



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIANA CUNHA DE AGUIAR PINTO

**TRANSPARÊNCIA FISCAL E CONTROLE SOCIAL: Uma análise da Publicidade,
Compreensibilidade e Utilidade das informações públicas sobre a Despesa com Pessoal
do Estado do Rio Grande do Norte.**

NATAL/RN

2019

MARIANA CUNHA DE AGUIAR PINTO

**TRANSPARÊNCIA FISCAL E CONTROLE SOCIAL: Uma análise da Publicidade,
Compreensibilidade e Utilidade das informações públicas sobre a Despesa com Pessoal
do Estado do Rio Grande do Norte.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em ciências contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em cumprimento às exigências para defesa para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Diogo Henrique Silva de Lima

NATAL/RN

2019

MARIANA CUNHA DE AGUIAR PINTO

**TRANSPARÊNCIA FISCAL E CONTROLE SOCIAL: Uma análise da Publicidade,
Compreensibilidade e Utilidade das informações públicas sobre a Despesa com Pessoal
do Estado do Rio Grande do Norte.**

Projeto de dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em ciências contábeis da
Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em cumprimento às exigências para defesa
para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis

DATA DA APROVAÇÃO: ____/____/____

COMISSÃO AVALIADORA

Prof. Dr. Diogo Henrique Silva de Lima
Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN

Prof. Dr. Erivan Ferreira Borges
Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN

Prof. Dra. Josicarla Soares Santiago
Universidade Federal da Paraíba - UFPB

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
Sistema de Bibliotecas - SISBI
Catalogação de Publicação na Fonte. UFRN - Biblioteca Setorial do Centro Ciências Sociais Aplicadas - CCSA

Pinto, Mariana Cunha de Aguiar.

Transparência fiscal e controle social: uma análise da publicidade, compreensibilidade e utilidade das informações públicas sobre a despesa com pessoal do estado do Rio Grande do Norte / Mariana Cunha de Aguiar. - 2019.

127f.: il.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis. Natal, RN, 2019.

Orientador: Prof. Dr. Diogo Henrique Silva de Lima.

1. Contabilidade pública - Dissertação. 2. Despesa com pessoal - Dissertação. 3. Transparência pública - Dissertação. 4. Controle social - Dissertação. I. Lima, Diogo Henrique Silva de. II. Título.

RN/UF/CCSA

CDU 657:336.5

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida, por me dar forças, esperança e conduzir todos os meus passos, tendo a certeza que sem o auxílio do Espírito Santo de Deus a realização deste trabalho não seria possível;

A Nossa Senhora, por me acolher no seu colo de mãe consolando e aconselhando com seu exemplo de humildade, obediência e confiança na vontade de Deus;

Ao meu orientador, Professor Doutor Diogo Henrique Silva de Lima por toda a compreensão, paciência e confiança depositada em mim, pela cobrança e correções sem nunca me desmotivar. Soube ainda mais me acalmar nos momentos de angústia, pois sua orientação com respostas firmes transmitiram a segurança necessária, reflexo da sua dedicação, experiência, inteligência e integridade.

Aos meus pais, maiores incentivadores e torcedores do meu crescimento profissional. Sempre se preocuparam com cada fase da minha vida e no mestrado não foi diferente, não mediram esforços para me apoiar. A eles devo toda minha motivação para conclusão deste trabalho. Obrigado por tanto amor e presença constante.

Ao meu marido, por toda paciência e por sua inesgotável confiança em mim, muitas vezes mais do que eu mesma. Obrigada por todo suporte e apoio em todos os momentos da minha vida;

A minha irmã, primos, amigos e familiares que de perto ou longe compreenderam as minhas ausências e sempre estão na torcida pelo meu sucesso;

A todos os professores e colegas do PPGCC da UFRN, os quais se dedicaram aos estudos e compartilharam seus conhecimentos, tendo cada um em particular contribuído muito para o meu aprendizado.

RESUMO

O grande volume de despesa com pessoal nos entes federados do Brasil compromete a priorização em ações de saúde, educação, infra-estrutura e até investimentos, por isso é imprescindível cumprir as determinações legais em busca da responsabilidade na gestão fiscal. Dentre as medidas, deve ser feito o acompanhamento da evolução da despesa com pessoal, observados os limites e medidas de reenquadramento, no caso de ultrapassado o limite, além de divulgar as informações suficientes a fim de atender ao preceito constitucional da transparência das contas públicas e permitir a fiscalização e participação da sociedade por meio do controle social. Nesse sentido, por meio do estudo de caso no Estado do Rio Grande do Norte foram analisados os dados divulgados nos portais de transparência do poder executivo, judiciário, legislativo, Tribunal de Contas e Ministério Público no período de 2015 a 2017 sob a perspectiva da transparência ativa, nas dimensões da visibilidade da informação e capacidade de inferência e nas direções vertical para baixo e horizontal para dentro. Verificou-se baixo nível de publicidade, compreensibilidade e utilidade das informações relativas à despesa com pessoal, principalmente no que diz respeito à apuração do cumprimento do limite de despesa com pessoal estabelecido na LRF, tendo em vista a adoção de metodologias diferentes para sua determinação sem a correta evidenciação em Notas Explicativas e Relatórios Complementares das informações necessárias para verificabilidade dos dois métodos. A falta de divulgação de informações relevantes sobre as despesas que compõem e as que são excluídas da despesa com pessoal, prejudicam a compreensão e confiabilidade, permitindo inferir que existe informação privilegiado dos gestores públicos em relação a sociedade, configurando a assimetria de informações. Conclui-se que a baixa transparência das contas pública esconde o verdadeiro resultado fiscal dos órgãos e poderes do Estado do RN da despesa com pessoal, já que ultrapassou o limite da LRF desde 2015 sem ter sido tomadas medidas para seu controle.

Palavras chave: Despesa com Pessoal; Transparência Pública; Qualidade da informação; Controle Social.

ABSTRACT

The large volume of personnel expenses in federated entities in Brazil compromises the prioritization of health, education, infrastructure and even investments actions, so it is imperative to comply with legal requirements in the search for responsibility in fiscal management. Among the measures, the evolution of personnel expenses should be monitored, following the limits and measures of reframing, in case the threshold is exceeded, in addition to disclosing sufficient information in order to comply with the constitutional precept of public accounts transparency and allow the control and participation of society through social control. In this sense, through the case study in the State of Rio Grande do Norte, the data disclosed in the transparency portals of the executive, judiciary, legislature, Court of Auditors and the Public Prosecution Service were analyzed in the period from 2015 to 2017 under the perspective of transparency active, in the dimensions of information visibility and inference capacity and in the vertical down ward and inward horizontal directions. There was a low level of publicity, comprehensibility and usefulness of information related to personnel expenses, mainly in relation to the verification of compliance with the limit of personnel expenses established in the LRF, with a view to adopting different methodologies for its determination without the correct disclosure in Explanatory Notes and Complementary Reports of the information necessary for verifiability of both methods. The lack of disclosure of relevant information on the expenses that make up and those that are excluded from the personnel expenses, undermine the understanding and reliability, allowing to infer that there is privileged information of the public managers in relation to society, configuring the asymmetry of information. Concludes that the low transparency of the public accounts conceals the true fiscal result of the organs and powers of the State of the RN from personnel expenses, since it has exceeded the limit of the LRF since 2015 without taking measures to control it.

Keywords: Personnel Expenses; Public Transparency; Quality of information; Social Control.

LISTA DE ABREVIATURA/SIGLAS

CF: Constituição Federal

DTP: Despesa Total com Pessoal

IPERN: Instituto de Previdência dos Servidores Estaduais

LAI: Lei de Acesso a Informação

LDO: Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA: Lei de Orçamento Anual

LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP: Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MDF: Manual de Demonstrativos Fiscais

PPA: Plano Plurianual

RCL: Receita Corrente Líquida

RGF: Relatório de Gestão Fiscal

RN: Rio Grande do Norte

RPPS: Regime Próprio de Previdência Social

RREO: Relatório Resumido de Execução Orçamentária

SIAF: Sistema Integrado de Administração Financeira

SICONFI: Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

TCE: Tribunal de Contas do Estado

TCE/RN: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte

LISTA DE IMAGENS

Imagem 1 – Portal de transparência do Governo do Estado do RN	47
Imagem 2– Consulta das despesas no Portal de Transparência do Governo do Estado	48
Imagem 3 – Portal de Transparência do Poder Legislativo do RN	50
Imagem 4 – Acesso à informação Orçamentária no Portal de Transparência da ALRN	51
Imagem 5 – Portal de Transparência do Tribunal de Contas do RN.....	54
Imagem 6 – Busca ao Portal de Transparência do Poder Judiciário do RN	55
Imagem 7 – Busca ao Portal de Transparência do Poder Judiciário do RN	57
Imagem 8 – Acesso ao Portal de Transparência do Ministério Público do RN	59
Imagem 9 – Aba de execução Orçamentária no Portal de Transparência do MPRN	60
Imagem 10– RGF do Executivo conforme STN no 3º quadrimestre de 2015	63
Imagem 11–RGF do Executivo conforme TCE no 3º quadrimestre de 2015	64
Imagem 12– Consulta no Portal de Transparência do Governo do Estado dos Relatórios Fiscais publicados no 3º quadrimestre de 2015	65
Imagem 13–RGF do Executivo do 3º quadrimestre de 2016 inicial	66
Imagem 14–RGF do executivo do 3º quadrimestre de 2016 retificado	67
Imagem 15– Nota Explicativa do RGF do Executivo do 3º quadrimestre de 2017 inicial .	67
Imagem 16–RGF do Executivo do 3º quadrimestre de 2017 retificado	68
Imagem 17–RGF da Assembléia Legislativa do 3º quadrimestre de 2017 retificado	70
Imagem 18–RGF do TCE/RN do 3º quadrimestre de 2015	72
Imagem 19–RGF do Judiciário do 3º quadrimestre de 2015	73
Imagem 20– Parecer do Conselheiro Relator no Processo nº 3389/2014-TC	74
Imagem 21– RGF do Judiciário do 3º quadrimestre de 2016	75
Imagem 22 – RGF do Ministério Público do 3º quadrimestre de 2017	77
Imagem 23– RGF do Executivo conforme TCE do 3º quadrimestre de 2016	79
Imagem 24– Nota Explicativa do RGF do Executivo do 3º quadrimestre de 2017republicada	82

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Dimensões da Transparência	19
Quadro 2- Limite de Despesa com Pessoal e suas restrições	31
Quadro 3- Aspectos da pesquisa qualitativa	39
Quadro 4- Critérios de avaliação da Publicidade	43
Quadro 5- Conceito e mensuração dos critérios de avaliação da utilidade.....	44
Quadro 6-Avaliação da Publicidade do Poder Executivo	45
Quadro 7-Avaliação da Publicidade do Poder Legislativo	49
Quadro 8-Avaliação da Publicidade do Tribunal de Contas	52
Quadro 9-Avaliação da Publicidade do Poder Judiciário.....	56
Quadro 10-Avaliação da Publicidade do Ministério Público	59
Quadro 11-Verificação da confiabilidade dos gastos de pessoal do Poder Executivo 2017.....	80
Quadro 12- Análise Horizontal dos gastos com pessoal do Poder Executivo.....	81
Quadro 13-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal da Assembléia Legislativa 2015.....	82
Quadro 14- Análise Horizontal dos gastos com pessoal da Assembléia Legislativa	83
Quadro 15-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Tribunal de Contas de 2015	84
Quadro 16-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Tribunal de Contas de 2016 e 2017	85
Quadro 17- Análise Horizontal dos gastos com pessoal do Tribunal de Contas	86
Quadro 18-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Tribunal de Justiça 2015	87
Quadro 19-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Tribunal de Justiça 2016 e 2017	87
Quadro 20- Análise Horizontal dos gastos com pessoal do Tribunal de Justiça	89
Quadro 21-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Ministério Público 2015	90
Quadro 22-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Ministério Público 2016 e 2017	90
Quadro 23 - Análise Horizontal dos gastos com pessoal do Ministério Público	90

Quadro 24-Informação consolidada dos RGFs dos Órgãos e Poderes do Estado do RN	93
Quadro 25-Comparação das informações orçamentárias consolidadas do Estado e o Relatório Fiscal (RGF)	93
Quadro 26-Comparação da execução orçamentária com o RGF do Executivo de 2015.....	95
Quadro 27-Comparação da execução orçamentária com o RGF do Executivo de 2016.....	95
Quadro 28- Comparação da execução orçamentária com o RGF do Executivo de 2017.....	96
Quadro 29-Comparação da execução orçamentária com o RGF do Legislativo 2015-2017.	97
Quadro 30-Comparação da execução orçamentária com o RGF do TCE/RN 2015-2017.....	99
Quadro 31- Comparação da execução orçamentária com o RGF do Judiciário 2015.....	100
Quadro 32- Comparação da execução orçamentária com o RGF do Judiciário 2016-2017..	100
Quadro 33- Comparação da execução orçamentária com o RGF do MP 2015	101
Quadro 34- Comparação da execução orçamentária com o RGF do MP 2016	102
Quadro 35- Comparação da execução orçamentária com o RGF do MP 2017	102
Quadro 36- Comparativo das variações da RCL e DTP de 2014 a 2017	108
Quadro 37- Análise da composição da Despesa Bruta com Pessoal	110
Quadro 38- Análise da composição do Total de Exclusão da Despesa com Pessoal	111
Quadro 39- Análise da composição da Receita Previdenciária	112
Quadro 40-Confronto das despesas previdenciárias e o valor excluído da despesa com pessoal a título de despesas com inativos e pensionistas com recursos vinculados	112
Quadro 41-Demonstrativo do valor passível de dedução a título de despesa com inativos e pensionistas com recursos vinculados	113

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1 Contextualização do tema e problematização	13
1.2Objetivos	16
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 Justificativa	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 Transparência das contas	18
2.2 Assimetria da Informação	25
2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal.....	27
2.4 Despesa com Pessoal	30
2.4.1Posicionamentos acerca do tratamento da Despesa com IRRF no Cálculo do Limite de Despesa com Pessoal no RN	33
2.4.2 Posicionamentos acerca do tratamento da Despesa com Inativos e Pensionistas no Cálculo do Limite de Despesa com Pessoal no RN	35
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	39
3.1 Coleta dos dados	41
3.2 Procedimentos para análise dos dados	42
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	45
4.1 Avaliação da Publicidade.....	45
4.1.1 Portal do Poder Executivo	45
4.1.2 Portal do Poder Legislativo	49
4.1.3 Portal do Tribunal de Contas.....	52
4.1.4 Portal do Poder Judiciário	55
4.1.5 Portal do Ministério Público	58
4.2 Avaliação da Compreensibilidade	62

4.2.1 Poder Executivo do RN.....	62
4.2.2 Poder Legislativo do RN	69
4.2.3 Tribunal de Contas do RN.....	71
4.2.4 Poder Judiciário do RN	72
4.2.5 Ministério Público do RN	75
4.3 Avaliação da Utilidade.....	77
4.3.1 Confiabilidade	78
4.3.2Comparabilidade	91
4.3.3 Participação do Controle Externo na Transparência	103
4.3.4Inferências sobre a Despesa com Pessoal	108
4 CONCLUSÃO.....	114
REFERÊNCIAS	117

1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), vigente desde 5 de maio de 2000, tem como pressuposto básico regular a responsabilidade na gestão fiscal, demarcando um passo significativo para o processo de modernização da administração pública no país, orientando o comportamento do administrador no sentido do zelo para com as finanças públicas (BRASIL, 2000). Para Gattringer (2005), a LRF é traduzida num código de conduta gerencial para todos os administradores públicos do país.

A partir dessa Lei foram inseridas no ordenamento jurídico brasileiro normas caracterizadas pela necessidade de planejamento, controle, transparência e responsabilidade da gestão pública. Nesse sentido, estabeleceram-se limites quanto às renúncias de receitas, despesas com pessoal, endividamento, restos a pagar, entre outros. Além disto, tornou obrigatória a entrega e a publicação de Relatórios de Gestão Fiscal e da própria execução orçamentária (LC n. 101/2000).

1.1 Contextualização do tema e problematização

A despesa com pessoal destaca-se como elemento chave da gestão pública, considerando que a LRF autoriza a destinação de até 60% da Receita Corrente Líquida (RCL) para cobertura dessas despesas nos Estado e Município (art. 19 da LRF) e que é a partir do saldo da RCL, após deduzida despesa com pessoal, que se dimensiona os recursos disponíveis para fornecer os serviços públicos básicos como saúde, educação, assistência, inclusive para investimento em infra-estrutura (Rogers e Sena, 2007; Laureano et al. , 2017)

Diante de sua relevância, o legislador se preocupou em punir e disciplinar ações para o reenquadramento nos casos de ultrapassagem do limite máximo estabelecido na Lei. Mesmo assim, os números de despesa com pessoal nos Estados brasileiros têm revelado situação preocupante devido à rigidez nos gastos com pessoal, dado que há inúmeros mecanismos legais que dificultam a redução de tais despesas, como a irredutibilidade dos vencimentos, as regras de acesso à aposentadoria, os adicionais por tempo de serviço e a falta contribuição de parte dos inativos (STN, 2018).

Ademais, mesmo reconhecidos os avanços advindos da promulgação da LRF na busca pela mitigação dos riscos de crise, a própria Secretaria do Tesouro Nacional acredita que esta

Lei teve sua eficácia esperada prejudicada em razão da divergência de padrões contábeis adotados pelos entes da federação.

Isso porque no Brasil a Constituição Federal de 1988 (art. 70 e 71 CF/1988) atribui o controle externo ao poder legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas e a LRF outorgou aos Tribunais de Contas competência para o exame quanto ao cumprimento das exigências nela estabelecidas (LC nº 101/2000). De modo que, sobre tal aspecto, Laureano et al. (2017) afirmam que foi atribuída a função de guardião da LRF aos Tribunais de Contas.

Dentro dessa prerrogativa, os Tribunais de Contas normatizam lacunas na legislação como definições de receitas e despesas que devem ser contabilizadas para determinação dos limites legais, observando não necessariamente a definição de seus pares ou as boas práticas contábeis (STN, 2018).

No Estado do Rio Grande do Norte, por exemplo, em 2001 foi proferida a decisão nº 599/2001-TCE, a qual diz respeito a desconsideração da despesa com inativos para o cálculo do limite de despesa com pessoal, quando a Secretaria do Tesouro Nacional orienta por meio do Manual de Demonstrativos Fiscais (STN, 2018), que todos os poderes e órgãos municipais, estaduais e federais devem apresentar no seu demonstrativo a parcela das despesas com inativos vinculados a esse poder ou órgão, desde que mantenha os registros destacados das receitas e despesas do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) de cada um dos Poderes.

Em decorrência da divergência explicitada, os Governos Estaduais que possuem decisão publicada em sentido diferente à orientação da STN têm divulgado demonstrativos das despesas com pessoal que compõe Relatório de Gestão Fiscal (RGF) sob as duas perspectivas, apresentando dois percentuais de comprometimento da receita com despesa total de pessoal.

Nesse sentido, cada federação pode estar utilizando metodologias diferentes para a determinação do percentual de despesa com pessoal prejudicando tanto a clareza de qual o real percentual atingido pelos entes e como ele foi calculado, quanto da comparabilidade a nível federal dos percentuais para delinear um contexto nacional da despesa com pessoal.

Esses aspectos geram prejuízos a qualidade da informação divulgada ao cidadão, pois comprometem a uniformidade, a compreensibilidade e utilidade dessa informação podendo conduzir ao descumprimento do preceito Constitucional da transparência das contas públicas e controle social (Coelho, Cruz, Platt Neto, 2011). Nesse sentido, Nobre e Araújo (2019) observaram que, na maioria dos casos, as informações disponibilizadas não prezam pela transparência propriamente dita, especialmente aquelas relativas as despesas com pessoal.

Essa tem sido uma preocupação recorrente dos pesquisadores acerca da transparência das contas públicas, que analisam a qualidade da informação concluindo que mesmo tendo

crescido o quantitativo dos portais de transparência nos últimos anos, as informações dispostas pelos meios de transparência pública ainda são deficientes no que se refere ao cumprimento das exigências mínimas legais, a compreensão, a complexidade, a tempestividade, o detalhamento e a primariedade (SALES, 2012; ANTONINO ET AL, 2013; BAIRRAL, SILVA, ALVES, 2015; LEITE FILHO, COLARES, ANDRADE, 2015; ABDALA, TORRES, 2016; ANJOS, BARTOLUZZIO, 2016; BORTULINI, 2016; COELHO ET AL, 2018; NOBRE, ARAÚJO, 2019; BALDISSERA ET AL, 2019).

Dessa forma, a má qualidade das informações limita o poder de fiscalização do cidadão e, consequentemente, o exercício do controle social, no sentido de que a falta de informação restringe a sua capacidade de participar e influenciar as decisões e os rumos adotados pelo poder público (Nobre e Araújo, 2019).

Nesse contexto, percebe-se o Estado do Rio Grande do Norte como ente que adota padrões contábeis divergentes da orientação da STN, tendo sido o Estado com maior diferença do percentual de comprometimento da despesa divulgada pelo órgão e o percentual apurado pela STN no exercício de 2017, divulgado no documento “exposição da União à insolvência dos Entes Subnacionais” da STN (STN, 2018). Além disso, esse Estado tem enfrentado profunda crise econômica e financeira que o levou a decretação do estado de calamidade financeira (Decreto nº 28.689/2019- RN), sendo ainda mais importante verificar se a sociedade tem a sua disposição informações suficientes e confiáveis para o controle efetivo da gestão governamental.

Face a relevância da despesa com pessoal na administração pública, a existência de diferentes metodologias para apuração do cumprimento da LRF e a imprescindível transparência das contas públicas para a fiscalização pela sociedade da gestão, a presente pesquisa se propõe a responder ao problema: **existe publicidade, compreensibilidade e utilidade das informações públicas divulgadas acerca da despesa com pessoal no Estado do Rio Grande Norte?**

O assunto tem chamado a atenção da STN, que vem trabalhando para priorizar a transparência da gestão fiscal. Nesta busca, no início do mês de março de 2018, a Secretaria divulgou a assinatura de termos de cooperação com alguns Tribunais de Contas com o objetivo de que os estados da Federação passem a adotar os mesmos parâmetros, já que a falta de padronização dificulta a comparabilidade entre as situações fiscais dos estados e controle social.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é analisar se as informações divulgadas de despesa com pessoal do Estado do Rio Grande do Norte atendem aos critérios da publicidade, compreensibilidade e utilidade, permitindo o seu controle social.

1.2.2 Objetivos Específicos

A fim de alcançar o objetivo geral, o presente trabalho tem como objetivos específicos:

- Analisar se as informações referentes a despesa com pessoal atendem a publicidade, compreensibilidade e utilidade;
- Verificar se os Relatórios de Gestão Fiscal estão sendo elaborados em consonância com as determinações legais da LRF e demais legislações aplicáveis vigentes;
- Identificar se as diferentes metodologias do cálculo do limite de despesa com pessoal têm prejudicado a qualidade da informação;
- Observar a evolução e comportamento da despesa com pessoal do Governo do Estado do Rio Grande do Norte.

1.3 Justificativa

A pesquisa busca contribuir para o entendimento da transparência pública. A oferta de informações no setor público está em constante crescimento, dada a inserção de dispositivos legais e a cobrança social pela transparência da gestão pública.

Mendel (2009) mostra que, até 1990, apenas 13 países tinham leis que determinavam o direito ao acesso às informações públicas. Esse mesmo estudo mostra a evolução desse número: em 2009, 70 países já contavam com leis de acesso à informação. Nesse sentido, Silva e Bruni (2019) observaram que a busca pela transparência vai além do “modismo”, mas

tem sido vislumbrada como ferramenta indispensável para a consolidação das democracias modernas.

No Brasil, desde a Constituição Federal de 1988, já foi percebido a previsão do princípio da publicidade que teve grande avanço por meio da promulgação da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), Lei da Transparência nº 131/2009 e a Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso a Informação – LAI).

Esses dispositivos regulam a obrigatoriedade de divulgação, por meios eletrônicos, de todos os dados públicos referentes às despesas e receitas, bem como aos contratos, convênios e licitações realizados, a fim de que o cidadão comum possa ter amplo acesso a tais informações e possa, a partir daí, exercer o controle das finanças públicas e exigir o cumprimento de ações, projetos, obras e a responsabilidade em caso de inadimplemento.

No entanto, Cruz et al. (2012) evidenciaram que a mera publicidade dos atos não significa que a Administração Pública age de forma transparente, uma vez que, para isso, exige-se que as informações “sejam capazes de comunicar o real sentido que expressam, de modo a não parecerem enganosas”.

Além disso, Zuccoloto, Teixeira e Riccio (2015) observaram que os trabalhos acadêmicos que se destinam à avaliação da transparência dos governos o fazem de forma geral sem a intenção de estabelecer parâmetros ou medidas, já que também em pouquíssimos casos delimitam o tipo ou classificação da transparência que pretendem estudar.

Portanto, é importante progredir no conceito de transparência além da informação que está visível, e partir para o estudo da qualidade, da utilidade e da suficiência da informação divulgada, de modo que seja possível diminuir a distância entre os gestores públicos e os cidadãos (Baldissera et al, 2019).

Dessa forma, o estudo visa avançar na observação da divulgação dos dados a partir dos portais de transparência, analisando os critérios determinantes da transparência ativa estudados por Platt Neto et al (2007), Sales (2012), Abdala e Torres (2016), Zuccoloto, Teixeira e Riccio (2015), avaliando e descrevendo as insuficiências de informações disponibilizadas, passando pela compreensão dos dados até chegar a comparabilidade, confiabilidade e utilidade da informação.

Além disso, tem como intuito o crescimento da literatura sobre o tema, possibilitar debates, alertar aos órgãos fiscalizadores e de controle, como Poderes Legislativos e Tribunais de Contas, para a necessidade de orientações e avaliação do cumprimento das legalidades mais transparentes e uniformes, e fornecer subsídios à sociedade para exercer o controle social.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A Contabilidade Pública não deve apenas servir de suporte para a prestação de contas do administrador dentro dos preceitos constitucionais e legais, mas deve ir além disso. A contabilidade deve ser responsável pelo incentivo a conhecimentos que admitam o controle efetivo da gestão governamental, apoiada em um processo de decisões administrativas que busque a garantia do princípio constitucional da transparência (Coelho, Cruz e Platt Neto, 2011).

2.1 Transparência das contas

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 37, caput e § 1º, estabelece como princípio da administração pública brasileira a publicidade. Extrai-se do princípio da publicidade que o povo tem o direito de conhecer os atos praticados na administração pública, passo a passo, para o exercício do controle social.

Acerca de quem tem a obrigação de prestar contas, o artigo 70 da Carta Magna (BRASIL, 1988), em seu parágrafo único, define que devem prestar contas “qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”

Já a Lei Complementar 101/2000 apresenta como instrumentos de transparência da gestão fiscal: os planos, os orçamentos e a lei de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (art. 48, LRF).

Também nesse sentido, em 16 de maio de 2012 passou a vigorar a Lei nº12.527/2011, chamada Lei de Acesso à Informação em que os órgãos públicos integrantes da administração direta dos Poderes Executivo, Legislativo, incluindo as Cortes de Contas, e Judiciário e do Ministério Público, assim como as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem assegurar uma gestão transparente da informação e proteger a informação, garantindo sua disponibilidade, autenticidade e integridade.

A transparência fiscal, no contexto dos governos nacionais, pode servir como um mecanismo para redução do grau de corrupção ou de melhoria no desempenho econômico (Zuccoloto e Teixeira, 2014). Grigorescu (2003) destaca que, nos dias atuais, estudiosos estão cada vez mais conscientes da importância da transparência em razão do seu potencial poder explicativo.

Em seu estudo, Black (1997) declara que transparência é o oposto de políticas opacas, onde não se tem acesso às decisões, ao que elas representam, como são tomadas e o que se ganha ou se perde com elas. E Alt, Lassen e Rose (2006) afirmam que aumentar a transparência fiscal é uma maneira de fornecer aos eleitores, observadores, mercados financeiros e, muitas vezes, aos próprios políticos mais informações sobre as intenções subjacentes à política fiscal, sobre as possíveis ações tomadas pelos gestores e sobre as consequências imediatas e de longo prazo de políticas previstas.

Kopits e Craig (1998) definem a transparência como o acesso do público em geral sobre a estrutura de governo e suas funções, as intenções de política fiscal, contas do setor público e projeções, devendo essas informações serem confiáveis, abrangentes, oportunas, compreensíveis e comparáveis. Assim deve possibilitar que o eleitorado e os mercados financeiros possam avaliar com precisão a posição financeira do governo e os verdadeiros custos e benefícios de suas atividades, incluindo o seu presente e futuro econômico e implicações sociais.

Platt Neto et al (2007) descreve então os elementos da transparência das contas públicas divididos em três grupos: publicidade, compreensibilidade e utilidade para decisões, uma vez que para assegurar a transparência de uma informação essa deve ser confiável e relevante aos interesses dos usuários, capazes de apoiar o processo decisório.

Para identificar e avaliar a transparência Michener e Bersch (2013) resumem que sua análise deve atender duas condições necessárias e conjuntamente suficientes: a visibilidade da informação e sua inferência, que diz respeito a capacidade de extrair conclusões precisas dela.

Zuccoloto, Teixeira e Riccio (2015) a partir de uma revisão da literatura internacional sobre os conceitos e as classificações da transparência trazem além do conceito de cada perspectiva de análise da transparência uma recomendação mínima do que analisar em cada uma delas, conforme quadro comparativo a seguir:

Quadro 1 – Dimensões da Transparência

Quanto à direção	Vertical	Informação concebida nos relacionamentos hierárquicos e na relação principal-agente, que pode ser: - Para cima: A informação observada pelos superiores ou
------------------	----------	---

		principal sobre o resultado/conduta dos seus subordinados ou agentes; - Para baixo: quando os governados podem observar o resultado/conduta de seus governantes.
	Horizontal	- Para fora: quando o subordinado hierárquico consegue observar o que está acontecendo além da organização; - Para dentro: quando aqueles que estão fora da organização conseguem observar aquilo que ocorre em seu interior.
Quanto à iniciativa	Transparência Ativa	- Divulgação periódica e sistematizada de informações sobre a gestão estatal; - Ações voluntárias dos gestores públicos ou de obrigações legais impostas aos órgãos do Estado.
	Transparência Passiva	- Obrigação do Estado em conceder a todos os cidadãos que o requeiram o acesso tempestivo aos documentos oficiais, salvo os protegidos pelo sigilo.
Quanto às dimensões conceituais	Visibilidade da Informação	- A informação deve ser razoavelmente completa; - A informação deve ser encontrada com relativa facilidade.
	Capacidade de Inferência	- Diz respeito a qualidade da informação ou dados, se eles são precisos e compreensíveis ou ininteligíveis.

Fonte: Zuccoloto, Teixeira e Riccio, 2015.

Sobre a informação contábil objeto da transparência pública, Hendriksen e Van Breda (1999) comentam que a informação contábil deve ser relevante, oportuna, compreensível, precisa, neutra, representativamente fiel, verificável e comparável, só assim é possível atestar sua qualidade. Portanto, a qualidade da informação contábil ultrapassa a satisfação de padrões legais para sua evidenciação, devendo também atender às necessidades implícitas.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (STN, 2016) as características qualitativas são atributos indispensáveis para se ter uma informação útil para os usuários.

- Relevância: A informação relevante é aquela que tem valor confirmatório, preditivo ou ambos, por isso são capazes de influenciar significativamente a decisão do seu usuário;

- Compreensibilidade: Atende a compreensibilidade a informação clara e sucinta de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários;

- Tempestividade: A tempestividade significa disponibilizar a informação o mais rápido possível a fim de que ela subsidie o processo decisório, se a informação é intempestiva ela perde a sua capacidade de ser útil;

- Comparabilidade: Alcançada quando é possível identificar semelhanças e diferenças a partir da relação entre dois ou mais itens da informação.

- Verificabilidade: Característica que implica em dois observadores esclarecidos e independentes chegarem ao consenso geral, mas não necessariamente à concordância completa, em que a informação representa fielmente o fenômeno econômico.

- Representação Fidedigna: A informação diz respeito a essência do fenômeno que representa, devendo ser completa, neutra e livre de erro material;

Portanto, o Manual reconhece que apenas uma informação com essas qualidades atendem o seu objetivo finalístico de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão (STN, 2016).

Nesse contexto Homercher (2011) afirma que a transparência no Brasil se encontra em um estágio intermediário, visto que a maioria dos usuários não entende as informações divulgadas e não as utilizam para tomada de decisões. Ainda mais porque estudos como o de Gallon et al (2011), Coelho et AL (2018), Nobre e Araújo(2019) e Baldissera (2019) apontam para transparência incompleta, tanto na esfera municipal quanto na estadual, e voltada principalmente para o atendimento das exigências legais.

Na maioria dos casos, percebe-se uma preocupação em cumprir uma formalidade, uma exigência da lei, colocando nos seus respectivos sítios alguma informação, sem se preocupar com a qualidade, a atualização dos dados, o formato ou se aquilo que está divulgado é suficiente ou se pode ser compreendido pelo cidadão (Nobre e Araújo, 2019).

Sales (2012) concluiu, ao analisar os portais de transparência dos Estados, que nenhum Estado brasileiro e nem o Distrito Federal satisfaz todas as exigências relacionados a interatividade e participação social, seja porque não disponibilizam fóruns para debates, discussões, exposições ou porque não apresentam mapas interativos, ferramentas utilizadas em larga escala atualmente. E ressalta ainda que as Regiões Norte e Nordeste demonstram maior deficiência nas ferramentas de prestação de contas.

A transparência ainda carece de suficiência na disponibilização das informações e apresenta problemas na qualidade do que é divulgado. Essa realidade permite questionar se o gestor público, agente, toma suas decisões buscando maximizar, ou não, os interesses dos cidadãos, principal (Bairral; Silva; Alves, 2015).

Cruz et al. (2012) refletem que a mera publicidade dos atos não significa que a Administração Pública age de forma transparente, uma vez que, para isso, exige-se que as informações sejam capazes de comunicar o real sentido que expressam. Para Gallon et al. (2011) existe um nível baixo de compreensibilidade das informações transparecidas, o que prejudica a atuação adequada do controle social.

A conclusão de Gallon et al (2011) foi percebida pela avaliação da compreensão dos cidadãos acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal publicados nos jornais oficiais de um município, pois os cidadãos não conseguiram identificar nos demonstrativos o que eles se propunham a evidenciar, e consideraram necessária a inserção de complementos,

como notas explicativas, glossários e gráficos, além do Parecer Resumido sobre as contas municipais emitido pelo Tribunal de Contas.

No entanto, Platt Neto et al (2007) frisa a ideia de que o usuário também é responsável pela compreensão da informação, devendo, caso precise, estar disposto a estudar o tema, mesmo que o responsável primário da compreensibilidade das informações seja a entidade que as divulgam.

Analisando os dados de 2013 por meio da investigação nos portais de transparência e entrevistas a organizações ou agentes individuais que de alguma forma processam, analisam e/ou reusam os dados existente, chamados intermediários, Beghin e Zigoni (2014) verificaram que, apesar de todos os entes pesquisados possuírem um portal da transparência, nenhum ente oferecia o detalhamento nem todas as informações previstas em lei.

Também a partir de investigação própria e de entrevista, Eckert et al. (2016) avaliaram os portais das prefeituras da Serra Gaúcha referente a remuneração dos servidores, e puderam concluir pela necessidade de aprimorar as informações disponibilizadas facilitando o acesso e com informações precisas e atualizadas para o usuário.

Bortulini (2016), ao estudar a percepção dos auditores de controle externo sobre a transparência pública, verificou que eles acreditam que os dados disponíveis ao público têm frequência e formato adequado, mas não são compreensíveis pelo público pela ausência de uniformidade entre os relatórios do governo e portais.

Cenário parecido com encontrado recentemente por Baldissera et al. (2019) que perceberam que os membros dos Observatórios Sociais do Brasil consideram que não existe uniformidade na divulgação das informações, não oferecendo detalhamento e primariedade exigido pela lei, o que compromete a qualidade da informação.

Com isso, Nobre e Araújo (2019) entendem que fica limitado o poder de fiscalização do cidadão e, conseqüentemente, o exercício do controle social, no sentido de que a falta de informação restringe a sua capacidade de participar e influenciar as decisões e os rumos adotados pelo poder público.

Nesse mesmo sentido, Abdala e Torres (2016), ao estudarem a funcionalidade dos portais de transparência dos estados como fonte de acesso à informação e espaços de fortalecimento da participação e do controle social, concluíram que a transparência nos estados analisados é limitada ao cumprimento da legislação e não atende ao seu objetivo. Por isso, transforma a transparência em um “espetáculo”, dando indícios que aquilo que é disponibilizado como real “ao entrar em relação com um sujeito que tenta interpretar os dados sem conhecimento para tal, adquire um caráter fetichista, aparentando ser um veículo de

engajamento sem nunca mostrar a essência da administração pública” (Abdala e Torres, 2016).

Mas, mesmo diante da deficiência da transparência das contas públicas para fins de controle social, Bortolini (2016) demonstrou que os auditores de controle externo percebem uma crescente utilização de instrumentos e sistemas de transparência pública que é importante para a execução de suas tarefas internas. E Baldissera (2019) ressaltou que mesmo diante da baixa compreensibilidade e utilidade das informações divulgadas, os Observatórios Sociais do Brasil acreditam que as ferramentas de transparência pública são úteis para fortalecer o controle social.

Então, o exercício do controle social é um processo incremental, sendo natural que ferramentas e métodos de análise se sofisticem, exigindo dos governos informações mais detalhadas e mais amplas (Coelho et al, 2018).

Portanto, considerando que a transparência dos atos governamentais é fator decisivo para o controle social e o exercício da democracia, Sales (2012) chama a atenção para a necessidade de atitudes urgentes e positivas por parte do Estado no sentido de modernizar a sua estrutura interna e acompanhar as demandas da sociedade.

Ademais, é necessária a conscientização do cidadão quanto ao seu papel em uma sociedade democrática, pois, somente assim, este poderá discutir e exigir mudanças para o cumprimento das legislações vigentes quanto a transparência pública.

É reconhecido na literatura que mesmo diante da exigência legal e relevância da transparência ainda se identifica diversos problemas na transparência das contas públicas no Brasil, Luciano, Wiedenhöft e Santos (2018) buscaram identificar as principais barreiras para ampliação da transparência. Para tanto, realizaram entrevistas com gestores de organizações públicas de um estado da federação e identificaram 13 diferentes barreiras, citando como as de maior ocorrência: as institucionais, a qualidade da informação, complexidade das tarefas, falta de suporte político, resistência dos servidores públicos em usarem Tecnologia de Informação e Comunicação (TICs) e falta de confiança nas instituições.

Ademais, a partir da transcrição e análise de conteúdo de algumas respostas dos entrevistados pelos autores, chama a atenção a crença dos servidores quanto a pertença dos dados ao setor de origem destes que necessitam de autorização para sua utilização, que o dado para o Estado é poder e por isso há resistência a sua abertura à sociedade e que a falta de certeza da validade de algumas informações gera o receio de disponibilizar o que não esteja correto (Luciano, Wiedenhöft e Santos, 2018).

Também é possível observar estudos acerca da avaliação da transparência passiva, conforme conceituado no quadro 1, quando exige que o ente público esteja preparado para responder a qualquer solicitação da população não sujeita a sigilo (Silva e Bruni, 2019).

Sobre a transparência passiva Raupp e Pinho (2016) investigaram o atendimento da transparência passiva nas Câmaras Municipais e perceberam que há descumprimento legal da transparência dos atos governamentais, sendo que foram observados três grupos: não foi possível sequer encaminhar o requerimento; o requerimento foi encaminhado, mas não houve retorno ou a resposta foi insuficiente; e o requerimento foi encaminhado e houve retorno satisfatório. Revelando um cenário de pouca transparência passiva diante do aparato tecnológico disponível.

Mesmo direcionamento encontrado por Silva e Bruni (2019) que revelaram o baixo índice de transparência pública passiva nos municípios brasileiros, uma vez que metade dos municípios avaliados sequer atingiu um ponto de nota entre os dez possíveis, ou seja, não apresentaram condições mínimas para que o cidadão possa exercer o direito de solicitar informações públicas de seu interesse.

Como nova perspectiva para melhorar a transparência e responsabilidade, Guillamon et al (2016) estudaram as mídias sociais como forma dos governos aumentarem as oportunidades dos cidadãos de participar e colaborar na tomada de decisões ou para possibilitar a melhoria dos serviços públicos. Para isso, analisaram os governos da Itália e Espanha que usaram o facebook em 2014 e obtiveram como resultados que estes governos tendem a permitir que os cidadãos supervisionem o governo, tornando as informações, os dados e os processos mais transparentes.

Ademais, no contexto nacional foram encontrados estudos que buscam variáveis socioeconômicas que expliquem o nível de transparência, como a pesquisa de Leite Filho, Colares e Andrade (2015) que teve como objeto de estudo os seis municípios mais populosos do estado de Minas Gerais a fim de verificar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira desses municípios.

Os resultados evidenciaram relação do nível de transparência com o tamanho em termos de população e com o nível de desenvolvimento econômico e social dos municípios, já que identificaram heterogeneidade na disclosure, com considerável variabilidade de níveis de transparência da gestão pública municipal dentro dos municípios analisados.

As evidências da pesquisa de Anjos e Bartoluzzio (2016) apontam características comuns entre as variáveis sociais IDH-M e IFDM, Urbanização e os níveis de transparência na divulgação de informações sobre a gestão pública nos municípios pernambucanos.

Zuccolotto e Teixeira (2014) seguiram a tendência das pesquisas empíricas internacionais, para investigar as relações entre três conjuntos de variáveis, que são: variáveis fiscais presente e passadas, variáveis socioeconômicas e variáveis políticas, com a transparência fiscal no contexto subnacional brasileiro. Para tanto, utilizou a técnica de regressão linear múltipla. Os resultados indicaram que as variáveis fiscais e socioeconômicas explicam o nível de transparência dos Estados brasileiros.

No entanto, as variáveis políticas não se mostraram significativas, indicando que a divulgação de informações fiscais no Brasil parece não ser influenciada por ideologias políticas. Além disso, fica evidente que a falta de um modelo normativo de transparência no processo orçamentário leva os Estados a divulgarem, em grande parte, informações sobre a execução orçamentária. Por fim, os achados indicam que a transparência fiscal, enquanto instrumento para a consolidação democrática, ainda é incipiente no Brasil.

2.2 Assimetria da Informação

A ciência da Contabilidade surgiu da necessidade do ser humano controlar o seu patrimônio (Coelho, Cruz, Platt Neto, 2011). Com o passar do tempo as empresas crescem e a necessidade de manter o patrimônio sob seu controle permanece intrínseca ao homem, dando espaço ao surgimento da relação dos proprietários da empresa com os administradores nomeados para assegurar o controle do patrimônio do primeiro (Hendriksen e Van Breda, 1999).

Nesse contexto Jensen e Meckling (1976) em seu artigo seminal desenvolveram a Teoria da Agência, definida como um contrato a partir do qual uma ou mais pessoas, chamadas de principal, delegam a outra pessoa, chamada de agente, a função de desempenhar serviços ou trabalhos em seu favor, conferindo-lhe autoridade na tomada de algumas decisões.

A premissa da teoria da agência é de que a propriedade e o controle do capital são destinados a indivíduos distintos, então, surge o espaço para o conflito de interesses, já que ambos estão em busca de maximizar seus próprios interesses, os quais podem não ser coincidentes. Por isso, há indícios de que o agente não estará sempre disposto em abrir mão do que é importante para ele em favor de atender o que é mais interessante para o principal (Jensen e Meckling, 1976).

Nesse contexto, Rocha et al (2012) lista diversas relações que podem ser objeto de estudo a partir dessa teoria, como: acionistas, debenturistas, credores, clientes, governo e até

mesmo a comunidade. Além disso, é possível observar que um agente pode assumir por vezes o papel de principal, como é o caso do gerente, que tem a condição de agente em relação aos acionistas, credores, clientes e comunidade, mas que na relação com auditores, fornecedores e empregadores se colocam em posição do principal.

Em meio às discussões dessa teoria, tem se buscado estendê-la além do âmbito de empresas privadas. Suzart (2012) em seu estudo descreve a relação no setor público que permite essa compreensão da teoria da agência aplicada ao setor público, definindo que em razão da complexidade das atividades estatais, a sociedade delega poderes aos gestores públicos e espera que estes atendam aos interesses sociais, e nessa situação ficam submetidos ao risco dos gestores públicos, ao invés de atender aos anseios sociais, buscarem saciar interesses pessoais.

Ademais, Dawson et al. (2016) aplicaram e ampliaram a visão da teoria da agência para o setor público afirmando que mesmo diante de estruturas bem diferentes entre setor privado e público, existe similaridade relacionada com os interesses e a assimetria informacional que permite concluir que a teoria pode ser usada para interpretar fenômenos em políticas governamentais (Souza, Silva, Câmara, 2018).

Como exemplo de problema de agência no setor público, Leruth e Paul (2006) citam a corrupção e má governança como decorrentes de informações assimétricas e divergência de interesses entre aqueles que executam tarefas (os agentes) e aqueles em cujas tarefas são executadas (os principais).

Lambert, Leuz e Verrecchia (2011) definem a assimetria informacional como resultante do fato de um conjunto de investidores não ter acesso a informações que estão disponíveis a outros participantes. Ou seja, a assimetria de informação ocorre quando alguns agentes econômicos possuem mais informações do que outros. É tanto que ela é comumente mensurada pelo desequilíbrio entre a compra e venda de ações em um período, considerando essa diferença de valores seja decorrente de alguma informação privilegiada ou desinformação do agente (Martins e Paulo, 2014).

Da mesma forma, na Contabilidade Pública é de extrema relevância conhecer os efeitos da assimetria informacional uma vez que seu papel principal é a prestação de informações relevantes e úteis. A contabilidade é um sistema de informações que permite identificar, mensurar, avaliar, registrar, controlar e evidenciar informações econômico-financeiras relevantes para auxiliar no processo de tomada de decisão dos seus usuários (Lima e Diniz, 2016).

Portanto, a contabilidade faz parte do sistema de governança a fim de reduzir a assimetria informacional, minimizar os conflitos de agência e, conseqüentemente, contribuir para a adequada alocação dos recursos disponíveis e satisfação dos interesses comuns da sociedade.

Na administração pública é crescente a preocupação com o acesso às informações da gestão pública visando a redução da assimetria informacional e, conseqüentemente, o controle social. A Lei de Responsabilidade Fiscal constitui um instrumento efetivo para combater as informações assimétricas e consequente controle das contas públicas.

Nakaguma e Bender (2006) evidenciaram em sua pesquisa que a promulgação da LRF foi um instrumento efetivo para o controle do endividamento e para a redução das despesas de custeio dos Estados, pois contribuiu de forma decisiva para reduzir a generalidade das despesas governamentais. A LRF apresentou importante efeito sobre as despesas totais, que reduziram 8,4%, e sobre as despesas de capital, que diminuíram 23,9%, ressaltando a economia gerada aos gastos com pessoal que reduziu em cerca de 20,4%.

Por outro lado, o relatório de Exposição da União à Insolvência dos entes subnacionais (STN, 2018) revelaram a preocupação da Secretaria do Tesouro Nacional no prejuízo da eficácia da LRF a partir das divergências de padrões contábeis proferidas pelos Tribunais de Contas, estimando que o resultado é de que as regras próprias de cada ente, sejam mais brandas que o recomendável, e diferente dos demais.

Nesse contexto, é possível deduzir que os gestores públicos conhecem os atos e fatos relacionados com a gestão pública, e a população, de modo geral, desconhecem tais atos e fatos. Souza, Silva e Câmara (2018) propõe que as análises das gestões públicas pelos acadêmicos podem diminuir a assimetria informacional com a realização e divulgação de pesquisas sociais.

2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal

A LRF, que passou a vigorar no exercício de 2000, trouxe como inovação a fiscalização mais intensa e previsão de sanção para o desequilíbrio orçamentário, os gastos excessivos com pessoal, as operações irresponsáveis de crédito e o descuido com o patrimônio público. Luque e Silva (2004) descrevem que as principais alterações introduzidas pela LRF foram: 1) o planejamento fiscal; 2) o disciplinamento do uso dos recursos públicos no último ano de mandato; 3) a definição de condições para o endividamento e gasto financeiro público; 4) a

definição de limites de gastos com pessoal, incluindo previdência, por nível de governo e pelos diversos poderes; 5) a incorporação da transparência e participação popular na gestão fiscal.

Para o cálculo dos limites da LRF torna-se necessário o entendimento do conceito de Receita Corrente Líquida (RCL), que está definido no art. 2º da LRF como a soma de receitas tributárias, contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas, sendo deduzidos alguns valores legais transferidos aos Estados e Municípios, descritas por Rogers e Sena (2007):

-Na União: os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação legal ou constitucional, e as contribuições patronais e dos trabalhadores e demais segurados da Previdência Social para o regime geral da Previdência Social, bem como as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP);

-Nos Estados: as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

-Na União, nos Estados e Municípios: a contribuição dos servidores públicos para o custeio de seu sistema de previdência e assistência social, e as receitas provenientes da compensação financeira entre os diversos regimes de Previdência Social para contagem recíproca do tempo de contribuição para efeito de aposentadoria. Serão computados no cálculo da RCL os valores recebidos em decorrência da Lei Kandir (Lei Complementar 87/96) e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF).

A apuração da RCL, sua evolução e previsão de seu desempenho até o final do exercício são evidenciadas em demonstrativo anexo ao Relatório Resumido de Execução Orçamentário (RREO), conforme constante no art. 53, inciso I, da LRF.

De acordo com Santiago e Duarte (2006), antes da LRF não havia preocupações com o processo de previsão das receitas, sendo, portanto, a referida Lei determinante na mudança de procedimentos por parte das Administrações Públicas.

A fim de que a LRF cumpra seu papel de auxiliar a transparência e controle da governança deve ter resguardado a clareza das orientações bem como da sua divulgação. Coelho, Cruz e Platt Neto (2011) esclarece que por ser a evidenciação o meio pelo qual a Contabilidade alcança o seu objetivo maior, que é, comunicar aos seus usuários informações relevantes para orientar decisões, a evidenciação precisa ser ‘justa, adequada e plena’, para permitir uma compreensão satisfatória de todos os elementos contábeis que possam influenciar as decisões.

Platt Neto et al. (2007) destacam que cabe às entidades promover, da melhor forma possível, a compreensibilidade das informações. Porém, por se tratar de administração pública, compete a ela impulsionar a maior abrangência possível das informações, sejam elas

contábeis ou não, como forma de alcance da transparência e, com isso, possibilitando a realização do controle social.

Em relação à efetividade da Lei de Responsabilidade Fiscal, Carvalho, Oliveira e Santiago (2010) verificaram a partir da análise do comportamento do endividamento dos estados nordestinos no período de 2000 a 2007, ou seja, após a promulgação da LRF, que houve uma queda significativa do endividamento ao longo dos anos, demonstrando a influência da Lei de Responsabilidade Fiscal e comprovando sua efetividade.

Partindo dessa perspectiva, Suzart (2012) analisou dados das 27 Unidades da Federação, no período compreendido entre 2000 a 2009, através de modelos regressivos, concluindo que os Estados mais endividados demonstram possuir menores níveis de gastos com pessoal e com investimentos e maior nível de gastos financeiros, o que indicaria que essas escolhas foram decorrentes do nível de endividamento desses entes e das cláusulas restritivas da Lei de Responsabilidade Fiscal, visto que nenhum dos governos analisados ultrapassaram os limites legais.

Mesmo diante da imposição de condutas pela LRF, Laureano et al. (2017) evidenciaram que assuntos relativos ao desequilíbrio financeiro, excesso de gastos com pessoal, não recondução das despesas de pessoal aos limites no prazo estabelecido na Lei, não disponibilização de informações em tempo real na internet e o atraso ou a não realização das audiências públicas são controversos entre os auditores e decisão do TCE do Rio Grande do Sul (TCE/RS), sugerindo a flexibilidade das restrições legais e perda da sua eficiência.

Dessa forma, reforça-se a relevância da despesa com pessoal e seu limite uma vez que dos cinco itens listados, dois referem-se a ela e dois são relativos a transparência e controle social, exigindo atenção às razões das divergências de entendimentos e posicionamentos. O gasto com pessoal ganha ainda mais destaque já que na administração governamental este é um fator fundamental, pois os gastos com funcionários são uma das principais contas de despesas públicas, de caráter obrigatório e com tendência ao crescimento (Laureano et al. 2017).

Gobetti (2010) avaliou a forma de enquadramento dos estados ao Programa de Ajuste Fiscal (PAF) e à LRF, destacando seus impactos nas escolhas de alocação dos recursos públicos e na taxa de investimento. Os indicadores utilizados para analisar a gestão dos estados foram calculados a partir dos dados disponibilizados no arquivo “Execução Orçamentária dos Estados”. Os resultados destacaram que o aumento da despesa com pessoal foi registrado na proporção da RCL de 55,9% entre 1999 e 2002 para 56,9% entre 2003 e 2006.

Rogers e Sena (2007) analisaram os municípios mineiros no período de 1998 a 2005 e registraram um crescimento considerável nas despesas com pessoal ao longo do tempo, porém destacou que os municípios sempre estiveram abaixo do limite de 60% estabelecido pela LRF, concluindo que não pode ser atribuída responsabilidade à despesa com pessoal pelos déficits municipais. Nesse sentido, ressaltou que o aumento da receita foi possível pelo incremento nas receitas de transferências, indicando uma dependência cada vez maior desses municípios de outras esferas governamentais.

Na esfera Federal, Campagnoni e Platt Neto (2014) constataram que os Poderes e órgãos da União cumpriram os limites máximo, prudencial e alerta no período analisado de 2000 a 2013, resultado da variação na RCL superior à da DTP, que foram de 99,45% e 42,74%, respectivamente.

Com efeito, justifica-se a necessidade de desenvolver o presente estudo, principalmente na esfera estadual e em períodos mais recentes, uma vez enfatizada a importância de se realizar análises sobre o comportamento das despesas com pessoal no Estado do Rio Grande do Norte frente as dificuldades financeiras no Estado, principalmente a insuficiência de recursos para cumprir com suas obrigações, conforme Decreto publicado de calamidade financeira do Estado (Decreto nº 28.689/2019- RN), chegando inclusive a atrasar o pagamento da folha de pagamento dos servidores.

2.4 Despesa com Pessoal

Considerando a premissa de que a administração pública utiliza recursos públicos com a missão de promover o bem comum, por meio da satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, esta deve manter uma estrutura de gestão pública, patrimonial, operacional, financeira e contábil atuante e harmônica com as determinações legais de forma a viabilizar o controle externo dos seus atos (Coelho, Cruz, Platt Neto, 2011).

Nesse aspecto a despesa com pessoal por ser a de maior representatividade numérica no total de despesas realizadas pela administração pública ganha destaque e requer atenção dos órgãos fiscalizadores. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar, ao passo que também há previsão de formas de controle e sanções em função do seu descumprimento (Queiroz et al, 2015), o que pode ser observado no quadro resumo seguinte:

Quadro 2 – Limite de Despesa com Pessoal e suas restrições

TIPO	RESTRIÇÕES
Limite de Alerta (quando a DTP atinge ou ultrapassa 90% do limite estabelecido pela LRF)	Não há restrições
Limite Prudencial (quando a DTP atinge ou ultrapassa 95% do limite estabelecido pela LRF)	1. Não pode conceder vantagem, aumento ou reajuste, com exceção do reajuste anual; 2. Não pode criar cargos; 3. Não pode alterar estrutura de carreira que implique em aumento de despesa; 4. Não pode haver provimento de cargo público, ressalvada a reposição na área da saúde, educação e segurança; 5. Não pode contratar hora extra;
Limite Máximo (quando a DTP atinge ou ultrapassa 100% do limite estabelecido pela LRF)	1. Deve reduzir 1/3 da despesa no primeiro quadrimestre e o restante do segundo subsequente; 2. Se não conseguir baixar ou atingiu o limite no último ano de mandato no poder executivo, fica impedido: - Receber Transferências Voluntárias; - Obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; - Contratar Operações de Crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução da despesa com pessoal.

Fonte: art. 19 ao 23 da Lei Complementar n 101/2000.

Esses limites da despesa são divididos entre os poderes que compõem o ente federativo. Assim, no âmbito estadual, o artigo 20, inciso II, da LRF subdividiu o percentual máximo de 60% sobre a RCL arrecadada anualmente conforme se segue: a) 3% para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado; b) 6% para o judiciário; c) 49% para o Executivo; e d) 2% para o Ministério Público do Estado.

A Lei de Responsabilidade Fiscal preceitua em seu art. 18 que entende-se como despesa total com pessoal as despesas: dos ativos, os inativos e os pensionistas; as relativas a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder; quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza; encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência; contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos.

Ou seja, entende-se como despesa total com pessoal o somatório dos gastos com ativos, inativos e pensionistas do Poder Executivo, do Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, do Poder Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, sendo que pela ausência de legislação que defina o percentual do limite para este último, a sua despesa com pessoal é computada dentro do limite do poder executivo.

Por outro lado, para efeito da apuração dos limites legais com pessoal estabelecidos na LRF, o art. 19, § 1º desta lei determina que não serão computadas as despesas: de indenização por demissão de servidores ou empregados; relativas a incentivos à demissão voluntária; decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior aos últimos 12 meses; com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes: da arrecadação de contribuições dos segurados, da compensação financeira entre os regimes de previdência e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

A esse respeito Mendonça, Pessoa e Santos (2017) esclarecem que a LRF permite a dedução de quatro tipos de despesas:

a) indenizações por Demissão e com Programas de Incentivos à Demissão Voluntária, elemento de despesa 94 – Indenizações Trabalhistas;

b) decorrentes de decisão judicial da competência de período anterior ao da apuração, elemento de despesa 91 – Sentenças Judiciais;

c) demais despesas da competência de período anterior ao da apuração, elemento de despesa 92 – Despesas de Exercícios Anteriores; e

d) com inativos, considerando-se também os pensionistas, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas com recursos vinculados, ou seja, provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

No entanto, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN elaborou, em outubro de 2017, um resumo das regras dispostas no Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF (2016) ressaltando a possibilidade de que algum Tribunal de Contas, em diversas unidades da federação, estabeleça regras diferentes das orientações expostas acerca da metodologia para verificação do cumprimento do limite da despesa total com pessoal estabelecidos na LRF, de forma respeitar a Competência Constitucional atribuída aos Tribunais e Contas.

Ocorre que o próprio Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP define as finalidades dos relatórios fiscais em “(a) analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos; (b) determinar o impacto sobre a economia; e (c) comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente” (STN, 2016).

Assim como o MDF (STN, 2018) ressalta que o demonstrativo de despesa com pessoal presente no RGF visa dar transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e

órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira conferida na forma da Constituição, notadamente quanto à adequação aos limites de que trata a LRF.

Dessa forma, as divergências de entendimento têm oferecido a possibilidade dos Governos Estaduais adotarem a metodologia de cálculo mais conveniente para sua realidade, sendo possível chegar a dois percentuais de comprometimento da receita com despesa de pessoal na elaboração do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), bem como gera uma informação privilegiada do agente em relação ao usuário da informação, tanto sobre a origem dos valores declarados no RGF quando dos parâmetros utilizados para seu cálculo.

Nesse contexto, e ciente de que a clareza das informações é imprescindível para garantir o princípio constitucional da transparência bem como o controle social (Coelho, Cruz e Platt Neto, 2011) é imprescindível conhecer o real impacto da despesa com inativos no resultado fiscal e como essa informação tem chegado aos órgãos fiscalizadores e demais usuários da informação, como sociedade e gestores públicos.

Por essa razão a STN (2018) afirmou no relatório de exposição da união à insolvência dos entes subnacionais que as divergências metodológicas na contabilização de rubricas fiscais levam a, pelo menos, três consequências nocivas às finanças públicas: (1) dificuldade na comparação das finanças entre diferentes estados; (2) equívocos nos diagnósticos elaborados tendo em vista apenas os relatórios fiscais previstos na LRF podem ser precipitados; e (3) não efetividade dos incentivos de responsabilidade fiscal gerados pela LRF não são tão efetivos quanto deveriam, visto que um ajuste metodológico feito por um Tribunal de Contas pode substituir um ajuste fiscal real, que de fato levaria o estado a uma situação financeira saudável.

2.4.1 Posicionamentos acerca do tratamento da Despesa com IRRF no Cálculo do Limite de Despesa com Pessoal no RN

Acerca do tratamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) dos servidores públicos dos entes estatais, o TCE/RN, por meio da Decisão nº 0720/2007-TC, de 28 de junho de 2007, acostada nos autos do processo nº 6535/2007, determinou que para fins de verificação do limite de despesa com pessoal estabelecido na LRF:

Os valores referentes ao imposto de renda retido na fonte - IRRF, atinentes aos servidores públicos estaduais e municipais, não integram os conceitos de "despesa

com pessoal" e de "receita corrente líquida", para fins de apuração dos limites estabelecidos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dos fundamentos jurídicos, a principal argumentação defendida pelos Tribunais de Contas se respalda no conteúdo eminentemente financeiro da Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu art. 1º comporta o seguinte significado: “Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo 11 do Título VI da Constituição” (Lei n. 101, 2000).

Isso implica dizer que a LRF tem como propósito delinear deveres de planejamento, de gestão eficiente, de aplicação de recursos públicos e de pagamentos, ressaltando o controle como função do administrador público e dos órgãos de controle interno e externo. Além disso, verifica-se, na literalidade do art. 1º, que a LRF veicula normas de caráter eminentemente financeiro.

Nesse sentido, o Parecer Coletivo nº 02/2002, elaborado pela Auditoria do TCE/RS, acerca do fato de que não há na LRF uma referência expressa à dedução do IRRF se manifesta da seguinte maneira:

Não é esse o caso do IRRF dos servidores, que, por definição constitucional, pertence aos Estados e Municípios e, se já lhe “pertence” não é um “ingresso” ou uma “entrada”, que de fato já ocorreu quando o recurso (que será destinado no futuro ao pagamento destes mesmos servidores), em momento pretérito, de fato foi disponibilizado através do processo arrecadatário. Computar novamente este valor, do ponto de vista financeiro, caracterizaria uma duplicidade, expressamente vedada pela mesma LRF.

Por outro lado, a Portaria STN nº 212, de 04 de junho de 2001, prevê que os valores referentes ao Imposto da União sobre Renda e Proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, pertencem a esse Estado ou Município e por essa razão deverão ser contabilizados como receita tributária. Assim, a STN se manifestou da seguinte forma:

1. O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF dos servidores públicos de Estados e Municípios deve ser considerado Receita Tributária e compõe a Receita Corrente Líquida - RCL para fins de apuração dos limites de que trata a Lei Complementar nº101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. (...)
4. A receita arrecadada por meio do IRRF é receita efetiva, assim como é despesa efetiva a remuneração de seus servidores. O fato de o recolhimento do imposto ocorrer conjuntamente com o pagamento da remuneração não descaracteriza as relações tributárias, financeiras e contábeis existentes. Não se trata aqui de registro contábil virtual, mas de registro contábil de fatos reais distintos, os quais possuem fatos gerados próprios e distintos.

Conclui-se, então, que a STN entende a remuneração bruta do servidor como sendo despesa efetiva com pessoal, para fins de apuração dos limites de que trata a LRF, pois diminui o Patrimônio Líquido da entidade no momento de sua ocorrência. Ao passo que o IRRF também é considerado receita efetiva, pois aumenta o Patrimônio Líquido da entidade no momento de sua ocorrência.

O posicionamento da STN torna-se ainda mais claro nas orientações trazidas no Manual de Demonstrativos Fiscais (STN, 2018) estabelecendo que não poderá ser deduzido da despesa com pessoal o IRRF dos servidores, uma vez que, do ponto de vista do ente empregador, o IRRF não é despesa, mas receita tributária. De outra forma, a despesa com a remuneração bruta do servidor, a qual engloba o valor que, em um momento posterior, será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal.

Espera-se que o entendimento adotado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte pode proporcionar efeitos diferentes a depender da realidade do ente, pois o que influencia é a representatividade do IRRF no total da RCL e do total de Despesa com Pessoal.

Por exemplo, quando for verificado que o IRRF compõe a despesa com pessoal em maior proporção do que sua representatividade na RCL, é possível concluir que o efeito dessa decisão proporcionará uma aparente redução do percentual aplicado em despesa com pessoal, já que há uma redução maior da despesa. Sendo que se o IRRF dos servidores for mais representativa no total da RCL do que da despesa com pessoal o efeito será contrário, podendo demonstrar um percentual aplicado em despesa com pessoal maior do que a realidade nos termos da STN.

2.4.2 Posicionamentos acerca do tratamento da Despesa com Inativos e Pensionistas no Cálculo do Limite de Despesa com Pessoal no RN

Considerando a previsão legal do art. 19, § 1º da LRF acerca das despesas que não são computadas na verificação do atendimento dos limites estabelecidos no caput daquele artigo, temos no inciso VI:

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

- a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
- b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;

c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

A partir da interpretação literal do texto da lei, conclui-se que os recursos vinculados aos gastos com inativos seriam aqueles derivados das contribuições previdenciárias, ou seja, os repasses previdenciários patronais e recolhidos dos próprios segurados, bem como as demais receitas arrecadadas com destinação vinculada a cobertura de despesas previdenciárias.

Nesse sentido, Mendonça, Pessoa e Santos (2017) elencaram cinco recursos que costumam ser deduzidos a depender do ente da federação:

- 1) as compensações recebidas pelos estados do Regime Geral de Previdência Social;
- 2) os superávits financeiros dos RPPS;
- 3) os aportes para cobertura de déficits atuariais dos RPPS;
- 4) o eventual produto da “alienação de bens, direitos e ativos” legalmente vinculados aos RPPS; e,
- 5) outras receitas legalmente vinculadas aos RPPS.

Ademais, a STN através do Manual de Demonstrativos Fiscais (STN, 2018) determina que todos os poderes e órgãos disciplinados no art. 20 da LRF devem apresentar, no seu demonstrativo, a parcela das despesas com inativos vinculados a esse poder ou órgão. A fim de permitir a elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal com essas informações, o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) deverá manter registros destacados das receitas e despesas de cada um dos Poderes.

Cabe ressaltar, que esta exigência de registros destacados das receitas e despesas de Regime de Previdência Própria de cada poder é critério essencial para que os entes da federação realizem o procedimento da exclusão dos valores na composição da despesa com pessoal líquida, uma vez que se assim não for feita, pode incorrer na exclusão do déficit previdenciário, o que é considerado proibido conforme MDF, já que esse déficit é custeado com recursos do tesouro do ente e portanto, tem origem não vinculada ao RPPS.

Isso significa que, para calcular o limite de despesa com pessoal estabelecido na LRF, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN tem permitido a exclusão da despesa de pessoal dos inativos no valor correspondente a diferença entre contribuição para o fundo da previdência recolhidas dos seus servidores ativos, menos o pagamento referente aos seus servidores inativos e pensionistas, de forma a não excluir da despesa com pessoal o déficit previdenciário desde que essa informação complementar esteja registrada de forma separada por poder.

Por outro lado, no Estado do Rio Grande do Norte o Tribunal de Contas manifestou entendimento diferente da União, por meio da decisão nº 599/2001-TCE e reafirmada recentemente pelo Acórdão nº 265/2018-TCE/RN, nos seguintes termos:

Para os entes federados que instituírem regime próprio de previdência social aquele cômputo deve ser contabilizado pelo respectivo Poder Executivo Estadual, responsável pela gestão previdenciária, nos termos do art. 1º, inciso VIII da lei 9.717/1998 e conforme determina o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional.

Pelo trecho citado do acórdão dos Conselheiros do TCE/RN acerca da consulta feita pela Controladoria Geral do Estado do RN conclui-se pela permissão dos poderes e órgãos do Estado do RN, com exceção do seu poder executivo, eliminarem por completo os efeitos da despesa com inativos nas suas respectivas despesas com pessoal.

A fundamentação teórica para este posicionamento, conforme parecer da Consultoria Jurídica do Tribunal de Contas é no sentido de que a Lei nº 4.320/1964 classifica os gastos com inativos como Transferência Corrente (art. 13), já que tal despesa não tem o caráter de remuneração do trabalho, pois o inativo, por definição, não exerce atividade em proveito do órgão público. A finalidade desse tipo de despesa está inserida no campo da seguridade social, atribuição estatal surgida com o Estado de Bem Estar Social.

Também é afirmado que o custeio do Regime Próprio de Previdência Social do Estado do Rio Grande do Norte (RPPS/RN) compete ao dirigente máximo do poder ou órgão público estadual, o qual deve efetuar o pagamento da remuneração, subsídio ou benefício, promover o desconto das contribuições previdenciárias e repassá-las ao órgão gestor previdenciário (IPERN) mensalmente. Além de que a Lei Ordinária nº 8.633/2005 e Lei Complementar Estadual nº 575/2016 determina que o Estado é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do regime, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

Por outro lado, o Ministério Público de Contas, o qual atua dentro do próprio TCE/RN, manifestou entendimento diferente da Consultoria Jurídica, defendendo que as orientações previstas no MDF elaborado pela STN dizem respeito a normas gerais para consolidação das contas públicas e que por isso são de observância obrigatória por todos os entes da federação, em conformidade com o artigo 50, § 2º, da LRF e com os artigos 17, I, e 18, VII, da Lei nº 10.180/2001.

Ainda em defesa do posicionamento convergente à STN, o Ministério Público de Contas esclarece que a insuficiência financeira para o pagamento de benefícios

previdenciários aos seus inativos e pensionistas constitui *déficit* do Fundo Previdenciário e a cobertura deste decorre do princípio da solidariedade que dá base ao RPPS.

Nesse sentido, seria possível concluir que o déficit previdenciário é suportado por Recursos do Tesouro Estadual, os quais não são vinculados ao fundo de previdência do RN e, por este motivo, em obediência à LRF, não podem ser deduzidos do cálculo da despesa total com pessoal do ente da Federação.

No entanto, o Acórdão acatou integralmente o Parecer da consultoria Jurídica, concordando com o Conselheiro relator dos autos autorizando a desconsideração da despesa com inativos para o cálculo do limite de despesa com pessoal de cada poder, devendo ser computado apenas na despesa com pessoal do respectivo Poder Executivo Estadual para fins de verificação do limite previsto na LRF.

Ocorre que a decisão nº 599/2001 também trouxe previsão diferente das normas da STN em relação a despesa com pensionistas. Dentre as determinações fixadas pelo Pleno na Decisão nº 599/2001-TC, proferida nos autos do processo nº 13615/2001-TC, restou aprovado o Parecer nº 189/TC CJ, que firmou o seguinte entendimento:

EMENTA: LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF. LIMITES DAS DESPESAS COM PESSOAL. INATIVOS E PENSIONISTAS.

1. O art. 19 da LRF, ao estabelecer os limites globais da despesa com pessoal, para fins do art. 169 da Constituição federal, **não incluiu os gastos com pensionistas, porquanto o dispositivo constitucional somente alude a despesa com pessoal ativo e inativo**. 2. Em consequência, os limites específicos de cada Poder ou órgão não podem incluir tal despesa. 3. Os gastos com inativos classificam-se como transferências correntes, constituindo despesa inserida no campo da seguridade social, área de atuação do Poder Executivo. 4. É razoável o entendimento de que a despesa com inativos seja totalmente computada no limite do Poder Executivo.

Dessa forma, as despesas com pensionistas não devem ser computadas para fins de aferição dos limites de gastos totais com pessoal, seja isoladamente, no âmbito de cada poder ou órgão, seja no cálculo do limite global do Ente, por não depender de fatos que possuam vínculo ou ingerência da Administração Pública.

Nesse contexto vislumbra-se mais uma divergência entre os procedimentos autorizados pelo TCE/RN e STN na apuração das despesas com pessoal, e nesse caso os efeitos esperados com a mudança da metodologia de cálculo é uma redução imediata do percentual demonstrado de aplicação em despesa com pessoal, pois desconsidera-se os efeitos da despesa com pensionistas e inativos.

No entanto, impacto diferente pode ser percebido apenas no poder executivo do ente caso algum dos poderes apresentem déficit no seu resultado previdenciário, pois o ônus da

despesa não ficará demonstrado por aquele órgão, mas será repassado para o Demonstrativo de despesa com pessoal do Poder Executivo. Portanto, ele poderá ser o único órgão prejudicado com a adoção da diferente metodologia, já que aumentará sua despesa com inativos e, conseqüentemente, passará a evidenciar um percentual de despesa com pessoal maior do que o estimado conforme STN.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Considerando que o objetivo do estudo é analisar se as informações divulgadas de despesa com pessoal satisfazem os critérios da transparência das contas públicas e, conseqüentemente, possibilita seu controle social, principalmente quanto ao cumprimento do limite de despesa com pessoal estabelecido na LRF, a pesquisa classifica-se como descritiva, uma vez que visa observar, registrar e interpretar os fatos a partir da coleta de dados (Souza e Platt Neto, 2012).

Conforme Matias-Pereira (2010) e Vergara (2009) a pesquisa descritiva se compromete em descrever as características de determinada população ou fenômeno, no entanto não tem como finalidade ou obrigação de explicar os fenômenos que descreve. O que pode acontecer é que os resultados da descrição sejam úteis para fundamentar sua explicação futura.

Quanto a abordagem, classifica-se como qualitativa, já que atende aos aspectos essenciais listados por Flick (2008) da pesquisa qualitativa, que são:

Quadro 3 – Aspectos da pesquisa qualitativa

ASPECTOS	JUSTIFICATIVA
Apropriabilidade de métodos e teorias	A fim de responder ao problema de pesquisa são utilizados métodos associados à pesquisa qualitativa: estudo de caso, pesquisa documental e análise de conteúdo;
Perspectivas dos participantes e sua diversidade	A pesquisa vai além da verificação de critérios objetivos, exigindo do pesquisador ação diferente da neutralidade, colocando-o em situação de observador participante.
Reflexividade do pesquisador e da pesquisa	A subjetividade do pesquisador, suas percepções e reflexões acerca dos dados analisados, são parte do processo de pesquisa;
Variedade de abordagens e de métodos na pesquisa qualitativa	Apesar de não ter sido utilizados diferentes métodos de coleta e análise dos dados, a variedade de abordagens é atendida pela análise comparativa dos documentos e do confronto das suas análises de conteúdo.

Fonte: Adaptado de Flick 2008.

Trata-se de um estudo de caso único aplicado no Estado do Rio Grande do Norte. Conforme Flick (2008) pode ser difícil elaborar enunciados com uma validade geral com base em apenas um estudo de caso único, no entanto, ela é útil para fornecer descrições e explicações profundas de um caso o que não seria possível observar a partir da aplicação do princípio da amostragem aleatória.

A coleta de dados foi realizada através da pesquisa documental os quais foram extraídos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) do último bimestre, do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do último quadrimestre e o Balanço Orçamentário de cada exercício divulgados nos respectivos portais de transparência do poder executivo, legislativo, judiciário, Tribunal de Contas, Ministério Público e os mesmo relatórios fiscais divulgados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), através do site www.siconfi.tesouro.gov.br, além do Demonstrativo de Informações Previdenciárias e Repasses (DIPR) no site do Ministério da Previdência Social.

Também foram utilizados como ferramentas de análise das informações disponíveis aos cidadãos os relatórios emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional e Manifestações do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte acerca da análise das Contas do Governo do Estado referentes à despesa com pessoal no período em análise.

O Estado do Rio Grande do Norte foi escolhido por ser um ente que adota padrões contábeis divergentes da orientação da STN, que tem enfrentado dificuldades financeiras, econômicas e fiscal, conforme Decreto de calamidade financeira do Estado (Decreto nº 28.689/2019- RN), tendo dificuldade de honrar a sua folha de pagamento e por ter sido o estado com maior diferença do percentual de comprometimento da despesa divulgada pelo órgão e o percentual apurado pela STN no exercício de 2017, divulgado no documento “exposição da União à insolvência dos Entes Subnacionais” da STN.

Considerando que os dados no SICONFI começaram a ser declarados pelos entes em 2015, foram coletados os dados no período de 2015 a 2017 e analisados a partir da abordagem de análise de conteúdo de documentos, a fim de estudar a transparência da despesa com pessoal sob a perspectiva da transparência ativa, nas duas dimensões, visibilidade da informação e capacidade de inferência, e nas direções vertical para baixo e horizontal para dentro, conforme levantamento das definições apresentadas por Zuccoloto, Teixeira e Riccio (2015).

3.1 Coleta dos dados

Foram acessados os portais de transparência do poder executivo, legislativo e judiciário além do TCE e do MP e coletadas informações dos demonstrativos da despesa com pessoal presente no RGF do último quadrimestre de 2015, 2016 e 2017, bem como as informações referentes a execução da despesa com pessoal disponíveis nos respectivos portais de transparência.

As informações de despesa com pessoal dos portais de transparência foram extraídas dentro da opção Balanço Orçamentário por natureza de despesa ou somente despesa, buscando sempre os dados que compõe o cálculo do limite de despesa com pessoal e consequentemente estão evidenciados no Relatório de Gestão Fiscal.

Também, considerando que muitos trabalhos utilizam o sistema de informações do SICONFI como fonte de dados para pesquisa na área da administração pública, sendo inclusive o banco de dados da própria Secretaria do Tesouro Nacional para análise comparativa dos entes da federação, foram extraídos os dados do RGF e RREO do último quadrimestre e último bimestre de cada exercício objeto do estudo dos poderes que compõem o ente do Estado do Rio Grande do Norte, para cruzamento com as informações dos respectivos portais.

Ademais, tendo em vista a relevância da despesa com inativos no total de despesa com pessoal bem como que esta é uma informação primordial para uma das divergências do entendimento entre TCE e STN, buscou-se o anexo 04 do RREO, referente às receitas e despesas previdenciárias e o site do Ministério da Previdência Social onde é possível acessar a Declaração de Informações Previdenciárias e Repasses (DIPR).

Ocorre que os dados disponíveis no DIPR relativas ao Estado do RN estavam incompletos no que diz respeito a declaração de valores recolhidos a título de contribuição patronal e contribuição do servidor referente aos ativos, aposentados e pensionistas, bem como não tinha o preenchimento de todos os meses. Portanto, não pode ser utilizado como meio de verificação de inconsistências dos demais dados coletados e analisados.

Por fim, em razão de haver indícios que as auditorias contribuem para a melhoria da transparência pública (Antonino et al., 2013), também foram consultados no site do Tribunal de Contas do Estado do RN os processos de análise das prestações de contas dos exercícios em análise, bem como informações relativas à metodologia de apuração da despesa com pessoal, a fim de verificar as análises e recomendações referentes ao tema em estudo, e assim esgotar as ferramentas de transparência ativa da informação disponível ao cidadão.

3.2 Procedimentos para análise dos dados

A análise dos dados foi realizada sob três perspectivas, seguindo as categorias dos elementos da transparência das contas públicas definido por Platt Neto et al. (2007): Publicidade, Compreensibilidade e Utilidade para as decisões.

A primeira delas foi subdividida pelos autores em divulgação e acesso à informação. Para a medição desse quesito foram acessados os portais de transparência de cada ente na esfera do governo do Estado do RN no período de novembro de 2018 a janeiro de 2019 para avaliação conforme metodologia aplicada por Sales (2012) e Abdala e Torres (2016) em seus estudos sobre Transparência e acesso a informação.

Nesse sentido a publicidade foi medida pela resposta das mesmas perguntas analisadas e descritas por Abdala e Torres (2016), as quais possuem respostas binárias, podendo aquele atributo estar presente (1) ou não (0) no portal e estão divididas em quatro grupos: “acessibilidade e navegabilidade”, “prestação de informações básicas ao cidadão”, “controle social sobre a administração” e “interatividade e participação”.

A medida pela “acessibilidade e navegabilidade”, refere-se ao primeiro contato do usuário com o portal; a “prestação de informações básicas ao cidadão” averigua se o ambiente digital disponibiliza dados e recursos sobre a própria razão de existir do espaço virtual; o “controle social sobre a administração” destaca a efetiva transparência do portal, pela conferência da disponibilização de informações sobre os gastos e receitas públicas; e a “interatividade e participação” verifica se foram instituídas ferramentas de contato com o cidadão (Sales, 2012 e Abdala e Torres, 2016).

Considerando a crítica de Zuccoloto, Teixeira e Riccio (2015) às pesquisas que misturam as perspectivas analíticas da transparência, avaliando ao mesmo tempo transparência contábil, transparência orçamentária, do processo de compras, midiática, etc. e considerando que o presente trabalho tem como objetivo a análise da transparência da informação da despesa com pessoal, o grupo de “controle social sobre a administração” foi adaptado para constar as informações relevantes para a definição da despesa total com pessoal e consequente apuração do cumprimento ou não do limite fiscal estabelecido pela LRF para despesa com pessoal, passando então a seguir os seguintes questionamentos:

Quadro 4 - Critérios de avaliação da Publicidade

Acessibilidade e navegação	Resultado do mecanismo de buscas
	Link para o portal na página do governo
	Mapa do site
	Motor de busca próprio
Prestação de informações ao cidadão	Informações sobre funcionamento do portal
	Telefones para contato
	Item perguntas frequentes
	Informações atualizadas
Controle social sobre despesa com pessoal	Despesa por Natureza
	Despesa com Pessoal Total
	Despesa com Ativos
	Despesa com Inativos
	Pensionistas
	Terceirizados
	Imposto de Renda Retido na Fonte
	Despesa com pessoal de decisão judicial
	Despesas de exercícios anteriores
	Obrigações Patronais
	Recolhimento previdenciário ao RPPS
	Receita Corrente Líquida
	Relatório de Gestão Fiscal
Interatividade e participação	Fóruns para debate
	Mapas interativos
	Ferramenta de contato com o cidadão
	Informações do portal em rede social
	Possibilidade de receber informações por email
	Disponibilidade de email para contato
	Glossário
	Espaço para denúncias e reclamações

Fonte: Sales, 2012 e Abdala e Torres, 2016 adaptado pela autora.

A análise da compreensibilidade também foi analisada a partir da observação de quatro quesitos que resultaram em respostas binárias para cada ano objeto de estudo dessa pesquisa, que foram: a disponibilização de informação com apresentação didática dos dados e em linguagem cidadã, se existe Notas Explicativas, inserção de gráficos ou quadros e se os dados podem ser exportados, já que essas características são citadas por Leite Filho, Colares e Andrade (2015) e Bortulini (2016) como boas práticas para promoção da transparência.

Assim entende-se que é possível observar se as informações atendem a característica qualitativa da informação contábil nos termos estabelecidos no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) de que a informação seja apresentada de forma clara e

sucinta, permitindo que os usuários compreendam o seu significado e que as demonstrações contábeis devem atender às necessidades e à base do conhecimento dos usuários (STN, 2016).

Por fim, a utilidade da informação foi avaliada pela observação da adequação das informações divulgadas às previsões legais a respeito do que deve ser entendido como informação útil. Então foram tabulados os dados extraídos dos demonstrativos fiscais coletados de diferentes fontes e verificado o atendimento de cada um dos critérios nos termos das definições previstas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (STN, 2016):

Quadro 5 – Conceito e mensuração dos critérios de avaliação da utilidade

	Conceito	Forma de mensuração
Confiabilidade	É a informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nas demonstrações contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar. A confiabilidade significa que a informação representa uma realidade sem erro material ou viés.	Verificada pelo confronto das informações divulgadas em diferentes canais como portal de transparência do órgão e SICONFI e análise horizontal da despesa.
Comparabilidade	A informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade é uma qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação, como a execução orçamentária e gestão fiscal, sendo indispensável o cruzamento dessas informações para a prestação de contas e accountability.	Avaliada a partir da relação entre itens da informação, a partir do cruzamento do resultado fiscal demonstrado no RGF com a execução das Despesas Orçamentárias.
Relevância	A informação capaz de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. Isso ocorre quando elas têm valor confirmatório, preditivo ou ambos.	Se as informações são suficientes e tempestivas para se fazer inferências a seu respeito.

Fonte: STN, 2016.

Dessa forma, a utilidade das informações que envolvem os três critérios de análise definidas acima foi verificada a partir: da comparação das informações divulgadas no SICONFI com a dos portais de transparência e verificado o crescimento da despesa a fim de atestar sua confiabilidade; a comparabilidade diz respeito a confirmação dos valores declarados nos demonstrativos, se eles correspondem a informação registrada no orçamento e contabilidade do mesmo período; e analisar a relevância das informações para fins de formulação de um juízo de valor pelo seu usuário.

A partir desses procedimentos, entende-se possível perceber a transparência das contas públicas, pela disponibilidade, compreensibilidade, confiabilidade e ainda verificar se da forma como estão apresentadas tem potencial de utilidade para direcionar a tomada de decisão a partir da confiabilidade, comparabilidade e tempestividade.

Além disso, foi observada a evolução e comportamento da despesa com pessoal, levando em consideração as informações divulgadas pelos Poderes do Governo do Estado do Rio Grande do Norte no período compreendido entre 2015 e 2017.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Avaliação da Publicidade

Conforme descrito na metodologia de pesquisa, a fim de identificar a existência e estrutura dos portais de transparência de cada poder do estado do RN foi utilizada a plataforma de busca on-line do Google (www.google.com.br), adotando-se como expressão padrão “Portal de transparência [órgão] RN”, e verificando se possui visibilidade na página inicial se possui visibilidade na página inicial dos portais dos seus respectivos estados.

4.1.1 Portal do Poder Executivo

A partir da busca no google utilizando a expressão “portal de transparência executivo RN”, o portal de transparência do governo do Estado aparece como primeira opção de acesso, bem como foi possível identificar no site do Governo do estado um link destacado colorido de acesso rápido ao portal de transparência, onde foram observados a presença dos seguintes itens marcados com 1 e ausência dos itens marcados com 0:

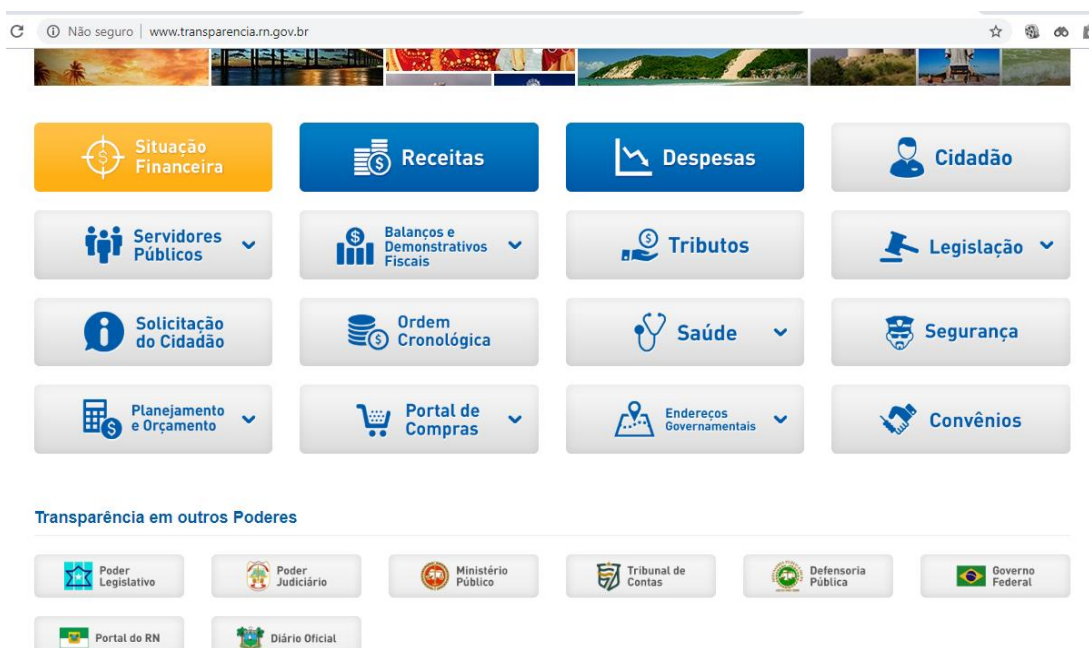
Quadro 6 – Avaliação da Publicidade do Poder Executivo

ITENS	PODER EXECUTIVO
Acessibilidade e navegação	75,0%
Resultado do mecanismo de buscas	1
Link para o portal na página do governo	1
Mapa do site	1
Motor de busca próprio	0
Prestação de informações ao cidadão	50,0%
Informações sobre funcionamento do portal	0
Telefones para contato	1
Item perguntas frequentes	0
Informações atualizadas	1

Controle social sobre despesa com pessoal	76,9%
Despesa por Natureza (tipo)	1
Despesa com Pessoal total	1
Despesa com Ativos	1
Despesa com Inativos	0
Pensionistas	1
Terceirizados	1
Imposto de Renda Retido na Fonte	0
Despesa com pessoal de decisão judicial	1
Despesas de exercícios anteriores	1
Obrigações patronais	1
Recolhimento Previdência ao RPPS	0
Receita Corrente Líquida	1
Relatório de Gestão Fiscal	1
Interatividade e participação	50,0%
Fóruns para debate	0
Mapas interativos	0
Ferramenta de contato com o cidadão	0
Informações do portal em rede social	1
Possibilidade de receber informações por email	1
Disponibilidade de email para contato	0
Glossário	1
Espaço para denúncias e reclamações	1
TOTAL DO ATENDIMENTO DA PUBLICIDADE	63,0%

Ao entrar no portal, são disponibilizados conteúdos como despesas e receitas públicas, Balanços e Demonstrativos Fiscais, planejamento e orçamento, convênios, portal de compras, servidores, dentre outros. Além disso, também disponibiliza uma sequência de banners de outras páginas de transparências relativas a diferentes órgãos estaduais, como pode ser observado na Figura abaixo.

Imagem 1 – Portal de transparência do Governo do Estado do RN



O portal disponibiliza uma aba com a indicação de “como usar” que traz uma explicação resumida sobre quais informações estão disponibilizadas em cada seção de conteúdo, e essa mesma orientação é apresentada ao clicar em cada um do conteúdo desejado, tendo sido considerada como existente a ferramenta de acessibilidade de mapa do site. Também é acessível ao usuário as definições de alguns termos, como diferenças das fases de realização da receita e despesa, modalidades de licitação, entre vários outros, disponíveis na aba do glossário.

No entanto, não é oferecido ao cidadão o motor de busca próprio, que auxilia na busca por informações mais específicas. Com essa limitação, usuários com menos conhecimento e familiaridade com os demonstrativos da área pública pode ter dificuldade ou não encontrar a informação que buscarem, como onde encontrar informações de restos a pagar, dívida fundada entre outras.

Outro problema identificado no portal de transparência do poder executivo do estado do RN diz respeito a ausência de informações sobre o funcionamento do portal e acesso a perguntas frequentes, o que poderia encurtar o tempo de obtenção de alguma informação sobre a utilização da plataforma (Abdala e Torres, 2016).

Por outro lado, as informações são apresentadas de forma atualizada, como os valores pagos aos servidores públicos, receitas e despesas que estão atualizadas até o mês anterior ao da consulta, os demonstrativos fiscais que permitem acesso de informações do último

bimestre e os instrumentos de planejamento como o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual são o do período vigente.

Ao avaliar a experiência de um usuário na busca dos valores que compõem a despesa com pessoal e são determinantes no cálculo do limite de despesa com pessoal foram identificadas a publicação dos Relatórios de Gestão Fiscal, onde se observa o limite de despesa com pessoal e dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária, que apresenta a Receita Corrente Líquida.

As Receitas podem ser consultadas no mês ou acumulada de um período e por Unidade Gestora, por fonte ou por categoria econômica. As despesas podem ser consultadas pela fase de execução orçamentária da despesa, ou seja, se deseja acessar as despesas empenhadas, liquidadas ou pagas no período e demais classificações conforme imagem:

Imagem 2–Consulta das despesas no Portal de Transparência do Governo do Estado

The image shows a web browser window with the URL transparencia.seplan.rn.gov.br/despesas.aspx. The page displays three side-by-side panels for consulting expenses:

- Gastos Diretos:**
 - Posição a ser consultada: Acumulado
 - Exercício a ser consultado: 2019
 - Mês a ser consultado: Abril
 - Fase de gastos a ser consultada: Pagamento
 - Radio buttons: Por Tipo de Despesa, Por Unidade Gestora/Gestão, Por Ação, Por Fonte, Por Favorecido
 - Fase de gastos a ser consultada: Diárias, Por Função
 - Consultar button
- Transferências de Recursos:**
 - Posição a ser consultada: Acumulado
 - Exercício a ser consultado: 2019
 - Mês a ser consultado: Abril
 - Fase de gastos a ser consultada: Pagamento
 - Radio buttons: Por Tipo de Despesa, Por Unidade Gestora/Gestão, Por Ação, Por Fonte, Por Favorecido
 - Fase de gastos a ser consultada: Diárias, Por Função
 - Consultar button
- Repasse aos Outros Poderes:**
 - Posição a ser consultada: Acumulado
 - Exercício a ser consultado: 2019
 - Mês a ser consultado: Abril
 - Fase de gastos a ser consultada: Pagamento
 - Radio buttons: Por Tipo de Despesa, Por Unidade Gestora/Gestão, Por Ação, Por Fonte, Por Favorecido
 - Fase de gastos a ser consultada: Diárias, Por Função
 - Consultar button

Buscando no portal também a informação das despesas acumuladas em dezembro de 2017 discriminadas pelo pagamento e por tipo de despesa, foram identificadas todas as despesas relativas a pessoal e encargos e dentre elas verificar o valor destinado a cobertura de pensionistas, despesas de exercícios anteriores, despesas decorrentes de decisão judicial e obrigações patronais.

Para as demais informações buscadas não foi possível encontrar a informação nem mesmo dentro de outra seção no site ou quaisquer esclarecimentos relativos a eles, registrando então o cumprimento de 76,9% dos itens que orientam a análise do “controle social”.

Quanto a avaliação da “interatividade e participação” foi encontrado o “Sistema Integrado de Informações ao Cidadão – E-SIC” dentro do portal de transparência, onde é possível solicitar informações por meio do site, pessoalmente, por telefone ou carta, assim como acompanhar a solicitação de informações e fazer reclamações. Também é disponibilizado na página oficial do ente acesso a página de informações em redes sociais.

Mesmo assim, é considerado baixo o estímulo à interatividade e participação, já que o portal não dispõe de fóruns de discussão, possibilidade de cadastramento de e-mail para receber informações e nenhum tipo de mapa interativo com dados e gastos por região administrativa.

4.1.2 Portal do Poder Legislativo

O acesso ao Portal de Transparência da Assembleia Legislativa do RN foi facilmente identificado pela busca na ferramenta de busca google e possui um visual moderno, com fácil localização dos itens principais. Apresenta os conteúdos mais procurados pelos usuários da informação como despesas e receitas públicas, contratos, servidores, Orçamento e LRF, além do portal de Lei de Acesso a Informação, Acesso a ouvidoria e o Sistema Integrado de Informações ao Cidadão - E-SIC, atendendo os seguintes itens:

Quadro 7 – Avaliação da Publicidade do Poder Legislativo

ITENS	Poder Legislativo
Acessibilidade e navegação	50,0%
Resultado do mecanismo de buscas	1
Link para o portal na página do governo	1
Mapa do site	0
Motor de busca próprio	0
Prestação de informações ao cidadão	25,0%
Informações sobre funcionamento do portal	0
Telefones para contato	0
Item perguntas frequentes	0
Informações atualizadas	1
Controle social sobre despesa com pessoal	53,8%
Despesa por Natureza (tipo)	1
Despesa com Pessoal total	1
Despesa com Ativos	1
Despesa com Inativos	0
Pensionistas	0

Terceirizados	0
Imposto de Renda Retido na Fonte	0
Despesa com pessoal de decisão judicial	1
Despesas de exercícios anteriores	1
Obrigações patronais	1
Recolhimento Previdência ao RPPS	0
Receita Corrente Líquida	0
Relatório de Gestão Fiscal	1
Interatividade e participação	50,0%
Fóruns para debate	0
Mapas interativos	0
Ferramenta de contato com o cidadão	0
Informações do portal em rede social	1
Possibilidade de receber informações por email	1
Disponibilidade de email para contato	0
Glossário	1
Espaço para denúncias e reclamações	1
TOTAL DO ATENDIMENTO DA PUBLICIDADE	44,7%

Considera-se que sua disposição inicial é por si só um mapa de acesso às informações, já que tem uma apresentação autoexplicativa e disponibiliza um glossário acerca de termos técnicos ou necessários para melhor compreensão da informação.

Imagem 3 – Portal de Transparência do Poder Legislativo do RN



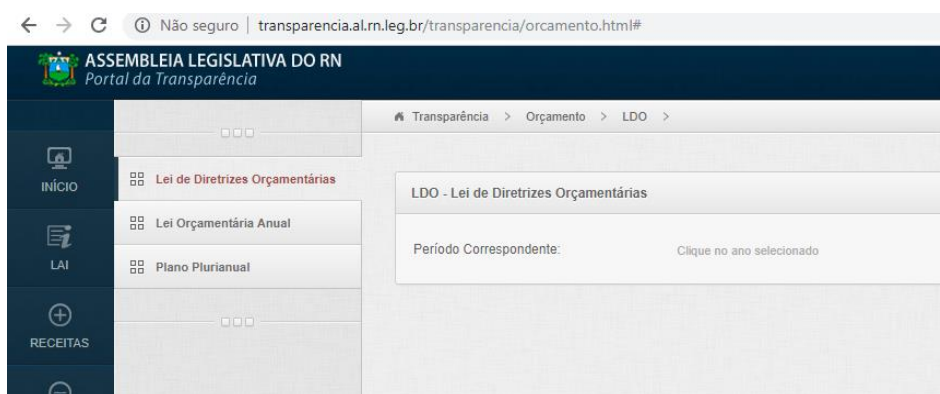
Por outro lado, percebe-se que a forma como o portal de transparência do Poder legislativo do RN está disposto traz algumas dificuldades na visualização das informações, já

que elas parecem limitadas ao exposto na tela inicial. As demais opções são tímidas, expostas nas extremidades da tela inicial e em tons escuros, que são: os projetos, o organograma, o glossário e o e-sic.

Também não possibilita ao cidadão a busca por informações específicas por meio da ferramenta de “busca” nem espaço para perguntas frequentes, possibilidades que ajudam no acesso à informação, reduzindo o tempo de busca e identificando informações que não são facilmente identificadas dentre a diversidade de dados disponíveis.

Apesar de inicialmente não ter sido observado indícios de desatualização, já que apresenta informações de despesa e receitas até o mês em que está sendo coletada a informação, disponibilizando inclusive consultas por gráficos dos últimos três anos e comparação por períodos, bem como as informações observadas referentes a LRF, contratos e servidores estão atualizadas, em relação às informações orçamentárias, verificou-se que a Lei Orçamentária disponível é de 2016 e que não está divulgada a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Imagem 4 – Acesso a informação Orçamentária no Portal de Transparência da ALRN



No entanto, não será considerado o efeito da desatualização dos instrumentos Orçamentários já que esses podem ser acessados no portal de transparência do poder executivo e consultado sem nenhum prejuízo a transparência dos dados.

Analisando o controle social sobre a despesa com pessoal nas informações divulgadas pela Assembleia Legislativa do RN foi identificado o Relatório de Gestão Fiscal referente ao anexo de despesa com pessoal e acessada as despesas por elemento de despesa. A partir da consulta às despesas foram identificadas informação da despesa total com pessoal, as obrigações patronais, despesas de exercícios anteriores e despesas decorrentes de decisão judicial.

As demais despesas buscadas como o valor do recolhimento do RPPS sobre a folha de pagamento, o Imposto de Renda Retido na Fonte, ou valor segregado do que corresponde a ativos, inativos, pensionistas ou existência de terceirizados não são divulgadas segregadas da despesa total com pessoal, nem mesmo em planilhas de informações complementares, conduzindo ao baixo nível de publicidade de apenas 53,8%.

Ainda nesse grupo, cabe comentar a ausência de informação sobre a Receita Corrente Líquida, mesmo que seja do conhecimento do usuário que a Receita Corrente Líquida é calculada no Relatório Resumido de Execução Orçamentária divulgado no portal de transparência do poder executivo do Estado, caberia a evidenciação dessa informação e explicação da sua origem dentro do portal, já que ela é utilizada na elaboração do Relatório de Gestão Fiscal divulgado pela Assembleia Legislativa.

Acerca da interatividade e participação social só foi possível observar a resposta positiva para a presença de glossário, espaço para reclamações e denúncias, considerando que a ouvidoria é o canal adequado para esta atividade, possibilidade de receber informações por email, já que pode ser feita a solicitação virtualmente através do site informando email para receber a resposta e acesso de informações por redes sociais.

A ausência dos demais parâmetros de análise como fóruns para debates, enquetes, além do contato por e-mail e pelas redes sociais, bem como espaço dúvidas e aquisição de informações, distancia o cidadão da gestão pública e inviabiliza a discussão e concretização de ações a partir da participação social.

4.1.3 Portal do Tribunal de Contas

A partir da busca pelo portal de Transparência do TCE/RN no site de buscas google foi rapidamente encontrado o Portal de Transparência desse Órgão. Foi possível identificar a presença dos seguintes itens para avaliação da publicidade:

Quadro 8 – Avaliação da Publicidade do Tribunal de Contas

ITENS	Tribunal de Contas
Acessibilidade e navegação	50,0%
Resultado do mecanismo de buscas	1
Link para o portal na página do governo	1
Mapa do site	0
Motor de busca próprio	0

Prestação de informações ao cidadão	50,0%
Informações sobre funcionamento do portal	0
Telefones para contato	1
Item perguntas frequentes	0
Informações atualizadas	1
Controle social sobre despesa com pessoal	53,8%
Despesa por Natureza (tipo)	1
Despesa com Pessoal total	1
Despesa com Ativos	1
Despesa com Inativos	0
Pensionistas	0
Terceirizados	0
Imposto de Renda Retido na Fonte	0
Despesa com pessoal de decisão judicial	1
Despesas de exercícios anteriores	1
Obrigações patronais	1
Recolhimento Previdência ao RPPS	0
Receita Corrente Líquida	0
Relatório de Gestão Fiscal	1
Interatividade e participação	62,5%
Fóruns para debate	0
Mapas interativos	0
Ferramenta de contato com o cidadão	0
Informações do portal em rede social	1
Possibilidade de receber informações por email	1
Disponibilidade de email para contato	1
Glossário	1
Espaço para denúncias e reclamações	1
TOTAL DO ATENDIMENTO DA PUBLICIDADE	54,1%

O site divulga uma apresentação do Portal de Transparência do TCE, no entanto, diz respeito a contextualização e relevância da existência do portal e não uma informação de onde os dados são coletados, com que frequência são atualizados ou mesmo orientações para navegar e acessar as informações disponíveis.

Além de não ter sido identificado o mapa do site, nem informações sobre o funcionamento do site, também não pôde concluir que existe motor de busca, já que mesmo o site apresentando espaço para a busca “faça aqui sua busca”, esta não apresentou resultados dentro do esperado. Dessa forma, ressalta-se o prejuízo à acessibilidade e navegação da informação, pois a presença de um dos elementos descritos acima é essencial para que o usuário visualize o conteúdo das áreas principais e suas subseções.

O portal de Transparência é organizado em abas com cada um dos conteúdos divulgados, como: contratos, licitação, Receitas, Despesas, Cargos e Salários, Demonstrativos Contábeis Fiscais, Acesso a Informação e Dados Abertos (ver imagem 5).

Imagem 5 – Portal de Transparência do Tribunal de Contas do RN



As informações se revelam atualizadas inicialmente já que ao acessar cada seção percebe-se que é possível visualizar gastos com servidores públicos, receitas, despesas e contratos até o mês da consulta.

Passando a analisar as informações relacionadas a despesa com pessoal disponíveis para consulta pelo cidadão, é possível concluir que o Tribunal de Contas/RN divulga as despesas por elemento de despesa por mês ou acumulada, a qual pode ser exportado para visualização em Excel, PDF, HTML ou CSV. Também divulga o Relatório de Gestão Fiscal, mas não evidencia a Receita Corrente Líquida em outro local, a não ser a declaração do valor no próprio demonstrativo de despesa com pessoal do RGF.

Nesse quesito, o TCE/RN apresentou as mesmas informações e as mesmas ausências de dados que a Assembleia Legislativa, resultando, no nível de “controle social” de 53,8%,

sendo que poderiam melhorar esse percentual passando a disponibilizar ao cidadão tabelas detalhadas na composição da folha de pagamento, já que mesmo que os órgãos não tenham previsão orçamentária nem execute despesas com inativos e pensionista, estas despesas são originadas no órgão, que tem conhecimento da informação e não fornecem aos usuários da contabilidade pública.

Esse é um aspecto que compromete a transparência e eficiência do controle social, pela assimetria da informação, já que é limitado àqueles terem acesso a informações determinantes a compreensão dos dados declarados em demais demonstrativos contábeis e fiscais.

Em relação a disponibilização de contatos no Portal de Transparência para solicitar informações ou realizar denúncias, o site apresenta a ouvidoria que pode ser acionada por telefone, email, eletronicamente no site ou presencialmente, divulgando seus contatos. Mas não foi criada nenhuma página de respostas para perguntas frequentes, fóruns para debate, ferramenta de contato com o cidadão nem mapas interativos, levando o TCE/RN a nota de 62,5% no quesito interação e participação.

4.1.4 Portal do Poder Judiciário

Ao buscar a página de acesso ao portal de transparência do Tribunal de justiça do RN no google, esse não é apresentado imediatamente no site. O que aparece é o site do Tribunal de Justiça e do Governo do Estado, conforme imagem:

Imagem 6 – Busca ao Portal de Transparência do Poder Judiciário do RN



No entanto, tanto no site do Governo do Estado quanto no do próprio Tribunal de Justiça é facilmente identificado o link que direciona ao portal de transparência do Tribunal de Justiça do RN. No portal de transparência foi possível observar os seguintes itens relacionadas a publicidade da informação:

Quadro 9 – Avaliação da Publicidade do Poder Judiciário

ITENS	Poder Judiciário
Acessibilidade e navegação	50,0%
Resultado do mecanismo de buscas	0
Link para o portal na página do governo	1
Mapa do site	1
Motor de busca próprio	0
Prestação de informações ao cidadão	25,0%
Informações sobre funcionamento do portal	0
Telefones para contato	0
Item perguntas frequentes	0
Informações atualizadas	1
Controle social sobre despesa com pessoal	61,5%
Despesa por Natureza (tipo)	1
Despesa com Pessoal total	1
Despesa com Ativos	1
Despesa com Inativos	0
Pensionistas	0
Terceirizados	0
Imposto de Renda Retido na Fonte	0
Despesa com pessoal de decisão judicial	1
Despesas de exercícios anteriores	1
Obrigações patronais	1
Recolhimento Previdência ao RPPS	0
Receita Corrente Líquida	1
Relatório de Gestão Fiscal	1
Interatividade e participação	25,0%
Fóruns para debate	0
Mapas interativos	0
Ferramenta de contato com o cidadão	0
Informações do portal em rede social	1
Possibilidade de receber informações por email	0
Disponibilidade de email para contato	0
Glossário	1
Espaço para denúncias e reclamações	0
TOTAL DO ATENDIMENTO DA PUBLICIDADE	40,4%

Ao acessar o portal de transparência verifica-se a opção de “como usar” que mostra resumidamente quais informações estão disponibilizadas em cada seção de conteúdo, podendo ser considerada como um mapa do site. Também é disponibilizado ao cidadão um glossário com definições e diferenças que contribuem à melhor compreensão dos dados divulgados.

Imagem 7 – Portal de Transparência do Poder Judiciário do RN

Estão disponíveis no portal de transparência informações como receitas, despesas, relatório de gestão fiscal e despesas com fornecedores (ver imagem 7). É notório que aqui não estão disponíveis informações como licitação, contratos, convênios, como pôde se observar nos outros órgãos. No entanto, como a proposta metodológica do trabalho mede o controle social a partir da análise da transparência da despesa com pessoal, esse item não influenciou na determinação da publicidade do Tribunal de Justiça quando comparado aos demais órgãos.

Ademais, os dados parecem atualizados já que ao acessar cada um dos conteúdos apresentados é oportunizado ao usuário acessar dados do mês em andamento a consulta, como no caso da receita e despesa, ou do último período, como o último bimestre encerrado no caso dos demonstrativos fiscais e das leis referentes ao orçamento vigentes (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual e Quadro de Detalhamento da Despesa).

Sobre a publicidade das informações necessárias para contribuir com o controle social da despesa com pessoal do Tribunal de Justiça bem como do Estado de forma consolidada, o

poder judiciário se mostrou mediano com 61,5% de respostas positivas a perguntas quanto a divulgação dos dados.

O Tribunal deveria divulgar tabelas auxiliares à informação da despesa com pessoal acerca dos valores despesa total com pessoal que dizem respeito a despesa com ativos, IRRF, recolhimentos previdenciários, bem como informar o valor de inativos e pensionistas do órgão e a existência de terceirizados.

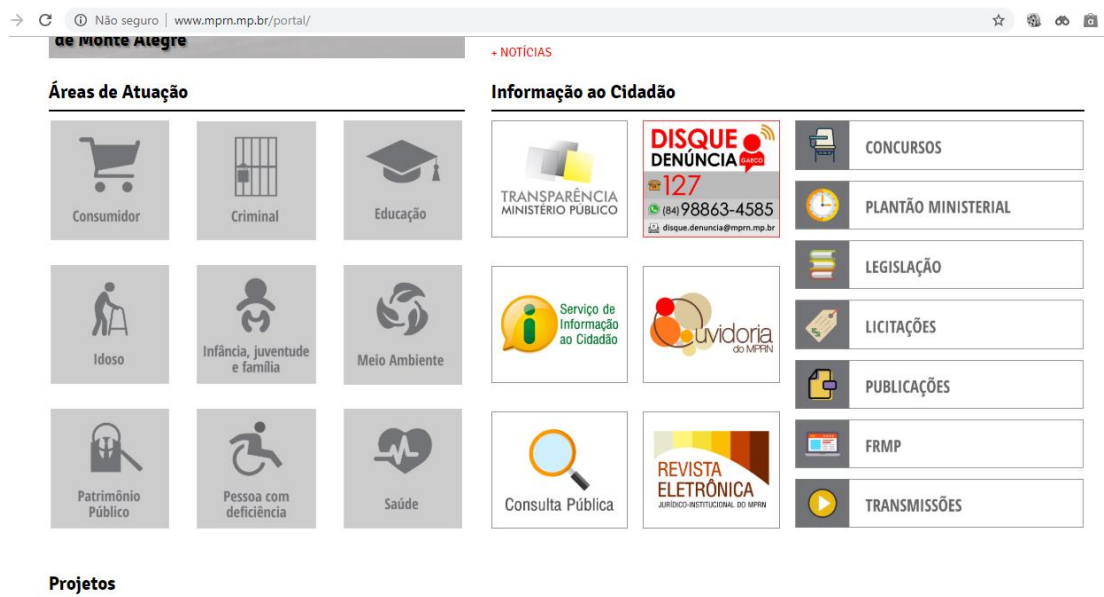
Analisando os demais critérios de avaliação da publicidade das contas públicas, observa-se que o Tribunal de Justiça obteve o menor índice de interatividade e participação, sendo que cumpriu apenas dois critérios dentre os oito analisados, que foi a apresentação de glossário e página de informações em redes sociais oficial. Portanto, concluiu que não houve o menor esforço do órgão em elaborar um portal de transparência com mais oportunidades do cidadão exercer seu direito de acesso a informação.

Medidas simples como a divulgação de contato, espaço para reclamações e denúncias, possibilidade de o usuário solicitar informações por meio eletrônico e recebe-los por meio de email, aumentariam sua interação com a sociedade e proporcionariam maior transparência e controle social de suas contas.

4.1.5 Portal do Ministério Público

Assim como ocorrido com o portal de transparência do poder judiciário do RN, ao buscar no google pelo termo “portal de transparência Ministério Público RN” não foi indicado o site entre as primeiras opções, mas ao acessar qualquer das notícias apresentadas temos acesso ao site oficial do órgão que disponibiliza um banner para acesso rápido ao portal, assim como serviço de informação ao cidadão e ouvidoria.

Imagem 8– Acesso ao Portal de Transparência do Ministério Público do RN



O Portal de Transparência divulga diversas informações que permitem inferir que o site fornece informações mais completas que os portais analisados dos demais órgãos do Estado, conforme avaliação da publicidade demonstrada no quadro a seguir:

Quadro 10 – Avaliação da Publicidade do Ministério Público

ITENS	Ministério Público
Acessibilidade e navegação	25,0%
Resultado do mecanismo de buscas	0
Link para o portal na página do governo	1
Mapa do site	0
Motor de busca próprio	0
Prestação de informações ao cidadão	50,0%
Informações sobre funcionamento do portal	0
Telefones para contato	1
Item perguntas frequentes	0
Informações atualizadas	1
Controle social sobre despesa com pessoal	69,2%
Despesa por Natureza (tipo)	1
Despesa com Pessoal total	1
Despesa com Ativos	1
Despesa com Inativos	0
Pensionistas	0
Terceirizados	0
Imposto de Renda Retido na Fonte	0
Despesa com pessoal de decisão judicial	1

Despesas de exercícios anteriores	1
Obrigações patronais	1
Recolhimento Previdência ao RPPS	1
Receita Corrente Líquida	1
Relatório de Gestão Fiscal	1
Interatividade e participação	50,0%
Fóruns para debate	0
Mapas interativos	0
Ferramenta de contato com o cidadão	0
Informações do portal em rede social	0
Possibilidade de receber informações por email	1
Disponibilidade de email para contato	1
Glossário	1
Espaço para denúncias e reclamações	1
TOTAL DO ATENDIMENTO DA PUBLICIDADE	48,6%

Acessando uma das abas disponíveis para consulta, por exemplo: “execução orçamentária e financeira” é nítido que algumas informações estão mais visíveis, como é o caso da despesa específica de despesas com cartão corporativo e suprimento de fundos, diárias e passagens e repasses previdenciários. Assim como, na relação de licitações ou contratos, são disponibilizados a lista em sua integralidade, sem ser necessário o conhecimento prévio do cidadão do CNPJ, vigência ou nome do favorecido para efetuar buscas (ver imagem 9).

Imagem9– Aba de execução Orçamentária no Portal de Transparência do MPRN



Ademais, em cada um dos conteúdos é disponibilizado a escolha do ano e acesso a documentos, os quais podem ser inclusive baixados em planilhas de excel, o que facilita e auxilia na análise futura desses dados. As informações foram apresentadas atualizadas, disponíveis até o mês da consulta realizada no site.

Outro ponto positivo do portal de transparência do Ministério Público do RN é que fornece o contato de todas as promotorias com o nome dos responsáveis e email funcional para contato. Além disso, tem espaço de formulário eletrônico para solicitação de informação, permitindo o recebimento de informações por email e acompanhamento do pedido.

Mesmo diante da percepção positiva do portal, o mesmo não apresenta mapa do site, informações sobre funcionamento do site, motor de busca no portal nem link de consulta rápida a perguntas frequentes. Para auxiliar na melhor compreensão dos termos utilizados é divulgado apenas o glossário.

Passando a analisar mais a fundo as informações referentes as contas públicas divulgadas, percebe-se que quanto aos dados determinantes na definição do limite de despesa com pessoal da LRF, o órgão apresenta, além das mesmas despesas disponíveis nos portais de transparência dos órgãos do Estado do RN, como despesa total com pessoal, despesa por natureza, despesas de exercícios anteriores, despesas decorrentes de decisão judicial, obrigações patronais e RGF, traz a informação de onde foi retirado o valor da RCL em notas explicativas ao demonstrativo de despesa com pessoal e disponibiliza consulta aos valores referentes aos repasses previdenciários, que não foi observado em nenhum dos outros poderes.

Essas duas informações a mais levaram o MPRN a segunda melhor avaliação na transparência publicidade para o controle social, de 69,2%, ficando atrás apenas do poder executivo. O MP não divulgou informações que evidenciem o valor da despesa com pessoal de forma segregada em ativos, inativos, pensionistas e acerca da existência de terceirizados, que melhoraria seu percentual para mais de 90%.

Por fim, acerca da interatividade não disponibiliza fóruns para debate, não há espaço para cadastramento de e-mail para recebimento de informações nem ferramenta de contato com o cidadão, ações simples que aproximariam o cidadão da administração pública e melhorariam o controle social das contas públicas.

4.2 Avaliação da Compreensibilidade

A qualidade das informações divulgadas nos sites é essencial para a compreensão do cidadão. Nesse sentido, foram analisados os Relatórios de Gestão Fiscal divulgados nos Portais de Transparência sob quatro critérios indispensáveis para auxiliar a compreensão da informação divulgada, que foram: se as informações são claras e objetivas, se possuem notas explicativas, se são fornecidos gráficos ou quadros e se é possível exportar as informações.

Essa dimensão relaciona-se à apresentação visual, incluindo a formatação das informações (demonstrativos, relatórios etc), e ao uso da linguagem. Busca-se idealmente a simplicidade, a linguagem acessível e orientada ao perfil dos usuários, no sentido de aumentar o entendimento das informações.

4.2.1 Poder Executivo do RN

Analisando o portal de transparência do Governo do Estado do RN referente ao 3º quadrimestre de 2015, identifica-se a disponibilização dos RGFs no formato de sua publicação, não sendo permitida a exportação dos dados para programas que trabalhem esses dados. Também não foram disponibilizadas informações complementares que contribuam com a compreensão das informações do RGF.

Na página de acesso aos demonstrativos fiscais é possível consultar dois RGFs divulgados em 16/02/2016 com percentuais de aplicação de despesa com pessoal diferentes e constando em Notas explicativas que um é “de acordo decisão STN” e o outro “de acordo Decisão 599/2001-TCE”.

Tendo em vista que a decisão mencionada na Nota Explicativa diz respeito ao tratamento dado a despesa com inativos na apuração da despesa com pessoal dos órgãos, buscando observar o efeito dessa decisão, conforme evidenciado na nota explicativa, não foi possível perceber qualquer diferença nos valores de despesa com inativos, nem na despesa bruta nem na exclusão.

O único valor que foi alterado de um demonstrativo para o outro foi a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte da despesa com pessoal, que segue determinação de uma outra decisão do TCE/RN, a decisão n 720/2007-TCE/RN.

Imagem 10– RGF do Executivo conforme STN do 3º quadrimestre de 2015

ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE		
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL		
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL		
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
PODER EXECUTIVO		
3º QUADRIMESTRE 2015		
RGF - ANEXO I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")		RS 1,00
DESPESA COM PESSOAL	DEZEMBRO 2015	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	5.232.313.937,79	57.096.323,12
Pessoal Ativo	3.478.551.906,23	51.675.888,72
Pessoal Inativo e Pensionistas	1.753.762.031,56	5.420.434,40
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. 18, § 1º da LRF)	0,00	0,00
(-) Despesas não Computadas (art. 19, § 1º da LRF) (II)	1.073.165.804,79	15.295.718,00
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	71.025.568,44	12.541.873,98
Despesas de Exercícios Anteriores	2.034.729,06	2.753.844,02
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	1.000.105.507,29	
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)	0,00	0,00
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	4.159.148.133,00	41.800.605,12
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (IIIa + IIIb)		4.200.948.738,12
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL		
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)		7.996.956.928,75
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = [(IV / V) x 100]		52,53
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 49,00%		3.918.508.895,09
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 46,55%		3.722.583.450,33
PONTE: SIAP SEPLAN		
De acordo Decisão STN		
Dados Provisórios, Sujeito a Republicação.		

Natal, 29 de janeiro de 2016.

Imagem11–RGF do Executivo conforme TCE no 3º quadrimestre de 2015

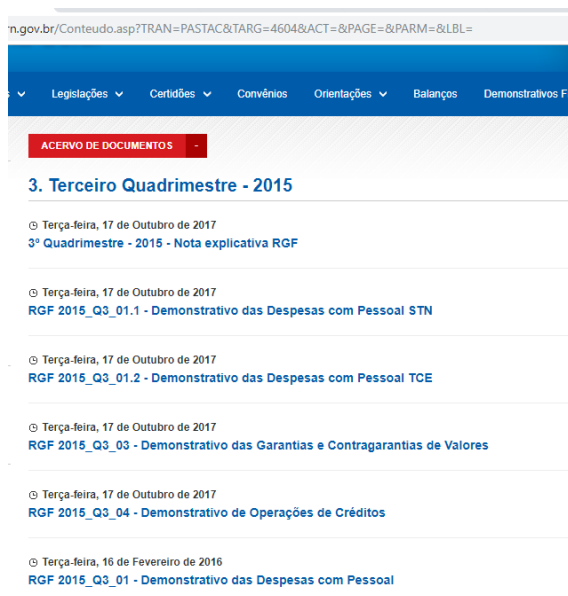
ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE		
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL		
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL		
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
PODER EXECUTIVO		
3º QUADRIMESTRE 2015		
RGF - ANEXO I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")		RS 1,00
DESPESA COM PESSOAL	DEZEMBRO 2015	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	5.232.313.937,79	57.096.323,12
Pessoal Ativo	3.478.551.906,23	51.675.888,72
Pessoal Inativo e Pensionistas	1.753.762.031,56	5.420.434,40
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. 18, § 1º da LRF)	0,00	0,00
(-) Despesas não Computadas (art. 19, § 1º da LRF) (II)	1.396.507.544,22	15.295.718,00
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	71.025.568,44	12.541.873,98
Despesas de Exercícios Anteriores	2.034.729,06	2.753.844,02
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	1.000.105.507,29	0,00
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)	0,00	0,00
RRF	323.341.739,43	
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	3.835.806.393,57	41.800.605,12
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (IIIa + IIIb)		3.877.606.998,69
APURACÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL		
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)		7.518.634.655,35
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = [(IV / V) x 100]		51,57
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 49,00%		3.684.130.981,12
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 46,55%		3.499.924.432,07
FONTE: SIAF SEPLAN		
De acordo Decisão TCE		
De acordo Decisão 688/201 TCE		
Dados Provisórios, Sujeito a Republicação.		

Natal, 29 de janeiro de 2016.

Dessa forma, é evidente o prejuízo da compreensibilidade da informação disponibilizada ao usuário, por não utilizar uma linguagem objetiva, que explique ao cidadão a razão da diferença do limite apurado, nem sua fundamentação.

Além disso, observa-se que esse demonstrativo foi republicado mais de 1 ano e meio depois, em 17/10/2017:

Imagem 12– Consulta no Portal de Transparência do Governo do Estado dos Relatórios Fiscais publicados no 3º quadrimestre de 2015



No entanto, não houve qualquer mudança nos valores de despesa com pessoal, da Receita Corrente Líquida, dos limites de despesa com pessoal atingido, nem das notas explicativas. O que houve, foi que foi inserido arquivo em separado de Notas explicativas referente ao RGF do 3º quadrimestre de 2015, onde é ressaltada a preocupação em examinar a despesa com pessoal fazendo um breve comparativo com as despesas com pessoal de 2014.

Nesse sentido discorre sobre as medidas adotadas pelo Estado que proporcionaram uma redução de 20 milhões de despesa com pessoal entre 2014 e 2015, ao passo que ressaltam os efeitos da decisão 599/2001-TCE/RN sobre as despesas com pessoal do Poder Executivo:

Observando-se os Relatórios de Gestão Fiscal editados pela Assembléia Legislativa, pelo Tribunal de Justiça, pelo Ministério Público e pelo Tribunal de Contas do Estado, verifica-se, em todos eles, a utilização dos citados Parecer e Decisão, caso contrário, todos estes estariam descumprindo os limites legais previstos para cada Poder ou Órgão - art. 20, inciso II, LRF -, ou, ao menos, o prudencial (Tribunal de Justiça).

Forçoso é concluir que – em conformidade com a decisão 599/2001 do Egrégio Plenário da Corte Estadual de Contas - o Poder Executivo não teria superado o limite legal nem o limite prudencial ao longo do período (p. 3 da Nota Explicativa).

Pelas notas explicativas, é evidente a relevância do conhecimento dos efeitos reais da decisão n 599/2001 sobre a determinação do limite fiscal estabelecido na LRF. Sendo que não foi possível, conforme a citação da p.3 da Nota Explicativa, compreender a que diz respeito a

real diferença de 52,53% para 51,57% do percentual atingido no período a partir dos demonstrativos publicados.

Em 2016, acontece comportamento semelhante ao de 2015, pois as informações são divulgadas no formato da sua publicação, não sendo permitido exportar os dados, há apuração de dois demonstrativos para o mesmo período sobre a justificativa em notas explicativas de que uma situação considera a decisão da STN e que a outra segue a decisão n 599/2001 do TCE/RN, e houve republicação do RGF em 09 de agosto de 2017.

No entanto, a republicação nesse exercício trouxe modificação nos valores de todos os elementos que compõem a despesa com pessoal e alterou inclusive a RCL, sem apresentar qualquer razão para tal fato. Mesmo que o percentual de aplicação em despesa com pessoal tenha sofrido pouco diferença, tendo inclusive caído, o fato sugere que o RGF anteriormente apresentado não correspondia a realidade orçamentária, financeira e fiscal do poder Executivo, prejudicando entre outras coisas a objetividade e clareza da informação.

Imagem 13–RGF do Executivo do 3º quadrimestre de 2016 inicial



Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Relatório de Gestão Fiscal
Demonstrativo Sintético - Despesa com Pessoal
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
PODER EXECUTIVO
Exercício 2016 - Situação 1
3º QUADRIMESTRE

LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo I	R\$ 1,00	
	DESPESA LIQUIDADADA EXECUTIVO	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
DESPESA COM PESSOAL		
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	5.679.149.125,12	133.680.705,87
Pessoal Ativo	3.631.515.011,26	24.516.835,37
Pessoal Inativo e Pensionistas	2.044.797.604,42	108.163.870,50
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. 18, § 1º da LRF)	2.836.509,44	1.000.000,00
Despesas com Pessoal a Regularizar - Inativos	0,00	0,00
(-) Despesas não Computadas (art. 19, § 1º da LRF) (II)	1.159.196.983,92	2.680.023,14
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	79.983.249,27	1.368.724,17
Despesas de Exercícios Anteriores	16.760.241,80	1.311.298,97
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	1.062.453.492,85	0,00
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)	0,00	0,00
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (III) = (I - II)	4.519.952.141,20	131.000.682,73
RECEITA CORRENTE LIQUIDA - RCL (IV)	8.605.684.473,71	
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP sobre a RCL (V) = [(III / IV) x 100]	54,05	
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 49,00%	4.216.785.392,12	
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 46,55%	4.005.946.122,51	

Natal, 30 de janeiro de 2017.

Imagem 14–RGF do executivo do 3º quadrimestre de 2016 retificado



Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Relatório de Gestão Fiscal
Demonstrativo Sintético - Despesa com Pessoal
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
PODER EXECUTIVO
Exercício 2016 - Situação 1
3º QUADRIMESTRE

LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo I

R\$ 1.00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADADA EXECUTIVO	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	5.777.005.805,04	13.881.762,37
Pessoal Ativo	3.608.063.867,82	12.881.762,37
Pessoal Inativo e Pensionistas	1.962.988.691,68	0,00
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. 18, § 1º da LRF)	2.836.509,44	1.000.000,00
Despesas com Pessoal a Regularizar - Pessoal Ativo	7.314.917,28	0,00
Despesas com Pessoal a Regularizar - Pessoal Inativo	11.712.529,47	0,00
Despesas com Pessoal não Empenhadas por Insuficiência Orçamentária	184.089.289,35	0,00
(-) Despesas não Computadas (art. 19, § 1º da LRF) (II)	1.142.955.822,43	608.118,45
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	79.983.249,27	547.656,04
Despesas de Exercícios Anteriores	16.809.939,50	60.462,41
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	1.046.162.633,66	0,00
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)	0,00	0,00
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (III) = (I - II)	4.634.049.982,61	13.273.643,92
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)	8.611.240.172,02	
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP sobre a RCL (V) = [(III / IV) x 100]	53,97	
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 49,00%	4.219.507.684,29	
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 46,55%	4.008.532.300,08	

Natal, 04 de agosto de 2017.

Também houve prejuízo na compreensibilidade das notas explicativas ao declarar que a diferença de metodologias na elaboração dos RGFs estava no fato de um demonstrativo atender as orientações da STN e a outra a decisão nº 599/2001, quando na verdade não houve mudança de valor referente a despesa com inativos. Mesmo equívoco observado nos demonstrativos do 3º quadrimestre de 2015 do ente.

Já no RGF do 3º quadrimestre de 2017 foi possível observar uma melhoria na compreensibilidade da informação no demonstrativo de despesa com pessoal do RGF, pois foi divulgado apenas um demonstrativo com Notas Explicativas esclarecendo a fundamentação da metodologia aplicada para apuração do cumprimento do limite de despesa com pessoal estabelecido na LRF.

Imagem 15– Nota Explicativa do RGF do Executivo do 3º quadrimestre de 2017 inicial

Notas Explicativas

1. IRRF deduzido da Receita Corrente Líquida de acordo com a Decisão nº 720/2007 - TCE/RN, de 29.06.2007, publicado em 06.07.2007.
2. Inativos e Pensionistas de acordo com o Parecer nº 189/TC CJ-TCE/RN, de 27.06.2001, conforme Decisão nº 599/2001-TCE/RN.
3. Dados provisórios.
4. Demonstrativo sujeito a retificação da metodologia de cálculo, após julgamento dos embargos de declaração interposto no Processo nº 013764/2017-TCE/RN.

Natal/RN, 29 de janeiro de 2018.

No entanto, é nítido ao usuário da informação que apesar de informado em Notas Explicativas o cumprimento por parte do poder executivo da decisão nº 599/2001-TCE/RN isso não foi feito, pois todo o valor de despesa com inativos foi excluído da despesa com pessoal líquida.

Essa foi uma das razões que ensejaram nas republicações de 31/07/2018 e 18/10/2018. Nas republicações foram apresentadas Notas Explicativas acerca da origem dos valores e fundamentação do procedimento que resultaram no aumento do limite de despesa com pessoal de 41,23% na primeira publicação para 62,35% na última publicação, conforme RGF do 3º quadrimestre divulgado em 18 de outubro de 2018 no portal de transparência:

Imagem 16–RGF do Executivo do 3º quadrimestre de 2017 retificado



Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Relatório de Gestão Fiscal
Demonstrativo Sintético - Despesa com Pessoal
Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social
PODER EXECUTIVO
Exercício 2017
3º QUADRIMESTRE

LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo I	R\$ 1,00	
DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADA EXECUTIVO	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	6.856.899.233,46	221.192.060,07
Pessoal Ativo	3.654.579.948,80	65.833.032,29
Pessoal Inativo e Pensionistas (1)	2.463.065.562,73	148.406.650,35
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. 18, § 1º da LRF) (2)	89.274.003,24	6.952.377,43
Despesas com Pessoal não Empenhadas por Insuficiência Orçamentária (3)	649.979.718,69	0,00
(-) Despesas não Computadas (art. 19, § 1º da LRF) (II)	1.685.273.845,26	54.791.829,23
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	125.056.158,88	1.551.180,45
Despesas de Exercícios Anteriores (3)	183.699.224,50	12.460.157,60
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados (4)	1.006.777.301,88	40.780.491,18
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)	0,00	0,00
IRRF - Decisão TCE (5)	369.741.160,00	0,00
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (III) = (I - II)	5.171.625.388,20	166.400.230,84
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV) (6)	8.561.334.811,89	
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP sobre a RCL (V) = [(III / IV) x 100]	62,35	
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 49%	4.195.054.057,83	
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 46,55%	3.985.301.354,93	

Notas Explicativas

- Na linha "Despesas com Inativos e Pensionistas" foi deduzido o valor de R\$ 531.850.621,83 relativo aos Pensionistas, e o valor de R\$ 76.891.341,93 referente a Contribuição Patronal dos mesmo. Estes valores não estão inclusos nas deduções. Exclusão conforme Parecer nº 189/TC CJ-TCE/RN, de 27.06/2001, e Decisão nº 599/2001-TCE/RN.
- Acrescido na linha das "Outras Despesa de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização", o valor total de R\$ 85.549.081,40, referente a despesa liquidada e a inscrita em Restos a Pagar não Processado, pertinentes a contratação de mão-de-obra para os plantões médicos.
- Na linha "Despesas de Exercícios Anteriores", do montante de R\$ 196.654.179,87, tiveram a dedução do valor de R\$ 183.699.224,50, mesmo estando dentro do período de apuração por estarem contabilizadas na despesa bruta, informadas na linha "Despesas com Pessoal não Empenhadas por Insuficiência Orçamentária", para fins de apuração no período com o objetivo de evitar a duplicidade de contabilização. Bem como o montante de R\$ 141.411,77 custeados com os recursos vinculados do RPPS.
- Inativos deduzidos até o limite das despesas custeadas com os recursos vinculados, de acordo com o manual MDF/STN
- O Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF no montante de R\$ 506.784.307,50 foi deduzido os valores relativos aos Poderes no total de R\$ 137.079.434,94.
- Receita Corrente Líquida calculada de acordo com a Decisão nº 720 - TCE, de 29/06/2007, publicada em 06/07/2007. RCL de acordo com o MDF/STN. R\$ 9.068.119.119,39, valor total do IRRF deduzido R\$ 506.784.307,50, valor da RCL de acordo com a Decisão do TCE R\$ 8.561.334.811,89.

Natal/RN, 10 de outubro de 2018.

Dessa forma, conclui-se pela existência de Notas Explicativas no período de 2017 para o poder executivo. Porém, estas não são suficientes para tornar a informação objetiva e clara

ao cidadão, já que existe posicionamentos diferentes na federação sem a devida evidenciação e divulgação das informações pertinentes, conforme apurado no item 4.1.1, para a concreta compreensão por parte do cidadão.

4.2.2 Poder Legislativo do RN

Analizando os RGFs extraídos do portal de transparência da Assembleia Legislativa do RN nos 3º quadrimestres de cada exercício em análise (2015, 2016 e 2017), observou-se que tanto em 2015 como em 2017 foram divulgados dois relatórios fiscais comprovando percentuais de despesa com pessoal distintos. Cada um deles apresenta em nota explicativa uma única informação de que um é elaborado “de acordo com TCE” e o outro “de acordo com STN”.

Percebe-se que as Notas Explicativas não atendem a necessidade do cidadão no auxílio a compreensão da informação divulgada. A mera indicação de que o relatório foi elaborado seguindo as orientações de um órgão restringe a objetividade e clareza da informação, já que exige esforço do usuário além de um conhecimento prévio técnico, mas que o mesmo analise e compare informações para entender seus efeitos.

Ainda mais porque, no RGF que informa ter sido elaborado seguindo os padrões da STN, o órgão exclui todo o valor de despesa com inativos da despesa com pessoal líquida, eliminando seus efeitos independente de ter as informações de contribuição previdenciária separadas e ter comprovado o superávit previdenciário deste órgão, ou seja, que a assembleia legislativa teve um repasse de contribuição maior ao IPERN do que a despesa que esse órgão gerou a título de despesa com inativos e pensionistas.

Imagem 17–RGF da Assembléia Legislativa do 3º quadrimestre de 2017 retificado

ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA * RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL 3º QUADRIMESTRE 2015		
RGF - ANEXO I (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")		R\$ 1,00
DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS	
	LIQUIDADAS	INSCRITAS EM RP NÃO PROCESSADOS
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	232.535.894,48	1.957.981,16
Pessoal Ativo	198.349.984,51	1.957.981,16
Pessoal Inativo e Pensionistas	34.185.909,97	0,00
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. II, § 1º da LRF)	0,00	0,00
(-) Despesas não computadas (art. II, § 1º da LRF) (II)	36.727.188,05	1.918.171,79
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	51.727,94	0,00
Despesas de Exercícios Anteriores	2.489.550,14	1.918.171,79
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	34.185.909,97	0,00
Contornoção Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)	0,00	0,00
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	195.808.706,43	39.809,37
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (IIIa + IIb)	195.848.515,80	
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL		VALOR
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)		7.996.956.928,75
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = [(IV / V) x 100]		2,45
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 2,38%		190.327.574,90
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 2,26%		180.811.196,16
LIMITE DE ALERTA (§ 1º, II, art. 59 da LRF) - 2,14%		171.294.817,41
FONTE: S OFC ASSEMBLÉIA E SIAF SEPLAN		
De acordo decisão STN		
* Inclui Fundação Djalma Maranhão		

Sobre os demonstrativos de despesa com pessoal no 3º quadrimestre de 2016, conforme constatado no item 4.1.2 deste trabalho, não está disponível no portal de transparência e por isso considera também não atendido nenhum dos itens de avaliação da compreensibilidade.

Ressalta-se que em nenhum dos exercícios foi disponibilizada a opção de baixar os arquivos em outro formato que não o de PDF da publicação do RGF, que inclusive apresenta informações embaçadas que dificultam a leitura, conforme imagem 17.

Por fim, quanto a apresentação de gráficos ou quadros explicativos ao cidadão da informação de despesa com pessoal, verificou-se que o órgão disponibiliza a consulta das despesas por gráfico a partir de 2017, demonstrando a realização e crescimento da despesa. No entanto, não evidencia as despesas segregadas por natureza, permitindo concluir que não existem gráficos ou quadros auxiliares a compreensão da despesa com pessoal.

4.2.3 Tribunal de Contas do RN

No portal de transparência do Tribunal de Contas estão disponíveis os Relatórios de Gestão Fiscal apenas no formato de PDF, razão pela qual os dados só podem ser visualizados, mas não permite trabalhar os dados, o que poderia facilitar a compreensibilidade da informação. Assim como não foram divulgados gráficos ou quadros elucidativos da despesa com pessoal.

Também foi possível concluir que em nenhum dos 3º quadrimestres de 2015, 2016 e 2017 apresentaram Notas Explicativas, as quais, segundo disposições do MCASP, facilitam a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários, devendo ser claras, sintéticas e objetivas (STN, 2018).

As Notas Explicativas tornam-se ainda mais imprescindíveis para a correta compreensão da informação quando há diferentes maneiras legalmente autorizada para a apresentação de uma mesma informação. Como é o caso do demonstrativo de despesa com pessoal do RGF, que pode ser elaborado seguindo o entendimento da STN ou do TCE.

Nesse sentido, o RGF do TCE/RN divulgado no portal de transparência do próprio órgão está diferente da informação divulgada pelos outros poderes e ainda não esclarece sequer qual orientação seguiu na elaboração do demonstrativo. A compreensão da situação exposta no portal de transparência só é possível caso o usuário detenha conhecimento técnico anterior sobre a existência das diferentes metodologias de cálculos e quais as diferenças entre cada uma delas, sendo um evidente prejuízo a objetividade e clareza das informações.

O que pode ser depreendido do relatório é que foram elaboradas seguindo as decisões nº 599/2001 e a nº 720/2007, ambas do TCE/RN, tendo em vista que houve exclusão da despesa com pessoal líquida os valores relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte e a despesa com inativos em sua íntegra, independente do valor das contribuições previdenciárias dos servidores desse órgão.

Imagem 18–RGF doTCE/RN do 3º quadrimestre de 2015

 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO RIO GRANDE DO NORTE	Emitido em: 5/2/2016 às 10:27:30 por Jorge Augusto da Costa Dantas	Página: 1 de 1
---	--	-------------------

ANEXO 15 DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS DE PESSOAL - ORGÃO: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO 6º Bimestre de 2015		
RGF - ANEXO 15 (LRF, art 55, inciso I, alínea "a")		
DESPESAS COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	74.154.459,92	0,00
Pessoal Ativo	51.850.887,03	0,00
Pessoal Inativo e Pensionista	22.303.572,89	0,00
Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 18 da LRF) (II)	31.644.333,54	0,00
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração	0,00	0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	3.629.735,77	0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	22.303.572,89	0,00
Imposto de Renda Retido na Fonte (Decisão nº 720/2007 – TCE/RN)	5.711.024,88	0,00
Convocação Extraordinária (Inciso II, § 6º, art. 57 da CF) - Extinta EC 50/2006	0,00	0,00
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	42.510.126,38	0,00
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	42.510.126,38	

APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	7.518.634.855,35
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V) * 100	0,56
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art.20 da LRF) - <=>	0,62
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art.22 da LRF) - <=>	0,59
LIMITE DE ALERTA (inciso II do § 1º do art.59 da LRF) - <=>	0,56

Cabe ressaltar ainda, que diferente do observado em outros órgãos, o TCE/RN divulgou apenas um demonstrativo, sem evidenciar como seria o demonstrativo adotando as orientações da STN. Porém, esse fato apesar de atrapalhar a compreensibilidade pela mudança de padrões de divulgação de informações dentro do mesmo Estado, não configura irregularidade, já que o TCE tem competência constitucional para normatizar lacunas.

4.2.4 Poder Judiciário do RN

Analisando os Relatórios de Gestão Fiscal disponíveis no portal de transparência do Tribunal de Justiça do RN referente ao 3º quadrimestre de 2015, 2016 e 2017 só é permitido consultar aos dados, os quais são acessados em arquivo PDF, e não há informação da despesa com pessoal demonstrada a partir de gráficos ou quadros.

Quanto à compreensão propriamente dita, verifica-se que já em 2015 houve informações em notas explicativas quanto à fonte dos dados e utilização do Acórdão nº 521/2015-TCE/RN. Ocorre que o poder apresenta dois demonstrativos de despesa com pessoal que atingem o mesmo percentual, 4,84%, e a única diferença vislumbrada entre os relatórios é a menção do Acórdão nº 521/2015 em Notas Explicativas.

Ademais, a partir da forma como o RGF foi elaborado, percebe-se a evidenciação da informação relativa a Contribuições Patronais do órgão, que é uma informação complementar e relevante para compreensão da despesa com pessoal, isso porque essa informação é a chave para diferenciar o direcionamento da STN para o TCE/RN.

Considerando que o valor de inativos e pensionistas registrado em “despesas não computadas” na despesa com pessoal é superior ao valor da informação dos repasses previdenciários ao RPPS, conclui-se pela utilização da metodologia prevista na decisão nº 599/2001-TCE/RN. Da mesma forma, percebe-se que foi dado o tratamento ao IRRF nos termos da decisão nº 720/2007-TCE/RN.

Imagem 19–RGF do Judiciário do 3º quadrimestre de 2015

LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo XV		R\$ 1,00
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RIO GRANDE DO NORTE		
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL		
DEMONSTRATIVO SINTÉTICO - DESPESA COM PESSOAL		
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL		
3º QUADRIMESTRE 2015		
DESPESA COM PESSOAL		
TOTAL		
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)		571.825.966,34
Pessoal Ativo		468.716.178,54
Pessoal Inativo e Pensionistas		103.109.787,80
Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (art. 18, § 1º da LRF)		0,00
(-) Despesas não Computadas (art. 19, § 1º da LRF) (II)		291.913.235,57
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária		0,00
Decorrentes de Decisão Judicial		107.983.132,71
Despesas de Exercícios Anteriores		437.212,49
<u>Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados</u>		103.109.787,80
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)		0,00
<u>IRRF - Decisão TCE</u>		80.383.102,57
REPASSES PREVIDENCIÁRIOS AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (III)		83.720.454,53
<u>Contribuições Patronais</u>		83.720.454,53
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (IV) = (I - II+III)		363.633.185,30
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)		7.518.634.655,35
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP sobre a RCL (V) = [(IV / V)*100]		4,84
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - < % > 6,00 %		451.118.079,32
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - < % > 5,70 %		428.562.175,35

Fontes: Receita Corrente Líquida - Controladoria Geral do Estado

Secretaria de Orçamento e Finanças - Tribunal de Justiça do RN

De acordo com o Acórdão nº 521/2015 - TCE/RN

Natal, 29 de janeiro de 2016

Já sobre a decisão nº 521/2015-TCE/RN declarada no demonstrativo, tentando compreender melhor a informação, buscou-se o processo tramitado no TCE/RN que ensejou no Acórdão nº 521/2015, encontrando o processo nº 3389/2014 referente à representação com pedido de cautelar do Ministério Público de Contas sobre “a inclusão das decisões judiciais dentro do limite das despesas com pessoal consoante disciplinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal”.

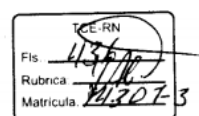
Nesse sentido, foi permitida a nomeação dos novos juízes e estabelecendo:

Imagem20– Parecer do Conselheiro Relator no Processo nº 3389/2014-TC



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO
RIO GRANDE DO NORTE

GABINETE DO CONSELHEIRO GILBERTO JALES



15/04/2015 – Tribunal Pleno – fls. 355), que por sua firme e espontânea clareza deve ser considerado, vejamos:

“O Poder Judiciário do Estado do Rio Grande do Norte se compromete a restringir a contabilização de novas despesas com pessoal decorrentes de decisão judicial apenas aos gastos com sentença judicial do mês de referência e dos onze meses imediatamente anteriores, não inserindo, portanto, neste item os gastos decorrentes de decisão judicial que representem despesas de caráter continuado pagos há mais de doze meses pelo TJ, nos termos do art. 19, §1º, IV e §2º c/c art. 20, II, “b”, da Lei de Responsabilidade Fiscal.”

A falta de objetividade e clareza da informação quanto à decisão mencionada em notas explicativas no RGF do 3º quadrimestre de 2015, foi corrigida já em 2016, quando o tribunal começou a disponibilizar em seu portal informações da despesa com pessoal acompanhada de notas explicativas sobre a composição do valor de despesa com pessoal decorrente de decisão judicial que pode ser excluída da despesa com pessoal líquida, conforme imagem a seguir:

Imagem 21– RGF do Judiciário do 3º quadrimestre de 2016

Orçamento Fiscal e da Seguridade Social
 Período de Referência: Terceiro Quadrimestre de 2016
 RGF – ANEXO 1 (LRF, art. 55, inciso I, alínea "a")

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ¹ (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	656.895.852,50	0
Pessoal Ativo	552.066.823,11	0
Pessoal Inativo e Pensionistas	104.829.029,39	0
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§1º do art. 18 da LRF)	0,00	0
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§1 do art.19 da LRF) (II)	270.940.988,60	0
Indenizações por Demissão de Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0
Decorrentes de decisão Judicial de período anterior ao da apuração (1)	83.936.325,85	0
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	1.210.970,17	0
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	104.829.029,39	0
IRRF – Decisão do TCE (2)	80.964.663,19	0
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I – II)	385.954.863,90	0
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR	% SOBRE A RCL
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (IV)	8.166.178.871,61	100
DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (V) = (III a + III b)	385.954.863,90	4,73
LIMITE MÁXIMO (VI) (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)	489.970.732,30	6,00
LIMITE PRUDENCIAL (VII) = (0,95 x VI) (parágrafo único do art. 22 da LRF)	465.472.195,68	5,70
LIMITE DE ALERTA (VIII) = (0,90 x VI) (inciso II do §1º do art. 59 da LRF)	440.973.659,07	5,40

Fonte: Receita Corrente Líquida – Controladoria Geral do Estado

Despesa – Secretaria de Orçamento e Finanças /Tribunal de Justiça do RN

Nota Explicativa I: de acordo com o Acórdão nº 521/2015 - TCE/RN e o Termo de Ajustamento de Conduta do Ministério Público IC 005/2013

Sentenças Judiciais pagas, concedidas no exercício de 2016: R\$ 7.828.650,07

Sentenças Judiciais decorrentes de Decisão Judicial do período anterior ao da apuração: R\$ 76.107.675,78

Total (Exercício de 2016 + Sentenças Judiciais de mais de 12 meses) R\$ 83.936.325,85

Nota Explicativa II: de acordo com o Acórdão nº 521/2015 - TCE/RN e o Termo de Ajustamento de Conduta do Ministério Público IC 005/2013

Sentenças Judiciais Incorporadas para a apuração do limite em vencimentos e vantagens fixas em 2015: R\$ 20.570.843,41

Sentenças Judiciais Incorporadas para a apuração do limite em vencimentos e vantagens fixas até 2016: R\$ 20.570.843,41

Total R\$ 41.141.686,82

Nota Explicativa III:

Discriminação da apuração do limite das despesas de pessoal, considerando as decorrentes de sentenças judiciais dos últimos 12 meses que foram excluídas do Relatório de Gestão Fiscal - RGF no valor de R\$ 88.166.624,30, por força do Acórdão nº 521/TCE e, em cumprimento da cláusula sexta, parágrafo segundo do TAC - Termo de Ajustamento de Conduta celebrado com MP no IC nº 005/2013.

Despesa Total de Pessoal + Sentenças Judiciais de mais de 12 meses R\$ 733.003.528,28

Despesas deduzidas conforme determinado na LRF R\$ 194.833.312,82

Despesa Líquida R\$ 538.170.215,46

% sobre a RCL 6,59%

Natal, 27 janeiro de 2017

Esse foi o mesmo padrão de informações divulgadas junto ao relatório do 3º quadrimestre de 2017. Portanto, em 2016 e 2017 há indícios de maior clareza nas informações divulgadas do que nos outros poderes, pecando apenas na objetividade do esclarecimento quanto aos critérios adotados para definição do limite de despesa com pessoal.

4.2.5 Ministério Público do RN

Após consulta ao portal de transparência do Ministério Público do RN identificou-se que o demonstrativo de despesa com pessoal que compõe o RGF é disponibilizado em

arquivo PDF das suas publicações no Diário Oficial do Estado e que não há qualquer gráfico ou quadro complementar às informações do RGF que permitam melhor acompanhamento da despesa com pessoal.

Quanto ao RGF constatou-se que houve republicação, tendo sido a primeira versão divulgada em 30/01/2016 e a segunda em 25/05/2016, havendo em notas explicativas a razão da republicação pela alteração da RCL, gerando uma redução de 0,01% no percentual aplicado em despesa com pessoal.

Também de 2017 houve republicação do RGF inicialmente divulgado em 30/01/2018 e republicado em 30/05/2018 por causa da republicação da RCL pelo poder executivo, o que devidamente evidenciado em Notas Explicativas.

O Ministério Público do RN foi o único órgão do Estado do RN que já na análise da publicação apresentou *disclosure* voluntário sobre os repasses previdenciários ao RPPS realizados órgão, o que na contabilidade pública exerce função social, ao apresentar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (Abreu, 2017), oferecendo ao cidadão informação mais compreensível.

O que também pode ser confirmada na identificação da existência de Notas Explicativas no demonstrativo da despesa com pessoal que tornaram a informação clara e objetiva, já que nos três relatórios estudados explicam: a despesa com inativos, a despesa de exercícios anteriores, o IRRF, a RCL e despesas de decisão judicial:

Imagem22– RGF do Ministério Público do 3º quadrimestre de 2017

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JAN/2017 A DEZ/2017

Edição de 30/01/18

[Assinatura]
Márcio Pereira de Azevedo
Controlador-Geral do Estado
Mat. 171.979-6

RGF – LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo XV

R\$ 1,00

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 Meses)	
	LIQUIDADAS	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS ¹
	(a)	(b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)		
Pessoal Ativo	236.845.334,69	0,00
Pessoal Inativo e Pensionistas	197.673.478,65	0,00
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	39.171.856,04	0,00
	0,00	0,00
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	87.577.279,70	0,00
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	456.294,77	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração	46.711,50	0,00
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	22.833.598,40	0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	39.171.856,04	0,00
IRRF	25.068.818,99	0,00
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I-II)	149.268.054,99	0,00

APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL	VALOR	% SOBRE A RCL
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (IV)	R\$ 8.604.895.623,56	
DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP (V) = (II a + III b)	R\$ 149.268.054,99	1,73%
LIMITE MÁXIMO (VI) (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)	R\$ 172.097.912,47	2,00%
LIMITE PRUDENCIAL (VII) = (0,95 x VI) (parágrafo único do art. 22 da LRF)	R\$ 163.493.016,85	1,90%
LIMITE DE ALERTA (VIII) = (0,90 x VI) (inciso II do §1º do art. 59 da LRF)	R\$ 154.888.121,22	1,80%

Fontes:

- 1) Despesa com Inativos: De acordo com o Parecer n° 189-TCE/RN, de 27.06.2001, e Parecer 1396-PGJ, de 12.12.2001;
- 2) Despesas de Exercícios Anteriores: Referente ao pessoal ativo;
- 3) IRRF: De acordo com a Decisão n° 720/2007 – TCE, de 29/06/2007 e republicada em 06/07/2007;
- 4) RCL: Fornecida pela CONTROL por meio eletrônico, em 25/01/2018;
- 5) Despesas de Decisão Judicial: Conforme Parecer Jurídico no PA n° 1528/2012-PGJ.

Natal (RN), 26 de Janeiro de 2018.

[Assinatura]
Eudo Rodrigues Leite
Procurador-Geral de Justiça

[Assinatura]
Patrícia Angelina dos Santos Bezerra
Diretora de Orçamento, Finanças e Contabilidade

[Assinatura]
Camila Leite Dumaresq de Carvalho
Assessora Especial da Controladoria Interna

Dessa forma, o Ministério Público atingiu a pontuação máximo nos quesitos da existência de Notas Explicativas e na Clareza e Objetividade das Informações divulgadas, deixando apenas de observar a disponibilização de informação mais acessível a análise do usuário a partir da análise de conteúdo e estatístico dos dados.

4.3 Avaliação da Utilidade

No contexto atual o problema da transparência no cenário brasileiro vai além da divulgação de informações, concentrando-se principalmente na questão se as informações evidenciadas são capazes de conduzir a conclusões precisas para formular um juízo de valor a respeito do que lhe é oferecido por diversos canais de comunicação estatal.

Dessa forma, Platt Neto et al. (2007) elenca como possíveis medidas da utilidade da informação a percepção do usuário quanto a confiabilidade, comparabilidade e relevância.

4.3.1 Confiabilidade

A confiabilidade pressupõe a garantia de veracidade do que é divulgado, portanto foi observada a partir do confronto entre as informações publicadas nos portais de transparência no demonstrativo da despesa com pessoal que compõe o RGF com a mesma informação fornecida à STN através da alimentação dos dados do banco de dados do SICONFI.

Além disso, foi realizada uma análise horizontal dos valores determinantes da despesa total com pessoal a fim de observar se houve algum crescimento ou decréscimo destoante do histórico do ente. Isso porque, um crescimento ou decréscimo maior do que o esperado indica mudança no cenário político, decisão administrativa ou alteração da metodologia na sua apuração, fatos que devem ser esclarecidos em notas explicativas.

As Notas Explicativas devem evidenciar além das informações exigidas pela lei e pelas normas contábeis, outras informações relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações (STN, 2018). Nesse sentido, caso não haja esclarecimento das movimentações diferentes dos padrões esperados, considera-se a confiança dos dados publicados prejudicada pela assimetria de informações.

4.3.1.1 Poder Executivo

A partir da análise comparativa das informações constantes nos RGFs referentes ao 3º quadrimestre de 2015 publicados no SICONFI e no portal de transparência não foi identificada inconsistências de nenhum dos valores das despesas declaradas, dando indícios de sua confiabilidade. No entanto, o Governo do Estado divulga em seu portal de transparência dois demonstrativos fiscais sobre despesa com pessoal, sendo um elaborado conforme “STN” e outro conforme “TCE”.

Dessa forma, são demonstrados dois percentuais de despesa com pessoal, conduzindo a ausência de uniformidade da informação, e diante da dúvida do usuário da informação sobre qual dos dois percentuais é válido para determinar o cumprimento legal ou não da LRF, resta prejudicada a confiança nessas informações.

A baixa confiabilidade é ainda agravada pelo fato do demonstrativo ter sido republicado em 17 de outubro de 2017, quase dois anos após o fim do exercício sob análise, sugerindo que o demonstrativo disponível para controle social anteriormente não correspondia a realidade do Estado.

Por outro lado, verificou-se que a publicação não influenciou o percentual aplicado em despesa com pessoal do último quadrimestre de 2015, assim como as notas explicativas da republicação não fazem menção a qualquer correção realizada pela republicação.

Passando para apreciação do exercício de 2016, comparando os valores evidenciados no portal de transparência e SICONFI do último quadrimestre de 2016, verifica-se que apesar do percentual de comprometimento da RCL com Despesa total de pessoal ter sido 53,97% em ambos, no relatório divulgado no Portal de Transparência a descrição dos valores que compõem a despesa com pessoal estão mais discriminados.

Sendo que esse RGF divulgado no Portal de Transparência de maneira mais detalhada da despesa não apresenta Notas Explicativas a fim de compreender a que se referem os valores informados a título de “despesa com pessoal a regularizar”, “não empenhados por insuficiência orçamentária” e “IRRF”.

Imagem 23– RGF do Executivo conforme TCE do 3º quadrimestre de 2016

 Governo do Estado do Rio Grande do Norte Relatório de Gestão Fiscal Demonstrativo Sintético - Despesa com Pessoal Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social PODER EXECUTIVO Exercício 2016 - Situação 2 3º QUADRIMESTRE		
LRF, art. 55, inciso I, alínea "a" - Anexo I		
R\$ 1,00		
DESPESA COM PESSOAL	DESPESA LIQUIDADADA EXECUTIVO	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	5.777.005.805,04	13.881.762,37
Pessoal Ativo	3.608.063.867,82	12.881.762,37
Pessoal Inativo e Pensionistas	1.962.988.691,68	0,00
Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (art. 18, § 1º da LRF)	2.836.509,44	1.000.000,00
Despesas com Pessoal a Regularizar - Pessoal Ativo	7.314.917,28	0,00
Despesas com Pessoal a Regularizar - Pessoal Inativo	11.712.529,47	0,00
Despesas com Pessoal não Empenhadas por Insuficiência Orçamentária	184.089.289,35	0,00
(-) Despesas não Computadas (art. 19, § 1º da LRF) (II)	1.434.032.191,09	608.118,45
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	79.983.249,27	547.656,04
Despesas de Exercícios Anteriores	16.809.939,50	60.462,41
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	1.046.162.633,66	0,00
Convocação Extraordinária (inciso II, § 6º, art. 57 da CF)	0,00	0,00
IRRF - Decisão TCE	291.076.368,66	0,00
TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP (III) = (I - II)	4.342.973.613,95	13.273.643,92
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)	8.171.312.895,50	
% do TOTAL DA DESPESA COM PESSOAL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LIMITE - TDP sobre a RCL (V) = [(III / IV) x 100]	53,31	
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III, art. 20 da LRF) - 49%	4.003.943.318,80	
LIMITE PRUDENCIAL (§ único, art. 22 da LRF) - 46,55%	3.803.746.152,86	
SITUAÇÃO 1: De acordo com a Portaria da STN		
SITUAÇÃO 2: De acordo com a Decisão nº 599/01-TCE		
FONTE: SIAF/RN - Sistema Integrado para Administração Financeira		
Dados de Balanço.		

Já no RGF do SICONFI há nota explicativa que conduz a interpretação do demonstrativo mencionado anteriormente, por descrever que: “na Despesa Bruta com Pessoal

não houve a execução orçamentária do Pessoal Ativo no valor de R\$ 54.703.711,48 e nos Inativos o valor de R\$ 148.413.024,62, totalizando R\$ 203.116.736,1. Valor este que coincide com as despesas a serem regularizadas e não empenhados por insuficiência orçamentária.

Por fim, em relação ao último quadrimestre de 2017, observam-se inconsistências entre os valores retirados do RGF retirado do SICONFI e RGF disponibilizado no Portal de Transparência na sua última retificação em 18 de outubro de 2018:

Quadro 11-Verificação da confiabilidade dos gastos de pessoal do Poder Executivo 2017

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM		PODER EXECUTIVO 2017	
		SICONFI	Portal Transparência
I	Receita corrente líquida	8.604.895.623,56	8.561.334.811,89
II	Despesas com ativos	3.720.160.349,79	3.720.412.981,09
III	Despesa com inativos	2.611.472.213,08	2.611.472.213,08
IV	Terceirizados	10.677.299,27	96.226.380,67
V	Demais regularizações		649.979.718,69
VI	Exclusão de desp. Inativos conf TCE	2.611.472.213,08	1.047.557.793,06
VII	Exclusão decisão judicial	126.607.339,33	126.607.339,33
VIII	Exclusões Exerc. Anteriores	56.282.213,34	196.159.382,10
IX	IRRF (decisão nº 720/2007)		369.741.160,00
X	Contribuições Patronais		
XI	Despesa Líquida pessoal TCE	3.547.948.096,39	5.338.025.619,04
XII	Limite de desp com pessoal TCE	41,23%	62,35%
	Limite máximo legal	49,00%	49,00%
	Situação	Dentro do limite	Acima Limite Max

Fonte: Dados do portal de transparência do Governo do Estado e SICONFI.

Frente aos dados demonstrados, há inconsistências entre as informações declaradas sobre: despesas com terceirizados, outras regularizações como as despesas não empenhas por insuficiência orçamentária, despesas de exercícios anteriores e exclusão da despesa com inativos, revelando que os dados não são confiáveis.

Assim, percebe-se grande diferença entre os limites estabelecidos da despesa com pessoal nos demonstrativos, pois enquanto que no SICONFI consta que o Governo do Estado está regular quanto a despesa com pessoal por ter evidenciado 41,23%, no portal de transparência o Estado ultrapassou o limite máximo de despesa com pessoal em 13,35%.

O fato do RGF do portal de transparência ter sido republicado permite inferir que as informações registradas e disponíveis no SICONFI encontram-se desatualizadas, pois mesmo

que o gestor tenha dado publicidade a retificação, estas não foram inseridas no banco de dados da STN.

Quanto a análise horizontal das despesas relativas a pessoal, verificou-se a evidenciação de informações em 2016 que anteriormente não tinham sido discriminadas em 2015, como a despesa de terceirização e outras regularizações, como a despesa com pessoal não empenhadas por insuficiência orçamentária, conforme quadro a seguir.

Quadro 12- Análise Horizontal dos gastos com pessoal do Poder Executivo

EXECUTIVO	2015	2016		2017	
	Valores	Valores	%	Valores	%
Despesa Bruta	5.289.410.260,91	5.790.887.567,41	9,48%	7.078.091.293,53	
Despesas com ativos	3.530.227.794,95	3.620.945.630,19	2,57%	3.720.412.981,09	2,75%
Despesa com inativos	1.759.182.465,96	1.962.988.691,68	11,59%	2.611.472.213,08	33,04%
Terceirizados		3.836.509,44		96.226.380,67	2408,18%
Demais Regularizações		203.116.736,10		649.979.718,69	220,00%
Total de deduções	1.411.803.262,22	1.434.640.309,54	1,62%	1.740.065.674,49	
Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	1.000.105.507,29	1.046.162.633,66	4,61%	1.047.557.793,06	0,13%
Exclusão decisão judicial	83.567.442,42	80.530.905,31	-3,63%	126.607.339,33	57,22%
Exclusões Exerc. Anteriores	4.788.573,08	16.870.401,91	252,31%	196.159.382,10	1062,74%
IRRF (decisão nº 720/2007)	323.341.739,43	291.076.368,66	-9,98%	369.741.160,00	27,03%
Despesa Líquida pessoal conf. TCE	3.877.606.998,69	4.356.247.257,87	12,34%	5.338.025.619,04	22,54%
Limite de desp. com pessoal conf. TCE	51,57%	53,31%		62,35%	

Nesse caso da despesa com terceirizado e regularizações, mesmo que não tenha reflexo em notas explicativas tal fato caracteriza melhoria da qualidade da informação, pelo seu maior detalhamento. Ao contrário do que se observa na “Exclusão de Exercícios Anteriores” que mais que duplicou seu valor sem demonstrar qual a medida administrativa que resultou no aumento dessa despesa, permitindo inferir que há informações que apenas a própria administração tem conhecimento e acesso.

Em 2017 observou-se crescimento desproporcional da despesa com terceirizados e exclusão de despesas de exercícios anteriores, sendo que a Nota Explicativa esclarece esses pontos nos itens 2 e 3:

Imagem 24-Nota Explicativa do RGF do Executivo do 3º quadrimestre de 2017 republicada

Notas Explicativas

1. Na linha "Despesas com Inativos e Pensionistas" foi deduzido o valor de R\$ 531.850.621,83 relativo aos Pensionistas, e o valor de R\$ 76.891.341,93 referente a Contribuição Patronal dos mesmo. Estes valores não estão incluídos nas deduções. Exclusão conforme Parecer nº 189/TC CJ-TCE/RN, de 27.06/2001, e Decisão nº 599/2001-TCE/RN,
2. Acrescido na linha das "Outras Despesa de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização", o valor total de R\$ 85.549.081,40, referente a despesa liquidada e a inscrita em Restos a Pagar não Processado, pertinentes a contratação de mão-de-obra para os plantões médicos.
3. Na linha "Despesas de Exercícios Anteriores", do montante de R\$ 196.654.179,87, tiveram a dedução do valor de R\$ 183.699.224,50, mesmo estando dentro do período de apuração por estarem contabilizadas na despesa bruta, informadas na linha "Despesas com Pessoal não Empenhadas por Insuficiência Orçamentária", para fins de apuração no período com o objetivo de evitar a duplicidade de contabilização. Bem como o montante de R\$ 141.411,77 custeados com os recursos vinculados do RPPS.
4. Inativos deduzidos até o limite das despesas custeadas com os recursos vinculados, de acordo com o manual MDF/STN
5. O Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF no montante de R\$ 506.784.307,50 foi deduzido os valores relativos aos Poderes no total de R\$ 137.079.434,94.
6. Receita Corrente Líquida calculada de acordo com a Decisão nº 720 - TCE, de 29/06/2007, publicada em 06/07/2007. RCL de acordo com o MDF/STN. R\$ 9.068.119.119,39, valor total do IRRF deduzido R\$ 506.784.307,50, valor da RCL de acordo com a Decisão do TCE R\$ 8.561.334.811,89.

Natal/RN, 10 de outubro de 2018.

Dessa forma, temos uma informação mais clara e confiável, já que as discrepâncias inicialmente identificadas são justificadas em Notas Explicativas. E mesmo que não fique totalmente claro se nos anos anteriores o contrato de terceirização já existia e não havia sido corretamente evidenciado, indicando a melhoria da qualidade da informação.

4.3.1.2 Assembleia Legislativa

Analisando os RGFs do 3º quadrimestre de 2015 do Poder Legislativo divulgados no SICONFI e no portal de transparência do poder, foi possível observar que o ente divulgou em diário oficial dois RGFs com apuração do limite de despesa com pessoal diferentes, sendo 2,45% e 2,30%, estando no primeiro acima do limite máximo e no segundo no limite prudencial.

A diferença do percentual atingido é decorrente da adoção de metodologias diferentes para apuração do resultado fiscal, a qual não foi esclarecida em nenhum demonstrativo por meio de notas explicativas. Mas mesmo assim, esse fato não sugere que há indícios de prejuízo à confiabilidade das informações, já que não foi identificada qualquer inconsistência entre os valores das despesas que compõem esses demonstrativos.

Quadro 13-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal da Assembléia Legislativa 2015

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM		ASSEMBLEIA LEGISLATIVA 2015		
		SICONFI	Port. Transparência- STN	Port. Transparência- TCE
I	Receita corrente líquida	7.996.956.928,75	7.996.956.928,75	7.518.634.655,35

II	Despesas com ativos	200.307.965,67	200.307.965,67	200.307.965,67
III	Despesa com inativos	34.185.909,97	34.185.909,97	34.185.909,97
IV	Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	34.185.909,97	34.185.909,97	34.185.909,97
V	Exclusão decisão judicial	51.727,94	51.727,94	51.727,94
VI	Exclusões Exerc. Anteriores	4.407.721,93	4.407.721,93	4.407.721,93
VII	IRRF (decisão nº 720/2007)			23.089.469,14
VIII	Despesa Líquida pessoal TCE	195.848.515,80	195.848.515,80	172.759.046,66
IX	Limite de desp. com pessoal TCE	2,45%	2,45%	2,30%
	Limite máximo legal	2,38%	2,38%	2,38%
	Situação	Acima Limite Max	Acima Limite Máx	Limite prudencial

Sobre o exercício de 2016, não foi possível concluir acerca da confiabilidade, já que não existe informações a serem confirmadas por meio da análise comparativa da informação prestada pelo poder em diferentes ferramentas da transparência pública quanto a despesa com pessoal do mesmo período.

Já em 2017, o ente volta a disponibilizar no portal de transparência o RGF publicado em Diário Oficial sobre a perspectiva orientada pela STN e outro pelo TCE, resultando em limite de despesa com pessoal diferentes, 2,26% e 2,14%, não tendo sido identificada qualquer inconsistência dos dados alimentados no RGF.

O único problema é que pela falta de notas explicativas sobre a metodologia do cálculo para apuração do resultado fiscal, demonstra a diferença entre a RCL e o valor excluído da despesa com pessoal a título de IRRF, o que na essência não procede como inconsistência e por isso não é suficiente para caracterizar falta de confiabilidade.

Por fim, não foi constatada nenhuma disparidade dos valores informados nas despesas que compõem a apuração do limite de despesa com pessoal, além de que a partir da análise horizontal os valores apresentaram variação dentro do esperado, conforme quadro 14 a seguir:

Quadro 14- Análise Horizontal dos gastos com pessoal da Assembleia Legislativa

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA	2015	2016		2017	
	Valores	Valores	%	Valores	%
Despesas com ativos	200.307.965,67	208.248.859,55	3,96%	207.083.739,61	-0,56%
Despesa com inativos	34.185.909,97	39.227.108,56	14,75%	51.560.060,27	31,44%
Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	34.185.909,97	39.227.108,56	14,75%	51.560.060,27	31,44%
Exclusão decisão judicial	51.727,94	0,00	-100,00%	0,00	
Exclusões Exerc. Anteriores	4.407.721,93	2.650.427,09	-39,87%	1.560.999,59	-41,10%
IRRF (decisão nº 720/2007)	23.089.469,14		-	21.744.486,37	-
Despesa Líquida pessoal TCE	172.759.046,66	205.598.432,46	19,01%	183.778.253,65	-10,61%

Limite de desp com pessoal confTCE	2,30%	2,39%		2,14%	
---------------------------------------	-------	-------	--	-------	--

4.3.1.3 Tribunal de Contas

O RGF do último quadrimestre do Tribunal de contas de 2015 disponibilizado no Portal de Transparência não apresenta Notas Explicativas e demonstra o percentual aplicado de 0,53%, estando dentro do limite, enquanto que o RGF do mesmo período acessível no SICONFI evidencia o comprometimento de 0,60% da RCL com despesa de pessoal, enquadrando o TCE no limite prudencial definido pela LRF.

Quadro 15-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Tribunal de Contas de 2015

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM		TRIBUNAL DE CONTAS 2015	
		SICONFI	Portal transparência
I	Receita corrente líquida	R\$ 7.996.956.928,75	R\$ 7.518.634.655,35
II	Despesas com ativos	R\$ 51.857.921,62	R\$ 51.850.887,03
III	Despesa com inativos	R\$ 22.303.572,89	R\$ 22.303.572,89
IV	Exclusão de desp. Inativos conforme TCE	R\$ 22.303.572,89	R\$ 22.303.572,89
V	Exclusão decisão judicial	R\$ -	R\$ -
VI	Exclusões Exerc. Anteriores	R\$ 3.629.735,77	R\$ 3.629.735,77
VII	IRRF (decisão nº 720/2007)		R\$ 5.711.024,88
VIII	Despesa Líquida pessoal TCE	R\$ 48.228.185,85	R\$ 42.510.126,38
IX	Limite de desp. com pessoal TCE	0,60%	0,57%
	Limite máximo legal	0,62%	0,62%
	Situação	Limite prudencial	Limite de alerta

Porém, o RGF gerado no SICONFI traz Notas explicativas esclarecendo que a diferença de percentual diz respeito a desconsideração tanto na RCL quanto da despesa com pessoal do Imposto de Renda Retido na Fonte dos Servidores, conforme Decisão nº 720/2007-TCE. O que também esclarece a diferença da RCL entre os dois demonstrativos, já que foi excluído da RCL o total de IRRF do Estado.

Ainda analisando comparativamente os demonstrativos divulgados em plataformas diferentes, verificamos que o eles utilizam basicamente os mesmos números de despesa e receita para apuração do limite fiscal, sendo que a única diferença perceptível é a ausência da despesa de ativos inscritas em restos a pagar não processados, inicialmente evidenciada no RGF do SICONFI e não constante no RGF do portal de transparência.

Ocorre que essa diferença, apesar de dar indícios de dúvidas quanto a confiabilidade da informação, ela é insignificante no resultado fiscal, já que não provoca qualquer alteração no percentual de despesa com pessoal aplicado no período.

Quanto ao RGF do TCE/RN do 3º quadrimestre de 2016 e 2017 verificou-se que não há inconsistências entre os valores das despesas e receitas que compõem o RGF do portal de transparência e do SICONFI. Em ambos o valor da RCL é informado sem considerar o valor do IRRF incidente sobre a folha de pagamento de servidores, fato evidenciado apenas na Nota Explicativa no RGF do SICONFI.

Diferente do exercício de 2015, a alimentação dos dados no SICONFI referente à despesa com pessoal do órgão não foi elaborada conforme orientações da STN, em relação as exclusões do IRRF dos servidores e das contribuições previdenciárias, razão pela qual nos dois canais foram apresentados o mesmo percentual da RCL aplicado em despesa com pessoal de 2016 e 2017.

Quadro 16-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Tribunal de Contas de 2016 e 2017

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL -RGF 6º BIM		TRIBUNAL DE CONTAS 2016		TRIBUNAL DE CONTAS 2017	
		SICONFI	Portal transparência	SICONFI	Portal Transparência
I	Receita Corrente Líquida	8.166.178.871,61	8.166.178.871,61	8.561.334.811,89	8.561.334.811,89
II	Despesas com ativos	46.761.385,87	53.110.961,34	53.418.731,94	60.280.035,84
III	Despesa com inativos	22.800.121,95	22.800.121,95	23.141.502,50	23.141.502,50
IV	Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	22.800.121,95	22.800.121,95	23.141.502,50	23.141.502,50
V	Exclusão decisão judicial	-		-	
VI	Exclusões Exerc. Anteriores	3.396.508,22	3.396.508,22	8.373.919,79	8.373.919,79
VII	IRRF (decisão nº 720/2007)		6.349.575,47		6.861.303,90
VIII	Despesa Líquida pessoal TCE	43.364.877,65	43.364.877,65	45.044.812,15	45.044.812,15
IX	Limite de desp. com pessoal TCE	0,53%	0,53%	0,53%	0,53%
	Limite máximo legal	0,62%	0,62%	0,62%	0,62%
	Situação	Dentro do limite	Dentro do limite	Dentro do limite	Dentro do limite

Cabe comentar ainda, que tanto no RGF do último quadrimestre de 2016 quanto de 2017 houve uma diferença na forma de apresentação da desconsideração do efeito do IRRF na

despesa com pessoal, quando no SICONFI ele foi reduzido já no valor da despesa com inativo informada e no portal de transparência o mesmo montante foi evidenciado dentre as exclusões da despesa com pessoal, o que não trouxe prejuízo à confiabilidade da informação.

Quanto a análise horizontal das despesas com pessoal determinantes para determinação do percentual aplicado em despesa com pessoal verificação do cumprimento do limite legal, temos:

Quadro 17- Análise Horizontal dos gastos com pessoal do Tribunal de Contas

TRIBUNAL DE CONTAS	2015	2016		2017	
	Valores	Valores	%	Valores	%
Despesas com ativos	51.850.887,03	53.110.961,34	2,43%	60.280.035,84	13,50%
Despesa com inativos	22.303.572,89	22.800.121,95	2,23%	23.141.502,50	1,50%
Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	22.303.572,89	22.800.121,95	2,23%	23.141.502,50	1,50%
Exclusão decisão judicial					
Exclusões Exerc. Anteriores	3.629.735,77	3.396.508,22	-6,43%	8.373.919,79	146,54%
IRRF (decisão nº 720/2007)	5.711.024,88	6.349.575,47	11,18%	6.861.303,90	8,06%
Despesa Líquida pessoal conf. TCE	42.510.126,38	43.364.877,65	2,01%	45.044.812,15	3,87%
Limite de desp. com pessoal TCE	0,57%	0,53%		0,53%	

Dessa forma, a única variação superior 100% foi a de despesas com exercícios anteriores, as quais não foram comentadas em notas explicativas, sugerindo a assimetria de informações. Como esse valor é discricionário da administração quanto ao pagamento é interessante que a administração esclareça o que levou ao pagamento posterior de despesa com fato gerador ocorrido em exercício anterior, principalmente quando esse montante cresceu em 146,54% em relação ao exercício anterior.

4.3.1.4 Tribunal de Justiça

Após análise foi verificado que nos RGFs dos últimos quadrimestres de 2015, 2016 e 2017 do Poder Judiciário do RN divulgado no SICONFI e no portal de transparência do Tribunal de Justiça informaram valores compatíveis de despesa com inativos, exclusão de valores por tratar de decisão judicial e de exercícios anteriores.

No entanto, demonstram percentuais da RCL aplicado com despesa com pessoal diferentes em aproximadamente 0,70% em cada exercício. Por exemplo, enquanto o

demonstrativo do SICONFI revela situação do poder em 2015 de atingido limite de alerta (5,55), o portal de transparência revela a situação de dentro do limite legal (4,84%).

Buscando razões para as referidas diferenças, percebe-se a ausência de Notas Explicativas na elaboração do relatório fiscal, fato que compromete a confiabilidade da informação divulgada, já que representa dois percentuais para um mesmo aspecto fiscal e no mesmo período.

Recorrendo a conhecimentos prévios à análise, depreende-se do RGF que o Poder divulga o RGF no diário oficial conforme as normas do TCE/RN e declara no SICONFI informações seguindo as orientações da STN, já que a RCL no SICONFI não sofreu a dedução do IRRF nem este mesmo valor foi excluído da despesa total com pessoal.

Quadro 18-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Tribunal de Justiça 2015

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM		TRIBUNAL DE JUSTIÇA 2015	
		SICONFI	Portal Transparência
I	Receita corrente líquida	7.996.956.928,75	7.518.634.655,35
II	Despesas com ativos	552.436.633,07	468.716.178,54
III	Despesa com inativos	103.109.787,80	103.109.787,80
IV	Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	103.109.787,80	103.109.787,80
V	Exclusão decisão judicial	107.983.132,71	107.983.132,71
VI	Exclusões Exerc. Anteriores	437.212,49	437.212,49
VII	IRRF (decisão nº 720/2007)		80.383.102,57
VIII	Contribuições Patronais		83.720.454,53
IX	Despesa Líquida pessoal TCE	444.016.287,87	363.633.185,30
X	Limite de desp. com pessoal TCE	5,55%	4,84%
	Limite máximo legal	6,00%	6,00%
	Situação	Limite de alerta	Dentro do limite

Quadro 19-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Tribunal de Justiça 2016 e 2017

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM		TRIBUNAL DE JUSTIÇA 2016		TRIBUNAL DE JUSTIÇA 2017	
		SICONFI	Portal Transparência	SICONFI	Portal Transparência
I	Receita corrente líquida	8.605.684.473,71	8.166.178.871,61	9.111.716.218,50	8.561.334.811,89
II	Despesas com ativos	552.066.823,11	552.066.823,11	635.405.976,66	635.405.976,70
III	Despesa com inativos	104.829.029,39	104.829.029,39	102.960.111,91	102.960.111,91
IV	Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	104.829.029,39	104.829.029,39	102.960.111,91	102.960.111,91
V	Exclusão decisão judicial	83.936.325,85	83.936.325,85	67.071.278,71	67.071.278,71
VI	Exclusões Exerc. Anteriores	1.210.970,17	1.210.970,17	71.263.806,35	71.263.806,35
VII	IRRF (decisão nº)		80.964.663,19		83.404.825,68

	720/2007)				
VIII	Contribuições Patronais				
IX	Despesa Líquida pessoal TCE	466.919.527,09	385.954.863,90	497.070.891,60	413.666.065,96
X	Limite de desp. com pessoal TCE	5,43%	4,73%	5,46%	4,83%
	Limite máximo legal	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%
	Situação	Limite de alerta	Dentro do limite	limite de alerta	Dentro do limite

Sobre o exercício de 2015 cabe comentar que houve diferença entre o valor da despesa com ativos entre os relatórios. Nesse sentido, observou-se que o ente evidenciou no RGF disponibilizado do Portal de Transparência o valor das contribuições patronais, que diz respeito exatamente com o valor da diferença da despesa com ativos, de maneira que não tendo sido computada na despesa com pessoal, foi somada a despesa total com pessoal líquida.

Também a partir do conhecimento do valor das contribuições patronais foi possível depreender que não foram adotadas metodologias diferentes para o tratamento da despesa com inativos, ou seja, considerando que o valor de exclusão a título de despesa com inativos foi realizado no montante superior a contribuição patronal em ambos demonstrativos, presume-se que foi seguida a prescrição do TCE/RN.

Além disso, registra-se que em 2015 nenhum dos dois RGFs apresentaram Notas Explicativas, apenas o RGF do portal de transparência cita ao seu final a decisão nº 521/2015-TCE/RN. Já em 2016 e 2017, as Notas Explicativas são mais completas no sentido de descrever a composição do valor descontado no RGF a título de “Decorrentes de decisão judicial”, exigência da decisão nº 521/2015 para que o Poder Judiciário incluísse no seu gasto total com pessoal os valores advindos de decisões judiciais pagas a mais de 12 (doze) meses, por tratar de gasto de natureza continuada.

Já sobre as explicações pertinentes a metodologias do cálculo, fonte dos dados e fundamentação jurídica dos procedimentos, não houve esclarecimento suficiente para suprir a confiabilidade dos dados quanto a inconsistência do limite de despesa com pessoal entre as ferramentas de transparência analisadas.

Ademais, verificou-se o crescimento de 2016 para 2017 da despesa com exercícios anteriores em nível desproporcional, atingindo a variação percentual de 5.784,85%, o que leva a entender que houve alguma regularização pelo órgão de valores devidos referentes a direitos adquiridos pelos servidores em exercícios anteriores, sendo que esse fato não foi informado em notas explicativas.

Quadro 20- Análise Horizontal dos gastos com pessoal do Tribunal de Justiça

TRIBUNAL DE JUSTIÇA	2015	2016		2017	
	Valores	Valores	%	Valores	%
Despesas com ativos	552.436.633,07	552.066.823,11	-0,07%	635.405.976,70	15,10%
Despesa com inativos	103.109.787,80	104.829.029,39	1,67%	102.960.111,91	-1,78%
Exclusão de desp. Inativos conf TCE	103.109.787,80	104.829.029,39	1,67%	102.960.111,91	-1,78%
Exclusão decisão judicial	107.983.132,71	83.936.325,85	-22,27%	67.071.278,71	-20,09%
Exclusões Exerc. Anteriores	437.212,49	1.210.970,17	176,98%	71.263.806,35	5784,85%
IRRF (decisão nº 720/2007)	80.383.102,57	80.964.663,19	0,72%	83.404.825,68	3,01%
Despesa Líquida pessoal TCE	363.633.185,30	385.954.863,90	6,14%	413.666.065,96	7,18%
Limite de Desp. com pessoal TCE	4,84%	4,73%		4,83%	

Dessa forma, mesmo que a despesa de exercícios anteriores tenha sido a única com variação incoerente com o histórico analisado no período, presume-se a assimetria da informação existente neste dado publicado e o prejuízo a confiabilidade.

4.3.1.5 Ministério Público

Após análise dos RGFs dos últimos quadrimestres de 2015, 2016 e 2017 do Ministério Público do RN divulgado no SICONFI e no portal de transparência do MPRN verificou-se que as informações são compatíveis entre si em relação a despesa com ativos e inativos, exclusão de valores que decorrentes de decisão judicial, de exercícios anteriores e de despesa com inativos com recursos vinculados.

Por outro lado, nos demonstrativos fiscais divulgados no Portal de Transparência identifica-se a exclusão do IRRF da despesa total com pessoal, gerando uma diferença no percentual de comprometimento da RCL com despesa com pessoal de 0,22%, 0,21% e 0,17% em 2015, 2016 e 2017, respectivamente.

Mesmo que o Órgão esteja apresentando o mesmo relatório fiscal do mesmo período com resultado fiscal diferente, este fato não tem conduzido a falta de confiança nas informações divulgadas já que são apresentadas notas explicativas pertinentes que permitem a compreensão pelo usuário da origem e fundamentação jurídica da diferença.

Quadro 21-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Ministério Público 2015

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM		MINISTÉRIO PÚBLICO 2015	
		SICONFI	Portal Transparência
I	Receita corrente líquida	7.996.956.928,75	7.548.437.379,69
II	Despesas com ativos	188.317.047,62	188.317.047,62
III	Despesa com inativos	27.161.526,79	27.161.526,79
IV	Exclusão de desp. Inativos conf TCE	27.161.526,79	27.161.526,79
V	Exclusão decisão judicial	1.073.374,02	1.073.374,02
VI	Exclusões Exerc. Anteriores	7.758.273,69	7.758.273,69
VII	IRRF (decisão nº 720/2007)		26.823.078,43
VIII	Despesa Líquida pessoal TCE	179.485.399,91	152.662.321,48
IX	Limite de Desp com pessoal TCE	2,24%	2,02%
	Limite máximo legal	2%	2%
	Situação	Acima Limite Max	Acima Limite Máx

Quadro 22-Verificação da confiabilidade dos gastos com pessoal do Ministério Público 2016 e 2017

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM		MINISTÉRIO PÚBLICO 2016		MINISTÉRIO PÚBLICO 2017	
		SICONFI	Portal Transparência	SICONFI	Portal Transparência
I	Receita corrente líquida	8.605.684.473,71	8.166.178.871,61	9.111.716.218,50	8.561.334.811,89
II	Despesas com ativos	202.933.071,11	202.933.071,11	197.673.478,65	197.673.478,65
III	Despesa com inativos	29.890.248,73	29.890.248,73	39.171.856,04	39.171.856,04
IV	Exclusão de desp. Inativos conf TCE	29.890.248,73	29.890.248,73	39.171.856,04	39.171.856,04
V	Exclusão decisão judicial	12.519.596,20	12.519.596,20	503.006,27	503.006,27
VI	Exclusões Exerc. Anteriores	11.199.498,10	11.199.498,10	22.833.598,40	22.833.598,40
VII	IRRF (decisão nº 720/2007)		26.069.921,67		25.068.818,99
VIII	Despesa Líquida pessoal TCE	179.213.976,81	153.144.055,14	174.336.873,98	149.268.054,99
IX	Limite Despesa com pessoal TCE	2,08%	1,88%	1,91%	1,74%
	Limite máximo legal	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
	Situação	Acima Lim.Max	Limite de Alerta	Lim. prudencial	Dentro do limite

Ainda acerca da análise da confiança dos dados divulgados, foi verificado a partir da análise horizontal das despesas com pessoal presentes no RGF para definição do percentual de aplicação da RCL na despesa com pessoal as seguintes variações:

Quadro 23- Análise Horizontal dos gastos com pessoal do Ministério Público

MINISTÉRIO PÚBLICO	2015	2016		2017	
	Valores	Valores	%	Valores	%
Despesas com ativos	188.317.047,62	202.933.071,11	7,76%	197.673.478,65	-2,59%
Despesa com inativos	27.161.526,79	29.890.248,73	10,05%	39.171.856,04	31,05%

Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	27.161.526,79	29.890.248,73	10,05%	39.171.856,04	31,05%
Exclusão decisão judicial	1.073.374,02	12.519.596,20	1066,38%	503.006,27	-95,98%
Exclusões Exerc. Anteriores	7.758.273,69	11.199.498,10	44,36%	22.833.598,40	103,88%
IRRF (decisão nº 720/2007)	26.823.078,43	26.069.921,67	-2,81%	25.068.818,99	-3,84%
Despesa Líquida pessoal TCE	152.662.321,48	153.144.055,14	0,32%	149.268.054,99	-2,53%
Limite de desp. com pessoal conf. TCE	2,02%	1,88%		1,74%	

A variação dos saldos das contas ao longo do período evidencia que a variação da despesa decorrentes de decisão judicial em 2016 careciam de justificativas, já que registraram variação de 2015 para 2016 de 1.066,38%. Essa variação sugere que houve alguma decisão judicial com grande impacto na despesa com pessoal, como para nomeação de servidores aprovados em concurso público ou reajuste salarial, fato que não foi evidenciado em notas explicativas, prejudicando a confiabilidade da informação frente aos indícios de assimetria da informação.

4.3.2 Comparabilidade

Nessa seção foi analisada a comparabilidade dos itens da informação referentes ao resultado fiscal divulgado à sociedade por meio do RGF e a execução orçamentária demonstrada no Balanço Orçamentário, avaliando se eles são consistentes e, portanto, comparáveis. Além disso, de forma complementar foi cruzado os dados com informações orçamentárias também demonstradas no RREO.

A fim de verificar a comparabilidade entre os órgãos e poderes e entre períodos, foram extraídas informações de despesa com pessoal dos portais de transparência dentro da opção Balanço Orçamentário por natureza de despesa ou somente despesa, buscando sempre os dados que compõe o cálculo do limite de despesa com pessoal e consequentemente estão evidenciados no Relatório de Gestão Fiscal.

Iniciando a análise dos demonstrativos referentes ao 3º quadrimestre de cada período, foi observado divergência entre o valor da RCL demonstrada no RREO disponibilizado no SICONFI com a RCL do mesmo período divulgada no RREO disponível no Portal de Transparência do Poder Executivo. No entanto, conclui-se que a diferença diz respeito à adoção dos parâmetros estabelecidos na decisão nº 720/2007-TCE/RN, que entende pela desconsideração do IRRF dos servidores do ente para fins de definição da RCL.

Ocorre que no exercício de 2016 a divergência identificada vai além da simples adoção de metodologias diferentes para o cálculo da RCL. Observa-se que houve uma republicação do RREO em dezembro de 2017 sendo que este valor não foi atualizado, nem no RREO disponível no SICONFI, nem em nenhum dos seus RGFs.

Inconsistência semelhante aconteceu em 2017, quando havendo a republicação do RREO em julho de 2018, os demonstrativos de despesa com pessoal declarados no SICONFI não foram atualizados em quase nenhum dos poderes e órgão, sendo que só o TCE/RN atualizou a RCL considerando sua apuração retificada.

Considerando que a Assembleia Legislativa, o Tribunal de Justiça e o Ministério Público divulgaram em seu portal de transparência RGFs conforme orientações do TCE e com valores consistentes ao RREO retificado, a comparabilidade dessas informações não está tão prejudicada, mas apenas registra-se indícios de desatualização dos dados do SICONFI.

Situação mais preocupante diz respeito ao poder executivo, que além da republicação do RREO quanto à determinação da RCL de 2017, também foi totalmente modificada após auditoria realizada pelo TCE/RN. Sendo que seus reflexos não foram atualizados no SICONFI até a data de coleta dos dados dessa pesquisa, configurando na diferença de percentuais entre as ferramentas de transparência pública de 41,23% para 62,35%.

Tais inconsistências dificultam a compreensão do usuário assim como prejudicam a confiança nos dados publicados e a formação de uma opinião sobre os fatos mais próximos da realidade. É de extrema importância que qualquer banco de dados seja atualizado, uma vez que a análise de qualquer informação desatualizada e sem fidedignidade podem causar impactos relevantes na formação de juízo de valor e na tomada de decisão, já que as informações não gozam de comparabilidade e relevância.

Ainda sobre a verificação das RCLs, cabe ressaltar que em 2015 o Ministério Público foi o único órgão que declarou no demonstrativo de despesa com pessoal RCL maior que o formalmente declarado pelo Governo do Estado e utilizado pelos demais órgãos em R\$ 29.802.724,34, que impactaria em um acréscimo de 0,01% no percentual aplicado em despesa com pessoal, caso fosse corrigido.

Ademais, a fim de comparar os valores das despesas determinantes para avaliar o cumprimento do art. 169 da CF e art. 19 da LRF, buscou-se informações nos portais de transparência de cada órgão e poder. A única informação capaz de auxiliar a comparabilidade dos dados foi o Balanço Orçamentário, que mesmo assim não atendeu quanto alguns aspectos que exigiam maior detalhamento da despesa para compreensão, como o IRRF e as Contribuições previdenciárias.

Na análise consolidada dos dados informados em cada RGF do período por poder e órgão, foi possível chegar aos seguintes valores:

Quadro 24-Informação consolidada dos RGFs dos Órgãos e Poderes do Estado do RN

DEMONSTRATIVO DE DESPESA COM PESSOAL - RGF consolidado dos 3º Quad.		2015	2016	2017
		Valor	Valor	Valor
I	Receita corrente líquida	7.518.634.655,35	8.166.178.871,61	8.561.334.811,89
II	Despesa Bruta (III+IV+V+VI)	6.469.083.591,75	7.003.993.791,15	8.395.368.055,05
III	Despesas com ativos	4.523.140.328,34	4.637.305.345,30	4.917.082.592,56
IV	Despesa com inativos	1.945.943.263,41	2.159.735.200,31	2.828.305.743,80
V	Terceirizados	0,00	3.836.509,44	0,00
VI	Demais Regularizações	0,00	203.116.736,10	649.979.718,69
VII	Total de exclusões (VIII+IX+X+XI)	1.859.911.913,24	1.859.684.304,13	2.265.585.249,26
VIII	Exclusão de desp. Inativos conf TCE	1.186.866.304,74	1.242.909.142,29	1.264.391.323,78
IX	Exclusão decisão judicial	192.675.677,09	176.986.827,36	194.181.624,31
X	Exclusões Exerc. Anteriores	21.021.516,96	35.327.805,49	300.191.706,23
XI	IRRF (decisão nº 720/2007)	459.348.414,45	404.460.528,99	506.820.594,94
XII	Despesa Líquida pessoal TCE (II-VII)	4.609.171.678,51	5.144.309.487,02	6.129.782.805,79
XIII	Limite de desp com pessoal TCE (XII/I)	61,30%	63,00%	71,60%
	Limite máximo legal	60,00%	60,00%	60,00%

Fonte: RGFs conforme TCE publicado nos portais de transparência referente ao 3º quadrimestre de 2015, 2016 e 2017.

Sendo que quando comparado aos valores consignados no demonstrativo da despesa realizada dos respectivos exercícios identifica-se que há divergência:

Quadro 25- Comparação das informações orçamentárias consolidada do Estado do RN e Relatório Fiscal (RGF)

DESPESA	2015			
	RGFs	Balanço Geral	Diferença	Impacto (diferença/RCL)
Despesas de exercícios anteriores	21.021.516,96	18.989.079,00	-2.032.437,96	-0,03%
Decisão judicial	192.675.677,09	216.153.824,71	23.478.147,62	0,31%
Despesa com ativos	4.523.140.328,34	4.351.326.949,39	-171.813.378,95	-2,29%
Despesa com Inativos	1.945.943.263,41	1.924.140.916,21	-21.802.347,20	-0,29%
Pensão		519.827.918,74	519.827.918,74	6,91%
Terceirizados		17.494.122,64	17.494.122,64	0,23%
Indenizações e restituições Trabalhista		954.662,52	954.662,52	0,01%
Despesa de pessoal e Encargos Sociais	6.682.780.785,80	7.048.887.473,21	366.106.687,41	4,87%
DESPESA	2016			
	RGFs	Balanço Geral	Diferença	Impacto

				(diferença/RCL)
Despesas de exercícios anteriores	35.327.805,49	35.431.905,69	104.100,20	0,00%
Decisão judicial	176.986.827,36	165.838.459,79	-11.148.367,57	-0,14%
Despesa com ativos	4.840.422.081,40	4.583.463.293,41	-256.958.787,99	-3,15%
Despesa com Inativos	2.159.735.200,31	2.079.400.472,96	-80.334.727,35	-0,98%
Pensão		554.108.770,59	554.108.770,59	6,79%
Terceirizados	3.836.509,44	3.836.509,44	0,00	0,00%
Indenizações e restituições Trabalhista		13.458.211,73	13.458.211,73	0,16%
Despesa de pessoal e Encargos Sociais	7.216.308.424,00	7.435.537.623,61	219.229.199,61	2,68%
DESPESA	2017			
	RGFs	Balanço Geral	Diferença	Impacto (diferença/RCL)
Despesas de exercícios anteriores	300.191.706,23	301.218.648,87	1.026.942,64	0,01%
Decisão judicial	194.181.624,31	207.949.615,16	13.767.990,85	0,16%
Despesa com ativos	5.567.062.311,25	4.840.341.900,17	-726.720.411,08	-8,49%
Despesa com Inativos	2.828.305.743,80	2.371.459.340,98	-456.846.402,82	-5,34%
Pensão		531.850.621,83	531.850.621,83	6,21%
Terceirizados		10.677.299,27	10.677.299,27	0,12%
Indenizações e restituições Trabalhista		4.266.015,81	4.266.015,81	0,05%
Despesa de pessoal e Encargos Sociais	8.889.741.385,59	8.267.763.442,09	-621.977.943,50	-7,26%
Fonte: Balanços Geral Consolidado de 2015, 2016 e 2017 sobre as despesas realizada A despesa de Indenizações e Restituição (3319093) e outros benefícios assistenciais (3319008) não foram computadas porque não são despesa bruta com pessoal				

Então, supondo que os dados declarados nos demonstrativos fiscais não estão fundamentados na execução orçamentária, foi necessário analisar cada linha da despesa do RGF com a sua respectiva execução no período e órgão, buscando identificar a origem das inconsistências, seus efeitos sobre a despesa com pessoal e cumprimento ou descumprimento do limite fiscal.

4.3.2.1 Poder Executivo

Cumprir registrar que os valores extraídos do detalhamento da despesa liquidada referente ao total da despesa com ativos, despesa com inativos, despesa de contratos de terceirização, despesas de exercícios anteriores e despesas de sentenças Judiciais, divergem daqueles consignados no demonstrativo de despesas com pessoal publicado nos 3 anos analisados.

No exercício de 2015 aparentemente a divergência não gera impactos significantes da despesa com pessoal, já que há uma compensação entre as diferenças de maneira que o impacto na despesa com pessoal bruta resulta em 0,01%, negativo, ou seja, o valor declarado no RGF estaria maior do que o Balanço Orçamentário, conforme quadro a seguir:

Quadro 26-Comparação da execução orçamentária com o RGF do Executivo de 2015

Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	5.289.410.260,91	5.288.441.774,66	-968.486,25	-0,01%
Despesas com ativos	3.441.871.779,45	3.434.375.718,64	-7.496.060,81	-0,10%
Despesa com inativos	1.759.182.465,96	1.753.761.666,93	-5.420.799,03	-0,07%
Terceirizados		16.993.860,01	16.993.860,01	0,23%
Sentença Judicial	83.567.442,42	81.191.286,32	-2.376.156,10	-0,03%
Despesa Exercícios Anteriores	4.788.573,08	2.112.804,69	-2.675.768,39	-0,04%
Indenizações Trabalhistas		6.438,07	6.438,07	0,00%

*Não foi considerado o valor de despesa com pensionista conforme Parecer nº 189/TCCJ e a RCL considerada sem o IRRF (decisão n 720/2007).

No entanto, cabe ressaltar que as despesas decorrentes de Sentença Judicial e de Exercícios Anteriores também são computadas na linha de exclusão da despesa com pessoal, quando se percebe que a declaração de valor maior que o efetivamente realizado nessas despesas, como ocorrido, irão reduzir a despesa total com pessoal e consequentemente gerar um resultado fiscal menor que o ocorrido em 0,07%.

Em 2016, da mesma forma todos os valores declarados no RGF foram divergentes do Balanço Orçamentário. Para comparação dos valores foi excluída a despesa declarada no RGF de despesa com pessoal como “não empenhadas por insuficiência financeira” já que por não ter sido sequer empenhada, não poderia ser confrontada pela execução orçamentária. Chegando a seguinte constatação:

Quadro 27-Comparação da execução orçamentária com o RGF do Executivo de 2016

Despesa	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	5.606.798.278,06	5.648.638.688,35	41.840.410,29	0,51%
Despesas com ativos	3.523.544.322,97	3.639.168.885,76	115.624.562,79	1,42%
Despesa com inativos	1.962.988.691,68	1.909.002.564,60	-53.986.127,08	-0,66%
Terceirizados	3.836.509,44	2.836.509,44	-1.000.000,00	-0,01%
Despesas a regularizar	19.027.446,75		-19.027.446,75	-0,23%
Sentença Judicial	80.530.905,31	79.983.249,27	-547.656,04	-0,01%

Despesa Exerc. Anteriores	16.870.401,91	16.735.240,77	-135.161,14	0,00%
Indenizações trabalhistas		912.238,51	912.238,51	0,01%

Não foi considerado o valor de despesa com pensionista conforme Parecer nº 189/TCCJ e a RCL foi considerada sem o IRRF (decisão n 720/2007).

Depreende-se do quadro que as divergências entre os valores executados no orçamento e declarados no RGF somam R\$ 41.840.410,29, que resultam na transparência do resultado fiscal 0,51% menor do que a realidade da despesa com pessoal do poder Executivo do Estado do RN.

Em 2017, inicialmente foram desconsiderados os efeitos das despesas com pessoal não empenhadas por insuficiência financeira para efeito da análise da comparabilidade, já que estas não estão contempladas no Orçamento do Ente.

Verificando a integridade dos valores consignados no demonstrativo frente a execução orçamentária, percebe-se a divergência de todas as despesas relacionadas a despesa com pessoal:

Quadro 28-Comparação da execução Orçamentária com o RGF do Executivo de 2017

Despesa	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (diferença/RCL)
Pessoal e encargos	6.428.111.574,84	6.415.754.047,89	-12.357.526,95	-0,14%
Despesas com ativos	3.397.646.259,66	3.885.481.749,59	487.835.489,93	5,70%
Despesa com inativos	2.611.472.213,08	2.179.779.005,61	-431.693.207,47	-5,04%
Terceirizados	96.226.380,67	10.677.299,27	-85.549.081,40	-1,00%
Sentença judicial	126.607.339,33	140.376.402,24	13.769.062,91	0,16%
Despesa Exerc. Anteriores	196.159.382,10	196.654.179,87	494.797,77	0,01%
Indenizações trabalhistas		2.785.411,31	2.785.411,31	0,03%

A despesa do Balanço Orçamentário foi extraída do Balanço Geral do executivo. Não foi considerado o valor de despesa com pensionista conforme Parecer nº 189/TCCJ e a RCL foi apurada sem o IRRF (decisão n 720/2007).

Sobre a diferença com pessoal terceirizado, o Relatório de Acompanhamento da Gestão Fiscal e Orçamentária do Poder Executivo do RN elaborado pelo TCE/RN esclarece que a diferença tem origem no erro de classificação de despesas, a exemplo das despesas com a contratação de médicos que foram contabilizadas no elemento "39 - outros serviços de terceiro pessoa jurídica" ao invés elemento "34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização". Esse fato encontra-se devidamente evidenciado em notas explicativas, não sendo prejudicial a utilidade da informação.

Sobre as despesas com sentença judicial, despesas de exercícios anteriores e indenizações trabalhistas, observa-se que elas foram consignadas no RGF em valor menor que o comprovado na execução orçamentária. No entanto, não é possível afirmar que trata de erro

no preenchimento do relatório fiscal, já que essas naturezas de despesa para fins de dedução da despesa bruta com pessoal devem cumprir alguns requisitos legais, como ser da competência dos 12 meses anteriores ao da apuração.

Nesse caso, essas despesas estariam incluídas na despesa total previstas a que correspondem, ou seja, elas são relacionadas ao pessoal ativo, inativo ou pensionistas. Percebendo que a despesa de pessoal ativo foi informada menor que a demonstrada no Balanço Orçamentário não é possível inferir que elas estejam ali contidas.

Por outro lado, pode-se inferir que essas despesas façam parte da despesa com pessoal inativo ou pensionista, já que a despesa com inativos foi consignada em valor superior a liquidação desse elemento de despesa e que a despesa com pensionista não tem seus efeitos evidenciados no RGF dos entes sob a jurisdição do TCE/RN por força da decisão nº 599/2001-TCE/RN.

Portanto, a análise da comparabilidade dos dados do poder executivo revela a fragilidade dos dados que careciam de maior atenção para sua elaboração devendo apresentar no portal de transparência despesas em níveis mais detalhados e notas explicativas sobre a metodologia utilizada para apuração dos valores consignados nos RGF, tendo em vistas que todas as divergências foram significantes a ponto de impactar na determinação do limite de despesa com pessoal.

4.3.2.2 Poder Legislativo

Analisando os dados referentes ao poder Legislativo do Estado do RN, foi possível atestar também a falta de cuidado na elaboração do demonstrativo, uma vez que os valores apresentam divergências entre informações para a mesma despesa, como pode observar nos quadros a seguir:

Quadro 29-Comparação da execução orçamentária com o RGF do Legislativo 2015-2017

2015				
Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (Diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	200.307.965,67	194.182.755,36	-6.125.210,31	-0,08%
Despesas com ativos	195.848.515,80	191.641.477,28	-4.207.038,52	-0,06%
Sentença Judicial	51.727,94	51.727,94	0,00	0,00%
Desp. Exerc. Anteriores	4.407.721,93	2.489.550,14	-1.918.171,79	-0,03%
2016				
Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto(Diferença /RCL)

Pessoal e Encargos	208.248.859,55	206.988.136,76	-1.260.722,79	-0,02%
Despesas com ativos	205.598.432,46	204.200.234,30	-1.398.198,16	-0,02%
Sentença Judicial			0,00	0,00%
Desp. Exerc. Anteriores	2.650.427,09	2.787.902,46	137.475,37	0,00%
2017				
Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto(Diferença /RCL)
Pessoal e Encargos	207.083.739,61	206.514.293,58	-569.446,03	-0,01%
Despesas com ativos	205.522.740,02	204.861.813,25	-660.926,77	-0,01%
Sentença Judicial			0,00	0,00%
Despesa Exerc. Anteriores	1.560.999,59	1.652.480,33	91.480,74	0,00%

Em 2015 a Despesa decorrente de Decisões Judiciais foi a única que não apresentou inconsistência. No entanto, a análise comparativa sugere que o RGF divulgado apresenta um percentual de despesa com pessoal maior que a realidade, conforme a execução orçamentária. Tanto o valor de despesa de exercício anterior quanto a despesa com ativos foram declaradas a maior em relação a despesa realizada.

Essa divergência indica que o percentual demonstrado no RGF de 2015 conforme o TCE/RN de 2,30% pode estar superestimado em 0,08%. Porém, deve ser levado em consideração que a despesa de exercício anterior também está presente na dedução da despesa com pessoal bruta, e por ter sido declarada a maior tanto aumenta a despesa como aumenta as deduções, reduzindo esse impacto para 0,06%.

Em 2016 mesmo constando no Balanço Orçamentário a realização de despesa com Decisão Judicial, esta não foi evidenciada dentre as despesas com pessoal. Mas essa divergência pode ser resultado da ausência de Notas Explicativas e não de erro na elaboração do demonstrativo. Isso porque a despesa de decisão judicial pode estar contemplada na despesa com ativos, já que ela está maior que a apurada na execução do orçamento do período e que, por não atender os requisitos do art. 19, § 1º, IV da LRF, não foi reconhecida dentre as exclusões da despesa bruta com pessoal.

Em relação a Despesa de Exercícios Anteriores cabe comentar que em 2016 e 2017 verificou-se que a divergência diz respeito a não informação no demonstrativo de despesa com pessoal dos valores referentes a essa despesa inscritos em restos a pagar. Ademais, a divergência pode ser entendida como insignificante já que proporcionalmente à RCL dos seus exercícios não são capazes de alterar o resultado fiscal.

4.3.2.3 Tribunal de Contas

Após análise comparativa dos dados extraídos do Balanço Orçamentário e dos RGFs ambos divulgados no Portal de Transparência do TCE/RN, registra-se que foram visualizadas as seguintes divergências:

Quadro 30-Comparação da execução orçamentária com o RGF do TCE/RN 2015-2017

2015				
Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto(Diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	51.850.887,03	51.850.887,03	0,00	0,00%
Despesas com ativos	48.221.151,26	48.221.151,26	0,00	0,00%
Sentença Judicial	0,00		0,00	0,00%
Despesa Exerc. Anteriores	3.629.735,77	3.629.735,77	0,00	0,00%
2016				
Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (Diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	53.110.961,34	53.351.662,17	240.700,83	0,00%
Despesas com ativos	49.714.453,12	49.955.153,95	240.700,83	0,00%
Sentença Judicial			0,00	0,00%
Despesa Exerc. Anteriores	3.396.508,22	3.396.508,22	0,00	0,00%
2017				
Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (Diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	60.280.035,84	60.493.482,70	213.446,86	0,00%
Despesas com ativos	51.906.116,05	52.119.562,91	213.446,86	0,00%
Sentença Judicial			0,00	0,00%
Despesa Exerc. Anteriores	8.373.919,79	8.373.919,79	0,00	0,00%

Como pode ser observado, o exercício de 2015 não apresentou inconsistência, enquanto que em 2016 e 2017, o TCE/RN evidenciou despesa com pessoal ativo inferior a despesa com pessoal liquidada no período, conforme demonstrado no Balanço Orçamentário, o que pode conduzir a um percentual de despesa com pessoal aplicado subestimado.

Ocorre que proporcionalmente à RCL de cada período, não houve impacto sobre o resultado fiscal, considerando 2 casas decimais, permitindo inferir que apesar da divergência prejudicar a compreensão, confiança e comparabilidade, ela não exerce influência sobre a utilidade da informação.

4.3.2.4 Poder Judiciário

A partir da análise do RGF de 2015 do Tribunal de Justiça do RN, percebe-se que há divergência tanto na despesa com pessoal ativo quanto na despesa de Sentença Judicial, tendo sido preenchido o RGF com valor inferior à realização da despesa. Conforme o quadro abaixo, apenas a divergência da despesa decorrente de Sentença Judicial se mostrou relevante, demonstrando que impactaria o resultado do limite de despesa com pessoal em 0,33%.

Quadro 31-Comparação da execução orçamentária com o RGF do Judiciário 2015

Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	552.436.633,07	577.218.162,42	24.781.529,35	0,33%
Despesas com ativos	444.016.287,87	444.017.287,86	999,99	0,00%
Sentença Judicial	107.983.132,71	132.763.662,07	24.780.529,36	0,33%
Despesa Exerc. Anteriores	437.212,49	437.212,49	0,00	0,00%

Cabe comentar que, por se tratar de despesa de Sentença Judicial precisa ter atendido os requisitos do art. 19, § 1º, IV da LRF, só assim a despesa será evidenciada no demonstrativo de despesa com pessoal como despesa não computada. Nesse sentido, é possível que a diferença encontrada não trate de erro, mas prejuízo da compreensibilidade pela ausência de Notas Explicativas.

Já por outro lado, essa diferença de R\$ 24.780.529,36 deveria então estar contemplada na despesa com ativos, o que não é possível concluir, uma vez que a despesa com ativos no RGF está menor que a despesa com pessoal e encargos dos servidores ativos no Tribunal de Justiça.

Em 2016 e 2017 é identificada também que a despesa com ativos consignada no RGF é menor do que a despesa comprovada no Balanço Orçamentário, sendo que mais uma vez essa divergência não se revelou relevante a ponto de impactar o resultado do limite de despesa com pessoal, considerando 2 casas decimais.

Quadro 32-Comparação da execução orçamentária com o RGF do Judiciário 2016-2017

2016				
Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	552.066.823,11	552.067.530,39	707,28	0,00%
Despesas com ativos	466.919.527,09	466.920.234,37	707,28	0,00%
Sentença Judicial	83.936.325,85	83.936.325,85	0,00	0,00%

Despesa Exerc. Anteriores	1.210.970,17	1.210.970,17	0,00	0,00%
2017				
Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	635.405.976,70	635.405.976,66	-0,04	0,00%
Despesas com ativos	497.070.891,64	497.070.891,60	-0,04	0,00%
Indenizações/Rest. Trabalhista	0,00	851.288,18	851.288,18	0,01%
Sentença Judicial	67.071.278,71	66.219.990,53	-851.288,18	-0,01%
Despesa Exerc. Anteriores	71.263.806,35	71.263.806,35	0,00	0,00%

Ademais, a respeito do exercício de 2017 cabe comentar que a diferença identificada na despesa de Sentença Judicial na essência trata de erro de classificação, uma vez que o valor correspondente ao elemento de despesa de Indenizações e Restituições Trabalhistas foi somado à despesa de Decisão Judicial.

Considerando que ambas são despesas que não devem ser computadas na verificação do atendimento dos limites, nos termos do art. 19, caput e § 1º, da LRF, as diferenças dos elementos de despesa se anulam e não geram impacto sobre o resultado do limite da despesa com pessoal.

4.3.2.5 Ministério Público

Analisando as informações consignadas no RGF e Balanço Orçamentário do Ministério Público de 2015 conclui-se que a despesa de exercícios anteriores e a despesa de Indenizações e Restituições Trabalhistas não apresentam divergências:

Quadro 33-Comparação da execução orçamentária com o RGF do MP 2015

Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto (Diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	187.376.639,83	190.063.642,93	2.687.003,10	0,04%
Despesas com ativos	179.485.399,91	180.897.335,41	1.411.935,50	0,02%
Decisão Judicial	132.966,23	1.408.033,83	1.275.067,60	0,02%
Despesa Exerc. Anteriores	7.758.273,69	7.758.273,69	0,00	0,00%
Indenizações/Rest. Trabalhista	940.407,79	940.407,79	0,00	0,00%

Considerando o valor da despesa com decisão judicial é menor que a despesa reconhecida no Balanço Orçamentário, que a Nota Explicativa faz menção que a despesa de Decisão Judicial foi considerada nos termos do Parecer Jurídico no Processo nº 1528/2012-PGJ e ciente que a legislação vigente permite apenas a dedução por Decisão judicial

registrada no elemento 3319091 que tenha competência de período anterior ao da apuração, não é possível afirmar que trate de divergência, mas de ajuste aos preceitos legais.

Assim sendo, o valor de R\$ 1.275.067,60 que supostamente não atenderam aos requisitos para serem deduzidos da despesa com pessoal deveriam constar computados junto da despesa com ativos total. Porém, o que temos é uma despesa com pessoal declarada menor que a executada no orçamento, percebendo que as diferenças não são compensadas em outro elemento de despesa e que o efeito das divergências sobre a apuração do cumprimento do limite legal de despesa com pessoal em 2015 atinge 0,04%.

Já em 2016, mesmo verificando a diferença entre os valores entre os demonstrativos contábeis e fiscal, conforme tabela a baixo, nesse caso a despesa com ativos está superior a demonstrada no Balanço orçamentário, dando indícios de que o valor de despesa decorrentes de decisão judicial não evidenciado de forma segregada no RGF pode ser a razão da despesa com pessoal a maior.

Quadro 34-Comparação da execução orçamentária com o RGF do MP 2016

Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto(Diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	202.933.071,11	202.905.732,08	-27.339,03	0,00%
Despesas com ativos	179.213.976,81	177.948.904,94	-1.265.071,87	-0,02%
Sentença Judicial		1.344.075,09	1.344.075,09	0,02%
Despesa Exerc. Anteriores	11.199.498,10	11.093.155,85	-106.342,25	0,00%
Indenização/Rest. Trabalhista	12.519.596,20	12.519.596,20	0,00	0

É exatamente esse raciocínio que explica o efeito da divergência total de despesa com pessoal e encargos sociais não impactar na determinação do percentual aplicado com despesa com pessoal, já que a diferença da sentença judicial e despesas com ativos se anulam.

Por fim, em 2017 o Ministério Público registrou divergência em todos os elementos de despesa, cabendo comentar mais uma vez a discricionariedade das despesas declaradas em relação a despesa de decisão judicial, despesas de exercícios anteriores e Indenizações Trabalhistas.

Quadro 35-Comparação da execução orçamentária com o RGF do MP 2017

Despesas	RGF (conforme TCE/RN)	Balanço Orçamentário	Diferença	Impacto(Diferença/RCL)
Pessoal e Encargos	197.673.478,65	208.220.061,04	10.546.582,39	0,12%

Despesas com ativos	174.336.873,98	173.042.338,28	-1.294.535,70	-0,02%
Sentença Judicial	46.711,50	1.353.222,39	1.306.510,89	0,02%
Despesa Exerc. Anteriores	22.833.598,40	22.861.098,57	27.500,17	0,00%
Indenização/rest. Trabalhista	456.294,77	10.963.401,80	10.507.107,03	0,12%

Sendo que essas três despesas foram declaradas a menor em relação a execução orçamentária, podendo então não tratar de divergência propriamente dita, mas de baixa compreensibilidade dos dados pela ausência de notas explicativas dos fatos, evidenciando, inclusive, a assimetria de informações na publicação do RGF. Além da compreensibilidade, as divergências tornam a confiabilidade da informação baixa e impede a comparabilidade dos dados para formação de juízo de valor fidedigno a realidade do ente.

4.3.3 Participação do Controle Externo na Transparência

Considerando o estudo de Antonino et al. (2013) o qual demonstra que as auditorias realizadas pelos órgãos de controle externo podem contribuir para a melhoria da transparência pública, buscou-se os processos em tramitação ou concluídos a respeito da apreciação das contas do chefe do poder executivo Estadual do RN entre os anos de 2015 a 2017.

Foram encontrados os processos nº 17470/2016-TC e 9106/2017-TC referentes à análise das contas anuais de 2015 e 2016, respectivamente. E em relação as contas de 2017, estas ainda não foram apreciadas pelo Tribunal de Contas, no entanto, verificou-se que nesse exercício iniciou-se o trabalho de auditoria concomitante dos demonstrativos fiscais divulgados quadrimestralmente pelo Estado do RN, que resultaram no Relatório de Acompanhamento da Gestão Fiscal e Orçamentária (RACOM) do Poder Executivo Estadual.

Adentrando na verificação se o conteúdo apresentado nos documentos elaborados pelos órgãos de controle externo é importante e contribui para a transparência das contas públicas, analisou-se os comentários sobre a percepção dos auditores sobre a despesa com pessoal.

Nos relatórios de 2015 e 2016 foi observado a presença de gráficos e tabelas que traduzem a realidade da despesa com pessoal e auxiliam na compreensão das informações divulgadas nos demonstrativos contábeis e fiscais. Ficou explícito o crescimento da despesa com pessoal a partir do aumento médio das despesas com pessoal muito superior à inflação média do período e também acima do crescimento da receita, ocasionando assim a extrapolção do limite legal de despesa com pessoal imposto pela LRF.

No exercício de 2015, o TCE ressalta que a despesa com pessoal inativo e pensionista registrou, no último quadrimestre de 2015, uma redução de R\$ 278.104.965,99, sendo que esse tipo de despesa não costuma ser alvo de diminuição, necessitando assim uma análise mais detalhada.

Da análise do balanço consolidado verificou-se uma distorção no valor da despesa com inativos. Somando-se todos os valores publicados dos demonstrativos de despesa de pessoal pelos Poderes e Órgãos, tem-se um valor menor em R\$ 500.287.250,14 do que o valor de inativos e pensionistas demonstrado no Balanço Geral do Estado, que foi de R\$ 2.443.968.834,95, que permitiu os auditores a concluir:

Essa diferença corresponde a praticamente todas as despesas com pensionistas, que totalizaram um montante de R\$ 519.827.918,74 (quinhentos e dezenove milhões oitocentos e vinte sete mil novecentos e dezoito reais e setenta e quatro centavos), conforme dados do balanço. Somando-se esse valor àqueles do RGF, para o Poder Executivo, as despesas com inativos e pensionistas totalizariam R\$ 2.274.085.878,44 (dois bilhões duzentos e setenta e quatro milhões oitenta e cinco mil oitocentos e setenta e oito reais e quarenta e quatro centavos), o que repercutiria no resultado final das despesas com pessoal do Poder Executivo, que passaria de 50,79% para 57,69%, ultrapassando em 8,69 p. p. o limite legal.

Ademais, sobre a despesa com pessoal dos outros órgãos e poderes, foi observado que o Ministério Público merece destaque pelo fato de que esse órgão é o único que computa, como redutor das despesas com pessoal, os valores relativos a Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária, embora não se tenha conhecimento de demissões no âmbito desse órgão.

Quanto ao Poder Judiciário, há que se registrar que, igualmente aos exercícios anteriores, deduziu indevidamente o valor das despesas decorrentes de decisão judicial. Caso tivessem sido computadas, as despesas desse Poder atingiram o valor de 6,28% da RCL, ou seja, passariam da situação de regularidade para ultrapassar o limite máximo de despesa com pessoal em 0,28%.

No último quadrimestre de 2016, o Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Norte apurou, em despesa com pessoal, o valor de R\$ 4.360.319.823,08, totalizando 53,39% da Receita Corrente Líquida, composto da seguinte maneira. Observa-se ainda que 35,4% dessas despesas correspondem a gastos com pessoal inativo, enquanto que 47,2% são gastos com pessoal ativo.

Identificou-se que o poder Judiciário foi o poder com menor crescimento da despesa com pessoal em relação à RCL, no entanto o corpo técnico do TCE/RN alerta que nesse período o Tribunal de Justiça deduziu indevidamente o valor das despesas decorrentes de

decisão judicial do total de suas despesas com pessoal. Esse comportamento observado em 2015 e 2016 resultou no Acórdão nº 521/2015-TC, proferido no âmbito do Processo nº 3.389/2014-TC, o qual, entre outras providências, homologou o plano de incorporação de gastos com pessoal do Tribunal de Justiça do RN.

Já o Ministério Público do Estado e a Assembleia Legislativa no exercício de 2016 apresentaram percentual de despesa com pessoal acima do limite de alerta, conforme inciso II, do § 1º, do artigo 59, da LRF, levando o TCE/RN a emitir alerta apenas como forma de chamar a atenção desses Órgãos para o cuidado com suas despesas de pessoal.

De acordo com os dados analisados, no exercício de 2016 a Receita Corrente Líquida cresceu em 8,18% em relação ao exercício anterior, 2015, enquanto a despesa total com pessoal do Estado do RN, no mesmo período, cresceu em 12,21%, conduzindo o Estado ao final de 2016 a destinar 62,77% da RCL para cobertura de gastos com pessoal, o que extrapola o limite global de 60% determinado pelo inciso II, do artigo 19, da LRF para os entes estaduais.

Esse descumprimento do limite fiscal causa preocupação além das implicações legais, pois também representa perda da capacidade de manutenção das outras despesas de custeio e perda da capacidade de investimento do Estado. Além disso, não foram observadas medidas para o realinhamento dos gastos com pessoal do poder executivo e mesmo assim em alguns quadrimestres houve a demonstração de queda no percentual de despesa com pessoal, a partir das RGFs divulgadas nos quadrimestres de 2016.

Razões pelas quais o Ministério Público do RN impetrou representação junto ao TCE/RN (Processo nº 6.101/2017-TC) a fim de que fosse realizada inspeção para aferir a integridade dos dados publicados nos demonstrativos de despesas com pessoal do Poder Executivo.

Nesse sentido, o TCE/RN adotou uma mudança de posicionamento em relação a análise da despesa com pessoal do poder executivo do Estado do RN. A auditoria realizada no RGF do último quadrimestre de 2017 pelo TCE levou em consideração a informação evidenciada no RGF, os dados consultados no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAF) e, complementarmente, ao Portal da Transparência do Governo do Estado do RN e os dados relativos à execução orçamentária das despesas com pessoal apresentados pela Controladoria Geral do Estado, em atendimento à Solicitação de Auditoria nº. 002/2018-DAD (Proc. nº 2750/2018-TC/RN).

Inicialmente foi identificado que o poder executivo empregou entendimento de que os gastos com inativos não deveriam integrar os limites específicos de cada Poder/Órgão, mas

tão somente o limite global do Ente. Em razão disso, efetuou a dedução integral das despesas com inativos da despesa bruta pessoal, de modo que os dispêndios com inativos passaram a não ter reflexo na apuração do limite legal.

Registrou-se que o emprego da mencionada metodologia foi questionado e constitui objeto de representação formulada por esta Diretoria de Administração Direta, na qual foram propostas medidas acautelatórias de natureza corretiva, especificamente quanto ao ponto em destaque (despesas com inativos).

Adentrando na verificação da integridade dos valores consignados no demonstrativo, o corpo técnico evidenciou que em regra, incluem-se na linha de despesa com inativos “o pagamento dos benefícios tipicamente previdenciários empenhados e liquidados em favor do pessoal inativo e pensionista, além das contribuições patronais ao regime próprio de previdência”.

Dessa forma, a partir dos dados comparados e analisados tem-se que as despesas liquidadas, para pagamento dos benefícios previdenciários aos servidores da Administração Direta e Indireta, excluídos os dos demais Poderes e Órgãos, somaram R\$ 2.868.747.448,73, já deduzidos R\$ 551.924.837,08 referentes as despesas com pensionistas.

A exclusão de despesa com pensionistas deve ser realizada uma vez que esse tem sido os parâmetros utilizados pelo TCE/RN na aferição dos limites da LRF, seja para fins de emissão de alertas, seja na abordagem do tema quando da apreciação das Contas Anuais de Governo. Nesse sentido foi observado:

O valor total das despesas brutas com inativos, extraído do SIAF, diverge daquele consignado no demonstrativo de despesas com pessoal publicado. No caso do demonstrativo sob análise (3º quadrimestre de 2017), a diferença verificada foi, novamente, de mais de duzentos milhões de reais (TCE/RN, 2018).

A não contabilização do montante de R\$ 257.275.235,65 comprometeu significativamente a correta apuração do limite de despesas com pessoal, que corresponde a aproximadamente 3% da RCL.

Além disso, outro impacto relevante foi que inicialmente tinha sido descontado da despesa bruta com pessoal o valor integral dos gastos com inativos, quando a auditoria apurou que o valor máximo a ser deduzido, de acordo com os parâmetros legais e normativos, seria de R\$ 1.198.564.306,01. O limite do valor passível de dedução foi calculado a partir das despesas com Inativos detalhada por Fonte de Recurso, observando o valor da fonte 350-Recursos Previdenciários Diretamente Arrecadados, extraídos do SIAI.

Ainda a respeito das informações de despesa com inativos e pensionistas, foi esclarecido que dentre o montante de despesas de Sentenças Judiciais, o valor de R\$ 6.371.939,98 foi custeado com recursos da Fonte 350 - "Rec. Previdenciários Diretamente Arrecadados", conforme extraído do SIAF. Portanto, observou-se que foi realizado desconto duplicado dessa despesa nas linhas "Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados" e na linha "Decorrentes de Decisão Judicial".

A fim de evitar procedimentos como esse do desconto em duplicidade, o MDF (STF, 2016) determina que as despesas decorrentes de sentenças judiciais devem ser registradas contabilmente até o nível de subitem, exatamente para que se possa segregar e identificar quais despesas referem-se ao pessoal ativo e, particularmente, quais são aquelas que se referem aos inativos com recursos vinculados.

Caso não tivesse sido evidenciado no Relatório de Auditoria, tal informação não teria sido percebida pelo cidadão comum pela percepção da informação divulgada nos portais de transparência.

Outro aspecto abordado no Relatório de Auditoria diz respeito as inconsistências na contabilização dos gastos com terceirização. Foi evidenciando que as despesas liquidadas com terceirização não estavam disponíveis no portal de transparência do poder executivo, exigindo que estas informações fossem formalmente solicitadas à Controladoria Geral do Estado.

Com base nas informações apresentadas em resposta ao Ofício de solicitação e no conhecimento do controle externo acerca da existência de contratos de terceirização na área da saúde, foi observado que:

Os dispêndios com contratação de serviços médicos, ao invés do elemento "34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização", foram indevidamente contabilizados no elemento "39 - outros serviços de terceiros pessoa jurídica". Desse modo, toda essa quantia deixou de ser considerada na apuração da despesa bruta com pessoal, comprometendo a aferição do limite legal. (TCE/RN, 2018).

Dessa forma, o Relatório de auditoria demonstrou uma divergência significativa entre os gastos na saúde e os valores então computados no demonstrativo de despesa com pessoal, tendo sido ferramenta indispensável na melhoria da qualidade da informação publicada pelo Estado após as devidas correções e, portanto, um instrumento eficaz na transparência pública e motivador ao controle social.

4.3.4 Inferências sobre a Despesa com Pessoal

A partir da análise dos demonstrativos fiscais e informações orçamentárias do Estado do Rio Grande do Norte, pode-se concluir que em 2015 a maioria dos poderes e órgãos estava acima do limite de despesa com pessoal, com exceção do Tribunal de Justiça e Tribunal de Contas, que estavam dentro do limite e no limite de alerta, respectivamente.

Já em 2016 o Ministério Público conseguiu reenquadrar as despesas com pessoal ao limite legal de alerta, que corresponde a 90% do limite máximo estabelecido na LRF. Esse comportamento foi decorrente tanto do aumento da RCL como da dedução da despesa bruta com pessoal a título de “decisão judicial” que teve um aumento expressivo.

Os demais órgãos e poderes mantiveram sua situação inalterada, ou seja, o poder executivo e assembleia legislativa permaneceram acima do limite máximo legal e o TCE e Tribunal de Justiça continuaram com percentual de aplicação da RCL em despesa com pessoal dentro do limite.

Em 2017 a Assembleia Legislativa também conseguiu ser reenquadrada abaixo do limite máximo, controlando o crescimento da despesa com pessoal nesse exercício. Enquanto que o Poder Executivo foi o único poder que além de permanecer com despesa com pessoal fora do limite previsto na LRF ainda se percebe uma elevação do percentual, com aumento de quase 10%.

Nesse contexto, depreende-se que além do descumprimento do art. 169 da CF e art. 19 da LRF, também deixou de ser observado o art. 23 da LRF que determina regras para o reenquadramento do Ente ao limite legal, devendo eliminar o percentual excedente nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. Portanto, passamos a investigar as possíveis causas do descumprimento legal:

Quadro 36-Comparativo das variações da RCL e DTP de 2014 a 2017

	2014	2015	2016	2017
RCL	7.388.294.323,80	7.518.634.655,35	8.166.178.871,61	8.561.334.811,89
Variação do exercício	0%	1,76%	8,61%	4,84%
Variação acumulada		1,76%	10,53%	15,88%
DTP- Executivo RN	3.890.601.928,01	3.877.606.998,69	4.356.247.257,87	5.338.025.619,04
Variação do exercício	0%	-0,33%	12,34%	22,54%
DTP - Assembleia RN	166.278.398,99	172.759.046,66	205.598.432,46	183.778.253,65
Variação do exercício	0%	3,90%	19,01%	-10,61%
DTP - TCE RN	39.953.083,37	42.510.126,38	43.364.877,65	45.044.812,15
Variação do exercício	0%	6,40%	2,01%	3,87%

DTP - Judiciário RN	352.018.475,82	363.633.185,30	385.954.863,90	413.666.065,96
Variação do exercício	0%	3,30%	6,14%	7,18%
DTP - Ministério Público RN	138.878.986,74	152.662.321,48	153.144.055,14	149.268.054,99
Variação do exercício	0%	9,92%	0,32%	-2,53%
Total da despesa	4.587.730.872,93	4.609.171.678,51	5.144.309.487,02	6.129.782.805,79
Variação do exercício	0%	0,47%	11,61%	19,16%
Variação acumulada	0%	0,47%	12,13%	33,61%
Percentual consolidado RN	62,09%	61,30%	63,00%	71,60%

Fonte: valores do RGF divulgados nos portais de transparência com indicadores de conformidade às normas do TCE/RN

Depreende-se que considerando a soma de todas as despesas totais com pessoal do período é possível chegar ao valor consolidado do ente Estadual e constatar que em todos os anos desde de 2014 até 2017 o Estado esteve acima do limite máximo legal de 60% definido no art. 19, II da LRF.

Analisando ainda o quadro 36 observa-se que em 2015 o único poder que registrou comportamento em menor proporção à RCL foi o poder Executivo, tendo inclusive apresentado pequena redução da DTP. Enquanto que os demais poderes e órgão apresentaram variação da DTP de 2014 para 2015 maior do que a variação da RCL, e o Ministério Público foi o órgão com maior crescimento, 9,92%.

Mesmo assim, como a despesa com pessoal do executivo corresponde ao maior volume de gastos, nesse período o Resultado Fiscal teve uma redução de 0,79% como efeito da pequena economia do Governo do Estado nos gastos com pessoal, as quais não foram suficientes para reenquadrar o Ente.

Já em 2016, as maiores variações foram registradas pelo poder executivo e legislativo, que chegaram a 12,34% e 19,01%, respectivamente. Dessa forma, mesmo com o aumento de despesa com pessoal proporcionalmente inferior a RCL pelo TCE, MP e Judiciário, houve um aumento no percentual aplicado em despesa com pessoal de aproximadamente 1,70%, fazendo com que o percentual do Estado passasse para 63%.

Não havendo em notas explicativas ou qualquer documento auxiliar de prestação de contas acerca das medidas adotadas pelo Estado para controle da despesa com pessoal nesse período, é nítido a ausência de qualquer ação política nesse sentido, já que a situação foi agravada ainda mais em 2017, quando o Estado registrou o aumento de aproximadamente 8% no percentual aplicado em despesa com pessoal, alcançando 71,60%. Sendo possível afirmar que o grande responsável por esse aumento foi o poder executivo, com uma variação de 22,54% em relação ao exercício de 2016.

Portanto, a partir da análise horizontal da Despesa Total com Pessoal e a Receita Corrente Líquida entre os anos de 2014 e 2017 percebe-se que a DTP teve variação crescente em mais que o dobro da variação da RCL no mesmo período, confirmando a conclusão de Santos et al. (2017) de que a manutenção da taxa de crescimento dos gastos com pessoal das administrações públicas estaduais tem sido maior do que as taxas de crescimento da economia e das receitas públicas por mais de uma década.

Como discorrido anteriormente, a situação em 2017 foi agravada com auditoria realizada pelo TCE/RN que determinou a republicação do RGF pela identificação de falhas técnicas no seu preenchimento, o que provavelmente também ocorria em exercícios anteriores, encobrindo o resultado fiscal real do Estado.

Ou seja, a situação do Estado podia ser mais grave do que demonstrado nas informações publicadas aos usuários em 2015 e 2016, as quais estavam encobertas por falhas técnicas e adoção de procedimentos mais brandos para apuração do cumprimento do limite fiscal.

Ademais, é possível inferir que não houve controle da despesa com pessoal nos termos da LRF nem da CF, quando deveria ter sido tomada providências mais severas para o reenquadramento da despesa com pessoal frente ao crescimento natural da despesa por se tratar de despesa de caráter continuado. Nesse contexto, a Constituição Federal prevê a redução em pelo menos 20% das despesas com cargos em comissão e funções de confiança ou ainda exoneração dos servidores não estáveis (art. 169, § 3º, CF).

Ao contrário disso, foi possível identificar inclusive a realização de concursos públicos em 2015: Secretaria Estadual de Administração e Recursos Humanos-SEARH, Defensoria Pública do Estado do RN e Tribunal de Contas do Estado do RN e em 2017: Secretaria de Estado da Justiça e Cidadania do RN, Ministério Público do Rio Grande do Norte e Instituto Técnico-científico de Perícia-ITEP.

Nesse contexto, é importante realizar análise vertical das despesas com pessoal visando avaliar os juízos de valores formulados a partir da análise da composição da despesa com pessoal.

Quadro 37- Análise da composição da Despesa Bruta com Pessoal

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM	2015		2016		2017	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Despesa Bruta	6.469.083.591,75	100%	7.003.993.791,15	100%	8.395.368.055,05	100%
Despesas com ativos	4.523.140.328,34	69,92%	4.637.305.345,30	66,21%	4.917.082.592,56	58,57%
Despesas com inativos	1.945.943.263,41	30,08%	2.159.735.200,31	30,84%	2.828.305.743,80	33,69%
Terceirizados	0,00		3.836.509,44	0,05%	0,00	

Demais Regularizações	0,00		203.116.736,10	2,90%	649.979.718,69	7,74%
-----------------------	------	--	----------------	-------	----------------	-------

Conforme o quadro acima, é possível perceber que da despesa bruta com pessoal, ou seja, antes da exclusão de despesas que não devem impactar o resultado fiscal da despesa com pessoal, a despesa com inativos representa, em média 31,54%. Ademais, observa-se que essa despesa tende ao crescimento tendo em vista o aumento da expectativa de vida no Brasil que também aumenta a quantidade de servidores aposentados compondo a folha de inativos e pensionistas.

Quadro 38-Análise da composição do Total de Exclusão da Despesa com Pessoal

DEMONSTRATIVO DESPESA COM PESSOAL - RGF 6º BIM	2015		2016		2017	
	Valor	%	Valor	%	Valor	%
Total de exclusões	1.859.911.913,24	100,00%	1.859.684.304,13	100,00%	2.265.585.249,26	100,00%
Exclusão de desp. Inativos conf. TCE	1.186.866.304,74	63,81%	1.242.909.142,29	66,83%	1.264.391.323,78	55,81%
Exclusão decisão judicial	192.675.677,09	10,36%	176.986.827,36	9,52%	194.181.624,31	8,57%
Exclusões Exerc. Anteriores	21.021.516,96	1,13%	35.327.805,49	1,90%	300.191.706,23	13,25%
IRRF (decisão nº 720/2007)	459.348.414,45	24,70%	404.460.528,99	21,75%	506.820.594,94	22,37%

A partir do quadro acima é possível concluir que a exclusão da despesa com inativos com recursos vinculados é a de maior representatividade no total das exclusões realizadas na despesa bruta de pessoal, seguida do Imposto de Renda Retido na Fonte. Logo, é importante verificar seu impacto na despesa com pessoal para fins de comparabilidade a nível federal, já que o TCE/RN se manifestou contrário à orientação da STN exatamente acerca do tratamento dessas duas despesas.

Como já discorrido, o único órgão que transpore a informação da contribuição destinado ao RPPS do Estado do RN é o Ministério Público, impossibilitando a percepção pelo usuário da informação sobre o impacto que a decisão do TCE provoca em cada poder e órgão no percentual de despesa com pessoal. A esse respeito a informação que é apresentada à sociedade é o texto de exposição da União à Insolvência dos Entes Subnacionais da STN (2018) que evidencia o percentual divulgado pelo Estado do RN de 52% contra a apuração no parâmetro da STN de 86% de despesa com pessoal em 2017.

Analisando ainda os dados referentes a exclusão da despesa com pessoal a título de inativos e pensionistas, ao que parece, é que em sua maioria os poderes geram maior despesa com inativos do que contribuem para formação do fundo previdenciário. A partir dos procedimentos orientados pela decisão do TCE/RN cada órgão e poder apresenta-se

equilibrado quanto ao Regime de Previdência, e todo o ônus do déficit previdenciário é arcado unicamente pelo poder Executivo.

Por não ser dada a devida transparência da informação previdenciária nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, o controle do desconto a título de Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados é dificultado e verifica-se um cenário propício para manipulação do resultado. Dessa forma, não é possível afirmar quais órgãos são beneficiados pela decisão.

Mas ainda é possível ao usuário fazer inferências a partir do controlado limite legal do desconto, por meio do confronto com a receita total do fundo previdenciário, já que ele atende aos requisitos do art. 19, § 1º, VI da LRF, por tratar de recurso vinculado. Tal informação foi observada no anexo 4 do RREO que demonstra a receita e despesa previdenciária do Regime Próprio dos Servidores Públicos, conforme quadro 39 a seguir:

Quadro 39- Análise da composição da Receita Previdenciária

RECEITA PREVIDENCIÁRIA	2015	2016	2017
Receita Previdenciária	1.278.038.499,63	1.253.445.192,76	1.413.520.142,81
Rec. Contribuição	397.827.754,80	381.650.300,31	368.529.856,95
Receita Patrimonial	67.746.884,79	54.563.955,93	33.126.061,62
Outras Receitas	22.868.792,68	14.780.140,56	9.806.880,94
Receita de Capital	0,00	2.662.368,84	2.703.519,57
Receita intra-orçamentária	789.595.067,36	799.788.427,12	999.353.823,73

Fonte: Anexo 4 do RREO

Observando a despesa com pessoal somando as deduções realizadas da despesa com pessoal bruta a título de Inativos e Pensionistas com recursos vinculados realizados pelos órgãos encontra-se:

Quadro 40 – Confronto das despesas previdenciárias e o valor excluído da despesa com pessoal a título de despesas com inativos e pensionistas com recursos vinculados

DESPESAS PREVIDENCIÁRIAS	2015	2016	2017
Despesa Total com Inativos	1.945.943.263,41	2.159.735.200,31	2.828.305.743,80
Executivo	1.759.182.465,96	1.962.988.691,68	2.611.472.213,08
Legislativo	34.185.909,97	39.227.108,56	51.560.060,27
TCE	22.303.572,89	22.800.121,95	23.141.502,50
Judiciário	103.109.787,80	104.829.029,39	102.960.111,91
Ministério Público	27.161.526,79	29.890.248,73	39.171.856,04
Valor Total descontado de inativos	1.186.866.304,74	1.242.909.142,29	1.264.391.323,78
Executivo	1.000.105.507,29	1.046.162.633,66	1.047.557.793,06
Legislativo	34.185.909,97	39.227.108,56	51.560.060,27

TCE	22.303.572,89	22.800.121,95	23.141.502,50
Judiciário	103.109.787,80	104.829.029,39	102.960.111,91
Ministério Público	27.161.526,79	29.890.248,73	39.171.856,04
Resultado previdenciário apurado no RGF	-759.076.958,67	-916.826.058,02	-1.563.914.420,02

Fonte: Portal de transparência - RGFs conforme TCE

Considerando que a despesa com inativos não leva em consideração a despesa com pensionista por força do Parecer nº 189/TCCJ, de 27/06/2001, também não devem ser deduzidos as Receitas de Contribuições advindas dessa natureza de despesa, totalizando no valor passível de dedução da despesa Bruta com pessoal no período conforme quadro 41:

Quadro 41- Demonstrativo do valor passível de dedução a título de despesa com inativos e pensionistas com recursos vinculados

Total Receita (I)	1.278.038.502,63	1.253.445.192,76	1.413.520.142,81
Receitas correntes	488.443.435,27	450.994.396,80	411.462.799,51
Receita Intra Orçamentária	789.595.067,36	799.788.427,12	999.353.823,73
Receita capital	-	2.662.368,84	2.703.519,57
CONTRIBUIÇÃO DOS PENSIONISTAS			
Contribuição dos Segurados	17.914.735,10	25.187.371,41	18.046.796,52
Contribuição Patronal	42.009.211,50	29.935.543,57	19.939.137,33
Total (II)	59.923.946,60	55.122.914,98	37.985.933,85
Valor passível de desconto na Despesa Bruta com Pessoal (I-II)	1.218.114.556,03	1.198.322.277,78	1.375.534.208,96

Fonte: Anexo 4 do RREO

Dessa forma, o valor excluído do computo do limite de despesa com pessoal nos RGFs diverge daquele consignado no demonstrativo de receita e despesa previdenciária do RREO, sendo que em 2015 e 2017 foram deduzidos valores menores do que o legalmente permitido. Já em 2016, é nítida a ilegalidade da dedução no montante de R\$ 44.586.864,51, já que este supera os valores vinculados à previdência.

4 CONCLUSÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco para direcionar a gestão das finanças públicas no Brasil, por meio da prescrição de diversas regras fiscais no intuito de mitigar riscos de crises. No entanto, é notório que a LRF teve sua eficácia prejudicada ao longo dos anos na medida em que a referida lei atribuiu ao Tribunal de Contas de cada ente a competência de fiscalizar o cumprimento das suas normas e não exauriu a definição das regras de como receitas e despesas devem ser contabilizados, dando espaço à divergência de padrões contábeis adotados pelos entes da federação.

Os Tribunais de Contas têm pronunciado normas para as brechas legais as quais não necessariamente observam a definição de seus pares ou as boas práticas contábeis. Ressalta-se que a despesa com pessoal tem tendência ao crescimento e influencia a gestão pública como um todo, definindo os recursos disponíveis para financiar o funcionamento dos serviços básicos dos governos estaduais, os quais tem sido cada vez menor para a execução de políticas públicas.

Conforme o MDF (STN, 2018) a despesa com pessoal é demonstrada no RGF visando a transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira conferida na forma da Constituição, e a adequação aos limites de que trata a LRF.

Nesse sentido, a transparência pública, objetivo do relatório fiscal, é também exigida por meio da LRF, CF e Lei nº12.527/2011, porém não diz respeito apenas a divulgação das informações, abrangendo inclusive a qualidade da informação percebida através da compreensibilidade, confiabilidade, comparabilidade e utilidade. Quando os relatórios fiscais não são efetivos para gerar comparações entre os estados e tampouco úteis para traçar um diagnóstico financeiro tempestivo, é nítido que o pilar de transparência da LRF encontra-se enfraquecido.

Buscando avaliar a transparência da despesa com pessoal no Estado do RN em 2015, 2016 e 2017 verificou-se o baixo nível de publicidade, sendo que o Tribunal de Justiça ficou com a pior pontuação e a melhor pontuação foi do poder Executivo que mesmo assim atendeu 63% dos itens observados. Dessa forma, medidas simples como: explicações de como navegar no site, ferramenta de busca de informações no próprio site, página com perguntas frequentes e fóruns de debates podem ser adotadas para melhoria da publicidade das informações.

Ainda em relação a publicidade, não foram praticamente identificadas informações relativas a origem dos valores correspondentes a despesa com inativos e pensionistas, Imposto de Renda Retido na Fonte e contribuições previdenciárias.

Como resultado da publicidade deficiente, a avaliação da compreensibilidade confirmou a pesquisa de Gallon et al. (2011), uma vez que o Estado do Rio Grande do Norte registrou um nível baixo de compreensibilidade das informações transparecidas, sendo que o Ministério Público foi o que obteve melhor pontuação (66,67%) e a Assembléia Legislativa a pior pontuação, não tendo atendido nenhum dos critérios analisados (0%).

A baixa compreensibilidade sugere que informações relevantes são de conhecimento apenas dos agentes já que deixaram de ser divulgadas são de conhecimento único dos próprios gestores, configurando a assimetria de informação. Os órgãos e poderes devem adotar esforços para elaborarem glossários, gráficos e notas explicativas completas e claras, principalmente quando adotam diferentes práticas na elaboração dos demonstrativos, de forma que os esclarecimentos adicionais permitam a percepção da real posição do ente.

A partir da avaliação da confiabilidade e comparabilidade das informações foi possível concluir que grande parte dos órgãos apresentam dois resultados de despesa com pessoal e que as Notas Explicativas fazem menção a decisões equivocadas assim como os demonstrativos que indicam terem sido elaborados conforme orientações da STN na verdade não o são em relação ao desconto de Recursos vinculados à previdência de forma segregada e ao computo da despesa com pensionistas. Além de ter achado inúmeras divergências no cruzamento de dados de diferentes fontes, prejudicando a confiança nos dados apresentados.

Ademais, as informações divulgadas no SICONFI não são atualizadas quando solicitadas correções de publicações pelos órgãos de controle interno ou externo, prejudicando a confiabilidade e comparabilidade por parte da sociedade e mesmo da Secretaria do Tesouro Nacional para fins de tomada de decisão e na definição da conjuntura federal sobre o tema.

Mesmo diante da baixa publicidade, compreensibilidade e confiabilidade das despesas determinantes para verificação do limite de despesa com pessoal, a partir da análise foi possível compreender como os gastos com pessoal vêm onerando e sobrecarregando cada vez mais a sociedade. Mas nesse caso, conforme relatado por Abdala e Torres (2016), a própria experiência de ser um usuário em busca de uma informação específica demonstrou como o conhecimento prévio acaba sendo relevante para uma busca dos diferentes tipos de despesas.

Verificando que já em 2015 o Estado apresentou percentual de despesa com pessoal acima do limite máximo, esperava-se nos exercícios seguintes seu maior controle. No entanto, o comparativo do crescimento da despesa total com pessoal por órgão e consolidado

do Estado em relação ao comportamento da RCL depreende-se que em sua maioria a despesa aumentou em proporções superior à RCL, levando ao crescimento ano após ano do percentual aplicado de despesa com pessoal.

Como a despesa com inativos é crescente, tende a aumentar a sua representatividade na definição do limite de despesa com pessoal, tornando cada vez mais os efeitos da decisão do TCE/RN benéficos para os poderes e órgãos, enquanto que o poder executivo sustenta o ônus do déficit previdenciário e demonstra um percentual de despesa com pessoal maior que sua realidade.

Nesse sentido, os órgãos e poderes tiveram margem para tomar decisões quanto ao reajuste salarial, concessão de gratificações, realização de concursos e nomeação de servidores, quando ao que se pode inferir que eles já estavam com o limite ultrapassado na realidade, sendo que essa informação só não estava transparecida.

Por isso, é de extrema relevância que o usuário da informação tenha conhecimento das despesas que compõem o RGF não só sobre os requisitos legais vigentes no Ente, mas de toda informação pertinente à essência da despesa com pessoal, pois só assim poderá formar seu juízo de valor e realizar o controle social mais real.

Nesse sentido, observou-se que só em 2017 o Relatório de auditoria do TCE/RN acerca dos gastos de despesa com pessoal contribuiu para o esclarecimento da posição do Estado e reduziram a assimetria informacional. O que demonstra um avanço significativo de melhoria da transparência da despesa com pessoal no Estado, que mudou de 41,23% inicialmente publicado para 62,35%.

Na busca pela maior transparência pública, é natural que as ferramentas e métodos de análise se sofisticuem e cada vez mais sejam exigidas informações detalhadas e amplas dos órgãos públicos, já que o exercício do controle social é um processo incremental (Coelho et al, 2018). Exemplo disso são tanto termo de cooperação da STN com os Tribunais de Contas dos Estados, quanto as Matrizes de Saldos Contábeis regulamentadas recentemente pela Portaria nº 896/2017-STN que busca a padronização para transferência de informações primárias de natureza contábil, orçamentária e fiscal dos entes da Federação.

Trabalhos futuros na área de despesa com pessoal e transparência da informação no setor público poderiam analisar o impacto da adoção de diferentes metodologias sobre a transparência em outros estados. Também seria interessante analisar a transparência passiva e a utilidade da informação divulgada a partir da percepção dos usuários da informação, o que possibilitaria a conclusão pela existência de informações assimétricas no setor público.

REFERÊNCIAS

- ABDALA, P. R. Z.; TORRES, C. M. S. O.. A transparência como espetáculo: uma análise dos portais de transparência de estados brasileiros. **Administração Pública e Gestão Social**, 8(3). p. 147-158. jul.-set. 2016.
- ALT, J. E., LASSEN, D. D., ROSE, S. The causes of fiscal transparency: evidence from the U.S. States. **IMF Staff Papers**, 53, 30-57, 2006. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/30036021>.
- ANJOS, L. C. M.; BARTOLUZZIO, A. I. S. S. Análise de conglomerados do nível de transparência pública e indicadores socioeconômicos dos municípios pernambucanos. In **Anais do 13o Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. São Paulo, SP, 2016.
- ANTONINO, M. S. L.; ALMEIDA, K. K. N.; ECHTERNACHT, T. H. S.; FRANÇA, R. D. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 1, p. 179, 2013.
- BAIRRAL, M. A. C; SILVA, A. H. C; ALVES, F. J. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista Administração Pública**, Rio de Janeiro 49(3):643-675, maio/jun. 2015.
- BALDISSERA, J. F.; WALTER, S. A.; FIIRST, C.; ASTA, D. D. A Percepção dos Observatórios Sociais sobre a Qualidade, Utilidade e Suficiência da Transparência Pública dos Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, jan./abr., 2019.
- BEGHIN, N.; ZIGONI, C. Avaliando os websites de transparência orçamentária nacionais e subnacionais e medindo impactos de dados abertos sobre direitos humanos no Brasil. **Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC**, Brasília, 2014.
- BORTULINI, E.F.. A percepção de auditores do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul sobre a Transparência Pública. **Dissertação –Universidade do Vale do Rio dos Sinos**, 2016.
- BRASIL, Constituição Federal de 1988. Brasília, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988.
- 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. **Portal da Legislação**, Brasília, DF.
- BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em temporeal, de informações pormenorizadas sobre a execução

orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Portal da Legislação**, Brasília, DF.

BRASIL. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII, do art. 5º, no inciso II, do § 3º, do art. 37, e no § 2º, do art. 216, da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília, DF.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Portal da Legislação**, Brasília, DF.

BLACK, J. Transparent policy measures. In J. Black (Ed.). **Oxford dictionary of economics**. Oxford: Oxford University Press, 1997.

CAMPAGNONI, M.; PLATT NETO, O. A. A observância dos limites para Despesas com Pessoal entre Poderes e órgãos da União no período de 2000 a 2013. In: **Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, Florianópolis**. Anais...Florianópolis: UFSC, 2014. p. 1-18, 2014.

CARVALHO, J. R. M.; OLIVEIRA, G. F.; SANTIAGO, J.S.. Dívida Pública: um estudo de indicadores dos Estados Nordestinos. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 6, n. 2, p.82-100, abr./jun., 2010.

COELHO, M. C.; CRUZ, F.; PLATT NETO, O. A. A informação contábil como ferramenta de auxílio no exercício do controle social. **Revista contabilidade vista e revista**. Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 163-184, jul/set. 2011.

COELHO, T. R.; SILVA, T. A. B.; CUNHA, M. A.; TEIXEIRA, M. A. C. Transparência governamental nos estados e grandes municípios brasileiros: uma “dança dos sete véus” incompleta? **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, 23(75), 235-260, 2018.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 1, p. 153-176, fev. 2012.

DAWSON, G. S.; DENFORD, J. S.; WILLIAMS, C. K.; PRESTON, D.; DESOUSA, K. C. An Examination of Effective IT Governance in the Public Sector Using the Legal View of Agency Theory. **Journal of Management Information Systems**, Vol. 33, N. 4, pp. 1180–1208, 2016.

ECKERT, A.; TONIOLLI, T. M.; MECCA, M. S.; BIASIO, R. Relação entre a Qualidade dos Sites das Prefeituras e o Nível de Divulgação da Remuneração dos Servidores Públicos Municipais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 3, set/dez 2016.

FLICK, U. Introdução à Pesquisa Qualitativa-3, **Artmed Editora**, 2008.

GALLON, A. V.; TREVISAN, R.; PFITSCHER, E. D.; LIMONGI, B. A compreensibilidade dos cidadãos de um município Gaúcho acerca dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade

Fiscal publicados nos jornais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p. 79 - p. 96, jan./abril, 2011.

GATTRINGER, João Luiz. A Lei de Responsabilidade Fiscal: principais aspectos. **Revista do TCE de Santa Catarina**, Florianópolis, ano 3, n. 4, p. 47-61, jul. 2005.

GOBETTI, S. W. Ajuste Fiscal nos Estados: uma análise do período 1998-2006. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 1, p. 113-140, jan./abr. 2010.

GRIGORESCU, A. International organizations and government transparency: linking the international and domestic realms. **International Studies Quarterly**, 47(4), 643-667, 2003.

GUILLAMÓN, M.-D.; RÍOS, A.-M.; GESUELE, B.; METALLO, C. Factors influencing social media use in local governments: The case of Italy and Spain. **Government Information Quarterly**, 33(3), 460–471, 2016.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Teoria da contabilidade. 5. ed. São Paulo: **Atlas**, 1999.

HOMERCHER, E. O princípio da transparência e a compreensão da informação. **Revista Jurídica da Presidência Brasília**. v. 13 nº100 Jul/Set 2011.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of financial economics**, 3(4), 305-360, 1976.

KOPITS, G., CRAIG, J. Transparency in government operations (n.158). Washington, D.C.: **International Monetary Fund**. Recuperado de <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf>.

LAMBERT, R. A.; LEUZ, C.; VERRECCHIA, R. E. Information asymmetry, information precision, and the cost of capital. **Review of Finance**, v. 16, n. 1, p. 1-29, 2011.

LAUREANO, R. V., WARTCHOW, D., ROSSO, V. P., MACAGNAN, C. B. Divergências entre o posicionamento dos auditores públicos e dos conselheiros do TCE/RS na análise da LRF. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, 10(1), 091 – 109, 2017.

LEITE FILHO, G. A.; COLARES, A. F. V.; ANDRADE, I. C. F. Transparência Da Gestão Fiscal Pública: Um estudo a partir dos Portais Eletrônicos dos maiores Municípios do Estado de Minas Gerais. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 26, n. 2, p. 114-136, maio/ago. 2015.

LERUTH, L.; PAUL, E. A Principal-Agent Theory Approach to Public Expenditure Management Systems in Developing Countries. **IMF Working Paper**, 06/204, 1-43, 2006.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. Contabilidade Pública: Análise Financeira Governamental. 1 ed. São Paulo: **Atlas**, 2016.

LUCIANO, E. M.; WIEDENHÖFT, G. C.; SANTOS, F. P. Barreiras para a Ampliação de Transparência na Administração Pública Brasileira: Questões estruturais e culturais ou falta de estratégia e governança? **Administração Pública e Gestão Social**, 10(4), out.-dez., 2018.

LUQUE, C. A.; SILVA, V. M.. A Lei de Responsabilidade na gestão fiscal: combatendo falhas de governo à brasileira. **Revista de Economia Política**, v. 24, n. 3, p. 404-421, jul./set. 2004.

MARTINS, O. S.; PAULO, E..Assimetria de Informação na Negociação de Ações, Características Econômico-Financeiras e Governança Corporativa no Mercado Acionário Brasileiro.**Revista de Contabilidade Financeira** – USP, São Paulo, v. 25, n. 64, p. 33-45, jan./fev./mar./abr. 2014.

MATIAS-PEREIRA, J.Manual de metodologia da pesquisa científica, São Paulo: **Atlas**, 2010.

MENDEL, T. Liberdade de informação: um estudo de direito comparado (2a ed.). Brasília, DF: **Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura**, 2009.

MENDONÇA, M., PESSOA, M., SANTOS, C.. Crescimento dos gastos com pessoal ativo e inativo dos estados brasileiros entre 2006-2016. **Nota Técnica nº 37 do 4º trimestre de 2017 do IPEA**, 2017.

MICHENER, G.; BERSCH, K. Identifying transparency. **Information Polity**, vol. 18, no. 3, pp. 233-242, 2013.

NAKAGUMA, M. Y., BENDER, S. A emenda da reeleição e a Lei de Responsabilidade Fiscal: impactos sobre ciclos políticos e performance fiscal dos Estados (1986-2002). **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v.10, n.3, p. 377-397, 2006.

NOBRE, K. R. S.; ARAÚJO, M. A. D. Assembléias Legislativas da Região Nordeste: um estudo sobre a Lei de Acesso à Informação. **Revista Gestão e Planejamento, Salvador**, v. 20, p. 4-20, jan./dez. 2019.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L.. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

QUEIROZ, D. B.;ARAÚJO, A. O.; MORAIS, L. M. F.; MARTONS, 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, 11(4). 128-146, 2015.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. Review of passive transparency in Brazilian city councils. **Revista de Administração da USP**, 51(3), 288-298, 2016.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei Complementar nº 575 de 11 de agosto de 2016. Altera dispositivos da Lei Complementar Estadual nº 526 de 18 de dezembro de 2014 e dá outras providências. **Portal da Assembleia Legislativa do RN**, Natal, RN.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei Ordinária nº 8.633 de 03 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre a contribuição para o custeio do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do

Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. **Portal da Assembleia Legislativa do RN**, Natal, RN.

ROCHA, I.; PEREIRA, A. M.; BEZERRA, F. A.; NASCIMENTO, S. Análise da produção científica sobre teoria da agência e assimetria da informação. **REGE-Revista de Gestão**, 19(2), 329-341, 2012.

ROGERS, P.; SENA, L. B. Análise agregada dos Municípios Mineiros de Grande Porte quanto à adequação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Santa Catarina, Florianópolis. ano 04, v.1, n°8, Jul./Dez., 2007.

SALES, T.. Acesso à Informação, Controle Social das Finanças Públicas e Democracia: Análise dos Portais da Transparência dos Estados Brasileiros Antes e Após o Advento da Lei nº 12.527/2011. **Direito Público**, 9 (48), 2012.

SANTIAGO, W. P.; DUARTE, V. S. Análise do comportamento da Receita Pública antes e após a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: **5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, Anais..., FEA/ USP: 2005.

SANTOS, C. H. M.; PESSOA, M. M. Y. A. C. S.; MENDONÇA, M. A. A.; BRITO, A. J. S.; MARTINS, F. S.; SÁ, J. H. B.; FERNANDES, L. V.; LACERDA, L. P. T.; ALMEIDA, V. A. L. Crescimento dos gastos com pessoal ativo e inativo dos estados brasileiros entre 2006-2016. **Carta de conjuntura IPEA**, nº 37, Brasília/DF, 2017.

SILVA, W. A. O. S.; BRUNI, A. L. Variáveis socioeconômicas determinantes para a transparência pública passiva nos municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro 53(2):415-431, 2019.

SOUZA, F. J. V.; SILVA, M. C.; CÂMARA, R. P. B.. Análises das despesas com pessoal das capitais brasileiras nordestina. **Revista Gestão Organizacional-RGO**. vol. 11 – nº 1 – jan./abr. – 2018.

SOUZA, P.; PLATT NETO, O. A. A composição e a evolução das despesas com pessoal no estado de Santa Catarina de 2000 a 2011. **Revista catarinense de Ciência Contábil**, v. 11, n. 33, p. 66-81, ago/nov/2012.

STN-Secretaria do Tesouro Nacional. Exposição da União à Insolvência dos Entes Subnacionais. Brasília, Novembro/2018. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Texto+da+discuss%C3%A3o+versao+3+corrigido/9b49c80d-df45-4e6f-8822-0c511921f4b9> . Acesso em: 30 de janeiro de 2019.

STN- Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 7 ed. Brasília, Novembro/2016.

STN-Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais. 8 ed. Brasília, 2018.

SUZART, J. A. S. A Hipótese do Grau de Endividamento e o Setor Público: Uma Análise do Nível de Endividamento dos Governos Estaduais. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 23, n. 4, p. 73-101, out./dez. 2012.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração, São Paulo: **Atlas**, 2009.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As causas da transparência fiscal: Evidências nos estados brasileiros. **Revista Contabilidade Financeira – USP**, São Paulo, v. 25, n. 66, p. 242-254, set./out./nov./dez. 2014.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 25, p.137-158, jan./abr. 2015.

ANEXO I

	Executivo	Legislativo	Tribunal de Contas	Judiciário	Ministério Público	Média no RN
Acessibilidade e navegação	75,0%	50,0%	50,0%	50,0%	25,0%	50,0%
Resultado do mecanismo de buscas	1	1	1	0	0	0,6
Link para o portal na página do governo	1	1	1	1	1	1
Mapa do site	1	0	0	1	0	0,4
Motor de busca próprio	0	0	0	0	0	0
Prestação de informações ao cidadão	50,0%	25,0%	50,0%	25,0%	50,0%	40,0%
Informações sobre funcionamento do portal	0	0	0	0	0	0
Telefones para contato	1	0	1	0	1	0,6
Item perguntas frequentes	0	0	0	0	0	0
Informações atualizadas	1	1	1	1	1	1
Controle social sobre despesa com pessoal	76,9%	53,8%	53,8%	61,5%	69,2%	63,1%
Despesa por Natureza (tipo)	1	1	1	1	1	1
Despesa com Pessoal total	1	1	1	1	1	1
Despesa com Ativos	1	1	1	1	1	1
Despesa com Inativos	0	0	0	0	0	0
Pensionistas	1	0	0	0	0	0,2
Terceirizados	1	0	0	0	0	0,2
Imposto de Renda Retido na Fonte	0	0	0	0	0	0
Despesa com pessoal de decisão judicial	1	1	1	1	1	1
Despesas de exercícios anteriores	1	1	1	1	1	1
Obrigações patronais	1	1	1	1	1	1
Recolhimento Previdência ao RPPS	0	0	0	0	1	0,2
Receita Corrente Líquida	1	0	0	1	1	0,6
Relatório de Gestão Fiscal	1	1	1	1	1	1
Interatividade e participação	50,0%	50,0%	62,5%	25,0%	50,0%	47,5%
Fóruns para debate	0	0	0	0	0	0
Mapas interativos	0	0	0	0	0	0
Ferramenta de contato com o cidadão	0	0	0	0	0	0
Informações do portal em rede social	1	1	1	1	0	0,8
Possibilidade de receber informações por email	1	1	1	0	1	0,8
Disponibilidade de email para contato	0	0	1	0	1	0,4
Glossário	1	1	1	1	1	1

Espaço para denúncias e reclamações	1	1	1	0	1	0,8
TOTAL PUBLICIDADE	63,0%	44,7%	54,1%	40,4%	48,6%	50,14%

ANEXO II

AVALIAÇÃO DA COMPREENSIBILIDADE						
Órgão	Ano	Informação Objetiva	Notas Explicativas	Permite exportar as informações	Gráficos e quadros	Total de Compreensibilidade
EXECUTIVO	2015	0	0	0	0	0,00%
	2016	0	0	0	0	0,00%
	2017	0	1	0	0	25,00%
	Média	0,00%	33,33%	0,00%	0,00%	8,33%
LEGISLATIVO	2015	0	0	0	0	0,00%
	2016	0	0	0	0	0,00%
	2017	0	0	0	0	0,00%
	Média	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
TCE	2015	0	0	0	0	0,00%
	2016	0	0	0	0	0,00%
	2017	0	0	0	0	0,00%
	Média	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
JUDICIÁRIO	2015	0	1	0	0	25,00%
	2016	1	1	0	0	50,00%
	2017	1	1	0	0	50,00%
	Média	66,67%	100,00%	0,00%	0,00%	41,67%
MP	2015	1	1	0	0	50,00%
	2016	1	1	0	0	50,00%
	2017	1	1	0	0	50,00%
	Média	100,00%	100,00%	0,00%	0,00%	50,00%

ANEXO III

Execução Orçamentária do Balanço Geral Consolidado do RN 2015

Natureza da Despesa

Código	Especificação	Realizada
3300000	Despesas Correntes	10.050.328.317,81
3310000	Pessoal e Encargos Sociais	7.050.778.363,92
3312000	Transferências à União	1.958.151,43
3312092	Despesas de Exercícios Anteriores	35.300,37
3312093	Indenizações e Restituições	0,00
3312096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	1.922.851,06
3314000	Transferências a Municípios	339.020,72
3314092	Despesas de Exercícios Anteriores	12.375,99
3314096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	326.644,73
3319000	Aplicações Diretas	7.048.481.191,77
3319001	Aposentadoria e Reformas	1.924.140.916,21
3319003	Pensões	519.827.918,74
3319004	Contratação por Tempo Determinado - Pessoal Civil	17.494.122,64
3319009	Salário-Família	3.249.081,55
3319011	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	2.844.465.971,16
3319012	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar	472.003.869,63
3319013	Obrigações Patronais	66.168.312,90
3319016	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil	165.615.643,60
3319017	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar	851.714,74
3319091	Sentenças Judiciais	216.153.824,71
3319092	Despesas de Exercícios Anteriores	18.672.075,84
3319093	Indenizações e Restituições	1.890.890,71
3319094	Indenizações e Restituições	954.662,52
3319096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	0,00
3319113	Obrigações Patronais	796.722.860,02
3319192	Despesas de Exercícios Anteriores	269.326,80

Execução Orçamentária do Balanço Geral Consolidado do RN 2016

Código	Especificação	Realizada
3300000	Despesas Correntes	9.145.252.721,42
3310000	Pessoal e Encargos Sociais	7.439.285.449,45
3312000	Transferências à União	2.606.958,71
3312092	Despesas de Exercícios Anteriores	324.859,21
3312096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	2.282.099,50
3313000	Transferência a Estados e ao DF	69.477,02
3313092	Despesas de Exercícios Anteriores	36.609,50
3313096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	32.867,52
3314000	Transferências a Municípios	147.806,90
3314092	Despesas de Exercícios Anteriores	4.691,51
3314096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	143.115,39
3319000	Aplicações Diretas	7.436.461.206,82
3319001	Aposentadoria e Reformas	2.079.400.472,96
3319003	Pensões	554.108.770,59
3319004	Contratação por Tempo Determinado - Pessoal Civil	3.836.509,44
3319008	Outros Benefícios Assistenciais	1.744.068,98
3319009	Salário-Família	1.961.859,74
3319011	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	2.994.978.137,18
3319012	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar	516.373.166,26
3319013	Obrigações Patronais	68.456.759,66
3319016	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil	182.854.566,78
3319017	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar	872.909,79
3319091	Sentenças Judiciais	165.838.459,79
3319092	Despesas de Exercícios Anteriores	34.787.151,95
3319093	Indenizações e Restituições	2.003.756,86
3319094	Indenizações e Restituições Trabalhistas	13.458.211,73
3319113	Obrigações Patronais	815.507.811,59
3319192	Despesas de Exercícios Anteriores	278.593,52

Execução Orçamentária do Balanço Geral Consolidado do RN 2017

Código	Especificação	Realizada
3300000	Despesas Correntes	10.329.059.156,60
3310000	Pessoal e Encargos Sociais	8.271.530.197,73
3312000	Transferências à União	2.142.317,33
3312092	Despesas de Exercícios Anteriores	149.178,92
3312093	Indenizações e Restituições	0,00
3312096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	1.993.138,41
3313000	Transferência a Estados e ao DF	736.543,68
3313092	Despesas de Exercícios Anteriores	286.834,21
3313096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	449.709,47
3314000	Transferências a Municípios	135.466,48
3314096	Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado	135.466,48
3319000	Aplicações Diretas	8.268.515.870,24
3319001	Aposentadoria e Reformas	2.371.459.340,98
3319003	Pensões	531.850.621,83
3319004	Contratação por Tempo Determinado - Pessoal Civil	10.677.299,27
3319008	Outros Benefícios Assistenciais	2.895.000,00
3319009	Salário-Família	1.088.448,26
3319011	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	2.956.525.901,76
3319012	Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar	486.933.987,68
3319013	Obrigações Patronais	71.983.231,57
3319016	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil	199.902.446,96
3319017	Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar	884.547,10
3319091	Sentenças Judiciais	207.949.615,16
3319092	Despesas de Exercícios Anteriores	300.459.384,55
3319093	Indenizações e Restituições	871.755,64
3319094	Indenizações e Restituições Trabalhistas	4.266.015,81
3319113	Obrigações Patronais	1.120.445.022,48
3319192	Despesas de Exercícios Anteriores	323.251,19