



## RESOLUÇÃO Nº 538/2023-PLENO

- 1. Processo nº:** 1713/2023  
**1.1. Apenso(s)** 4582/2023
- 2.** **3.**CONSULTA
- Classe/Assunto:** **5.**CONSULTA - ACERCA DE DESPESAS COM CONTRATAÇÕES DE MÉDICO, ADVOGADO E CONTADOR CONTABILIZAM COMO GASTOS COM PESSOAL, INTEGRANDO O TETO DA LRF.
- 3.** NAO INFORMADO
- Responsável(eis):**
- 4. Interessado(s):** ASSOCIACAO TOCANTINENSE DE MUNICIPIOS - CNPJ: 26752139000185
- 5. Consulente:** CLAYTON PAULO RODRIGUES - CPF: 49359428353
- 6. Origem:** PREFEITURA MUNICIPAL DE NAZARÉ
- 7. Relator:** Conselheiro JOSÉ WAGNER PRAXEDES
- 8. Distribuição:** 3ª RELATORIA
- 9. Representante** Procurador(a) OZIEL PEREIRA DOS SANTOS
- do MPC:**

**EMENTA:** CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. CONSULTA. CÔMPUTO NO LIMITE DE PESSOAL (ART. 18 DA LRF). DÚVIDAS NA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. TERCEIRIZAÇÃO. EXECUÇÃO INDIRETA. INCLUSÃO NA FOLHA DE PAGAMENTO. DESPESAS COM TERCEIRIZAÇÃO EMPREGADA EM ATIVIDADE-FIM DA INSTITUIÇÃO. SERVIÇOS QUE SEJAM INERENTES ÀS CATEGORIAS FUNCIONAIS ABRANGIDAS PELO PLANO DE CARGOS DO MUNICÍPIO. DEVEM SER INCLUÍDOS NO CÁLCULO DA DESPESA COM PESSOAL. TRANSIÇÃO. ART. 15 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 178/2021. CONHECIMENTO. RESPONDER A CONSULTA.

10. DECISÃO: VISTOS, discutidos e relatados os presentes autos que tratam de consultas formuladas pelos Prefeitos Municipais de Nazaré e Tocantinópolis.

Considerando que que não é possível a contratação de serviços que sejam inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do município (atividades-fim).

Considerando as manifestações do Área Técnica e do Ministério Público de Contas.

Considerando a intervenção da Associação Tocantinense de Municípios.

Considerando, finalmente, os argumentos e a fundamentação constante do Voto do Conselheiro Relator.

RESOLVEM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, reunidos em Sessão Plenária, diante das razões expostas pelo Relator, com fundamento no art. 1º, inciso XIX e § 5º, da Lei Estadual nº 1.284/2001 c/c art. 151 e 152 do Regimento Interno do TCE:



10.1. **Conhecer** das Consultas formuladas pelos Prefeitos de Nazaré e de Tocantinópolis, em conformidade com o art. 150, incisos I a V, e § 3º do Regimento Interno deste Tribunal, por se tratar de matéria de competência desta Corte de Contas.

10.2. **Responder** aos consulentes nos seguintes termos:

10.3. Questão 1: *uma Câmara Municipal, com subsídio dos vereadores aquém do limite constitucional – dado pelo art. 29, VI, “a” da Constituição Federal; que possui estrutura reduzida de quadro de pessoal; não conta com os cargos de contador e procurador jurídico em sua estrutura vigente, não podendo promover suas criações por vedação expressa do artigo 8º da Lei Complementar Federal 173/2020; poderia providenciar a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de assessoria contábil e jurídica sem que tais despesas computem no limite de gastos com folha de pagamento estabelecido pelo art. 29-A, I, da Constituição Federal?*

10.3.1. Este questionamento já foi analisado e respondido anteriormente por esta Corte de Contas (Resoluções nº 127/2018 e 1056/2021). Assim, mantenho a resposta já manifestada, posto que está de acordo com a legislação e o entendimento dos Tribunais de Contas, conforme detalhado no voto. Confira:

Deve ser incluído no total da folha de pagamento, de acordo com o limite estabelecido no art. 29-A, § 1º, da CF, e, nos termos do art. 18 da Lei Complementar nº. 101/2000, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, sendo estes contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”, conforme § 1º do art. 18, da LRF.

As atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

10.4. Questão 2: *para fins legais de contabilização de tais despesas, haveria distinção entre os conceitos de despesas com folha de pagamento (art. 29-A, I, da Constituição Federal) e despesa total com pessoal (art. 18, §1º, da Lei Complementar 101/2000)?*

10.4.1. O termo "folha de pagamento", conforme especificado no artigo 29-A, parágrafo 1º, da Constituição Federal, tem um significado mais limitado quando comparado ao termo "despesa total com pessoal", que é definido no artigo 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O termo "despesa total com pessoal" possui uma amplitude maior. Ele engloba tanto o conceito de "folha de pagamento", como também todas as despesas e obrigações adicionais derivadas dela, incluindo os encargos patronais.



10.5. Questão 3: *as contratações de pessoas físicas e pessoas jurídicas para prestação de serviços, atividade meio e ou atividade fim, designam a mesma classificação contábil?*

10.5.1. Independentemente da natureza da pessoa (física ou jurídica), a classificação contábil e a inclusão do gasto dentro do cômputo da despesa total com pessoal (art. 18, § 1º, da LRF) irá depender das características da contratação. Registre-se ainda, que a Resolução nº 1.056/2021 desta Corte de Contas respondeu objetivamente que não ofenderia o princípio da legalidade estrita a escrituração como “outras despesas com pessoal” da despesa com a contratação de profissionais através de pessoa jurídica.

10.5.2. Quanto aos critérios a serem observados para realizar este cálculo, tal tema já foi analisado e respondido anteriormente por esta Corte de Contas (Resolução nº 6/2020). Assim, mantenho a resposta já manifestada, posto que está de acordo com a legislação e o entendimento dos Tribunais de Contas, conforme detalhado no voto. Confira:

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); 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.

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, ou seja, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, devem ser incluídos no cálculo da despesa com pessoal por força do §1º do art. 18 da LRF.

10.6. Questões 4 e 5: *sendo afirmativa a questão anterior, a pessoa jurídica será enquadrada nos gastos com pessoal, contudo, como dar-se-á o recolhimento dos tributos de natureza previdenciária e trabalhista? Haja vista que, a pessoa jurídica faz contabilização privada e própria e o Município, dentro da classificação gastos com pessoal, também procederá com o recolhimento. A distinção entre pessoa física e jurídica patrocinada pelo Direito Civil e implicitamente disposta na Constituição (artigo 37, I e II c/c artigo 169) não se aplica na legislação e doutrina do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins?*

10.6.1. O art. 18, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, definiu que 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". O objetivo dessa regra é estabelecer limites para garantir a saúde financeira dos



entes subnacionais e evitar o endividamento excessivo, contribuindo para a estabilidade econômica do país.

10.6.2. O atendimento dessa regra não afasta ou isenta o cumprimento das demais normas aplicáveis aos contratos administrativos, incluindo a legislação previdenciária e trabalhista, que deve ser observada conforme prescrita na legislação específica.

10.7. Questões 6 e 7: o Município que não dispõe em sua estrutura administrativa e plano de cargos, carreira e salários os cargos de médico, advogado e contador e realizam a contratação através de licitação, podem classificar tais despesas no elemento de despesa “35 – Serviços de Consultoria” ou “39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica”? vii) *A contratação dos profissionais de contabilidade, advocacia e medicina, como pessoa física, para ocupação de cargos não previstos na estrutura administrativa, poderá ser classificado no elemento de despesa “35 – Serviços de Consultoria” ou “36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoas Físicas”?*

10.7.1. A resposta para a classificação contábil está expressa no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (13ª edição), cujo teor é validado pela doutrina e jurisprudência das cortes de contas, conforme detalhado no voto. Vejamos:

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, serão classificadas no grupo de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, Elemento de Despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização. Essas despesas devem ser incluídas no cálculo da despesa com pessoal por força do §1º do art. 18 da LRF.

O Elemento de Despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização é definido como “Despesas orçamentárias relativas a salários e demais encargos de agentes terceirizados contratados em substituição de mão de obra de servidores ou empregados públicos, bem como quaisquer outras formas de remuneração por contratação de serviços de mão de obra terceirizada, de acordo com o art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.”

10.7.2. Não é possível elaborar uma lista exaustiva das funções que são desempenhadas na administração pública, cujos gastos devem obrigatoriamente ser incluídos no computo com a despesa total de pessoal, mas na Resolução nº 1056/2021 deste Tribunal, foi estabelecido expressamente que as atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, os gastos são considerados como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.



10.8. Questão 8: *os contratos administrativos de consultoria e prestação de serviços integram a base de cálculo da Despesa Bruta com Pessoal? E, integram o percentual do artigo 18 da LRF?*

10.8.1. A 13ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, da Secretaria do Tesouro Nacional, dispõe que os gastos com empresas de consultoria devem ser, em geral, classificados no grupo “Outras Despesas Correntes”, no Elemento “35 – Serviços de Consultorias”, portanto, não integrante dos gastos com pessoal. No entanto, deve-se atentar para possíveis equívocos referentes à contratação de empresas de consultoria que embutem a contratação de pessoal que substitui servidor ou empregado público. Nestes casos, tal dispêndio deverá compor a despesa bruta com pessoal e ser regularmente registrada no Elemento 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização. Recomenda-se que os serviços de consultoria somente sejam contratados para execução de atividades que comprovadamente não possam ser desempenhadas por servidores ou empregados da administração pública, no âmbito do respectivo órgão ou entidade.

10.9. Questões apresentadas pelo Prefeito de Tocantinópolis:

*a. O prazo concedido pelo art. 15 da LC n. 178/2021, citada na Resolução 1056/2021, que possuía como plano de fundo exclusivamente a promoção do equilíbrio fiscal decorrente da crise humanitária causada pela pandemia da COVID-19, pode ser considerado o regime de transição de que trata o art. 23 da LINDB, no que diz respeito às novas orientações quanto à classificação das despesas decorrentes dos contratos com pessoas jurídicas para prestação de serviços de assessoria jurídica e contábil e da contratação de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de serviços social no elemento de despesa “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”, conforme determinado nas Resoluções 127/2018, 144/2020 e 1056/2021?*

*b. Nos termos do art. 23 da LINDB, o qual impõe a criação de regime de transição para aplicação de orientação nova acerca de norma objeto de prática administrativa reiterada, e tendo em vista a similitude dos efeitos das Resoluções Plenárias n. 144/2020 e 1056/2021, é possível a adoção do mesmo regime de transição adotado na EC 127/2022 (art. 2º, que alterou o art. 38, § 2º, dos ADCT) para computar as despesas decorrentes dos contratos com pessoas jurídicas para prestação de serviços de assessoria jurídica e contábil e da contratação de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de serviços social no elemento de despesa “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”? Ou seja:*

*I - até o fim do exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, não serão contabilizadas para esses limites;*



*II - no segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, serão deduzidas em 90% (noventa por cento) do seu valor;*

*III - entre o terceiro e o décimo segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, a dedução de que trata o inciso II será reduzida anualmente na proporção de 10% (dez por cento) de seu valor.*

10.9.1. O art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 criou uma regra de transição para calcular a despesa total com pessoal. Vejamos a redação do dispositivo:

Art. 15. O Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal ao término do exercício financeiro da publicação desta Lei Complementar estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% (dez por cento) a cada exercício a partir de 2023, por meio da adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23 daquela Lei Complementar, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

§ 1º A inobservância do disposto no caput no prazo fixado sujeita o ente às restrições previstas no § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 2º A comprovação acerca do cumprimento da regra de eliminação do excesso de despesas com pessoal prevista no caput deverá ser feita no último quadrimestre de cada exercício, observado o art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 3º Ficam suspensas as contagens de prazo e as disposições do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, no exercício financeiro de publicação desta Lei Complementar.

§ 4º Até o encerramento do prazo a que se refere o caput, será considerado cumprido o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo Poder ou órgão referido no art. 20 daquela Lei Complementar que atender ao estabelecido neste artigo.

10.9.2. Por sua vez, o art. 2º da Emenda Constitucional nº 127/2022, cria uma outra regra de transição para calcular a despesa com pessoal do valor despendido com alguns profissionais da saúde. Vejamos:

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:



"Art. 38.

.....  
.....

§ 1º

.....  
.....

§ 2º As despesas com pessoal resultantes do cumprimento do disposto nos §§ 12, 13, 14 e 15 do art. 198 da Constituição Federal serão contabilizadas, para fins dos limites de que trata o art. 169 da Constituição Federal, da seguinte forma:

I - até o fim do exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, não serão contabilizadas para esses limites;

II - no segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, serão deduzidas em 90% (noventa por cento) do seu valor;

III - entre o terceiro e o décimo segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, a dedução de que trata o inciso II deste parágrafo será reduzida anualmente na proporção de 10% (dez por cento) de seu valor." (NR)

"Art. 107.

.....  
.....

.....  
.....

§ 6º

.....  
.....

.....  
.....

VI - despesas correntes ou transferências aos fundos de saúde dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, destinadas ao pagamento de despesas com pessoal para cumprimento dos pisos nacionais salariais para o enfermeiro, o técnico de enfermagem, o auxiliar de enfermagem e a parteira, de acordo com os §§ 12, 13, 14 e 15 do art. 198 da Constituição Federal.

10.9.3. Sobre esta questão, alguns pontos se destacam pela relevância e notoriedade, dos quais cito a redução significativa redução do FPM (Fundo de Participação dos Municípios), que afeta especialmente os pequenos municípios, mas



também o aumento piso do salário dos professores e de profissionais da saúde, além dos efeitos ainda sentidos da Pandemia do COVID-19 e da inflação.

10.9.4. De fato, as mencionadas leis foram produzidas para gerar uma estabilidade nas contas públicas, de modo a permitir que a situação fosse sendo regularizada ano a ano, impedindo o descumprimento total das regras da LRF. Ocorre que estas leis possuem escopo limitado e regras muito restritas, que não alcançam a realidade de todos os municípios.

10.9.5. Então, tendo em vista as duas regras de transição citadas acima, entendo que este Tribunal deve modular os efeitos da decisão para considerar que o Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal até o final do exercício financeiro de 2023 estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no art. 20 da Lei Complementar nº 101/2000 possa utilizar a regra estabelecida no art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 para se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

10.9.6. Ressalte-se que este Tribunal irá fiscalizar a contabilização da despesa com pessoal, observando as ações concretas adotadas pela gestão, notadamente a realização de concurso público e a eliminação da terceirização ilegal, bem como a redução anual do percentual estabelecido no art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021.

10.10. Determinar que a Secretaria-Geral das Sessões dê ciência aos Consulentes, ATM e todos os gestores municipais (Prefeito e Presidente de Câmara) do Estado do Tocantins, do teor desta Resolução, bem como do Relatório e Voto que a fundamentam;

10.11. Determinar a publicação desta Decisão no Boletim Oficial deste Sodalício, para que surtam os efeitos legais necessários;

10.12. Encaminhar cópia da decisão à Diretoria Geral de Controle Externo para as anotações necessárias.

10.13. Após a adoção das medidas necessárias, sejam os presentes autos remetidos à Coordenadoria de Protocolo Geral para as providências de mister.

Especificação do quórum:

Conselheiros presentes: André Luiz de Matos Gonçalves (Presidente), José Wagner Praxedes (Relator), Severiano José Costandrade de Aguiar e Alberto Sevilha.

Auditor/Conselheiro-Substituto convocado: Leondiniz Gomes, em substituição ao Conselheiro Manoel Pires dos Santos.

Representando o Ministério Público de Contas junto ao Tribunal: Procurador-Geral de Contas Oziel Pereira dos Santos.

Resultado proclamado: Unanimidade.

Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, Sala das Sessões, em Palmas, Capital do Estado, aos dias 30 do mês de agosto de 2023.



1. **Processo nº:** 1713/2023  
1.1. **Apenso(s)** 4582/2023  
2. **Classe/Assunto:** 3.CONSULTA  
5.CONSULTA - ACERCA DE DESPESAS COM CONTRATAÇÕES DE MÉDICO, ADVOGADO E CONTADOR CONTABILIZAM COMO GASTOS COM PESSOAL, INTEGRANDO O TETO DA LRF.  
3. NAO INFORMADO  
**Responsável(eis):**  
4. **Interessado(s):** ASSOCIACAO TOCANTINENSE DE MUNICIPIOS - CNPJ: 26752139000185  
5. **Consulente:** CLAYTON PAULO RODRIGUES - CPF: 49359428353  
6. **Origem:** PREFEITURA MUNICIPAL DE NAZARÉ  
7. **Distribuição:** 3ª RELATORIA  
8. **Representante do MPC:** Procurador(a) OZIEL PEREIRA DOS SANTOS

## 9. RELATÓRIO DO PROCESSO Nº 152/2023-RELT3

9.1. Trata-se de consulta formulada pelo Município de Nazaré, por meio da qual apresenta os seguintes questionamentos e este Tribunal:

i) Uma Câmara Municipal, com subsídio dos vereadores aquém do limite constitucional – dado pelo art. 29, VI, “a” da Constituição Federal; que possui estrutura reduzida de quadro de pessoal; não conta com os cargos de contador e procurador jurídico em sua estrutura vigente, não podendo promover suas criações por vedação expressa do artigo 8º da Lei Complementar Federal 173/2020; poderia providenciar a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de assessoria contábil e jurídica sem que tais despesas computem no limite de gastos com folha de pagamento estabelecido pelo art. 29-A, I, da Constituição Federal?

ii) Para fins legais de contabilização de tais despesas, haveria distinção entre os conceitos de despesas com folha de pagamento (art. 29-A, I, da Constituição Federal) e despesa total com pessoal (art. 18, §1º, da Lei Complementar 101/2000)?

iii) As contratações de pessoas físicas e pessoas jurídicas para prestação de serviços, atividade meio e ou atividade fim, designam a mesma classificação contábil?

iv) Sendo afirmativa a questão anterior, a pessoa jurídica será enquadrada nos gastos com pessoal, contudo, como dar-se-á o recolhimento dos tributos de natureza previdenciária e trabalhista? Haja vista que, a pessoa jurídica faz contabilização privada e própria e o Município, dentro da classificação gastos com pessoal, também procederá com o recolhimento.

v) A distinção entre pessoa física e jurídica patrocinada pelo Direito Civil e implicitamente disposta na Constituição (artigo 37, I e II c/c artigo 169) não se aplica na legislação e doutrina do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins?



vi) O Município que não dispõe em sua estrutura administrativa e plano de cargos, carreira e salários os cargos de médico, advogado e contador e realizam a contratação através de licitação, podem classificar tais despesas no elemento de despesa “35 – Serviços de Consultoria” ou “39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica”?

vii) A contratação dos profissionais de contabilidade, advocacia e medicina, como pessoa física, para ocupação de cargos não previstos na estrutura administrativa, poderá ser classificado no elemento de despesa “35 – Serviços de Consultoria” ou “36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoas Físicas”?

viii) Os contratos administrativos de consultoria e prestação de serviços integram a base de cálculo da Despesa Bruta com Pessoal? E, integram o percentual do artigo 18 da LRF?

9.2. Anexada a esta consulta, encontra-se o Parecer Jurídico subscrito pelo Advogado Cleydson Costa Coimbra (OAB/TO nº 7.799).

9.3. O Despacho nº 292/2023 da Terceira Relatoria, evento 6, considerou atendido os pressupostos para que a consulta fosse admitida, nos termos estabelecidos no capítulo X, arts. 150 a 155 do Regimento Interno deste Tribunal. Assim, determinou sua autuação e processamento, mas consignou que o parecer jurídico não tratou de todos os questionamentos formulados, mas se restringiu aos quesitos indicados nos números ‘vi’ e ‘vii’.

9.4. Todavia, o Consulente apresentou um novo parecer jurídico abordando todos os questionamentos formulados na consulta (evento 8). Assim, os autos foram encaminhados à Coordenadoria de Análise de Atos, Contratos e Fiscalização de Obras e Serviços de Engenharia e, posteriormente, ao Ministério Público de Contas para as respectivas manifestações.

9.5. Em apenso, tramita a consulta formulada pelo Prefeito Municipal Tocantinópolis, senhor Paulo Gomes de Souza, por meio da qual apresenta ao Tribunal os seguintes questionamentos:

a. O prazo concedido pelo art. 15 da LC n. 178/2021, citada na Resolução 1056/2021, que possuía como plano de fundo exclusivamente a promoção do equilíbrio fiscal decorrente da crise humanitária causada pela pandemia da COVID-19, pode ser considerado o regime de transição de que trata o art. 23 da LINDB, no que diz respeito às novas orientações quanto à classificação das despesas decorrentes dos contratos com pessoas jurídicas para prestação de serviços de assessoria jurídica e contábil e da contratação de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de serviços social no elemento de despesa “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”, conforme determinado nas Resoluções 127/2018, 144/2020 e 1056/2021?



b. Nos termos do art. 23 da LINDB, o qual impõe a criação de regime de transição para aplicação de orientação nova acerca de norma objeto de prática administrativa reiterada, e tendo em vista a similitude dos efeitos das Resoluções Plenárias n. 144/2020 e 1056/2021, é possível a adoção do mesmo regime de transição adotado na EC 127/2022 (art. 2º, que alterou o art. 38, § 2º, dos ADCT) para computar as despesas decorrentes dos contratos com pessoas jurídicas para prestação de serviços de assessoria jurídica e contábil e da contratação de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de serviços social no elemento de despesa “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”? Ou seja:

I - até o fim do exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, não serão contabilizadas para esses limites;

II - no segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, serão deduzidas em 90% (noventa por cento) do seu valor;

III - entre o terceiro e o décimo segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, a dedução de que trata o inciso II será reduzida anualmente na proporção de 10% (dez por cento) de seu valor.

9.6. Anexada a esta consulta, encontra-se o Parecer Jurídico subscrito pelos Advogados Solano Donato Carnot Damacena (OAB/TO nº 2.433) e Aline Ranielle S. Marreiro Lima (OAB/TO nº 4.458).

9.7. O Despacho nº 532/2023 da Terceira Relatoria, evento 4, considerou atendido os pressupostos para que a consulta fosse admitida, nos termos estabelecidos no capítulo X, arts. 150 a 155 do Regimento Interno deste Tribunal. Assim, determinou sua autuação e processamento, bem como determinou que esta fosse apensada à Consulta nº 1713/2023, tendo em vista que tratam do mesmo assunto.

9.8. A Associação Tocantinense de Municípios - ATM, por seu Presidente, senhor Diogo Borges de Araújo Costa, requereu o seu ingresso na Consulta nº 4582/2023, na qualidade de *Amicus Curiae*, que trata do cômputo no índice de Despesa com Pessoal das despesas decorrentes da contratação de assessoria jurídica, contábil e de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de assistência social, argumentando que conforme disposto no inciso VII do art. 3º da Lei n. 14.341/2022, para a realização de suas finalidades, as Associações de Representação de Municípios poderão “apoiar a defesa dos interesses comuns dos Municípios filiados em processos administrativos que tramitem perante os Tribunais de Contas e órgãos do Ministério Público”.

9.9. O Despacho nº 610/2023 da Terceira Relatoria admitiu a ATM na condição de interessada no processo nº 4582/2023.



9.10. A Coordenadoria de Análise de Atos, Contratos e Fiscalização de Obras e Serviços de Engenharia elaborou o Parecer Técnico nº 192/2023-CAENG (evento 12), manifestando-se sobre os questionamentos formulados.

9.11. O Ministério Público de Contas, por meio do Procurador-Geral de Contas Oziel Pereira dos Santos opinou pelo conhecimento da presente consulta, recomendando que os questionamentos sejam respondidos conforme o entendimento manifestado pelo *Parquet* de Contas, nos termos do Parecer nº 1.446/2023 (evento 14).

9.12. É o Relatório.



Documento assinado eletronicamente por:

**JOSE WAGNER PRAXEDES, CONSELHEIRO (A)**, em 08/08/2023 às 15:09:56, conforme art. 18, da Instrução Normativa TCE/TO Nº 01/2012.



A autenticidade do documento pode ser conferida no site <https://www.tceto.tc.br/valida/econtas> informando o código verificador **306061** e o código CRC 41D9AD7

## 10. VOTO Nº 139/2023-RELT3

### DA ADMISSIBILIDADE DA CONSULTA

10.1. As consultas dirigidas a este Tribunal de Contas são regulamentadas pelo art. 1º, XIX e § 5º da Lei Estadual nº 1.284/2001 combinado com os arts. 150 a 155 do Regimento Interno.

10.2. No caso em apreço, verifica-se que as consultas foram subscritas por autoridades competentes – Prefeitos de Nazaré e de Tocantinópolis, referem-se a matéria de competência deste Tribunal; contém indicação de dúvidas através de quesitos objetivos e foram instruídas com parecer jurídico.

10.3. Desta forma, entendo que o Tribunal Pleno deve conhecer das presentes consultas, porquanto preenchem integralmente os requisitos de admissibilidade, oferecendo, contudo, uma resposta em tese aos consulentes.

### MÉRITO

10.4. Foram formulados ao todo dez quesitos pelos consulentes para serem analisados por esta Corte de Contas. Contudo, tais questionamentos se encontram interligados e circundam o tema central: a contabilização da despesa com pessoal em casos de terceirização de mão de obra.

#### Sobre a base de cálculo da despesa total com pessoal

10.5. Quanto a este tema, a norma que estabelece a base de cálculo da despesa total com pessoal está expressa no art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000, cuja redação transcrevo abaixo:



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 11 (onze) imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

§ 3º Para a apuração da despesa total com pessoal, será observada a remuneração bruta do servidor, sem qualquer dedução ou retenção, ressalvada a redução para atendimento ao disposto no art. 37, inciso XI, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

10.6. Conforme observado acima, a despesa total com pessoal abarca o agregado dos dispêndios do ente da Federação com os ativos, inativos e pensionistas (despesa bruta com pessoal), deduzidos de alguns itens explicitados pela própria Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (despesas deduzidas). Tal despesa será calculada somando-se a realizada no mês de referência com as dos 11 (onze) meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência, independentemente de empenho.

10.7. A Secretaria do Tesouro Nacional, por meio do Manual de Demonstrativos Fiscais<sup>[1]</sup>, disciplina que:

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, serão classificadas no grupo de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, **Elemento de Despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal** decorrentes de Contratos de Terceirização. Essas despesas devem ser incluídas no cálculo da despesa com pessoal por força do §1º do art. 18 da LRF.

O Elemento de Despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização é definido como “Despesas orçamentárias relativas a salários e demais encargos



de agentes terceirizados contratados em substituição de mão de obra de servidores ou empregados públicos, bem como quaisquer outras formas de remuneração por contratação de serviços de mão de obra terceirizada, de acordo com o art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.”

A LRF não faz referência a toda terceirização, mas apenas 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;
- c) não caracterizem relação direta de emprego como, por exemplo, estagiários.

10.8. Neste contexto, o TCU já se pronunciou em consonância. Transcrevo o trecho pertinente do Acórdão nº 283/2011 – Plenário:

45. Vale ressaltar que as medidas adotadas na prática atendem mais ao item 9.5 do Acórdão nº 1037/2010 do que propriamente ao item 9.4, tendo em vista que orientam as unidades gestoras do Poder Executivo sobre a adequada classificação orçamentária e contábil das despesas com terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos. O item 9.4, por sua vez, continha determinação para que as referidas despesas, a partir do 2º quadrimestre de 2010, fossem somadas às despesas de pessoal quando da verificação do cumprimento dos limites da despesa com pessoal previstos no art. 19 da LRF, independentemente do tratamento contábil que fosse proposto.

...

49. Nesse sentido entende-se oportuno alertar os órgãos setoriais de contabilidade dos Ministérios referidos na Tabela 4 quanto à necessidade de contabilização das despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de



servidores e empregados públicos, para fins de cumprimento do § 1º do art. 18 da LRF.

50. Em complemento, sugere-se determinar à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na condição de órgão central de contabilidade, e à Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, na condição de órgão central de controle interno, que acompanhem as ações e procedimentos que vierem a ser adotados pelos órgãos setoriais de contabilidade para a contabilização das despesas com contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos.

10.9. Destaca-se, portanto, a existência de duas modalidades de terceirização. Sobre essa questão, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais manifestou-se da seguinte maneira:

A propósito, a respeito das atividades-acessórias, atribuíveis a terceiros, prescreve o §1º do art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000:

“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’.”

A lei não contém expressões vazias, perdidas ou sem significado, daí determinar o transcrito parágrafo primeiro que as despesas provenientes de mão-de-obra terceirizada, aquelas oriundas de substituição de servidores e empregados, sejam contabilizadas na rubrica “outras despesas com pessoal”.

E o porquê disso? Qual a juridicidade do vocábulo “substituição de servidores e empregados públicos” se, em última análise, toda e qualquer terceirização substitui mão-de-obra que poderia ser executada por servidor ou empregado de carreira?

Ora, para a solução do *‘thema decidendum’* não devemos omitir que existe no nosso ordenamento jurídico a distinção entre terceirização permitida e a não-autorizada (vedada). **O legislador complementar, preocupado com a escalada da terceirização ilícita, aquela que substitui, sem amparo legal, mão-de-obra reservada ao servidor ou empregado público de carreira, bem assim para colocar um basta nessa prática imoral de administração, separou as duas figuras para explicitar, com clareza solar, que as despesas oriundas de terceirização lícita, as fundadas no art. 10, §7º, do Decreto-Lei 200/67; nos incisos II dos arts. 6 e 10, bem como no de nº 13, todos da Lei nº 8.666/93, combinados com o art. 3º da Lei 5.645/70, não serão consideradas como de pessoal para os fins da Lei de Responsabilidade Fiscal.**



Lado outro, na terceirização lícita, a Administração não emite folha de pagamento a favor dos terceirizados, pois eles são empregados não do ente público, mas da empresa fornecedora de mão-de-obra. Ademais, despesas dessa natureza correm por conta da rubrica “serviços de terceiros”, conforme determina a Lei 4.320/64. (TCE/MG. Consulta nº 638.893. Sessão de 16.05.2001) (grifo nosso)

10.10. Acerca desse tema, destaca-se trecho do entendimento proferido na sessão do Tribunal Pleno do TCE/MG no dia 17/10/12, no bojo da Consulta nº 747.448, a saber:

(ii) em se tratando de terceirização ilícita – concernente à execução indireta das atividades finalísticas, ou das funções ancilares que possuam correspondência nos quadros de pessoal do Poder Público –, os gastos serão registrados como "Outras Despesas de Pessoal" e considerados para fins de apuração do limite de gastos com pessoal, nos termos do art. 18, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Registra-se que, sendo identificada, pelo gestor, terceirização ilícita na Administração, deve ele, com a premência que o caso requer, regularizar a situação, sob pena de sofrer as sanções previstas no ordenamento jurídico;

10.11. Não obstante a discussão em curso, este Tribunal de Contas já manifestou entendimento de que a prestação de atividades de assessoria jurídica e contábil, de natureza permanente e não acessória, mesmo quando inexistentes os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, configura, indiretamente, a terceirização de mão de obra. Nestes casos, as despesas são classificadas como despesa com pessoal, conforme o art. 18 da LRF. Neste sentido:

Resolução nº 127/2018. Consulta nº 812/2018. TCE/TO

... há situações em que mesmo não previsto o cargo no Plano de Cargos e Salários, deverá ser considerada como despesa com folha de pagamento, conforme estabelece o art. 29-A, § 1º, da CF, e, nos termos do art. 18 da Lei Complementar nº. 101/2000, quando se verificar que o serviço prestado por terceiro é de natureza continuada, e não acessória ou complementar às atividades de competência legal do órgão ou ente;

... As atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

10.12. Aliás, já faz tempo que esta Corte de Contas se manifesta nesse sentido, como é possível ver na resposta da Consulta formulada pelo senhor José Brasília



da Silva Dourado – Presidente do PTB/Arraias, à época, quando se pronunciou da seguinte forma (item I, alínea “b”, da Resolução nº. 1005/2003):

b) se mão-de-obra terceirizada, ou seja, se o cargo de contador ou advogado existe no Plano de Cargos e Salários da Câmara Municipal, mas não houve concurso para preenchimento do cargo, e para efetivar as atribuições dos profissionais houve contratação através de contrato administrativo de prestação de serviços, considera-se substituição de servidores e os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra serão contabilizados como “Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física” – Substituição de mão-de-obra”, no montante relativo aos 70%, nos termos do art. 18, § 1º da Lei Complementar n. 101/2000;

**Sobre a distinção de folha de pagamento (art. 29-A, §1º, CF) e a despesa total com pessoal (art. 18, § 1º, LRF)**

10.13. O termo “folha de pagamento” vem expresso no art. 29-A, § 1º<sup>21</sup> da Constituição Federal, o qual foi incluído na Carta Magna por meio da Emenda Constitucional nº. 25/2000. Nesse cenário, quis o Poder Constituinte Derivado Reformador limitar os gastos com pessoal nas Câmaras Municipais, utilizando um conceito mais restritivo em seu texto.

10.14. O art. 29-A, § 1º da CF regulamentou uma forma de equilibrar as contas públicas, sobretudo em relação ao controle de gastos com pessoal, na medida em que impõe às Câmaras Municipais um limite de gastos com a folha de pagamento, no percentual máximo de 70% da receita transferida à edibilidade.

10.15. A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº. 101/2000, trouxe, no artigo 18, o conceito de “despesa total com pessoal” e, como se nota da leitura do dispositivo, utilizou termo com maior abrangência, de modo que o mesmo compreende tanto o conceito de “folha de pagamento” quanto os encargos dela decorrentes, incluídas aqui as obrigações patronais.

10.16. A LRF fixou como limite máximo de despesa com pessoal o percentual de 6% para o Poder Legislativo, e de 54% para o Poder Executivo, da receita corrente líquida do ente municipal, entendendo esta como o somatório das receitas tributárias do ente referentes às contribuições econômicas e sociais, à exploração do patrimônio, receitas industriais, agropecuárias e de serviços, deduzidos os valores das transferências constitucionais.

10.17. Ainda, convém anotar que esses 70% da folha de pagamento não contradizem os 6% que opõe a LRF à despesa de pessoal da Edibilidade; é assim porque os 70% se miram na receita específica da Câmara e, não, em toda a receita corrente do Município, como o é quanto aos 6%. Não bastasse isso, folha de pagamento é apenas parte da despesa de pessoal, visto que esta também agrega os encargos patronais.

10.18. Os serviços de contabilidade e assessoria jurídica referem-se a atividades de caráter permanente e contínuo da Câmara Municipal. A terceirização pressupõe atividades acessórias, instrumentais ou complementares, onde,



definitivamente, não se enquadram esses serviços, uma vez que não se trata da execução de serviços com duração e escopo limitado.

### **Sobre a contratação de pessoa física e jurídica**

10.19. Quando a administração pública precisa contratar pessoas ou empresas, seja para um trabalho específico ou para um projeto, esse processo é repleto de normas e diretrizes que precisam ser seguidas. Seja uma pessoa física (um indivíduo) ou uma pessoa jurídica (uma empresa), a contratação precisa ter uma finalidade específica e respeitar princípios bem definidos como legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Além disso, tudo é monitorado de perto pelo Tribunal de Contas.

10.20. Agora, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou Lei Complementar nº 101/2000, existe uma regra adicional que precisa ser seguida. Segundo o art. 18, §1º desta lei, a administração pública precisa limitar seus gastos com pessoal para garantir que haja dinheiro suficiente para outras áreas. A lei também diz que quando a administração contrata empresas para substituir servidores ou empregados públicos, esses gastos devem ser registrados como "Outras Despesas de Pessoal". Isso vale até mesmo para contratações indiretas, como através de cooperativas, consórcios públicos, organizações da sociedade civil e empresas individuais. Essa regra visa garantir que a administração pública não gaste uma parte excessiva de seu orçamento com pessoal, deixando outras áreas carentes de recursos.

10.21. Esse entendimento é muito claro na 13ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Vejamos:

Além da terceirização, que corresponde à transferência de um determinado serviço à outra empresa, existem também 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, de serviço de empresas individuais ou de outras formas assemelhadas.

A LRF, ao estabelecer um limite para as despesas com pessoal, definiu que uma parcela das receitas do ente público deveria ser direcionada a outras ações e, para evitar que, com a terceirização dos serviços, essa parcela de receitas ficasse comprometida com pessoal, estabeleceu, no § 1º do artigo 18, que os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos devem ser contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

Da mesma forma, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade-fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, deverá ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.



Ressalta-se que, se os entes da Federação comprometem os gastos com pessoal relacionados à prestação de serviços públicos num percentual acima do limite estabelecido pela LRF, seja de forma direta, mediante contratação de terceirizados ou outras formas de contratação indireta, esses entes terão sua capacidade financeira reduzida para alocar mais recursos em outras despesas. Além disso, se as contratações de forma indireta tiverem o objetivo de ampliar a margem de expansão da despesa com pessoal, poderá ocorrer o comprometimento do equilíbrio intertemporal das finanças públicas, o que poderá inviabilizar a prestação de serviço ao cidadão.

As contratações dos serviços de profissionais relacionados à atividade finalística dos entes por meio de cooperativas, de empresas individuais, ou de outras formas assemelhadas, em regra, permitem a identificação e o relacionamento da mão de obra com o serviço prestado. Nessas situações, as despesas devem ser consideradas como substituição de servidores e empregados públicos e, por conseguinte, contabilizadas na mesma classificação orçamentária utilizada para "Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização".

10.22. A Consultoria Geral do Tribunal de Contas de Santa Catarina foi didática ao tratar desta questão (Rec – 07/00387676). Confira:

O § 1º do art. 18 dispõe que "Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como ' Despesas de Pessoal.'"

O preceito é alvo de acirrados debates e críticas, inclusive quanto às dificuldades de aplicação prática. No entanto, a vigência da lei impõe esforço interpretativo, balizado no conjunto da LRF, visando encontrar entendimento consentâneo com os seus objetivos, partindo do pressuposto de que a lei não conteria dispositivo inútil e destinado a não aplicação.

Certamente os propositores da lei e os legisladores pretendiam considerar como despesa de pessoal determinados gastos ou dispêndios com a contratação indireta de pessoal para atuação nas repartições públicas. Assim se depreende da exposição de motivos do parlamentar que apresentou a proposição de inclusão do § 1º do art. 18. Isto para evitar a burla ao concurso público e a fuga dos limites impostos pela LRF, através da contratação de terceiros. Nesse sentido também foi inserida a regra do art. 72.

Para aplicabilidade do dispositivo, imprescindível deixar consignado, da forma mais didática possível, quais as despesas que devem ser consideradas para apuração da Despesa Total com Pessoal, conforme abaixo.



**Até pela lógica da terceirização, são consideradas, aqui, apenas as contratações de pessoas jurídicas, visto que a despesa com a contratação de pessoas físicas, qualquer que seja a modalidade, será sempre considerada na apuração da Despesa Total com Pessoal.** Ademais, a contratação de pessoas físicas pela Administração significa contratação direta de pessoal (mão-de-obra).

A rigor, à vista do disciplinamento do art. 37 da Constituição Federal, não encontra amparo legal a terceirização de mão-de-obra (empresa disponibilizando pessoal para o exercício de funções e prerrogativas públicas).

Admitir-se-ia a contratação terceirizada de serviços (execução de todas as tarefas relacionadas ao serviço, incluindo a mão-de-obra necessária, de única responsabilidade do contratado, sem vínculo com a Administração e sob as ordens do contratado).

**No entanto, ainda que a contratação seja ilegal, as despesas decorrentes devem ser levadas a câmputo para fins de verificação dos limites de despesa com pessoal. Do contrário, seria beneficiar duplamente o ordenador infrator.**

(g.n.)

10.23. Nesta Corte de Contas (TCE/TO), processo nº 2056/2021, esse tema foi respondido no sentido de que a escrituração da contratação de pessoa jurídica para contratação de profissionais como “outras despesas com pessoal” na forma do artigo 18, §1º, da LRF não ofenderia o princípio da legalidade estrita, nos seguintes termos:

d) As atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

10.24. Em suma, quando for possível identificar que a remuneração da mão de obra é relacionada a atividade-fim do ente público, essa despesa deverá ser incluída no câmputo da despesa com pessoal, para fins de verificação dos limites estabelecidos na LRF.

### **Sobre os contratos de consultoria**

10.25. As despesas com empresas de consultoria devem ser, em geral, classificadas no grupo de natureza da despesa “Outras Despesas Correntes”, no Elemento de Despesa “35 – Serviços de Consultorias”, portanto, não integrante das despesas com pessoal. No entanto, deve-se atentar para possíveis equívocos referentes à contratação de empresas de consultoria que embutem a contratação de pessoal que substitui servidor ou



empregado público. Nestes casos, tal despesa deverá compor a despesa bruta com pessoal e ser regularmente registrada no Elemento de Despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização. Recomenda-se que os serviços de consultoria somente sejam contratados para execução de atividades que comprovadamente não possam ser desempenhadas por servidores ou empregados da administração pública, no âmbito do respectivo órgão ou entidade, conforme consta do (13ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais).

### **Sobre as perguntas formuladas**

10.26. Consoante explanado no relatório, o Prefeito de Nazaré apresentou os seguintes questionamentos:

i) Uma Câmara Municipal, com subsídio dos vereadores aquém do limite constitucional – dado pelo art. 29, VI, “a” da Constituição Federal; que possui estrutura reduzida de quadro de pessoal; não conta com os cargos de contador e procurador jurídico em sua estrutura vigente, não podendo promover suas criações por vedação expressa do artigo 8º da Lei Complementar Federal 173/2020; poderia providenciar a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de assessoria contábil e jurídica sem que tais despesas computem no limite de gastos com folha de pagamento estabelecido pelo art. 29-A, I, da Constituição Federal?

ii) Para fins legais de contabilização de tais despesas, haveria distinção entre os conceitos de despesas com folha de pagamento (art. 29-A, I, da Constituição Federal) e despesa total com pessoal (art. 18, §1º, da Lei Complementar 101/2000)?

iii) As contratações de pessoas físicas e pessoas jurídicas para prestação de serviços, atividade meio e ou atividade fim, designam a mesma classificação contábil?

iv) Sendo afirmativa a questão anterior, a pessoa jurídica será enquadrada nos gastos com pessoal, contudo, como dar-se-á o recolhimento dos tributos de natureza previdenciária e trabalhista? Haja vista que, a pessoa jurídica faz contabilização privada e própria e o Município, dentro da classificação gastos com pessoal, também procederá com o recolhimento.

v) A distinção entre pessoa física e jurídica patrocinada pelo Direito Civil e implicitamente disposta na Constituição (artigo 37, I e II c/c artigo 169) não se aplica na legislação e doutrina do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins?

vi) O Município que não dispõe em sua estrutura administrativa e plano de cargos, carreira e salários os cargos de médico, advogado e contador e realizam a contratação através de licitação, podem classificar tais despesas no elemento de despesa “35 – Serviços



de Consultoria” ou “39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica”?

vii) A contratação dos profissionais de contabilidade, advocacia e medicina, como pessoa física, para ocupação de cargos não previstos na estrutura administrativa, poderá ser classificado no elemento de despesa “35 – Serviços de Consultoria” ou “36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoas Físicas”?

viii) Os contratos administrativos de consultoria e prestação de serviços integram a base de cálculo da Despesa Bruta com Pessoal? E, integram o percentual do artigo 18 da LRF?

10.27. Já o Prefeito de Tocantinópolis apresentou os seguintes questionamentos:

a. O prazo concedido pelo art. 15 da LC n. 178/2021, citada na Resolução 1056/2021, que possuía como plano de fundo exclusivamente a promoção do equilíbrio fiscal decorrente da crise humanitária causada pela pandemia da COVID-19, pode ser considerado o regime de transição de que trata o art. 23 da LINDB, no que diz respeito às novas orientações quanto à classificação das despesas decorrentes dos contratos com pessoas jurídicas para prestação de serviços de assessoria jurídica e contábil e da contratação de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de serviços social no elemento de despesa “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”, conforme determinado nas Resoluções 127/2018, 144/2020 e 1056/2021?

b. Nos termos do art. 23 da LINDB, o qual impõe a criação de regime de transição para aplicação de orientação nova acerca de norma objeto de prática administrativa reiterada, e tendo em vista a similitude dos efeitos das Resoluções Plenárias n. 144/2020 e 1056/2021, é possível a adoção do mesmo regime de transição adotado na EC 127/2022 (art. 2º, que alterou o art. 38, § 2º, dos ADCT) para computar as despesas decorrentes dos contratos com pessoas jurídicas para prestação de serviços de assessoria jurídica e contábil e da contratação de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de serviços social no elemento de despesa “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”? Ou seja:

I - até o fim do exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, não serão contabilizadas para esses limites;

II - no segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, serão deduzidas em 90% (noventa por cento) do seu valor;



III - entre o terceiro e o décimo segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, a dedução de que trata o inciso II será reduzida anualmente na proporção de 10% (dez por cento) de seu valor.

### **Respostas anteriores deste Tribunal de Contas**

10.28. O Tribunal já respondeu dúvidas semelhantes a estas. Vejamos os casos e as respostas apresentadas:

TCE/TO. Consulta nº 2056/2021. Resolução nº 1056/2021-PLENO. Relator: Conselheiro Severiano José Costandrade de Aguiar.

... a) As despesas com serviços realizados por terceiros, de natureza acessória ou complementar às atividades de competência legal do órgão ou ente (conservação, limpeza, vigilância e outras), incluem-se na parcela referente aos 30%, vez que tais contratações não representam substituição de mão de obra;

... d) As atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

...

10.4. Em primeiro lugar, para que haja a correta compreensão do tema que será esmiuçado neste Voto, é preciso esclarecer e distinguir os conceitos de “folha de pagamento” e “despesa total com pessoal”.

10.5. O termo “folha de pagamento” vem expresso no art. 29-A, § 1º da Constituição Federal, o qual foi incluído na Carta Magna por meio da Emenda Constitucional nº. 25/2000. Nesse cenário, quis o Poder Constituinte Derivado Reformador limitar os gastos com pessoal nas Câmaras Municipais, utilizando um conceito mais restritivo em seu texto.

10.6. O art. 29-A, § 1º da CF regulamentou uma forma de equilibrar as contas públicas, sobretudo em relação ao controle de gastos com pessoal, na medida em que impõe às Câmaras Municipais um limite de gastos com a folha de pagamento, no percentual máximo de 70% da receita transferida à edibilidade.

10.7. A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº. 101/2000, trouxe, no artigo 18, o conceito de “despesa total com pessoal” e, como se nota da leitura do dispositivo, utilizou termo com maior abrangência, de modo que o mesmo compreende tanto o conceito de “folha de pagamento” quanto os encargos dela decorrentes, incluídas aqui as obrigações patronais.



10.8. A LRF fixou como limite máximo de despesa com pessoal o percentual de 6% para o Poder Legislativo, e de 54% para o Poder Executivo, da receita corrente líquida do ente municipal, entendendo esta como o somatório das receitas tributárias do ente referentes às contribuições econômicas e sociais, à exploração do patrimônio, receitas industriais, agropecuárias e de serviços, deduzidos os valores das transferências constitucionais.

10.9. Os conceitos acima apresentados têm índices distintos, uma vez que as suas bases de cálculo e períodos de apuração são diferentes. Para a despesa total com pessoal, a base de cálculo é a receita corrente líquida da entidade municipal, como definido na LRF. Para a folha de pagamento, a base de cálculo é o montante de recursos financeiros repassados à Câmara Municipal, de acordo com as dotações orçamentárias aprovadas na lei orçamentária anual.

10.10. Nesta esteira, é predominante na jurisprudência das Cortes de Contas do país que os conceitos acima trabalhados são distintos e não se confundem. Entende-se que o conceito de “folha de pagamento” é mais restritivo que o de “despesa total com pessoal”, pois:

- Folha de pagamento: inclui as despesas relacionadas, exclusivamente, ao pagamento da remuneração dos servidores e ao subsídio dos vereadores, excluindo os encargos sociais e as contribuições previdenciárias patronais;

- Despesa total com pessoal: compreende o conceito de folha de pagamento e os encargos dela decorrente.

10.11. Assim, colaciono abaixo alguns julgados e entendimentos técnicos que ratificam este entendimento:

...

10.16. No que tange aos serviços de terceiros, o Manual de Demonstrativos Fiscais – 8ª edição, da Secretaria do Tesouro Nacional traz, às fls. 501, traz as seguintes considerações, in verbis:

A LRF não faz referência a toda terceirização, mas apenas 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; [...]

10.17. As terceirizações em comento devem ocorrer de forma lícita, de modo a não apresentar indícios de burla ao princípio do concurso público.

10.18. Em relação aos serviços de terceiros, o § 1º do art. 18, da LRF, é claro quando fala que serviços referentes à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”. Nestes casos, há a previsão do cargo no Plano de Cargos e Salários, razão pela qual a contabilização de tais despesas deve se dar na parcela referente aos 70% da “folha de pagamento”.

10.19. Esta Corte de Contas já se manifestou sobre o assunto em destaque, através de Consulta formulada pelo senhor José Brasília da Silva Dourado – Presidente do PTB/Arraias, à época, quando se pronunciou da seguinte forma (item I, alínea “b”, da Resolução nº. 1005/2003): b) se mão-de-obra terceirizada, ou seja, se o cargo de contador ou advogado existe no Plano de Cargos e Salários da Câmara Municipal, mas não houve concurso para preenchimento do cargo, e para efetivar as atribuições dos profissionais houve contratação através de contrato administrativo de prestação de serviços, considera-se substituição de servidores e os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra serão contabilizados como “Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física” – Substituição de mão-de-obra”, no montante relativo aos 70%, nos termos do art. 18, § 1º da Lei Complementar n. 101/2000;

10.20. Por outro lado, há situações em que mesmo não previsto o cargo no Plano de Cargos e Salários, deverá ser considerada como despesa com folha de pagamento, art. 29-A, § 1º, da CF e nos termos do art. 18 da Lei Complementar nº. 101/2000, quando se verificar que o serviço prestado por terceiro é de natureza continuada, e não acessória ou complementar às atividades de competência legal do órgão ou ente.

10.21. De acordo com o Parecer nº. 265/2018, da lavra do Conselheiro Substituto José Ribeiro da Conceição:

(...) o gestor público agirá de forma ilícita quando substituir servidores públicos por terceirizados ou deixar de realizar concurso público para o provimento de cargos que representem atividades permanentes do serviço público, neste caso, não poderá beneficiar-se de sua conduta irregular excluindo estas terceirizações do limite de gasto previsto art. 29-A, § 1º, da CF/88.

10.22. A regra é que os serviços permanentes da Administração Pública devem ser atendidos por servidores públicos devidamente concursados, respeitando, assim, a disposição constitucional contida no inciso II, do art. 376 da CF, que estabelece o concurso público como forma de investidura em cargo ou emprego público.

10.23. Em contrapartida, quando houver a ausência de cargos no Plano de Cargos e Salários do Poder Legislativo Municipal, as despesas com serviços realizados por terceiros, de natureza não continuada, acessória



ou complementar às atividades de competência legal do órgão ou ente, devem ser inclusas na parcela referente aos 30%, vez que tais contratações não representam substituição de mão de obra.

10.24. Assim, ainda que seja possível a terceirização de atividades não continuada, acessória ou complementar, quando se utiliza a terceirização de cargos contemplados no Plano de Cargos e Salários do respectivo órgão ou entidade, – configurando a substituição de servidores – o contrato de terceirização contraria o disposto no inciso II, do art. 37, da CF (exceto os casos específicos de contratação por meio do art. 25, II7, da Lei 8.666/93), ante à exigibilidade de concurso público para o provimento de cargo efetivo.

...

TCE/TO. Consulta nº 812/2018. Resolução nº 127/2018-PLENO.  
Relator: Conselheiro Severiano José Costandrade de Aguiar.

... As atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

...

TCE/TO. Consulta nº 11.654/2019. Resolução nº 6/2020-PLENO.  
Relator: Conselheiro José Wagner Praxedes.

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); 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.

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, ou seja, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, devem ser inclusos no cálculo da despesa com pessoal por força do §1º do art. 18 da LRF.

### **Da Modulação dos efeitos da decisão do Tribunal de Contas**

10.29. Os Tribunais de Contas, a partir do disposto no art. 23 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), pode modular os efeitos da decisão para que esta passe a produzir efeitos para o futuro:



Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

10.30. Nesse caso, não se trata de alteração da lei ou da criação de uma nova norma, mas da interpretação da lei considerando a realidade vivenciada pela Administração Pública. Isso, inclusive está previsto expressamente no *caput* do art. 22 da LINDB. Confira:

Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

10.31. Aliás, esse instituto já foi aplicado por esta Corte de Contas algumas vezes, em situações cuja realidade impunham essa medida extraordinária. Cito abaixo alguns precedentes deste Tribunal:

Resolução nº 127/2018-Pleno (processo nº 812/2018): Modular os efeitos do Questionamento 2, alíneas “b” e “d” desta decisão, de modo que sua aplicação se dê a partir do ano de 2021 (dois mil e vinte e um), ressaltando que a referida dilação de prazo visa oportunizar às Câmaras Municipais a promoverem a adequação do Plano de Cargos e Salários, criando, assim, os cargos de assessor jurídico e contador nas Casas de Leis Municipais, com a realização de concurso público, alertando que o Tribunal de Contas acompanhará as medidas adotadas pelos gestores ao longo do período de adequação.

Resolução nº 599/2017-Pleno (processo nº 7601/2017): Modular os efeitos desta decisão, de modo que sua aplicação se dê a partir do ano de 2019 (dois mil e dezenove).

Acórdão nº 823/2021-Pleno (processo nº 536/2021): Modular, com base no artigo 21, parágrafo único da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB, os efeitos da decisão para 31 de dezembro de 2021, data em que se encerra o exercício financeiro, pois, não seria razoável a cessação imediata da contratação, sob pena de dificultar que as contas dos gestores sejam prestadas de forma tempestiva.

10.32. No presente caso, o Prefeito de Tocantinópolis – um dos Consulentes – propõe expressamente a aplicação da LINDB e a modulação dos efeitos para permitir que a extrapolação no índice da despesa com pessoal, verificada no ano de 2023, possa ser proporcionalmente reduzida até o limite previsto na Lei, utilizando como



parâmetro o art. 15 da Lei Complementar 178/2021 e o art. 2º da Emenda Constitucional nº 127/2022.

10.33. Pois bem, o art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 criou uma regra de transição para calcular a despesa total com pessoal. Vejamos a redação do dispositivo:

Art. 15. O Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal ao término do exercício financeiro da publicação desta Lei Complementar estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% (dez por cento) a cada exercício a partir de 2023, por meio da adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23 daquela Lei Complementar, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

§ 1º A inobservância do disposto no caput no prazo fixado sujeita o ente às restrições previstas no § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 2º A comprovação acerca do cumprimento da regra de eliminação do excesso de despesas com pessoal prevista no caput deverá ser feita no último quadrimestre de cada exercício, observado o art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 3º Ficam suspensas as contagens de prazo e as disposições do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, no exercício financeiro de publicação desta Lei Complementar.

§ 4º Até o encerramento do prazo a que se refere o caput, será considerado cumprido o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo Poder ou órgão referido no art. 20 daquela Lei Complementar que atender ao estabelecido neste artigo.

10.34. Por sua vez, o art. 2º da Emenda Constitucional nº 127/2022, cria uma outra regra de transição para calcular a despesa com pessoal do valor despendido com alguns profissionais da saúde. Vejamos:

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 38.  
.....  
.....



§ 1º  
.....  
.....

§ 2º As despesas com pessoal resultantes do cumprimento do disposto nos §§ 12, 13, 14 e 15 do art. 198 da Constituição Federal serão contabilizadas, para fins dos limites de que trata o art. 169 da Constituição Federal, da seguinte forma:

I - até o fim do exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, não serão contabilizadas para esses limites;

II - no segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, serão deduzidas em 90% (noventa por cento) do seu valor;

III - entre o terceiro e o décimo segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, a dedução de que trata o inciso II deste parágrafo será reduzida anualmente na proporção de 10% (dez por cento) de seu valor." (NR)

"Art. 107.  
.....  
.....  
.....  
.....

§ 6º  
.....  
.....  
.....

VI - despesas correntes ou transferências aos fundos de saúde dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, destinadas ao pagamento de despesas com pessoal para cumprimento dos pisos nacionais salariais para o enfermeiro, o técnico de enfermagem, o auxiliar de enfermagem e a parteira, de acordo com os §§ 12, 13, 14 e 15 do art. 198 da Constituição Federal.

10.35. Com efeito, é preciso relatar que no ano de 2022, este Tribunal de Contas entendeu por não modular os efeitos da Resolução desta questão, conforme disposto na Resolução nº 848/2021-Pleno (processo nº 415/2021).

10.36. De qualquer forma, na atual situação, é preciso reconhecer que essas alterações estão sendo levadas a efeito tendo em vista a situação fiscal crítica que os municípios brasileiros vêm enfrentando. Isso é inegável.



10.37. Por óbvio, não há espaço e nem se tem a pretensão de se aprofundar nas razões que geraram esse problema fiscal, mas alguns pontos se destacam pela relevância e notoriedade. Assim, cito a significativa redução do FPM (Fundo de Participação dos Municípios) noticiado por toda imprensa, que afeta especialmente os pequenos municípios, mas também o aumento do piso do salário dos professores e de profissionais da saúde, além dos efeitos ainda sentidos da Pandemia do COVID-19 e da inflação.

10.38. De fato, as mencionadas leis foram produzidas para gerar uma estabilidade nas contas públicas municipais, de modo a permitir que a situação fosse sendo regularizada ano a ano, impedindo o descumprimento total das regras da LRF.

10.39. Ocorre que estas leis possuem escopo limitado e regras muito restritas, que não alcançam a realidade de todos os municípios. Aliás, havia muitas dúvidas sobre a aplicação da Lei nº 178/2021, o que fez com que alguns gestores fossem cautelosos e não tenha utilizado todo o potencial na época para não estourarem o limite de gasto com pessoal durante aquele ano, mas já estavam em vias de fazê-lo. O que de fato veio a ocorrer no ano de 2022 e está acontecendo no ano de 2023, tendo em vista os fatores já mencionados acima.

10.40. Neste contexto, é importante se perguntar, será se o gestor que foi diligente e esforçado no ano de 2021 não encontrará qualquer amparo nessas leis de transição, ao passo que um gestor que tenha ultrapassado o limite da despesa com pessoal terá um prazo de 10 anos para reconduzir? Essa é uma questão que envolve o princípio da isonomia, que não pode ser desconsiderado por esta Corte de Contas.

10.41. Então, considerando as duas regras de transição citadas acima, entendo que este Tribunal deve modular os efeitos da decisão para considerar que o Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal até o final do exercício de 2023 estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no art. 20 da Lei Complementar nº 101/2000 possa utilizar a regra estabelecida no art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 para se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

10.42. Por todo exposto, **VOTO** no sentido de que este Tribunal adote as seguintes providências:

10.43. **Conhecer** das Consultas formuladas pelos Prefeitos de Nazaré e de Tocantinópolis, em conformidade com o art. 150, incisos I a V, e § 3º do Regimento Interno deste Tribunal, por se tratar de matéria de competência desta Corte de Contas.

10.44. **Responder** aos consulentes nos seguintes termos:

10.45. Questão 1: *uma Câmara Municipal, com subsídio dos vereadores aquém do limite constitucional – dado pelo art. 29, VI, “a” da Constituição Federal; que possui estrutura reduzida de quadro de pessoal; não conta com os cargos de contador e procurador jurídico em sua estrutura vigente, não podendo promover suas criações por vedação expressa do artigo 8º da Lei Complementar Federal 173/2020; poderia providenciar a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de assessoria contábil e jurídica sem que tais despesas computem no limite de gastos com folha de pagamento estabelecido pelo art. 29-A, I, da Constituição Federal?*



10.45.1. Este questionamento já foi analisado e respondido anteriormente por esta Corte de Contas (Resoluções nº 127/2018 e 1056/2021). Assim, mantenho a resposta já manifestada, posto que está de acordo com a legislação e o entendimento dos Tribunais de Contas, conforme detalhado no voto. Confira:

Deve ser incluído no total da folha de pagamento, de acordo com o limite estabelecido no art. 29-A, § 1º, da CF, e, nos termos do art. 18 da Lei Complementar nº. 101/2000, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, sendo estes contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”, conforme § 1º do art. 18, da LRF.

As atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários do Legislativo Municipal, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, as despesas são consideradas como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

10.46. Questão 2: *para fins legais de contabilização de tais despesas, haveria distinção entre os conceitos de despesas com folha de pagamento (art. 29-A, I, da Constituição Federal) e despesa total com pessoal (art. 18, §1º, da Lei Complementar 101/2000)?*

10.46.1. O termo "folha de pagamento", conforme especificado no artigo 29-A, parágrafo 1º, da Constituição Federal, tem um significado mais limitado quando comparado ao termo "despesa total com pessoal", que é definido no artigo 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O termo "despesa total com pessoal" possui uma amplitude maior. Ele engloba tanto o conceito de "folha de pagamento", como também todas as despesas e obrigações adicionais derivadas dela, incluindo os encargos patronais.

10.47. Questão 3: *as contratações de pessoas físicas e pessoas jurídicas para prestação de serviços, atividade meio e ou atividade fim, designam a mesma classificação contábil?*

10.47.1. Independentemente da natureza da pessoa (física ou jurídica), a classificação contábil e a inclusão do gasto dentro do cômputo da despesa total com pessoal (art. 18, § 1º, da LRF) irá depender das características da contratação. Registre-se ainda, que a Resolução nº 1.056/2021 desta Corte de Contas respondeu objetivamente que não ofenderia o princípio da legalidade estrita a escrituração como “outras despesas com pessoal” da despesa com a contratação de profissionais através de pessoa jurídica.

10.47.2. Quanto aos critérios a serem observados para realizar este cálculo, tal tema já foi analisado e respondido anteriormente por esta Corte de Contas (Resolução nº 6/2020). Assim, mantenho a resposta já manifestada, posto que está de acordo com a legislação e o entendimento dos Tribunais de Contas, conforme detalhado no voto. Confira:



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); 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.

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, ou seja, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, devem ser incluídos no cálculo da despesa com pessoal por força do §1º do art. 18 da LRF.

10.48. Questões 4 e 5: *sendo afirmativa a questão anterior, a pessoa jurídica será enquadrada nos gastos com pessoal, contudo, como dar-se-á o recolhimento dos tributos de natureza previdenciária e trabalhista? Haja vista que, a pessoa jurídica faz contabilização privada e própria e o Município, dentro da classificação gastos com pessoal, também procederá com o recolhimento. A distinção entre pessoa física e jurídica patrocinada pelo Direito Civil e implicitamente disposta na Constituição (artigo 37, I e II c/c artigo 169) não se aplica na legislação e doutrina do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins?*

10.48.1. O art. 18, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, definiu que 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". O objetivo dessa regra é estabelecer limites para garantir a saúde financeira dos entes subnacionais e evitar o endividamento excessivo, contribuindo para a estabilidade econômica do país.

10.48.2. O atendimento dessa regra não afasta ou isenta o cumprimento das demais normas aplicáveis aos contratos administrativos, incluindo a legislação previdenciária e trabalhista, que deve ser observada conforme prescrita na legislação específica.

10.49. Questões 6 e 7: *o Município que não dispõe em sua estrutura administrativa e plano de cargos, carreira e salários os cargos de médico, advogado e contador e realizam a contratação através de licitação, podem classificar tais despesas no elemento de despesa "35 – Serviços de Consultoria" ou "39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica"? vii) A contratação dos profissionais de contabilidade, advocacia e medicina, como pessoa física, para ocupação de cargos não previstos na estrutura administrativa, poderá ser classificado no elemento de despesa "35 – Serviços de Consultoria" ou "36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoas Físicas"?*



10.49.1. A resposta para a classificação contábil está expressa no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (13ª edição), cujo teor é validado pela doutrina e jurisprudência das cortes de contas, conforme detalhado no voto. Vejamos:

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, serão classificadas no grupo de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, Elemento de Despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização. Essas despesas devem ser incluídas no cálculo da despesa com pessoal por força do §1º do art. 18 da LRF.

O Elemento de Despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização é definido como “Despesas orçamentárias relativas a salários e demais encargos de agentes terceirizados contratados em substituição de mão de obra de servidores ou empregados públicos, bem como quaisquer outras formas de remuneração por contratação de serviços de mão de obra terceirizada, de acordo com o art. 18, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.”

10.49.2. Não é possível elaborar uma lista exaustiva das funções que são desempenhadas na administração pública, cujos gastos devem obrigatoriamente ser incluídos no computo com a despesa total de pessoal, mas na Resolução nº 1056/2021 deste Tribunal, foi estabelecido expressamente que as atividades de assessoria jurídica e contábil são de natureza permanente e não acessória, portanto, mesmo não constando os citados cargos no Plano de Cargos e Salários, considera-se a ocorrência, de forma indireta, de terceirização de mão de obra. Nesses casos, os gastos são considerados como despesa com pessoal, conforme o art. 18, da LRF.

10.50. Questão 8: *os contratos administrativos de consultoria e prestação de serviços integram a base de cálculo da Despesa Bruta com Pessoal? E, integram o percentual do artigo 18 da LRF?*

10.50.1. A 13ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, da Secretaria do Tesouro Nacional, dispõe que os gastos com empresas de consultoria devem ser, em geral, classificados no grupo “Outras Despesas Correntes”, no Elemento “35 – Serviços de Consultorias”, portanto, não integrante dos gastos com pessoal. No entanto, deve-se atentar para possíveis equívocos referentes à contratação de empresas de consultoria que embutem a contratação de pessoal que substitui servidor ou empregado público. Nestes casos, tal dispêndio deverá compor a despesa bruta com pessoal e ser regularmente registrada no Elemento 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização. Recomenda-se que os serviços de consultoria somente sejam contratados para execução de atividades que comprovadamente não possam ser desempenhadas por servidores ou empregados da administração pública, no âmbito do respectivo órgão ou entidade.



10.51. Questões apresentadas pelo Prefeito de Tocantinópolis:

*a. O prazo concedido pelo art. 15 da LC n. 178/2021, citada na Resolução 1056/2021, que possuía como plano de fundo exclusivamente a promoção do equilíbrio fiscal decorrente da crise humanitária causada pela pandemia da COVID-19, pode ser considerado o regime de transição de que trata o art. 23 da LINDB, no que diz respeito às novas orientações quanto à classificação das despesas decorrentes dos contratos com pessoas jurídicas para prestação de serviços de assessoria jurídica e contábil e da contratação de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de serviços social no elemento de despesa “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”, conforme determinado nas Resoluções 127/2018, 144/2020 e 1056/2021?*

*b. Nos termos do art. 23 da LINDB, o qual impõe a criação de regime de transição para aplicação de orientação nova acerca de norma objeto de prática administrativa reiterada, e tendo em vista a similitude dos efeitos das Resoluções Plenárias n. 144/2020 e 1056/2021, é possível a adoção do mesmo regime de transição adotado na EC 127/2022 (art. 2º, que alterou o art. 38, § 2º, dos ADCT) para computar as despesas decorrentes dos contratos com pessoas jurídicas para prestação de serviços de assessoria jurídica e contábil e da contratação de serviços médicos, de enfermagem, odontológicos e de serviços social no elemento de despesa “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”? Ou seja:*

*I - até o fim do exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, não serão contabilizadas para esses limites;*

*II - no segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, serão deduzidas em 90% (noventa por cento) do seu valor;*

*III - entre o terceiro e o décimo segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação da Resolução da presente consulta, a dedução de que trata o inciso II será reduzida anualmente na proporção de 10% (dez por cento) de seu valor.*

10.51.1. O art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 criou uma regra de transição para calcular a despesa total com pessoal. Vejamos a redação do dispositivo:

Art. 15. O Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal ao término do exercício financeiro da publicação desta Lei Complementar estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% (dez por



cento) a cada exercício a partir de 2023, por meio da adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23 daquela Lei Complementar, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

§ 1º A inobservância do disposto no caput no prazo fixado sujeita o ente às restrições previstas no § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 2º A comprovação acerca do cumprimento da regra de eliminação do excesso de despesas com pessoal prevista no caput deverá ser feita no último quadrimestre de cada exercício, observado o art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 3º Ficam suspensas as contagens de prazo e as disposições do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, no exercício financeiro de publicação desta Lei Complementar.

§ 4º Até o encerramento do prazo a que se refere o caput, será considerado cumprido o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo Poder ou órgão referido no art. 20 daquela Lei Complementar que atender ao estabelecido neste artigo.

10.51.2. Por sua vez, o art. 2º da Emenda Constitucional nº 127/2022, cria uma outra regra de transição para calcular a despesa com pessoal do valor despendido com alguns profissionais da saúde. Vejamos:

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 38.  
.....  
.....

§ 1º  
.....  
.....

§ 2º As despesas com pessoal resultantes do cumprimento do disposto nos §§ 12, 13, 14 e 15 do art. 198 da Constituição Federal serão contabilizadas, para fins dos limites de que trata o art. 169 da Constituição Federal, da seguinte forma:

I - até o fim do exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, não serão contabilizadas para esses limites;



II - no segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, serão deduzidas em 90% (noventa por cento) do seu valor;

III - entre o terceiro e o décimo segundo exercício financeiro subsequente ao da publicação deste dispositivo, a dedução de que trata o inciso II deste parágrafo será reduzida anualmente na proporção de 10% (dez por cento) de seu valor." (NR)

"Art. 107.

.....

.....

.....

.....

§ 6º

.....

.....

.....

.....

VI - despesas correntes ou transferências aos fundos de saúde dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, destinadas ao pagamento de despesas com pessoal para cumprimento dos pisos nacionais salariais para o enfermeiro, o técnico de enfermagem, o auxiliar de enfermagem e a parteira, de acordo com os §§ 12, 13, 14 e 15 do art. 198 da Constituição Federal.

10.51.3. Sobre esta questão, alguns pontos se destacam pela relevância e notoriedade, dos quais cito a redução significativa do FPM (Fundo de Participação dos Municípios), que afeta especialmente os pequenos municípios, mas também o aumento do piso do salário dos professores e de profissionais da saúde, além dos efeitos ainda sentidos da Pandemia do COVID-19 e da inflação.

10.51.4. De fato, as mencionadas leis foram produzidas para gerar uma estabilidade nas contas públicas, de modo a permitir que a situação fosse sendo regularizada ano a ano, impedindo o descumprimento total das regras da LRF. Ocorre que estas leis possuem escopo limitado e regras muito restritas, que não alcançam a realidade de todos os municípios.

10.51.5. Então, tendo em vista as duas regras de transição citadas acima, entendo que este Tribunal deve modular os efeitos da decisão para considerar que o Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal até o final do exercício financeiro de 2023 estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no art. 20 da Lei Complementar nº 101/2000 possa utilizar a regra estabelecida no art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021 para se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.



10.51.6. Ressalte-se que este Tribunal irá fiscalizar a contabilização da despesa com pessoal, observando as ações concretas adotadas pela gestão, notadamente a realização de concurso público e a eliminação da terceirização ilegal, bem como a redução anual do percentual estabelecido no art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021.

10.52. Determinar que a Secretaria-Geral das Sessões dê ciência aos Consulentes, ATM e todos os gestores municipais (Prefeito e Presidente de Câmara) do Estado do Tocantins, do teor desta Resolução, bem como do Relatório e Voto que a fundamentam.

10.53. Determinar a publicação desta Decisão no Boletim Oficial deste Sodalício, para que surtam os efeitos legais necessários;

10.54. Encaminhar cópia da decisão à Diretoria Geral de Controle Externo para as anotações necessárias.

10.55. Após a adoção das medidas necessárias, sejam os presentes autos remetidos à Coordenadoria de Protocolo Geral para as providências de mister.

---

<sup>[1]</sup> Manual de Demonstrativos Fiscais. 13ª Edição.

<sup>[2]</sup> Art. 29-A. ...

§ 1º A Câmara Municipal não gastará mais de setenta por cento de sua receita com folha de pagamento, incluído o gasto com o subsídio de seus Vereadores.



Documento assinado eletronicamente por:

**JOSE WAGNER PRAXEDES, CONSELHEIRO (A), em 30/08/2023 às 16:48:06, conforme art. 1**