma de financiamento, conforme GOIA (2016):

Vejamos, o círculo vicioso era reforçado pelo histórico de recorrentes renegociações de dívidas dos Estados junto à União, somente rompido em 1996, quando se realizou um definitivo e abrangente processo de renegociação de dívidas estaduais, em moldes radicalmente distintos das experiências anteriores. A União tornou-se credora da dívida e os vinte e quatro Estados e o Distrito Federal...

A Constituição Federal já previa uma lei específica no artigo 163:

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

- I – finanças públicas;
- II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III – concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV – emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V – fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)
- VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Nesse contexto, ainda segundo GOIA (2016), em 1998 inicia-se a construção da Lei de Responsabilidade Fiscal, com colaboração do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão e do Banco Nacional de Desenvolvimento

Econômico e Social. Trata-se de além de cumprir a Constituição, mais um passo no ajuste das contas públicas nacionais.

Alverga (2015) destaca que as modificações nas políticas econômicas do Brasil não ocorreram de uma vez por todas. As mudanças foram realizadas gradualmente. A LRF também pode ser considerada como um processo que nasce da maturidade alcançada pelo governo do Fernando Henrique Cardoso após os planos que não tiveram sucesso como Plano Cruzado, Bresser, Verão, Collor I e Collor II.

Além disso, a LRF não pode ser considerada a primeira iniciativa de limitação da ação fiscal dos Estados, Municípios e da própria União, pois foi precedida pelas Leis Camata I e II. A Lei Camata I era composta de apenas três artigos e dirigia-se quase exclusivamente a limitações de despesas de pessoal, entretanto já previa a necessidade de publicação de demonstrativo:

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios publicarão, até trinta dias após o encerramento de cada mês, demonstrativo da execução orçamentária, do mês e até o mês, explicitando, de forma individualizada, os valores de cada item considerado para efeito do cálculo das receitas correntes líquidas, das despesas totais de pessoal e, 19ubsequentes19nte, da referida participação.

A Lei Camata II, apesar de continuar exclusivamente abordando gastos com pessoal, apresenta evoluções na ocorrência de irresponsabilidades do ponto de vista fiscal, como a vedação a novas contratações de pessoal, quando os limites estivessem acima dos determinados. Além disso, a Lei que substituiu a Lei Camata I insere no processo de responsabilidade fiscal os Tribunais de Contas, conforme segue:

Art. 8º Fica o órgão de controle externo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios responsável, na respectiva área de competência, por verificar mensalmente e em relação ao período dos últimos doze meses, o cumprimento desta Lei Complementar, encaminhando o resultado ao Ministério da Fazenda.

A Lei Camata II foi revogada pela Lei Complementar 101/2000.

3.5 A Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal (ou Lei Complementar 101/2000) foi editada diante de todo o histórico já relatado. Ela trouxe inovações em diversas dimensões das contas públicas, desde o processo orçamentário, passando por itens como transparência e controle.

O Manual de Orientação ao Gestor Público (2018) define a intervenção da LRF nas peças orçamentárias restrita à Lei Orçamentária Anual e à Lei de Diretrizes Orçamentárias. A elaboração da LOA é norteada pelas regras gerais definidas na LDO, que contem o Anexo de Metas Fiscais contendo: metas anuais de receitas, despesas, endividamento, avaliação de cumprimento de metas do ano anterior, estimativas de renúncia de receita e expansão das despesas obrigatórias. Já na LOA deve haver um demonstrativo de compatibilização do Orçamento proposto com o Anexo de Metas Fiscais da LDO.

A receita também teve destaque na LRF. Além de destacar as regras de renúncias de receitas, o mesmo Manual de Orientação ao Gestor Público (2018) assim define:

A receita pública mereceu destaque do legislador pela sua relevância para a obtenção do equilíbrio fiscal. Além disso, ganhou significativa importância o desempenho da receita, uma vez que a Receita Corrente Líquida se constitui em base de cálculo para diversos limites estabelecidos pela LRF.

A Receita Corrente Líquida serve como base para estabelecimento de: reserva de contingências, despesa total de pessoal, montante da dívida consolidada dos entes.

Enquanto para a Receita a LRF reservou três artigos, para as despesas foram dedicados nove artigos. Foram estabelecidas regras gerais de geração de despesa, das despesas de caráter continuado, das despesas de pessoal e das despesas de seguridade social.

HARADA (2016) relata que a finalidade da LRF, no âmbito da despesa, é de controlar o crescimento dos gastos nos poderes e nas três esferas políticas (municipais, estaduais e federais). Para isso previu algumas normas severas para a realização de despesas.

Sobre as regras gerais de geração de despesa, há a seguinte disposição na Lei Complementar 101/2000:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I – estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois 21ubsequentes;

II – declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

Ainda, no artigo 17, são estabelecidas regras para a execução de despesas continuadas e assim contempla um nível de responsabilidade sobre a criação de despesas. Ambos os artigos acabam por limitar e impor regras especiais para a adequação das despesas criadas ao orçamento e consequentemente à capacidade financeira.

Outros assuntos importantes foram tratados pela LRF como limitações ao endividamento, bem como os conceitos básicos do que pode ser considerado ou não como endividamento estatal. Os limites de garantias e contragarantias concedidas pelo ente também foram limitadas pela legislação.

Quanto à transparência, inclusive são os dispositivos que possibilitam a execução desse trabalho, a LRF também foi inovadora criando demonstrativos para controle e acompanhamento da situação de Execução Orçamentária e Fiscal dos entes. O Relatório de Execução Orçamentária com periodicidade bimestral conterá: Balanço Orçamentário; demonstração da execução de receitas e despesas em diversas aberturas como função, categoria econômica, fonte; resultado nominal e primário; apuração da receita corrente líquida entre outras.

Já o Relatório de Gestão Fiscal com periodicidade quadrimestral deve demonstrar: despesa total com pessoal; dívidas consolidada e mobiliária; concessão de garantias; operações de crédito, inclusive por antecipação de receita. No último quadrimestre, ainda devem ser apresentados as disponibilidades e os restos inscritos. Outra inovação é a previsão de indicação de medidas corretivas quando algum limite é excedido.

3.6 Despesa com Pessoal

A Constituição Federal prevê a elaboração de uma Lei Complementar com o objetivo de determinar limites às despesas de pessoal. Além disso, já prevê medidas corretivas em caso de extrapolação dos limites:

I – redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II – exoneração dos servidores não estáveis. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)(Vide Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

§ 4º Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

A Lei Complementar prevista pela Constituição Federal é a LRF que assim define Despesa de Pessoal:

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

Outro fator proposto pela LRF que impacta o cálculo da despesa com pessoal é o de terceirização de serviços:

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

Sobre esse parágrafo, NASCIMENTO (2003, p.5), distingue a relação de terceirização com a relação com a substituição de servidores, conceituando a primeira:

Assim a terceirização de mão-de-obra significaria a contratação de empresas prestadoras de serviços, as quais, evidentemente, alocariam mão-de-obra. Desta forma, funcionários das empresas contratadas não

manteriam qualquer vínculo jurídico ou funcional com o Poder Público, não podendo, conseqüentemente, ser caracterizados como agentes públicos, não adentrando no conceito de pessoal ativo.

Ainda, a LRF determina limites percentuais das despesas com pessoal, incluídas os gastos com substituição de servidores, em relação à Receita Corrente Líquida por ente, bem como por poder/órgão autônomo e são assim distribuídos:

Quadro 1 – Limite Despesa de Pessoal

Ente	Executivo	Legislativo	Judiciário	Ministério Público	TOTAL
UNIÃO	40,9	2,5	6,0	0,6	50,0
ESTADOS/DF	49,0	3,0	6,0	2,0	60,0
MUNICÍPIOS	54,0	6,0	-	-	60,0

Fonte: Manual de Demonstrativos Fiscais 9ª Edição

No caso do Rio Grande do Sul, há um complicador na elaboração dos cálculos de despesa com pessoal. Os índices são calculados sob o que doravante chamaremos de “Critério TCE”, em virtude de ser baseado na interpretação dada pelo Tribunal de Contas do Estado dos critérios da LRF. Já a Secretaria do Tesouro Nacional possui uma interpretação mais rigorosa da fórmula de cálculo da despesa com pessoal e doravante chamaremos de “Critério STN”. O Critério STN será inicialmente explicado em virtude de ser mais completo e detalhado, facilitando a compreensão do Critério TCE, em que serão apresentadas as diferenças.

3.6.1 Critério STN

O Critério STN é apresentado no Manual de Demonstrativos Fiscais que já se encontra na 9ª Edição e tem como objetivo facilitar e apresentar mapeamento para a elaboração dos Demonstrativos exigidos pela LRF. Um

desses demonstrativos é o da Despesa com Pessoal que é apurada basicamente com as despesas brutas de pessoal menos as exclusões.

As despesas brutas, bem como todos os outros valores utilizados para a apuração dos índices de despesa com pessoal, referem-se aos últimos doze meses, incluindo o mês de referência:

O conceito de despesa bruta com pessoal tem caráter exemplificativo, e inclui 'quaisquer espécies remuneratórias', inclusive 'vantagens pessoais de qualquer natureza' atribuídas a ativos, inativos e pensionistas, além de outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, aplicando-se o princípio da prevalência da essência sobre a forma.

Somam-se a isso os valores de contribuições a entidades de previdência como: contribuições patronais ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS); contribuições ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS); e contribuições ao PIS/PASEP no caso de fundações. Também compõe a despesa bruta valores pagos a título de sentenças judiciais como precatórios; requisições de pequeno valor e outras remunerações concedidas sem efeito definitivo.

Quanto às exclusões, diversos itens podem ser abatidos do total da despesa com pessoal. São exemplos desses itens que podem ser excluídos: indenizações de Programas de Demissões Voluntárias; decorrentes de decisões judiciais; de exercícios anteriores; de inativos e pensionistas desde que custeadas por fundos específicos. Independentemente dos tipos de exclusão, elas devem estar incluídas nas despesas brutas.

O valor das receitas líquidas é apurado pelas Despesas Brutas menos as Exclusões. Esse valor deve ser dividido pela Receita Corrente Líquida, também de 12 meses incluído o mês de referência, e assim apurado o índice.

Ainda de acordo com o MDF 9ª Edição, a Receita Corrente Líquida:

é o somatório das receitas de impostos, taxas e contribuições de melhoria, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes do ente da Federação, deduzidos alguns itens exaustivamente explicitados pela própria LRF, não cabendo interpretações que extrapolem os dispositivos legais.

As receitas intraorçamentárias devem ser excluídas do cálculo e não poderão compor o total das receitas brutas. São exemplos de receitas

intraorçamentárias contribuições patronais do ente ao RPPS. Como deduções devem ser computados os valores de contribuição dos servidores ao RPPS e receitas de compensação previdenciária entre diversos regimes de previdência.

3.6.2 Critério TCE

O critério TCE foi firmado por julgamentos em processos e são aplicáveis ao Poder Executivo, Judiciário, Legislativo e Ministério Público do Estado e do Executivo e Judiciário dos Municípios jurisdicionados. As principais diferenças entre os cálculos estão relacionadas a dois itens: despesas com pensionistas e o tratamento das receitas de Imposto de Renda Pessoa Física.

No caso das Despesas com Pensionistas, há o caso do julgado pelo Tribunal de Contas no Estado, em processo da Prefeitura Municipal de Bagé e que contém as seguintes afirmações:

consentâneo com o entendimento que esta Corte tem adotado no exame da Gestão Fiscal, dos limites de despesa com pessoal, de que trata a Lei Complementar 101/2000, deve ser excluído daqueles limites as despesas com pensões, eis que, sua inclusão não encontra supedâneo no art. 169 da Carta Federal.

Há uma referência ao art. 169 da Constituição Federal, uma vez que no entendimento do Tribunal de Contas, ao incluir pensionistas na LRF, há um erro. O texto do referido artigo cita apenas despesa com Pessoal Ativo e Inativo que seriam objeto de limites estabelecidos em Lei Complementar.

De encontro a esse entendimento, NASCIMENTO (2003, p.15) manifesta que se há divergência sobre pensionistas, os percentuais também deveriam ser revistos:

Entendo que aqueles que defendem a retirada das despesas de pensionistas do cômputo dos gastos com pessoal devem defender também a mudança no limite legal para as despesas com pessoal. Ou seja, o legislador, a partir da LRF, definiu que um limite legal (60% da RCL) para despesas com pessoal, inclusive pensionistas. Se retirarmos pensionistas desse total devemos rever o limite legal mantendo assim a coerência entre os objetivos da LRF...

O outro item objeto de divergência entre os critérios é o Imposto de Renda Retido dos pagamentos a servidores. A Constituição Federal determina

que o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre rendimentos pagos a qualquer título por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

Nesse quesito há a seguinte interpretação do Tribunal de Contas do Estado em resposta a consulta elaborada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

Diante disso, cabe ressaltar, por derradeiro, que os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte já são do Estado, não ocorrendo movimentação, deslocamento físico do dinheiro, pois inexistente saída efetiva, restituição ou mesmo recolhimento pelo órgão pagador, porque o numerário correspondente não sai dos cofres públicos, havendo, em realidade, apenas o registro escritural. Financeiramente, friso mais uma vez, que a receita assim derivada já pertence ao Estado, como propriedade disponível e apropriada, incorporada ao patrimônio estatal, não transitando no bolso privado; daí, também, não há despesa efetiva. Com essas considerações, saliento, ainda, que os valores do IRRF não podem ser tratados como despesa e, em consequência, ser computados como gastos de pessoal, para fins de limite previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal,

Assim, pelo critério TCE, o valor do IRRF não é computado como despesa de pessoal, nem mesmo no cômputo da Receita Corrente Líquida.

Outro fator objeto de manifestação do TCE são as despesas com substituição de servidores previstas no parágrafo primeiro do Art. 18 da LRF. Segundo o Parecer Prévio das contas do Governador do ano de 2016, referindo-se ao Parecer nº 2/2005, os valores destinados pelo Estado à ASCAR/EMATER são somados às despesas de pessoal para fins de limites. A ASCAR/EMATER é uma associação privada, que atua nas políticas públicas Estaduais de assistência técnica e extensão rural.

4 DESPESA DE PESSOAL – ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

A Lei de Responsabilidade Fiscal aproxima-se de 20 anos desde a sua promulgação e com isso muitos dados já podem ser extraídos e analisados de seus demonstrativos. Além disso, a era da informação amplamente disponível na internet bem como as Leis que possibilitam a transparência nos atos da gestão

pública também possibilitam que sejam utilizados outros dados, como quantitativos de pessoal.

. O Demonstrativo da Despesa de Pessoal previsto pela LRF tem a periodicidade quadrimestral de publicação, portanto são três a cada ano. Para fins dessa análise serão utilizados apenas o demonstrativo relativo a dezembro de cada ano, uma vez que dados de quantitativo de pessoal são disponibilizados apenas com essa periodicidade. Além disso, a utilização de períodos anuais permite a comparação com dados como a inflação do período.

4.1 A evolução da Receita Corrente Líquida

Inicialmente será apresentada a evolução da Receita Corrente Líquida desde a primeira publicação. Os dados são apresentados conforme a publicação realizada pela Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE), portanto utilizando o critério já explicado e determinado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul.

Analisando-se a Tabela 1 observa-se que o crescimento da Receita Corrente Líquida de forma acumulada é superior ao Índice inflacionário utilizado como parâmetro. Segundo a Fundação Getúlio Vargas, responsável pela elaboração o IGP-DI, a formação do índice compreende os índices de preços ao Produtor Amplo, 60% da composição, de Preços ao Consumidor, 30% da composição e da Construção Civil 10% da composição.

Esse desempenho da Receita Corrente Líquida superior aos índices inflacionários é esperada uma vez que nesse período o houve crescimento econômico. Como a maioria das receitas do Estado deriva da atividade econômica (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) e da propriedade de bens (Imposto de Propriedade de Veículos Automotores), é normal que esse crescimento da atividade econômica esteja refletido em aumentos da arrecadação.

Tabela 1 - Evolução da Receita Corrente Líquida

Exercício Financeiro	Valor de RCL em milhares de R\$	Variação RCL	Inflação no Período IGPDI
-----------------------------	--	---------------------	----------------------------------

2000	6.657.895		
2001	7.714.865	15,88%	10,40%
2002	8.414.927	9,07%	26,41%
2003	9.660.540	14,80%	7,67%
2004	10.736.730	11,14%	12,13%
2005	12.349.352	15,02%	1,22%
2006	13.312.367	7,80%	3,79%
2007	13.991.366	5,10%	7,89%
2008	16.657.785	19,06%	9,10%
2009	17.387.287	4,38%	-1,43%
2010	20.297.847	16,74%	11,30%
2011	21.927.905	8,03%	5,01%
2012	23.710.654	8,13%	8,11%
2013	26.387.876	11,29%	5,52%
2014	28.633.466	8,51%	3,78%
2015	30.139.172	5,26%	10,67%
2016	34.654.897	14,98%	7,15%
2017	35.045.933	1,13%	-0,42%
2018	37.773.288	7,78%	7,10%
Varição Acumulada		567,35%	359,39%

A variação acumulada da receita corrente líquida do Estado é mais de 50% superior à variação acumulada no índice de preços. O desempenho da Receita Corrente Líquida é superior inclusive ao desempenho do PIB estadual, que no período 2002-2016 cresceu acumulados 27% segundo dados da extinta Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser (FEE).

Ainda, com a finalidade de analisar a composição da RCL serão utilizados dados do último exercício encerrado, ou seja, 2018. A receita corrente é composta pelos seguintes grandes grupos:

Tabela 2 - Receita Corrente

Classificação de Receita	Valor Bruto em milhares de R\$	Participação no total
Receita Tributária	41.620.558	71,98%
ICMS	33.553.455	58,03%
IPVA	2.879.177	4,98%
ITCD	567.017	0,98%
IRRF Servidores	2.742.688	4,74%
Outras Receitas Tributárias	1.878.221	3,25%
Receita de Contribuições	3.597.790	6,22%
Receita Patrimonial	663.247	1,15%
Receita Agropecuária	1.621	0,00%
Receita Industrial	6	0,00%
Receita de Serviços	344.934	0,60%
Transferências Correntes	8.641.054	14,94%
Cota-Parte do FPE	2.038.271	3,53%
Transferências da LC 87/1996	143.887	0,25%
Transferências da LC 61/1989	509.349	0,88%
Transferências do FUNDEB	4.483.028	7,75%
Outras Transferências Correntes	1.466.519	2,54%
Outras Receitas Correntes	2.950.592	5,10%
Total	57.819.803	100,00%

Conforme já referido, há uma grande concentração das Receitas na categoria tributária e principalmente no ICMS. Além disso, destacam-se as transferências correntes como cota parte do Fundo de Participação dos Estados e o retorno do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB). Desse valor das despesas correntes, devem ser deduzidos alguns valores para a apuração da RCL:

Tabela 3 - Deduções da RCL

Deduções da Receita Corrente Líquida	Valor em milhares de R\$
Transferências Constitucionais e Legais a Municípios	10.344.507
Contribuição Previdenciária dos Servidores	1.946.768
Contribuição Previdenciária Suplementar dos Servidores	-
Compensação Financeira entre Regimes Previdenciários	79.549
Dedução da Receita p/Formação do FUNDEB	4.483.028
Anulação de Restos a Pagar	553.403
IRRF Servidores	2.639.261
Total	20.046.514

As deduções principais são as Transferências Constitucionais e Legais aos Municípios e as Deduções para formação do FUNDEB. Ambos são valores que constituem receita do Estado, mas antes mesmo de ingressarem nas contas são transferidas para outros entes ou Fundos.

No caso do ICMS, são transferidos 25% da arrecadação para os Municípios do Estados e do IPVA, 50% dos valores. Após essa dedução, 20% ainda são transferidos para a formação do FUNDEB. O Imposto por Transmissão por Causa Mortis ou Doação (ITCD) possui apenas a dedução de 20% para formação do FUNDEB.

Portanto, se formos apurar a geração da receita corrente líquida do ICMS no ano de 2018, o cálculo pode ser assim demonstrado:

Tabela 4 - ICMS Líquido - 2018

Rótulos	Valor em milhares de R\$
Arrecadação ICMS	33.553.455
Participação dos Municípios	- 8.388.364
Destinação para Formação do FUNDEB	- 5.033.018
ICMS Líquido	20.132.073

Outro valor de destaque nas deduções é o valor do IRRF dos Servidores, que conforme o critério adotado pelo TCE-RS não constitui receita corrente

líquida. Cabe ressaltar também que esse valor não é computado nas despesas de pessoal.

4.2 Despesa de Pessoal

O outro componente a ser analisado quando se avalia o comprometimento da RCL é a própria despesa de pessoal. Conforme já relatado anteriormente, cada Poder e Órgão Autônomo possui um limite em relação à RCL.

A Despesa de Pessoal assim como a RCL não é utilizada de forma bruta, ou seja, considerando a totalidade dos valores. Existem alguns valores que são excluídos como: contribuições intra-orçamentárias transferidas ao Instituto de Previdência do Estado (IPERGS) para custeio de benefícios do regime de repartição simples; o Imposto de Renda retido dos servidores e os gastos com pensionistas, esses 2 últimos amparados pelo critério TCE RS.

Como exemplo, demonstra-se o cálculo da despesa de pessoal do poder executivo no terceiro quadrimestre de 2018:

Tabela 5 - Despesa Líquida com Pessoal

Rótulo	Valor em milhares de R\$
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	38.272.539
Pessoal Ativo	23.721.094
Vencimentos, Vantagens e Outras Despesas Variáveis	10.172.349
Obrigações Patronais	13.432.241
Benefícios Previdenciários	116.505
Pessoal Inativo e Pensionistas	14.345.615
Aposentadorias, Reserva e Reformas	11.201.232
Pensões	3.144.383
Outros Benefícios Previdenciários	-
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização	205.829
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (II) (§ 1º do art. 19 da LRF)	20.673.697
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	-
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração	1.071.236
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	544.254
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	16.348.029
-) Demais Exclusões	2.710.178
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III)= (I - II)	17.598.842

A Despesa Líquida com Pessoal é o parâmetro de comparação com a RCL para fins de limites da LRF e deve ser divulgada por todos os poderes e órgãos autônomos. Além dos demonstrativos individualizados, anualmente é publicado um demonstrativo consolidado, ou seja, somando-se os valores de todos os Poderes e Órgãos autônomos. Essa apuração é realizada com a finalidade de apuração do limite máximo de comprometimento de 60% da RCL com despesas de pessoal:

Tabela 6 - Despesa de Pessoal Consolidada

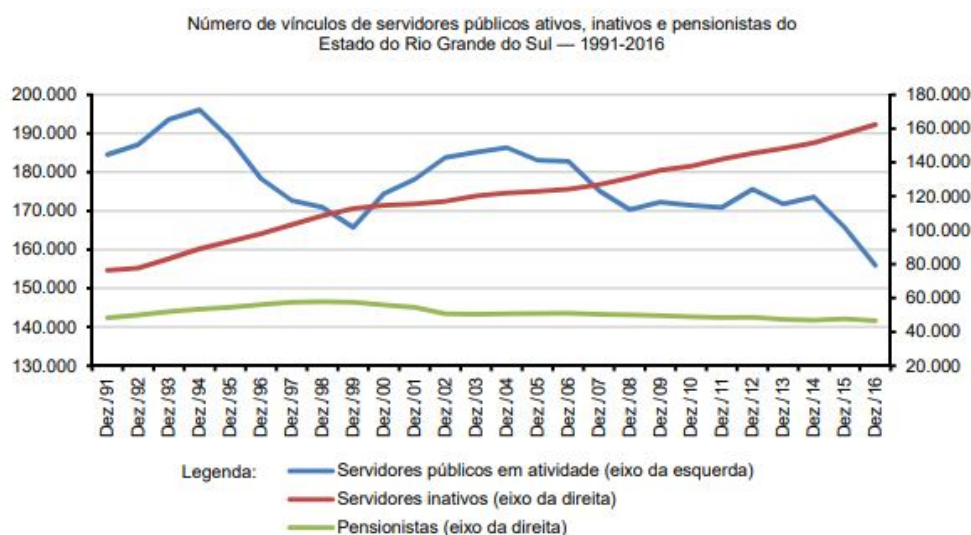
Exercício Financeiro	com Pessoal em milhares de R\$	Despesa Líquida com	IGPD-I
2001	4.392.569	-	
2002	4.971.040	13,17%	26,41%
2003	5.790.260	16,48%	7,67%
2004	5.921.836	2,27%	12,13%
2005	6.329.457	6,88%	1,22%
2006	6.924.991	9,41%	3,79%
2007	7.352.579	6,17%	7,89%
2008	7.722.811	5,04%	9,10%
2009	8.665.022	12,20%	-1,43%
2010	9.577.106	10,53%	11,30%
2011	10.708.734	11,82%	5,01%
2012	12.147.237	13,43%	8,11%
2013	13.646.317	12,34%	5,52%
2014	15.494.526	13,54%	3,78%
2015	17.513.205	13,03%	10,67%
2016	18.155.600	3,67%	7,15%
2017	19.257.299	6,07%	-0,42%
2018	20.574.222	6,84%	7,10%
Varição Acumulada		468,39%	325,53%

Apesar de a Lei de Responsabilidade Fiscal ter sido aprovada no ano 2000 e as publicações já ocorrerem em referência a esse ano, os critérios não estavam padronizados. Dessa forma, utilizar-se desse exercício poderia comprometer a análise da despesa de pessoal.

Observa-se que, assim como a RCL, a despesa com pessoal alcançou uma variação acumulada superior ao índice inflacionário padrão. Além do

aumento dos vencimentos, é importante ser analisado o quantitativo de pessoal ativo e inativo, que são os gastos considerados na despesa de pessoal.

O gráfico a seguir, elaborado pela Fundação de Economia e Estatística do RS, demonstra a relação quantitativa de ativos, inativos e pensionistas do Estado do Rio Grande do Sul:



FORNE DOS DADOS BRUTOS: Secretaria da Fazenda (Rio Grande do Sul, 2016).

Assim, conforme os dados do gráfico, no ano 2000 havia aproximadamente 170.000 servidores ativos e 115.000 servidores inativos. Em 2016, havia 155.000 servidores ativos e 160.000 ativos.

Se forem considerados os dados do final de 2018, conforme Boletim de Pessoal, divulgado pelo Tesouro do Estado do RS, em números exatos há 148.813 ativos e 169.451 inativos. Como ambos compõem a despesa de pessoal para fins da RCL esse aumento do quantitativo total explica parte da variação das despesas.

A relação entre ativos e inativos no período de vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal também pode ser analisada por áreas de atuação do Estado. O Rio Grande do Sul possui o quantitativo de pessoal com uma concentração nas áreas de educação e segurança pública.

Na área de segurança, o órgão com maior quantitativo é a Brigada Militar. O Parecer Prévio do TCE do ano 2000 informava um quantitativo de 26.620

militares na ativa e em 2018, 19.352, tendo como fonte de informação o Tesouro do Estado. Quantos aos militares inativos o movimento foi inverso em 2000 havia 13.760, enquanto em 2018 totalizavam 25.105 inativos.

Utilizando-se as mesmas fontes de dados para a área da Educação, em 2000 havia 104.047 ativos e 67.454 inativos. Já no ano de 2018 estavam em atividade 80.182 servidores na Secretaria de Educação e inativos 109.075.

Além disso, como o Estado possui vantagens temporais como avanços por tempo de serviço e incorporações de Funções Gratificadas, os vencimentos médios dos inativos são superiores aos vencimentos médios dos servidores ativos. E como a maioria dos servidores que se aposentaram nesse período tem direito à paridade e integralidade com os servidores ativos, a despesa de pessoal inativo aumentou sua relação em com as despesas de servidores ativos.

Na tabela 7, apresentam-se os valores totais empenhados com ativos, inativos e pensionistas. Os dados tem como exercício inicial o ano de 2003, pois nesse ano iniciou-se no Estado a utilização da Portaria Conjunta STN/SOF 163/2001.

A Portaria STN/SOF 163/2001 teve como objetivo a uniformização dos procedimentos de execução orçamentária da União, dos Estados e dos Municípios. A uniformização entre outros aspectos é necessária para a consolidação das contas nacionais.

Nessa portaria, foi determinada uma codificação de quatro níveis:

- Categoria Econômica;
- Grupo da Natureza da Despesa;
- Modalidade de Aplicação;
- Elementos de Despesa.

Para elaboração da tabela, foram considerados apenas três elementos da despesa com pessoal, assim definidos pela própria Portaria:

01 - Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reformas dos Militares (40)(A) (52)(A)

Despesas orçamentárias com pagamento de aposentadorias dos servidores inativos do Regime Próprio de Previdência do Servidor - RPPS, e de reserva remunerada e reformas dos militares. (38)(A) (40)(A) (52)(A)

03 - Pensões do RPPS e do militar (52)(A) (58)(A)

Despesas orçamentárias com pagamento de pensões civis do RPPS e dos militares. (38)(A) (52)(A) (58)(A)

(...)

11 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil

Despesas orçamentárias com: Vencimento; Salário Pessoal Permanente; Vencimento ou Salário de Cargos de Confiança; Subsídios; Vencimento do Pessoal em Disponibilidade Remunerada; Gratificações, tais como: Gratificação Adicional Pessoal Disponível; Gratificação de Interiorização; Gratificação de Dedicção Exclusiva; Gratificação de Regência de Classe; Gratificação pela Chefia ou Coordenação de Curso de Área ou Equivalente; Gratificação por Produção Suplementar; Gratificação por Trabalho de Raios X ou Substâncias Radioativas; Gratificação pela Chefia de Departamento, Divisão ou Equivalente; Gratificação de Direção Geral ou Direção (Magistério de 1º e 2º Graus); Gratificação de Função-Magistério Superior; Gratificação de Atendimento e Habilitação Previdenciários; Gratificação Especial de Localidade; Gratificação de Desempenho das Atividades Rodoviárias; Gratificação da Atividade de Fiscalização do Trabalho; Gratificação de Engenheiro Agrônomo; Gratificação de Natal; Gratificação de Estímulo à Fiscalização e Arrecadação de Contribuições e de Tributos; Gratificação por Encargo de Curso ou de Concurso; Gratificação de Produtividade do Ensino; Gratificação de Habilitação Profissional; Gratificação de Atividade; Gratificação de Representação de Gabinete; Adicional de Insalubridade; Adicional Noturno; Adicional de Férias 1/3 (art. 7o, inciso XVII, da Constituição); Adicionais de Periculosidade; Representação Mensal; Licença-Prêmio por assiduidade; Retribuição Básica (Vencimentos ou Salário no Exterior); Diferenças Individuais Permanentes; Vantagens Pecuniárias de Ministro de Estado, de Secretário de Estado e de Município; Férias Antecipadas de Pessoal Permanente; Aviso Prévio (cumprido); Férias Vencidas e Proporcionais; Parcela Incorporada (ex-quinotos e ex-décimos); Indenização de Habilitação Policial; Adiantamento do 13o Salário; 13o Salário Proporcional; Incentivo Funcional - Sanitarista; Abono Provisório; "Pró-labore" de Procuradores; e outras despesas correlatas de caráter permanente. (1)(A) (38)(A)

12 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Militar

Despesas orçamentárias com: Soldo; Gratificação de Localidade Especial; Gratificação de Representação; Adicional de Tempo de Serviço; Adicional de Habilitação; Adicional de Compensação Orgânica; Adicional Militar; Adicional de Permanência; Adicional de Férias; Adicional Natalino; e outras despesas correlatas, de caráter permanente, previstas na estrutura remuneratória dos militares. (1)(A) (38)(A)

Nos inativos, são apresentados os valores empenhados no elemento 01, nos pensionistas, elemento 03 e nos ativos o somatório dos elementos 11 e 12, distribuídos anualmente:

Tabela 7 - Ativos, Inativos e Pensionistas - Pagamentos Diretos

Exercício	Ativos/ Total	Inativos/ Total	Pensionistas/ Total	Total em milhares de R\$
2003	49,80%	39,70%	10,49%	6.814.550
2004	49,48%	39,59%	10,93%	7.261.924
2005	49,14%	39,18%	11,68%	7.889.403
2006	48,66%	39,34%	11,99%	8.675.548
2007	47,81%	40,23%	11,95%	9.324.119
2008	46,99%	41,23%	11,77%	9.865.413
2009	46,42%	41,59%	12,00%	10.811.472
2010	46,20%	41,40%	12,40%	12.068.924
2011	45,95%	41,79%	12,26%	13.390.786
2012	45,66%	42,29%	12,05%	14.981.533
2013	45,66%	42,71%	11,64%	17.013.646
2014	45,77%	42,86%	11,37%	19.363.483
2015	44,88%	43,91%	11,21%	21.684.515
2016	42,72%	45,80%	11,49%	23.058.004
2017	41,00%	47,31%	11,69%	24.521.020
2018	40,27%	47,87%	11,86%	26.168.046

Fonte: Secretaria da Fazenda RS

A tabela com os dados financeiros corrobora os dados dos quantitativos de pessoal apresentados no gráfico elaborado pela FEE, em que demonstra uma evolução constante dos gastos com inativos. Além disso, há uma redução do percentual dos gastos com servidores ativos, quando comparados com o gasto total. Outro fator a ser observado é um aumento em ritmo mais lento das despesas com pensionistas, quando comparadas com o gasto total.

4.3 – Despesa de Pessoal x RCL

O comprometimento da Receita Corrente Líquida com a Despesa de Pessoal foi um dos critérios impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal aos entes subnacionais e até mesmo para a União. O não cumprimento desses limites impõe, inclusive, penalidades a quem os descumprir.

No caso do Rio Grande do Sul, considerando o demonstrativo consolidado de Despesa de Pessoal, não houve nenhum exercício em que a despesa líquida de pessoal por critérios do Tribunal de Contas do Estado extrapolasse os 60% previstos, conforme tabela:

Tabela 8 - Despesa de Pessoal Consolidada

Exercício Financeiro	Despesa Líquida com Pessoal em milhares de	Receita Corrente Líquida em milhares de	Despesa de Pessoal/RCL
2001	4.392.569	7.714.865	56,94%
2002	4.971.040	8.414.927	59,07%
2003	5.790.260	9.660.540	59,94%
2004	5.921.836	10.736.730	55,15%
2005	6.329.457	12.349.352	51,25%
2006	6.924.991	13.312.367	52,02%
2007	7.352.579	13.991.366	52,55%
2008	7.722.811	16.657.785	46,36%
2009	8.665.022	17.387.287	49,84%
2010	9.577.106	20.297.847	47,18%
2011	10.708.734	21.927.905	48,84%
2012	12.147.237	23.710.654	51,23%
2013	13.646.317	26.387.876	51,71%
2014	15.494.526	28.633.466	54,11%
2015	17.513.205	30.139.172	58,11%
2016	18.155.600	34.654.897	52,39%
2017	19.257.299	35.045.933	54,95%
2018	20.574.222	37.773.288	54,47%

Apesar de não ter ultrapassado o limite máximo da Despesa de Pessoal, em dois períodos houve uma aproximação ao limite no ano de 2003 e no ano de 2015. A seguir apresenta-se uma comparação da variação da Receita Corrente Líquida com a Variação da Despesa de Pessoal nos Exercícios.

Tabela 9 - Variação da Despesa Líquida de Pessoal x RCL

Exercício Financeiro	Variação da Despesa Líquida com Pessoal	Variação da Receita Corrente Líquida
2002	13,17%	9,07%
2003	16,48%	14,80%
2004	2,27%	11,14%
2005	6,88%	15,02%
2006	9,41%	7,80%
2007	6,17%	5,10%
2008	5,04%	19,06%
2009	12,20%	4,38%
2010	10,53%	16,74%
2011	11,82%	8,03%

2012	13,43%	8,13%
2013	12,34%	11,29%
2014	13,54%	8,51%
2015	13,03%	5,26%
2016	3,67%	14,98%
2017	6,07%	1,13%
2018	6,84%	7,78%
Varição Acumulada	468,39%	489,62%

No período 2004-2010, houve os principais períodos de variação da despesa líquida de pessoal inferior aos índices apresentados pela RCL, o que é apresentado tanto no gráfico quanto na tabela das variações. A partir de 2011, ocorre uma inversão da curva com uma política de reposição dos quadros de servidores e dos vencimentos dos servidores.

Na reposição salarial, destacam-se os aumentos concedidos aos servidores da área da segurança pública pela Lei Complementar 14.438/2014. Essa lei programou aumentos a cada seis meses para os servidores da área até novembro de 2018.

Além disso, a área da Educação também recebeu reposições salariais, que tiveram efeito até 2015. Esse conjunto de fatores, aliados à crise econômica iniciada já no final de 2014, contribuíram para que houvesse uma inversão na curva e aproximação dos limites máximos.

Mesmo após esse período de crise econômica, a variação acumulada da Receita Corrente Líquida é maior que a Variação Acumulada da Despesa considerada para fins de limite.

4.4 – Despesa de Pessoal x RCL – Critério STN

O critério da Secretaria do Tesouro Nacional está definido no Manual de Demonstrativos Fiscais que é aprovado por uma Portaria. Esse critério, conforme já exposto também nesse trabalho tem critérios diferentes aos adotados pelo Estado.

O critério basicamente levaria em consideração para apuração dos limites de pessoal as despesas já consideradas pelo TCE, adicionando-se as despesas com pensionistas. Além disso, seriam adicionados às despesas de pessoal e à

RCL os valores retidos dos vencimentos dos servidores pelo Estado a título de Imposto de Renda Pessoa Física.

Existem outras diferenças com impacto menor na diferença entre os cálculos, entretanto, nas últimas duas Prestações de Contas do Governador, a CAGE, órgão responsável pela elaboração dessa peça e do próprio Relatório de Gestão Fiscal, vem divulgando também o percentual de comprometimento da RCL com Despesa de Pessoal pelo critério STN.

No exercício de 2017, foi apurado um percentual de 66,58% da RCL com despesa líquida de pessoal. Em 2018, o percentual foi de 66%. Se tivesse adotado o critério da STN, em outros períodos passados, o percentual também teria extrapolado o limite máximo de 60%.

Com o percentual acima do limite máximo, além da vedação ao recebimento de transferências voluntárias da União, haveria imposições em políticas de pessoal, visando à mudança na trajetória do comprometimento da RCL. Entre essas medidas estariam inclusive a demissão de servidores e vedação à concessão de aumentos salariais.

5 CONCLUSÕES

O Estado desde o seu surgimento necessita de recursos para a execução das políticas públicas. A forma de captação desses recursos evoluiu bem como as políticas de aplicação dos recursos captados.

No Brasil, a situação não é diferente. Os recursos captados por meio da tributação e da própria ação econômica do Estado possuem regras de aplicação. No ano 2000, como forma de controlar o avanço dos gastos públicos, foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal surge num momento de avanço do percentual do PIB comprometido pela tributação, impondo limitações para despesas já existentes, bem como para a criação de novas despesas. As despesas com maior foco na edição da Lei, assim como as Leis Camata I e II que a precederam, foram as de pessoal.

A Despesa com Pessoal compreende no conceito da Lei de Responsabilidade Fiscal os gastos com ativos, inativos e pensionistas. A Lei

impôs limitações percentuais, por ente da federação, em relação à receita corrente líquida.

No caso do Estado do Rio Grande do Sul, tanto os critérios da Despesa de Pessoal para fins de apuração do limite, quanto para a Receita Corrente Líquida não estão completamente pacificados. Esses critérios são determinados pelo Tribunal de Contas do Estado, em contraponto aos critérios da Secretaria do Tesouro Nacional. No critério do TCE-RS, as maiores divergências, na despesa de pessoal, são a desconsideração dos pagamentos a pensionistas e do valor retido de Imposto de Renda no pagamento aos servidores. O valor do Imposto de Renda retido também é descontado da RCL.

Quando comparadas a evolução da receita corrente líquida, bem como a despesa de pessoal para fins de limite com o índice inflacionário (IGP-DI), ambas cresceram mais que a inflação, mas a despesa teve crescimento inferior à receita. O crescimento da receita é explicado principalmente pelo crescimento econômico que ocorreu entre a edição da Lei e o ano de 2018, último ano em análise.

Pelo critério TCE, o Estado do Rio Grande do Sul, considerando todos os poderes e órgãos autônomos, desde o surgimento da LRF nunca ultrapassou o limite de 60%. Apesar disso, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado na Prestação de Contas do Governador vem publicando também os percentuais apurados pelo critério da Secretaria do Tesouro Nacional, que extrapolam o limite máximo da Despesa com Pessoal.

Não era objetivo do trabalho simular o quão diferente seria a realidade Estadual sem a criação de Lei de Responsabilidade Fiscal. A situação financeira poderia estar melhor sem um limite a desafiar ou pior sem a existência de um limite. Ainda, há outro fator a ser analisado, o principal objetivo do Estado: a entrega de serviços públicos a população.

Com a existência de um limite menos rigoroso que o da Secretaria do Tesouro Nacional, já há uma realidade de diminuição dos quadros de servidores ativos totais. Esses dados são confirmados com os que prestam serviços diretos à população como é o caso da Brigada Militar e da Secretaria de Educação. Se o critério fosse ainda mais rigoroso a situação de quantitativo de pessoal ativo

poderia ser ainda menor, face às restrições a que o Estado estaria submetido pela LRF.

Os momentos de pico das despesas de pessoal observadas nos limites (anos 2003 e 2015) coincidem também com momentos imediatamente posteriores a governos que promoveram reposições maiores no número de servidores ativos e também reposições salariais. Inclusive, esses períodos representam momentos em que a despesa de servidores ativos cresceu mais que a de inativos, revertendo, em curtos períodos, a tendência de aumento dos gastos com inativos em ritmo superior dos gastos com ativos.

Também com base nos dados, observa-se uma forte tendência de aumento de gastos com servidores inativos, em relação à despesa total de pessoal do Estado. Esse aumento está associado a um maior fornecimento de serviços públicos em períodos pretéritos, que comprometem orçamentos atuais com o pagamento de inativos e conseqüentemente, por limitações financeiras e de Responsabilidade Fiscal, redução na quantidade de servidores ativos.

Portanto, o que se pode afirmar, é que o Estado, considerando o critério do TCE-RS, não ultrapassou os limites de despesa com pessoal determinados pela Lei de Responsabilidade Fiscal em nenhum período. Entretanto esse limite e a própria limitação de recursos do Estado fez com que diminuíssem os servidores ativos do Estado, representando sob essa análise uma diminuição também da presença do Estado no dia-a-dia da população. Ainda, a adoção do critério da STN, por ser mais rigoroso, poderia ter melhorado a situação fiscal do Estado, mas, provavelmente, com a consequência de redução ainda maior dos servidores que prestam serviços diretos à população.

Outro aspecto que não foi diretamente abordado pelo trabalho, mas que também foi previsto pela LRF é a transparência nos dados financeiros públicos. Para realização da análise foram utilizados diversos dados e todos foram obtidos pela internet, sem a necessidade de maiores requisições. Esse é um aspecto encorajador para novos trabalhos na área das finanças públicas, pela facilidade de obtenção e variedade de informações disponíveis.

Cabe ainda propor que novos trabalhos na área abranjam a realidade dos municípios também submetidos ao critério do TCE-RS, bem como de outros

Estados que seguem ou não os critérios da STN, possibilitando uma comparação com a do Estado do Rio Grande do Sul.

REFERÊNCIAS

ALVERGA, Carlos Frederico R. P. de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a estrutura organizacional da Secretaria do Tesouro Nacional (STN): O caso da Coordenação Geral de Operações de Crédito de Estados e Municípios (COPEM)**. 2015. 28 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública). Fundação Getúlio Vargas. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/RGP/Terceiros/15.Averga-LeiResponsabilidadeFiscal.pdf>. Acesso em 04 jan. 2019.

BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. **A lei de Responsabilidade Fiscal como Instrumento de Política e de Gestão Fiscal**. 2001. 112 f. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/2211>. Acesso em 3 jan. 2019.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das Obrigações Tributárias nas Constituições Brasileiras e os Reflexos no Atual Regime Tributário de Energia Elétrica**. 2012. 54 f. Monografia (Especialista em Direito da Regulação). Instituto Brasileiro de Direito Público. Brasília, DF. Disponível em: http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/243/Monografia_Fernanda%20Monteleone%20Barros.pdf?sequence=1. Acesso em 26 dez. 2018.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 5 jan. 2019.

BRASIL. **Lei Nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm. Acesso em: 3 jan. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 82**, de 27 de março de 1995. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. (Lei Camata). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp82.htm. Acesso em: 17 de abril de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 96**, de 31 de maio de 1999. Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp96.htm. Acesso em: 17 de abril de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm. Acesso em: 6 jan. 2019.

BRESSER-PEREIRA, L. C.; **Estado, Estado-Nação e Formas de Intermediação Política.** 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ln/n100/1807-0175-ln-100-00155.pdf>. Acesso em 22 dez. 2018.

BRETAS, Nazare Lopes. **Desenvolvimento Institucional Digitalmente Mediado e Estado de Bem Estar Social: O caso da Previdência Social no Brasil (1988 a 2013).** 2016. 114 f. Tese (Doutorado em Ciência Política). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/156326/001015751.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 28 dez. 2018.

CASTRO, Jorge Abraão de et al. (Org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009.** Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_tributacaoequidbrasil.pdf. Acesso em 28 dez. 2018.

CHAMMA, Verrah. **Repensando o Estado Moderno na Filosofia do Direito de Hegel: a herança contratualista e a primazia da política à luz da liberdade substantiva.** 2009. 157 f. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/22984/000738589.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, Acesso em: 21 dez. 2018.

CONTADORIA E AUDITORIA-GERAL DO ESTADO. **Manual de Orientação ao Gestor Público.** 4 ed. Porto Alegre: CORAG. 2018. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/1271/manual-de-orientacao-do-gestor-publico>. Acesso em 5 jan. 2019.

CONTADORIA E AUDITORIA GERAL DO ESTADO. **Prestação de Contas do Governador: Volume I Análise.** 2017. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/8787/2017>. Acesso em: 12 de abril de 2019.

CONTADORIA E AUDITORIA GERAL DO ESTADO. **Prestação de Contas do Governador: Volume I Análise.** 2018. Disponível em: <https://cage.fazenda.rs.gov.br/conteudo/8787/2017>. Acesso em: 19 de abril de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 25ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2016.

MACIEL, Pedro Jucá. **Finanças Públicas no Brasil: uma abordagem orientada para políticas públicas.** 2013. Rio de Janeiro: Revista Administração Pública.

MARCONI, M.A.; LAKATOS E.M. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 5 ed. São Paulo: Editora Atlas. 2003

MORAES, Ricardo Quatrim de. **A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua Relação com o constitucionalismo dirigente.** 2014. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p269.pdf. Acesso em 27 dez. 2018.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Polêmica das Despesas com Pessoal.** 2003. 24 f. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001950.pdf

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 8ª edição. 2018. 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: 27 abr. 2019.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL; SECRETARIA DE ORÇAMENTO E FINANÇAS. **Portaria 163.** 2000. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-/legislacao/legislacao/portaria-interm-163_2001_atualizada_2015_04jul2016_ultima-alteracao-2016-2.docx/view

SILVA, Pedro Paulo Miethicki da. **Liberdades e organização dos poderes em Benjamin Constant o Estado e os limites do poder político.** 2015. 97 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/130560>, Acesso em: 21 dez. 2018.

TORRES, Heleno Tavares. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira.** 2014. 512 f. São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSULTA: 6760200024. Relator: Algir Lorenzon. **Boletim 343/2002;** Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/sis/decisoes/RelatorioDecisao.jsp?numeroProcesso=6760200024>. Acesso em: 8 jan, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSULTA: 67740200004. Relator: Conselheiro Victor José Faccioni. **Boletim 507/2001.** Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br/sis/decisoes/RelatorioDecisao.jsp?numeroProcesso=67740200004>. Acesso em: 8 jan, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2016.** Relator: Iradir Pietroski. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Aceso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2015.** Relator: Estilac Xavier. Disponível em:

http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2014**. Relator: Algir Lorenzon. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2013**. Relator: Pedro Henrique Poli de Figueiredo. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2012**. Relator: Adroaldo Mosquer Loureiro. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2011**. Relator: Iradir Pietroski. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2010**. Relator: Marco Peixoto. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2009**. Relator: Cezar Miola. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2008**. Relator: Victor José Faccioni. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2007**. Relator: João Osório Ferreira Martins. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2006**. Relator: Algir Lorenzon. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2005.** Relator: João Luiz Vargas. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2004.** Relator: Helio Saul Mileski. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2003.** Relator: Porfírio Peixoto. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2002.** Relator: Terezinha Gisela Irigaray. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Parecer Prévio 2001.** Relator: Sandro Dorival Marques Pires. Disponível em: http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador. Acesso em: 20 fev, 2019.

VELLOSO, Rodrigo. **Uma Breve História dos Impostos.** Disponível em: <https://super.abril.com.br/historia/por-que-pagamos-impostos/>. Acesso em: 23 dez. 2018.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.** [20??]. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>, Acesso em: 22 dez. 2018.