



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE – FEAAC
BACHARELADO EM FINANÇAS

FRANCISCO ARLEY DA SILVA SANTOS

ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL PELO
MUNICÍPIO DE ICAPUÍ NO PERÍODO DE 2016 A 2020

FORTALEZA
2021

FRANCISCO ARLEY DA SILVA SANTOS

ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL PELO
MUNICÍPIO DE ICAPUÍ NO PERÍODO DE 2016 A 2020

Monografia apresentada ao curso de Finanças da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Finanças.

Orientadora: Profa. Ms. Nirleide Saraiva Coelho.

FORTALEZA
2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S235a Santos, Francisco Arley da Silva.
Análise do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal pelo município de Icapuí no período de 2016 a 2020. / Francisco Arley da Silva Santos. – 2021.
31 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Finanças, Fortaleza, 2021.
Orientação: Prof. Me. Nirleide Saraiva Coelho.

1. Gestão Fiscal. 2. LRF. 3. Município. I. Título.

CDD 332

FRANCISCO ARLEY DA SILVA SANTOS

ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL PELO
MUNICÍPIO DE ICAPUÍ NO PERÍODO DE 2016 A 2020

Monografia apresentada ao curso de Finanças da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Finanças.

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a Ms. Nirleide Saraiva Coelho (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof^a Marilene Feitosa Soares
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Gerson da Silva Ribeiro
Mestre em Economia (UFC)

AGRADECIMENTOS

Deixo meu registro de agradecimento a minha família que é minha principal fonte de incentivo para que até aqui chegasse. Gratidão a Deus por renovar meu ânimo de modo que eu concluísse mais essa importante etapa da minha vida.

Deixo registrada também a minha gratidão a pessoas que foram importantes na minha jornada acadêmica. Primeiramente a minha orientadora e professora, Nirleide, pela sua disponibilidade em todas as vezes que precisei do seu auxílio, sendo fundamental inspiração na minha pesquisa na área de Finanças Públicas.

Ao meu amigo Heitor pela inspiração e fé. Gerson pelas muitas vezes que me deu assistência e tirou dúvidas ao longo do curso. Ao meu amigo Cleber pelos muitos jornais guardados para mim e pelos conselhos nas tardes de aula no CAEN. As minhas amigas Mariana, Letícia e Rebeca pelos muitos conselhos dados a mim. Julie e Angela por terem sido fundamentais nessa reta final da graduação.

Aos meus irmãos na fé, Natan, Gustavo, Andreia, Iury e minha namorada Lenny pela companhia fora dos círculos da universidade e que foram fundamentais na minha vida pessoal. Enfim, a todos quanto contribuíram, direta e indiretamente, para que esse dia acontecesse.

RESUMO

Para que o Estado seja capaz de promover o bem estar ao disponibilizar serviços essenciais, sobretudo em período de recessão econômica e de outras crises, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi promulgada no ano 2000 para que os gestores tenham disponível uma estrutura legal que normatize a gestão pública. Assim, buscou-se analisar o cumprimento da LRF pelo município de Icapuí no período de 2016 a 2020 sob os aspectos fundamentais para acompanhamento da dívida pública, sendo eles o Resultado Primário, a Dívida Consolidada Líquida e a Despesa com Pessoal. Para alcance dos resultados, fez-se uso da pesquisa descritiva, bibliográfica, documental e de entrevista. Observou-se que o município sofreu mudanças metodológicas quanto a computação do Resultado Primário, mas quanto aos percentuais da Dívida Consolidada Líquida esteve dentro dos limites estabelecidos, apesar das mudanças identificadas na computação das despesas, identificado também na Despesa com Pessoal que nos exercícios de 2016, 2017 e 2020 ultrapassou o teto geral estipulado pela lei expressando uma realidade orçamentária que necessita de um bom planejamento e controle.

Palavras chaves: Gestão Fiscal, LRF, município.

ABSTRACT

In order for the State to be able to promote well-being by making essential services available, especially in periods of economic recession and other crises, the Fiscal Responsibility Law (LRF) was enacted in 2000 so that managers have available a legal framework that regulates public management. Thus, we sought to analyze compliance with the LRF by the municipality of Icapuí in the period from 2016 to 2020 under the fundamental aspects for monitoring the public debt, which are the Primary Result, Net Consolidated Debt and Personnel Expenditure. To achieve the results, it was made use of descriptive, bibliographical, documental and interview research. It was observed that the municipality has undergone methodological changes regarding the computation of the Primary Result, but as for the percentages of the Net Consolidated Debt it was within the established limits, despite the changes identified in the computation of expenses, also identified in the Personnel Expenditure that in the fiscal years 2016, 2017 and 2020 exceeded the general ceiling stipulated by law expressing a budgetary reality that requires good planning and control.

Keywords: Fiscal Management, LRF, municipality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 REVISÃO DE LITERATURA	10
2.1 Gestão Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal	10
2.2 Resultado Primário	14
2.3 Dívida Pública.....	15
2.4 Gastos com Pessoal.....	16
3 METODOLOGIA.....	19
3.1 Coleta de Dados.....	19
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	21
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	25
REFERÊNCIAS.....	27

1 INTRODUÇÃO

Os últimos cinco anos tem sido marcado por tentativas de recuperação as recessões econômicas que sobreveio a União, estados e municípios. De acordo com as informações divulgadas pelo Ipece (2021), o estado do Ceará, apesar da terceira colocação na região Nordeste, possui estoque de empregos formais gerados abaixo do registrado em 2015. Segundo estudos realizados por Cavalcante *et al.* (2017), o crescimento identificado no período de 2012 a 2014 foi marcado por uma sucessão de quedas nos anos de 2015 e 2016 na ordem de -3,42% e -4,11%, respectivamente, no Produto Interno Bruto (PIB). Esses percentuais expõem o comportamento das famílias que diminuíram seu consumo frente ao aumento da taxa de juros, o próprio endividamento familiar e a diminuição do investimento privado. O impacto disto diretamente se percebe no setor de serviços (CAVALCANTE *et al.*, 2017). Essa recessão atinge diretamente na capacidade arrecadatória dos entes federativos e na administração da dívida pública por parte dos gestores que necessitam readequar as contas públicas.

Com a finalidade de adequar o planejamento público a realidade orçamentária dos entes federativos, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) aborda a gestão das contas públicas dentro do exercício, pois trouxe reforço a base contábil já estabelecida pela Lei nº 4.320/64, sendo evidenciado pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA) e o Plano Plurianual (PPA), de acordo com o Artº 165 da Constituição Federal (Brasil, 1988). Contudo, as crises fiscais que se sucederam após a promulgação desta redação e que levaram estados e municípios a renegociarem suas dívidas evidenciaram lacunas na condução da execução fiscal que somente foram sanadas a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) através de um regime fiscal sólido (FIORAVANT; PINHEIRO; VIERA, 2006). Elevar a carga tributária e focar no aumento das receitas não é a solução, pois a administração pública está no modo como são gerenciadas as suas despesas, sobretudo nos cenários de recessão das suas receitas em decorrência de retração econômica, conforme já citado.

A abordagem da situação fiscal dos municípios, sendo Icapuí o objeto da pesquisa, entre 2016 e 2020, deve ser antecedida pelo estudo da atual legislação, uma vez que elas remetem ao cenário de crise fiscal gerada pelo endividamento público, principalmente entre as décadas de 80 e 90 (ORAIR, 2016). Introduzir o tema da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) traz a necessidade de citar o contexto que propiciou o cenário da sua promulgação. A Constituição Federal de 1988 (CF/88), embora tenha apresentado artigos que normatizem as Finanças Públicas não trouxeram consigo todas as mudanças necessárias para que se alcançasse

o devido equilíbrio das contas públicas, partindo da responsabilização dos gestores pelos resultados alcançados.

É necessário que haja boa gestão dos recursos disponíveis de modo a garantir a boa execução fiscal possibilitando ao Estado o cumprimento do seu papel de promoção do bem estar e direitos fundamentais. No Brasil, a interpretação disto conduziu, na década de 1980, ao maior gasto público como uma alternativa de incentivo para crescimento econômico, fundamentados por uma perspectiva keynesiana (ORAIR, 2016). Posteriormente, a política fiscal, sob consenso acadêmico, adquire concentração na sustentabilidade do endividamento direcionando a gestão pública para que haja controle dos seus dispêndios como meio de estabelecer o equilíbrio (ORAIR, 2016). Contudo, o impacto dessa política keynesiana foi o maior endividamento dos estados e municípios para com a União (FIORAVANT; PINHEIRO; VIERA, 2006).

Isso remete a relevância a que deva se atribuir o papel do gestor público dentro no contexto das Finanças Públicas, pois a efetividade da lei não se evidencia apenas no seu caráter técnico, mas na subordinação ao que nela está disposto para que seus objetivos sejam tangíveis. Assim, para fins de análise, parâmetros estabelecidos na lei serão fundamentais para que o estudo baseado no município de Icapuí seja realizado a partir da análise de variáveis como a Dívida Consolidada Líquida e as Despesas com Pessoal. Variáveis imprescindíveis para que se tenha um panorama sobre a qualidade da gestão fiscal quanto ao esforço da diminuição da dívida pública, algo fundamental quando se discute gestão em tempos de crises.

Considerando o cenário de restabelecimento do crescimento econômico no período estabelecido para análise, este artigo busca responder a seguinte indagação: Quanto o município de Icapuí cumpriu o que é determinado pela LRF sob os aspectos da dívida pública, sendo eles o Resultado Primário, a Dívida Consolidada Líquida e a Despesa Total com Pessoal? Dessa forma, o objetivo geral da pesquisa é analisar a submissão a LRF nas gestões no período de 2016 a 2020, apresentando como objetivos específicos: verificar o cumprimento em relação a gastos com pessoal; identificar a situação da dívida pública; e apresentar valores referentes ao resultado primário.

A discussão a que se destina esse trabalho torna importante contextualizar o cenário econômico diagnosticado no país e no estado do Ceará logo no início do período escolhido para estudo. Justifica-se a pesquisa por ser relevante a temática para o âmbito das contas públicas, caracterizando-se pelas novas diretrizes acerca da LRF por se tratar de uma legislação que busca o equilíbrio fiscal, o acompanhamento dos déficits e superávits, o controle em relação a gastos do governo, a transparência das informações e a responsabilização dos gestores por seus atos. Sendo assim surgiu o interesse em analisar esses dispositivos em uma administração pública.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção aborda a literatura para compreensão da pesquisa realizada, com informações sobre gestão pública e a lei de responsabilidade fiscal; resultado primário; dívida pública e gastos com pessoal.

2.1 Gestão Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal

Discorrer sobre Gestão Pública inevitavelmente leva ao estudo do papel do Estado, uma vez que sua função abrange fundamentalmente a promoção do bem-estar. (CARNEIRO; MENICUCCI, 2013). Partindo dessa premissa se faz necessário analisar os meios pelos quais este bem é proporcionado, uma vez que os gestores escolhidos democraticamente são os responsáveis por uma boa execução orçamentária na promoção do bem comum e de direitos fundamentais. Dentro de um modelo governamental democrático é necessário que haja um conjunto de leis que fomentem uma administração pública transparente e coerente com o objetivo a que se destina a máquina pública, tornando o papel político alinhado não só com as normas técnicas, mas com um modelo eficiente e democrático. (CARNEIRO; MENICUCCI, 2013).

E quando se trata de eficiência é necessário que haja um planejamento no que diz respeito as receitas e despesas. Conforme expõe Garnier (2005) se não existe um conjunto de prioridades definidas para a avaliação de uma gestão pública, tudo o mais que depende dela se torna inviável. E a preocupação com a execução fiscal e seus bons resultados, como um meio de se alcançar o bem-estar social, é a pauta de países que, ao longo do amadurecimento das suas políticas fiscais, instauraram mudanças significativas que repercutiram em projetos e leis promulgadas no Brasil para uma maior eficiência no gasto público. Na década de 1990, alguns países se destacaram quanto a isso como concretizada no ano de 1997 foi o Tratado de Maastricht (SOARES, 2011). O Brasil, por sua vez, trouxe mudanças significativas apenas no ano 2000 quando foi sancionada a Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Citar esses tratados internacionais é importante porque eles foram base de fundamentação para a construção da lei complementar brasileira que instaurou mudanças significativas para as contas e gestões públicas. Além disso, há também uma influência do Fundo Monetário Internacional (FMI) que trouxe parâmetros a serem seguidos, tais como o acesso público a informação e a necessidade de se realizar prestações de contas, considerando

a integridade das informações fiscais (FMI, 2001). Uma característica que também se observou na experiência da União Européia, considerando a lei brasileira, foi o estabelecimento de metas e limites fiscais, incluindo a necessidade de haver certa flexibilidade. (ASSMANN, 2008)

Estes acontecimentos internacionais foram cruciais para que o Brasil subsidiasse suas mudanças fiscais. Marcado por cenário inflacionário elevado nas décadas de 1980 até metade dos anos 90, o setor público no país era beneficiado pela facilidade na tomada de recursos nos bancos oficiais em decorrência da alta inflação. O que veio a mudar quando o Plano Real foi instaurado e o controle da inflação atingido. Em contrapartida, sem condições de adiar os pagamentos, a dívida pública se tornou um grande problema de gestão em decorrência da dificuldade em postergação dos pagamentos (ASSMANN, 2008). Essa mudança impulsionou estados e municípios a renegociarem suas dívidas, considerando esse fator um dos principais desafios a serem encarados nas gestões públicas.

Dessa forma, dada a promulgação da LRF em 2000, o Brasil se coloca em alinhamento com outros países no que diz respeito ao processo de boa gestão e transparência fiscal. Enquanto a Lei nº 4.320/1964 estabeleceu um padrão contábil para organização dos fluxos de receitas e despesas, a Constituição Federal de 1988 traz em seus artigos um panorama de uma gestão pública voltada para o planejamento, originando, no seu art. 165, os relatórios da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), da Lei Orçamentária Anual (LOA) e Plano Plurianual (PPA). Contudo, outras medidas de lei foram sancionadas posteriormente com a finalidade de pontuar variáveis da dívida pública que precisavam ter uma padronização, como a folha de pagamentos. (AZEVEDO, 2019).

Assim, podem ser citadas nessa fase de amadurecimento da política fiscal brasileira a Lei Complementar nº 82, conhecida por Lei Camata I, de 27 de março de 1995 (BRASIL, 1995), sendo ela revogada por outra Lei Complementar, nº 96, denominada Lei Camata II, de 31 de maio de 1999 (BRASIL, 1999). Desse modo, a LRF surgiu moldada pelos modelos supracitados com uma herança do modelo americano quanto ao estabelecimento de regras de rigidez e fixação de metas de resultados fiscais. (ASSMANN, 2008). As modificações legais no tocante a gestão da administração pública almejava naquele contexto a estabilidade através de mudanças estruturais, considerando que as dívidas municipais precisaram ser refinanciadas após os novos ajustes adotados no país. Dessa forma, essas duas leis foram fundamentais porque através delas houve estabelecimento de limites quanto a gasto com pessoal que foi aprimorada na LRF, cuja contribuição atuou no intenso processo de ajuste fiscal com institucionalização das metas do regime (FIORAVANT; PINHEIRO; VIERA, 2006)

Nesta contextualização e corrida para reorganização das contas com a finalidade de alcançar um modelo que apresente transparência, eficiência e equilíbrio fiscal, torna-se necessário o debate sobre o protagonismo dos governos subnacionais para se adequarem aos dispositivos da LRF para uma boa execução fiscal, uma vez que municípios atingiram a sua isonomia, de modo que esta lei é relevante para tornar o exercício do gestor mais eficiente. Isto se deve porque a lei em questão se propõe a atuar na prevenção de desvios que sejam capazes de gerar desequilíbrio das contas públicas ao fazer uso de uma série de regras que interferem nos limites de endividamento, na despesa com pessoal e nas restrições de contratação de Antecipação de Receitas por Operações de Crédito (ARO), cuja utilização pelos municípios se dá com frequência, e atua também na criação de despesas de caráter continuado. (ASMANN, 2008).

O papel básico do governo se resume quando ele atende a capacidade de ser estabilizador, alocativo e distributivo (DIAS, 2018). Para que essa administração pública atenda a esse perfil ela precisa de pilares que norteiem as ações de uma gestão. Partindo disso, a estrutura da LRF traz pilares fundamentais que norteiam seus dispositivos legais para administração pública, sendo eles o planejamento, a responsabilidade, ou tipificação dos crimes fiscais, e o controle. O planejamento e o controle são os dois principais princípios, posto que através deles as informações gerenciais são elaboradas, contribuindo para que haja a transparência e a responsabilização de gestores quanto as ações desenvolvidas na gestão pública (SILVA, 2012).

Quanto ao planejamento, a LRF proporcionou para os entes federativos um aperfeiçoamento neste processo quanto a elaboração e execução do orçamento. Conforme destaca Silva (2012), o planejamento cede suporte técnico a gestão fiscal, sobretudo por promover uma integração entre o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Dentre as leis citadas, cabe destaque para a LDO, uma vez que através da LRF houve o acréscimo do Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais, cuja exigência se estende a todos os entes federativos. Ou seja, ações que visam aumento das despesas estão condicionadas ao crivo de compatibilidade entre essas três leis. Não há, portanto, uma liberdade absoluta do legislador quanto a elaboração das leis orçamentárias, tampouco do administrador público quanto a realização dos investimentos e promoção dos serviços públicos. (SALES; MARTINS, 2014).

Outro destaque é o enfoque que a LRF traz sobre a responsabilização dos gestores quanto aos resultados e, conseqüentemente, a devida punição em caso de descumprimento quanto ao que é estabelecido em lei. Segundo Sales e Martins (2014), a atual legislação não só

dificultou o mau gerenciamento dos recursos públicos como também possibilitou que outros agentes se tornassem participantes desse processo administrativo. Neste caso, cabe menção aos Tribunais de Contas e o Ministério Público que atuam no julgamento das contas públicas e são os responsáveis na elaboração dos pareceres sobre o que está sendo realizado nas gestões. Além disso, a LRF traz a oportunidade do cidadão, além de partidos políticos e sindicatos, denunciarem possíveis descumprimentos, conforme se destaca no art. 73-A da Lei Complementar 131/2009. Uma administração inadequada gerará impactos no exercício do ofício do gestor, podendo ele ser punido com sanções administrativas, civil ou penal.

Assim, nota-se a consonância entre a LRF e a Constituição Federal de 1988 no que diz respeito ao controle dos gastos públicos assegurando o cumprimento dos princípios mencionados no art. 37 da Carta Magna, sendo eles a Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. De acordo com o art. 75 da Constituição, cabe aos Tribunais de Contas a responsabilidade por esse controle tanto nos estados quanto nos municípios. Desse modo, o controle tanto é interno, referindo-se as administrações de cada esfera governamental, e externa, cabendo destaque para o acompanhamento da probidade dos gastos e o cumprimento da Lei Orçamentária. A participação do Poder Judiciário se aplica a verificabilidade da constitucionalidade das decisões de gastos, conforme reforma Sales e Martins (2014).

Esse conjunto de pilares e princípios evidenciam o conceito de transparência fiscal nas administrações públicas. Isto porque ela não necessariamente implica em ato de responsabilidade, ou seja, a existência da lei e a publicação dos relatórios não é o suficiente para afirmar que existe compromisso com uma boa gestão pública. Na verdade, transparência e responsabilidade têm um papel complementar entre si (SÁNCHEZ, 2014). Tratar sobre a transparência implica em um estudo sobre a interpretação do termo internacional da *accountability* que, segundo se propõe a LRF no Brasil, sua aplicabilidade na administração pública resgata o compromisso que o gestor precisa ter no que diz respeito ao planejamento, a transparência e a eficiência da sua gestão. (PINHO, 2009). Ou seja, o fator político é responsável por adotar as melhores estratégias para que seja desempenhado um bom planejamento público. Assim, a transparência tributária expõe o panorama do passado, presente e futuro das contas públicas, proporcionando uma perspectiva sobre qual ação política mais oportuna dada aquela realidade orçamentária (SÁNCHEZ, 2014).

Isto impacta diretamente no modo como o gestor pensa os gastos públicos e como as gestões dos governos subnacionais tem alocado os seus recursos diante das recessões que se observam no que diz respeito ao comportamento das suas arrecadações e as adaptações de suas dotações orçamentárias para que venha ser alcançado um resultado próximo de um equilíbrio

com saldo superavitário. Isso é uma definição do objetivo de uma política fiscal, ao definir o mecanismo a ser adotado para obtenção de receitas, ou seja, o meio principal de arrecadação, geralmente por tributação, que necessita atingir uma liquidez suficiente para cobrir despesas sem que uma dívida seja contraída, caracterizando o uso de fontes primárias. Uma vez que esse saldo de arrecadação não é suficiente, há uma necessidade de se recorrer aos recursos provenientes de empréstimos, ou seja, o ente faz uma dívida para quitação de outra mediante financiamento (ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, 2008).

2.2 Resultado Primário

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2020), o Resultado Primário consiste do cotejo entre receitas e despesas orçamentárias que representam um impacto na dívida, de forma que esse resultado evidencia o esforço fiscal para diminuição do estoque da dívida que está sendo empreendido pelo ente. Sua metodologia parte de critérios cujo parâmetro está indexado a Dívida Consolidada Líquida (DCL). Segundo a Resolução do Senado Federal (RSF) nº 40/2001 as receitas primárias consideradas para esse cálculo são aquelas responsáveis pela diminuição do montante da DCL, ou seja, receitas que aumentam disponibilidade de caixa sem uma contrapartida com a dívida através de possíveis empréstimos.

Existem duas metodologias que são consideradas para o cálculo do Resultado Primário. Segundo Assmann (2008), para esse parâmetro de esforço fiscal, existe a forma “acima da linha” e “abaixo da linha” que apontam para execução orçamentária e financeira e o método considerando a variação da dívida pública em período estabelecido, respectivamente. O segundo método foi utilizado por mais de 20 anos em decorrência da falta de padronização que se encontravam nas classificações contábeis, prejudicando a análise pelo meio “acima da linha”. Apesar disso, essa perspectiva é a mais recomendada para avaliação das causas de possíveis déficits. Dessa forma, o Resultado Primário pelo método “acima da linha” é obtido através do confronto das Receitas Primárias Totais Realizadas com as Despesas Primárias Totais Pagas.

Conforme estabelecido no Manual dos Demonstrativos Fiscais (2020), nas Receitas Primárias é realizada a soma da Receita Primária Corrente com a Receita Primária de Capital, sendo deduzidas do grupo corrente as Aplicações Financeiras e as Outras Receitas Financeiras e no segundo grupo são retirados do cálculo as Operações de Crédito, Amortizações de Empréstimo, Receitas de Alienação de Investimentos Temporários, Receitas de Alienação de Investimentos Permanentes e as Outras Receitas de Capital Não Primárias. O valor da Despesa

Primária Total é obtido pela soma da Despesa Corrente deduzido os Juros e Encargos da Dívida. Da Despesa Primária de Capital é deduzido a Concessão de Empréstimos, Aquisição de Títulos de Capital Integralizado, Aquisição de Título de Crédito e Amortização da Dívida. Acrescenta-se na conta da despesa a Reserva de Contingência. Desse modo, o Resultado Primário é encontrado mediante o confronto das Receitas Primárias Totais Pagas e das Despesas nas colunas do demonstrativo que evidencia os valores da Despesas Pagas, Restos Não Processados Pagos e Restos a Pagar Não Processados Pagos.

Em busca de conformidade com as metas fiscais na década de 90, os estados primeiramente se adequaram com mais facilidade em relação aos municípios em função do programa de reestruturação das dívidas, conforme salienta Assmann (2008) Atualmente, cabe aos Tribunais de Contas o acompanhamento dos resultados de acordo com o que está disposto na LRF. Conforme está disposto no art. 9 da LRF as metas fiscais são o elo entre o planejamento, a elaboração e a execução do orçamento. Dessa forma, se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

2.3 Dívida Pública

Segundo Dias (2018) a dívida pública pode ser compreendida como o conjunto de todas as obrigações que o ente possui. Assim a relação que o setor público estabelece com instituições e mercados públicos e privados podem impactar no saldo da dívida, conforme a sua necessidade. Um fator negativo é que essa dinâmica pode direcionar para o déficit. As consequências de um orçamento público comprometido é que o ente, sobretudo os municípios, tem vetado o direito de realizar operações de crédito interno ou externo, além de perder o direito temporário das transferências provenientes da União e do estado. Ou seja, a dívida flutuante precisa ser acompanhada e controlada, a exemplo dos restos a pagar, que influencia diretamente nas disponibilidades de caixa.

A Dívida Pública Consolidada, conforme está descrito na Resolução do Senado Federal (RSF) nº48 art. 2º, inciso III, corresponde a dívida, com apuração sem que haja duplicidade, provenientes das emissões de título ancorado em lei, contrato, convênio ou tratados, além de operações de crédito cuja amortização seja superior ao prazo de 12 meses. Por

consequente, a Dívida Consolidada Líquida (DCL) trata do saldo da dívida consolidada com as devidas deduções das disponibilidades de caixa, das aplicações financeiras e demais haveres financeiros, e líquidos dos restos a pagar processados, conforme está disposto no art. 48º da RSF, art. 2º, inciso V. Segundo está disposto na RSF nº 40, de 2001, a partir de 2016 também são estabelecidos os limites globais para dívida pública tanto para estados e Distrito Federal, com teto de 200% da Receita Corrente Líquida (RCL), quanto para os municípios com o teto de 120% da RCL.

Conforme destaca Bliacheriene e Ribeiro (2012), o diferencial que se observa na LRF, uma vez que o Senado Federal é responsável pela fixação dos limites, é que esses limites devam ser estabelecidos em percentuais da Receita Corrente Líquida (RCL), com verificações que devem acontecer quadrimestralmente. Na atual legislação, os art. 32 e 33 dispõem sobre os tramites de contratação de dívida interna e externa. Além disso, o art. 42 da LRF é fundamental para períodos de transições de mandatos, pois obriga que haja planejamento da dívida de tal modo que ela possa ser honrada dentro daquele último exercício de mandato, sem posterior cobrança, estipulando o período dos dois últimos quadrimestres para que esses ajustes ocorram.

O acompanhamento da dívida é feito em consonância com as metas estabelecidas nos anexos da LDO, sendo encaminhadas ao Congresso Nacional com a finalidade de avaliação acerca do alcance, ou não, de resultado primário positivo, apontando as razões pelas quais os superávits não venham ser alcançados no período apresentando, elencando as justificativas. A importância da LRF se destaca também porque ela consolidou outra série de procedimentos que reforçam o pilar da transparência quanto ao acompanhamento da dívida pública. Assim, todas as despesas relativas a dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que atenderão, deverão constar na LOA (BLIACHERIENE; RIBEIRO, 2012).

2.4 Gastos com Pessoal

De acordo com o art. 18 da LRF as despesas voltadas para o gasto com pessoal é o somatório dos gastos do ente da Federação, com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos e 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 (BRASIL, 2000)

Nas gestões públicas de todos os entes federativos há uma discussão frequente acerca do peso que a despesa com pessoal possui no orçamento (SOUZA E NETO, 2012). A LRF aborda um teto de gasto que precisa ser respeitado, para que a máquina pública não se perca sua capacidade de honrar os compromissos, uma vez que o Estado não é um fim em si mesmo, ou seja, as despesas com a folha de pagamento não podem competir com outras prioridades do ente federativo que tem por objetivo o bem comum (SOUZA, SILVA E CÂMARA, 2018).

Para que isto seja posto em prática pelas administrações, a LRF no seu art. 19 estipula tetos de gastos na esfera municipal considerando o limite de 60% da porcentagem da Receita Corrente Líquida, sendo 6% para o Poder Legislativo, abrangendo os Tribunais de Conta, e 54% para o Poder Executivo, fazendo com que os governos subnacionais estejam submetidos a uma disciplina de contenção de gastos com pessoal, sendo verificado quadrimestralmente conforme se observa no art. 22 da LRF, de modo que ultrapassando a despesa total com pessoal em 95% do limite, o Poder ou órgão são vedados de alguns direitos, dentre eles a criação de cargo, emprego ou função, alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa, além de novos provimentos de cargos públicos, admissão ou contratação de pessoal de qualquer título. (BRASIL, 2000)

Como forma de evitar o descumprimento aos limites da LRF, foram determinadas faixas percentuais de gastos para melhor gestão. Assim sendo, tem o limite máximo para o Poder Executivo Municipal de (54%), o prudencial (51,3%, ou seja, 95% do limite máximo) e o de alerta (48,6% ou 90% do limite máximo). De acordo com o art.23 da LRF, se a despesa com pessoal referido no art. 20 desta mesma lei ultrapassar os limites, o percentual excedente, este precisa ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos 1/3 no primeiro quadrimestre. Conforme disposto no inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, extinção de cargos e funções ou redução dos valores a eles atribuídos é uma das formas pelas quais é possível alcançar esse reajuste das despesas.

Caso não seja cumprido, de acordo com a redação da Lei Complementar nº 178, de 2021, o município estará privado de receber, por exemplo, transferências voluntárias ou contratar operações de crédito, com exceção daquelas destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliada e as que visem diminuição com as despesas com folha de pagamento. De acordo com o art. 23, as restrições postas no § 3º não se aplicam nos casos em que se registre a queda de receita real superior a 10% (dez por cento) em relação ao correspondente quadrimestre do exercício financeiro anterior. De acordo com a Lei Complementar nº 164, de 2018, isso pode

ser justificado pela diminuição das transferências recebidas do Fundo de Participação dos Municípios e diminuição de receitas provenientes dos royalties. (BRASIL, 2021)

A atual conjuntura fiscal traz um enfoque que reforça o pilar da responsabilização. Atualmente, os governos dispõem da lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000, cuja redação trouxe alterações significativas ao que já estava disposto na redação do Decreto-Lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940 do Código Penal, na Lei nº 1.079 de 10 de Abril de 1950 e no Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967.

Quadro 1 - Relação de Infrações Fiscais e Respectivas Penas.

INFRAÇÕES	SANÇÕES/PENAS
Se ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art. 19 e 20)	Cassação do Mandato, conforme disposto no Decreto-Lei nº 201, art 4º, inciso VII)
Se houver expedição de ato que gere elevação da Despesa com Pessoal em desacordo com a lei (LRF, art. 21)	Há nulidade do ato, de acordo com o art. 21. Para o expedidor do ato há pena de reclusão que pode se estender de 1 a 4 anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Se houver expedição de ato que eleve as Despesas com Pessoal no limite de 180 dias anteriores ao final do mandato do gestor público titular do órgão/poder (LRF, art. 21)	Há nulidade do ato (LRF, art. 21, § único), com reclusão que pode variar de 1 a 4 anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Se o gestor permitir que a Despesa Total com Pessoal do respectivo órgão/poder ultrapasse 95% do limite (LRF, art. 22)	Reclusão de 1 a 4 anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º). Com proibições previstas em lei (LRF, art. 22, § único)
Quando se deixa de adotar as medidas previstas na lei, quando a Despesa Total com Pessoal ultrapassa o limite máximo de algum poder/órgão (LRF, art 23)	Reclusão que variam de 1 a 4 anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Quando os gastos com inativos e pensionistas são preservados acima do limite disposto em lei (LRF, art. 18 a 20; art. 24, § 2º; art. 59, § 1º, inciso IV)	(Neste caso, há cassação de mandato, conforme Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII)
Descumprimento do limite de Despesa Total com Pessoal em até dois anos, caso o Poder ou órgão tenha permanecido acima do teto em 1999 (LRF, art. 70º)	É vetado o direito de receber transferências voluntárias, contratação, operações de crédito e de obtenção de garantias (LRF, art. 23, § 3º). Além disso, há também neste caso a cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).

Fonte: Adaptado de Azevedo (2019, p.28).

Assim, conforme se detalha no quadro 1, tem-se as punições vigentes para casos de descumprimentos ao que se estabelece para administração pública no tocante a gestão dos recursos e cumprimentos de prazos e tetos dispostos em lei. Portanto, a análise dos resultados a serem apresentados posteriormente visam expor um panorama da condução da gestão pública no tocante aos resultados orçamentários, segundo dispõe a LRF, considerando os acordos e desacordos com a lei segundo cada ano do período estabelecido.

3 METODOLOGIA

A metodologia consistiu na pesquisa descritiva, qualitativa, bibliográfica, documental, no estudo de caso e em entrevista, no caso do escritório responsável pela contabilidade do município. Paralelamente, a pesquisa documental no que diz respeito a essa monografia recorre a instrumentos, tais como jornais, revistas e relatórios. (FONSECA, 2002)

De acordo com Garcia (2016), a pesquisa bibliográfica trata de uma estrutura na qual se tem elencado todas as publicações sobre o assunto de modo que se torne possível fazer novas colocações sobre o tema que já foi pesquisado. Quanto a essa pesquisa, o Portal de Transparência do Município de Icapuí é responsável por disponibilizar o principal material que embasou a pesquisa. No caso, o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), cuja publicação é bimestral, sendo considerado a publicação do último bimestre. Outro relatório considerado para fazer a pesquisa foi o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), com publicação quadrimestral.

Assim, a pesquisa também se pautou no perfil qualitativo, uma vez que se buscou realizar uma coleta de dados, com critérios subjetivos, com uma amostragem selecionada, a exemplo do próprio município determinado para realização da análise, concluída com base nas observações e comentários. Como explica Augusto *et. al.* (2013), a validade desse tipo de pesquisa não se justifica pela dimensão da amostra, mas pela profundidade com que se realiza os estudos e análises. Por se tratar de uma análise que abrange os relatórios contábeis do município e não somente mera entrevista, o trabalho também teve um caráter de pesquisa descritiva, pois, segundo Costa (2018), cabe ao pesquisador nestes casos realizar observações, ordenamento de dados e interpretação dos fatos, como se observará nos tópicos posteriores desse trabalho.

3.1 Coleta de Dados

A análise se concentra numa série histórica de cinco anos com origem no exercício de 2016 seguindo até 2020, cujos relatórios estão com todos os valores consolidados e publicados no Portal de Transparência do Município de Icapuí, localizado no litoral leste cearense.

Segundo dados disponibilizados no IPECEDATA, no que diz respeito aos empregos formais no município, têm-se em 2019 um total de 3.089 com as três maiores composições desse total para os empregos formais na agropecuária, com 53%, seguido da

administração pública, com 23,85%. O comércio e a indústria de transformação representam 10,74% e 6,47% desse total, respectivamente.

Todos os valores utilizados são provenientes dos Relatórios de Execução Orçamentária e dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) que estão em consonância com a Lei Complementar 101/2000, responsável pela transparência fiscal nas contas de gestão ao apresentar ao público geral toda a estrutura dos balanços que normatizam arrecadações e despesas de todos os entes federativos, além do banco de dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Esses relatórios foram extraídos do sítio eletrônico do Município de Icapuí¹.

Foi realizada uma entrevista com duas pessoas que compõe o quadro de contadores da Caspe Contabilidade, responsáveis pela assessoria contábil realizada no município desde o exercício de 2017 até o período atual. No ato, foram perguntados os motivos pelos quais alguns exercícios apresentaram um resultado diferente do que se esperava mediante a LRF. Questionou-se as despesas que possivelmente não estavam sendo computadas e quais as mudanças estabelecidas ao assumirem a contabilidade de Icapuí.

¹ Os relatórios utilizados para desenvolvimento dessa pesquisa foram extraídos do portal eletrônico do município disponível no site: <https://www.icapui.ce.gov.br/acessoainformacao.php>

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção foram analisados os indicadores de resultado primário, dívida pública e gastos com pessoal com a finalidade de observar o Município de Icapuí em relação ao cumprimento das metas fiscais. Na Tabela 1 está exposto o Resultado Primário no período de 2016 a 2020. Esse resultado analisa a capacidade fiscal do Governo frente as despesas a serem realizadas no exercício, mostrando a necessidade ou não de adquirir novas fontes para financiá-las.

Tabela 1 - Apuração do Resultado Primário.

EXERCÍCIOS	RECEITA PRIMÁRIA	DESPESA PRIMÁRIA	RESULTADO	META DO RESULTADO PRIMÁRIO	SITUAÇÃO
2016	70.159.471,27	74.252.451,17	-4.092.979,90	- 302.220,21	Deficitário
2017	74.579.334,15	79.475.337,08	-4.896.002,93	0,00	Deficitário
2018	78.559.145,63	71.596.113,89	6.963.031,74	800.000,00	Superavitário
2019	74.537.317,05	79.001.651,66	-4.464.334,61	547.560,51	Deficitário
2020	90.439.053,43	84.266.772,71	6.172.280,72	-4.175.526,44	Superavitário

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Os exercícios de 2018 e 2020 se destacam, pois, apresentam os resultados superavitários em relação ao período de estudo. As receitas primárias foram superiores as despesas primárias, ou seja, o Município conseguiu realizar seus gastos com base nas receitas arrecadadas sem que para isso dependesse de fontes externas para financiá-las.

Na Tabela 2 observa-se o comportamento das transferências correntes provenientes dos repasses aos municípios provenientes de percentuais dos impostos estaduais.

Tabela 2 - Evolução das Transferências Correntes.

	2016	2017	2018	2019	2020
TRANSFERÊNCIAS				R\$	R\$
CORRENTES	R\$ 48.398.632,50	R\$ 51.502.651,06	R\$ 59.169.431,17	63.725.435,40	66.755.732,04
COTA PARTE FPM	R\$ 13.209.860,90	R\$ 12.489.265,18	R\$ 14.850.634,16	R\$ 16.125.781,84	R\$ 15.421.422,51
COTA PARTE ICMS	R\$ 8.038.904,01	R\$ 9.737.220,17	R\$ 10.997.507,57	R\$ 10.977.735,07	R\$ 13.028.809,43
COTA PARTE IPVA	R\$ 377.033,55	R\$ 436.163,28	R\$ 469.442,41	R\$ 509.775,78	R\$ 472.541,02
COTA PARTE ITR	-	-	R\$ 9.469,34	R\$ 10.385,02	R\$ 12.206,96
TRANSFERÊNCIAS DA LC 87/96	-	-	R\$ 30.016,68	-	-
TRANSFERÊNCIAS DA LC 61/89	-	-	R\$ 49.990,71	R\$ 49.640,47	R\$ 53.374,57
TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEB	-	-	R\$ 14.270.155,85	R\$ 16.361.059,95	R\$ 16.188.645,27
CONVENIOS	R\$ 243.385,43	R\$ 299.421,66	-	-	-
OUTRAS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	R\$ 26.529.448,61	R\$ 28.540.580,77	R\$ 18.492.214,45	R\$ 19.691.057,27	R\$ 21.578.732,28

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Considerando os repasses das transferências correntes que o município recebe, sobretudo as Cota-Parte referente ao Fundo Participação dos Municípios (FPM), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Territorial Rural (ITR), observa-se que não necessariamente a diminuição delas venha impactar diretamente no resultado. Note que no exercício de 2019, em que o resultado primário foi deficitário, houve aumento em relação a 2018 quanto as transferências correntes. Ao longo dos cinco anos, observa-se que houve aumento nas Receitas Primárias Correntes.

Antes de analisar os dados em tabela é necessário destacar que, de acordo com os relatórios de Execução Orçamentária do Município de Icapuí, nos anos de 2016 e 2017 há divergência quanto ao cálculo do resultado primário em relação aos exercícios posteriores, justificado pela metodologia aplicada segundo o Manual dos Demonstrativos Fiscais de 2015 e 2016. Nos dois primeiros anos da análise, os valores encontrados foram alcançados através do confronto da Receita Primária Total e da Despesa Empenhada Primária Total. Ambos apresentaram resultado deficitário, concluindo dessa forma a dependência do município por fontes externas, contempladas pelas Receitas de Capital como as Transferências de Capital para financiar suas atividades. Observa-se que o município recebeu transferências na ordem de R\$ 7.593.745,39 no ano de 2016, R\$ 8.013.679,36 em 2017.

A análise a partir de 2018 se constituiu no método denominado “acima da linha”, definido, de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (2020), por identificação do resultado a partir do aferimento dos ingressos, ou seja, das receitas orçamentárias, e das saídas, que são as despesas orçamentárias. O benefício deste método é a possibilidade de desenhar cenários para as contas públicas, sendo instrumento para tomada de decisões quanto a condução das políticas públicas.

Na Tabela 3 são destacados os valores da Dívida Consolidada Líquida em valores nominais e percentuais em relação a Receita Corrente Líquida. Sobre a disposição dos dados, apesar do município em estudo ter uma população inferior a 50.000 habitantes, onde caberia a elaboração e publicação dos Demonstrativos Fiscais semestralmente, este optou por fazê-lo de forma quadrimestral.

Tabela 3 – Dívida Consolidada Líquida.

EXERCÍCIOS	RESULTADO DO EXERCÍCIO				
	DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	PERCENTUAL DA RCL (%)	LIMITE DE 120% RCL	DISPONIBILIDADE DE CAIXA	INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA
2016	29.379.484,26	49,99	70.529.702,75	439.069,66	-
2017	36.492.265,24	58,34	75.058.419,52	0,00	5.788.785,65
2018	37.230.192,78	54,06	82.688.277,30	0,00	2.040.509,94
2019	46.634.926,47	62,36	89.742.472,82	0,00	6.513.480,16
2020	43.247.809,57	56,30	92.218.135,82	0,00	6.081.857,39

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Quanto a Dívida Consolidada o município apresentou insuficiência financeira justificado porque o ativo disponível não foi suficiente para saldar os restos a pagar no exercício, levando dívida para o ano seguinte, sendo 2019 o período em que a dívida mais se acentuou, embora esteja distante do teto permitido por lei (120% da RCL). Os saldos de insuficiência evidenciam um aumento significativo, pontuando que não há disponibilidade de caixa líquida nos exercícios, sobretudo no de 2020 que se caracterizou como ano eleitoral e que esse repasse de caixa para gestão seguinte deveria ser obedecido.

A justificativa, segundo o escritório de assessoria contábil do município, dá-se pelo registro da Dívida do INSS que passou a ser feito corretamente desde quando o atual escritório assumiu a contabilidade, uma vez que esses repasses estavam sendo realizados sem atualização. Além disso, havia débitos municipais com a distribuidora de energia elétrica que foram quitados, além do registro da dívida do município com a empresa Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) que não estava sendo computada devidamente nos demonstrativos contábeis do município.

A Tabela 4 apresenta os três níveis de gastos permitidos para o ente segundo está disposto em lei, além do valor que foi alcançado pela gestão em cada exercício abrangido pela análise para fins de comparação e acompanhamento do desempenho quanto a esse grupo de despesa.

Tabela 4 - Aplicação de Gastos com Pessoal em Icapuí.

EXERCÍCIOS	GASTOS COM PESSOAL				
	PERCENTUAL APLICADO (%)	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA DO PERÍODO (R\$)	LIMITE MÁXIMO	LIMITE PRUDENCIAL	LIMITE DE ALERTA
2016	57,17	58.774.752,29			
2017	57,48	62.548.682,93	54%	51,3%	48,6%
2018	53,87	68.906.897,75			
2019	53,97	74.785.394,02			
2020	58,55	76.848.446,52			

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Ocorreram diminuições percentuais nos exercícios de 2018 e 2019, deixando o município enquadrado no limite máximo permitido ao poder executivo. O exercício de 2020 apresentou um percentual excedente ao teto, caracterizado por um cenário de pandemia, o que leva a dedução de que o município tem propensão de vir a depender de fontes de financiamento para arcar com suas despesas, sendo a maior proporção delas com folha de pagamento, contrariando o princípio da eficiência na gestão pública. Segundo a contabilidade do município, o período que abrangeu a pandemia do novo Coronavírus obrigou o município a realizar mais contratações diretas e indiretas, seja para as despesas com médicos e outros profissionais que atuam na linha de frente da saúde, quanto dos que trabalharam nas barreiras sanitárias que foram instaladas no município para combate à doença.

Segundo se observa nos demonstrativos, o exercício de 2017, além do exercício de 2020, consta como o exercício que mais apresentou alto percentual de gastos com pessoal. Ainda segundo a assessoria contábil, que assumiu o município naquele ano, isso se justifica porque os valores pagos a Cooperativa de Médicos do Município passaram a ser computado como Gastos com Pessoal, o que não era feito em administrações anteriores. Diante dos valores referentes a Receita Corrente Líquida, observa-se que, de fato, os percentuais que excederam o teto permitido por lei não se justificam por supostas reduções na RCL, mas que, de fato, houve necessidade de mais contratações aliadas aos fatores de correções no lançamento da folha.

Cabe um questionamento quanto a efetividade da LRF no que diz respeito a punição dos gestores quanto ao descumprimento nos exercícios anteriores, 2016 e 2017. Outro fator que explica também os resultados na Despesa com Pessoal é que o município possui Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), que é um sistema de previdência específico, cujo repasse de valores gera impacto na despesa com pessoal em função das aposentadorias e pensões. A despesa com pessoal nos cinco anos analisados evidencia descumprimento estabelecido pela LRF.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei de Responsabilidade Fiscal propôs a realização de mudanças significativas para que os entes da Federação fossem conduzidos a uma melhora na gestão pública, buscando assim o equilíbrio fiscal, tornando os gastos transparentes, como também criando a responsabilização de gestores por atos praticados. A LRF, por sua vez, alinhou o Brasil com as medidas fiscais adotadas internacionalmente, reforçando o conceito de transparência, sobretudo porque sua redação traz um conjunto de medidas que evidenciam os princípios da Constituição Federal de 1988.

Pautando-se pelos resultados disponibilizados pelo Portal de Transparência do município de Icapuí, questionou-se o nível de cumprimento quanto ao que é determinado pela LRF para os municípios. Neste caso, considerou-se aspectos da dívida pública a partir do comportamento do Resultado Primário, Dívida Consolidada Líquida e Despesa Total com Pessoal, apresentando os objetivos específicos a partir da verificação do quanto os resultados dos itens anteriormente citados estiveram de acordo com os tetos estabelecidos e com os cenários aceitáveis que se aproximem da zona de equilíbrio orçamentário.

O período determinado para análise contemplou metodologias diferentes para o cálculo do Resultado Primário, conforme se evidenciou no Manual de Demonstrativos Fiscais nas edições de 2015, 2016 e 2020. O método adotado desde o exercício de 2018 que classifica como “acima da linha” é o mais recomendável para identificação de *déficits*, ao considerar não só as receitas primárias realizadas, mas todas as despesas primárias totais pagas. Nos três exercícios que apresentaram *déficits*, 2016, 2017 e 2019, considerou-se relação de dependência do município de fontes externas a sua arrecadação tributária, com Receitas de Capital provenientes de transferências nos valores de R\$ 7.593.745,39 no ano de 2016, R\$ 8.013.679,36 em 2017, enquanto 2019 apresenta nos relatórios se tem registro dos R\$ 200.000,00 e R\$ 195.116,94 referentes a Transferências de Capital e Alienação de Bens, respectivamente.

Observou-se que o Município de Icapuí aplicou valores elevados em relação a gastos com pessoal nos exercícios em estudo, superando o limite máximo permitido em dois exercícios consecutivos, nos anos de 2016 e 2017, e em 2020. Os resultados nos demais exercícios, 2018 e 2019, com 53,87% e 53,97%, respectivamente, embora abaixo do limite máximo de 54%, mas bastante próximo a atingi-lo, sendo dessa forma enquadrado no limite prudencial conforme estabelecido pela LRF em seu artigo 22. Pode-se destacar um aumento na aplicação de gastos com pessoal a partir de 2017 em decorrência da cooperativa de médicos

que passaram a ser contabilizados como gastos com pessoal e também em 2020 pois ocorreram muitas contratações na área de saúde devido a pandemia proveniente do Coronavírus.

Em relação a dívida pública os percentuais estão enquadrados dentro dos limites estabelecidos pela Resolução do Senado Federal nº 40, de 2001, ao respeitarem o teto de 120% da Receita Corrente Líquida (RCL) no caso dos municípios. Entretanto, em entrevista com a empresa responsável pela contabilidade do município, identificou-se que estavam sendo computadas as despesas de maneira indevida, uma vez que a dívida consolidada estava com percentuais defasados porque não estava sendo registrada a despesa com INSS corretamente, pois os valores estavam desatualizados, sendo realizada essa mudança a partir do ano de 2017. Uma vez isso sendo ajustado impactou no resultado do exercício, comprometendo as Disponibilidades de Caixa.

O processo investigativo no exercício de 2016 foi menor em decorrência da falta de acesso a empresa que realizava a contabilidade neste período. Além disso, nota-se que a contabilidade, embora siga o pilar da transparência quanto a publicidade das informações, apresentou divergências quanto a interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal ao realizar registro de suas informações orçamentárias, cabendo a sugestão de novas pesquisas quanto ao impacto que a divergência interpretativa na LRF possa gerar nos resultados que são divulgados, sobretudo dos municípios, cuja demanda por recursos ser maior por ser o primeiro ente a proporcionar os direitos fundamentais a população.

Quanto a LRF, apesar das constantes reformulações que sofreu ao longo dos seus 20 anos de aplicação no Brasil, cabe o questionamento sobre a equidade que se aplica a ela e ao seu cumprimento, uma vez que todos os municípios, independentemente das suas diferenças territoriais, econômicas e sociais, estão sujeitos aos mesmos tetos de gastos, dentre outras questões. Uma sugestão aos demais pesquisadores seria identificar essas possíveis dificuldades nas gestões públicas municipais, sobretudo nos casos em que seja identificado nível considerável de dependência das transferências governamentais. Sobre a realidade regional, pode-se investigar como tem sido o cumprimento da LRF nos municípios que preservam perfil semelhante a cidade de Icapuí no que diz respeito ao Produto Interno Bruto (PIB), extensão territorial, índices populacionais e arrecadação orçamentária. Isso seria uma forma de evidenciar ou não se as dificuldades identificadas no município são características de todos os outros com mesmo perfil ou se trata apenas de um caso particular a ser avaliado.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Claudiano; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. Brasília: Paulo Henrique Feijó, 2006. 492 p.

ASSMANN. C. **Apuração do Resultado Primário e Nominal: Aplicação em Nível Municipal no RS**. – Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena. Porto Alegre, p. 60. 2008.

AUGUSTO, C, et al. **Pesquisa Qualitativa: rigor metodológico no tratamento da teoria dos custos de transação em artigos apresentados nos congressos da Sober (2007-2011) - Revista de Economia e Sociologia Rural**, Vol. 51, N° 4, p. 745-764, 2013.

AZEVEDO. M. **Análise das Despesas com Pessoal nos Municípios do estado do Rio Grande do Norte, no período de 2015 a 2017**. – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. NATAL, p. 56. 2019.

BLIACHERIENE. A.; RIBEIRO. R. **A questão do endividamento público dez anos após publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal**. – Revista de Informação Legislativa. Brasília, P. 14. 2012.

BRASIL, Congresso Nacional (1967). Decreto-Lei nº 201, 27 fevereiro 1967, art. 4º, inciso VII. Brasília, fevereiro 1967.

BRASIL, Congresso Nacional (1995). Lei Complementar nº 82, 27 março 1995. **Lei Camata**. Brasília, março 1995a.

BRASIL, Congresso Nacional (1999). Lei Complementar nº 96, 31 maio 1999. **Lei Camata II**. Brasília, maio 1999a.

BRASIL, Congresso Nacional (2000). Lei Complementar nº 101, 4 maio 2000. LRF – **Lei de Responsabilidade Fiscal**, Brasília, 24 p. maio 2000a.

BRASIL, Congresso Nacional (2000). Lei Complementar nº 178, 13 janeiro 2021. **Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal**, janeiro 2021a.

BRASIL, Congresso Nacional (2000). Lei nº 10.028, 19 outubro 2000. Brasília, outubro 2000.
BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL, Senado Federal (2001). **Resolução nº 40**, 09 abril 2001. Brasília, abril 2001.

BRASIL, Senado Federal (2007). **Resolução nº 48**, 21 dezembro de 2007. Art. 2º, inciso III. Brasília, dezembro 2007.

CARNEIRO. R.; MENICUCCI. T. **Gestão pública no século XXI: as reformas pendentes** - Fundação Oswaldo Cruz. *A saúde no Brasil em 2030 - prospecção estratégica do sistema de saúde brasileiro: desenvolvimento, Estado e políticas de saúde* [online]. Rio de Janeiro:

Fiocruz/Ipea/MinistériodaSaúde/Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, 2013. Vol. 1. pp. 135-194. ISBN 978-85-8110-015-9. Available from Scielo Books <<http://books.scielo.org>>. Acesso em: 27 jan. 2021.

CAVALCANTE. A.; MAIA. A.; SULIANO. D.; NETO. N. SOARES. R.; PAIVA. W. **Indicadores Econômicos do Ceará 2017.** – Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará. Fortaleza, p. 107. 2017.

COSTA, P. **METODOLOGIAS DE PESQUISA UTILIZADAS NOS PROGRAMAS DE PÓSGRADUAÇÃO EM CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO DO IBICT E UNESP NOS ANOS DE 2014 A 2016.** Monografia (Bacharelado em Biblioteconomia) – Universidade Federal do Pará, Belém, p.64, 2018.

CRUZ. C.; AFONSO. L. **Gestão Fiscal e Filares da Lei de Responsabilidade Fiscal: Evidências em Grandes Municípios.** - Fundação Getulio Vargas (Revista de Administração Pública) Rio de Janeiro, p. 23. 2018.

DIAS, E. **Os Reflexos da Dívida Pública nos Municípios Paranaenses.** Dissertação (Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Campo Mourão, p. 111. 2018. Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em: 26 dez. 2020.

FIORAVANTE. D.; PINHEIRO. M.; VIEIRA R. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Finanças Públicas Municipais: Impactos Sobre Despesas com Pessoal e Endividamento.** – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, p. 31. 2006.

FMI. **Manual revisto de transparência fiscal.** Washington: FMI, fevereiro de 2001.
FONSECA, J. J. S. Metodologia de pesquisa científica. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
GARCIA. E. **Pesquisa Bibliográfica versus Revisão Bibliográfica - Uma Discussão Necessária.** – Revista línguas e Letras. Cascavel-PR, p. 4. 2016.

GARNIER. L. informe de conclusiones. Área Temática: Fortalecimiento de la Cooperación y la Coordinación Gubernamentales X Congreso internacional del Clad sobre la reforma del Estado y la Administración pública. Santiago, Chile, 2005.

IPECE, Informe (2021). **Evolução dos Empregos Formais – 2002 a 2019.** Fortaleza, nº 189 – Fevereiro 2021. Disponível em: < <https://www.ipece.ce.gov.br/ipece-informe/>> Acesso em: 28 fev 2021.

IPECEDATA. **Sistema de Informações Geossocioeconômicas do Ceará.** Anuário Estatístico. Disponível em: < <http://ipecedata.ipece.ce.gov.br/ipece-data-web/module/anuario.xhtml>>. Acesso em: 12 de dez. 2020.

OLIVEIRA, F. H., PETER, M. G. A.; MENESES, A. F. **Lei de responsabilidade fiscal: Implicações nos indicadores sociais municipais.** Congresso Usp de Controladoria e Contabilidade, 2009, 9., São Paulo. Anais... IX Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2009.

ORAIR. R.; SIQUEIRA. F.; GOBETTI. S. **Política Fiscal e Ciclo Econômico: Uma Análise Baseada em Multiplicadores do Gasto Público.** – XXI Prêmio Tesouro Nacional. P. 76. 2016.

PEREIRA. M. **Metas de resultado primário: instrumento para seu alcance e consequências de seu descumprimento.** (Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle) – Senado Federal. 2017. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/revistaorcamento> acesso em: 19 jan. 2021.

PINHO. J.; SACRAMENTO. A. **Accountability: Já podemos traduzi-la para o português?** – Revista de Administração pública. Rio de Janeiro. P. 26. 2009.

ROCHA. D.; NETO. O. **O Comportamento dos Indicadores de Resultados Primário e Nominal Diante da Evolução da Dívida do Estado do Rio de Janeiro entre os anos de 2011 e 2017.** (Centro Administrativo do Governo do Estado de SC Florianópolis – SC – Brasil) – Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público. Florianópolis, p. 21. 2019.

SALES. T.; MARTINS. A. **Planejamento, Transparência, Controle Social e Responsabilidade na Administração Pública após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal.** (Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC) Fortaleza, p. 17. 2014. SÁNCHEZ. M. **Experiencias internacionales en transparência Fiscal - CEPAL.** (Serie Macroeconomía del Desarrollo) Santiago, Chile, n. 146, p. 85. 2014.

SILVA. B. **Pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: Repercussões no Estado de Alagoas.** Dissertação (Centro de Ciências Sociais Aplicadas Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, p. 259. 2012.

SOARES, A. G. **A União Europeia como potência global? As alterações do Tratado de Lisboa na política externa e de defesa.** Revista Brasileira de Política Internacional. 2011, vol.54. n.1, pp.87-104. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S0034-73292011000100006>>. Acesso em: 28 dez. 2020.

SOUZA, F. J. V.; SILVA, M. C.; CAMARA, R. P. B. **Análises das Despesas com Pessoal das Capitais Brasileiras Nordestinas.** - Revista Gestão Organizacional, v. 11, n. 1, p. 64 - 82. 2018. Disponível em: <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1301/1270>. Acesso em: 28 jan. 2021.

SOUZA. A.; NETO. A. **Nova gestão pública e educação: uma análise do planejamento estratégico como instrumento de responsabilização.** -Revista Retratos da Escola, Brasília, v. 11, n. 21, p. 621-640. 2017. Disponível em: <<http://www.esforce.org.br> > acesso em: 25 jan. 2021.

STN – Sistema do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrações Fiscais:** 6 edição. 2015. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2015/30> >. Acesso em: 12 jan. 2021.

STN – Sistema do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrações Fiscais:** 7 edição. 2016. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2017/26> >. Acesso em: 12 jan. 2021.

STN – Sistema do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrações Fiscais**: 10 edição. Versão 3. 2020. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em: 10 jan. 2021.