

Despesas com pessoal e criatividade contábil



Uma das propostas polêmicas constantes da chamada PEC do Pacto

Federativo[1] (PEC nº 188/2019) reside na ampliação de competências do Tribunal de Contas da União. De acordo com a proposta, caberá ao TCU consolidar a interpretação das leis financeiras por meio de Orientações Normativas, que teriam efeito vinculante em relação aos demais Tribunais de Contas. Da decisão de Tribunal de Contas que contrariar a orientação normativa referida caberia reclamação ao TCU, que poderia anular a decisão e fixar prazo para que outra seja proferida.

A despeito dos muitos questionamentos de constitucionalidade relativos a esta proposta, limito-me a tratar da importância da busca de uniformidade na interpretação de determinados conceitos de direito financeiro, em especial das despesas com pessoal, regidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em seus artigos 18 a 23. A falta de uniformidade na aplicação dos conceitos da LRF relativos à despesa pública, em especial no pertinente à despesa com pessoal, motivou a proposição da alteração do texto constitucional. É fato que cada Tribunal de Contas possui autonomia para interpretação, aplicação e controle das chamadas leis financeiras. Por outro lado, também é fato que a consolidação das contas públicas no estado brasileiro, notadamente marcado por um federalismo fiscal de receitas desequilibradas em favor da União, assume importância para evitar distorções no sistema de distribuição e redistribuição de receitas e também para o controle de limites. Com efeito, para efeito de consolidação, comparação e mesmo para eventuais ajustes na União, Estados e Municípios é preciso *saber se estamos falando da mesma coisa quando nos referimos a despesa total com pessoal*.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) definiu a despesa total com pessoal (art. 18, *caput*)[2] de forma bastante abrangente. A mesma Lei Complementar determina também (art. 18, § 1º) que os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se refiram à substituição de servidores e empregados públicos sejam contabilizados como Outras Despesas de Pessoal.



A questão é relevante, sobretudo no âmbito municipal, onde realidades diferentes são verificadas na prestação de serviços ao Município. Nos municípios, é comum a contratação de pessoas físicas para prestação de serviços que, nos demais entes – Estados, Distrito Federal e União – são executados por agentes públicos efetivos, selecionados mediante concursos públicos. Advogados, contadores e médicos são exemplos de profissionais que corriqueiramente possuem vínculo contratual com municípios, e não vínculo celetista ou estatutário. A questão pode ser abordada sob diferentes pontos de vista, inclusive no que se refere à identificação ou não da necessidade de implementar carreiras de Estado para a execução de tais serviços, mas o foco proposto neste ensaio é eminentemente financeiro. Com efeito, verificar como são contabilizados esses gastos é importante para evitar o que comumente se chama de *maquiagem fiscal* ou *contabilidade criativa*, expressões que refletem a manipulação dos dados contábeis para mascarar uma dada realidade.

A questão central, percebe-se, é a classificação e contabilização dos gastos com esses serviços prestados por terceiros, inclusive por pessoas físicas (advogados, médicos, contadores, etc). Mais precisamente, a celeuma envolve a classificação das despesas como *Outras Despesas de Pessoal* (art. 18, §1º da LRF) ou como *Despesas com Serviços de Terceiros* (art. 72) sendo que, nesta última hipótese, os gastos não seriam computados na despesa total com pessoal; naquela outra, seriam mesmo que a contratação fosse irregular. Caldas Furtado relembra^[3] que a inclusão dos gastos com terceirizados atuando em substituição de servidores e empregados no cálculo da despesa total com pessoal *busca evitar manobras para fugir do limite imposto pela Lei*. A matéria tem sido tratada em nível federal, nas leis de diretrizes orçamentárias, a exemplo da ora vigente Lei n.º 13.707/18, que muito embora não aplicável aos demais entes federados, constitui relevante vetor interpretativo^[4].

Sob o ponto de vista financeiro, o conceito de *despesa com pessoal* não depende da natureza do *vínculo empregatício*, tampouco da avaliação jurídica sobre a legalidade ou não da contratação. Desta feita, tanto as contratações por tempo determinado^[5] para atender necessidade temporária de excepcional interesse público como, por exemplo, as que poderão ser contestadas à luz do instituto do concurso público, são registradas na despesa com pessoal, independentemente da verificação da legalidade ou validade das contratações, bem como das eventuais cominações que possam advir.

É importante registrar que a LRF não se refere a toda *terceirização*, mas àquela que se relaciona à substituição de servidor ou de empregado público. Assim, não são consideradas no bojo das despesas com pessoal as terceirizações que se destinem à execução indireta de atividades que, simultaneamente:

a) sejam acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade (atividades-meio), na forma de regulamento, tais como: conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática – quando esta não for atividade-fim do órgão ou Entidade – copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações;

b) não sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário, ou seja, relativas a cargo ou categoria extintos, total ou parcialmente; e



c) não caracterizem relação direta de emprego como, por exemplo, estagiários.[6]

O Manual de Demonstrativos Fiscais contribui para a relevante função de padronizar os demonstrativos fiscais nos três níveis de governo, de forma a *garantir a consolidação das contas públicas* determinada pelo artigo 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O Manual, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, ampara-se na importância da unidade de conceitos, referenciais e parâmetros para que as contas públicas da União, Estados e Municípios possam ser consolidadas e, mais do que isso, analisadas e comparadas[7]. De acordo com o Manual, as despesas relativas à mão de obra, constantes dos contratos de terceirização, empregada em atividade-fim da instituição ou inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal, devem ser incluídas no cálculo da despesa com pessoal. Mas além da terceirização (transferência de um determinado serviço à outra empresa), destaca o Manual de Demonstrativos Fiscais a importância de que entrem no cômputo total as despesas com pessoal

[...]decorrentes da contratação, de forma indireta, de serviços públicos relacionados à atividade fim do ente público, ou seja, por meio da contratação de cooperativas, de consórcios públicos, de organizações da sociedade civil, do serviço de empresas individuais ou de outras formas assemelhadas. [8] (grifei)

A oportunidade para edição de interpretações criativas, contrárias ao texto da lei e também à sua vocação, surge reluzente em momentos de crise fiscal, com diminuição na receita pública municipal e consequente aumento dos percentuais restritivos para gastos com pessoal. Ainda que seja natural o ímpeto de querer dar soluções para os problemas que são colocados, é preciso conhecer realmente os contornos do problema e os *limites* que o ordenamento jurídico atribui a cada instituição em seu espectro de *competência*. O recente julgamento cautelar da ADI 6129 pelo Supremo Tribunal Federal serve como exemplo da importância de se ter responsabilidade no uso das competências constitucionais sob pena de, sob o declarado objetivo de apoiar ou simplesmente não prejudicar entes públicos, causar-lhes transtornos permanentes.

A Constituição do Estado de Goiás, por exemplo, foi irresponsavelmente alterada para que fosse positivado, no § 8º do seu art. 113, conceito de limite de despesa com pessoal com exclusão dos valores despendidos com os pensionistas, empreendendo “*verdadeiro drible ao versado na Constituição Federal, que reservou ao legislador federal, mediante a edição de lei complementar, o correspondente poder de normatização da matéria*”[9]. De acordo com o trecho constante do Informativo do STF, elaborado em estrita conformidade com o julgamento: “Em termos práticos, o resultado da atuação do constituinte estadual implicou dar carta branca à Administração, permitindo-lhe ampliar os gastos com pessoal, ausente base econômica sólida a sustentar o imediato incremento das despesas, sem, no entanto, ultrapassar, em tese, os limites instituídos pela legislação federal de regência. Tem-se “maquiagem” para escamotear-se o quadro de des controle fiscal[10]. Foi concedida medida cautelar, por maioria do Plenário do STF, para suspender a eficácia da Emenda Constitucional 54/2017 e dos arts. 2º e 4º da Emenda Constitucional 55/2017. A benesse temporária certamente causará transtornos permanentes para adequação aos limites que são impostos a todos os demais Estados da federação.



Retornando à questão central, convém anotar que a visão antes apresentada do Manual de Demonstrativos Fiscais alinha-se ao escopo legal de prevenção dos riscos fiscais (LRF, art. 1º, § 1º), pois ao tempo em que *estabelece um limite para as despesas com pessoal a lei automaticamente determina que a parcela restante seja direcionada a outras ações*. Nesse passo, permitir que o ente público, poder ou órgão, mediante contratação de terceirizados ou outras formas de contratação indireta, comprometa com o emprego de pessoas na consecução de suas atividades mais do que o limite definido nos arts. 19 e 20 da LRF – vale dizer, sem computar tais despesas para fins de apuração e cumprimento do teto legal –, conferindo artificialmente uma margem de expansão da DTP, resultaria no comprometimento do equilíbrio intertemporal das finanças públicas e, no limite, inviabilizaria a própria prestação de serviços ao cidadão.

Os *riscos relativos ao indevido alargamento dos limites* também foram apontados pelo Tribunal de Contas da União em Acórdão no qual foi sufragado o entendimento de que “a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público nas organizações sociais deve ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal estipulados na Lei de Responsabilidade Fiscal” (Acórdão nº 1187/2019-Plenário, rel. Min. Bruno Dantas). Referido acórdão, em sede de embargos, esclareceu e integrou decisão proferida no Acórdão n.º 2444/2016-Plenário, cujo voto condutor já havia alertado para os riscos que a utilização abusiva das terceirizações em sentido amplo pode acarretar ao equilíbrio fiscal do ente federativo:

28. [...] Ao não fazer parte dos limites impostos pela lei, as contratações excessivas de organizações sociais para prestação de serviços públicos, seja na área da saúde, ou em qualquer outra seara, podem levar a um colapso financeiro do ente público. Isso porque, ao prestar os serviços por outros meios, os gastos com pessoal do ente público tendem a diminuir, aumentando a margem para atingimento do limite de 60% da receita corrente líquida (RCL). Tal margem pode ser preenchida com aumentos sucessivos da remuneração de servidores e/ou empregados, o que se mostra de difícil reversão. Ao mesmo tempo, as despesas com organizações sociais passam a disputar a parcela de 40% da receita corrente líquida destinada a despesas de custeio, dívida pública e investimentos. (TCU, Acórdão n.º 2444/2016, Plenário, Rel. Min. Bruno Dantas, j. 21.09.2016)

Desta forma, *disfarçar as despesas públicas com pessoal pela exclusão de certa parcela destas* não constitui solução, mas agravamento do grave problema fiscal dos entes nacionais, notadamente os municípios, posto que o índice de que tratam os arts. 19 e 20 da LRF, se calculado em desacordo com os parâmetros normativos, confere ao Administrador *margem artificial para o crescimento destes gastos* que a norma pretendeu limitar. Por outro lado, se existem distorções em nosso federalismo fiscal – como a criação de obrigações para os Município por leis federais, que não criam fonte de custeio – é preciso corrigi-las mediante enfrentamento real do problema, não com mera maquiagem.

[1] <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139704>

[2] Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: 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.

§ 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".

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.

[3] FURTADO, J.R. Caldas. *Direito financeiro*. 4.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 463.

[4] Art. 105. Para apuração da despesa com pessoal prevista no [art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal](#), deverão ser incluídas as relativas à contratação de pessoal por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos da [Lei nº 8.745, de 1993](#), bem como as despesas com serviços de terceiros quando caracterizarem substituição de servidores e empregados públicos.

§ 1º As despesas relativas à contratação de pessoal por tempo determinado a que se refere o **caput**, quando caracterizarem substituição de servidores e empregados públicos, deverão ser classificadas no GND 1, salvo disposição em contrário constante da legislação vigente.

§ 2º Aplica-se exclusivamente para fins de cálculo do limite da despesa total com pessoal, não se constituindo em despesas classificáveis no GND 1, o disposto no [§ 1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal](#), cujas despesas deverão ser classificadas no elemento de despesa 34, como outras despesas correntes.

[5] Ressalto, por oportuno, que já manifestei opinião de que as despesas realizadas com contratações com prazo determinado não devem compor o montante da despesa total com pessoal para efeito de cumprimento dos limites da LRF: MOTTA, Fabrício. A contratação de pessoal por prazo determinado e a lei de responsabilidade fiscal. *Fórum de Contratação e Gestão Pública – FCGP*, Belo Horizonte, ano 1, n. 11, nov. 2002. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=7489>>. Acesso em: 3 out. 2019.

[6] BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. pp. 493-494.

[7] BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. 9. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2018, p. 493.



[8] *Op. cit.* p. 495.

[9] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo n.º 951. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo951.htm>>. Acesso 3 dez 2019.

[10] *Loc. cit.*

Date Created

05/12/2019