

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU**  
**FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACIC**  
**GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ISABELLA LIMA MACÊDO**

**DIVERGÊNCIAS DE LIMITES DE GASTO COM PESSOAL ENTRE A  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL E OS TRIBUNAIS DE CONTAS**

**UBERLÂNDIA**  
**OUTUBRO DE 2023**



**ISABELLA LIMA MACÊDO**

**DIVERGÊNCIAS DE LIMITES DE GASTO COM PESSOAL ENTRE À  
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL E OS TRIBUNAIS DE CONTAS**

Artigo acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Maria Elisabeth Moreira  
Carvalho Andrade**

**UBERLÂNDIA  
OUTUBRO DE 2023**



**ISABELLA LIMA MACÊDO**

**Divergências de limites de gasto com pessoal entre à Secretaria do Tesouro Nacional e os Tribunais de Contas**

Artigo acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

---

**Prof. Dr<sup>a</sup>. Maria Elisabeth Moreira Carvalho Andrade**

**Orientadors**

---

**Prof. Dr.**

**Membro**

---

**Prof. Dr.**

**Membro**

Uberlândia (MG), 16 de outubro de 2023

## RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal, tem como objetivo impor restrições orçamentárias e fiscalizar os gestores públicos, na administração do dinheiro. Para que se tenha uma boa administração, é necessário que se tenha transparência e planejamento, para que não ocorra gastos desnecessários. Este trabalho teve por objetivo levantar e evidenciar as divergências na apuração de gastos com pessoal, comparando as informações transmitidas aos Tribunais de Contas e Secretaria do Tesouro Nacional, de todos os estados brasileiros e o Distrito Federal, do período de 2015 a 2021. Para atingir o objetivo foi coletado os dados do Boletim de Finanças que é divulgado anualmente. Logo após realizou-se estatística descritiva e teste de média. Os resultados apontam que é notável que há uma tendência nos percentuais de limite de despesa com pessoal em relação a receita corrente líquida da Secretaria do Tesouro Nacional, serem maiores que o Tribunal de Contas, isso se deve ao fato do Tribunal de Contas excluir algumas rubricas na apuração da Despesa de Pessoal, para confirmar essa tendência, foi utilizado o Teste Z nas médias, no qual foi concluído a tendência da Secretaria do Tesouro Nacional de possuir médias maiores.

Palavras-chave: Despesa de Pessoal, Receita Corrente Líquida, Lei de Responsabilidade Fiscal, Tribunal de Contas da União, Secretaria do Tesouro Nacional, Gastos Públicos.

## *ABSTRACT*

The Fiscal Responsibility Law aims to impose budgetary restrictions and supervise public managers in the administration of money. In order to have good administration, it is necessary to have transparency and planning, so that unnecessary expenses do not occur. This work aimed to raise and highlight divergences in the calculation of personnel expenses, comparing the information transmitted to the Audit Courts and the National Treasury Secretariat, in all Brazilian states and the Federal District, from 2015 to 2021. To achieve The objective was to collect data from the Financial Bulletin, which is published annually. Soon after, descriptive statistics and mean tests were carried out. The results indicate that it is notable that there is a tendency for the personnel expense limit percentages in relation to the net current revenue of the National Treasury Secretariat to be higher than the Court of Auditors, this is due to the fact that the Court of Auditors excludes some items When calculating Personnel Expenses, to confirm this trend, the Z Test was used on the averages, which concluded that the National Treasury Secretariat's tendency to have higher averages was concluded.

Keywords: Personnel Expenses, Net Current Revenue, Fiscal Responsibility Law, Federal Audit Court, National Treasury Secretariat, Public Spending.

## 1 INTRODUÇÃO

Antes de adentrar no foco deste trabalho, é necessário entender como é a estrutura federativa do Brasil e como são alocados os recursos que são arrecadados dos contribuintes. Leite (2005), discorre sobre os impactos ocorridos no Brasil na década de 1980, devido à crise econômica mundial, que causou a redução de receitas fiscais, financiamento estrangeiro e o processo de redemocratização que estava acontecendo no país. Com o fim do período militar no Brasil no ano de 1985, o Brasil passou por uma reestruturação no sistema político, as decisões econômicas e políticas que antes eram centralizadas com o Governo Federal, passou a ser dividida entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dando aos estados e municípios certa autonomia para administrar os recursos que são arrecadados. Leite (2005), pontua que a partir da década de 1990, ao iniciar a estabilização da economia brasileira, houve-se à exposição da má administração pública, levando a necessidade da resolução dos problemas fiscais dos entes federativos. Logo, é dever dos Estados e dos seus municípios fazerem uma boa gestão dos recursos, o que não é realidade, há gastos exorbitantes que são realizados pela má administração dos responsáveis.

Ao longo dos anos, o Brasil obteve inúmeros déficits fiscais e acumulou dívidas exacerbadas, sendo necessário recorrer a empréstimos externos para sanar esse quadro, mas para que o país consiga quitar as dívidas que foram compromissadas, é necessário que o Governo realize manobras para conseguir arrecadar mais dinheiro, levando ao aumento das taxas de juros e ao aumento da inflação no país o que leva a um menor crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), que é a forma de medir a atividade econômica de uma região. Leite (2005), descreve que os governadores e prefeitos, adquiriam financiamentos sem se preocupar com o endividamento, já que havia regras para limitar os governantes a adquirir novos financiamentos, porém o Governo Federal não a aplicava-as.

Na década de 90, foi necessário a implementação de medidas de restrição orçamentária e fiscal no país, a fim de diminuir o endividamento do Brasil, como as medidas tomadas não alcançaram o esperado, foi preciso que o Governo agisse de forma mais rígida, para que houvesse um equilíbrio fiscal, criando assim a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Como mencionado por Oliveira e Cavalcante (2020), nos últimos anos os déficits têm sido recorrentes, necessitando que medidas como a LRF, sejam tomadas pelo Governo. O



equilíbrio fiscal, é de suma importância para a economia, qualidade de vida dos cidadãos, serviço público e investimentos que são afetados diretamente, quando há um desequilíbrio.

Khair (2000), mencionou em seu estudo sobre a LRF, que ao estabelecer normas para as finanças públicas no Brasil, as contas públicas seriam mais bem administradas, tendo planejamento e transparência, prevenindo riscos e evitando o desequilíbrio das finanças. Para que a LRF tenha êxito, é necessário que se tenha planejamento, transparência, controle e responsabilização.

Partindo desta premissa, a LRF, veio com o propósito de equilibrar as contas públicas, a partir de metas de resultado fiscal e restrições legais, umas dessas restrições é a Despesa de Pessoal, objeto de pesquisa deste artigo, no qual será analisado, a divulgação dos resultados dos Estados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e os Tribunais de Contas da União (TCU), pois a metodologia empregada é divergente, o que dificulta a clareza no entendimento dos relatórios fiscais.

Devido à falta de padronização na apuração da despesa de pessoal entre a STN e o TCU, durante os últimos anos, os resultados vem apresentando diversas divergências, o que causa dificuldade na interpretação dos relatórios de gestão fiscal.

Em um estudo realizado por Feitosa e Santos (2015), foi realizada uma análise das Despesas com Pessoal do Estado de Minas Gerais, do período de 2017 a 2020, sob a metodologia do STN e do TCU, e evidenciou que o Poder Executivo em 2017 apresentou a Despesa Total de Pessoal em relação à Receita Corrente Líquida de 50% (cinquenta por cento) nos dados informados pela STN, enquanto os dados informados pelo TCU foi 39,8% (trinta e nove vírgula oito por cento). Ao analisar os dados identificou-se que durante esse período de 2017 a 2020, houve divergências em relação a metodologia empregada pelo TCU e STN, na divulgação das Despesas com Pessoal, sendo: a) dedução dos aportes financeiros para cobertura de Déficit previdenciários/financeiros registrados no FUNFIP; b) dedução das despesas com demais pensionistas e inativos sem recursos vinculados; c) falta de padronização das deduções no período analisado.

O objetivo deste estudo é levantar e analisar as divergências na apuração de gastos com pessoal, comparando as informações transmitidas aos Tribunais de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional, de todos os estados brasileiros e o Distrito Federal, do período de 2015 a 2021. A pesquisa é relevante, para que possa ser analisado quais os Estados brasileiros e regiões,

estão ultrapassando o teto de gastos da Despesa de Pessoal da Lei de Responsabilidade Fiscal e a discrepância dos dados ao analisar as informações pelo Tribunal de Conta e à Secretaria do Tesouro Nacional e como isso pode afetar a União.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Múltiplos fóruns de *accountability*

O termo *accountability*, ainda não possui uma tradução para a língua portuguesa, Pinho e Sacramento (2009), concluíram que, por mais que não se tenha uma palavra que possa expressar o termo *accountability* de forma fiel no Brasil, é necessário que se trabalhe na forma composta, pois a *accountability*, nada mais é que a responsabilidade, obrigação e responsabilização. Para Rocha (2013), a *accountability*, pode ser descrita de forma usual como “prestação de contas”. Raupp (2011), usa três dimensões para descrever a *accountability*: prestação de contas, transparência e a participação dos cidadãos.

Em seu estudo sobre responsabilidade pública, Bovens, Schillemans e Hart (2008) traz alguns conceitos sobre a *accountability*, um dos conceitos diz que os agentes públicos devem agir de maneira transparente, justa e equitativa, mas cita que em outros debates, a *accountability*, não se trata do comportamento dos agentes públicos e sim a forma em que os arranjos institucionais operam. Sendo que o foco da *accountability* não é sobre os agentes públicos agirem de forma responsável e sim se esses agentes serão responsabilizados pelos fóruns de responsabilização. Bovens (2007), traz a concepção de que a *accountability*, é a relação entre um ator e um fórum, na qual o ator tem a obrigação de explicar e justificar os seus atos e o fórum pode questionar e julgar esses atos, levando o ator a enfrentar sanções.

Carneiro (2004), explica que a concepção de *accountability*, engloba algumas dimensões em relação a informação de decisões e em como os governantes explicam essas decisões, a *accountability*, precisa informar e justificar, além de ter elementos nos quais é obrigatório que a Lei seja cumprida, por meio de sanções. A *accountability*, tem um princípio,

que explica que em uma relação de governantes e governados, é necessário que se tenha uma responsabilidade perante alguém, na qual é obrigatório explicar e justificar as ações (Olsen, 2018).

A transparência é o fator mais relevante, para que os cidadãos de um país saibam que os gestores, estão fazendo o trabalho de forma íntegra, sempre zelando para que as contas públicas estejam em equilíbrio. A *accountability*, tem como papel fiscalizar, controlar e até mesmo punir irregularidades que ocorram na esfera pública (Coutinho, 2018).

## **2.2 Apuração e controle de gastos com pessoal**

O pilar para se ter uma boa administração das contas públicas, é ter transparência e controle nos gastos, sendo necessário impor limites aos estados e municípios, limites estes que estão estabelecidos na LRF, na qual estão definidos parâmetros que toda a esfera nacional deve seguir, em relação aos gastos públicos. Estas regras que impõem restrições orçamentárias, tem como objetivo assegurar a saúde fiscal do país, permitindo a aplicação de recursos, visando uma boa gestão para os cidadãos e futuros gestores, de acordo com a Lei Complementar, nº 101, de 04 de maio de 2000 (LRF).

Com o Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890, foi criado o Tribunal de Contas da União, com o objetivo de proceder ao exame, revisão e julgamento relacionados a receita e despesas da República (Da União, 1999). E em 10 de março de 1986, foi criada a Secretária do Tesouro Nacional, que tem como objetivo gerenciar as contas públicas, agindo com transparência e eficácia, de forma que haja equilíbrio fiscal e qualidade nos gastos públicos, sendo responsável por aplicar a LRF de forma efetiva (Secretaria do Tesouro Nacional, 2010).

De acordo com o Art. 1º da LRF, as normas devem ser seguidas para ter responsabilidade na gestão fiscal, tendo em vista a transparência e planejamento, para evitar riscos e evitar erros que possam afetar o equilíbrio das contas públicas, sendo necessário o cumprimento das metas entre as receitas e despesas (Brasil, 2000).

Dentre as várias metas, que devem ser cumpridas pelos governos, está a regra de atendimento ao limite de despesa com pessoal. O art. 18 da LRF apresenta de forma expressa

que a despesa com pessoal deve considerar todos os gastos de qualquer natureza com proventos decorrentes de remuneração a pessoal, tanto dos ativos quanto dos inativos que não possuam vínculo específico (Brasil, 2000).

A prestação de contas no país está regulamentada na Constituição da República Federativa do Brasil (CF), que estabelece que deve ser de conhecimento da população os atos que são praticados na administração pública. Sendo que, no Art. 70 da CF/88, é definido que pessoas físicas e jurídicas, públicas ou privada, que direta ou indiretamente gerencie, administre, utilize, arrecade, guarde bens, valores ou dinheiro públicos e que a União responda, tem como obrigação prestar contas ao Estado (Brasil, 1988).

Tendo as despesas fixadas, após a estimação da receita pública ou orçamentária, de acordo com a Lei Orçamentária Anual – LOA, é viabilizada a execução orçamentária, para que a União possa gerar bens e serviços, para que a população seja atendida de forma satisfatória (Scur, Platt Neto, 2011).

De acordo com a LRF, a despesa com pessoal total do período, não pode exceder os limites definidos pela Lei, esses percentuais são relativos à União, Estados e Municípios, sendo de 50%, 60% e 60% respectivamente, em relação a Receita Corrente Líquida (RCL). Mas, em relação ao gasto com pessoal dos municípios, o percentual de 60% é dividido entre 54% referentes a gastos com o poder executivo e 6% referente a gastos com o poder legislativo (Brasil, 2000).

Tendo esse limite de gastos estabelecidos pela LRF, caso esse valor ultrapasse o teto estabelecido, fica a cargo do Estado compensar em dois quadrimestres o valor excedente, sendo que no primeiro quadrimestre, deve ser eliminado um terço do valor (Brasil, 2000). Caso o valor da despesa total com pessoal exceda o estipulado, para que elimine o valor nos dois quadrimestres seguintes, pode ser adotado pelo órgão responsável alguns cortes: extinção de cargos e funções ou a diminuição do valor que é atribuído para eles, redução de carga horária de trabalho. Se não eliminar o excedente e manter o gasto acima do permitido, a prefeitura não receberá transferências voluntárias, garantias e nem poderá contratar operações de crédito (Khair, 2000).

No quadro abaixo, está demonstrado a distribuição dos limites com a despesa com pessoal a nível da União, Estados, DF e Municípios:

**Tabela 1** – Demonstrativo da distribuição dos limites com a despesa com pessoal

<b>Níveis</b>	<b>Limite Máximo (%)</b>	<b>Limite de Alerta (90%) (%)</b>	<b>Limite Prudencial (95%) (%)</b>
Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado	3	2,7	2,85
Poder Judiciário	6	5,4	5,7
Poder Executivo	49	44,1	46,55
Ministério Público do Estado	2	1,8	1,9
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>54</b>	<b>57</b>

Fonte: Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000).

Apesar de ter os limites com os gastos com despesa de pessoal definidos, há divergências no que se refere a apuração destas despesas, quando comparado pelo TCU e STN, tendo uma discrepância nos valores que são publicados.

### **2.3 Divergências entre à Secretaria do Tesouro Nacional e o Tribunal de Contas da União**

Os gastos públicos, nos últimos anos estão tendo maior atenção, devido ao grande endividamento do governo. Os gastos com pessoal é a segunda maior despesa da União, ficando atrás apenas das despesas com benefícios previdenciários, sendo que os gastos com pessoal, passou a ser ajustado com a LRF, a qual está fixando limites e critérios para que não ocorra gastos desnecessários (Santos, Diniz, Corrar 2006).

Em um estudo realizado por Rocha (2018), foi constatado que no período de 2001 a 2012, nos municípios paulistas houve uma variação no limite de gastos com pessoal, sendo causados pela queda de receitas dos municípios e o aumento no limite de gastos com pessoal, levando os gestores a revisarem a recondução de limites.

Santos e Feitosa (2004), ressalta que com o ajuste fiscal implementado pela LRF, diminuiu a ideia de que o déficit público deve ser anulado com a obtenção de empréstimos e o aumento da carga tributária, sendo que estes déficits devem ser diminuídos com a contenção de gastos, em especial com as despesas com pessoal.

De acordo com a LRF, é definido como Receita Corrente Líquida (RCL) a somatória das receitas tributárias, contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, sendo deduzida a parcela que é entregue aos

Municípios, como determina a constituição e excluindo as duplicidades, o gasto com pessoal é a Despesa Total com Pessoal menos a Receita Corrente Líquida (Brasil, 2000).

Como já dito, tem-se a STN, que define as regras e a coleta de informações contábeis e fiscais dos entes, que anualmente emite um balanço anual das contas nacionais, de analisar a capacidade financeira dos governos para a aprovação de crédito e acompanha as informações fiscais com base na LRF. (Secretaria do Tesouro Nacional, 2021). E o TCU, que fiscaliza as informações contábeis e fiscais para emitir um parecer prévio das contas que serão utilizadas como instrumento para aprovação ou reprovação das contas pelo poder legislativo (Pereira; Cordeiro Filho, 2012).

As divergências de entendimentos entre a STN e os TCU têm sido discutidas, com diversas vertentes. Oliveira e Cavalcante (2020), em seu estudo sobre as divergências do cálculo das despesas com pessoal, mostraram que alguns Tribunais de Conta, excluem alguns gastos com pessoal, o Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, não contabiliza a contribuição patronal da composição da despesa com pessoal, enquanto que o Tribunal de Contas do Estado do Ceará e de Santa Catarina, não incluem o abono de permanência no cálculo da despesa com pessoal, sendo que de acordo com Manual de Demonstrativo Fiscais da STN, o abono de permanência é elemento da despesa bruta com pessoal. A apuração de gastos com pessoal tem sido um dos itens que têm apresentado maiores divergências de entendimentos. A dificuldade nas parametrizações das informações dos sistemas contábeis dos municípios, em relação as despesas com pessoal, já que é realizada de forma distinta entre a STN e o TCU, causa grande divergência quando comparado os resultados.

A STN tem apresentado divergências em uma publicação anual chamada Boletim de Finanças Públicas, na última publicação do Boletim, é notável a diferença no percentual, das despesas com pessoal dos estados, para se ter uma ideia, o Rio Grande do Sul, apresenta uma diferença de 12,9%, quando comparado o percentual dos gastos com despesa com pessoal (Secretaria do Tesouro Nacional, 2020).

Nunes, Marcelino e Silva (2019), concluíram em seu estudo sobre a interpretação da LRF pela ótica dos Tribunais de Conta, que não há uniformização de interpretação e cooperação, cada Tribunal de Contas atua da forma que acha correto e que após fazer um estudo com 12 (doze) Tribunais de Conta, chegou-se à conclusão de que há falta de padronização da despesa de pessoal por parte dos TCs devido à interesses políticos.

Em seu estudo sobre as metodologias aplicadas pelos TCE e a STN, Rocha (2018), trouxe uma tabela com um comparativo das despesas com pessoal do estado do Rio Grande do Sul, com dados que foram divulgados pelo jornal “Zero Hora” (2018), no qual consta as divergências das metodologias aplicadas pelo TCs, o autor constatou que dez órgãos de controle externo divergiam com a STN, sendo eles: a) exclusão do IRRF; b) exclusão de inativos e pensionistas; c) verbas indenizatórias.

Ao analisar os dados divulgados pelo Tesouro Nacional do ano de 2015, da despesa de pessoal pela ótica da STN e TC, Rocha (2018) constatou as divergências nos valores informados, enquanto pela ótica do TC apenas os estados da PB e TO excederam o limite imposto pela LRF, oito estados ultrapassaram o limite imposto pela metodologia aplicada pela STN, são eles DF, GO, MG, MS, PB, PR, RJ, RS. Abaixo tabela para comparação dos percentuais informados:

**Tabela 2** - Comparativo da Despesa de Pessoal em relação à RCL pela ótica da STN e TC

UF	TC	STN
DF	49,30	64,19
GO	50,41	63,84
MG	57,33	78,00
MS	45,83	73,49
PB	61,86	64,44
PR	51,09	61,83
RJ	41,77	62,84
RS	58,11	70,62
TO	63,04	58,01

**Fonte:** Elaborado pelo autor com base no Boletim de Finanças de 2016.

Diante dessas divergências, foi assinado um acordo de cooperação técnica, entre o Instituto Rui Barbosa e a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil no ano de 2018, com o objetivo de aumentar a transparência da gestão fiscal, diminuir as divergências e harmonizar os conceitos, no qual esse acordo é constituído por oito subgrupos, sendo um deles o Grupo 1 (Harmonização de Conceitos e Procedimentos de Gestão Fiscal), que tem como objetivo padronizar as informações divulgadas pelos TCs e STN (Belote, 2022).

### 3 METODOLOGIA

A pesquisa científica é um conjunto de ações que são organizadas de maneira metódica, com procedimentos racionais e sistemáticos, utilizando-se de métodos, técnicas e instrumentos, que tem como objetivo solucionar um problema (Neves, Domingues, 2007). Gil (2008), discorre que o objetivo da pesquisa, por meio de procedimentos científicos é obter os resultados de um problema.

Para analisar a divergência entre os limites de gastos com pessoal, entre a Secretaria do Tesouro Nacional e o Tribunal de Contas, será aplicado procedimentos metodológicos, para que se chegue aos objetivos expostos na Introdução deste trabalho, a seguir esses procedimentos serão explicados.

Esse estudo é enquadrado como uma pesquisa descritiva, já que sua finalidade é descrever características de alguma população ou determinar relações entre fatores, neste estudo será feita uma análise minuciosa da discrepância dos valores que são apresentados pelos TCs e STN (Raupp, Beuren, 2006). Sendo de caráter quantitativo, já que pode ser quantificado, utilizando a estatística de forma intensa e expressando os resultados obtidos em números (Neves, Domingues, 2007).

De acordo com Rajulton (2001), para que se tenha uma relação de condições, é necessário que se determine um período. Nesta pesquisa, o período a ser analisado é dos anos de 2015 a 2021, pois se passa após a convergência e harmonização das normas contábeis, impostas pela Lei 11.638 de 2007.

Para a coleta de dados, foi-se utilizado o Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais, que é divulgado anualmente pela STN, desde 2016, os dados divulgados por esse boletim são retirados do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal (PAF) e padronizados de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Santos (2007), discorre que para um estudo estatístico produza resultados confiáveis, é necessário cumprir alguns requisitos: identificar o problema, definir o caminho que vai ser seguido, recolher, analisar, apresentar e interpretar os dados.

No primeiro momento, é necessário definir a população e a amostragem do estudo, a amostragem segundo Santos (2007), é descrita como as unidades estatísticas que irão pertencer a amostra, é importante saber quantas unidades irão ser observadas, como serão selecionadas e qual o grau de precisão será utilizado, neste estudo as unidades da amostragem foram coletadas



a partir do Boletim de Finanças, divulgado anualmente, inicialmente foi separado dois grupos STN e TCU, de todos os estados brasileiros e DF, do ano de 2015 a 2021, no qual foram coletados os dados divulgados da relação entre a Despesa Total de Pessoal e a Receita Corrente Líquida.

Este estudo utilizará a estatística descritiva para obter a média e o desvio padrão do período analisado e utilizar o Teste Z, para verificar se as médias possuem diferenças significativas entre elas.

#### 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após utilizar a estatística descritiva para obter as médias e o desvio padrão das amostras, foi disposto na tabela abaixo, os valores de cada Estado do período de 2015 a 2021.

**Tabela 2:** Demonstrativo da Média e do Desvio Padrão de Despesa com Pessoal em relação a Receita Corrente Líquida, pela ótica da STN e TCs do ano de 2015 a 2021:

ESTADOS	Tribunal de Contas		Secretaria do Tesouro Nacional	
	MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÉDIA	DESVIO PADRÃO
AC	59,33714286	3,337862162	61,25285714	3,993201365
AL	50,83571429	5,388901735	54,23428571	5,616424892
AM	55,75	1,592032244	54,19857143	1,874010215
AP	50,82857143	2,657620669	55,54142857	2,575243863
BA	52,91142857	4,534572485	55,73428571	5,277612646
CE	50,99857143	2,372982853	53,17142857	3,216351082
DF	46,79285714	3,063514944	54,15142857	5,369749928
ES	49,46428571	4,486044498	50	4,135041314
GO	52,65857143	4,448548185	58,24714286	6,398246412
MA	50,88714286	3,364425232	51,77	4,900819659
MG	61,04714286	7,105982724	71,85857143	8,545947243
MS	51,74	5,98876448	62,82857143	10,89449315
MT	57,85142857	7,940084862	58,32857143	7,837024156
PA	52,33285714	3,472437733	54,79571429	3,482163394
PB	59,17285714	1,74302146	61,82428571	2,319740339
PE	55,46285714	3,005094088	54,77142857	3,628959578
PI	52,80428571	4,585607401	56,37571429	5,258716121
PR	51,73428571	2,686669916	57,73571429	4,91947442
RJ	53,73142857	11,36682956	64,69	8,140325546
RN	62,98285714	6,292643097	66,16285714	5,773060177

RO	50,32571429	4,171737676	51,65	3,950869103
RR	54,52714286	5,123952622	56,70428571	3,944354012
RS	53,37428571	3,314663669	65,29428571	6,630454628
SC	56,42571429	2,905729152	56,55142857	2,904154659
SE	52,65428571	4,372329117	58,28142857	2,700835849
SP	51,89714286	2,919673008	52,63285714	3,238424073
TO	59,55285714	7,273652714	59,53142857	10,23699244

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados divulgados pelo Boletim de Finanças.

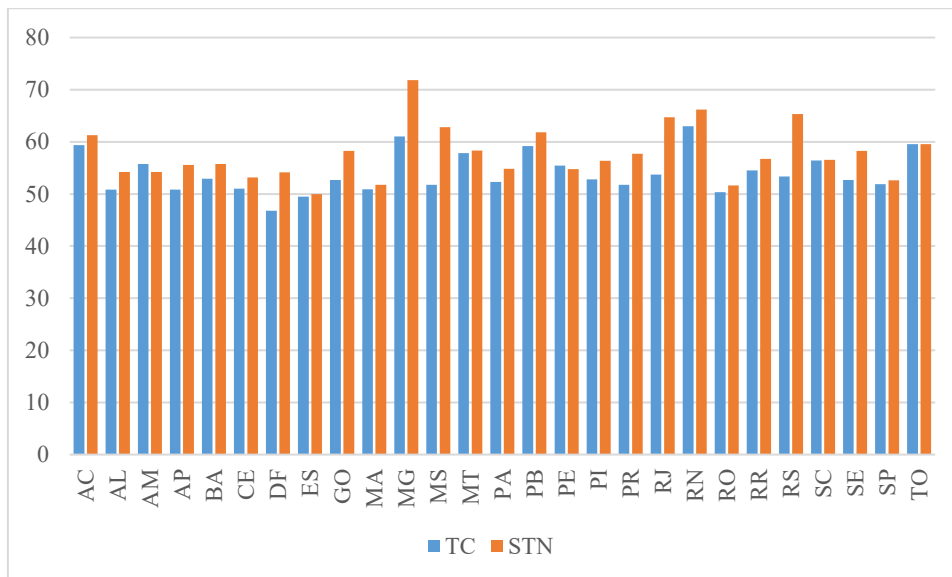
É importante ressaltar, que de acordo com a LRF a Despesa de Pessoal tem um limite estabelecido de 60% (sessenta por cento), ao observar a Tabela 2, quando comparada as médias do STN e TCs, alguns estados que adotam a metodologia aplicada pelo Tribunal de Contas (Acre, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul), ultrapassaram o valor estipulado.

Quando se analisa os valores do desvio padrão, percebe-se que os Estados que estão com os valores que mais se dispersam da média, são: Rio Grande do Norte, Minas Gerais e Tocantis.

É notável que a metodologia utilizada pelo Tribunal de Contas, apresenta um menor valor de Despesa de Pessoal. Seguindo essa ótica a metodologia empregada pelos Tribunais de Conta, divergem no cálculo das despesas com pessoal, como já mencionado anteriormente, alguns estados não consideram para o cálculo da despesa com pessoal, despesas com pensionistas, imposto de renda retido na fonte e despesas com obrigações patronais.

No gráfico abaixo, está representado a média da Despesa de Pessoal para melhor visualização:

**Gráfico 1:** Demonstrativo da média de Despesa com Pessoal em relação a Receita Corrente Líquida, pela ótica da STN e TCs do ano de 2015 a 2021:



Fonte: Elaborado pelo autor.

Por mais que seja notável a divergência dos valores ao analisar as médias, é necessário avaliar por métodos estatísticos também. Após realizar a média da Despesa de Pessoal, com todos os Estados e o Distrito Federal, com base nas informações divulgadas pelo Boletim de Finanças, divulgado pelo Tesouro Nacional, foi realizado o Teste-Z, pois a amostra é maior que 30 (trinta), baseado no teste estatístico de Da Silva Rodrigues et al. (2023), no qual foi utilizado o Teste T de *Student*, para verificar se havia diferenças significativas entre os valores da amostra, este teste foi elaborado a partir do pacote de análise de dados do Excel 2013.

**Tabela 3:** Aplicação do Teste Z nos valores da Despesa de Pessoal em relação à Receita Corrente Líquida do período de 2015 a 2021.

	TC	STN
Média	54,00	57,71
Variância conhecida	35,34	52,34
N	189	189
z	-5,45	
p-valor	$2,52 \cdot 10^{-8}$	
z*	1,64	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota: Unicaudal; nível de 5% de significância; N – número de amostras; z – desvio padrão; z\* - número que representa quantos desvios padrão estão acima ou abaixo da média da população.

Ao analisar os valores médios dos TCs e da STN por ano na Tabela 2 “Demonstrativo da Média e do Desvio Padrão de Despesa com Pessoal em relação a Receita Corrente Líquida, pela ótica da STN e TCs do ano de 2015 a 2021” nota-se que demonstram ter uma tendência

de diferença entre eles, para verificar se o comportamento dos dados amostrais realmente demonstram uma diferença real foi aplicado através do Teste Z com uma significância de  $\alpha=0,05$  e uni-caudal que traz como hipótese nula as médias serem iguais e hipótese alternativa que a média 2 é superior à média 1, no qual sendo calculado o p-valor para medir a intensidade da evidência contra a hipótese nula, em que espera-se um valor menor que o nível de significância aplicado, encontrou-se um p-valor conforme apresentado na Tabela 3 “Aplicação do Teste Z nos valores da Despesa de Pessoal em relação à Receita Corrente Líquida do período de 2015 a 2021” menor que 0,5, portanto a hipótese nula é rejeitada demonstrando uma diferença nas amostras analisadas e a hipótese alternativa sendo aceita. Através deste teste realizado por meio dos dados que foram coletados pelo Boletim de Finança, foi confirmado a tendência observada, já que os valores do STN são maiores que o TC, isso pode ser explicado já que os Tribunais de Conta excluem algumas rubricas importantes na realização do cálculo como despesa de pessoal, como já mencionado anteriormente.

Teixeira (2020) em seu estudo sobre as divergências metodológicas e a falta de uniformização por parte dos Tribunais de Contas na apuração dos gastos com despesa de pessoal, causa uma falta de padronização nos relatórios de gestão fiscal, dificultando a compreensão por parte dos usuários, além de permitir que os TCs possam ampliar o limite de despesa com pessoal, sem sofrer sanções pela LRF.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta pesquisa buscou evidenciar as divergências entre o Tribunal de Contas e a Secretaria do Tesouro Nacional, na divulgação da Despesa de Pessoal dos Estados brasileiros, que são transmitidas através do Relatório de Gestão Fiscal, por quadrimestre. Após buscar e evidenciar as discrepâncias na divulgação desta despesa, foi analisado o período de 2015 a 2021 por meio de dados divulgados pelo Boletim de Finanças, divulgado pela Secretaria do Tesouro Nacional e por meio da estatística descritiva, foi obtido os valores da média dos anos analisados e confirmado pelo Teste Z que há discrepância entre os valores divulgados.

Essa discrepância, é causada pela falta de padronização na divulgação dos Relatórios de Gestão Fiscal, os Tribunais de Contas possuem uma ótica diferente da Secretaria do Tesouro Nacional ao analisar as despesas que fazem parte do cálculo da Despesa de Pessoal, sendo

alguns deles: exclusão do IRRF; exclusão de inativos e pensionistas; verbas indenizatórias. Por isso, os valores apresentados pelos TCs são menores em relação a STN.

Mas, é notável que as Despesas de Pessoal analisando os percentuais divulgados pela STN de alguns estados estão bem acima do valor limitado pela LRF, os estados: MG, RN, RS, RJ, MS, PB e AC possuem uma média acima do valor fixado de 60% (sessenta por cento). O estado de Minas Gerais, possui uma média de 11% (onze por cento) a mais do limite.

Mas, os percentuais divulgados pelo Boletim de Finanças têm passado por uma queda desde 2020, graças aos esforços do Governo em reduzir os gastos com pessoal, Minas Gerais que possui a maior média entre os estados, em 2021 ficou abaixo do valor estipulado pela LRF, com um percentual de 57,2% (cinquenta e sete vírgula dois por cento). Porém, em 2022, como foi divulgado pelo Jornal “O TEMPO”, o Governador de Minas Gerais, Romeu Zema Neto, foi alertado pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, pois descumpriu os limites impostos pela LRF, sendo assim o governo de Minas Gerais não pode conceder vantagens, aumento, reajuste ou adequação da remuneração a qualquer título.

No Boletim de Finanças (2022), foi divulgado que o Governo está em busca de reduzir as divergências na apuração dos gastos com pessoal, em 2021 foi aprovada a Emenda Constitucional nº 109, de 15 de Março de 2021 e a Lei Complementar nº 178, de 13 de Janeiro de 2021, para buscar reduzir as diferenças no cálculo das despesa com pessoal em relação a apuração da Lei de Responsabilidade Fiscal, além de ter sido realizado uma reestruturação na no Regime de Recuperação Fiscal (REF) e no Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal (PAF), no qual foi criado o Plano de Promoção de Equilíbrio Fiscal (PEF) e uma regra fiscal, que tem como objetivo que limita a contratação de operação de crédito e edição de atos, para que não ocorra o aumento da despesa com pessoal, caso o Estado ou Município possua altos valores de despesas correntes em relação às receitas correntes.

É necessário que as informações sobre a Despesa de Pessoal, sejam mais abrangentes e transparentes, a princípio este trabalho seria baseado nos relatórios de gestão fiscal divulgados pelos Tribunais de Conta e Secretaria do Tesouro de cada estado, porém os TCs não divulgam o RGF consolidado dos três poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário), sendo preciso utiliza o Boletim de Finanças para obter os dados necessários, que passou a divulgar os dados somente em 2016.

Para futuros estudos acerca do tema, em busca de uma abrangência e maior transparência de dados, é interessante fazer uma análise mais detalhada de como os municípios divulgam essa informação.

## REFERÊNCIAS

BOVENS, Mark. **Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework.** European Law Journal, v. 13, n. 4, p. 447-468, 2007.

BOVENS, Mark, SCHILLEMANS, Thomas, HART Paul't. **Does public accountability work?** An assessment tool. Public Administration, v. 86, n. 1, p.225-242, 2008.

CIVIL, Casa et al. 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, 2000.

CARNEIRO, Carla Bronzo Ladeira. **Governança e accountability:** algumas notas introdutórias. Texto para discussão, v. 13, 2004.

DE MIRANDA COUTINHO, Doris; DE SALLES SANTOS, Aline Sueli. O papel do Tribunal de Contas frente à accountability. **A&C - Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, v. 18, n. 72, p. 209-233, 2018.

DA SILVA RODRIGUES, Karidja Kelly Alves et al. Nível de disclosure das provisões e passivos contingentes ambientais: análise das empresas com alto potencial de poluição. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 22, p. e3342-e3342, 2023.

DA UNIÃO, Brasil Tribunal de Contas. **Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890.** Revista do TCU, n. 82, p. 263-264, 1999.

DE OLIVEIRA, Ronaldo Ribeiro; CAVALCANTE, Luiz Ricardo. Composição da despesa com pessoal e déficit fiscal: uma análise dos Estados e Distrito Federal. **Revista do Serviço Público**, v. 71, n. 4, p. 746-777, 2020.

DOS SANTOS, Josenildo; DINIZ, Josedilton Alves; CORRAR, Luis João. Gestão dos gastos de pessoal na administração pública brasileira: avanços após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Administração em Diálogo**, v. 8, n. 1, p. 1-16, 2006.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **1º Relatório Parcial - Grupo 1** - Harmonização de Conceitos e Procedimentos. Disponível em: <<https://irbcontas.org.br/biblioteca/1o-relatorio-parcial-grupo-1-harmonizacao-de-conceitos-e-procedimentos/>>. Acesso em: 13 mar. 2023.

KHAIR, Amir Antônio et al. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras.** 2000.

LEITE, Cristiane Kerches da Silva. O processo de ordenamento fiscal no Brasil na década de 90 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2005. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

NUNES, Selene Peres Peres; MARCELINO, Gileno Fernandes; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Os tribunais de contas na interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 13, p. e145151-e145151, 2019.

PEREIRA, J. R. T.; CORDEIRO, J. B. F. **Rejeições de Prestação de Contas de Governos Municipais: o que está acontecendo?** Contabilidade, Gestão e Governança, v. 15, 2012.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de administração pública**, v. 43, p. 1343-1368, 2009.

Raupp, Fabiano Maury. **Construindo a accountability em câmaras municipais do estado de santa catarina: uma investigação nos portais eletrônicos.** (Tese de Doutorado) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2011.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 47, p. 901-926, 2013.

ROCHA, C. Alexandre A. **A despesa total com pessoal na ótica da STN e dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais.** Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, 2018.

SANTOS, ANNE CAROLINE SOUZA; FEITOSA, MÔNICA NASCIMENTO E. **Legalidade e Controvérsias entre Receita Corrente Líquida e Despesas com Pessoal: um enfoque nos parâmetros da gestão da estrutura estadual em Minas Gerais,** 2022.

SANTOS, Carla. **Estatística descritiva.** Manual de auto-aprendizagem, v. 2, 2007.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **História da STN.** Disponível em: <<https://timeline.tesouro.gov.br/>>. Acesso em: 06 abr. 2023.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Boletim de finanças dos entes subnacionais.** Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-emunicipios/boletim-de-financas-dos-entes-subnacionais-conteudos-relacionados.>> Acesso em: 10 set. 2023.

SCUR, Rosane Boelter; NETO, Orion Augusto Platt. Diagnóstico da dependência dos repasses federais e estaduais no município de Canela–RS. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 10, n. 29, p. 53-68, 2011.

TCE alerta governo Zema para gastos excedentes com pessoal. **O TEMPO**, Minas Gerais, 24 mar. de 2022. Disponível em: < <https://www.otempo.com.br/politica/tce-alerta-governo-zema-para-gastos-excedentes-com-pessoal-1.2640936>>. Acesso em: 5 out. 2023.

TEIXEIRA, Marcelo de Sousa. Divergências metodológicas dos Tribunais de Contas e seus efeitos sobre as regras de despesa com pessoal. **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 1747-1759, 2020.