

## Impactos na Contabilização de Empresas Terceirizadas no Índice de Pessoal: estudo na Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú

### RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) surgiu num momento de grande desequilíbrio fiscal das esferas brasileiras, seu objetivo foi justamente contribuir para a implantação de uma gestão fiscal responsável. Dentre as novidades trazidas com a Lei destaca-se o limite de despesas com pessoal, os municípios ficaram limitados a utilizar 54% no poder executivo e 6% no poder legislativo da sua receita corrente líquida para esta finalidade. Um tema polêmico acerca deste assunto é a contratação de empresas prestadoras de serviços para desenvolver atividades que poderiam ser realizadas por servidores efetivos e a exclusão desse custo no índice. Neste contexto, buscou-se identificar os impactos no índice de despesas com pessoal definido pela Lei de Responsabilidade Fiscal com a contabilização das empresas terceirizadas na Prefeitura de Balneário Camboriú. Realizou-se uma pesquisa mista, descritiva, estudo de caso e documental. Verificou-se o índice atual publicado pela Prefeitura, identificou-se os contratos com empresas terceirizadas e apurou-se novo cálculo de índice de pessoal. Os resultados apontaram que com a inclusão desses contratos o índice seria superior aos 54% determinados na LRF. Destaca-se a importância do gestor em controlar este limite, uma vez que o mesmo pode prejudicar seu município e também a si próprio com a aplicação das penalidades impostas na legislação.

**Palavras-chave:** Despesa de Pessoal; Lei de Responsabilidade Fiscal; Terceirização.

**Linha Temática:** Outros temas relevantes em contabilidade (Contabilidade Pública Governamental)

Realização:



## 1 INTRODUÇÃO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) tem por objetivo contribuir para uma gestão fiscal cada vez mais responsável. Dentre as novidades trazidas pela Lei destaca-se o limite de despesas com pessoal. Esta pesquisa buscou analisar a contabilização de empresas terceirizadas como despesa de pessoal na Administração Pública.

Conforme art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000, a despesa total com pessoal nos municípios não pode ultrapassar 60% da receita corrente líquida. Este percentual é distribuído entre os poderes, na esfera municipal, conforme o inciso III do art. 20 da referida Lei “a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver; b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo”.

Os municípios que estiverem próximos ou ultrapassarem esse limite ficam sujeitos a uma série de vedações e o seu não cumprimento pode acarretar ao gestor algumas penalidades. Conforme art. 22 da LRF, quando o gasto com pessoal supera 95% (noventa e cinco por cento) do permitido, são vedados ao órgão que houver incorrido no excesso: concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração, criação de cargo, emprego ou função; alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal e contratação de hora extra, salvo situações expressas na própria Lei. Ao gestor também há punições específicas, caso não atenda as determinações para redução de gastos pode, em última instância, resultar em reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º).

Dentro deste contexto, procurou-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: Quais os impactos no índice de pessoal definido pela Lei de Responsabilidade Fiscal com a contabilização das empresas terceirizadas na Prefeitura de Balneário Camboriú?

Para isso foi definido como objetivo geral: Identificar os impactos no índice de pessoal definido pela Lei de Responsabilidade Fiscal com a contabilização das empresas terceirizadas na Prefeitura de Balneário Camboriú.

Os objetivos específicos deste estudo foram: descrever sobre a contabilidade pública, com ênfase na despesa com pessoal; conhecer como deve ser apurado o índice de limite de pessoal definido na LRF e como é apurado pelo município em questão; analisar os contratos de terceirização da prefeitura de Balneário Camboriú e verificar os valores destinados a despesa de pessoal; recalcular se necessário, o índice de limite de pessoal considerando os contratos de terceirização de mão-de-obra.

A justificativa respalda-se no sentido de discutir sobre o cálculo do índice de pessoal conforme é determinada em Lei e recomendação do MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - a fim de estar atendendo as normas de responsabilidade fiscal; e para a sociedade por contribuir com a transparência e participação popular.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é um ramo da ciência contábil com a finalidade de captar, registrar e interpretar os fenômenos que comprometem as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades que compõem a Administração Direta e Indireta dos entes públicos de todas as esferas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

O intuito geral de qualquer contabilidade é o patrimônio, na contabilidade pública não é diferente, o foco é o patrimônio público. Atualmente administrada pela Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, e com inserções sucedidas pela Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal e, ainda, portarias editadas pelo Governo Federal em vigor, resoluções do Senado Federal, é aplicada as pessoas jurídicas de direito público, melhor dizendo, à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, inserindo suas autarquias e algumas de suas entidades vinculadas, como fundações e empresas públicas, quando estas obtiveram recursos públicos constantes dos orçamentos anuais.

As empresas públicas e sociedades de economia mista usufruem da contabilidade pública quando recebem auxílio financeiro à conta do Orçamento Público para despesas com pessoal, custeio em geral ou capital, excluídos em último caso, aquele provenientes de aumento de participação acionária (BRASIL, 2000, art. 2º, III).

Tratar de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é consequentemente tratar de receitas e despesas públicas, as receitas são entradas de recursos nos cofres públicos e são dívidas em grupos, podem ser classificadas em receitas correntes ou receitas de capital, já as despesas são todas as despesas necessárias para manter a entidade em funcionamento e atender as necessidades do público.

#### 2.1.1 Receitas públicas

Receita pública é o montante total de ingresso de recurso financeiro pro município, dentre esse montante estão inclusos impostos, taxas, contribuições e outras fontes de recursos, recolhido pela entidade, que serve para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos públicos.

Seguindo essa linha, para Kohama (2014) “entende-se, genericamente, por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, e, também, a variação ativa, proveniente do registro do direito a receber no momento da ocorrência do fato gerador...”.

Tratando-se de receita pública, existem algumas particularidades, uma delas é que a mesma é classificada em dois grupos: Receita Orçamentária e Receita Extraorçamentária.

A receita orçamentária é a soma dos recursos financeiros que pertencem ao orçamento, ou seja, tal receita é prevista através da LOA – Lei Orçamentária Anual que é apresentada em Audiência Pública. Conforme Kohama (2014, p.68) “A Receita Orçamentária é a consubstanciada no orçamento público, consignada na Lei Orçamentária, cuja especificação deverá obedecer à discriminação constante do Anexo nº 3, da Lei Federal nº 4.320/64...”.

Realização:

As receitas orçamentárias são classificadas em receitas correntes e receitas de capital. As receitas correntes se subdividem em receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes já as receitas de capital são subdivididas em operações de crédito, de alienação de bens, da amortização de empréstimos, das transferências e outras receitas de capital.

Ainda comentando sobre as receitas correntes, Paludo (2015, p. 184) as aborda como “receitas correntes são receitas que aumentam somente o patrimônio não duradouro do Estado, porque são arrecadadas dentro do exercício e se esgotam dentro do período compreendido pela Lei Orçamentária Anual.”. Vale ressaltar que se as receitas correntes ultrapassarem as despesas correntes, elas podem ser utilizadas para custear despesas de capital.

Já a receita extraorçamentária é aquela que decorre em situação emergencial ou acontecem eventualmente, tem-se como exemplo: empréstimos compulsórios, imposto extraordinário, doações dentre outros. Para Paludo (2015, p.159) “as receitas extraorçamentárias correspondem aos ingressos de recursos nos cofres públicos de caráter não devolutivo. Por exemplo, as receitas oriundas das empresas estatais independentes; os saldos oriundos de superávit financeiro e de cancelamento de restos a pagar, e o superávit do orçamento corrente.”

A receita pública passa por basicamente três estágios, primeiramente o da previsão, posteriormente o de lançamento e por último o de arrecadação/recolhimento.

Quando se trata do primeiro estágio, o da previsão, para Kohama (2014, p.83) tal estágio “corresponde aos valores que a lei do orçamento consignar, pois são estimativas de receitas que se originam de estudos de previsão, antes de comporem o projeto de lei orçamentária.”.

O estágio do lançamento conforme Lei nº4.320/1964 em seu art. 53 retrata que este estágio é aonde a repartição competente, verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que é devedora e inscreve o débito desta em seu sistema e conseqüentemente gerando um crédito a receber.

Já no estágio de arrecadação/recolhimento, corresponde ao momento em que o contribuinte devedor de tal débito, comparece ao banco e efetua a quitação da obrigação, para Kohama (2014, p.87) “arrecadação é ato em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao agente arrecadador.”.

Para fins de apuração de índice de pessoal, considera-se apenas a RCL – Receita Corrente Líquida do município nos últimos 12 meses, o art. 2º da LRF define Receita Corrente Líquida como o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, deduzidas em âmbito municipal a contribuição dos servidores para custeio de seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no inciso 9º do art. 201 da Constituição (estas últimas dizem respeito às receitas decorrentes da compensação financeira entre os diversos sistemas de previdência).

O Tabela 1 demonstra o resumo no cálculo da RCL:

Realização:

RECEITAS CORRENTES
(+) Tributárias;
(+) Contribuições;
(+) Patrimoniais;
(+) Agropecuárias;
(+) Industriais;
(+) Serviços;
(+) Transferências;
(+) Outras Receitas Correntes;
<b>Subtotal 1</b>
(-) Transferências Constitucionais ou Legais;
(-) Contribuições à Previdência;
(-) Compensação Lei Haully (regimes de previdência);
(-) Somatório dos valores considerados como duplicidade;
(-) Cancelamento de “Restos a Pagar”;
<b>Subtotal 2</b>
(+ ou -) Saldo Lei Kandir;
(+ ou -) Saldo Fundeb;
<b>(=) Receita Corrente Líquida</b>

Tabela 1: Demonstrativo da Receita Corrente Líquida.  
Fonte: Pascoal (2015).

Vale ressaltar, quando a LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal faz menção à forma de apuração do valor da RCL, utiliza como base de cálculo o mês de referência e os onze anteriores, a mesma determina que a entidade exclua as duplicidades, ou seja, evitar que tal receita possa ser contabilizada duas vezes, de modo a aumentar artificialmente seu montante.

### 2.1.2 Despesas Públicas

Conceituam-se despesa pública todos os gastos que são necessários para manter a entidade em funcionamento e atender as necessidades do coletivo, já para Kohama (2014, p. 98) “constituem Despesa Pública os gastos fixados em lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais...”.

No que se refere à classificação de despesa pública, ela pode ser separada em dois grandes grupos, as despesas orçamentárias, que já estão previstas no orçamento e as extraorçamentárias, que independem de autorização legislativa, uma vez que se constituem em saídas do passivo financeiro e são compensadas com entradas no ativo financeiro.

As despesas orçamentárias, para Paludo (2015, p.202) “são as despesas que se encontram previstas no orçamento anual e as provenientes dos créditos adicionais abertos durante o exercício financeiro.”.

Já as despesas extraorçamentárias, também para Paludo (2015, p.202) “são as despesas que não constaram no orçamento: são todos os dispêndios financeiros que não foram autorizados pela

Realização:



LOA.”.

A despesa pública passa por três estágios, isso vem determinado desde o dia 8 de novembro de 1922 no Código de Contabilidade Pública, os quais são: Empenho, Liquidação e Pagamento.

O primeiro estágio consiste na entidade firmar compromisso com seu fornecedor ou colaborador, o prévio empenho garante o direito de receber de um terceiro após serviço prestado ou material entregue, Paludo (2015, p.240) define empenho como o “primeiro estágio da receita e consiste na reserva de dotação orçamentária de dotação para um fim específico.”. Portanto, considera-se empenho uma autorização da autoridade competente para que seja realizada a despesa e vale ressaltar que o empenho gera somente a obrigação orçamentária.

Os empenhos podem ser caracterizados: ordinário na qual a despesa é de valor fixo e o pagamento deve ser efetuado em uma só vez; estimativo na qual não se sabe o valor total da despesa, exemplo: conta de luz, água, telefone; e global o qual é utilizado para contratos e outras despesas com valor determinado, são sujeitos a parcelamento.

O estágio da liquidação consiste na confirmação do serviço prestado ou do material entregue, no caso de fornecedores normalmente com apresentação da nota fiscal, resta assim alguém da Entidade realizar a conferência do produto/serviço para atestar o recebimento. Conforme Paludo (2015, p.245) “é no momento da liquidação que surge para o Estado a obrigação de pagamento. É nesse estágio que se verifica o cumprimento do “implemento de condição” que se refere no empenho.”.

O terceiro estágio é o do pagamento, aonde após verificar se todo o procedimento foi feito corretamente, a entidade realiza o pagamento para o fornecedor, Pascoal (2015, p.86) define esse estágio como “é o ato pelo qual o Estado faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação.”.

No que tange despesa de pessoal, a Lei Complementar 101/2000 em seu art. 18 a define:

[...] o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros do Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. (BRASIL, 2000, art. 18)

A definição de despesa de pessoal é vasta, resumidamente despesa com pessoal e encargos sociais é a soma de todas as remunerações provenientes de vencimentos e vantagens por qualquer cargo, função ou emprego.

## 2.2 TERCEIRIZAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No que diz respeito à administração pública, a primeira norma que permitiu o uso da terceirização foi o Decreto-Lei 200 de 1967, art. 10, § 7º aonde o mesmo expõe:

Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle, e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina

Realização:

administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que existe, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada para desempenhar os encargos de execução.

Em relação ao atual cenário da administração pública, nota-se que vem ocorrendo diversas terceirizações em áreas indispensáveis, com isso muito se questiona as tais terceirizações, e um dos tópicos mais contestados é a respeito da contabilização de valores a fim de despesa de pessoal.

Sobre terceirização, Kinczeski e Moré (2018) abordam que “quando empregada pela Administração para a substituição de servidores concursados, deveria as despesas salariais relacionadas integrarem os cálculos de apuração dos limites determinados pela LRF.”

No setor público, é recomendado pelo MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que despesas orçamentárias relativas à mão de obra constante de contratos de terceirização, de acordo com LC nº101/2000, deverão ser computadas para fins de limite da despesa total com pessoal, como previsto no art. 19 desta Lei.

O vocábulo terceirização pode ser subentendido de diversas maneiras, vale ressaltar que a terceirização em Órgãos Públicos somente é realizada através de contrato de prestações de serviços, precedida da respectiva realização de processo licitatório, ou sua dispensa, nos termos da Lei nº8.666/93.

## 2.3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A criação da Lei de Responsabilidade Fiscal vem da aplicação de um texto presente na Constituição Federal de 1988, aonde em seu Art. 165:

§ 9º Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;
- II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.
- III - dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto no § 11 do art. 166.

De um modo geral, a LRF determina que sejam elaborados e obedecidos os orçamentos, que se respeitem todas as metas fiscais, a compensação orçamentária e que seja respeitado o equilíbrio entre receita e despesa, tudo isso com foco em médio e longo prazo, de forma que um governo não afete as finanças públicas e repasse os impactos para o governo subsequente. A mesma tem validade em todos os Poderes e órgãos públicos do país, abrangendo Tribunais de Contas, o Ministério Público, administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais.

Algumas das punições estabelecidas na LRF são:

Infração	Punição
----------	---------

Realização:



Ultrapassar o limite de Despesa Total com Pessoal em cada período de apuração (LRF, art 19 e 20).	Cassação do mandato (Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII).
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21).	Nulidade do ato (LRF, art. 21, § único); Reclusão de um a quatro anos (Lei nº 10.028/2000, art. 2º)
Não obter o resultado primário necessário para recondução da dívida aos limites (LRF, art. 31, §1º, inciso II).	Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso III e § 1º).

Tabela 2: Infrações e punições da LRF;  
Fonte: Adaptado de Tesouro Nacional (2018).

Em caso de as contas serem rejeitadas, é instaurada investigação sobre a responsabilidade dos órgãos e seus titulares nas eventuais irregularidades, o que pode resultar em multas ou mesmo na proibição de os envolvidos disputarem eleições.

### 2.3.1 Limites com Despesas de Pessoal

Dos limites estabelecidos pela Lei Complementar 101/2000, merece ênfase os limites com despesa de pessoal, os quais podem acarretar até na cassação do gestor conforme Decreto-Lei nº 201 de 27 de fevereiro de 1967 em seu art. 4º, inciso VII.

Na Tabela 3, estão apresentados os limites definidos pela LRF em todas as esferas nacionais:

Ente	Poder Executivo	Poder Legislativo	Poder Judiciário	Ministério Público	Distrito Federal	Total
União	37,9%	2,5%	6%	0,6%	3%	50%
Estados	49%	3%	6%	2%	0%	60%
Municípios	54%	6%	0%	0%	0%	60%

Tabela 3: Limites definidos pela LRF.  
Fonte: Adaptado de BRASIL (2000).

Poderão ser alertados pelo Tribunal de Contas responsável em qualquer uma das três esferas nacionais, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 49º, § 1º, alínea II:

- § 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:
- II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

Com isso, fica claro que o Poder Executivo no âmbito municipal que atingir 48,6% da Receita Corrente Líquida com despesa de pessoal serão alertados pelo Tribunal de Contas responsável.

Ainda sobre os limites estabelecidos na Lei, existe um limite definido como limite

Realização:



prudencial, onde ficam estabelecidas vedações caso o limite tenha sido atingido, no Art. 22 da Lei 101/2000 fica exposto:

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Ficam submetidos a tais vedações os municípios que atingirem 51,3% da RCL com a despesa de pessoal, vale lembrar que há exceções no caso de serviços essenciais, como a contratação de hora extra para médicos, para agentes da segurança e etc.

#### 2.4.2 Cálculo do limite de despesa com pessoal

O cálculo deverá ser publicado a cada quadrimestre e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, no prazo de máximo de 30 dias após o fim do período correspondente. Conforme o STN – Secretaria do Tesouro Nacional determina na 8ª edição do MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais p.493 o demonstrativo deverá ser emitido da seguinte maneira pelo RGF – Relatório de Gestão Fiscal:

O Demonstrativo deverá conter valores da despesa com pessoal do Poder/Órgão executada nos últimos 12 (doze) meses, com informações sobre a despesa bruta com pessoal, dividida em “Pessoal Ativo”, “Pessoal Inativo e Pensionistas” e “Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização”, as despesas não computadas para fins de verificação do limite, a despesa total com pessoal (ver tópico 04.01.02.01), o percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida (RCL), e os limites máximo, prudencial e de alerta estabelecidos conforme a legislação.

É utilizada como base de cálculo a fórmula (Despesa de Pessoal/Receita Corrente Líquida) x 100, onde despesa de pessoal é definida pela LRF em seu art. 18 como:

[...] o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e

vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. (BRASIL, 2000, Art. 18).

Ainda em seu art. 18 no inciso § 1º “os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”. Vale destacar o prejulgado do TCE/SC 1438, aonde o mesmo relembra que quando os contratos de terceirização não estiverem substituindo funcionários ou funções presentes no PCCR, os valores deste contrato não servirão para fins de apuração de despesa de pessoal, devendo ser enquadrados no elemento “34 - Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização”, mas, conforme o caso, nos elementos “35 - Serviços de Consultoria”, “36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física”, “37 - Locação de Mão-de-obra”, e “39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica”.

Para fins de apuração da despesa de pessoal, são excluídos os pagamentos de natureza indenizatória, que tem como principal característica compensar dano ou ressarcir gasto do servidor público, em função do seu ofício, e os benefícios assistenciais. O prejulgado do TCE/SC 1386 dispõe sobre o auxílio alimentação, aonde exclui o mesmo do rol as despesas com o pagamento deste, uma vez que são despesas de cunho meramente indenizatório.

Conforme o MDF em sua 8ª edição p. 494 “o conceito de despesa com pessoal não depende da natureza do vínculo empregatício.”, fica exposto que independe a qual regime o funcionário está vinculado com o órgão público, a remuneração do mesmo deverá somar para fins de apuração da LRF.

### 3 METODOLOGIA

Para possibilitar um entendimento conceitual a partir de dados científicos, o presente estudo faz uso de alguns métodos de pesquisa descritiva, estudo de caso, documental, qualitativo e quantitativo (BEUREN, 2008).

Para Matias-Pereira (2001, p.74) “A coleta de dados estará relacionada com o problema, a hipótese ou os pressupostos da pesquisa e tem por fim obter elementos para que os objetivos propostos na pesquisa possam ser alcançados”.

Os dados referente ao cálculo do índice de despesas com pessoal foram retirados do portal de transparência do município de Balneário Camboriú, aonde o município em questão teve duas publicações do seu quadro de demonstrativo com despesa de pessoal referente ao ano de 2017.

Já os contratos de prestação de serviços foram coletados do Portal de Transparência, no tópico “Atos Jurídicos”, “Contratos” e por fim realizado o filtro no campo “Objeto do Contrato” com a palavra “serviço”.

A seleção dos contratos foi realizada com a utilização de um corte de significância por meio da seguinte fórmula:

$$DTP/12 \times 2\% = X$$

Realização:

Onde, X é o valor mínimo do contrato considerável para este ser analisado. A linha de corte foi de R\$ 561.695,04. Dos contratos analisados, 06 foram julgados enquadrados como terceirização de mão de obra.

Na etapa de análise estudou-se o índice com despesa de pessoal apresentado e publicado pela Prefeitura de Balneário Camboriú no exercício de 2017 e, como considerado necessário, foram acrescentados os contratos de terceirização como recomenda o MCASP e sucedendo uma comparação entre os novos números apurados e os já publicados.

#### 4 APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Na Tabela 4 encontra-se a primeira publicação do DTP – Despesa Total de Pessoal - do município de Balneário Camboriú, que foi realizada no mês de janeiro de 2018 e contém as seguintes informações:

Tabela 4 – Publicação da DTP do ano de 2017

Despesa com Pessoal	Despesas Executadas	
	(Últimos 12 meses)	
	Liquidados	Inscritos em Restos a Pagar não processados
DESPESA BRUTA COM PESSOAL	R\$387.499.093,80	R\$399.924,95
Pessoal Ativo	R\$345.912.853,85	R\$390.867,16
Pessoal Inativo e Pensionistas	R\$37.350.445,71	R\$9.057,79
Contratos de Terceirização	R\$4.235.794,24	R\$ -
DESPESAS NÃO COMPUTADAS	R\$50.652.514,62	R\$ 229.479,24
<b>DESPESA LIQUIDADA COM PESSOAL</b>	<b>R\$336.846.579,18</b>	<b>R\$ 170.445,71</b>
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA</b>	<b>R\$ 644.714.045,28</b>	<b>100%</b>
<b>DESPESA TOTAL DE PESSOAL</b>	<b>R\$ 337.017.024,89</b>	<b>52,27%</b>

Fonte: Adaptado de Portal de Transparência, 2018.

As informações descritas acima representam, de acordo com a determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal, o quadro de despesas com pessoal, aonde considerando os limites estabelecidos pela Lei Complementar, o município se encontraria no limite prudencial com 52,27%.

Nesta demonstração, não fica evidenciado o que são as Despesas não Computadas, em consulta ao site verificou-se que estas despesas englobam as liquidações de Indenização por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária, as Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração, Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração e Inativos e Pensionistas cujo recurso é vinculado.

No mês de maio foi publicado um novo quadro de despesas com pessoal, com a exclusão na contabilização de despesas e receitas de Imposto de Renda Retido na Fonte, baseando-se no parecer municipal 5230/2018 o qual utiliza como fundamento o Prejulgado do TCE/SC 1606/05 como referência.

O prejulgado do TCE/SC 1605/05 diz:

A exclusão dos valores resultantes da retenção do imposto de renda dos servidores públicos da apuração da Despesa Total com Pessoal de que trata o art. 18 da Lei Complementar nº 101/00, não expressamente prevista no § 1º do art. 19 daquela Lei Complementar ou nos modelos de relatórios de gestão fiscal estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, vinculado à Secretaria do Tesouro Nacional, pode ser admitida, em caráter excepcional, considerando que os conceitos de receita e despesa que integram a Lei de Responsabilidade Fiscal possuem caráter eminentemente financeiro e não propriamente orçamentário e contábil, e desde que haja entendimento convergente dos Poderes e órgãos mencionados no art. 20 do referido diploma legal, alertando-se para eventuais divergências quando da consolidação das contas nacionais a cargo da União (art. 51 da LRF).

O relator do parecer, deixa muito vago em que ocasião podem ser excluídas receitas e despesas de IRRF, fica sob entendimento de o órgão gestor realizar ou não tal exclusão.

Na Tabela 5 é demonstrada como ficou a republicação do quadro de despesas de pessoal:

Tabela 5 – Republicação da DTP do ano de 2017.

Despesa com Pessoal	Despesas Executadas (Últimos 12 meses)	
	Liquidados	Inscritos em Restos a Pagar não processados
DESPESA BRUTA COM PESSOAL	R\$387.499.093,80	R\$ 399.924,95
Pessoal Ativo	R\$345.912.853,85	R\$ 390.867,16
Pessoais Inativos e Pensionistas	R\$37.350.445,71	R\$9.057,79
Contratos de Terceirização	R\$4.235.794,24	R\$ -
DESPESAS NÃO COMPUTADAS	R\$50.652.514,62	R\$ 229.479,24
<b>DESPESA LIQUIDADA COM PESSOAL</b>	<b>R\$336.846.579,18</b>	<b>R\$ 170.445,71</b>
( - ) Despesa IRRF	R\$18.493.426,84	-
<b>DESPESA LIQUIDADA COM PESSOAL</b>	<b>R\$318.353.152,34</b>	-
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA</b>	<b>R\$644.714.045,28</b>	-
( - ) Receita IRRF	R\$22.638.354,11	-
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA</b>	<b>R\$622.075.691,17</b>	<b>100%</b>
<b>DESPESA TOTAL DE PESSOAL</b>	<b>R\$318.523.598,05</b>	<b>51,20%</b>

Fonte: Adaptado de Portal de Transparência, 2018.

Observa-se que republicação realizada em maio de 2018 o percentual fica abaixo do limite prudencial, o qual tinha sido atingido no primeiro cálculo, porém o Manual de Demonstrativos Fiscais p.495, 2017 diz:

Não poderão ser deduzidos:

Realização:

(...) c) o Imposto de Renda Retido na Fonte, 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.

Como se pode observar, conforme orientação da Secretaria do Tesouro Nacional é vetada as deduções realizadas pelo município, podendo assim ser consideradas ambas as publicações de DTP.

#### 4.2 CONTRATOS DE TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA.

A prefeitura incluiu no cálculo do limite de Despesa Total de Pessoal apenas um contrato de terceirização. Trata-se do contrato com a Ambiental Limpeza Urbana e Saneamento LTDA, sendo contabilizado o valor de R\$ 4.235.794,24 em ambas as publicações realizadas, devendo assim esse valor ser deduzido do total liquidado para a empresa no ano de 2017 num novo cálculo.

Vale ressaltar que foram analisados diversos contratos, porém entre todos os contratos com valor superior ao valor de corte estipulado, somente as empresas abaixo foram considerados para a realização deste estudo. Os quais são estes presentes na Tabela 1 abaixo:

Tabela 6 – Empresas consideradas terceirização e valores liquidados dos contratos.

EMPRESA CONTRATADA	VALOR LIQUIDADO NO ANO DE 2017
Ambiental Limpeza Urbana e Saneamento LTDA	R\$9.404.943,09
COMPUR – Companhia de Desenvolvimento e Urbanização de Balneário Camboriú	R\$8.158.732,98
Balsa Nova Comercial	R\$517.707,70
JL Serviços Médicos LTDA	R\$1.168.524,06
AML Assessoria Médica Gestão em Saúde LTDA	R\$3.435.321,39
<b>TOTAL</b>	<b>R\$22.685.229,22</b>

Fonte: O autor, 2018.

No decorrer do ano de 2017 foram alterados os empenhos emitidos para a empresa Ambiental, nos quais seu detalhamento passou de 39.78 (Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica – Limpeza e Conservação) para 34.01 (Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização – substituição de mão-de-obra (LRF, art. 18, §1º)), portanto dos valores liquidados, apenas R\$ 5.169.148,85 devem entrar para o novo cálculo.

Seguindo a mesma linha de pensamento dos novos empenhos e verificando que o contrato que trata sobre a prestação de serviços de coleta e destinação final de resíduos, serviços de limpeza de vias urbanas e dos serviços gerais de limpeza do Município de Balneário Camboriú, permaneceu inalterado no ano de 2017, o serviço foi considerado terceirização já pelo próprio órgão no decorrer do ano, então deve ser aplicado em todos os empenhos liquidados referente ao contrato.

Considerando que a COMPUR realiza serviços de operação e fiscalização do trânsito nas diversas vias municipais, e que a Portaria da Secretaria de Segurança do Município de Balneário Camboriú 001/2016 assinada pela autoridade de trânsito em 29 de dezembro de 2016 regulamenta



os Guardas Municipais (servidores efetivos) como agentes da autoridade de trânsito, diante das informações apresentadas, entende-se que o contrato deveria ser considerado uma substituição de mão de obra e assim o valor agregado a soma do DTP – Despesa Total de Pessoal.

A empresa Balsa Nova Comercial presta serviços gerais no ramo de jardinagem e paisagismo dentro da cidade, verificando as atribuições dos cargos efetivos da Secretaria de Obras, o cargo de Auxiliar Operacional, o qual tem 204 vagas disponíveis, tem as mesmas atribuições dos serviços prestados pela empresa, considerando então que poderiam ser efetivados mais servidores para executar tais atividades, o contrato deveria ser classificado no 34.01 (Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização – substituição de mão-de-obra (LRF, art. 18, §1º)) e assim entrar para o cálculo de DTP.

O contrato com a empresa JL Serviços Médicos LTDA, qual o objeto conforme o texto do contrato é a prestação de serviços médicos de ortopedia, verificando os cargos efetivos da Prefeitura, observa-se que contém tem o cargo médico, não especificando qual a área de atuação do mesmo, podendo assim caracterizar substituição de servidor. Os serviços são prestados dentro do Hospital Municipal Ruth Cardoso, utilizando de equipamentos e materiais fornecidos pela Prefeitura Municipal, portanto os pagamentos são referentes apenas ao serviço prestado pela empresa, em substituição de servidores efetivos.

O valor liquidado para a empresa AML ASSESORIA MÉDICA GESTÃO EM SAÚDE LTDA se refere a dois contratos, um deles é para a prestação de serviços de ortopedia, e o outro trata de serviços de UTI NEONATAL, ambos podem serem realizados pelos médicos presentes no quadro de funcionários da Prefeitura, como no contrato com a JL Serviços Médicos LTDA, os serviços são prestados também dentro do Hospital Municipal Ruth Cardoso, sendo pago apenas o valor do serviço.

Com base nas informações apresentadas acima, recalculou-se o Quadro de Despesas com Pessoal considerando os contratos que caracterizam terceirização e que foram localizados através da coleta de dados.

Na Tabela 7 fica demonstrado de maneira resumida o novo Quadro de DTP da Prefeitura da primeira publicação realizada em Janeiro de 2018 considerando os valores dos contratos considerados terceirização:

Tabela 7 – Recalculo sob publicação da DTP realizada em janeiro de 2018.

Receita Corrente Líquida	Despesa Total de Pessoal
R\$ 644.714.045,28	R\$355.466.459,87
100,00%	55,14%

Fonte: O autor, 2018.

Com o novo cálculo, a Prefeitura de Balneário Camboriú teria ultrapassado os 54% permitidos por Lei e o Prefeito municipal estaria sujeito a cassação do mandato conforme Decreto-Lei nº 201, art. 4º, inciso VII.

Considerando a validade da republicação da DTP da Prefeitura, deve-se então recalcular sob os valores apresentados na segunda publicação, na Tabela 4 abaixo fica demonstrado o recalculo sob a republicação:

Realização:

Tabela 8 – Recalculo da DTP sob republicação realizada em maio de 2018.

Receita Corrente Líquida	Despesa Total de Pessoal
R\$ 622.075.691,17	R\$ 336.793.033,03
100,00%	54,14%

Fonte: O autor, 2018.

Observa-se que mesmo com a exclusão da contabilização das Receitas e Despesas de IRRF, o limite máximo para gastos com Despesa de Pessoal conforme previsto na Lei Complementar 101/2000 estaria sendo ultrapassado.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse estudo permitiu avaliar a situação da prefeitura do município de Balneário Camboriú em relação aos limites da despesa de pessoal impostos pela Lei Complementar 101/2000. É apresentado que a prefeitura mesmo não considerando alguns contratos como terceirizações, ainda ultrapassa o limite prudencial estabelecido na LRF.

No que tange ao assunto, foram apresentados no estudo os métodos de cálculo do Quadro da Despesa de Pessoal. Ficou evidenciado também como recomenda a Secretaria Nacional do Tesouro em relação as contabilizações da RCL e a DTP.

Os dados coletados foram retirados do Portal de Transparência do município, utilizando-se do demonstrativo obrigatório quadrimestralmente que aborda os valores arrecadados para compor o cálculo de limite e desembolsados com pessoal, denominado Quadro de Despesa Total de Pessoal e da ferramenta de pesquisa de atos jurídicos, com o filtro contratos.

Após a análise dos dados coletados, verificou-se que se a prefeitura incluísse contratos de terceirização de serviço na Despesa Total de Pessoal o município em questão teria em ambas as publicações realizadas e apresentadas, ultrapassado o máximo permitido por Lei.

Recomenda-se para estudos futuros análise sob o enfoque jurídico, assim como aplicação em outros municípios, também na esfera estadual e na federal.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilsen. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2008. 195 p.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 02 jul. 2018.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996**. 2000. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 02 jul. 2018.

Realização:



BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000..** 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/lcp/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm)>. Acesso em: 02 jul. 2018

BRASIL. **Decreto nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial, Brasília, DF, 25fev. 1967. Seção 1, p. 1.

KINCZESKI, Gabriel Nascimento, MORE, Rafael Pereira Ocampo. **As despesas com pessoal do executivo de Florianópolis e a Lei de Responsabilidade Fiscal: Um estudo de caso da implantação de Organizações Sociais como alternativa às limitações legais.**, 1, Florianópolis, 2018.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública.** 14º. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2014. 410 p.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea.** Atlas, 2009

NACIONAL, Secretaria Tesouro. **Infrações da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas penalidades.** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/infracoes-da-lei-de-responsabilidade-fiscal-e-suas-penalidades>>. Acesso em: 02 jul. 2018.

NACIONAL, Secretaria Tesouro. **Manual dos Demonstrativos Fiscais.** 8º. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/592968/MDF+8%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o.pdf/90fc2d72-74e4-450e-a897-6b4280df2c79>>. Acesso em: 02 jul. 2018.

PALUDO, Augustinho. **Orçamento Público, AFO e LRF: Teoria e Questões.** 5º. ed. Rio de Janeiro: Método, 2015. 501 p.

PASCOAL, Valdecir. **Direito Financeiro e Controle Externo.** 9º. ed. Rio de Janeiro: Método, 2015. 349 p.

TCE/SC. CON 02/11013536 **Relator: Clóvis Matto Balsini.** 2005 Disponível em: <[http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/index.php?nu\\_proc=211013536&ano=0](http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/index.php?nu_proc=211013536&ano=0)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

TCE/SC. CON-03/02820981 **Relator: Conselheiro Otávio Gilson dos Santos.** 2003. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/content/jurisprud%C3%Aancia>>. Acesso em: 02 jul. 2018.

TRANSPARÊNCIA, Portal de. **Balneario Camboriú.** 2018. Disponível em: <<http://transparencia.balneariocamboriu.sc.gov.br/>>. Acesso em: 25 out. 2018.