

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**GABRIELA OLIVEIRA FREITAS**

**JONATHAN BARROS VITA**

**GUILHERME APARECIDO DA ROCHA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI**

Coordenadores: Gabriela Oliveira Freitas, Jonathan Barros Vita, Guilherme Aparecido da Rocha – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-056-4

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

#### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), Gabriela Oliveira Freitas (FUMEC) e Guilherme Aparecido da Rocha (Faculdade Galileu), apresentamos os trabalhos que integraram o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, no âmbito do XXXI Congresso Nacional do CONPEDI.

O GT de Direito Tributário e Financeiro, no contexto do tema central do XXXI Congresso Nacional do CONPEDI (“um olhar a partir da inovação e das novas tecnologias”), objetivou promover discussões aprofundadas e fomentar a produção da pesquisa científica no Brasil, a partir do compartilhamento de resultados apresentados por pesquisadores de todo o País.

Os trabalhos abordaram a integração do Direito Tributário e Financeiro com novas tecnologias, aspectos processuais e Reforma Tributária. A diversidade dos estudos demonstrou a qualidade da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

Com isso evidenciou-se o compromisso que o CONPEDI mantém com a seriedade da pesquisa do Direito no Brasil, aspecto nodal à manutenção da excelência acadêmica.

É nesse contexto que indicamos a lista completa dos trabalhos expostos, na ordem de apresentação (que foi estabelecida a partir de grupos temáticos estabelecidos):

- 1) emendas parlamentares ao orçamento: uma análise comparativa do processo orçamentário da Argentina, Brasil e Chile;
- 2) emendas parlamentares: o Poder Legislativo na formulação de políticas públicas pela ótica do processo legislativo orçamentário;
- 3) avaliação dos limites de pessoal da lei de responsabilidade fiscal no Distrito Federal (2020-2022): impacto das despesas de exercícios anteriores;
- 4) a aplicação da inteligência artificial na administração pública municipal: análise quanto à viabilidade para combate à evasão fiscal de IPTU;

- 5) constitucionalismo social e constitucionalismo de austeridade: a Reforma Tributária na promoção da justiça fiscal e da inclusão social;
- 6) a inefetividade do sistema tributário brasileiro quanto ao viés da justiça fiscal;
- 7) critérios temporais para a modulação de efeitos: um estudo à luz das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária;
- 8) análise da constitucionalidade da majoração da taxa judiciária no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo: uma avaliação crítica à luz do princípio da proporcionalidade;
- 9) a transação tributária em conformidade com princípios norteadores da administração pública: uma análise à luz do tema 1184 do STF e da resolução 547/2024 do CNJ;
- 10) educação em transação tributária: desjudicialização e gestão de conflitos fiscais;
- 11) arbitragem tributária como política pública: um caminho para a gestão de conflitos e ampliação do acesso à justiça no Brasil;
- 12) reforma Tributária e tecnologias transacionais: uma análise sobre ferramentas de arrecadação fiscal no Brasil e na União Europeia;
- 13) aspecto não sancionatório do tributo e a impossibilidade de se beneficiar da própria torpeza: uma análise do art. 61 da lei n. 8.981/1995 à luz do caso JBS;
- 14) a transformação da tributação de ativos virtuais: desafios e perspectivas na legislação brasileira de imposto de renda;
- 15) a Reforma Tributária (emenda constitucional 132/23 e projeto de lei complementar 68 /24) e o reequilíbrio dos contratos administrativos;
- 16) análise crítica do histórico legislativo da lei complementar 123/2006: exclusão de fabricantes de automóveis do simples nacional e barreira legislativa impedindo o surgimento de montadoras nacionais;
- 17) a instituição de empréstimo compulsório sobre a renda líquida dos templos de qualquer culto no Brasil: análise jurídica e implicações constitucionais.

Com exceção do trabalho de n.º 17, que foi apresentado no GT de Direito Tributário e Financeiro I, os demais foram regularmente expostos e debatidos.

Agradecemos aos participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT de Direito Tributário e Financeiro II.

# **AVALIAÇÃO DOS LIMITES DE PESSOAL DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NO DISTRITO FEDERAL (2020-2022): IMPACTO DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES**

## **EVALUATION OF PERSONNEL LIMITS OF THE FISCAL RESPONSIBILITY LAW IN THE FEDERAL DISTRICT (2020-2022): IMPACT OF EXPENSES FROM PREVIOUS YEARS**

**Ernesto Favaretto Júnior <sup>1</sup>**  
**Cristiane Maria Tonetto Godoy <sup>2</sup>**  
**Mateus Rodarte de Carvalho <sup>3</sup>**

### **Resumo**

A necessidade de equilíbrio fiscal, em cenários de restrição econômica, tem exigido cada vez mais racionalidade do Estado no que refere-se a gestão dos recursos públicos. Nesse contexto, a presente pesquisa tem como objetivo investigar a relação entre os limites de despesa de pessoal e as despesas de pessoal de exercícios anteriores no Distrito Federal, no período 2000 a 2022, conforme os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A abordagem da pesquisa é de natureza qualitativa e quantitativa, de tipo estudo de caso, com recorte longitudinal dos anos de 2000 a 2022, em que foram utilizadas as técnicas de coleta de dados constantes na pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados mostram um aumento na proporção do empenho em pessoal em relação ao total empenhado. Em apenas cinco dos exercícios avaliados o empenho no GND 1 não ultrapassou 50%, com uma média geral de 56%. No período, o Distrito Federal se manteve abaixo do limite máximo de despesa de pessoal, atingindo o limite prudencial em 2014 (46,93%), 2015 (46,78%) e 2016 (46,82%). Os valores das despesas de pessoal de exercícios anteriores foram identificados como potencialmente influentes nos limites de despesa de pessoal, destacando a necessidade de um acompanhamento rigoroso, pelos órgãos de controle, da classificação do orçamento executado. Por fim, a deflação dos valores para 2022 revelou uma tendência de redução na despesa de exercícios anteriores ao longo do tempo. Esse conjunto de dados fornece recursos para governança, accountability e controle social.

**Palavras-chave:** Direito financeiro, Governança orçamentária, Orçamento público, Execução orçamentária, Gestão orçamentária

---

<sup>1</sup> Graduação em Relações Internacionais (UnB (2007)), graduação em Direito (Faculdade Processus (2018)), mestrado em Economia pela UnB (2020) e doutorando em direito (IDP).

<sup>2</sup> Graduação em Agronomia (UFESM (2008)), Mestrado em Extensão Rural (UFESM (2011)), Doutorado em Extensão Rural (2015), Pós-Doutorado em Desenvolvimento Regional, UTFPR (2017) e Pós-Doutorado em Desenvolvimento Regional, UTFPR (2022).

<sup>3</sup> Graduação em Ciências Econômicas UFMG (2004), graduação em Direito pela Faculdade Processus (2022), mestrado em Economia pela UnB (2021) e doutorando em Direito no IDP (2023 - início).

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The need for fiscal balance, in scenarios of economic restrictions, has increasingly demanded more rationality from the State when it comes to the management of public resources. In this context, the present research aims to investigate the relationship between personnel expense limits and personnel expenses from previous years in the Federal District, in the period 2000 to 2022, according to the limits of the Fiscal Responsibility Law (LRF). The research approach is qualitative and quantitative in nature, of a case study type, with a longitudinal cut from the years 2000 to 2022, in which data collection techniques contained in bibliographic and documentary research were used. The results show an increase in the proportion of personnel commitment in relation to the total commitment. Only five of the exercises evaluated did the effort in GND 1 exceed 50%, with an overall average of 56%. During the period, the Federal District remained below the maximum limit for personnel expenses, reaching the prudential limit in 2014 (46.93%), 2015 (46.78%) and 2016 (46.82%). The values of personnel expenses from previous years were identified as potentially influencing the personnel expense limits, highlighting the need for strict monitoring, by control bodies, of the classification of the executed budget. Finally, the deflation of values for 2022 revealed a tendency towards a reduction in expenditure from previous years over time. This dataset provides resources for governance, accountability and social control.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Financial law, Budgetary governance, Public budget, Budget execution, Budget management

## 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de equilíbrio fiscal, em cenários de restrição econômica, tem exigido cada vez mais racionalidade do Estado na gestão de recursos públicos, inclusive no que tange às despesas de pessoal na administração pública. Nessa condição, ganha evidência a governança orçamentária como vetor de eficiência, responsabilidade, controle de riscos e transparência (Dalmonech *et al.*, 2011). Aliás, objeto deste estudo no âmbito do Distrito Federal.

A própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2015) editou recomendações a seu respeito. Para Barcelos (2012), no pormenor, a governança orçamentária inclui processos, políticas, procedimentos e estruturas organizacionais com foco na eficiência, os quais são contributo à racionalidade estatal.

Nessa perspectiva, a gestão orçamentária eficiente é um dos pilares dessa governança (Silverwood-Cope; Ling, 2022), sendo orientada constitucionalmente por três leis ordinárias: Constituição Federal de 1988, art. 165, Plano Plurianual (PPA); Diretrizes Orçamentárias (LDO); e Orçamento Anual (LOA). Desse conjunto, a LOA é o principal instrumento de gestão fiscal (Luque; Silva, 2004) e verdadeiro compromisso formal de materialização de políticas públicas, contendo as principais despesas públicas, em especial o gasto com pessoal. Sobre isso, pontua Nascimento e Debus (2001, p. 25), “os gastos com a folha de pagamento de pessoal representam o principal item de despesa de todo o setor público brasileiro”.

Além das previsões dispostas em leis orçamentárias, a despesa de pessoal foi regulada na Lei Complementar n.º 82/1995 (Lei Camatta I) e na Lei Complementar n.º 96/1999 (Lei Camatta II) (De Queiroz *et al.*, 2015). Contudo, apenas com a Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), houve um maior detalhamento sobre limites das despesas de pessoal, em termos da receita corrente líquida (Cruz; Afonso, 2018; Moreira, 2011).

No âmbito do Distrito Federal, os gastos com despesas de pessoal, por exemplo, já ultrapassaram o limite prudencial estipulado pela LRF, de 46,55%, atingindo o valor de 47,49%, conforme Relatório de Gestão Fiscal do segundo quadrimestre de 2016 (Distrito Federal, 2016). Nos últimos anos, o Legislativo publicou decretos para estabelecer normas para controle da despesa de pessoal, no âmbito do Executivo Distrital, a exemplo, o Decreto n.º 40.467, de 20 de fevereiro de 2020 e o Decreto n.º 44.162, de 25 de janeiro de 2023. Entretanto, apesar da tentativa de controle, o volume de gastos com pessoal tende a crescer a cada ano, impondo à Administração Pública a necessidade de reduzir os gastos nas demais despesas, sobremaneira, em cenários de contenção de gastos (Teixeira, 2020).

Para esclarecer, foram empenhados no Grupo de Natureza de Despesa - GND 1 (Pessoal e Encargos Sociais) os valores de R\$ 15.260.010.998 no ano de 2020; R\$ 16.633.903.514,00 em 2021; 18.755.825.112,00 em 2022 e R\$ 17.550.741.656,00 em 2023, conforme informações extraídas do Sistema Integrado de Gestão Governamental do Distrito Federal (SIGGO) (2024). Uma hipótese desse aumento, pode estar relacionada às chamadas despesas de pessoal de exercícios anteriores, que não entram no limite de gasto laboral, mas podem contribuir para distorcer o cálculo do limite dessa despesa (Silva, 2017).

Por esse motivo, é pertinente avaliar como esses institutos - despesas de exercícios anteriores - DEA e limites a despesa de pessoal - interação, a fim de trazer mais adaptabilidade e flexibilidade à gestão orçamentária e financeira. Estudos como de Aredes (2016), Ibiapina (2024), Dos Santos (2022), Cavalcanti e Feitoza (2020) e Assis (2009) abordam a despesa de pessoal no Distrito Federal, mas não com enfoque na relação entre as despesas de exercícios anteriores e o limite a despesa de pessoal estabelecido na LRF. O estudo realizado por Silva (2017), nesse sentido, já evidenciava como a despesa, do exercício anterior de pessoal, poderia influenciar o limite de despesa de pessoal no Distrito Federal, para os anos de 2011 - 2014.

Por esse motivo, vale investigar a questão sob ponto de vista mais atual. Nesse contexto, esta pesquisa tem como objetivo investigar a relação entre as variáveis limites de despesa de pessoal auferidos e despesas de pessoal de exercícios anteriores, no Distrito Federal, de 2000 a 2022, a partir dos limites impostos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

## **2 GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA NO BRASIL SOB PONTO DE VISTA DAS DESPESAS PÚBLICAS NA LRF**

Segundo Levi-Faur (2012), é possível identificar na literatura pelo menos quatro diferentes perspectivas sobre governança, a saber: i. estrutura, arquitetura formal e informal das instituições; ii. processo, conjunto estável ou permanente de instituições em processo de otimização; iii. mecanismo, procedimentos institucionais (instrumentos) de tomada de decisão e iv. como estratégia, esforços dos atores para gerir e manipular tanto o desenho das instituições quanto a utilização de mecanismos. Desse modo, lidar com orçamento perpassa todas as quatro percepções, mas com diferentes pesos às variáveis envolvidas.

A governança orçamentária, apesar de diferentes dimensões e acepções, para os objetivos desta pesquisa, pode ser compreendida, conforme Barcelos (2012), como o conjunto de instituições orçamentárias que definem e regulam as decisões referentes às regras e a apropriação e alocação dos recursos públicos. A luz desse recorte, otimizar a gestão do

orçamento contribui para a sustentabilidade das políticas públicas e reverbera na implementação da governança orçamentária, reflete Silverwood-Cope e Ling (2022).

O refinamento deste tipo de análise traz impacto positivo para a sociedade, uma vez que otimiza políticas públicas e traz ganhos socioeconômicos (Couto; Goularte, 2019). Essa matéria é significativa e ensejou a edição de dez recomendações pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico sobre boas práticas em governança orçamentária. Em seus próprios termos, OCDE (2015, p. 5, tradução nossa):

A recomendação fornece uma visão concisa das boas práticas em toda a gama de atividades orçamentárias, especificando em particular dez princípios de boa governança orçamentária, que fornecem orientações claras para projetar, implementar e melhorar os sistemas orçamentários para enfrentar os desafios do futuro. A intenção geral é fornecer uma ferramenta de referência útil para formuladores de políticas e profissionais ao redor do mundo, e ajudar a garantir que os recursos públicos sejam planejados, gerenciados e utilizados de forma eficaz para ter um impacto positivo na vida dos cidadãos.

Para especificar, deste grupo de recomendações, a sétima tem estreita relação com os objetivos deste estudo, pois engloba como boa prática, a gestão e a avaliação de institutos da execução orçamentária, inclusive no que toca à despesa de pessoal. Em seus termos: “ 7. Planejar, gerenciar e monitorar ativamente a execução orçamentária” (OCDE, 2015, p. 3). Em decorrência disso, também haveria incremento à transparência, controle e acessibilidade aos dados orçamentários, o que confere maior controle social e *accountability* a sociedade. Em termos similares, pondera-se que o controle da coisa pública favorece a *accountability*, de acordo com Arantes *et al.* (2010).

A dimensão fiscal da governança orçamentária, associada aos princípios da OCDE, como limites fiscais claros e uma visão abrangente das finanças públicas, é crucial para a sustentabilidade a longo prazo. No Brasil, a LRF estabelece esses limites, inclusive para despesas como a de pessoal. No entanto, ela enfrenta desafios em sua aplicação devido à falta de definições claras e à fragilidade dos incentivos para sua observância, o que ressalta a necessidade de uma abordagem mais ampla e voltada para os objetivos orçamentários (Santos, 2022). Nesse sentido, é basilar garantir a sincronia entre os gastos e as receitas ao longo do horizonte orçamentário, ressaltando a importância da inter-relação entre o planejamento, o orçamento e as metas fiscais (Rodrigues, 2022).

Nesse contexto, de gerenciar ativamente a execução orçamentária, emerge a necessidade de controlar constantemente a despesa com pessoal pelos entes estatais, atendendo os limites máximos legais. Isso, pensando que o Estado possa ter recursos para satisfazer as necessidades básicas da sociedade, com a execução de políticas públicas capazes de entregar

bens e serviços essenciais a todos (Couto; Rodrigues, 2022). Tal controle é previsto na LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Ela é o marco regulatório fiscal no Brasil e demanda constitucional, prevista no Capítulo II do Título VI da Constituição Federal de 1988. Os seus ditames aplicam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

A LRF veio com a pretensão de estabelecer os mecanismos necessários ao desenvolvimento econômico e social nas esferas federativas brasileiras. À época, o crescente endividamento do setor público, os elevados índices de inflação e a deterioração das contas públicas municipais refletiam distorções nas atribuições do Estado e internamente mecanismos de contramedida e controle eram pré-condição ao desenvolvimento econômico e social (Barcelos, 2001).

Não só a desestabilização interna pressionava por reformas fiscais, como também as sucessivas crises no mercado financeiro internacional e a contração do crédito global ao longo da década de 1990. Estas circunstâncias deram ensejo em todo o mundo a reformas fiscais, orçamentárias e de gestão pública com a adoção de mecanismos rígidos de controle de despesas e do endividamento, tudo em prol do equilíbrio fiscal (Abraham, 2015). Assim, a LRF trouxe maior efetividade à política de estabilização fiscal ao estabelecer regras de gestão fiscal voltadas para o equilíbrio e controle das despesas públicas, em especial a despesa com pessoal.

## 2.1 DESPESA DE PESSOAL E SEUS LIMITES

O conceito de despesa de pessoal consta tanto da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, quanto da LRF (artigo 18). Essencialmente, possuem a mesma estrutura básica, contudo, o conceito apresentado na LRF é considerado mais amplo por incluir contratos de terceirização, até então excluídos do cômputo (Harada, 2016; Leite, 2016). Mesmo nessa compreensão mais abrangente, não são consideradas despesas de pessoal (§1, art. da 19, LRF), compensações por demissões, custos relacionados a convocações especiais, desembolsos vinculados a decisões judiciais e despesas com a aposentadoria de funcionários, financiadas internamente (Soares *et al.*, 2020).

A LRF também regra o limite de despesa de pessoal, relação entre a Despesa Líquida de Pessoal e a Receita Corrente Líquida (RCL). A RCL compõem-se das receitas próprias abatidas das transferidas (repartição tributária e transferências constitucionais). O limite da despesa de pessoal parte de limitações globais para as específicas. De cunho global os limites são (art. 19 da CF): União: 50%; estados: 60%; e municípios: 60% (Piscitelli, 2015). De cunho

específico, o limite de despesa de pessoal para o Poder Executivo Distrital, objeto deste estudo, o LRF é de 49%. O cumprimento deste limite é verificado no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (Incisos I, II e II do art. 20 da LRF), publicado quadrimestralmente.

Além desses limites globais (art. 19 - LRF), são previstos o limite de alerta e o limite prudencial. O limite de alerta será aferido pelo Tribunal de Contas - ato administrativo (art. 59, § 1, II da LRF) - e reflete situação na qual o montante da despesa atinge 90% do limite. Este limite não é acompanhado de restrições. O limite prudencial, por sua vez, (art. 22. § único da LRF) fica configurado quando do atingimento de 95% do limite da despesa de pessoal. Quando se chega a esse patamar de gastos, valem as restrições previstas no § 3 do art. 23 da LRF. Em seus termos, o Poder ou órgão não poderá receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente ou contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Em relação ao limite prudencial, deve-se calculá-lo por esfera de poder ou órgão, tendo em conta que a inteligência da norma assim dispõe. Para esclarecer, foi construído o Quadro 1, para melhorar a compreensão desses limites para o Distrito Federal.

Quadro 1 - Limite de Gastos com Pessoal na LRF

LIMITE DE ALERTA DE GASTOS COM PESSOAL EM TERMOS DE RCL PARA O DF	LIMITE PRUDENCIAL DE GASTOS COM PESSOAL EM TERMOS DE RCL PARA O DF	LIMITE MÁXIMO DE GASTOS COM PESSOAL EM TERMOS DE RCL PARA O DF
<b>44,1%</b>	<b>46,55%</b>	<b>49%</b>
<b>= 90% DE 49%</b>	<b>= 95% DE 49%</b>	<b>49% = 100%</b>

Fonte: Autores (2024).

Esses valores percentuais de 44,1%, 46,55% e 49% referem-se aos limites estabelecidos no art. 20 da LRF para o Poder Executivo na esfera distrital. Há, ainda, que se ter em mente que ocorre especialização de cada limite com a observação da estrutura administrativa de forma isolada. Nesse tocante, é didática a exposição de Pascoal (2007), no sentido de que o Distrito Federal possui os limites de 3% divididos entre o Legislativo e o Tribunal de Contas e de 49% para o Poder Executivo.

Dito isso, a verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 da LRF será realizada ao final de cada quadrimestre. Dessa forma, a cada quadrimestre, todo Poder ou Órgão referido (art. 20 - LRF) deve registrar esse tipo de despesa no Relatório de Gestão Fiscal. Caso ocorra de os limites de gasto com despesa de pessoal estarem ultrapassados, corresponde ao caso de violação da norma prevista na LRF, por afronta a previsão dos artigos

19 e 20, sendo possível a sanção de multa aos responsáveis pela violação dessa previsão legal no §1, art. 5, Lei n.º 10.028, de 19 de outubro de 2000 (Brasil, 2000).

Feita essa pequena digressão, vale trazer que esse conjunto de regulações, sobre a despesa de pessoal, quando da sua edição, tinham o condão de refrear o crescimento dos gastos de pessoal. Entretanto, mesmo com esse intuito, os avanços nessa despesa não foram integralmente impedidos, apesar da norma (Teixeira, 2020). Vários são os fatores aventados para explicar esse incremento das despesas de pessoal. Em acepção mais abrangente pode ter resultado da falta de harmonização entre governo central e subnacional quanto ao compromisso fiscal (Fainboim; Fernandez; Fouad, 2015); a falta de controle interno e externo nos órgãos (Maciel, 2016), ou mesmo, da fragilidade institucional dos Tribunais de Contas em controlar esse tipo de gasto (Teixeira, 2020).

De outro ponto de vista, existem argumentos no sentido de a LRF ter mostrado aos entes federativos as margens para que pudessem expandir seus gastos de pessoal, com o conseqüente aumento dessa despesa após a edição da norma (Giuberti, 2005). Uma contramedida aventada diante dessas dificuldades, em se controlar a despesa de pessoal, seria a instalação do Conselho de Gestão Fiscal (CGF), previsto no art. 67 de LRF, com competência para padronizar as prestações de contas - o Projeto de Lei n.º 3.744/2000 propõe a regulamentação para o Conselho (Teixeira, 2020).

Considerando o recorte desta pesquisa, aventa-se a questão de as despesas de pessoal de exercícios anteriores poderem ser utilizadas para afetar como o limite de despesa de pessoal é calculado, o que enseja monitoramento próximo desse item pelos órgãos de controle. Sobre isso, Silva (2017, p. 33, grifo nosso) pondera que,

Resta claro, portanto, que as despesas de exercícios anteriores não entram na base de cálculo dos limites da LRF das despesas com pessoal no ano em que são registradas por se referirem a despesas ocorridas fora deste período de competência. Assim sendo, **pode-se inferir que volumes expressivos de DEA referentes a despesas de pessoal podem ter correlação com a necessidade de adequar-se ao limite.**

De forma a esclarecer os elementos deduzidos da Despesa Bruta de Pessoal, vale trazer a metodologia constante do Manual de Demonstrativos Fiscais (Brasil, 2024). Esse cômputo é o mesmo utilizado no Relatório de Gestão Fiscal do Distrito Federal. Em razão disso, para ilustrar, os itens do cálculo foram retirados do RGF. As despesas de exercícios anteriores são subtraídas do cômputo da Despesa Líquida de Pessoal, a qual faz parte do cálculo do limite de pessoal em termos de Receita Corrente Líquida previsto pela LRF (art. 19) para o Poder Executivo Distrital. Para compor o estudo de despesa com pessoal, vale direcionar o raciocínio também para as despesas de pessoal de exercícios anteriores.

## 2.2 DESPESAS DE PESSOAL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

As despesas de exercícios anteriores são definidas no artigo 37 da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, senão veja-se:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (Brasil, 1964, on-line)

É essa parametrização geral que qualifica a despesa. Para discriminar ainda mais seus elementos componentes, vale trazer as segmentações teóricas contidas no Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986, a saber,

Art. 22. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria (Lei nº 4.320/64, art. 37).

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

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

- a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;
- b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;
- c) compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício, a obrigação de pagamento criada em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente. (Brasil, 1986, on-line)

Quando se avalia essa discriminação dos itens passíveis de caracterização como despesa de exercício anterior, pode-se dizer que são situações basicamente excepcionais, portanto não devem apresentar habitualidade, tampouco regularidade (Maciel, 2016; Silva, 2017). Essa mesma lógica vale para as despesas de pessoal aferidas como de exercício anterior.

A despeito dessa característica, o registro regular, crescente e constante desse tipo de despesa pode significar artifício contábil com impacto negativo sobre a fidedignidade dos controles fiscais, dentre os quais os limites à despesa de pessoal. Também sobre isso Afonso e Barroso (2007) ponderam que em cenários de restrição de gastos os entes públicos lançam mão de expedientes diversos para aparentar disciplina fiscal. Apoia essa impressão, o estudo de Silva (2017), que verificou registros relevantes e crescentes, nessa despesa, na maior parte dos

Estados da Federação, o que pode indicar que a sua aferição pode estar sendo utilizada para influenciar positivamente os indicadores fiscais, dos quais, há destaque aqui, para o limite de despesa de pessoal.

No caso do Distrito Federal, para se ter noção dos montantes envolvidos, em 2021 e 2022, por exemplo, foram empenhados como despesas de pessoal de exercícios anteriores (valores absolutos) as cifras de R\$ 437.973.640,00 e R\$ 437.127.351,00, respectivamente (SIGGO, 2024). Como se nota, os valores empenhados como despesas de pessoal de exercícios anteriores são expressivos, o que nos chama a atenção para esse tipo de despesa e sobre como elas impactam o Estado no quesito fiscal.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A abordagem da pesquisa é de natureza qualitativa e quantitativa, de tipo estudo de caso, com recorte longitudinal dos anos de 2000 a 2022, em que foram utilizadas as técnicas de coleta de dados constantes na pesquisa bibliográfica e documental. A natureza do estudo é a de pesquisa aplicada, uma vez que, possui a motivação de produzir conhecimento pragmático. O período foi delimitado com base no ano de edição da LRF, ano 2000, e com base no último valor trimestral publicado em 2023 do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), ano 2022. Ao tempo da pesquisa, o último RGF do ano de 2023 ainda não tinha sido publicado em 2024. Por conta disso, o recorte foi de 2000 a 2022.

O levantamento dos estudos, a fim de elucidar como as despesas de pessoal estão sendo discutidas no Distrito Federal, ocorreu na base Google Acadêmico e na base "CAPES". Os artigos foram selecionados por pertinência semântica aos objetivos desta pesquisa. Desse modo, foram encontrados seis estudos-base: Aredes (2016), Ibiapina (2024), Dos Santos (2022), Cavalcanti e Feitoza (2020), Assis (2009) e Silva (2017).

Os cinco primeiros avaliam o orçamento do Distrito Federal, mas sem o enfoque da despesa do exercício anterior e sua capacidade de afetar o limite de despesa de pessoal. Já a pesquisa de Silva (2017) evidenciou essa impactação no período compreendido entre 2011 a 2014, no Distrito Federal.

Esse cenário impulsionou a realização da análise dessa pesquisa, compreendendo uma base temporal mais abrangente, ou seja, até a atualidade. Dito isso, a pesquisa foi estruturada como estudo de caso no Distrito Federal, na perspectiva da execução orçamentária quanto às despesas de pessoal. Para viabilizar a pesquisa foram levantados os dados sobre os limites de despesa de pessoal dos Relatórios de Gestão Fiscal do Distrito Federal para o terceiro

quadrimestre de cada ano<sup>1</sup>, de 2000 a 2022.

Já os dados para a execução orçamentária das despesas de exercícios anteriores de pessoal foram obtidos do SIGGO, junto à Subsecretaria de Orçamento Público do Governo do Distrito Federal, por meio de solicitação de informações com base na Lei de Acesso à Informação, Lei n.º 12.527, de 18 de novembro de 2011.

Para análise dos dados, foram confeccionados gráficos elaborados no programa *Excel*, a fim de esclarecer como essas variáveis têm se comportado e qual a sua implicação para as contas públicas. Para tanto foram traçadas linhas de tendência, evidenciados os saldos das variáveis estudadas no período e foi realizada a deflação dos valores de DEA para o ano de 2022 com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC).

Por fim, o arcabouço conceitual considera preceitos da LRF, da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 e demais normativos de regência, assim como as metodologias contidas no Manual de Demonstrativos Fiscais, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (Brasil, 2024).

#### **4 RESULTADOS E ANÁLISES**

Por meio dos dados levantados para o GND 1 (Pessoal e Encargos Sociais), foi construído o Quadro 2, a fim de facilitar a compreensão da despesa de pessoal historicamente aferida no Distrito Federal. Objetiva-se, também, esclarecer a relação percentual entre os empenhos de pessoal e os empenhos totais do período.

---

<sup>1</sup> O exercício de 2003 foi excluído da série temporal por não constarem do sítio: <https://www.economia.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2022/08/04.pdf>, os dados para o terceiro quadrimestre.

Quadro 2 - Empenho por Grupo de Despesa

Exercício	Valor Empenhado no GND 1	Valor Empenhado em todos os GNDs	Representação %
a	b	c	d = b/c
2000	4.653.062.331	7.004.427.143	66%
2001	4.016.781.452	6.081.749.188	66%
2002	4.602.490.333	7.138.359.451	64%
2004	2.271.853.793	5.902.043.052	38%
2005	2.991.819.586	6.852.497.341	44%
2006	3.843.465.915	7.963.942.368	48%
2007	4.276.128.174	8.145.740.145	52%
2008	5.418.889.314	10.100.987.668	54%
2009	4.960.723.152	11.704.310.845	42%
2010	5.707.727.199	12.272.738.583	47%
2011	7.779.175.102	13.808.066.434	56%
2012	8.666.111.933	15.817.910.567	55%
2013	9.583.213.252	18.133.720.161	53%
2014	10.961.061.459	19.009.202.983	58%
2015	20.824.761.360	28.859.857.633	72%
2016	19.236.473.366	27.743.161.710	69%
2017	14.444.027.912	23.461.520.368	62%
2018	14.841.983.821	24.837.308.243	60%
2019	15.028.634.839	24.910.255.087	60%
2020	15.260.010.998	25.395.113.309	60%
2021	16.633.903.514	29.529.448.395	56%
2022	18.755.825.112	33.947.296.845	55%
Soma	214.758.123.915	368.619.657.520	58%

Nota: Os valores estão expressos em Reais (R\$).

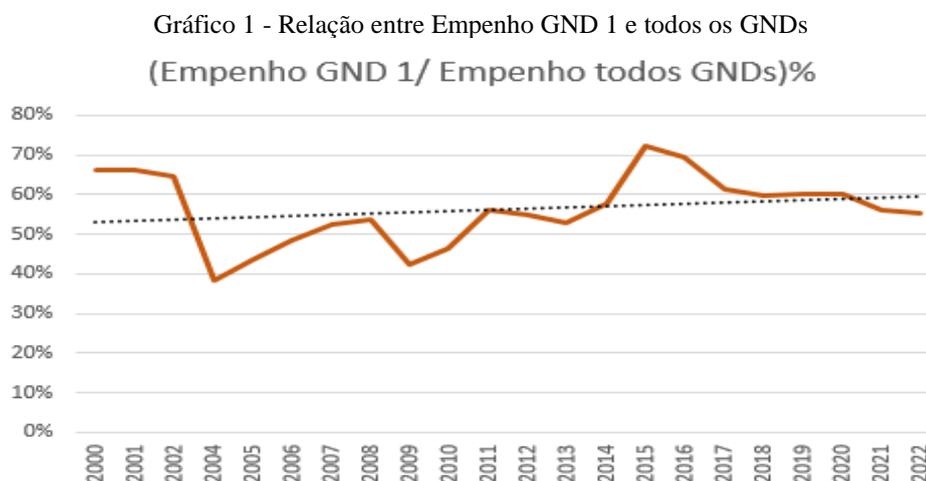
Fonte: Autores (2024).

Vale dizer que os dados não consideram o Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) salvo para os exercícios de 2015 e 2016, em que o FCDF constou do orçamento distrital na Fonte 130 - Transferências entre Estados e Municípios (Secretaria de Economia, 2017). Além disso, o ano de 2003 foi excluído da amostra por não possuir informações do terceiro quadrimestre do RGF no sítio eletrônico da Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal.

Feita essa consideração e com base nas informações no Quadro 2, pode-se perceber que em todos os exercícios avaliados, apenas em cinco deles o empenho da LOA no GND 1 não superou 50% dos empenhos totais. O que coaduna com a percepção de Nascimento e Debus (2002, p. 25) sobre a primazia dessa despesa. A média aritmética geral foi de 56%. Isso consubstancia a relevância desse item de despesa para o Distrito Federal e reforça a importância em monitorá-lo em alinhamento com o que dispõe o princípio 7 da OCDE quanto à governança orçamentária na acepção institucional de Barcelos (2012).

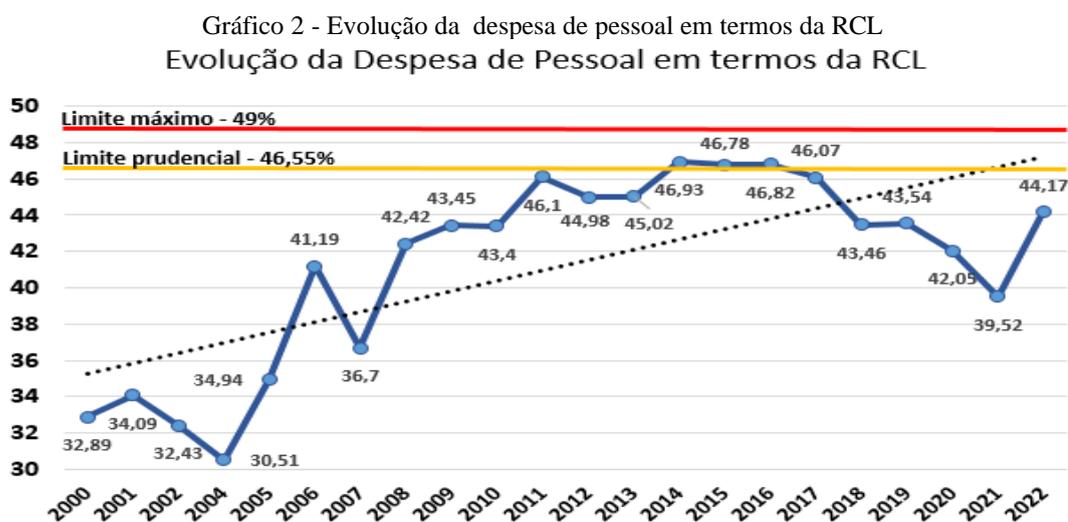
De forma semelhante, revela a importância desse item da despesa e dos limites fiscais a ele atribuídos pela LRF. Apurar e discriminar esses itens de despesa facilita a atuação das instituições orçamentárias que definem e regulam as decisões referentes às regras e a apropriação e alocação dos recursos públicos, o que fortalece a governança orçamentária.

Para clarificar a relação entre empenho no GND 1 e em todos os GNDs, os dados do Quadro 2 foram sistematizados no Gráfico 1.



Fonte: Autores (2024).

Ademais, quando se verifica a linha de tendência linear (Gráfico 1), parece haver um aumento percentual na relação entre as variáveis ao longo dos anos na mesma toada do afirmado por Teixeira (2020), o que pode ser explicado pelos escritos de Maciel (2016) e Giuberti (2005). Para compreender as flutuações de cada exercício seria necessário investigar mudanças nas políticas governamentais, necessidades socioeconômicas ou padrões de gastos em diferentes setores, o que enseja estudo separado. Em ato contínuo, para realçar a relação da Despesa Líquida de Pessoal em relação a RCL (LRF - limite de pessoal) foi construído o Gráfico 2.



Fonte: Autores (2024).

Com base nessas informações, pode-se perceber flutuação em ambos os sentidos no

período avaliado, contudo a linha de tendência linear representa aumento percentual ao longo do período. A despeito disso, alguns anos mostram uma certa estabilidade nos limites de despesa de pessoal, como os anos de 2013 a 2016, onde os valores permaneceram próximos de 46%. No período considerado, o Poder Executivo Distrital se manteve nos limites fiscais legalmente previstos.

Chama atenção os três anos nos quais ocorreu extrapolação do limite prudencial (LRF), a saber, os anos de 2014 (46,93%), 2015 (46,78%) e 2016 (46,82%). Essa extrapolação pode indicar desafios peculiares contidos no período, o que escapa aos objetivos deste estudo. Já para analisar a correlação entre as variáveis, Despesa Líquida de Pessoal, RCL e despesas de exercícios anteriores, foi confeccionado o Quadro 3.

Quadro 3 - Variáveis Despesa Líquida de Pessoal, RCL e despesas de exercícios anteriores

ANO	LIMITE %	DESPESA LÍQUIDA DE PESSOAL	RCL	DEA TODOS OS GNDs	DEA GND 1	LIMITE % CONSIDERANDO O DEA DE PESSOAL
	A/B					A
2000	32,89	1.055.578.710,62	3.209.332.013,88	347.741.161	203.452.882	39,23%
2001	34,09	1.165.876.497,92	3.419.965.282,29	371.788.130	215.321.549	40,39%
2002	32,43	1.293.430.829,98	3.987.827.470,12	552.932.922	308.980.281	40,18%
2004	30,51	1.619.777.518,17	5.309.061.477,34	460.358.991	61.414.979	31,67%
2005	34,94	2.148.890.534,97	6.149.618.267,35	423.016.954	87.329.145	36,36%
2006	41,19	2.870.979.036,91	6.969.806.703,08	432.510.151	77.026.407	42,30%
2007	36,70	2.996.561.862,83	8.165.043.021,97	450.925.070	147.914.809	38,51%
2008	42,42	4.083.937.586,77	9.626.476.275,59	153.773.666	66.378.749	43,11%
2009	43,45	4.455.744.037,23	10.254.998.540,21	244.084.330	57.979.849	44,01%
2010	43,40	4.984.004.875,72	11.485.148.499,11	206.067.373	150.329.165	44,70%
2011	46,10	5.928.304.823,76	12.859.741.832,57	363.484.573	217.769.034	47,79%
2012	44,98	6.437.046.085,14	14.312.436.247,00	342.860.059	214.641.223	46,47%
2013	45,02	7.117.986.822,49	15.811.905.452,74	477.222.385	342.283.907	47,18%
2014	46,93	8.214.372.851,28	17.504.269.623,87	688.934.327	256.495.083	48,39%
2015	46,78	8.635.835.809,85	18.461.481.002,45	1.384.808.367	1.096.021.511	52,71%
2016	46,82	9.309.254.282,16	19.881.229.932,90	340.213.970	51.242.678	47,08%
2017	46,07	9.545.437.237,47	20.719.829.099,23	416.552.740	7.781.384	46,11%
2018	43,46	9.435.402.642,46	21.708.967.909,42	405.614.842	19.215.175	43,55%
2019	43,54	9.722.118.283,78	22.331.538.680,11	126.175.205	10.409.882	43,58%
2020	42,05	10.483.224.283,34	24.927.784.436,45	438.687.402	9.559.574	42,09%
2021	39,52	11.159.326.403,23	28.236.776.876,68	437.973.640	18.086.352	39,58%
2022	44,17	12.974.790.069,38	29.377.546.367,89	437.127.351	41.798.635	44,31%

Fonte: Autores (2024).

Com base nos dados fornecidos, podemos observar que a despesa de pessoal do exercício anterior, nos valores relativos de cada ano, tem a capacidade de influenciar o limite percentual de despesa de pessoal aferido (LRF). A inclusão desses saldos no cálculo do limite percentual (Coluna E) aumenta os limites computados (Coluna "LIMITE %"). A questão reside em se verificar se o incremento foi tal que o ente pode ter lançado mão da classificação como DEA de pessoal para reduzir artificialmente o limite e aparentar disciplina fiscal. Isso foi sugerido por Afonso e Barroso (2007) e Silva (2017) e exigiria uma verificação próxima dos órgãos de controle interno e externo.

Para clarificar, em 2015, o limite percentual considerando o DEA de pessoal é de

52,71%, enquanto o limite percentual sem considerar o DEA de pessoal é de 46,78%. Essa informação importa, para que haja monitoramento dessa despesa, vez que a classificação de despesa de pessoal do exercício como de exercício anterior reduz artificialmente o limite auferido. Essa correlação é possível e requer verificação se as despesas estão sendo classificadas corretamente e não como artifício fiscal.

Essa situação, como já dito por Silva (2017), reforça a necessidade em monitorar o reconhecimento de despesas de pessoal, tal como despesas de exercícios anteriores e sua aderência com as hipóteses previstas na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 e no Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Manter esse controle regular preventivo fortalece a governança orçamentária em suas nuances da gestão orçamentária, *accountability* e controle social, além de trazer maior confiabilidade aos limites da despesa de pessoal previstos na LRF e fidedignidade aos relatórios contábeis. Aliás, essa característica sensibiliza os órgãos de controle e as instituições orçamentárias a acompanharem mais próximo essa despesa, salvaguardando a governança orçamentária, no quesito gestão orçamentária aderente às regras fiscais.

Feitas as análises relativas a partir de percentuais entre as variáveis nominais de cada ano, trabalhou-se a seguir com valores reais de DEA tanto para o empenho no GND 1 quanto para o empenho total, todos os GNDs, conforme Quadro 4 e com base na série histórica do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), fornecido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2024).

Quadro 4 - DEA deflacionado para 2022

ANO	DEA TODOS OS GNDs (VALOR NOMINAL)	DEA GND 1 (VALOR NOMINAL)	INPC	100,00	DEA TODOS OS GNDs (VALOR REAL)	DEA GND 1 (VALOR REAL)
A	B	C	D	E	F= 422,14*B/E	G = 422,14*C/E
2000	347.741.161	203.452.882	5,27	105,27	1.394.472.745,98	815.864.012,83
2001	371.788.130	215.321.549	9,44	115,21	1.362.301.913,35	788.978.814,86
2002	552.932.922	308.980.281	14,74	132,19	1.765.775.350,31	986.719.622,24
2004	460.358.991	61.414.979	6,13	154,85	1.254.963.447,44	167.420.546,31
2005	423.016.954	87.329.145	5,05	162,67	1.097.731.594,34	226.619.667,76
2006	432.510.151	77.026.407	2,81	167,25	1.091.690.009,60	194.420.775,57
2007	450.925.070	147.914.809	5,16	175,88	1.082.322.869,26	355.029.230,20
2008	153.773.666	66.378.749	6,48	187,27	346.630.185,39	149.628.207,94
2009	244.084.330	57.979.849	4,11	194,97	528.484.024,72	125.536.219,19
2010	206.067.373	150.329.165	6,47	207,58	419.057.816,09	305.708.810,97
2011	363.484.573	217.769.034	6,08	220,21	696.814.505,79	417.471.972,88
2012	342.860.059	214.641.223	6,20	233,86	618.904.411,68	387.453.704,09
2013	477.222.385	342.283.907	5,56	246,86	816.071.306,73	585.320.563,41
2014	688.934.327	256.495.083	6,23	262,24	1.109.016.338,56	412.894.562,89
2015	1.384.808.367	1.096.021.511	11,28	291,82	2.003.238.608,46	1.585.484.792,59
2016	340.213.970	51.242.678	6,58	311,02	461.763.317,74	69.550.315,65
2017	416.552.740	7.781.384	2,07	317,46	553.909.951,53	10.347.275,68
2018	405.614.842	19.215.175	3,43	328,35	521.478.593,59	24.703.983,67
2019	126.175.205	10.409.882	4,48	343,06	155.261.401,69	12.809.591,80
2020	438.687.402	9.559.574	5,45	361,76	511.915.243,94	11.155.304,74
2021	437.973.640	18.086.352	10,16	398,51	463.945.476,85	19.158.872,67
2022	437.127.351	41.798.635	5,93	<b>422,14</b>	437.127.351,00	41.798.635,00

Nota: Valor deflacionado pelo INPC para o ano de 2022; valores estão expressos em Reais (R\$).

Fonte: Autores (2024).

Considerando os valores reais de empenho tanto no GND 1 quanto em todos os GNDs (empenho total), o que se percebe é uma tendência de redução em seus montantes ao longo do período. As variações nos anos de 2015 e 2016 podem ser explicadas pela execução do FCDF ter ocorrido atipicamente no orçamento distrital. Essa redução importa, uma vez que denota que o volume de despesas de pessoal registradas como despesas de exercícios anteriores está diminuindo em termos reais. Isso vai ao encontro das conclusões de Silva (2017) e Maciel (2016) sobre a excepcionalidade e não regularidade esperadas para esse tipo de despesa.

A partir dessas análises, o que se percebeu foi uma tendência de aumento da relação do empenho das despesas de pessoal diante o total empenhado (Gráfico 1). De forma próxima, o limite aferido de despesa de pessoal, de 2000 a 2022, também mostrou uma tendência de aumento (Gráfico 2), com rompimento, inclusive, dos limites prudenciais nos exercícios de 2014 (46,93%), 2015 (46,78%) e 2016 (46,82%).

De se ver, ainda (Quadro 3), que os valores empenhados de despesa de pessoal de exercícios anteriores tem condão de variar percentualmente os limites de pessoal aferidos, o que enseja monitoramento dessas variáveis pelos gestores públicos e órgãos de controle. Apesar disso, quando se avaliam os valores reais empenhados como despesa de pessoal de exercícios anteriores (Quadro 4), percebe-se uma tendência de redução dessa despesa no Distrito Federal no período avaliado, o que pode indicar austeridade no controle e gestão desses recursos.

Ao interpretar os resultados deste estudo, deve-se ter em mente a complexidade dos fatores que podem impactar os dados coletados, o que pode afetar a generalização e a aplicabilidade dos achados. Ademais, a análise se concentrou principalmente em aspectos quantitativos, deixando de lado potenciais nuances qualitativas que poderiam enriquecer a compreensão do fenômeno. Soma-se a isso a exclusão do exercício de 2003 do cômputo pela ausência de dados e o alcance da análise adstringir-se ao Distrito Federal.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A melhor compreensão da relação entre as variáveis limites de despesa de pessoal auferidos e despesas de pessoal de exercícios anteriores, no Distrito Federal, de 2000 a 2022, a partir dos limites impostos na LRF serve para aprimorar a tomada de decisão na gestão fiscal, propiciando subsídios para o gestor público avaliar as melhores estratégias para promoção do ajuste fiscal, o que incrementa a capacidade de gerência sustentável pelo ente federativo. Desse modo, subsidia-se também o processo decisório, tornando-o mais condizente com a realidade da gestão fiscal, sobretudo, em cenários de desequilíbrio. Ademais, há ganhos de governança,

*accountability* e controle social e incremento da literatura existente sobre orçamento público. Assim, espera-se que esta pesquisa proporcione recursos para governança, *accountability* e controle social, além de assumir caráter instrumental para os órgãos de controle e para os gestores do orçamento público.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, M. Os 15 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Justiça e Cidadania**, maio, 2015. [https://bdjur.stj.us.br/jspui/bitstream/2011/156205/15\\_anos\\_lei\\_abraham.pdf](https://bdjur.stj.us.br/jspui/bitstream/2011/156205/15_anos_lei_abraham.pdf). Acesso em: 5 jul. 2024.

AFONSO, J. R. R.; BARROSO, R. A Reforma Esquecida. **Boletim de Desenvolvimento Fiscal**, p. 8-18, jun, 2007. [https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/Boletim\\_desenv\\_fiscal/bdf\\_5.pdf](https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/Boletim_desenv_fiscal/bdf_5.pdf). Acesso em: 5 jul. 2024.

ARANTES, R. B *et al.* Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. *In:* LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (Eds.). **Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: FGV. p.109-147. 2010.

AREDES, F. P. R. **Despesas com pessoal: análise da execução orçamentária da Secretaria de Estado de Educação do Distrito Federal**. 2016. 35 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis)—Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

ASSIS, M. D. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e as despesas com pessoal dos Poderes Executivo e Legislativo do Distrito Federal**. 2009. 49 f. Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) - Universidade de Brasília, Brasília, 2009.

BARCELOS, C. L. K. **A lei de responsabilidade fiscal como instrumento de política e de gestão fiscal**. 2001. 100 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

BARCELOS, C. L. K. **Governança orçamentária e mudança institucional: o caso da norma geral de direito financeiro – Lei n. 4.320/64**. 2012. 276 f. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 5 mai. 1964. Seção 1, p. 3921. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=4320&ano=1964&ato=221c3Zq5UNVRVT2b4>. Acesso em: 8 de mai. de 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, [2016], 496p. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 2 jul. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos

recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Brasília, DF, 24 dez. 1986. Seção 1, p. 19738. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-93872-23-dezembro-1986-444623-norma-pe.html>. Acesso em: 5 jul. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n. 82, de 27 de março de 1995**. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, forma do art. 169 da Constituição Federal. Brasília, DF, 23 mar. 1995. Seção 1, p. 4277. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp82.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp82.htm). Acesso em: 7 jun. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n. 96, de 31 de maio de 1999**. Disciplina os limites das despesas. Brasília, DF, 1 jun. 1999. Seção 1, p. 1. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp96.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp96.htm). Acesso em: 7 jul. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 mai. 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 7 jul. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000**. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Brasília, DF, 20 out. 2000. Seção 1, p. 1. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L10028.htm#:~:text=LEI%20No%2010.028%2C%20DE,27%20de%20fevereiro%20de%201967](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10028.htm#:~:text=LEI%20No%2010.028%2C%20DE,27%20de%20fevereiro%20de%201967). Acesso em: 8 de mai. 2024.

BRASIL. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 7 jul. 2024.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Brasília: Ministério da Fazenda, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf>. Acesso em: 5 jul. 2024.

CAVALCANTI, R. J. C. D. H.; FEITOZA, J. C. C. **Comportamento da receita corrente líquida e das despesas com pessoal e encargos sociais dos estados e do Distrito Federal no período de 2008 a 2017**. 2020. 80 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2020.

COUTO, L. F.; RODRIGUES, J. M. Governança orçamentária no Brasil: mudança institucional, atores e estratégias. *In*: COUTO, L. F.; RODRIGUES, J. M. (Orgs.). **Governança orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022. p. 19-32.

COUTO, T. E.; GOULARTE, J. L. L. O Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Gestão da Despesa com Pessoal: um estudo de caso no Município de Vale Verde, RS. **RAGC**, v. 7, n. 27, 2019.

CRUZ, C. F. D.; AFONSO, L. E. Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios. **Revista de Administração Pública**, v. 52, p. 126-148, 2018.

DALMONECH, L. F.; TEIXEIRA, A.; SANT'ANNA, J. M. B. O impacto ex-post da Lei de Responsabilidade Fiscal nº101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública**, 45, p. 1173-1196, 2011.

DISTRITO FEDERAL. **Relatório de Gestão Fiscal do 2º Quadrimestre de 2016**. Brasília: Governo do Estado, 2016. Disponível em: <https://www.economia.df.gov.br/wp-content/uploads/2022/08/Relatorio-de-Gestao-Fiscal-2o-quadr.-2016.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2024.

DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Economia - Relatório de gestão do exercício de 2016 Fundo Constitucional do Distrito Federal. Brasília: Governo do Distrito Federal, 2017. Disponível em: <https://www.economia.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/04/FCDF-2016.pdf>. p.17. Acesso em: 06 jul. 2024.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto n. 40.467, de 20 de fevereiro de 2020**. Estabelece normas para controle da despesa de pessoal, no âmbito do Poder Executivo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 21 fev. 2020. Disponível em: [https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/c3f92d99b85d4067b78a7150f424a3d4/Decreto\\_40467\\_20\\_02\\_2020.html](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/c3f92d99b85d4067b78a7150f424a3d4/Decreto_40467_20_02_2020.html). Acesso em: 7 jul. 2024.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto n. 44.162, de 25 de janeiro de 2023**. Estabelece normas para controle da despesa no âmbito do Poder Executivo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 26 jan. 2023. Disponível em: [https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/524ec09e29a04fb5bf72de10b3fb6a4e/Decreto\\_44162\\_25\\_01\\_2023.html](https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/524ec09e29a04fb5bf72de10b3fb6a4e/Decreto_44162_25_01_2023.html). Acesso em: 7 jul. 2024.

DOS SANTOS, C. H. M. Duas décadas de finanças públicas estaduais e do Distrito Federal: o que dizem os dados de receitas e despesas primárias por unidade da federação divulgados pela STN de 2002 até 2021? **Carta de Conjuntura**, n. 56, 2022. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12139/1/CC\\_n56\\_nota\\_16\\_NT\\_duas\\_decadas\\_financas\\_publicas.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12139/1/CC_n56_nota_16_NT_duas_decadas_financas_publicas.pdf). Acesso em: 8 de mai. 2024.

FAINBOIM, I.; FERNANDEZ, A.; FOUAD, M. Budgeting, accounting and reporting. *In*: COTTARELLI, C.; GUERGUIL, M. (Eds.). **Designing a European fiscal union: lessons from the experiences of fiscal federations**. Londres: Routledge, 2015.

GIUBERTI, A. C. **Lei de responsabilidade fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros**. 2005. Disponível em: <https://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A048.pdf>. Acesso em: 8 de mai. 2024.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

IBIAPINA, A. C. A. **Despesas com terceirização: um estudo na administração direta do governo do Distrito Federal**. 2020. 57 f. Dissertação (Mestrado em Economia) — Universidade de Brasília, Brasília, 2020.

IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). **Índice Nacional de Preços ao Consumidor**. Rio de Janeiro: IBGE, 2024. Disponível em: <https://www.IBGE.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9258-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor.html?=&t=downloads>. Acesso em: 8 de mai. 2024.

LEVI-FAUR, D. **The Oxford handbook of governance**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

LEITE, H. **Manual de direito financeiro**. 1. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

LUQUE, C. A.; SILVA, V. M. D. A lei de responsabilidade na gestão fiscal: combatendo falhas de governo à brasileira. **Brazilian Journal of Political Economy**, v. 24, n. 3, p. 413-432, 2004.

MACIEL, P. J. de exercícios anteriores: “devo e não reconheço, pago quando puder”. **Pedro Jucá Maciel**, 13 jun. 2016. <https://pedrojucamaciel.com/2016/06/13/despesas-de-exercicios-antecedentes-devo-e-nao-reconheco-pago-quando-puder/#:~:text=P%C3%BAblicas%20e%20Economia-,Despesas%20de%20Exerc%C3%ADcios%20Anteriores%3A%20%2E%80%9CDevo%20e,n%C3%A3o%20reconhe%C3%A7o%2C%20pago%20quando%20puder%2E%80%9D&text=Principais%20mensagens%3A,obriga%C3%A7%C3%A3o%20no%20seu%20momento%20a%20prprioado>. Acesso em: 8 de mai. 2024.

MOREIRA, M. Gastos com pessoal e lei de responsabilidade fiscal: Uma análise da situação nas unidades federadas. **Dieese**, 2011.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. (2001). Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de maio de 2000. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 3, n. 24, 2001.

OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). Recommendation of the Council on Budgetary Governance. **OECD Legal Instruments**, 17 fev. 2015. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0410>. Acesso em: 8 de mai. 2024.

PASCOAL, V. F. **Direito financeiro e controle externo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2007.

PISCITELLI, T. **Direito financeiro esquematizado**. Barueri: Método, 2015.

DE QUEIROZ, D. B.; ARAÚJO, A. O.; DE MORAIS, L. M. F.; MARTINS, V. G. Previsão da despesa total com pessoal e encargos sociais a partir das receitas do FUNDEB e do SUS: um estudo nos municípios paraibanos. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 4, p. 128-146, 2015.

RODRIGUES, J. M. (2022). Prefácio. *In*: COUTO, L. F.; RODRIGUES, J. M. (Orgs.). **Governança orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022.

SANTOS, R. DE C. L. F. dos. Agenda formal e agenda substantiva na adesão do Brasil às recomendações de governança orçamentária da OCDE. *In*: COUTO, L. F.; RODRIGUES, J. M. (Orgs.). **Governança orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022.

SIGGO (Sistema Integrado de Gestão Governamental do Distrito Federal). **Dados orçamentários**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2024. <https://sisgepat.fazenda.df.gov.br/SIGGO/FrmLogin.aspx>. Acesso em: 8 mai. 2024.

SILVA, C. C. D. Despesas de exercícios anteriores (DEA) como instrumento de gestão de

resultados fiscais nos estados brasileiros. **Revista Caderno de Finanças Públicas**, v. 17, n. 1, p. 1-57, 2017.

SILVERWOOD-COPE, K.; LING, M. Fugindo do jogo para ganhar: o peso dos gastos tributários. *In*: COUTO, L. F.; RODRIGUES, J. M. (Orgs.). **Governança orçamentária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA; Brasília: CEPAL, 2022. p. 381-410.

SOARES, C. S.; MARTINS, V. A.; DA ROSA, F. S.; BARBETTA, P. A. O comportamento da despesa total com pessoal nos estados brasileiros: uma análise a partir das determinações da lei de responsabilidade fiscal com modelo multinível. **Revista Universo Contábil**, v. 16, n. 4, 2020.

TEIXEIRA, M. D. S. Divergências metodológicas dos Tribunais de Contas e seus efeitos sobre as regras de despesa com pessoal. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 6, p. 1747-1759, 2020.