

LRF, DE “SALVADORA” A “QUESTIONADA”: REGULAÇÃO CONTÁBIL EM MUNICÍPIOS DA BAHIA, A PARTIR DE EVIDÊNCIAS CONTÁBEIS DAS DESPESAS DE PESSOAL NOS ANOS DE 2015 E 2018.

MARIA VALESCA DAMÁSIO DE CARVALHO SILVA¹
ILKA GISLAYNE DE MELO SOUZA²
AVÍVIA CAIRO DE MENESES³

RESUMO

Entre mudanças na relação Estado-Sociedade e as exigências de accountability (responsabilização) do sistema, surge na cena pública a Lei de Responsabilidade Fiscal- LRF, em 2000, para trazer mais controle, transparência e planejamento na gestão da Res Pública. Todavia, essa Lei que abarca dispositivos com rigidez de limites de gastos, tem inviabilizado muitas aprovações de contas de municípios. Na Bahia, tornou-se necessário flexibilizações a partir de Instruções Cameraais emitidas pelo Tribunal de Contas dos Municípios. Essa pesquisa tem o objetivo de apontar quais as principais evidências contábeis praticadas pelos dez municípios baianos da microrregião de Valença, para se manterem no limite estabelecido pela LRF entre os anos de 2015 e 2018. Como aparato teórico, essa pesquisa qualitativa, bibliográfica, documental e analítica aborda a importância da Teoria Tridimensional do Direito como um campo de regulação na contabilidade do setor público, nos entes municipais. Foram coletados os pareceres dos 10 municípios da microrregião de Valença e separados em planilha, quais contas foram aprovadas com ressalvas ou rejeitadas, se cumpriu o percentual de gasto com pessoal estabelecido no art. 20, III, alínea “b” da Lei Complementar 101/00, se houve Termo de Ocorrência, se houve questionamentos do percentual apurado pelo TCM/BA e suas ICs. Os resultados mostraram que 90% dos municípios tiveram suas contas aprovadas em diversos anos sem atingir o que está na LRF, mas tão somente devido às flexibilizações dessas Instruções. Notou-se, que a LRF pode ser repensada no sentido de compreender as especificidades locais e regionais no que tange aos percentuais exigidos.

Palavras-chave: Aprovações de Contas; LRF, Instruções Cameraais; TCM/BA.

1-Doutora em Administração (UFBA). Professora Adjunta de Graduação e Mestrado - UFBA e Chefe do Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA. E- mail: mvalesca.ufba@gmail.com

2- Doutora em Ciências Contábeis (UNB). Professora adjunta da UFPE, atuando na graduação e mestrado. E- mail: ilkacarter@hotmail.com

3- Mestranda em Ciências Contábeis (UFBA). Assessora Técnica de Contabilidade na Secretaria Municipal de Educação de Salvador e Professora Conteudista Faculdade ANASPS. E-mail: avivia.cairo@hotmail.com

LRF, from “Homeland Savior” to “Questioned”: Accounting regulation in municipalities in the state of Bahia, based on accounting evidence of personnel expenses between 2015 and 2018

ABSTRACT

Between changes in the State-Society relationship and the accountability requirements of the system, the Fiscal Responsibility Law-LRF appeared on the public scene, in 2000, to bring more control, transparency and planning in the management of Public Res. However, this law, which includes provisions with strict spending limits, has made it impossible to approve many municipal accounts. In Bahia, flexibility became necessary based on Camerais Instructions issued by the Municipal Court of Auditors. This research aims to point out the main accounting evidence used by the ten municipalities of Bahia in the microregion of Valença, to remain within the limit established by the LRF between 2015 and 2018. As a theoretical apparatus, this qualitative, bibliographical, documentary and Analytical approaches the importance of the Three-dimensional Theory of Law as a field of regulation in public sector accounting, in municipal entities. The opinions of 10 municipalities in the microregion of Valença were collected and separated into a spreadsheet, which accounts were approved with reservations or rejected, whether the percentage of expenditure on personnel established in art. 20, III, item “b” of Complementary Law 101/00, if there was a Term of Occurrence, if there were questions regarding the percentage calculated by TCM/BA and its ICs. The results showed that 90% of the municipalities had their accounts approved in several years without reaching what is in the LRF, but only due to the flexibilization of these Instructions. It was noted that the LRF can be rethought in order to understand the local and regional specificities regarding the required percentages.

Keywords: *Accounts Approvals; LRF, Cameral Instruction; TCM/BA.*

1 INTRODUÇÃO

Com a crise do capitalismo, mais particularmente do modelo burocrático de gestão, o Estado mergulhou em uma crise fiscal acirrada, fazendo com que a “ordem do dia” fosse o equilíbrio orçamentário-financeiro e a responsabilização dos gestores públicos. Além disso, em meio a tantos escândalos envolvendo fraudes políticas, a população clamava por uma prestação de contas mais assertiva, que proporcionasse uma confiabilidade maior nos políticos.

Ter uma ação planejada e transparente para atender as emergentes demandas e ao mesmo tempo “atacar” a crise fiscal que assolava no final do século XX (e que se estende até os dias atuais) estava como uma prioridade para o Estado.

Alguns avanços foram identificados dentro da perspectiva de mudanças na relação Estado-Sociedade. Dentre eles, a iniciativa de se estabelecer a transparência dos atos públicos, exigindo um maior grau de *accountability* (responsabilização) do sistema (LOPES et al, 2015). Além da exigência de *disclosure* no âmbito das contas públicas.

Nessa cena pública a Lei de Responsabilidade Fiscal- LRF, em 2000, surgiu para tentar trazer mais controle, transparência e planejamento na gestão da Res Pública. Ademais, nas ações do gestor público, esse Diploma legal trouxe normas e limites a ser respeitados pelos Entes Federados, para que alcancem o equilíbrio orçamentário-financeiro, demonstrem responsabilidade fiscal e não tenham suas contas rejeitadas pelos Tribunais de Contas.

Em nome de um interesse coletivo, a Teoria da Regulação Contábil influencia a contabilidade na medida em que estabelece padrões e condutas a serem cumpridos. Segundo Pohlm e Alves (2004) a regulação constitui-se de um conjunto de normas coercitivas,

editadas pelo Estado ou por órgãos com poderes para fazê-lo, relacionadas a determinadas atividades. Nesse sentido, estamos em um campo onde os Tribunais de Contas atuam como reguladores com a finalidade de se fazer cumprir os limites e percentuais postos na legislação, particularmente a LRF. Logo, a regulação torna-se indispensável para reduzir assimetria informacional e opacidade na divulgação de informações contábeis por parte das entidades públicas.

Dentre as teorias derivadas da Teoria da Regulação Contábil está a Teoria Tridimensional do Direito. Considerada inovadora, ela aplica a regulação na contabilidade. Segundo Silva (2007), a teoria desenvolvida por *Reale* argumenta que a regulação – neste caso, no sentido jurídico – emana do diálogo entre fato, valor e norma, mediado pela atuação de um ente dotado de poder legítimo para atender ao interesse público. Poderíamos aqui associar esse diálogo entre os seguintes elementos: flexibilização das despesas de pessoal, demonstrativos contábeis e atendimento à LRF, tendo como poder legítimo os Tribunais de Contas, e o interesse público, a sociedade.

Particularmente sobre as despesas de pessoal, DIAS (2009, p.6) pondera que “a fixação dos limites para as despesas com pessoal estabelecidos na LRF partiu da análise das contas públicas durante a década de 1990”. Complementa o autor (2009, p.8) que outro aspecto que vale ser ressaltado, foi a introdução dos limites prudenciais e de alerta, no seu art. 22, onde a lei impõe que se a despesa com pessoal exceder 95% do limite são vedados ao Poder ou órgão por exemplo, a concessão de aumento ou adequação de remuneração a qualquer título, ressalvada a revisão geral anual da remuneração e criação de cargo, emprego ou função, entre outras limitações.

Nessa linha de pensamento Sousa et al (2013, p.59) colocam que, “os limites possuem objetivo de restringir os gastos da Administração Pública que estavam elevados à época da publicação da LRF dentro do contexto de corrupção, desvios de dinheiro e escândalos”. Para Nascimento e Debus (2011, p. 10) a “prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas” estão entre os postulados da LRF já que, além de determinar o cumprimento dos limites que foram expostos, ela também se preocupou com os erros e falhas existentes na administração pública.

Zorzal e Rodrigues (2015, p. 115) colocam que o atual desenvolvimento do sistema capitalista pressiona para que a gestão se aprimore, pois os usuários necessitam de informações úteis, ágeis e precisas para acompanhar as mudanças que se verificam no cenário econômico, ambiental, social, político, cultural e tecnológico. Os ambientes sofrem transformações ao interagirem com a informação assim como o comportamento das pessoas, produzindo desafios para os gestores. A maior conscientização das sociedades na busca por informações qualificadas requer que as instituições tenham maior comprometimento com a prática de ações de responsabilidade social e sua evidenciação.

Entretanto, na prática em alguns momentos o legislador entendeu que a exigência trazida pela LRF dificultou a prática da boa gestão pública e assim realizou adequações, das quais podemos citar a Lei Complementar 164/2018, que acrescentou dois parágrafos ao artigo 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal (§ 5º e § 6º). Tal inserção retirou as restrições aos municípios em caso de limite ultrapassado por queda na arrecadação, particularmente voltadas às despesas de pessoal. Logo, estamos em um campo onde os normativos vêm flexibilizando as exigências da LRF/2000.

Outro exemplo, foi a Instrução Cameral (IC) nº 2 TCM/BA editada em junho de 2018 que orienta a retirada dos gastos de pessoal os custos com trabalhadores terceirizados do índice de pessoal e a IC nº 3 TCM/BA de dezembro de 2018, que dispensa dos gastos com pessoal, os custos com recursos federais transferidos aos municípios, relativos a vários Programas Sociais dos municípios do Estado da Bahia, são os dois exemplos de como as despesas de pessoal, após 2018, estão sendo computadas nos municípios baianos. Então, parece-nos estarmos diante de um contexto onde a LRF migra do *status* de “salvadora” da gestão fiscal pública, para um *status* de “questionada” já que sua rigidez nos limites postos

para todos os entes federados, sem considerar as suas especificidades locais e regionais, a coloca no centro de debates e discussões acerca do seu real papel de ser útil ao interesse público.

O fato é que, com muitas dificuldades alguns municípios têm cumprido os ditames da LRF. Por outro lado, há também aqueles que não têm cumprido por utilizar-se de atitudes consideradas “legais” na contabilização das suas despesas de pessoal. Isso porque há os normativos que permitem tal comportamento, afinal a rigidez da LRF tem levado a esse caminho. Mesmo assim, parte dos municípios, têm apenas reduzido o percentual de despesas mas mesmo assim ultrapassam o limite de 54% da sua Receita Corrente Líquida, indo contra ao que preconizam os art.19, inciso III e art. 20 da LRF e suas alterações. Na Bahia, a microrregião de Valença tem lançado mãos dessa prática, atendendo aos requisitos dos normativos editados pelo TCM/BA, que vem flexibilizar os ditames relacionados às despesas de pessoal colocadas pela LRF.

Essa região, objeto deste estudo, está localizada no litoral da Bahia e abrange 10 municípios, quais sejam: Cairu, Camamu, Igrapiúna, Ituberá, Maraú, Nilo Peçanha, Piraí do Norte, Presidente Tancredo Neves, Taperoá e Valença com 100 mil habitantes, sendo o maior entre eles. Trata-se de uma região com belezas naturais atrativas para o turismo, e que, *prima facie*, entre os anos de 2015 e 2018 apresentaram em suas contas algumas práticas contábeis no intuito de alcançar a conformidade nas suas prestações de contas junto ao TCM /BA. Dito de outro modo, buscou-se uma região para estudar que possuísse uma receita corrente líquida média de 2014 a 2018 inferior a 60 milhões e que em paralelo tivesse pelo menos metade das contas reprovadas nesse período devido ao descumprimento do art. 20 da LRF. O espaço temporal foi escolhido a partir dos dados do julgamento das prestações de contas já disponíveis no sítio do Tribunal de Contas dos municípios da Bahia (TCM BA). Ademais, vale lembrar que ao estabelecer o limite de 54% sobre a receita corrente líquida, para despesas com pessoal, a LRF não flexibiliza este percentual em função da variação da RCL.

Sob a ótica da Teoria Tridimensional do Direito e diante desse breve contexto a questão de partida que norteará essa pesquisa é: **Quais as principais evidências contábeis relacionadas às despesas de pessoal praticadas pelos 10 municípios baianos da microrregião de Valença na tentativa de manterem-se na conformidade com os índices estabelecidos pela LRF?**

Como objetivo, esse texto pretende apontar quais as principais evidências contábeis praticadas pelos 10 municípios baianos da microrregião de Valença para se manterem no limite estabelecido pela LRF entre os anos de 2015 e 2018. Como aparato teórico, essa pesquisa aborda a importância da Teoria Tridimensional do Direito como um campo de regulação na contabilidade do setor público, particularmente dos entes municipais.

No âmbito da contabilidade, a regulação inclui a produção de padrões contábeis pelos normatizadores estatais ou privados, os quais definem os elementos da prática contábil, as regras e os princípios a serem seguidos nos relatórios financeiros das organizações (Kothari, Ramanna, & Skinner, 2010 *apud* Lima et al, 2014).

A relevância desta pesquisa centra-se no fato de que, não só os limites adotados pela LRF precisam ser respeitados, mas também os normativos e que os entes federados precisam gerir seus recursos dentro dos padrões de conformidade e regulação na contabilidade do setor público, conforme os pressupostos da Teoria Tridimensional do Direito, considerada inovadora vertente da Teoria da Regulação Contábil.

Ademais, diferentemente do que acontece na economia, é perceptível que a regulação ainda é pouco estudada na área da contabilidade, sendo poucas as pesquisas notadamente abordando uma Teoria da Regulação Contábil. Logo, importa haver um entendimento mais adequado deste tema por parte de toda a comunidade contábil, de outra forma, o processo de regulação poderá limitar-se a análises minimalistas norteadas de opiniões e “achismos”.

Uma gestão pública responsável pressupõe a busca de uma contabilidade fidedigna com contas equilibradas respeitando os limites postos, a partir do atendimento às normas e ao ente regulador.

Para alcançar os resultados, o estudo se norteia em pesquisas bibliográfica e documental, com consulta e análise em Instruções Normativas e Camerais, relatórios e pareceres oficiais os mais diversos, com coleta de dados secundários em sites de dados governamentais, especialmente do Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Regulação Contábil: Teoria Tridimensional

O gerenciamento da informação contábil pelos gestores públicos deixa rastros que sinalizam uma intervenção proposital no processo de elaboração das Demonstrações Econômico-Financeiras, com a intenção de obter algum benefício particular ou mesmo, mostrar que está dentro da legalidade. Isso porque, ao manipularem ou gerenciarem a divulgação de informações contábeis em atendimento a uma grande variedade de incentivos eles buscam “status quo” de politicamente corretos e dentro dos pressupostos legais. Todavia, as informações de qualidade obtidas nas demonstrações contábeis são fundamentais no processo de tomada de decisão dos usuários internos e externos. Nesse contexto, a Regulação Contábil exerce importante papel na conduta técnica de profissionais da área e no desenvolvimento de práticas convergentes com os padrões internacionais que, por sua vez, já se constitui numa realidade do setor público brasileiro.

Na área econômica a regulação é bastante recorrida, entretanto, poucos são estudos os que abordam na área contábil. Mas, a contabilidade é, também, alvo de regulação. Um exemplo que reflete essa ideia pode ser observado em Múrcia (2010). Para ele, os Órgãos reguladores, dentro de uma abordagem normativa, estabelecem as leis (princípios, normas, regras, pronunciamentos técnicos, interpretações, instruções, deliberações, resoluções etc.) que as empresas devem adotar. Nesse cenário, as normas contábeis, elaboradas pelos órgãos normatizadores estabelecem como a contabilidade deveria ser.

De igual forma, buscando esclarecer essa questão da contabilidade ser regulada, Lev (1988) argumenta que mais especificamente na área da contabilidade, a regulação é um conjunto de leis, normas e princípios, geralmente aceitos, que tratam do conteúdo, da forma e da periodicidade das demonstrações contábeis.

Vale salientar que órgãos reguladores não estão imunes às pressões que presume-se que a contabilidade é influenciada por forças econômicas e políticas. A ideia é que determinados grupos (auditores, gestores, analistas, Estado, contadores etc.) podem realizar *lobbies* a favor ou contra determinada norma contábil. Nesse cenário, assume-se que grupos maiores e mais coesos possuem maior influência no processo político de *lobby* da regulação contábil (WATTS; ZIMMERMAN, 1986).

A Teoria da Regulação Contábil, em nome de um interesse coletivo, influencia a contabilidade na medida em que estabelece padrões e condutas a serem cumpridos. Segundo Pohlm e Alves (2004) a regulação constitui-se de um conjunto de normas coercitivas, editadas pelo Estado ou por órgãos com poderes para fazê-lo, relacionadas a determinadas atividades. Nesse sentido, estamos em um campo onde os Tribunais de Contas atuam como reguladores com a finalidade de se fazer cumprir os limites e percentuais postos na legislação, particularmente a LRF. Logo, a regulação torna-se indispensável para reduzir assimetria informacional e opacidade na divulgação de informações contábeis por parte das entidades públicas, podendo ser compreendida como uma construção social que decorre da dinâmica dialética entre o fato, o valor e a norma.

Então, é sob a perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito, de Miguel Reale, que a norma jurídica surge com a dialeticidade entre um complexo axiológico e um conjunto de

fatos que suscitam variadas proposições normativas onde o órgão com poder de regulação, por sua vez, edita a norma. Visando a obtenção desse tipo de informação é que a LRF e o controle e fiscalização dos Tribunais de Contas vem regular os instrumentos de evidenciação contábil na perspectiva do setor público.

À luz da Teoria Tridimensional do Direito, como já visto, a norma, fato e valor estão sempre presentes e correlacionados de maneira funcional e dialética. Nesse tríduo, a interferência do Poder determina quais os valores positivos a serem preservados, e quais os valores negativos a serem coibidos. Uma boa explicação acerca do que isso significa foi dada por Silva (2007). Para ele a teoria desenvolvida por Reale argumenta que a regulação – neste caso, no sentido jurídico – emana do diálogo entre fato, valor e norma, mediado pela atuação de um ente dotado de poder legítimo para atender ao interesse público.

É nesse lugar que Lei de Responsabilidade Fiscal- LRF busca trazer mais controle, transparência e planejamento na gestão da Res Pública, controlando as ações do gestor público, no seu conjunto de normas e limites a serem respeitados em todos os Entes Federados para que alcancem o equilíbrio orçamentário-financeiro. Esse seria o molde para a responsabilidade fiscal, a garantia da aprovação das contas pelos Tribunais de Contas e o “status quo” de “político e legalmente correto” diante da sociedade em geral. Assim, fica clara essa tentativa de abordagem interdisciplinar (entre os ramos do direito e da contabilidade) da presente pesquisa ao investigar o processo normativo e fiscalizador das contas públicas particularmente acerca das práticas contábeis adotadas nos cálculos dos limites das despesas de pessoal no âmbito municipal.

2.2 Tribunais de Contas, LRF e Flexibilização nas Despesas de Pessoal

O controle das contas públicas no país é feito com o auxílio dos Tribunais de Contas, e na hipótese de fiscalizar as verbas públicas dos municípios estão os Tribunal de Contas dos Municípios –TCM. Para exercer tal controle, esses órgãos de controle externo devem ter ciência dos requisitos fundamentais preconizados no art. 37 da Carta Magna, estando as atribuições do Tribunal de Contas da União no seu Art. 71. Diante da relevância do tema, esta Carta Magna em seu artigo 75 estendeu a mesma regra seguida pelo Tribunal de Contas da União aos demais Tribunais de Contas dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Órgão administrativo independente, o Tribunal de Contas auxilia o Poder Legislativo. Consagrado no Brasil através da Constituição de 1891 através de Ruy Barbosa, tornou-se instituição definitiva em 1893. Nesse período, o parecer favorável desta instituição tinha o *status* de legalidade dos atos, tornando-se parte fundamental do processo administrativo.

Atribuiu-se como função peremptória desta instância, *ad postremum*, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos entes federados. Martins (2005) coloca que “a este Tribunal é possível determinar quatro funções básicas: a consultiva (lida com a emissão de pareceres prévios sobre as contas do Executivo, a serem votados pelo Legislativo), a jurisdicional (trata do julgamento das contas de administradores públicos e outros responsáveis por bens públicos, a fim de identificar possíveis fraudes ou erros que os beneficiem ao passo que causa dano ao erário), a corretiva (refere-se à cobrança de multa proporcional atribuída por lei aos danos causados ao erário) e fiscalizadora (através da fiscalização das contas, é possível coibir ilegalidades e irregularidades na execução das contas)”.

Ergo, os Tribunais de Contas exercem função similar ao Poder Legislativo, enquanto o Ministério Público atua de forma acessória ao Poder Executivo. Aquela Corte, ao atuar no âmbito do Estado, julga as contas dos órgãos estaduais e emite parecer sobre as contas do governador ao passo que os Tribunais de Contas dos Municípios do Estado realizam inspeções e auditorias nas entidades municipais, além de avaliar as contas e emitir parecer.

Prestigiados pela Constituição de 1988 com o acréscimo de suas funções, é oportuno chamar a atenção para o fato que os Tribunais de Contas, embora investiguem e julguem

contas, não detêm poder de executar suas decisões. Ao detectar a irregularidade, competelhes, mandar corrigi-la, aplicar multa, apresentar ao Ministério Público quanto à improbidade administrativa e eventuais indícios de crime efetivamente constatados. Vê-se que os Tribunais não têm força coercitiva para executar, eles próprios, a punição a tais irregularidades.

Entende-se que o papel do controle externo dos Tribunais visa o aconselhamento da operacionalização dos gestores para a maximização dos resultados. Segundo um relator das Contas Anuais do Estado do Pará, essa visão deve ser entendida especialmente em matéria de direitos fundamentais, como o importante cunho pedagógico das fiscalizações dos Tribunais de Contas Brasileiros, que segundo ele, ainda pouco exercido (PARÁ, 2010).

Dentre alguns avanços identificados dentro da perspectiva de mudanças na relação Estado-Sociedade estava a iniciativa de se estabelecer a transparência dos atos públicos, exigindo um maior grau de *accountability* (responsabilização) do sistema (LOPES et al, 2015). Além da exigência de *disclosure* no âmbito das contas públicas. Nessa cena, como uma norma *sui generis*, a Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser entendida como uma “bússola” no processo de orientação para a fiscalização exercida pelos tribunais, pois ao estabelecer os princípios essenciais e as normas gerais de finanças públicas, concede aos tribunais um controle mais rigoroso da gestão fiscal. Ela define inclusive o que são os crimes de responsabilidade e mensura em percentual, índices de gastos com pessoal, educação e saúde, o que norteia o trabalho dos auditores e conselheiros dos tribunais.

Para DIAS (2009, p.6), particularmente sobre as despesas de pessoal, “a fixação dos limites para as despesas com pessoal estabelecidos na LRF partiu da análise das contas públicas durante a década de 1990”, e acrescenta que outro aspecto que vale ser ressaltado, foi a introdução dos limites prudenciais e de alerta, no seu art. 22, onde a lei impõe que se a despesa com pessoal exceder 95% do limite são vedados ao Poder ou órgão por exemplo, a concessão de aumento ou adequação de remuneração a qualquer título, ressalvada a revisão geral anual da remuneração e criação de cargo, emprego ou função, entre outras limitações.

A aprovação da LRF ocorreu em 2000, quando o Brasil passava por uma descontrolada crise financeira, ela veio como uma Estratégia do Governo para reduzir o déficit público e evitar o aumento dos juros, fazendo com que o Estado adquirisse a cultura de “servir à população” e não aos governantes.

Entretanto, alguns movimentos Pró-Gastos e consequentemente contra a rigidez da LRF foram observados no decorrer do século XXI, particularmente na Crise mundial 2008/2009 e em 2014, pós recessão econômica de 2013. Sobre esse ponto, Nunes (2018, p.20) coloca que a partir de 2014, quando começa a grave crise econômica, a narrativa da coalizão pró-gasto soma-se à pressão de governos estaduais, impulsionando a aprovação no Legislativo de novas regras, flexibilizando a LRF (NUNES, 2018). *Idest*, parece estarmos em uma cena onde a LRF passou a ser um algoz da sua proposta de trazer benefícios à gestão dos governos.

A autora (2018, p.32) ainda coloca que, desde a introdução da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, têm sido constatadas várias mudanças institucionais pela via interpretativa, por práticas de contabilidade criativa dos tribunais de contas (TCs), ocasionando uma espécie de mutação genética (NUNES, 2018).

Na mesma linha, a crítica formulada por Alencar (2018) expõe que a norma é atualmente entendida por alguns como impeditivo do desenvolvimento econômico da Nação. “Houve um engessamento na legislação, que feriu frontalmente a autonomia administrativa e financeira dos municípios” (Alencar, 2018, Debate Parlamentar).

Possivelmente, tal rigidez tenha levado ao que Nunes (2018) colocou como “contabilidade criativa dos tribunais de contas”. Nesse sentido, senadores ao longo dos 20 anos de vigência solicitaram alterações que proporcionassem uma melhor gestão no sentido de melhor atender as demandas da sociedade. As mudanças aceitas foram implementadas através das Leis Complementares 151/2016, 159/2017, 164/2018 e 131/2019. A Lei 151/2016

aprimorou os mecanismos de transparência da gestão fiscal, juntamente com a 131/2019 que alterou o art. 48 e ainda inseriu o 48-A. Já a 159/2017, inseriu o seguinte parágrafo ao art. 32:

O prazo de validade da verificação dos limites e das condições de que trata este artigo e da análise realizada para a concessão de garantia pela União será de, no mínimo, 90 (noventa) dias e, no máximo, 270 (duzentos e setenta) dias, a critério do Ministério da Fazenda (BRASIL, LC 159/2017).

No entanto, foi a LC 164/2018 que proporcionou maior impacto, pois foi a única que reduziu critérios para cumprimento das regras dos limites de despesa com pessoal, ou seja, na ocorrência do descumprimento do limite de pessoal em que houve redução de receita igual ou superior a 10% quando comparado ao quadrimestre anterior, os municípios ficam livres das restrições previstas no § 3º do art. 31. Além dessas alterações, os tribunais vêm adotando medidas mais flexíveis no âmbito dos municípios.

As regras que definem a composição e funcionamento dos tribunais de contas e, em particular, os critérios de indicação política, contribuem para explicar as diferenças na interpretação da LRF. O principal conceito interpretado de forma flexível é a despesa com pessoal, seja para atender a interesse próprio e evitar cortes de pessoal, seja para atender interesses políticos dos governantes que os indicaram para os cargos, ou das outras instâncias de poder locais (NUNES. 2018)

Na Bahia, por exemplo, as Instruções Camerais 02 e 03/2018 criadas pelo Tribunal de Contas dos Municípios (TCM/BA) dispõem sobre flexibilizações acerca do cômputo das despesas de pessoal da LRF.

A Instrução Cameral 02/2018 orienta a retirada do gasto com trabalhadores terceirizados do índice de pessoal flexibilizando a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece como teto do gasto com funcionários das prefeituras 54% da receita corrente líquida do município. A referida instrução desconsidera para o índice das despesas de pessoal a contratação para atividade-meio (segurança, vigilância, transportes, informática, recepção, manutenção de prédios, equipamentos e instalações). Sobre os profissionais para serviços de saúde ligados a contratação de organizações sociais (OSs) e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscips) também não estarão na conta, do mesmo modo para os terceirizados quando os cargos estiverem extintos ou em extinção nas prefeituras.

Já a Instrução Normativa 03/2018, orienta os gestores municipais quanto à incidência de recursos transferidos pela União por intermédio de programas federais no cálculo das despesas com pessoal estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Segundo ela, os gastos com pessoal custeados com recursos federais decorrentes de programas bipartite, por intermédio de transferências voluntárias da União, não serão considerados para fins de cômputo das despesas com pessoal dos municípios do Estado da Bahia, por se tratarem de recursos temporários (Art.1º). E mais, o seu § único do art.2º preconiza que a despesa com os prestadores de serviço será contabilizada como “Outros Serviços de Terceiros-Pessoa Física”, por não se referir à substituição de servidores e empregados públicos de que trata o §1º, do art.18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, entretanto, não integrará o cálculo das despesas com pessoal. Inter alia, vê-se mais uma vez a lógica de flexibilização frente ao engessamento constatado na LRF.

O próprio Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo, entende que existe uma necessidade de análise mais profunda acerca dos gastos com pessoal.

O importante não é avaliar somente o quanto se gasta com pessoal, mas como se gasta. Gastar com pessoal é necessário a qualquer prestador de serviços, e devemos lembrar que o Estado é o principal prestador de serviços à sociedade. O

mais importante é validar de maneira clara os dados para que não haja distorções nos indicadores. Muitas vezes o gestor extrapola os limites dos gastos e os resultados para a sociedade são fantásticos. Em outras situações, os limites não são ultrapassados, mas os resultados são pífios (ARAÚJO, 2015).

Nesse viés mais crítico em relação a operacionalização de regras legais, Nunes (2018) coloca que os Tribunais de Contas são organizações operadoras do Direito que atuam na interpretação das leis pois julgam contas e aplicam sanções de forma autônoma. As diferentes interpretações dos 34 Tribunais de Contas (por ela estudados) permitem que os governos gerenciem suas informações contábeis para jogarem com a regra do tribunal, provocando uma mutação genética na regra formal, que não é aleatória, mas decorre das relações de poder que se expressam na instituição Controle Externo (NUNES, 2018).

Parece estarmos em um campo de discussão onde há rastros de uma possível relação simbiótica entre instituições, LRF e Controle Externo (TCM), mediada por governos locais e pelas próprias Côrtes de Contas. Para se ter uma ideia, as duas Instruções Camerais do TCM/BA de 2018 foram motivadas pela Assembléia Legislativa do Estado da Bahia, originadora do Processo TCM nº 08955-17, e pela União dos Municípios da Bahia - UPB, originadora do Processo TCM nº 14569-13 respectivamente. O fato é que, com muitas dificuldades, poucos municípios têm cumprido os ditames da LRF. Há aqueles que têm cumprido, mas por utilizar-se de atitudes consideradas “legais” (flexibilizações) na contabilização das suas despesas de pessoal, e ainda há aqueles que, mesmo com as flexibilizações, não conseguem alcançar os percentuais encravados na LRF.

Tida como revolucionária na instituição de limitadores ao endividamento público e aos gastos com pessoal na administração pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser entendida como um esforço dos legisladores para trazer a moralização para a administração pública, tendo como um dos grandes desafios a contenção das despesas com pessoal (LOPES et al, 2015). Mas, por outro lado, será que ela atende as verdadeiras necessidades para se ter gestão municipal eficiente ou está sendo indutora de práticas de contabilidade criativa?

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Além de um vasto estudo empírico a partir da análise dados secundários coletados junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA), esta pesquisa baseou-se em pesquisas bibliográfica e documental, que segundo Martins e Theóphilo (2009) é uma estratégia de pesquisa, peculiar de estudos que utilizam documentos como fonte de dados.

Ao abarcar particularmente 10 municípios baianos da microrregião de Valença, apontando as principais evidências contábeis praticadas por eles, constitui-se como uma pesquisa analítica que pretende apontar fragilidades na gestão dos recursos públicos na contemporaneidade a partir da análise de 40 pareceres finais oficiais dos municípios referente às prestações de contas anuais com coleta no site do Tribunal de Contas do Município da Bahia, no período de 2015 a 2018.

Como a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece o limite de 54% sobre a receita corrente líquida, para despesas com pessoal, sendo que este percentual não sofre alteração em função da variação da RC, ou seja, quanto menor a receita do município menor poderá ser os gastos com pessoal, buscamos uma região para estudar que possuísse uma receita corrente líquida média de 2015 a 2018 inferior a 60 milhões e que em paralelo tivesse pelo menos metade das contas reprovadas nesse período devido ao descumprimento do art. 20 da LRF.

O espaço temporal foi escolhido a partir dos dados do julgamento das prestações de contas já disponíveis no sítio do Tribunal de Contas dos municípios da Bahia (TCM BA). Assim, este estudo se pautou na microrregião de Valença que está localizada no litoral da Bahia e abrange 10 municípios, dos quais apenas Valença possui 100 mil habitantes e

Camamu possui 40 mil, os demais tem menos de 30 mil habitantes. É uma região com belezas naturais atrativas para o turismo, o que gera renda para algumas cidades conhecidas, como: Maraú, Valença, Cairu e Camamu.

Inicialmente foram coletados os relatórios de cada um dos municípios da microrregião: Cairu, Camamu, Igrapiuna, Ituberá, Maraú, Nilo Peçanha, Piraí do Norte, Presidente Tancredo Neves, Taperoá e Valença. Os municípios foram separados em uma planilha e os seguintes itens foram analisados de 2015 a 2018:

1. Se no parecer em análise as contas dos municípios foram aprovadas, aprovadas com ressalvas ou rejeitadas;
2. Se o município respeitou o percentual de gasto com pessoal estabelecido no art. 20, III, alínea “b” da Lei Complementar 101/00;
3. O percentual de gasto com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida (RCL);
4. Se houve termo de ocorrência instaurado no período estudado;
5. Se os percentuais foram questionados, respaldados pela Instrução Cameral (IC) 02/2018 que orienta da retirada dos gastos de pessoal os custos com trabalhadores terceirizados do índice de pessoal e a IC nº 3 TCM/2018, que dispensa dos gastos com pessoal, os custos com recursos federais transferidos aos municípios, relativos a vários Programas Sociais dos municípios do Estado da Bahia.

As evidências encontradas foram expostas de forma qualitativa, com o objetivo de responder a questão de pesquisa e detalhar os itens expostos nos pareceres em relação aos questionamentos referentes aos gastos com despesa de pessoal, frente à utilização das Instruções Camerais 02 e 03/2018 do TCM/BA.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Como já mencionado, com muitas dificuldades alguns municípios têm cumprido os ditames da LRF. Por outro lado, há também aqueles que têm cumprido, mas por utilizar-se de atitudes consideradas “legais” na contabilização das suas despesas de pessoal. No estado da Bahia o TCM editou 2 Instruções Camerais que, de algum modo, permitiu essa conduta.

O objeto deste estudo está localizado no litoral da Bahia, são os municípios já citados da microrregião Valença. Entre os anos de 2015 e 2018 eles apresentaram em suas contas algumas práticas contábeis no intuito de alcançar a conformidade nas suas prestações de contas junto ao TCM BA, cumprindo ou não a LRF. Este Tribunal exige contratos e planilhas discriminando os valores dos insumos e da mão de obra com os respectivos percentuais, acompanhado das notas fiscais, para abater do computo do índice de pessoal as despesas com terceirização de mão de Obra.

Percebe-se que conforme previsto pela Teoria da Regulação Contábil, em prol do interesse público o TCM BA estabeleceu padrões e condutas através das Resoluções 02 e 03 de 2018, que flexibilizaram a LRF. Contudo, além dessa regulação existe um controle das comprovações que evidenciem que os entes estão cumprindo o estabelecido.

Sob a ótica da Teoria Tridimensional do Direito, que correlaciona de forma funcional e dialética a norma, o fato e o valor, podemos entender as solicitações da retirada do computo do índice de pessoal como o fato que se respalda na norma que são as resoluções e o resultado do Parecer (Aprovado ou Rejeitado) é o valor atribuído pelo ente que tem o poder legítimo de mediar para atender o interesse coletivo. Nesse caso, o Tribunal de Contas da Bahia.

No total foram analisados 40 pareceres finais, sendo 4 de cada município entre os anos de 2015 e 2018. Destes, 23 foram de rejeição e 17 aprovadas com ressalvas, conforme demonstra a Tabela 1:

Tabela 1 - Consolidação das decisões TCM-BA da Região Valença 2015-2018

Decisão	Ano				Total
	2015	2016	2017	2018	
Aprovada com ressalva	4	4	5	4	17
Rejeitadas	6	6	5	6	23
Total	10	10	10	10	40

Fonte: Elaborado pelos autores, baseado em dados fornecidos pelo TCM-BA (2021).

Dentre o rol de contas rejeitadas, apenas duas cumpriram o índice de pessoal, quais foram: Taperoá em 2016 e Cairu em 2018. Ambas, respaldadas pelas Resoluções 02 e 03/2018, solicitaram exclusão das despesas com programas federais, bem como relativas a insumos decorrentes de terceirização de mão de obra. As manifestações foram acolhidas parcialmente, alterando os percentuais de gastos com pessoal, ficando inferior ao limite estabelecido pela LRF. Nesses casos, a rejeição ocorreu por outros motivos. Já as outras 21 contas foram rejeitadas tendo o não cumprimento do limite de pessoal estabelecido na relação de inconformidades.

Na tabela 2 é possível averiguar os municípios que tiveram as contas aprovadas e respeitaram o limite de pessoal:

Tabela 2 – Municípios da Região Valença 2015-2018 com contas aprovadas e índice de pessoal

Município	Ano	Índice de Pessoal
Camamu	2018	52,48%
Igrapiúna	2018	53,94%
Presidente Tancredo Neves	2018	54,53%

Fonte: Elaborado pelos autores, baseado em dados fornecidos pelo TCM-BA (2021).

No tocante as prefeituras que tiveram suas contas aprovadas com ressalvas, apenas Igrapiúna, Camamu e Presidente Tancredo Neves em 2018 cumpriram o índice de pessoal, após questionarem determinados valores, respaldadas pela resolução TCM de nº 02/2018, que em seu art. 1º, alínea b prevê a retirada do computo: “as despesas de pessoal com serviços de limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos, quando prestados pelos municípios indiretamente sob regime de concessão ou permissão, dado que as empresas prestadoras dos serviços arcam com os gastos de pessoal;”

Ainda em consonância com essa resolução, foram pleiteadas e acatadas as despesas com consultorias, insumos e materiais, ajuda de custo e mão de obra terceirizada, entendendo que estes sejam gastos com atividades-meio. Por fim, foram excluídas despesas amparadas pela Resolução nº 03/2018, ou seja, as que foram devidamente comprovadas o vínculo com programas federais, tais como o Programa Saúde da Família – SF. Na tabela 3 estão elucidadas as prefeituras que pleitearam por esta redução, mas não obtiveram êxito total:

Tabela 3 – Municípios da Região Valença 2015-2018 com contas rejeitadas que solicitaram redução devido a terceirização

Ano: 2015	
Municípios	Resposta do TCM/BA
Igrapiúna	Verificou-se não ser legalmente possível acolhimento ao alegado
Piraido Norte	Resolve revogar novamente pela rejeição, alterando tão somente o percentual da despesa com pessoal
Taperoá	

Valença	
Ano: 2016	
Municípios	Resposta do TCM/BA
Igrapiúna	Verificou-se não ser legalmente possível acolhimento ao alegado
Pirai do Norte	
Ano: 2017	
Municípios	Resposta do TCM/BA
Igrapiúna	Verificou-se não ser legalmente possível acolhimento ao alegado
Ano: 2018	
Municípios	Resposta do TCM/BA
Valença	Resolve revogar novamente pela rejeição, alterando tão somente o percentual da despesa com pessoal

Fonte: Elaborado pelos autores, baseado em dados fornecidos pelo TCM-BA (2021).

Esses municípios não obtiveram sucesso na defesa, justamente devido à falta de documentação comprobatória como foi o caso de Igrapiúna em 2015, 2016 e 2017 e Pirai do Norte em 2016. Outros ainda conseguiram reduzir o índice de Pessoal, todavia sem cumprirem o limite estabelecido pela LRF tendo assim suas contas rejeitadas, como Nilo Peçanha (2017), Pirai do Norte (2015), Taperoá (2018) e Valença (2015 e 2018).

Por outro lado, outros, tiveram contas aprovadas com ressalva, mesmo após solicitarem redução de terceirização, e se manter sem respeitar o limite de pessoal estabelecido pela LRF. Na tabela 4, é possível verificar o exposto:

Tabela 4 – Contas aprovadas sem cumprimento do índice de pessoal 2015-2018 em Valença/BA

MUNICÍPIOS	ANO	PERCENTUAL DE DESPESA COM PESSOAL
Cairu	2015	56,45%
Camamu	2017	61,41%
Itubera	2015	58,65%
	2016	60,89%
Maraú	2015	60,15%
	2016	60,70%
	2018	57,77%
Nilo Peçanha	2015	57,22%
	2016	60,62%
Pirai do Norte	2017	67,17%
Presidente Tancredo Neves	2017	67,60%
	2018	55,53%
Taperoá	2017	66,38%
Valença	2016	60,08%
	2017	66,78%

Fonte: Elaborado pelos autores, baseado em dados fornecidos pelo TCM-BA (2021).

Cairu, a exemplo, atingiu um percentual de 60,75% da receita corrente líquida com gasto de pessoal em 2015. Todavia o Gestor questionou os valores apontados na análise

realizada pela IRCE, inserindo no e-TCM diversos documentos de despesas realizadas com prestadores de serviços terceirizados, sob o argumento que não foram segregados valores referentes a insumos e pessoal. Após análise dos referidos documentos constatou-se que foi considerado indevidamente um montante de R\$3.386.052,02 com despesas de pessoal, pagos a determinadas empresas a título de insumo. Dessa forma as despesas com pessoal atingiram no final do exercício de 2015 o total de R\$44.530,766,49, correspondente a 56,45% da receita corrente líquida do período, continuando acima do limite estabelecido pelo art. 20, III, alínea “b” da Lei Complementar 101/00.

Ainda no rol dos municípios com contas aprovadas com ressalvas destaca-se Camamu (2017), em conformidade com a Instrução TCM nº 03/2018, a relatoria excluiu do cômputo da despesa com pessoal a importância de R\$1.287.973,46, referente a gastos de pessoal custeados com recursos federais, transferidos aos municípios. Desta forma, o percentual aplicado no exercício de 2017 foi reduzido de 63,42% para 61,41% da Receita Corrente Líquida, que continua extrapolando o limite definido na alínea “b”, do inciso III, do art. 20, da Lei Complementar nº 101/00, tendo em vista o limite máximo de 54% da Receita Corrente Líquida. A pena aplicada foi mitigada, não ensejando rejeição das contas por se tratar do primeiro ano de gestão, não havendo desta forma reincidência.

Do Município de Ituberá (2016), das diversas exclusões requeridas, apenas os insumos de alguns contratos foram excluídos (R\$902.904,20), com base no percentual adotado pelo TCM. A despesa total com pessoal reduziu para R\$33.292.290,62 e o percentual em relação à Receita Corrente Líquida reduziu para 60,89%, ainda assim descumprindo a LRF.

Nesse quesito do município de Marau (contas aprovadas com ressalva, 2016) foram subtraídos os valores correspondentes a serviços terceirizados não relacionados às despesas com pessoal (R\$760.000,00) e insumos (R\$141.800,00). Também em 2018 (contas aprovadas com ressalva), retirada de valores do computo, tais quais: despesas com serviços técnicos especializados, com terceirizações, realizados para cumprimento de programas federais e estaduais, verbas indenizatórias, auxílio transporte, ajuda de custo, adicional de tempo de serviço 1/3 férias; salário família, férias proporcionais, licença prêmio indenizada, etc. O tribunal acatou parcialmente os valores pleiteados. O município atingiu ao final um percentual de 57,67% da RCL com gasto de pessoal. O município de Presidente Tancredo Neves (parecer aprovado com ressalva 2017 e 2018) e Valença (parecer aprovado com ressalva 2016 e 2017) tiveram manifestações no que tange a exclusão de mão de obra terceirizada, acolhida em parte.

Conforme Pronunciamento Técnico, o Município de Pirai do Norte (2017, contas aprovadas) ultrapassou o limite definido no art. 20, III, 'b', da Lei Complementar nº 101/00 – LRF aplicando 70,12% (setenta vírgula doze por cento) da Receita Corrente Líquida. Na defesa final, o Gestor pugna pela exclusão das despesas com programas federais conforme a Instrução TCM nº 03/2018, bem assim das despesas relativas as folhas de servidores do exercício de 2016, pagas em 2017, no elemento 3.1.90.11, nas fontes 00 (Ordinários), 01 (Educação) e 02 (Saúde), não registradas como restos a pagar na gestão anterior. As manifestações foram acolhidas parcialmente, alterando os percentuais de gastos com pessoal para 67,17%.

Taperoá (parecer aprovado com ressalvas 2017) apresentou despesa com pessoal no ano em análise de 69,03% da Receita Corrente Líquida, acima do limite de 54% definido no art. 20, III, “b”, da LRF. O gestor de Taperoá alegou que diversas despesas foram incluídas no cálculo sem observância da Instrução TCM n. 03/18. Segundo ele, R\$ 2.076.409,23 deveriam ser retirados uma vez que se referem a pessoal custeado com recursos federais na área de saúde. O pleito foi parcialmente atendido, tendo ao final do exercício aplicado 66,38% da Receita Corrente Líquida com gasto de pessoal no município em foco.

Nilo Peçanha com contas aprovadas em 2015, com um percentual de gasto com pessoal de 57,22% não teve a solicitação acatada pelo tribunal em relação a exclusão de terceirização de mãos de obra e insumos, os valores não foram expurgados.

Ora, uma vez que o TCM Ba aprovou 14 Prestação de contas dos municípios, que mesmo com o advento das Resoluções 02 e 03 de 2018, não cumpriram o limite estabelecido na LRF é possível inferir que o próprio não considera a Lei de Responsabilidade Fiscal como defensora do interesse público, pois se assim entendesse não aprovaria as contas que não cumpriram o que nela foi estabelecido.

Vale ressaltar que além da defesa e dos documentos disponibilizados eletronicamente, o TCM BA ainda compara as informações com os Relatórios de Gestão Fiscal a fim de averiguar corretamente os gastos. Na prestação de 2016, o município de Cairu solicitou que reduzisse o índice de 58% para 50%, para tal apresentou na defesa contratos e notas fiscais que foram desconsiderados pela Corte, visto que o RGF indicou um percentual de 63,12%. Diante do exposto, o TCM ratificou o descumprimento a LRF no Parecer do Pedido de Reconsideração. Já Ituberá em 2018, além de manter a decisão pela rejeição em detrimento ao descumprimento da LRF, após nova análise o compute do índice de pessoal ainda aumentou, chegando a quase 70%.

Todavia, os gastos com deslocamento, vale transporte, DEA (Despesa de Exercícios Anteriores), contratação de pessoal por tempo determinado sem realização de processo simplificado, verbas indenizatórias, ajuda de custos, que foram apresentados por alguns gestores como argumentos para redução do índice de pessoal, não foram acatados. Quais foram: Ituberá (2017), Presidente Tancredo Neves (2015), Taperoá (2015 e 2018), Valença (2015 e 2018). Outra justificativa que não foi aceita foi a apresentada pelo município Presidente Tancredo Neves em 2016, que alegou a ocorrência de baixo crescimento econômico, porém não acrescentou nenhuma informação para contestar de forma objetiva os valores apurados envolvendo os gastos efetivados com pessoal.

O Município de Igrapiúna 2018 (contas aprovadas) após análise dos documentos apresentados, foi possível considerar para efeito de exclusão das despesas amparadas pela Instrução TCM nº 03/2018 alguns valores relativos a ajudas de custo, assim como na prefeitura de Marau (contas aprovadas 2016) além das exclusões relativas a serviços terceirizados e insumos, foram eliminados do compute de gasto de pessoal: ajuda de custo (R\$18.860,00), auxílio transporte (R\$11.453,00), férias indenizadas (R\$4.678,36), abono de férias (R\$571,20), férias indenizadas (R\$1.559,19), licença-prêmio (R\$88,00) e auxílio natalidade (R\$1.760,00), após as exclusões requeridas as despesas de pessoal atingiram 60,70% da RCL, não atingindo o limite imposto pela LRF. Da mesma forma Marau (contas aprovadas com ressalva, 2016), como já evidenciado anteriormente.

Ituberá (2016, contas aprovadas com ressalva) embora na defesa, a gestora tenha solicitado a exclusão de verbas de ajuda de custo, abono de 1/3 de férias, auxílio transporte e plantões médicos, as despesas não foram consideradas indenizatórias. Também não foram acatadas as exclusões requeridas por Nilo Peçanha com contas aprovadas em 2015, em relação a retirada do compute de DEA pagos no exercício seguinte.

Concernente às despesas com recursos federais, foram retiradas do compute todas referentes as fontes 14 e 29, em conformidade com a Instrução TCM nº 003/2018, porém em muitos casos não foi o suficiente para atender ao disposto na LRF, como: Cairu (2017), Igrapiúna (2017), Marau (2017), Nilo Peçanha (2017 e 2018), Piraí no Norte (2016 e 2018), Taperoá (2018).

No município de Presidente Tancredo Neves em 2018 após análise dos esclarecimentos e documentos apresentados, nota-se que foi possível considerar para efeito de exclusão das despesas amparadas pela Instrução TCM nº 03/2018 o limite das receitas indicadas nos portais públicos do Fundo Nacional de Saúde. Com esta e outras exclusões o percentual final de aplicação ficou em 53,93%, cumprindo o limite da LRF.

Um fato particular foi apresentado no parecer em 2016 do Município de Nilo Peçanha que teve um aumento de despesas com pessoal nos últimos 180 dias anteriores no último ano de mandato. O gestor alegou que o aumento de salários de magistérios e salário mínimo impactou no aumento. O relator levou em consideração: a crise econômica que atingiu os municípios a época, fixação de pisos salariais sem considerar realidades econômicas e decréscimo nas arrecadações das prefeituras, não entendeu ser o percentual ultrapassando o limite, causa para rejeição das contas.

Em relação aos Termos de Ocorrência instaurados no período estudado com teor referente a despesas com pessoal aos municípios de Cairu, Camamu, Igrapiúna, Ituberá, Maraú, Nilo Peçanha e Valença, tiveram o seguinte teor: acumulação de cargos por servidores municipais, exercício de cargos inacumuláveis, ausência de comprovação da compatibilidade para exercício de dois cargos acumuláveis e indícios de irregularidades na contratação de escritório de advocacia para recuperação de royalties.

Sabendo que professores e profissionais da saúde podem acumular cargos desde que a carga horária semanal não ultrapasse 60 horas, o TCM BA se aprofundou na análise dos gastos com pessoal, de modo que constatou que alguns profissionais estavam recebendo salários de municípios diferentes referente ao exercício de funções que por vezes não são cumulativas e/ou não tem compatibilidade de horário e notificou os municípios através de Termo de Ocorrência para que fossem tomadas as devidas providências. Além disso, constatou contratação de serviços advocatícios para recuperação de royalties, onde o valor a ser pago estaria atrelado ao valor de recuperação alcançado, o que pode prejudicar a administração pública.

Portanto, o Tribunal de Contas da Bahia está atento à fiscalização dos gastos de pessoal tanto no âmbito quantitativo, quanto qualitativo e que inclusive as Resoluções 02 e 03/2018 almejam adequar as imposições da LRF à realidade atual, com intuito de atender ao interesse público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerada um avanço para gestão fiscal responsável, eficiente, eficaz e econômica, a Lei de Responsabilidade Fiscal, tornou mais rigoroso o cumprimento de uma gestão fiscal mais adequada com observância em despesas como as de pessoal. Esse Diploma legal trouxe normas e limites a ser respeitados pelos Entes Federados, para que alcancem o equilíbrio orçamentário-financeiro, demonstrem responsabilidade fiscal e não tenham suas contas rejeitadas pelos Tribunais de Contas.

No plano teórico, essa pesquisa recorreu à Teoria Tridimensional, uma vertente inovadora da Teoria da Regulação Contábil. Entende-se que essa teoria influencia a contabilidade na medida em que estabelece padrões e condutas a serem cumpridos. Nesse sentido, o trabalho centrou-se em um campo onde os Tribunais de Contas atuam como reguladores com a finalidade de se fazer cumprir os limites e percentuais postos na legislação, particularmente a LRF nos 10 municípios da microrregião de Valença do Estado da Bahia. Lembrando o estudo de Sousa et al (2013, p. 59) que colocam que, “os limites possuem objetivo de restringir os gastos da Administração Pública que estavam elevados à época da publicação da LRF dentro do contexto de corrupção, desvios de dinheiro e escândalos”, este estudo foi pertinente e oportuno ao estudar a amostra.

Por outro lado, estamos em um campo no qual os normativos vêm flexibilizando as exigências da LRF/2000. O estudo teve como base normativa de flexibilização a Instrução Cameral (IC) nº 2 TCM/BA editada em junho de 2018 que orienta a retirada dos gastos de pessoal os custos com trabalhadores terceirizados do índice de pessoal e a IC nº 3 TCM/BA de dezembro de 2018, que dispensa dos gastos com pessoal, os custos com recursos federais transferidos aos municípios, relativos a vários Programas Sociais dos municípios do Estado da Bahia.

Parte dos municípios, têm apenas reduzido o percentual de despesas, mas mesmo assim ultrapassam o limite de 54% da sua Receita Corrente Líquida, indo contra ao que preconizam os art.19, inciso III e art. 20 da LRF e suas alterações. Na Bahia, a microrregião de Valença tem lançado mãos dessa prática, que, vem a atender aos requisitos da Lei, mas devido às flexibilizações originadas por normativos do TCM/BA. Esse achado é consubstanciado pela Teoria Tridimensional, já que a contabilidade a partir das despesas de pessoal se preocupa em atender a regras, sejam elas da LRF, ou das Instruções Camerais.

A pesquisa alcançou o seu objetivo na medida em que apontou quais as principais evidências contábeis praticadas pelos 10 municípios baianos da microrregião de Valença para se manterem no limite estabelecido pela LRF entre os anos de 2015 e 2018, mostrando o comportamento das aprovações e rejeições das contas e em que base normativa aconteceram. Foram analisados 40 pareceres finais dessas localidades sendo 4 de cada município entre os anos de 2015 e 2018. Destes, 23 foram de rejeição e 17 aprovadas com ressalvas.

Percebeu-se que dentre o rol de contas rejeitadas, apenas duas cumpriram o índice de pessoal, quais foram: Taperoá em 2016 e Cairu em 2018. Um outro ponto que nos chama a atenção é que foi apenas em 2018 que houve aprovação de contas respeitando a LRF, mas utilizando-se das flexibilizações das Instruções Camerais. Essa aprovação se deu em apenas 3 municípios: Camamu, Igrapiúna e Presidente Tancredo Neves.

O Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia exige contratos e planilhas discriminando os valores dos insumos e da mão de obra com os respectivos percentuais, acompanhado das notas fiscais, para abater do computo do índice de pessoal as despesas com terceirização de mão de Obra. Verificou-se que algumas das prefeituras pleitearam por esta redução, mas não obtiveram êxito total. Entre elas, a de Igrapiúna foi a única que nos 4 anos analisados teve suas contas rejeitadas e solicitou redução devido a terceirização.

Pode-se perceber que 9 dos municípios estudados tiveram suas contas aprovadas em diversos anos do corte temporal, mas sem atingir o que está na LRF. A aprovação se deu devido às flexibilizações das Instruções Camerais. O que se pode notar no estudo, *inter alia*, é que a LRF pode ser repensada no sentido de compreender as especificidades locais e regionais no que tange aos percentuais exigidos. Afinal, cada local tem suas características e fluxos de recursos particulares o que inviabiliza, em alguma medida, atender a rigidez desse Diploma Legal. Então, reafirmamos que o estudo aponta que a LRF parece mudar do seu *status* original de “Salvadora” para um outro como “Questionada”.

Esta pesquisa permite apresentar sugestões para possíveis investigações futuras, visto que os achados geram alguns questionamentos, como por exemplo: por que um número tão reduzido de municípios conseguiu respeitar a LRF sem utilizar outras formas de flexibilização? Os municípios que atingiram os requisitos da LRF possuem maior controle, transparência e planejamento, por este motivo atingiram os objetivos da LRF? Quais dificuldades para alcançar os requisitos da LRF, visto que os achados permitem evidenciar que há municípios que atingem os requisitos em alguns anos, mas em outros não. Desta forma, estas problemáticas podem ser investigadas em pesquisas futuras. Ainda, estudos com outros cortes temporais e amostrais podem evidenciar mais essa lacuna, que há alguns anos já paira ao redor da aplicabilidade da LRF. Não é à toa que os Tribunais de Contas estão buscando alternativas de flexibilização para que as prestações de contas dos municípios tenham menores índices de reprovação.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: jan. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 159**, de 19 de maio de 2017. Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares no 101, de 4 de maio de 2000, e no 156, de 28 de dezembro de 2016. Disponível in: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp159.htm Acesso em: jan.2021.

DIAS, F.A. C.; **O controle institucional das despesas com pessoal**. Textos para Discussão nº 54. Centro de Estudos da Consultoria do Senado Federal. Brasília, fevereiro / 2009. Disponível em: http://www.senado.gov.br/conleg/textos_discussao.htm. Acesso em: 15 out. 2020.

FURUKAWA, C. **A lei de responsabilidade fiscal e os limites de atuação do Estado**. 2014.

Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser alterada para estados e municípios. (n.d.). Dourados Agora - Notícias de Dourados-MS e Região. Disponível em: <https://www.douradosagora.com.br/noticias/politica/lei-de-responsabilidade-fiscal-pode-ser-alterada-para-estados-e-municipios>. Acesso em: 13 jan. 2020.

LEV, B. Toward a theory of equitable accounting policy. **The Accounting Review**, v. 63, p. 1-22, 1988.

LIMA, S.H. de O.; OLIVEIRA, F. D.; e COELHO, A. C. D. **Regulação e Regulamentação na Perspectiva da Contabilidade**. Artigo apresentado no XIV Congresso USP de Contabilidade e Controladoria: Novas perspectivas na pesquisa Contábil. Julho/2014. São Paulo.

LOPES, F.; SILVA, M. V. D. C.; SILVA, M.; SILVA, F. C. C. Uma Luz na Escuridão: A Evidenciação Contábil sob a Édige da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Princípios** (João Pessoa) - Divulgação Científica e Tecnológica do IFPB, v. I, p. 61-71, 2015. ISSN 1517-0306. Disponível em: <http://periodicos.ifpb.edu.br/index.php/principia/article/view/320/311>. Acesso em: 10 out. 2020. doi:<http://dx.doi.org/10.18265/1517-03062015v1n27p61-71>.

MARTINS, G. de A. THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. Editora Atlas, 2º edição, 2009.

MARTINS, H. F. Transparência e controle social na administração pública. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, 2005.

MENDES, S. Alterações na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. 2018. Estratégias.

Murcia, F. D. (2010). Interação entre contabilidade e direito: em busca de uma teoria da regulação contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, 9(25), 19-32.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Lei complementar nº. 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Entenden-doLRF.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2021.

NUNES, S. P.P. **A DINÂMICA INSTITUCIONAL DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UMA ANÁLISE NA PERSPECTIVA INSTITUCIONALISTA**. Tese de Doutorado. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de Brasília (UnB). 2018.

PARÁ. **Tribunal de Contas do Estado**: Relatório e Parecer Prévio das Contas Anuais do Governo do Estado do Pará: exercício 2009 /Tribunal de Contas do Estado do Pará. Ivan Barbosa da CUNHA. Relator. Belém: TCE/PA, 2010.322p.

POHLMANN, M.; ALVES, F. Regulamentação. In: LOPES, A.; IUDÍCIBUS, S. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

SILVA, M. A. (2007). **Análise da regulação contábil: um ensaio à luz da teoria tridimensional do direito, da teoria normativa da contabilidade e do gerenciamento da informação contábil, numa perspectiva interdisciplinar**. Dissertação de Mestrado, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

SOUSA, P. F. B.; LIMA, A. O.; NASCIMENTO, C.P.S. do; PETER, M.G.A.; MACHADO, M.V.V.; e GOMES, A. O.; Desenvolvimento municipal e cumprimento da lei de responsabilidade fiscal: uma análise dos municípios brasileiros utilizando dados em painel. **REVISTA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL & FINANÇAS**. João Pessoa, v.1, n. 1, p. 58-70, jan./jun. 2013. ISSN 2318-1001, DOI: 10.18405/recfin20130104. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin>. Acesso em: nov. 2020

TCM/BA. **Decisão de Pareceres 2015, 2016, 2017 2018**. Disponível em: www.tcm.ba.gov.br. Acesso: dez. 2020-fev. 2020.

TCM/BA, **INSTRUÇÃO CAMERAL Nº 02 de 25 de julho de 2018**. Orienta os gestores municipais quanto à terceirização de mão de obra para efeito do cálculo das despesas com pessoal estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

TCM/BA. **INSTRUÇÃO CAMERAL Nº 03 de 14 de agosto de 2018**. Orienta os gestores municipais quanto à incidência de recursos transferidos pela União por intermédio de programas federais no cálculo das despesas com pessoal estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

WATTS, R.; ZIMMERMAN, J. **Positive accounting theory**. Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1986.

ZORZAL, L; RODRIGUES, G M. *Disclosure e transparência no setor público: uma análise da convergência dos princípios de governança*. **Informação & Informação**, [S.l.], v. 20, n. 3, p. 113 - 146, dez. 2015. ISSN 1981-8920. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/informacao/article/view/19470/17642>. Acesso em: 08 nov. 2020. doi: <http://dx.doi.org/10.5433/1981-8920.2015v20n3p113>.