

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

Vanessa dos Santos

**Análise das Despesas de Pessoal nos Municípios de Santa Catarina à
Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF**

Florianópolis

2012

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE**

Vanessa dos Santos

**Análise das Despesas de Pessoal nos Municípios de Santa Catarina à
Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Centro Sócio-Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberton

Florianópolis

2012

Catálogo na fonte pela Biblioteca Universitária
da
Universidade Federal de Santa Catarina

Vanessa dos Santos

Análise das Despesas de Pessoal nos Municípios de Santa Catarina à Luz da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de Mestre em Contabilidade e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 30 de março de 2012.

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luiz Alberton
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Marco Tullio de Castro Vasconcelos
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Rogério João Lunkes
Universidade Federal de Santa Catarina

AGRADECIMENTOS

Acredito que este espaço seja destinado àqueles que estiveram presente nesta caminhada. Como foram inúmeras as pessoas que participaram deste momento em minha vida, e não querendo ser injusta com a ausência de nenhum nome, agradeço a todos que ao longo desses dois anos estiveram ao meu lado.

A todos o meu imenso carinho.

“Foi no caminho que eu entendi o Brasil.”

(Miriam Leitão)

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo verificar o impacto dos serviços de terceiros – pessoa física na composição dos gastos com pessoal em municípios do Estado de Santa Catarina. A pesquisa caracteriza-se como aplicada de análise descritiva, em que se considerou uma amostra de treze municípios Catarinenses, no período de 2007 a 2010. Os dados foram extraídos do site da STN, apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal – em que foi possível identificar o montante gasto apurado pelos municípios. Na sequência, a análise buscou avaliar os históricos de empenhos classificados à rubrica do elemento 36, para identificar as despesas que se caracterizam como típicas de pessoal. Nesta fase da pesquisa os dados foram coletados do Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão – e-Sfinge do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Dos resultados obtidos constatou-se que as despesas com os serviços de terceiros – pessoa física - repercutem no montante de gastos com pessoal na Administração Pública Municipal, não sendo evidenciado, no entanto, pelos municípios como despesas típicas de pessoal. Observou-se que usar a RCL como parâmetro para a despesa de pessoal não constitui fator limitante ao aumento do gasto desta natureza. Permitindo, inclusive o efeito estufa aos municípios que apresentam margem para o aumento do gasto. Na análise de tendência de classificação no elemento 36, pode-se observar que os principais gastos, considerando a natureza da despesa que se refere à pessoal, foram: a) folha de pagamento; b) profissionais da saúde; c) professores e coordenadores pedagógicos; d) contratação de contador e advogado; e e) remuneração ao Conselho Tutelar. Ressalta-se ainda, que em relação à terceirização no serviço público faz-se necessário a revisão da aplicação da Súmula TST 331, uma vez que o critério não encontra guarida na legislação. Não se vislumbrou, também, que as despesas classificadas no elemento 36 refletissem de forma a evidenciar o descumprimento da LRF, no que se refere à apuração do limite, pois a maioria dos municípios analisados permaneceram dentro do limite máximo, nos exercícios financeiros verificados.

Palavras – Chave: Lei de Responsabilidade Fiscal; Despesa de Pessoal; Terceirização

ABSTRACT

This study aimed to determine the impact of third-party services - individuals in the composition of personnel expenses in municipalities of the State of Santa Catarina. The research is characterized as applied descriptive analysis, it was considered a sample of thirteen municipalities of Santa Catarina, in the period 2007 to 2010. Data were extracted from the site of the STN, presented the Fiscal Management Report - Statement of Staff - it was possible to identify the calculated amount spent by the municipalities. In sequence, the analysis sought to evaluate the historical commitments classified under the heading of the element 36, to identify expenses which are characterized as typical of staff. At this stage of the research data were collected from the Surveillance Integrated System Management - e-Sfinge the Court of the State of Santa Catarina. From the results it was found that the cost of third-party services - individual - reverberate in the amount of personnel expenses in the Municipal Public Administration and is not evident, however, by municipalities as a typical personal expenses. It was observed that use the RCL as a parameter for personnel expenses not a limiting factor to the increase in spending of this nature. Permitting, including the greenhouse effect to municipalities that have room for increased spending. On trend analysis of the classification element 36, it can be seen that the major costs, given the nature of expenditure with regard to personal were: a) payroll b) healthcare professionals c) teachers and coordinators d) hiring an accountant and lawyer, and e) pay to the Guardian Council. It is worth noting that in relation to outsourcing in the public service it is necessary to review the application of Precedent TST 331, since the criterion does not find shelter in the legislation. Do not saw, also, that the expenditure classified to reflect the element 36 in order to highlight the failure of the LRF, as regards the calculation of the limit, because most of the municipalities analyzed remained within the ceiling, in fiscal checked.

Key - Words: Fiscal Responsibility Law, Personnel Expenses; Outsourcing

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Classificação da despesa.....	30
Figura 2 – Marcos dos normativos acerca dos controles com gasto de pessoal.....	34
Figura 3 – Análise dos Limites – Nova Itaberaba	145
Figura 4 – Análise dos Limites – José Boiteaux	148
Figura 5 – Análise dos Limites – Urupema.....	151
Figura 6 – Análise dos Limites – Piratuba	154
Figura 7 – Análise dos Limites – São Joaquim	158
Figura 8 – Análise dos Limites – Guabiruba.....	161
Figura 9 – Análise dos Limites – Imbituba	165
Figura 10 – Análise dos Limites – Camboriú.....	169
Figura 11 – Análise dos Limites – Xanxerê	172
Figura 12 – Análise dos Limites – Caçador	175
Figura 13 – Análise dos Limites – Lages	180
Figura 14 – Análise dos Limites – Gaspar	183
Figura 15 – Análise dos Limites – Joinville.....	186

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - CF x LRF	37
Quadro 2 - Condutas estabelecidas pela LRF.....	39
Quadro 3 – Resumo do cálculo da RCL.....	43
Quadro 4 – Composição da despesa com pessoal	45
Quadro 5 - Relatórios Fiscais	62
Quadro 6 - Terceirização nos normativos legais	69
Quadro 7 - Classificação dos elementos de despesas.....	83
Quadro 8 - Grupos em relação à RCL.....	89
Quadro 9 - Municípios selecionados	90
Quadro 10 - Composição da receita municipal por transferências correntes	102
Quadro 11 - Acórdão TCE/PR nº 1111/08 - Pleno.....	114
Quadro 12 – Quadro de Categorias	121

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Limites em relação à RCL para despesas de pessoal na LRF - art. 19	49
Tabela 2 - Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 1.....	91
Tabela 3 - Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 2.....	92
Tabela 4 - Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 3.....	93
Tabela 5- Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 4.....	94
Tabela 6 - Poder Legislativo	125
Tabela 7 – Poder Legislativo.....	127
Tabela 8– Poder Legislativo.....	130
Tabela 9 – Poder Legislativo.....	132
Tabela 10 – Poder Legislativo.....	135
Tabela 11– Poder Legislativo.....	136
Tabela 12 – Poder Legislativo.....	139
Tabela 13 – Poder Legislativo.....	140
Tabela 14 – Poder Legislativo.....	142
Tabela 15 – Valores Seleccionados: Grupo 1	143
Tabela 16 – Análise do Poder Executivo	144
Tabela 17 – Análise Consolidada do Município	146
Tabela 18 – Análise do Poder Executivo	147
Tabela 19 – Análise Consolidada do Município	149
Tabela 20 – Análise do Poder Executivo	150
Tabela 21 – Análise Consolidada do Município	152
Tabela 22 – Análise do Poder Executivo	154
Tabela 23 – Análise Consolidada do Município	155
Tabela 24 – Valores Seleccionados: Grupo 2	157
Tabela 25 – Análise do Poder Executivo	158
Tabela 26 – Análise Consolidada do Município.....	160
Tabela 27 – Análise do Poder Executivo	161
Tabela 28 – Análise Consolidada do Município	163
Tabela 29 – Análise do Poder Executivo	164

Tabela 30 – Análise Consolidada do Município	166
Tabela 31 – Valores Seleccionados: Grupo 3	168
Tabela 32 – Análise do Poder Executivo	169
Tabela 33 – Análise Consolidada do Município	171
Tabela 34 – Análise do Poder Executivo	172
Tabela 35 – Análise Consolidada do Município	173
Tabela 36 – Análise do Poder Executivo	175
Tabela 37 – Análise Consolidada do Município	177
Tabela 38 – Valores Seleccionados: Grupo 4	178
Tabela 39 – Análise do Poder Executivo	180
Tabela 40 – Análise Consolidada do Município	181
Tabela 41 – Análise do Poder Executivo	183
Tabela 42 – Análise Consolidada do Município	184
Tabela 43 – Análise do Poder Executivo	186
Tabela 44 – Análise Consolidada do Município	187

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	23
1.1 Tema e Problema	25
1.2 Objetivos	26
1.2.1 Objetivo Geral.....	26
1.2.2 Objetivos Específicos.....	26
1.3 Justificativas.....	26
1.4 Organização da Pesquisa.....	28
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	29
2.1 Despesas Públicas	29
2.2 Mecanismos de Controle dos Gastos com Pessoal na Administração Pública	31
2.3 A Lei De Responsabilidade Fiscal – LRF	34
2.4 Composição da Receita Corrente Líquida – RCL	40
2.5 Composição da Despesa de Pessoal de acordo com a LRF	43
2.6 Limites com Gastos de Pessoal na Administração Pública à luz da LRF	47
2.6.1 Limites propriamente ditos	49
2.6.1.1 Limite máximo/legal	49
2.6.2 Reenquadramento ao limite	54
2.6.3 Consequências decorrentes do excedente aos limites	54
2.7 Relatórios Fiscais	56
2.7.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária.....	56
2.7.2 Relatório de Gestão Fiscal	60
2.8 Terceirização no Serviço Público.....	63
2.8.1 A Licidade acerca das contratações terceirizadas na Administração Pública – atividades-meio/fim	67
2.8.2 A Terceirização à Luz da LRF e as formas de Contabilização	82
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	87
3.1 Procedimentos para a Coleta e Tratamento dos Dados	87
3.2 População e Amostra	89
3.3 Delimitação da Pesquisa	94
3.4 Construção de um Sistema de Categorias	95
3.4.1 Estrutural de Referências	96
3.4.2 Quadro de Categorias.....	121

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	123
4.1 Descrição das Situações Encontradas	123
4.1.1 Grupo 1	123
4.1.2 Grupo 2	129
4.1.3 Grupo 3	133
4.1.4 Grupo 4	137
4.2 Análises dos Municípios - Simulação	142
4.2.1 Grupo 1	142
4.2.3 Grupo 3	167
5 CONCLUSÃO	189
APÊNDICES.....	205

1 INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF é um instrumento complementar à Constituição Federal de 1988, no tratamento das finanças públicas, tanto para a União, quanto Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, abrange a todo Estado brasileiro. Visa o equilíbrio fiscal para uma estabilidade econômica, onde seu artigo primeiro prioriza a ação planejada e transparente, bem como o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados e a obediência a limites.

Surge no contexto da Reforma Administrativa do Estado, em que as ações voltadas ao combate do déficit e a redução da dívida do setor governamental tornam-se primordiais ao crescimento do País.

Considerada como primeiro exemplo de *accountability* – prestação de contas à sociedade no serviço público brasileiro - o gestor público se vê obrigado a prestar contas, podendo ser responsabilizado pelas condições das finanças públicas, em suas ações durante a execução do seu mandato (Ferreira 2008, p. 141).

Os pontos basilares da lei, quais sejam, planejamento, transparência, equilíbrio e responsabilização, fundamentados nas funções de controle, reduzem a ação desenfreada, de gestores sem controle com os gastos públicos. A eles é permitido gastar somente aquilo que se arrecada. A lei apresenta uma série de atitudes que devem ser seguidas visando ao objetivo proposto. É responsável pelo avanço na responsabilização de gestores que gastam sem controle, aumentando o endividamento público, e deixando aos que o sucede uma herança de dívidas que comprometem a estabilidade econômico-financeira do Estado.

Santos Filho (2006, p. 271) entende que “uma lei de gestão fiscal dessa magnitude não pode ficar sem uma correspondente punição para aqueles que não se comprometem com a boa e regular aplicação dos recursos públicos.”

Nesta missão, voltada ao combate do déficit e redução da dívida pública a LRF apresenta várias condutas e limites que devem ser observadas pelos gestores, a exemplo, citam-se os controles destinados as despesas previdenciárias, serviços de terceiros, reserva de contingência, dívida consolidada e gastos com pessoal.

Os gastos com pessoal, segundo Tuon, Sanson e Seabra (2006, p. 7), são elementos de extrema relevância a serem destacados na discussão da crise fiscal. A crescente preocupação com gastos dessa

natureza no Brasil levou a um rígido controle aplicado aos governos estaduais e locais, iniciando-se com a Lei Rita Camata e, posteriormente, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual tem a restrição das despesas com pessoal como um de seus objetivos centrais.

Um dos fatores que envolvem as despesas com pessoal na Administração Pública refere-se às terceirizações de mão-de-obra. Isto porque, a LRF ao estabelecer as despesas que compõem o montante dos gastos com pessoal considerou os contratos de terceirização de mão-de-obra, quando em substituição de servidores e empregados públicos, como outras despesas de pessoal (art. 18, § 1º).

Toledo Jr. e Rossi (2005, p. 154) destacam que essa inovação provocou acesa polêmica, tanto maior quanto ao fato de a proposta não ter sido encaminhada pelo autor originário do projeto, o Ministério do Planejamento, e sim por um destaque parlamentar antes da segunda votação na Câmara Federal. A exposição dos motivos para emenda ao projeto foi no seguinte sentido:

O limite de despesas de pessoal estabelecido pela Lei Complementar nº 82/95, também conhecida como Lei Camata, mostrou-se falho em pelo menos um aspecto, ao longo de sua execução recente. Referimo-nos aos gastos que rigorosamente todos os órgãos públicos fazem com serviços de terceiros. Essas despesas, por estarem classificadas no grupo 'Outras Despesas Correntes', não entram no cômputo geral da folha de pagamento governamental.

Trata-se, no entanto, de uma despesa típica de pessoal, tendo em vista que sua parcela mais significativa resulta em remuneração dos empregados contratados pelas empresas concessionárias de serviços terceirizados. O fato dessas pessoas não integrarem o quadro permanente de pessoal dos órgãos públicos onde trabalham não exclui a natureza típica da despesa que com eles é realizada. Dessa forma, venho propor que tais despesas sejam devidamente incluídas na rubrica: Outras Despesas de Pessoal. (BRASIL, CONGRESSO NACIONAL, 2000)

Sob este contexto, Toledo Jr. e Rossi (2005, p. 155) observam que o intuito do legislador é no sentido de que “a terceirização de

serviços públicos não mais pode servir como meio de evitar que as despesas de pessoal ultrapassem os limites a ela estabelecidos.”

Ocorre que nem todos os tipos de terceirização de serviços são considerados para fins de apuração dos limites com gastos de pessoal, consoante a LRF. De acordo com a lei, somente serão considerados para este fim, os serviços que se caracterizam como substituição de servidores e empregados públicos. Porém a questão volta-se a definição clara do que seria esta substituição, uma vez que a própria lei não a definiu.

A Secretaria do Tesouro Nacional, por meio dos seus manuais de contabilidade aplicada ao setor público, assim como na Portaria Interministerial nº 163/2001 e atualizações, estabelece diretrizes para a consolidação das contas públicas, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio da classificação das despesas que, entre outras, se destinam de alguma forma a terceirização do serviço. Assim, os elementos de despesas utilizados para tal classificação são os elementos: 34 – outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização; 35 – serviços de consultoria; 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física; 37 – locação de mão-de-obra; e o elemento 39 – outros serviços de terceiros – pessoa jurídica.

Não obstante, tais classificações somente as despesas classificadas no elemento 34 – outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização - compõem o montante de apuração com despesas de pessoal para fins de limite.

Neste sentido, a proposta deste estudo é o de verificar os impactos que os serviços de terceiros – pessoa física, ou seja, as despesas classificadas no elemento 36 causam no limite das despesas com pessoal estabelecido na LRF, quando identificado que a natureza da despesa caracteriza-se como despesa de pessoal.

1.1 Tema e Problema

O problema de pesquisa, considerando uma amostra de treze municípios do Estado de Santa Catarina e um período que corresponde aos exercícios financeiros de 2007 a 2010, apresenta-se na seguinte pergunta: quais os impactos dos serviços de terceiros – pessoa física no limite das despesas com pessoal?

1.2 Objetivos

Neste item serão apresentados os objetivos geral e específicos que se pretende alcançar com esta pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o impacto dos serviços de terceiros - pessoa física na composição dos gastos com pessoal em municípios de Santa Catarina.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Verificar a distribuição das despesas com pessoal entre os Poderes, na esfera municipal;
- Apresentar o montante dos gastos com despesas de pessoal em relação à Receita Corrente Líquida;
- Identificar os entendimentos acerca da composição das despesas de pessoal, em relação à terceirização de mão-de-obra;
- Verificar os impactos da composição dos gastos com pessoal, diante os entendimentos encontrados e da classificação utilizada pelos municípios estudados no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física.

1.3 Justificativas

Com a promulgação da LRF muito se falou em uma lei de gestão fiscal, com ações planejadas e transparentes a fim de reduzir a dívida pública. A imposição de limites e medidas para conter o desequilíbrio das contas públicas estão presentes na LRF. A LRF criou mecanismos de planejamento e controle aos gastos públicos. Como advertiu Santos Filho (2006, p. 271) é uma lei que não pode ficar sem punição aos que não se comprometem com a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

Desta forma, tendo em vista que a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF trata de políticas públicas para uma gestão fiscal equilibrada e eficiente e estabelece algumas limitações ao gasto do dinheiro público, em especial, aos recursos aplicados com despesas de pessoal, visando o

cumprimento de metas de resultados entre as receitas e despesas e o não aumento do endividamento público, há a necessidade de se verificar se a vinculação das despesas com pessoal, na Administração Pública, à Receita Correta Líquida é fator limitante ao aumento dessas despesas, bem como se os percentuais estabelecidos pela Lei estão sendo observados pelos Entes Públicos. Assim sendo, é necessário identificar os gastos com despesas de pessoal, e conseqüentemente a verificação do cumprimento das disposições estabelecidas pela LRF.

Há vários estudos acerca da LRF relacionados a despesas de pessoal na Administração Pública, citam-se Martins e Nascimento (2009), Bruno (2007), Gomide et. al (2009), Giuberti (2005), Alves (2006), entre outros.

Na abordagem especificamente acerca da despesa de pessoal, Santolin, Jayme Jr e Reis (2009, p.896), observam que estudos empíricos demonstram que a LRF foi eficaz na redução dos déficits públicos municipais. No entanto, foi identificado um “erro de calibragem” na imposição de 60% da despesa com pessoal como proporção da receita. Isto porque apenas uma minoria dos municípios brasileiros ultrapassava esse teto. Assim sendo, houve uma estimulação, aos municípios que apresentavam gastos inferiores ao limite imposto, ao aumento das despesas com pessoal. Os motivos a este comportamento são variados, considerado, inclusive, o comportamento oportunista do político.

Não se observou estudos que simulassem os gastos com “outros serviços de terceiros – pessoa física” ou “outros serviços de terceiros – pessoa jurídica”, os quais poderiam se caracterizar como despesas de pessoal terceirizada, e conseqüentemente refletir no montante apurado com despesas de pessoal. Este é o diferencial proposto para esta pesquisa.

Desta forma, a pesquisa mostra-se original apresentando relevância científica e social, uma vez que pode contribuir para o controle dos gastos públicos, haja vista a possibilidade de excesso do gasto público com despesa de pessoal, restringindo a aplicação dos recursos em outras despesas consideradas essenciais à população de um modo geral. Contribui para a prática do controle social, uma vez que destaca conduta dos gestores na classificação indevida da despesas, o que pode interferir na análise das contas públicas, por meio do processo de transparência.

Para o programa de Pós-Graduação apresenta relevância, uma vez que trata de tema ainda pouco explorado.

1.4 Organização da Pesquisa

A pesquisa foi estruturada em cinco capítulos. Em introdução, correspondendo ao primeiro capítulo, em que é apresentado a contextualização, tema e problema, objetivos e justificativas.

Na sequência, o segundo capítulo faz referência à revisão da literatura, em que se busca tratar dos seguintes assuntos: i) despesas públicas; ii) evolução dos mecanismos de controle dos gastos com pessoal na Administração Pública; iii) origem e criação da Lei de Responsabilidade Fiscal; iv) composição da Receita Corrente Líquida; v) composição da despesa de pessoal de acordo com a LRF; vi) limites com gastos de pessoal na Administração Pública; vii) Relatórios Fiscais; viii) terceirizações no serviço público.

O terceiro capítulo versa sobre os procedimentos metodológicos utilizados para a realização da pesquisa, bem como as delimitações encontradas.

A coleta e análise dos dados são tratadas no quarto capítulo.

E por fim, são apresentadas as conclusões, seguidas das referências utilizadas na pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo serão abordados os fundamentos teóricos utilizados na realização desta pesquisa. Inicialmente serão abordados os temas acerca: i) das despesas públicas; ii) da evolução dos mecanismos de controle dos gastos com pessoal na Administração Pública; iii) da origem e criação da Lei de Responsabilidade Fiscal; iv) da composição da Receita Corrente Líquida; v) da composição da despesa de pessoal de acordo com a LRF; vi) dos limites com gastos em despesas com pessoal na Administração Pública; vii) dos Relatórios Fiscais; e viii) das terceirizações no serviço público.

2.1 Despesas Públicas

As despesas públicas são as execuções de gastos realizados pelos entes públicos, com vistas a subsidiar a realização dos serviços públicos prestados à sociedade, ou para a realização de investimentos. Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 172), definem a despesa pública como “um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou – mediata – com reconhecimento dessa obrigação”.

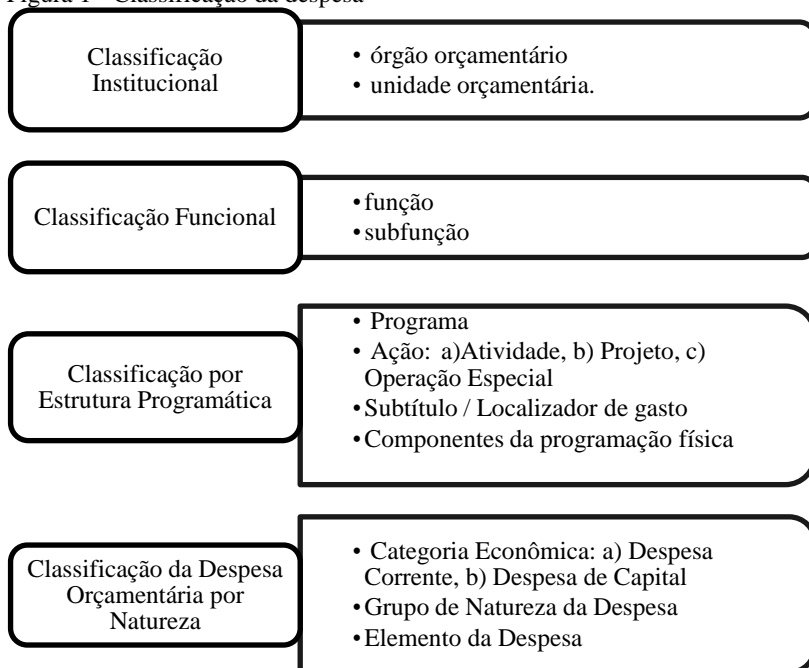
Neste sentido, as despesas públicas caracterizam-se como a aplicação dos recursos públicos, em que há uma imediata redução das disponibilidades existentes, ou um comprometido das disponibilidades pelo reconhecimento da obrigação. Para Mota (2009, p. 123):

A despesa pública consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências a terceiros). Essa aquisição dar-se-á com pagamento imediato (quando da execução da despesa à vista) ou a *posteriori*, implicando na assunção de compromissos.

A classificação da despesa pública deve seguir uma estrutura previamente definida, sendo que o órgão responsável pela definição dessa estrutura é a Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

Para este estudo o foco está na classificação das despesas orçamentárias. De acordo com a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163 (BRASIL, 2001) e suas alterações, assim como o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (BRASIL, 2011, p. 53) a classificação da despesa está dividida em:

Figura 1 - Classificação da despesa



Fonte: Elaborado pela autora

Uma das despesas que de certa forma comprometem significativamente a parcela dos recursos públicos são aquelas destinadas à pessoal. A preocupação com o montante gasto com esse tipo de destinação vem se demonstrando ao longo do tempo, cujos mecanismos de controle são apresentados a seguir.

2.2 Mecanismos de Controle dos Gastos com Pessoal na Administração Pública

Entre os gastos dos recursos públicos, um dos que mais chamam a atenção são os relativos à pessoal, os quais comprometem grande parcela do orçamento público. Dieng, et. al. (2004, p. 2), observam que:

As entidades públicas, historicamente, vêm aplicando percentual elevado de suas receitas em despesas com pessoal, isto se deve ao fato de que durante muito tempo, tenha sido o Estado o principal empregador da população. Esta idéia ainda permeia em muitos dos municípios, em especial nos pequenos municípios brasileiros, que não percebem que a redução desses gastos pode liberar recursos para a realização de investimentos, principalmente nas áreas sociais, sempre tão carentes em qualquer lugar do país.

Nota-se que “o controle dos gastos públicos, em todas as suas vertentes, como a de pessoal, na feição de tutela administrativa, teve nascimento na tradição real francesa, que fora a base embrionária dos controles exercidos pelo Conselho de Estado francês.” (CASTRO, 2009, P.14)

No Brasil, os gastos com pessoal tem registros históricos desde o Império, Castro (2009, p. 14), observa tais registros em que cita a Constituição Política do Império de 1824, a censura dos gastos públicos dos municípios por meio do Aviso 24/01/1844 do Gabinete. Em 1835, pela Lei Provincial, da Província de São Paulo, a qual criou cargos de Prefeitos para as cidades e vilas, aumentando os gastos com pessoal. No mesmo sentido, as Leis das Províncias do Ceará, em 1835, de Pernambuco, em 1836 e de Alagoas, em 1838, contribuíram para o controle do crescimento dos gastos com pessoal.

Em tempos mais recentes, as Constituições de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1 de 1969, apresentaram mecanismos para controlar os gastos com pessoal na Administração Pública. A Constituição de 1967 (BRASIL, 1967) inicia o controle com os dispositivos do artigo 66, § 4º, o qual estabeleceu que as despesas de pessoal, dos três poderes não poderiam ultrapassar 50% da receita corrente, nos seguintes termos:

Art 66 - o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período.

(...)

§ 4º - A despesa de pessoal da União, Estados ou Municípios não poderá exceder de cinquenta por cento das respectivas receitas correntes.

Em 1969 a Emenda Constitucional n. 1 alterou tal dispositivo, delegando a fixação do limite para Lei Complementar. Contudo, conforme observa Toledo Jr. E Rossi (2005, p. 151), essa forma de regulamentação só veio a se materializar com o ordenamento constitucional atual.

A Constituição de 1988 (BRASIL, 1988), seguindo o disposto na Emenda Constitucional de 1969, estabeleceu que tais gastos seriam regulamentados por Lei Complementar, conforme se depreende do artigo 169, “a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.”

Em consequência foi editada a Lei Camata I e posteriormente a Lei Camata II, cujos controles voltavam-se a limites estabelecidos pela receita corrente líquida. Pela Lei Camata I – Lei complementar n. 82/95 – as despesas de pessoal poderiam corresponder a no máximo 60% da receita corrente. O prazo para a unidade se reenquadrar no limite era de três exercícios financeiros, conforme § 1º do artigo 1º da lei.

Art. 1º As despesas totais com pessoal ativo e inativo da administração direta e indireta, inclusive fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, pagas com receitas correntes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderão, em cada exercício financeiro, exceder:

I - no caso da União, a sessenta por cento da respectiva receita corrente líquida, entendida esta como sendo o total da receita corrente, deduzidos os valores correspondentes às transferências por participações, constitucionais e legais, dos Estados, Distrito Federal e Municípios na arrecadação de tributos de competência da União, bem como as receitas de que trata o art. 239 da Constituição Federal, e, ainda, os valores

correspondentes às despesas com o pagamento de benefícios no âmbito do Regime Geral da Previdência Social;

II - no caso dos Estados, a sessenta por cento das respectivas receitas correntes líquidas, entendidas como sendo os totais das respectivas receitas correntes, deduzidos os valores das transferências por participações, constitucionais e legais, dos Municípios na arrecadação de tributos de competência dos Estados;

III - no caso do Distrito Federal e dos Municípios, a sessenta por cento das respectivas receitas correntes.

§ 1º Se as despesas de que trata este artigo excederem, no exercício da publicação desta Lei Complementar, aos limites nele fixados, deverão retornar àqueles limites no prazo máximo de três exercícios financeiros, a contar daquele em que esta Lei Complementar entrar em vigor, à razão de um terço do excedente por exercício.

A Lei Camata II – Lei n. 96/99 trouxe o conceito de receita corrente líquida e limitou as despesas com pessoal a 60% desta receita. A novidade dessa lei foi a definição do que se consideraram despesas com pessoal, bem como a receita corrente líquida de cada ente federado. Além das vedações impostas às unidades que excedessem os limites.

Segundo Platt Neto (2009, p. 93) a Lei Camata I foi a pioneira em estabelecer limite máximo para os gastos com pessoal, e com prazos para o reenquadramento aos limites dos entes que ultrapassassem tais limites. A Lei Camata II foi um pouco mais extensa, com detalhes metodológicos e limites percentuais diferentes para os gastos com pessoal.

Contudo, apesar dos controles impostos pelas leis citadas, os gastos com pessoal na Administração Pública continuavam a representar uma parcela significativa do orçamento, o que poderia comprometer outros custos essenciais à manutenção do Estado. Giuberti (2005, p. 8) observa que os custos de pessoal apresentaram, por um longo tempo, um histórico elevado, em que os Estados brasileiros, entre os períodos de 1996 a 2000, apresentaram uma média com esses gastos de 67% da receitas líquidas.

Neste sentido, Gomide et. al. (2009, p. 12) destaca que as despesas que mais despertam a atenção da população e também a dos

gestores públicos são as de pessoal, em que o elemento humano, e neste caso, na Administração Pública, é um fator fundamental merecedor de destaque em razão de serem as mais representativas entre os gastos realizados.

Em 2000, visando à contenção dos gastos e o equilíbrio das contas públicas surge a atualmente válida Lei Complementar n. 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal. A Figura 2 – Evolução dos normativos acerca dos controles com gasto de pessoal - demonstra os normativos instituídos para o controle com gastos de pessoal.

Figura 2 – Marcos dos normativos acerca dos controles com gasto de pessoal

Marcos dos normativos acerca dos controles com gasto de pessoal



Constituição E. C. 1969	Constituição 1988	L.C. 82/95 - Camata I	L.C. 96/99 - Camata II	L.C. 101/2000 - LRF
-------------------------	-------------------	--------------------------	---------------------------	------------------------

Fonte: Elaborado pela autora

Nota-se, portanto, que a Constituição de 1967 já se preocupava com gastos, excessivos e descontrolados, em toda a Administração Pública. Preocupação esta que foi estendida a Emenda Constitucional n.1 de 1969, chegando à atual Constituição de 1988, regulamentada pela Lei Complementar 101/2000.

2.3 A Lei De Responsabilidade Fiscal – LRF

A LRF volta-se em parte ao trato das finanças públicas em que se enfatiza o equilíbrio das contas, por meio de uma gestão fiscal responsável de ações planejadas e transparentes. Observa-se que:

O ambiente histórico em que foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar n. 101, de 4.5.2000) foi bastante diversificado, pautando-se pela insolvência do setor público, pelo crescente endividamento externo e interno, pelas elevadas taxas de juros e necessidade de geração de superávit primário. Em resumo, a crescente desestabilização fiscal de diversos países desde a década de oitenta, inclusive dos ditos desenvolvidos, foi a raiz fundamental para a criação de normas que buscassem o equilíbrio das contas públicas. (SANTOS FILHO, 2006, p. 2)

No contexto mundial, a LRF foi inspirada em outros dispositivos que se mostravam eficazes em outros países, incorporando seus princípios e normas, citam-se (Toledo Jr. e Rossi, 2005, p. 9-11):

a) Fundo Monetário Internacional – FMI – Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal: As características dessas práticas são: i) visando facilitar o exercício do controle social, as informações orçamentárias devem enunciar-se de modo simples e objetivo; ii) os instrumentos de planejamento são valorizados.

b) Nova Zelândia – *Fiscal Responsibility Act*, de 1994: Os objetivos dessa política fiscal é reduzir a dívida pública a níveis prudentes, além de manter um nível de reservas patrimoniais, com o intuito de suprir os fatores imprevisíveis, conhecidos como os riscos fiscais. No Brasil, tal disciplina é consubstanciada no anexo de riscos fiscais, peça obrigatória na Lei de Diretrizes Orçamentárias (artigo 4º, § 3º da LRF).

c) Comunidade Européia – Tratado de *Maastricht*, de 1992: As metas fiscais são pactuadas no âmbito da Comunidade, abrangendo os Estados-membros, cujo objetivo é evitar déficits fiscais. Caso o déficit fiscal seja configurado há punições, tais como o corte de empréstimos e investimentos por parte das outras nações congregadas. A fiscalização é realizada por uma comissão internacional de controle e as contas são padronizadas de forma transparente.

d) Estados Unidos - *Budget Enforcement Act* – BEA, de 1990: Este ato contempla apenas o Governo Federal, em razão de que cada

unidade federada dos Estados Unidos possuir suas próprias regras. Este programa inspirou a adoção da limitação de despesas capitulada na LRF.

Com base, portanto, em experiências de outros países a Lei de Responsabilidade Fiscal se apóia em quatro pontos basilares, quais sejam, planejamento, transparência, controle e responsabilização.

A Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza - SEFIN (FORTALEZA, 2011, p. 1), por meio do Guia Prático ao Cidadão, define esses quatro pontos como:

- **Planejamento** – é feito por intermédio de mecanismos como o Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), que estabelecem metas para garantir uma eficaz administração dos gastos públicos.
- **Transparência** – é a ampla e diversificada divulgação dos relatórios nos meios de comunicação, inclusive internet, para que todos tenham oportunidade de acompanhar como é aplicado o dinheiro público.
- **Controle** – é aprimorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas.
- **Responsabilização** – são sanções que os responsáveis sofrem pelo mau uso dos recursos públicos. Essas sanções estão previstas na legislação que trata dos crimes de responsabilidade fiscal (Lei 10.028, de 19 de outubro de 2000).

A edição da LRF veio para disciplinar os artigos da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), no trata das finanças públicas. O rol de dispositivos a seguir elencados, todos da LRF determinam o cumprimento de mandamentos constitucionais, de forma explícita.

Quadro 1 - CF x LRF

Constituição Federal	Lei de Responsabilidade Fiscal
Art. 165, § 2º	Art. 4º
Art. 165, § 6º	Art. 5º, II
Art. 166, § 1º	Art. 8, § 4º
Art. 100	Art. 10
Art. 182	Art. 16, § 4º, II
Arts. 37, XII e 169, § 1º	Art. 21
Art. 169, §§ 3º e 4º	Art. 23
Art. 195, § 5º	Art. 24
Art. 167, X	Art. 25
Art. 52, VI a IX	Art. 30
Art. 164, § 3º	Art. 43
Art. 182	Art. 46
Art. 165, § 5º, II	Art. 47
Art. 167, III	Art. 53

Fonte: adaptado de Bruno, 2007, p.85

Cabe observar que os dispositivos inicialmente propostos na elaboração do projeto de lei foram modificados, resultando em supressões e agressões de artigos. Toledo Jr. e Rossi (2005, p. 2) observam que o projeto de lei de gestão fiscal (PLC nº 18) era bem mais volumoso, pois apresentava 110 artigos, sendo que sofreu na Câmara dos Deputados, um processo de corte e agregação, o qual resultou em 75 dispositivos que integram a LRF.

Ao impor estratégias de combate ao déficit e à dívida do setor governo, a Lei Complementar nº 101, de 2000, busca, sob a visão econômica hoje predominante, a estabilidade dos preços e dos juros, sendo certo que ela, a LRF, é um meio pelo qual se executa a política fiscal da Nação. (TOLEDO JR. e ROSSI, 2005, p. 3)

Desta forma, se tem as variáveis essenciais que compõem a LRF: o déficit e a dívida. Toledo Jr. E Rossi (2005, p. 5) observam que, sejam de curto ou de longo prazo, dívida é resultante do desequilíbrio fiscal havido em vários exercícios precedentes, já o déficit é resultante de um único período de tempo, em que a dívida vai mais longe; abrangendo débitos incorridos em vários lapsos temporais.

Para Giuberti (2005, p.7), “no que diz respeito aos gastos públicos, a LRF estabeleceu limites rígidos para o gasto com pessoal e endividamento público, bem como mecanismos claros para a correção de eventuais desvios.”

Neste sentido, além dos gastos com pessoal, foco deste estudo, a LRF trouxe uma série de normas e limites voltados às finanças públicas, as quais os administradores públicos passaram a obedecer.

A LRF foi introduzida como um instrumento para conter os déficits públicos e endividamento crescente das unidades da federação. Entretanto, ela não se restringe apenas a impor limites ao gasto e ao endividamento, mas também contempla o orçamento como um todo ao estabelecer diretrizes para a sua elaboração, execução e avaliação, o que a torna o instrumento de controle fiscal mais abrangente já instituído no país. (GIUBERTI, 2005, p. 7)

Nota-se que um dos principais limites impostos pela LRF refere-se aos gastos com pessoal, os quais incidem sobre toda a Administração Pública, estabelecendo percentuais específicos em relação à Receita Corrente Líquida, a qual é utilizada como parâmetro.

A LRF foi um grande avanço na legislação brasileira e também uma enorme conquista da população que pode, agora, estar mais atenta e ciente quanto aos atos de seus governantes. Muito se comentou sobre essa nova lei, como por exemplo, seu aspecto repressivo e rigoroso para com os governantes que a descumprirem, mas o fato é que a LRF veio para dar mais transparência na gestão pública, exigindo a prestação de contas periódicas para proporcionar maior equilíbrio entre a arrecadação e os gastos das instituições públicas. (FARONI, 2004, p.3)

Para Bruno (2004, p.1), o principal objetivo da LRF é limitar ao máximo o exercício do poder discricionário dos gestores de recursos públicos, cuja imposição de condutas previamente determinadas, no que se refere à elaboração e execução orçamentária, impossibilita ao gestor de se optar entre caminhos distintos, não mais cabendo ao administrador

a análise da oportunidade e conveniência. O Quadro 2 – Condutas estabelecidas pela LRF - demonstra a imposição de condutas estabelecidas pela LRF:

Quadro 2 - Condutas estabelecidas pela LRF

01 - Equilíbrio Orçamentário	* Art. 15, 16 e 17 - (Impõe inclusive declarações do ordenador)
02 - Operações de Crédito	* Art. 32 e seus parágrafos * Art. 33 - Inst. Financeiras e Fiscais * Art. 34 e 36 - Vedações * Art. 37 - Equiparações * Art. 12 - Suspensos pela ADI 2.238
03 - Despesa com Pessoal	* Art. 15 e 17 - Despesas Continuadas * Art. 18, parágrafo único - Limites * Art. 19, III, C.C Art. 20, III A e B - Poderes * Art. 22 - Vedações quando no limite * Art. 23, parágrafo 1º e 2º - Suspensos pela ADI 2.238 * Art. 59, parágrafo 1º, T.C. - Fiscal para Redução
04 - Seguridade social	* Art. 17 * Art E.C. 20/98 - Caráter Contributivo
05 - Administração Indireta	* Art. 16 e 17, II - Planejamento
06 - Instituição dos Tributos	* Art. 11, <i>caput</i>
07 - Cobrança dos Tributos	* Art. 13
08 - Lançamento Antecipado	* Art. 37, I - Equipara a operação de crédito
09 - Renúncia Fiscal	* Art. 14 e seus parágrafos (compensação)
10 - Manutenção de Patrimônio	* Art. 44, 45 e 46 - Obriga a preservação e exige término de obras em andamento
11 - Final de Mandato	* Art. 21, parágrafo único - Impede concessão de aumento a servidores * Art. 38, C.C. Art. 32 * Art. 42 - Novas obrigações somente com disponibilidade financeira

Fonte: (Bruno 2004, p.1)

As condutas trazidas pela lei, considerando uma gestão fiscal responsável, voltam-se, portanto, ao equilíbrio orçamentário, às

operações de crédito; às despesas com pessoal; às despesas de seguridade social, ao planejamento, incluindo a administração indireta; os aspectos tributários, a renúncia fiscal, a manutenção dos patrimônios; além das obrigações e responsabilidades ao final de mandato.

Dentre os aspectos constantes na LRF, em especial ao que se refere ao controle por meio de limites, a lei utiliza como parâmetro, em diversas situações, a Receita Corrente Líquida, a qual é tratada na sequência.

2.4 Composição da Receita Corrente Líquida – RCL

A Lei de Responsabilidade Fiscal utiliza um denominador comum para os limites estabelecidos na lei, cujos percentuais de gasto de pessoal, de despesas previdenciárias, de serviços de terceiros, da reserva de contingência e da dívida consolidada serão calculados em relação à Receita Corrente Líquida – RCL.

Neste sentido, para o cálculo dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal é necessário conceituar a Receita Corrente Líquida, uma vez que esta é utilizada como parâmetro em diversas situações. A precisão na apuração da RCL torna-se fundamental, haja vista que a sua verificação pode desencadear reações como o corte de pessoal, de serviços terceirizados, e a necessidade de geração de superávit do resultado primário.

A Receita Corrente Líquida – RCL serve, portanto, como parâmetro a vários limites impostos pela LRF. De acordo com Silva (2009, p. 40), “a Receita Corrente Líquida é a base de cálculo de todos os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal e sobre ela serão calculados os percentuais de gastos previstos na lei.”

De acordo com Dieng *et. al.* (2004, p.8), “a Lei de Responsabilidade Fiscal uniformizou o denominador utilizado para cálculo dos limites de despesas total com pessoal, tanto global como por poder e órgãos referenciados no artigo 20 da lei, através do estabelecimento da Receita Corrente Líquida.”

Nascimento (2009, p.53) observa que:

Antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, a RCL foi utilizada principalmente como parâmetro na verificação das despesas com pessoal, de acordo com o texto da Lei Complementar nº 82/95 e

ainda nos termos da Lei Complementar nº 96/99 (Lei Camata I e II, respectivamente).

Neste sentido, o principal objetivo da RCL, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional é:

Servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação. Os limites foram estabelecidos em parte pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, em parte por Resoluções do Senado Federal. (BRASIL, SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2009, vol. II p. 37)

Salientam Toledo Jr. e Rossi (2005, p. 27) que “a receita corrente líquida procura captar a efetiva capacidade de arrecadação do ente público, pois que o outro tipo de receita, a de capital, tem natureza eventual, fortuita, não traduzindo a normalidade da arrecadação governamental.” Assim, quanto maior for o desempenho do Estado na sua arrecadação, maior margem terá aos limites que estará sujeito por imposição da LRF.

A definição da Receita Corrente Líquida está capitulada no artigo 2º, inciso IV da LRF, a saber:

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;
- b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
- c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as

receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

Em razão do § 1º ao computar a RCL deve-se considerar, portanto, os valores pagos e recebidos decorrentes da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR), e do fundo previsto pelo artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (FUNDEB).

Toledo Jr. e Rossi (2005, p. 26) ressaltam que se tem argumentado a aplicação certa e bem definida, acerca das receitas vinculadas, a título de transferências voluntárias, os convênios de recursos vindos da União e do Estado, o que não poderia sobre esses recursos se calcular os limites trazidos pela LRF, incluindo os gastos de pessoal. Entendem os autores que a receita de convênios é fonte de transferências correntes que, por seu turno, é subcategoria da categoria receita corrente. Observam, ainda, que a lei não faz nenhum tipo de ressalva. Assim sendo, a receita corrente de convênios deve integrar a RCL.

Pascoal (2008, p. 106) apresenta um resumo do cálculo da RCL:

Quadro 3 – Resumo do cálculo da RCL

Receitas Correntes
(+) Tributárias
(+) Contribuições
(+) Patrimoniais
(+) Agropecuária
(+) Industriais
(+) Serviços
(+) Transferências
(+) Outras Receitas Correntes
Subtotal 1
(-) Transferências Constitucionais ou Legais
(-) Contribuições à Previdência
(-) Compensação Lei Haully (regimes de previdência)
(-) Somatório dos valores considerados como duplicidade
(-) Cancelamento de “restos a pagar”
Subtotal 2
(+ou-) Saldo Lei Kandir
(+ou-) Saldo FUNDEB
= Receita Corrente Líquida

Fonte: PASCOAL, 2008, p.106

Conforme se observa do § 3º, do artigo 2º da LRF, a RCL será apurada somando-se os doze meses de receita, a do mês de apuração e a dos onze meses imediatamente anteriores a ele, excluídas as duplicidades. Neste sentido, na composição da RCL deve ser considerado sempre o período de 12 meses, o que não quer dizer que necessariamente deve coincidir com o exercício financeiro.

Posto o parâmetro (RCL) para a limitação de despesas típicas de pessoal, passa-se a verificação da composição de tais despesas, considerados os dispositivos da lei.

2.5 Composição da Despesa de Pessoal de acordo com a LRF

Para a apuração do cumprimento de limite imposto pela lei é preciso ter claro que tipo de despesa se caracteriza como despesa de pessoal. Para isso a LRF assim definiu:

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

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

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

§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência. (Brasil, 2000 – LRF, art. 18)

De acordo com Toledo Jr. e Rossi (2005, p. 152), ainda que a fim de se evitar interpretações diversas, o legislador não poupou esforços em apresentar no artigo 18 da LRF extensa lista de despesas tidas como pessoal. Neste sentido observam que:

Tal qual já se fazia na Lei nº 96/99, a LRF entende como despesa de pessoal os subsídios pagos a titulares de mandatos eletivos, Prefeitos ou Vereadores. Põe-se fim à polêmica de que a remuneração dos agentes políticos não integra o gasto de pessoal, pois que esses não são, estrito senso, servidores públicos. (TOLEDO JR. e ROSSI, 2005, p. 153)

Toledo Jr. e Rossi (2005, p. 161), “consoante estruturação da Portaria Interministerial nº 163, de 2001, o dispêndio de pessoal considerará os empenhos havidos nos seguintes elementos de despesa:”

Quadro 4 – Composição da despesa com pessoal

Código	Especificação
01	Aposentadorias
03	Pensões
04	Contratação por tempo determinado (cf. lei específica a que se refere o art. 37, IX da CF)
09	Salário-família de servidores estatutários
11	Vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil (salário, adicionais, gratificações, pro-labore, 13º salário, etc.)
13	Obrigações patronais (FGTS, contribuições ao regime próprio de previdência, etc.)
16	Outras despesas variáveis (horas extras, substituições, etc.)
34	Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§1º do art. 18 da LRF)
91	Sentenças judiciais referentes a demandas trabalhistas
92	Despesas de exercícios anteriores relativas a pessoal
94	Indenizações e restituições trabalhistas

Fonte: Toledo Jr. e Rossi, 2005, p. 161

Em que pese às especificações do artigo 18 da LRF acerca das parcelas que compõem o total das despesas com pessoal para fins de limite de tais gastos pela Administração Pública, dúvidas persistem, levando alguns Tribunais de Contas a elucidar tais questionamentos, a exemplo, citam-se decisões dos Tribunais de Contas dos Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul:

Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, prejulgado nº 0978 (SANTA CATARINA, 2001):

TCE/SC Prejulgado nº 0978. Os atos que conferem direitos aos servidores à percepção de adicionais por tempo de serviço e progressões funcionais horizontais na tabela de vencimentos do quadro de cargos e vencimentos do Poder ou órgão, decorrentes de aplicação de leis aprovadas antes do início da vigência da LRF, não constituem concessão de novas vantagens, não estando sujeitos à disciplina dos arts. 16, 17 e 21, I da Lei Complementar nº 101/00, porquanto ressalvados pelo inciso I do parágrafo único do art. 22 da LRF, porque se tratam de atos decorrentes de determinação legal.

As vantagens dos servidores públicos decorrentes

do transcurso do tempo no exercício do cargo (ex facto temporis), que se agregam ao vencimento, amparadas na legislação vigente antes da edição da LRF, como os adicionais por tempo de serviço e progressões funcionais horizontais anuais na escala de vencimentos (de uma referência salarial para a imediatamente seguinte), não poderão ser negadas, suspensas ou suprimidas por ato do titular do Poder ou órgão, ainda que as despesas totais com pessoal sejam superiores aos limites previstos na LRF, pois se constituem direitos do ocupante do cargo, somente podendo ser extintas ou suspensas mediante nova lei de mesma hierarquia daquela que instituiu a vantagem.

A nomeação de servidores para cargos efetivos, cargos em comissão e funções gratificadas, contratação em caráter temporário ou a qualquer título, estão vedadas quando as despesas totais com pessoal do Poder ou órgão estejam acima dos limites previstos no art. 22, parágrafo único, da LC 101/00 (acima de 95% dos limites estabelecidos no art. 20), salvo para reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores nas áreas de educação, saúde e segurança. Também serão nulos os atos (art. 21 da LC 101/00) quando representarem aumento de despesas sem atendimento aos requisitos dos arts. 16 e 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ainda que dentro dos limites legais.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - Informação 043/2001 – Processo 9.642-02.00/00-7 (RIO GRANDE DO SUL, 2001):

No que tange ao questionamento envolvendo a Lei de Responsabilidade Fiscal, acolhendo o Parecer do Auditor Substituto de Conselheiro Cesar Santolim, entendo que: a) relativamente às despesas com as pensões, o contido nos subitem 3.1 da informação nº 43/2001 encontra-se consentâneo com o externado no Voto atinente ao mencionado processo nº 6774-02.00/00-4, no qual já havia sido firmado o entendimento no sentido que "dos limites de despesa com pessoal, de que

trata a Lei Complementar nº 101/2000, deve ser excluído daqueles limites as despesas com pensões, eis que, sua inclusão não encontra supedâneo no art. 169 da Carta Federal". (Grifei.) b) o contido nos subitens 3.2 e 3.3 da citada informação nº 43/2001, esclarecerão o consulente em sua tomada de decisão. Aduzo, nos termos do consignado no Parecer nº 51/2001, da lavra da Auditora Substituta de Conselheiro Rosane Heineck Schmitt, acolhido por este Colegiado em 01-08-2001, que o valor pago com "auxílio-funeral, por tratar-se de despesas com seguridade social, de caráter eventual" não é "incluir no caput do art. 18 LRF".

Como se percebe pela leitura das decisões expostas, apesar do artigo 18 da LRF definir as parcelas que compõem a despesas de pessoal, para fins de limite, persistem dúvidas acerca de sua composição, o que direciona aos Tribunais de Contas a emissão de entendimentos acerca do tema.

2.6 Limites com Gastos de Pessoal na Administração Pública à luz da LRF

Os limites com gastos de pessoal na Administração Pública estão consubstanciados na Constituição Federal, artigo 169, o qual estabelece uma limitação aos gastos com despesas dessa natureza, nos seguintes termos: "a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder aos limites estabelecidos em lei complementar". A lei complementar a que se refere o artigo constitucional é a L.C. nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

Para Dieng *et. al.*(2004, p.3) "a LRF foi minudente ao dispor sobre essas despesas, conceituando-as para efeito de aplicação da lei; estabelecendo limites, critérios e formas de controle para os gastos realizados e especificando as sanções decorrentes do descumprimento dos seus dispositivos."

Os limites para os gastos com despesa de pessoal estão definidos no artigo 19, da seguinte forma:

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

Giuberti (2005, p.8) explica que a imposição de limites específicos para o gasto com pessoal deve-se ao fato desses gastos representarem o principal item das despesas correntes e apresentar um histórico elevado por um longo período, especialmente no caso dos Estados brasileiros.

Gomide *et. at.*(2009, p.12), observam que:

As despesas com pessoal são as que mais chamam a atenção da população e dos gestores públicos, o elemento humano na administração governamental é um fato fundamental e merece grande destaque em razão de serem as mais representativas em quase todos os entes públicos, entre os gastos realizados.

Dessa forma, a LRF discorre sobre regras claras relacionadas com os gastos de pessoal nos três níveis de governo, impondo limites detalhados aos órgãos públicos quanto ao gasto com o funcionalismo em percentagem da receita corrente líquida e, ao mesmo tempo, estabelecendo mecanismos de controle a fim de evitar excessos e desrespeitos às normas.

A apuração da despesa total com pessoal deve seguir ao regime de competência, sendo que os valores do mês em referência devem ser adicionados aos dos onze meses imediatamente anteriores, totalizando um período de doze meses, que, para este caso, não precisa necessariamente coincidir com o ano civil.

2.6.1 Limites propriamente ditos

A Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta três tipos de controle voltados aos gastos totais com pessoal, por meio do limite máximo/legal, limite de alerta e limite prudencial. Com a edição da lei houve um período de transição, considerados os três exercícios seguintes, para que os municípios pudessem se enquadrar aos dispositivos legais. Neste período foi necessária a observação do limite transitório, um limitador ao estímulo do aumento aos municípios que se encontravam abaixo do limite máximo. As características desses controles são apresentadas neste tópico.

2.6.1.1 Limite máximo/legal

Os limites totais que cada ente da Federação está permitido a gastar estão capitulados no artigo 19 da LRF. Por este artigo ficou estabelecido o percentual máximo em relação à Receita Corrente Líquida de 50% para União, e 60% para os Estados e Municípios.

Os limites globais estabelecidos pelo artigo 19 da LRF são subdivididos, repartindo o percentual a cada poder, conforme Tabela 1 - Limites em relação à RCL para despesas de pessoal na LRF – art. 19:

Tabela 1 - Limites em relação à RCL para despesas de pessoal na LRF - art. 19

União		50% da RCL
Legislativo		2,5%
Judiciário		6%
Executivo		40,9%
Ministério Público da União		0,6%
Estados e DF		60% da RCL
Legislativo		3%
Judiciário		6%
Executivo		49%
Ministério Público do Estado		2%
Municípios		60% da RCL
Legislativo		6%
Executivo		54%

Fonte: adaptado da LRF, art. 19

Bruno (2007, p. 177) observa que de uma leitura apressada do artigo 19 da LRF poderia se inferir que o limite de 54% para o Executivo Municipal refere-se apenas a Prefeitura, ou seja, a administração direta, sem considerar as entidades da administração indireta. Contudo, para fins deste dispositivo legal, encontram-se vinculadas ao Executivo todas as entidades da administração indireta. Isto porque, ao definir a RCL, a LRF inseriu as receitas de todas as entidades da administração, sejam elas direta ou indireta. Neste sentido, se a administração indireta integra para fins de receita, é natural que integre também para fins de despesas.

Em relação às despesas de pessoal do Poder Legislativo Municipal, o limite imposto pela LRF de 6% em relação à RCL municipal, deve ser conjugado com o disposto no artigo 29, VII e 29-A da Constituição Federal, os quais estabelecem:

Art. 29 (...)

VII - o total da despesa com a remuneração dos Vereadores não poderá ultrapassar o montante de cinco por cento da receita do Município;

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do art. 153 e nos arts. 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior:

I - 7% (sete por cento) para Municípios com população de até 100.000 (cem mil) habitantes;

II - 6% (seis por cento) para Municípios com população entre 100.000 (cem mil) e 300.000 (trezentos mil) habitantes;

III - 5% (cinco por cento) para Municípios com população entre 300.001 (trezentos mil e um) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes;

IV - 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população entre 500.001 (quinhentos mil e um) e 3.000.000 (três milhões) de habitantes;

V - 4% (quatro por cento) para Municípios com população entre 3.000.001 (três milhões e um) e 8.000.000 (oito milhões) de habitantes;

VI - 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) para Municípios com população acima de 8.000.001 (oito milhões e um) habitantes.

§ 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.

Em havendo divergência nos valores apurados, o percentual de 6% estabelecido na LRF não poderá ser superior ao percentual resultante do cálculo estipulado pela Constituição Federal. Este entendimento é corroborado por decisão do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Processo nº TC-21734/026/00, a saber:

O valor da despesa de pessoal do Legislativo, se calculado de acordo com o critério previsto na LRF, não pode ultrapassar o valor resultante do cálculo prescrito pela CF.

No caso do valor obtido segundo o critério estabelecido na LRF vir a ser superior ao limite fixado pela CF, adotar-se-á este último. (SÃO PAULO, 2007, p. 34)

A imposição do limite aos gastos totais com pessoal faz com que o gestor permaneça em constante atenção, visto que além desses limites máximos, a LRF ainda trás dois dispositivos voltados ao controle de gastos com pessoal, os limites de alerta e o prudencial.

2.6.1.2 Limite de Alerta

O Limite de Alerta, capitulado no artigo 59 da LRF, é quando a despesa de pessoal chega a 90% do limite legal, neste caso, cabe aos respectivos Tribunais de Contas alertar esta situação aos Poderes ou Órgãos.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

(...)

§ 1^º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

(...)

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

(...)

IV - que os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;

(...)

§ 2^º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20.

Nota-se, portanto, que cabem aos Tribunais de Contas dar o alerta aos Poderes e órgãos, assim como a verificação dos cálculos dos limites acerca das despesas totais com pessoal.

2.6.1.3 Limite Prudencial

O Limite Prudencial, capitulado no artigo 22 da LRF, é atingido quando a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite legal. Neste caso, o artigo 22 estabelece as seguintes vedações:

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

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

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

II - criação de cargo, emprego ou função;

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

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de

aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6^a do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Para Citadini (2002, p. 9), “o acompanhamento das despesas de pessoal que extrapolam o limite prudencial impõe a periodicidade mensal de verificação.” Isto porque, para o ente que ultrapassar este limite são estabelecidas vedações, cujas ações resultem em aumento das despesas típicas de pessoal.

2.6.1.4 Limite Transitório

O objetivo da LRF era a adequação dos gastos com pessoal. Desta forma se estipulou um prazo para que os Municípios que estivessem acima do limite se enquadrassem dentro dos percentuais estabelecidos, conforme disciplina o artigo 70 da referida lei. Porém em alguns Municípios houve a possibilidade de se aumentar o montante gasto com pessoal, ocasionando um efeito estufa do gasto, o que foi de encontro ao objetivo proposto, neste caso, pela LRF.

No entanto, nota-se que a lei se preocupou com os Municípios que se encontravam abaixo do limite e que poderiam se sentir estimulados a aumentarem suas despesas com pessoal (SOUZA, 2007, p. 137), estipulando um limite transitório para esses Municípios.

O limite transitório perdurou até o término do terceiro exercício financeiro à entrada em vigor da lei, ou seja, até 31/12/2003. Este limite condicionava a elevação da despesa de pessoal dos entes que com a edição da LRF apresentavam um montante abaixo do limite. O artigo 71 da LRF estabeleceu que a despesa total com pessoal dos entes públicos não poderia ultrapassar a despesa verificada no exercício anterior acrescida de até 10%, em percentual da RCL, excepcionada a revisão geral anual, capitulada no artigo 37, X da Constituição Federal.

A exemplo, cita-se, decisão do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (2009, p. 176) acerca da consulta sobre os limites estabelecidos para despesa com pessoal, em conformidade com os artigos 20, 22, e 71, da LRF:

Parecer Prévio nº 34/2002. A Câmara Municipal de Alta Floresta, caso tenha praticado no ano de 2001, despesas com pessoal em função da receita corrente líquida do município, em percentuais inferiores aos estabelecidos pelo artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, poderá no exercício de 2002, praticar dispêndios adicionais desta natureza, em percentuais com relação à receita corrente líquida, não maiores do que 10% daqueles praticados em 2001.

Assim, num período de três anos seguintes a edição da lei, os municípios que apresentavam o montante de pessoal abaixo do limite se condicionaram a um aumento de no máximo 10% em relação à RCL.

2.6.2 Reenquadramento ao limite

Os entes que excederem os limites, ao final de um quadrimestre, terão um período de dois quadrimestres seguintes para se reenquadrarem, sendo que pelo menos um terço deve ocorrer no primeiro quadrimestre conforme consubstanciado no artigo 23 da LRF.

A STN, por meio do Manual de Demonstrativos Fiscais (BRASIL, 2011, p. 370) recomenda a inclusão de notas explicativas nos Relatórios de Gestão Fiscal, a fim de que se informe as medidas corretivas adotadas ou a adotar visando à recondução ao limite excedido, assim como também, seja informado o enquadramento, quando for o caso, da situação prevista no artigo 66 da LRF, qual seja, prazos para a recondução ao limite duplicado no caso de crescimento real baixo ou negativo do PIB, nacional, regional ou estadual, por período igual ou superior a quatro trimestres.

2.6.3 Consequências decorrentes do excedente aos limites

A LRF estabelece algumas ações que devem ser adotadas pelo gestor quando constatado na verificação quadrimestral um valor gasto com pessoal acima dos limites estabelecidos pela lei. Cabe observar que a não adoção de medidas que visem diminuir os gastos com pessoal, podem acarretar sanções ao ente enquanto permanecer o excesso apurado.

Neste sentido, quando ultrapassado o limite de alerta, ou seja, 90% do limite, cabem aos Tribunais de Contas alertar os Poderes ou

órgãos esta situação (art. 59, § 1º, II da LRF). Se excedido o limite prudencial, ou seja, 95% do limite máximo, ficam vedados (art. 22 da LRF):

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

II - criação de cargo, emprego ou função;

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

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

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

Ao verificar que o montante com despesas de pessoal encontra-se acima do limite máximo, o percentual excedente deve ser eliminado no prazo de oito meses, ou seja, dois quadrimestres, sendo que pelo menos um terço deve ser reconduzido no primeiro quadrimestre. As providências a serem adotadas, entre outras, estão constantes nos §§ 3º e 4º do artigo 169 da Constituição Federal, os quais estabelecem:

§ 3º - (...)

1- Redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança;

2- Exoneração dos servidores não estáveis.

§ 4º - Se as medidas adotadas com base no parágrafo anterior não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar referida neste artigo, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato normativo motivado dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal.

De acordo com o artigo 23 da LRF, no caso da redução de pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança, o objetivo só poderá ser alcançado pela extinção de cargos e funções, assim como pela redução dos valores a eles atribuídos. É ainda facultada a redução temporária da jornada de trabalho cujos vencimentos deverão ser adequados à nova carga horária. Por oportuno, essas ações esculpadas nos §§ 1º e 2º do artigo 23 estão sendo discutidas na ADIN 2.238-5.

Ainda que adotadas as medidas para a recondução dos valores ao limite e não se obtendo êxito no prazo estabelecido, e enquanto permanecer o excesso, ficará o ente impedido de receber transferências voluntárias; obter garantias, direta ou indireta, de outro ente; e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Cabe observar que no último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão abrangidos pela LRF as restrições constantes no § 3º do artigo 23 da LRF serão aplicadas imediatamente se as despesas totais com pessoal excederem o limite no primeiro quadrimestre.

2.7 Relatórios Fiscais

Os Relatórios Fiscais instituídos na Lei de Responsabilidade Fiscal constituem um dos instrumentos de transparência pública. Tratam-se de demonstrativos que evidenciam toda a gestão fiscal do ente Público. A lei apresenta dois relatórios: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

2.7.1 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

A publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária é decorrência do artigo 165, § 3º da Constituição Federal de 1988:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 3º - O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.

A LRF estabelece as regras para a elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária nos artigos 52 e 53, a saber:

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III - resultados nominal e primário;

IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I - do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;

II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I - da limitação de empenho;

II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

Da leitura do artigo 52 se extrai o prazo para publicação do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, bem como a sua periodicidade, quais sejam, 30 dias após o encerramento de cada bimestre. A sua composição traz elementos essenciais à administração podendo ser considerado como fonte principal de informações ao gestor.

Nascimento (2009, p. 78) ressalta que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária é composto de duas peças básicas e de alguns demonstrativos de suporte, quais sejam, o balanço orçamentário e o demonstrativo de execução das receitas e das despesas.

Para o Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (2009, p. 19), o Relatório de Execução Orçamentária é um instrumento de acompanhamento da Gestão Governamental, especialmente nos aspectos orçamentário e financeiro com publicação bimestral, pois os demonstrativos que o compõem são importantes para o acompanhamento gerencial e financeiro do Município. Neste sentido, considera uma excelente fonte de informações para o gestor municipal.

Mendes (2009, p. 361) observa que:

O próprio constituinte visualizou a necessidade de um relatório desse tipo, daí por que não se poderia alegar que o seu estabelecimento seria

mera cópia do modelo do *Fiscal Responsibility Act*, da Nova Zelândia, que dá especial relevância à elaboração de diversos relatórios, a fim de que o proposto regime de responsabilidade fiscal seja o mais completo possível.

O art. 53 detalha o conteúdo do Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Trata especificamente dos demonstrativos que devem acompanhar o Relatório Resumido. Um dos grandes feitos da Lei de Responsabilidade Fiscal é aclarar, nos mínimos detalhes, a origem dos gastos públicos, a fim de que o dispêndio seja racionalizado e controlado quando em desacordo com os princípios constitucionais orçamentários e os regimes de responsabilidade fiscal.

Tanto o art. 53 como o art. 52, dentre outros, demonstram a necessidade de que sejam feitas previsões e projeções de gastos. O equilíbrio das contas públicas somente é exercido se levado em conta o que no presente se gasta e o que, no futuro, pretende-se gastar. Já é claro para a sociedade que os enormes gastos que administradores deixam para seus sucessores, após o processo eleitoral, são flagrantemente descabidos, ferindo a ética da boa gestão da coisa pública e um regime de responsabilidade fiscal que se quer implantar, sem falar que tal conduta indesejada onera a sociedade e, com ainda mais fervor, as gerações futuras.

Em caso de descumprimento do prazo, o ente fica sujeito as sanções estabelecidas nos § 2º do artigo 51, a saber:

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

§ 1º Os Estados e os Municípios encaminharão suas contas ao Poder Executivo da União nos seguintes prazos:

I - Municípios, com cópia para o Poder Executivo do respectivo Estado, até trinta de abril;

II - Estados, até trinta e um de maio.

§ 2º O descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Nota-se, portanto, que a LRF além de estabelecer diretrizes à elaboração do relatório, adverte àqueles que não observarem os prazos por ela estipulados, atribuindo-lhe impedimentos até que a situação seja regularizada.

2.7.2 Relatório de Gestão Fiscal

O artigo 54 da LRF estabelece que ao final de cada quadrimestre será emitido o Relatório de Gestão Fiscal. São obrigados a emitirem este relatório a União, Estados, incluído o Distrito Federal e os Municípios.

O Relatório de Gestão Fiscal, conforme determina a supracitada Lei, conterá demonstrativos com informações relativas à despesa total com pessoal, dívida consolidada, concessão de garantias e contragarantias de valores, bem como operações de crédito. No último quadrimestre, também serão acrescidos os demonstrativos referentes ao montante da disponibilidade de caixa em trinta e um dezembro e às inscrições em Restos a Pagar. (BRASIL, SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2009, vol. III p. 8)

O conteúdo do relatório de Gestão Fiscal está disciplinado no artigo 55 da LRF, a saber:

Art. 55. O relatório conterá:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;

- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4^o;
 - II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;
 - III - demonstrativos, no último quadrimestre:
 - a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
 - b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
 - c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.
- § 1^o O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.
- § 2^o O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.
- § 3^o O descumprimento do prazo a que se refere o § 2^o sujeita o ente à sanção prevista no § 2^o do art. 51.
- § 4^o Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Para Silva (2009, p. 223), “este relatório é imprescindível ao acompanhamento da gestão fiscal, pois demonstra o cumprimento dos limites dos gastos implementados pela LRF e de observância obrigatória pelo gestor.”

O Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (2009, p 18) observa que:

O Relatório de Gestão Fiscal – RGF é um instrumento de acompanhamento da Gestão Governamental, notadamente no aspecto

financeiro, exigido pelo art. 54 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Este relatório deve ser feito e publicado a cada quadrimestre. Aos municípios com população abaixo de 50.000 habitantes, a LRF facultou a divulgação semestral, mas, se ultrapassar os limites relativos à despesa total com pessoal ou à dívida consolidada, e enquanto perdurar esta situação, o município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação (quadrimestral) e de retorno ao limite.

O Quadro 5 – Relatórios Fiscais apresenta as principais características dos Relatórios:

Quadro 5 - Relatórios Fiscais

RELATÓRIO FISCAL	Relatório Resumido da Execução Orçamentária - RREO
PERIODICIDADE	Bimestral
PRAZO DE PUBLICAÇÃO	30 dias após o encerramento de cada bimestre
CONTEÚDO	<p>a) Balanço Orçamentário</p> <p>b) Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção</p> <p>c) Demonstrativo da Receita Corrente Líquida</p> <p>d) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social</p> <p>e) Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdências do Regime Próprio dos Servidores</p> <p>f) Demonstrativo do Resultado Nominal</p> <p>g) Demonstrativo do Resultado Primário</p> <p>h) Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão</p> <p>i) Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino</p> <p>j) Demonstrativos das Despesas com Saúde</p> <p>k) Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumo da Execução Orçamentária</p> <p>No encerramento do último bimestre:</p> <p>a) Demonstrativo das Receitas de operações de crédito e Despesas de Capital</p> <p>b) Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime de</p>

(Continua...)

(Continua...)

	Previdência Social c) Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores d) Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas
RELATÓRIO FISCAL	Relatório de Gestão Fiscal - RGF
PERIODICIDADE	Quadrimestral Semestral (facultado aos municípios com população inferior a 50 mil habitantes)*
PRAZO DE PUBLICAÇÃO	30 dias após o encerramento do período a que corresponder
CONTEÚDO	a) Demonstrativo da Despesa com Pessoal b) Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida c) Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores d) Demonstrativo das Operações de Crédito e) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa f) Demonstrativo dos Restos a Pagar g) Demonstrativo Simplificado do Relatório de gestão Fiscal

Fonte: Elaborado pela autora

* “Se ultrapassados os limites relativos à despesas total com pessoal ou à dívida consolidada, enquanto perdurar esta situação, o Município ficará sujeito aos mesmos prazos de verificação e de retorno ao limite definidos para os demais entes”. (art. 62, III, § 2º)

O descumprimento do prazo impedirá que o ente receba transferências voluntárias e contrate operações de créditos, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária (art. 51, § 2º).

2.8 Terceirização no Serviço Público

A contratação de mão-de-obra pela Administração Pública deve seguir aos ditames do artigo 37, II da Constituição Federal, a saber:

Art. 37. A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá

aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

I – (...)

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração.

Em que pese à determinação constitucional para a realização prévia de concurso público, a Administração Pública pode se valer da execução indireta de algumas atividades. Segundo Fernandes (2002, p. 72) a Administração pública encontra diversos caminhos, com vistas a reduzir a atividade exercida diretamente pelo Estado, o que além da privatização, apresenta um esquema para exemplificar as formas possíveis:

I - Delegação do serviço público:

- a) Concessão
- b) Permissão

II - De atividade meio da Administração:

- a) Para outra pessoa jurídica – integrante da Administração
- b) Para outra pessoa jurídica – não integrante da Administração
 - b.1) O serviço passa a ser prestado no estabelecimento do contratado
 - b.2) O serviço passa a ser prestado no estabelecimento da Administração
- c) para pessoa física, com as mesmas possibilidades da alínea “b”.

A prestação de serviços públicos deve ser realizada pelo Poder Público, diretamente ou indiretamente por meio do regime de concessão ou permissão, consoante artigo 175 da Constituição Federal. O Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (2005, p. 84), observa que nem todo serviço público pode ser objeto de concessão ou permissão, uma vez que tais instrumentos só são compatíveis com os serviços que permitam exploração comercial, em que há a remuneração do concessionário ou permissionário. Os demais serviços públicos devem ser prestados diretamente pela Administração Pública.

A delegação do serviço público, não caracteriza de certo, as formas de terceirização, cuja atividade é exercida de forma descentralizada em relação à Administração Pública. A delegação consiste na transferência da incumbência para a prestação de serviço, em que a titularidade da atribuição é mantida com o delegante, podendo ser avocada a qualquer tempo (FURTADO, 2010, p. 172).

As formas de delegação do serviço são atribuídas às concessões e às permissões. Apenas a título ilustrativo, Di Pietro (2008b p. 75) conceitua a concessão de serviço público como:

Contrato administrativo pelo qual a Administração Pública delega a outrem a execução de um serviço público, para que o execute em seu próprio nome, por sua conta e risco, mediante tarifa paga pelo usuário ou outra forma de remuneração decorrente da exploração do serviço.

No mesmo sentido Gasparini (2009, p. 366) conceitua a concessão de serviço público como:

Contrato administrativo pelo qual a Administração Pública transfere, sob condições, a execução e exploração de certo serviço público que lhe é privativo a um particular que para isso manifeste interesse e que será remunerado adequadamente mediante a cobrança, dos usuários, de tarifa previamente por ela aprovada.

A permissão não diverge da concessão no sentido da transferência a outrem da execução de um determinado serviço, contudo a forma de remuneração é mediante tarifa paga pelo usuário do serviço prestado. Alexandrino e Paulo (2004, p. 303) conceituam a permissão de serviço público observando que “é, tradicionalmente, considerada ato unilateral, discricionário e precário, pelo qual o Poder Público transfere a outrem a execução de um serviço público, para que o exerça em seu próprio nome e por sua conta e risco, mediante tarifa paga pelo usuário”.

Para este estudo o objeto volta-se às possibilidades de terceirização, mencionadas no item II do esquema anteriormente exposto por Fernandes (2002, p. 72), haja vista que as formas de delegação do serviço público como mencionado não caracterizam a

terceirização de mão-de-obra e sim a transferência da execução do serviço. Oportuno transcrever Decisão do TST, a qual esclarece que a atividade descentralizada da Administração Pública não se confunde com a terceirização de mão-de-obra, segue:

OJ-SDI1T-66 SPTRANS.RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. TRANSPORTE COLETIVO (DEJT divulgado em 03, 04 e 05.12.2008) - A atividade da São Paulo Transportes S/A - SPTrans de gerenciamento e fiscalização dos serviços prestados pelas concessionárias de transporte público, **atividade descentralizada da Administração Pública, não se confunde com a terceirização de mão-de-obra, não se configurando a responsabilidade subsidiária.**(grifo nosso)

Superadas as formas de delegação do serviço público, costuma-se dizer que o Estado pode reduzir sua participação na execução das atividades consideradas como meio, em que tal execução é chamada de terceirização. Fernandes (2002, p. 71) observa que a terceirização constitui uma possibilidade para a redução da participação do Estado em tarefas impróprias, ou seja, uma possibilidade de contratar terceiros para a realização de atividades que não estão diretamente ligadas ao objeto principal da instituição.

Como ilustra Gasparini (2009, p. 795), a terceirização surgiu durante a Segunda Grande Guerra, em razão dos governos à época solicitarem grandes quantidades às empresas de armamento. Neste período se percebeu que ao atribuir a terceiros, pessoas estranhas à empresa, algumas atividades, tais como o transporte, o fornecimento de refeição aos empregados, a manutenção, a limpeza e a segurança, a demanda seria melhor atendida. Isto porque ao adotar essa medida a empresa teria condições de se dedicar ao seu objeto, de modo que as atividades-fim continuassem sob a responsabilidade da empresa. Desta forma, surge então, a terceirização, também chamada de subcontratação.

Como não podia deixar de ser, tal prática também foi absorvida pela Administração Pública ao terceirizar serviços de seu interesse, tais como serviços de limpeza, manutenção e vigilância, por meio da execução indireta.

Pamplona Filho (2001, p.2) destaca que a terceirização é “uma forma de intermediação de mão-de-obra, de grande utilização na sociedade contemporânea, consiste na contratação por determinada empresa, de serviços de terceiros, para as suas atividades meio.”

Para Silva (2009, p. 116) “a terceirização de mão-de-obra significa contratação de empresas prestadoras de serviços, as quais, evidentemente alocam mão de obra.” Segundo o autor no caso da Administração Pública:

A terceirização de mão-de-obra referente a cargos ou funções exclusivos de Estado para desempenho de atividades finalísticas representa uma ilegalidade por constituir a área-fim as atividades precípua de Estado, sob pena de burla ao princípio do concurso público. As atividades-fim demandam o exercício de prerrogativas públicas que, segundo especialistas, compõem as atividades do núcleo estratégico do governo, como exemplo: Magistratura, Segurança Pública, Auditoria, Fazenda, Diplomacia, Fiscalização, Procuradoria e Defensoria Pública. (SILVA, 2009, p. 117)

Para o autor (2009, p. 117) a terceirização “é possível apenas para funções acessórias, representadas pelas atividades-meio no âmbito da Administração Pública.”

Percebe-se que em se tratando de terceirização de mão de obra, há uma forte tendência de se considerar válido apenas a execução das atividades-meio, ficando a cargo da própria instituição a realização das atividades-fim.

2.8.1 A Licitude acerca das contratações terceirizadas na Administração Pública – atividades-meio/fim

Di Pietro (2008, p. 523) observa que não se pode estudar a terceirização dentro da Administração Pública sem considerar a terceirização no âmbito da iniciativa privada. Isto porque o conceito nasceu dali, e as soluções trazidas pela Justiça do Trabalho não são tão divergentes em se tratando de empresa privada ou de Administração Pública.

Para a autora a terceirização quer dizer que a entidade contratante, “em vez de executar todas as atividades, contrata terceiros

para desempenhar determinadas atividades”. Tal contratação visa, geralmente, o desempenho de atividades-meio, em que a autora observa:

A maior parte dos autores, mesmo do Direito do Trabalho, quando define a terceirização diz que seu objeto é atividade-meio, de maneira que o tomador de serviços, que é a empresa contratante, vai se dedicar mais à atividade-fim – isto conceitualmente, porque na realidade nós temos inúmeros exemplos concretos de terceirização de atividade-fim.

No mesmo sentido, Garcia (2010, p. 383) destaca que “as terceirizações são admitidas apenas para as atividades-meio da Administração Pública”. O que para o autor, “significa dizer que toda e qualquer terceirização que alcance uma atividade-fim de órgão ou entidade da Administração Pública é considerada ilícita.”

Segundo Garcia (2010, p. 383), “a esmagadora maioria da doutrina, seja no campo do Direito Administrativo ou no Direito do Trabalho, encampa esse critério como adequado para fixar os limites das terceirizações”, qual seja, a terceirização para as atividades-meio como sendo lícita e a terceirização para as atividades-fim como ilícita.

Da mesma forma Gasparini (2009, p. 797) admite a terceirização na Administração Pública somente para as atividades-meio, destaca que os serviços podem ser terceirizados desde que a transferência da atividade a terceiro não seja vedada, nem constitua em uma atividade-fim da Administração Pública. E conceitua a terceirização como “a transferência contratual da execução das atividades-meio de interesse da Administração Pública para um terceiro escolhido, em regra mediante licitação.” Salvo as exceções legais, é indispensável que tais contratações atendam às exigências licitatórias, bem como outras exigências que se sujeitam a Administração Pública.

Contudo, se indaga: de onde surgiu tal entendimento em relação às atividades meio/fim?

Fernandes (2002, p.74) destaca que o marco evolutivo da terceirização, na administração pública, parte do Decreto-Lei nº 200/67.

O Decreto-Lei nº 200/67, “contudo não mencionou como limite à contratação de serviços a natureza da atividade” (GARCIA, 2010, p. 384), seja ela atividade-meio ou atividade-fim.

Vieira e Furtado (2010, p. 24) observam que “a terceirização não está definida em uma única lei, existem vários atos normativos que fazem alguma forma de referência ao assunto.”

Quadro 6 – Terceirização nos normativos legais - apresenta os normativos legais que de alguma forma tratam da terceirização, partindo desses instrumentos a construção dos entendimentos acerca das possibilidades de terceirização:

Quadro 6 - Terceirização nos normativos legais

Norma	Abordagem acerca das Terceirizações
CF/1967	<p>Art. 158 - A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria, de sua condição social:</p> <p>(...)</p> <p>V - integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, nos casos e condições que forem estabelecidos;</p> <p>Este artigo é visto como impeditivo na interpretação de Garcia (2010, P.384), “na constituição de 1967 havia um dispositivo que poderia ser considerado impeditivo da terceirização, eis que garantia ao trabalhador o direito de integração na vida e no desenvolvimento da empresa.”</p>
CF/88	<p>A Constituição Federal de 1988 não tratou do tema. Fazendo referência apenas aos contratos de prestação de serviços, consoante art. 37, XXI.</p>
Decreto-Lei 200/67	<p>Art. 10 - A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada.</p> <p>(...)</p> <p>§ 7º Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução.</p>
Lei 8666/93	<p>A Lei de licitações não diferencia as terceirizações em atividade meio/fim. Trata apenas da execução dos contratos administrativos, art. 54.</p> <p>“Ao regulamentar o art. 37, XXI, da CF, institui normas gerais para licitações e contratos da Administração Pública, ao fixar o conceito de serviço, não limitou a</p>

(Continua...)

	execução indireta por terceiros apenas às atividades-meio” (GARCIA, 2010, P.384)
Decreto Federal n. 2.271/87	<p>Tratam da execução indireta de serviços no âmbito da Administração Pública Federal.</p> <p>Art. 1º No âmbito da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional poderão ser objeto de execução indireta as atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade.</p> <p>§ 1º As atividades de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta.</p> <p>§ 2º Não poderão ser objeto de execução indireta as atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal.</p>
Código Civil	O Código Civil trata das prestações de serviços nos Arts. 593-609.
LRF	A LRF aborda no art. 18 as terceirizações de mão-de-obra em substituição de servidores e empregados públicos e no art. 72 acerca dos serviços de terceiros.

Fonte: Elaborado pela autora

Garcia (2010, p. 385) constata que “o critério atividade-meio/fim como limitador das terceirizações não tem sede na Constituição Federal nem na legislação ordinária que disciplina o tema.”

A fixação do critério para as terceirizações voltadas às atividades-meio advém da Justiça do Trabalho. Inicialmente com a edição da Súmula 256:

SUM-256 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (cancelada) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003 Salvo os casos de trabalho temporário e de serviço de vigilância, previstos nas Leis nºs 6.019, de 03.01.1974, e 7.102, de 20.06.1983, é ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo empregatício diretamente com o tomador dos serviços. Histórico: Revista pela

Súmula nº 331 - Res. 23/1993, DJ 21.12.1993 e 04.01.1994 - Redação original - Res. 4/1986, DJ 30.09.1986, 01 e 02.10.1986

Pela leitura da Súmula nº 256 a terceirização somente era permitida em dois casos, quais sejam, trabalho temporário e serviço de vigilância. Garcia (2010, p. 385) ressalta que:

Essa orientação não se coadunava com a realidade de mercado, sendo certo que em vários segmentos econômicos a terceirização se revelava como uma técnica cada vez mais utilizada e difundida, mostrando o descompasso entre o 'mundo dos fatos' e a jurisprudência fixada.

Posteriormente o Tribunal Superior do Trabalho editou a Súmula nº 331, a qual foi parcialmente alterada pela Resolução 96/00, com o intuito de também alcançar a Administração Pública, no que se refere à responsabilidade do Estado.

SUM-331 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a

responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

Histórico: Súmula mantida - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003
Súmula alterada (inciso IV) - Res. 96/2000, DJ 18, 19 e 20.09.2000
Nº 331 [...]

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993).
Redação original (revisão da Súmula nº 256) - Res. 23/1993, DJ 21, 28.12.1993 e 04.01.1994
Nº 331 [...]

II - A contratação irregular de trabalhador, através de empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública Direta, Indireta ou Fundacional (art. 37, II, da Constituição da República).
[...]

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica na

responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial.

Com a edição da Súmula 331 houve uma flexibilização em relação às terceirizações quando comparada com o Enunciado 256, pois inicialmente a terceirização era admitida apenas para os casos de trabalho temporário ou de vigilância. Enquanto que pela Súmula 331, ao mencionar no item III as atividades-meio, ressalvada a inexistência de personalidade e a subordinação direta abriu margem para a contratação de outros serviços, que vão além do trabalho temporário e do serviço de vigilância. A discussão acerca das atividades-meio e atividades-fim, por esta razão, toma proporção ainda maior.

De acordo com Garcia (2010, p. 385):

Se, por um lado, houve avanços, por outro, a Justiça do Trabalho, ainda entendendo necessário “amarrar as terceirizações”, fixou o entendimento de que somente seriam lícitas e legítimas caso ligadas à atividade-meio do tomador, o que, a *contrario sensu*, significa a vedação à terceirização na atividade-fim.

Na visão de Di Pietro (2008, p. 525), “a regra geral é a mesma que já constava da Súmula anterior, que o fornecimento de mão-de-obra é ilegal.” Contudo, observa que:

A Justiça do Trabalho só considera lícita a terceirização de atividade-meio; há uma distinção que a Justiça do Trabalho faz: se for atividade-fim a terceirização é ilícita, se for atividade-meio é válida, desde que atenda aos requisitos que eles consideram essenciais. Di Pietro (2008, p. 524)

Para Pamplona Filho (2001, p. 5):

Se o inciso I não trouxe qualquer novidade em relação ao agora revogado Enunciado 256 e se o inciso II pode ser considerado mera aplicação do disposto no art. 37, II, da Constituição Federal de

1988, percebemos que as duas previsões seguintes inovam a regulamentação da matéria.

De fato, o inciso III, ao admitir a terceirização em “atividade-meio”, acabou “sucumbindo” à ampla utilização fática do instituto, passando a tomar como parâmetro de legalidade um conceito que não é jurídico, mas sim da economia e da Teoria Geral da Administração, consistindo, a priori, no exercício de atividade não coincidente com as finalidades social da empresa.

Não obstante tais institutos enunciados pela Súmula 331, Fontini (2010, p. 76) destaca ainda a necessidade da Administração Pública em cumprir determinadas condições, sob pena de burla à ordem jurídica, em especial ao artigo 37, II da Constituição Federal. Desta forma, consideram-se como requisitos essenciais a licitude da terceirização:

- a) Vínculo existente entre a Administração Pública (tomadora do serviço) e a empresa contratada (que mantém vínculo jurídico com a mão-de-obra);
- b) Ausência de subordinação e pessoalidade (relação de emprego) entre o empregado da contratada e a Administração Pública, situação rechaçada pelo disposto no art. 4º, inciso IV, do Decreto Federal nº 2.271/97 e indiretamente pelo Enunciado nº 331 do TST. As Instruções Normativas II e VI do Ministério do Planejamento também repudiam a subordinação.
- c) Que os materiais e os equipamento necessário para a execução das atividades terceirizadas sejam custeadas pela fornecedora de mão-de-obra, sob pena de configurar relação de emprego;
- d) Que não existam cargos correspondentes às atribuições da mão de obra a ser contratada.

Segundo Furtado (2010, p. 350), “constatando-se que os serviços a serem terceirizados correspondem a tarefas permanentes, contínuas, inerentes e indispensáveis à atividade fim da Administração, ainda que seja realizada licitação, a contratação é tida por ilegal, importando em violação do dever de realizar concurso público.”

Da mesma forma, tem-se posicionado o Tribunal de Contas da União, a exemplo cita-se a Decisão 680/1995:

Decisão 680/1995. Plenário. DC-0680-59/95-P.
(...) 2. Fixar o prazo de 15 (quinze) dias, contados a partir da ciência da Decisão, com fulcro no art. 45, da Lei nº 8.443/92 c/c o art. 195, 'caput', do Regimento Interno/TCU, para que os dirigentes da TELPE adotem as providências necessárias ao exato cumprimento do disposto no art. 49 e parágrafos da Lei nº 8.666/93, anulando as concorrências nºs 09 e 10/94, **por inexistir dispositivo legal que ampare contratação indireta de pessoal, via empresa intermediadora de mão-de-obra, para consecução de tarefas inerentes à atividade finalística da Empresa.** (grifo nosso)

Neste contexto, em que pese à ausência de definição específica nos normativos legais cabe a indagação de Fernandes (2002-2, p. 61) no seguinte sentido: o que pode e o que não pode ser terceirizado?

Garcia (2010, p. 388) observa que:

Considerada a terceirização como um fenômeno econômico nas atividades privadas e cuja origem se dá, como dito, na Ciência da Administração, não raro se torna inviável pretender engessar as atividades-meio e as atividades-fim e separá-las em campos absolutamente opostos.

O Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (2005, p. 80) assim definiu as atividades meio e fim:

Atividade-meio: São aquelas atividades materiais que não implicam o exercício de prerrogativas públicas – são atividades acessórias, instrumentais ou complementares em relação ao serviço público.
Atividade-fim: São aquelas atividades profissionais contempladas com cargos no plano de carreiras do quadro de pessoal da entidade e que por suas características demandam o exercício de prerrogativas públicas, na busca de assegurar o interesse social.

Garcia (2010, p. 391) observa que:

Em algumas situações, o limite entre atividade-meio e atividade-fim é muito tênue, não sendo, na maior parte das vezes, solucionado por critérios jurídicos, mas por critérios empresariais inerentes à própria atividade.

Diferenciar as terceirizações lícitas das ilícitas por esse critério de atividade-meio e fim cria um ambiente de absoluta insegurança jurídica para o administrador público, que, diante de situações que se encontram na zona cinzenta, fica sem saber se pode ou não contratar determinado objeto, eis que isso pode ser considerado ilegal pela Justiça do Trabalho.

Fernandes (2002b, p. 61) ao responder sua indagação revela que “costuma-se afirmar que a atividade-fim de cada empresa ou instituição não pode ser terceirizada. A primeira vista, esta restrição é suficientemente clara; em termos práticos, contudo, há dificuldade de separar o que é propriamente atividade-fim”. No mesmo sentido, Di Pietro (2008, p. 526) reconhece que “uma precisão absoluta na diferenciação entre atividade-meio e atividade-fim é praticamente impossível, porque às vezes está tão próxima uma coisa da outra que é muito difícil.”

Para Fernandes (2002b p. 61), embora este parâmetro (atividade-meio/fim) seja defendido pela doutrina, não se revela o mais prático, sendo necessário verificar o conjunto de atividades que o empregador definiu no seu quadro de pessoal, tornando assim o procedimento às contratações mais adequado:

- a) Parte da manifestação de vontade dos dirigentes da empresa ou da vontade do legislador, que previamente estruturou o quadro de pessoal, distinguindo atividades próprias do quadro e, por exclusão, admitindo a terceirização das demais;
- b) Evita pleitos trabalhistas, buscando a caracterização da relação de emprego e equiparação entre empregados da contratada e empregado ou servidor do quadro da contratante;

- c) É medida de Justiça que não se coloquem lado a lado, pessoas sujeitas a regimes de trabalho e salários diferentes, e
- d) Finalmente, torna clara e flexível a possibilidade de transição com a adoção da figura de cargo ou emprego “em extinção”, viabilizando o decurso de tempo para adaptação.

A utilização deste critério adotado, também não apresenta ser o mais adequado na visão de Garcia (2010, p. 392), pois observa que:

A não-utilização desse critério não altera a vocação das terceirizações, cuja regra, presume-se, continuará a se dar maciçamente nas atividades-meio. Mas o afastamento desse critério, criado sem base normativa, afastará o ambiente de insegurança jurídica que reina em determinadas atividades que se situam na zona cinzenta de definição de atividade-meio e de atividade-fim em cada caso.

O Decreto n. 2.271/1997, o qual dispõe sobre a contratação de serviços pela Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências, estabelece as atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares que poderão ser objeto de execução indireta. Enquanto que as atividades abrangidas pelo plano de cargos do ente não poderão ser exercidas indiretamente, senão vejamos:

Art. 1º No âmbito da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional poderão ser objeto de execução indireta as atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade.

§ 1º As atividades de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta.

§ 2º Não poderão ser objeto de execução indireta as atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou

entidade, salvo expressa disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal.

Para Fernandes (2002b, p. 62), diante a clareza desta norma, sempre que possível as demais unidades da federação deverão adotá-la. De acordo com Gasparini (2009, p. 796), em que pese à norma não ser obrigatória para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, não significa que essas entidades não possam terceirizar suas atividades-meio, sendo apenas necessário que possuam legislação própria ou se utilizem da Lei 8666/93 – Licitação e Contratos. O TCE/PE (PERNAMBUCO, 2005, p. 80) enfatiza que “esse dispositivo só tem alcance do âmbito federal, não sujeitando Estados e Municípios. No entanto, nada impede que seja utilizado como balizador das hipóteses de serviços que podem ser objeto de execução indireta através de terceirização.”

O risco que se busca evitar é que mais tarde venha a ser reconhecido vínculo empregatício com o serviço público entre o contratado para prestação de serviços de terceiros e o órgão público tomador do serviço, porque isso impediria qualquer planejamento ou mesmo a política de recursos humanos do órgão. (FERNANDES 2002b, p. 63)

Em decorrência da Súmula 331 – TST, Gasparini (2009, p. 797) adverte que:

A Administração Pública deve ser muito cautelosa para não contratar somente mão-de-obra, sob pena de caracterizar contratação ilegal e responder subsidiariamente por várias das obrigações do contratado, dada a burla aos direitos sociais do trabalhador, que pode ser perpetrada pela empresa prestadora dos serviços.

Diante os dispositivos constitucionais a caracterização da relação de emprego com a Administração requer a prévia submissão ao concurso público, seja pelo regime estatutário ou pela CLT. Razão pela qual, se deu a revisão da Súmula nº 331.

Diante tal jurisprudência Fernandes (2002b, p. 64), observa que:

Não mais se admite o reconhecimento judicial da relação de emprego com o Estado, diante da terceirização, vez que para o êxito de uma eventual demanda é imprescindível que o reclamante tenha se submetido previamente ao concurso público, exegese que por certo facilita a terceirização.

Contudo, observa ainda o autor a existência dos seguintes riscos:

a) a terceirização ser considerada ilegal, quando mascarar burla a concurso público; e b) a entidade que intermédia a mão-de-obra vir a ser extinta.

Garcia (2010, p.393) também ressalta que a argumentação de que a terceirização na atividade-fim, na Administração Pública, viola o princípio do concurso público, capitulado no artigo 37, II da Constituição Federal. Acrescenta que, “a coexistência de servidores efetivos e terceirizados é indesejável e pode, de fato, violar o princípio do concurso público, no mais das vezes criando, principalmente, disparidades remuneratórias entre agentes que executam a mesma função”.

Contudo entende o autor, que esta premissa é aplicável tanto para a atividade-meio como para a atividade-fim, pois o § 2º do artigo 1º do Decreto 2.271/97, não faz referência à natureza da atividade, seja ela considerada meio ou fim.

Oportuno, lembrar, que o critério mormente utilizado para a terceirização, distinguindo-se as atividades em meio e fim, não encontra respaldo na legislação pátria, tendo sido adotada por corriqueiras decisões dos Tribunais.

No entanto, vê-se pela literatura, que embora o Decreto nº 2.271/97 seja aplicável somente a esfera do Executivo Federal, serve de parâmetro para os demais Poderes e entes da Federação. Neste sentido, voltando à análise do § 2º do artigo 1º do Decreto 2.271/97, não podem ser objeto de terceirização as atividades cujas categorias funcionais constem no plano de cargos da entidade. Veja-se que tal dispositivo não faz menção à característica da atividade, se ela meio ou fim, mas considera as atividades que estejam abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade.

Sob este raciocínio, a crítica de Garcia (2010, p. 294) é no sentido de que em nada obsta o administrador, utilizando-se de sua

discricionariedade, em entender que determinada atividade, mesmo que finalística, possa ser melhor desempenhada por meio de contrato de prestação de serviços e não por servidores efetivos. Bastando que tal cargo seja extinto do quadro geral de pessoal para que esta contratação se torne legítima, evitando desta forma a coexistência de servidores concursados e terceirizados exercendo a mesma atividade.

De fato tal entendimento deve ser ponderado, pois ao admitir as contratações diretas de pessoal ao exercício discricionário do administrador público, em que a única exigência é a ausência do cargo no quadro funcional da entidade, abrangendo, desta forma, todas as atividades inerentes ao funcionamento normal da instituição, incluindo, diga-se de passagem, atividades meio/fim. Sob este argumento, todas as atividades, em princípio poderiam ser executadas, por meio das terceirizações, bastando apenas a não existência de um plano de cargos.

Esta situação de certo vai de encontro ao disposto no artigo 37, II da Constituição Federal. Veja-se que a lacuna deixada pela legislação abre margem a divergentes interpretações, em que se apresenta dominante o critério adotado pelo TST, ao editar a Súmula 331, tanto pela literatura aqui exposta, como também, cita-se decisão do TCU:

Acórdão 341/2009 – Plenário. Sumário – 1. É inconstitucional a terceirização de atividades que integrem as atribuições finalísticas de Órgão ou Entidade da Administração Pública Federal, em razão da burla à exigência constitucional de admissão de servidores ou empregados mediante prévio concurso público.

(...)

Acórdão. (...) 9.2. determinar ao Serviço Federal de Processamento de Dados - SERPRO, com base no art. 250, inciso II, do Regimento Interno/TCU, a adoção das seguintes providências:

(...)

9.2.2. crie normas internas dispondo sobre a política de terceirização de serviços, onde deve constar, obrigatoriamente, a proibição de terceirizar serviços afetos a sua área-fim;

(...)

9.3. recomendar ao SERPRO, com base no art. 250, inciso III, do Regimento Interno/TCU, que realize a análise de custo/benefício em cada Processo de contratação, relacionado à terceirização de serviços de sua área-meio, para

aferir se é mais vantajoso terceirizar o serviço ou executá-lo com empregados do próprio quadro, tendo em vista os princípios constitucionais da eficiência e da economicidade, insculpidos nos arts. 37, caput, e 70, caput, da Constituição Federal de 1988.

O Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (2010, p. 20), ao chamar as terceirizações de “locação de pessoas físicas”, afasta a necessidade de utilização do critério acerca da atividade-meio e atividade-fim. Não obstante, o entendimento ali apresentado segue em consonância com a leitura do § 2º do artigo 1º do Decreto Federal 2.271/97, no sentido de que a atividade pretendida deve ser estranha ao quadro de pessoal do órgão ou entidade, habilitação incomum, complexidade do serviço, e admitida quando o volume de serviço, ou a eventualidade da atividade, tornam-se antieconômico para a Administração Pública. Segue:

A locação de serviços de pessoas físicas na Administração Pública é cabível apenas quando a atividade pretendida só pode ser adequadamente realizada por terceiros, estranhos ao quadro de pessoal do órgão/entidade, como, por exemplo, quando:

- há necessidade de alguém com habilitação incomum;
- a complexidade do serviço exige pessoal altamente qualificado;
- o volume de serviço, ou a eventualidade da atividade, torna antieconômico para a Administração manter, em caráter permanente, servidores habilitados ao desempenho daquela atividade.

Contudo, adverte o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (2010, p. 21):

- O desempenho das atividades próprias do ente deve ser realizado por servidores ocupantes do quadro de pessoal.
- a utilização habitual de locação de serviços caracteriza a existência de necessidade permanente (a ser suprida por servidores próprios

do quadro de pessoal no ente para o seu desempenho), o que poderá caracterizar burla à obrigatoriedade de realização de concurso público.

- a locação de serviços de pessoal deve ser precedida de licitação, nos moldes do artigo 37, da constituição federal e da lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, e suas alterações, observando-se os princípios da legalidade, moralidade, Isonomia e publicidade e visando a assegurar a melhor escolha pela Administração Pública.
- os casos de dispensa e inexigibilidade, da forma disposta na lei nº 8.666/93 devem ser devidamente documentados, através de processo administrativo.
- a não-realização dos procedimentos disciplinados na lei de licitações implicará nulidade do contrato, devendo ser aferida a responsabilidade do agente.

Como se observa mesmo que admitida a terceirização, é preciso que não seja destinada a atividades próprias do ente, cujo preenchimento do cargo deve ser necessariamente por servidores do quadro funcional. Ademais quando verificado a necessidade permanente de preenchimento do cargo torna-se imprescindível a realização de concurso público, sob pena de burla ao comando Constitucional.

2.8.2 A Terceirização à Luz da LRF e as formas de Contabilização

Pela leitura do artigo 18 da LRF os contratos de terceirização de mão-de-obra, quando em substituição a servidores ou empregados públicos, compõem a totalidade dos gastos com despesas de pessoal, devendo ser classificados como “outras despesas de pessoal”. Contudo, é necessário identificar quais são os serviços que integrariam essa totalidade, uma vez que pela leitura do § 1º sua aplicação não fica clara.

Neste ponto se indaga: Seria toda a contratação de serviço terceirizado considerado como “Outras Despesas de Pessoal”?

O parágrafo primeiro do artigo 18 da LRF estabelece que somente os contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão considerados como despesa de pessoal. No entanto, qual despesa caracteriza-se como

substituição e qual se caracteriza como contratação para atender a um fim específico?

Tais dúvidas persistem quando se recorre aos normativos que devem ser observados para a classificação e registro de tais despesas, os quais norteiam a contabilidade aplicada ao setor público.

A Secretaria do Tesouro Nacional, por meio dos seus manuais de contabilidade aplicada ao setor público, assim como na Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001 (BRASIL, 2001) e atualizações, estabelece diretrizes para a consolidação das contas públicas, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio da classificação das despesas que, entre outras, se destinam à pessoal e de alguma forma à terceirização do serviço. Assim os elementos de despesas utilizados na classificação são:

Quadro 7 - Classificação dos elementos de despesas

Elemento de Despesa	Descrição
34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização	Despesas orçamentárias relativas à mão-de-obra constantes dos contratos de terceirização, de acordo com o art. 18, § 1o, da Lei Complementar n. 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.
35 - Serviços de Consultoria	Despesas orçamentárias decorrentes de contratos com pessoas físicas ou jurídicas, prestadoras de serviços nas áreas de consultorias técnicas ou auditorias financeiras ou jurídicas, ou assemelhadas.
36 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	Despesas orçamentárias decorrentes de serviços prestados por pessoa física pagos diretamente a esta e não enquadrados nos elementos de despesa específicos, tais como: remuneração de serviços de natureza eventual, prestado por pessoa física sem vínculo empregatício; estagiários, monitores diretamente contratados; gratificação por encargo de curso ou de concurso; diárias a colaboradores eventuais; locação de imóveis; salário de internos nas penitenciárias; e outras despesas pagas diretamente à pessoa física.
37 - Locação de Mão-de-Obra	Despesas orçamentárias com prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como limpeza e higiene, vigilância ostensiva e outros, nos casos em que o contrato especifique o quantitativo físico do pessoal a ser utilizado.
39 - Outros	Despesas orçamentárias decorrentes da prestação de

(Continua...)

(Continua...)

Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; software; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso de obrigações não tributárias.
---	---

Fonte: Portaria Interministerial nº 163/2001

Ocorre que as despesas classificadas nas rubricas 35 – serviços de consultoria; 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física; 37 – locação de mão-de-obra; e 39 – outros serviços de terceiros – pessoa jurídica, não são consideradas para a apuração do cálculo do limite da despesa de pessoal, o que pode levar os gestores públicos a usá-las como subterfúgio ao cumprimento do limite com despesa de pessoal.

Registra-se que no âmbito Federal, durante o exercício financeiro de 2008, as despesas com terceirização aumentaram 11,7% em relação ao exercício de 2007, conforme apontou o Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República emitido pelo Tribunal de Contas da União. E ainda, no mesmo relatório constatou-se um aumento de 107% nas despesas com serviços de consultoria e 112% na contratação de estagiários (BRASIL, TCU, 2008, p. 89).

Di Pietro (2009, p.148) observa que:

Vem de longa data, na Administração Pública de todos os níveis, a utilização dos contratos de fornecimento de mão-de-obra para o exercício de funções públicas, em substituição ao preenchimento dos cargos e empregos públicos mediante concurso público exigido pelo art. 37, II, da Constituição.

O recurso a esse tipo de contrato intensificou-se com a promulgação da Emenda Constitucional nº 19/98, como forma de atender às necessidades da Administração Pública e, ao mesmo tempo escapar as conseqüências previstas pelo art. 169 e seus parágrafos para o caso de descumprimento do limite de despesa com pessoal. Como as despesas com os contratos de fornecimento de mão-de-obra oneram outro item do orçamento, procurou-se, por essa forma, burlar a norma constitucional.

Nota-se, portanto, que as despesas referentes aos contratos de fornecimento de mão-de-obra, quando classificados nos elementos 35; 36; 37 ou 39, embora possam tratar de contratação atinentes as atividades essenciais da Administração Pública, não são consideradas para imposição do cumprimento do artigo 169 da Constituição Federal e por conseguinte da LRF.

Ademais, tais procedimentos implicam em outro fator de descumprimento legal, quanto considerada a legalidade das contratações. Como visto, em razão da Súmula 331 editada pelo TST, há uma forte tendência no entendimento da possibilidade de haver terceirização para atividade-meio, enquanto que o artigo 37, II da Constituição Federal, realização de concurso público, aplicar-se-ia apenas para as contratações de atividades-fins.

Este entendimento tem sido adotado pela STN, em razão do Acórdão nº 283/2011 do Tribunal de Contas da União, em que se fez constar no Manual de Demonstrativos Fiscais (BRASIL, STN, 2011, p. 374) a seguinte determinação:

As Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização são relativas à mão-de-obra, constantes dos contratos de terceirização, que ou esteja empregada em atividade-fim da instituição, ou seja, inerente a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal classificáveis no grupo de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, elemento de despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização, excluídas, em ambos os casos, as que não caracterizem relação direta de emprego.

Não obstante, por não haver na legislação vigente tal regra, é possível também inferir que a terceirização mesmo que para a atividade-meio seria considerada como burla à realização de concurso público, infringindo o artigo 37, II da Constituição Federal.

De acordo com Andrade (2007, p.159):

(...) a terceirização de mão-de-obra, ou seja, serviços prestados por empresas privadas ou outros profissionais, deve ter seus custos computados nos gastos com pessoal, mediante comprovação de que se trata de serviços típicos da Administração, tais como serviços médicos, educadores e motoristas, despesas diretamente relacionadas à substituição de mão-de-obra que se refiram a servidores e empregados públicos.

Em relação aos limites trazidos na Lei de Responsabilidade Fiscal, Di Pietro (2008, p. 524) observa que “a terceirização pode ser lícita e ilícita.” Contudo, Silva (2009, p. 119) conclui que:

O art. 18, §1º, da LRF não atenta para a licitude ou ilicitude do contrato. Busca apenas evitar que se burlem os limites da despesa com pessoal, a contratação terceirizada de mão-de-obra que se referir à substituição de servidores e empregados públicos deverá onerar o elemento “Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contrato de Terceirização”, código 3.1.90.34.00.

Neste sentido, para fins de cumprimento dos limites trazidos à luz da Lei de Responsabilidade não importa se a contratação de mão-de-obra foi realizada de forma lícita ou ilícita, importando tão-somente a caracterização de vínculo às atividades essenciais da Administração Pública, sejam elas atividades-meio ou atividades-fins.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa é de característica aplicada. De acordo com Gil (2010, p.27) a pesquisa aplicada é voltada “à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica.”

Raupp e Beuren (2006, p. 79) sintetiza as tipologias de delineamento de pesquisas, aplicáveis a área de conhecimento da contabilidade, agrupando-as em três categorias, quanto: i) aos objetivos; ii) aos procedimentos; e iii) à abordagem do problema.

Sob esta ótica, quanto aos objetivos, a presente pesquisa caracteriza-se como pesquisa descritiva. Segundo Andrade *apud* Raupp e Beuren (2006, p.81), “a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles.” Neste sentido, será descrita a composição dos gastos com pessoal nas entidades municipais estudadas.

Gil (2010, p. 27) acentua que “as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis.”

Quanto aos procedimentos enquadra-se na pesquisa documental. De acordo com Zanella (2009, p.33) “a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”. Neste sentido, serão considerados os valores empenhados no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, cuja seleção dos empenhos servirá de base ao processo de simulação, e reelaboração das informações contidas nos Relatórios de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal.

E para o problema de estudo a abordagem se classifica em qualitativa.

3.1 Procedimentos para a Coleta e Tratamento dos Dados

Registra-se que as fontes principais dos dados estavam disponíveis por meio da internet. A coleta de dados foi dividida em duas partes, sendo que os dados relativos ao montante da Receita Corrente Líquida, assim como o total das despesas com pessoal, foram extraídos do Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, referentes

aos exercícios financeiros de 2007 a 2010, disponíveis no site da Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Quanto aos dados coletados acerca dos empenhos analisados, a fonte de coleta foi o Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão - e-Sfinge, do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – TCE/SC. Este sistema corresponde a:

Uma família de aplicativos altamente integrados e diretamente relacionados à atividade-fim do TCE de Santa Catarina. O sistema foi desenvolvido com base em tecnologias modernas utilizando-se ao máximo os recursos da Internet.

O sistema representa a integração de todos os aplicativos de controle já constituídos pelo Tribunal. Também introduz novos conceitos para a consolidação dos dados de gestão em remessas unificadas, emissão de relatórios automáticos de avaliação, análise da gestão de cada município e do Estado e ampla publicidade das informações. (SANTA CATARINA, 2011)

Os dados foram tratados por meio de uma análise evolutiva, verificando-se a consistência da composição da RCL, suas variações e qual o seu reflexo nas despesas com pessoal. Esta análise é importante porque a RCL serve como parâmetro para o limite com os gastos totais com pessoal. Em relação efetivamente as despesas com pessoal foi verificado a composição por meio de uma análise vertical, e a evolução da despesa com pessoal por meio de uma análise horizontal. Esta análise é importante para se ter o conhecimento da composição do montante dessas despesas nos municípios analisados a fim de proporcionar a base valorativa para o processo de simulação a seguir exemplificado.

O processo de simulação dos gastos totais com pessoal na esfera municipal teve como escopo os valores classificados no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física. De acordo com as determinações da STN os valores classificados nesta rubrica não compõem os montantes apurados como despesas de pessoal, para fins de averiguação dos limites impostos pela LRF. Cabe observar que a definição da classificação orçamentária do elemento de despesa está descrita no Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (BRASIL, STN, 2011, p. 69), a saber:

ELEMENTO DE DESPESA - Tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a Administração Pública utiliza para a consecução de seus fins. A descrição dos elementos pode não contemplar todas as despesas a eles inerentes, sendo, em alguns casos, exemplificativa.

Desta forma, as despesas classificadas à rubrica 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física, foram, portanto, extraídas do Sistema e-Sfinge, em que foi verificado se alguma dessas despesas se caracteriza como mão de obra terceirizada. Nos casos em que foram identificados esta situação, a despesa foi considerada para fins de simulação no cálculo do limite estabelecido aos gastos com despesas de pessoal.

3.2 População e Amostra

A população desta pesquisa é composta pelos 293 municípios do Estado de Santa Catarina.

Para determinar a amostra foi considerado o valor da Receita Corrente Líquida - RCL do exercício de 2009, dos 293 municípios catarinenses. O valor da RCL de cada município foi obtido pelo site do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina – Portal do Cidadão.

Após a coleta dos valores da RCL os municípios foram separados em quatro grupos de acordo com a RCL, a saber:

Quadro 8 - Grupos em relação à RCL

Grupo	Valor da RCL
Grupo 1	De 5.000.000 a 20.000.000
Grupo 2	De 20.000.001 a 50.000.000
Grupo 3	De 50.000.001 a 80.000.000
Grupo 4	Acima de 80.000.000

Fonte: Elaborado pela autora

O grupo 1 ficou composto por 211 municípios, o grupo 2 por 48 municípios, grupo 3 por 16 municípios e o grupo 4 composto por 18 municípios.

Para cada grupo foi encontrado a mediana, sendo que para a determinação dos municípios que compõem a amostra dessa pesquisa, foi considerado o município mediano de cada grupo, bem como os municípios que apresentaram a menor e a maior Receita Corrente Líquida de cada grupo.

Desta forma a amostra ficou composta por 13 municípios, a saber:

Quadro 9 - Municípios selecionados

	Municípios			
	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4
Mediana	Nova Itaberaba José Boiteux	São Joaquim	Camboriú	Lages
Menor RCL	Urupema	Guabiruba	Xanxerê	Gaspar
Maior RCL	Piratuba	Imbituba	Caçador	Joinville

Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se que o critério adotado para a escolha da amostra foi o intencional, em razão da acessibilidade das informações, bem como pelo uso de técnica estatística.

A verificação dos empenhos classificados no elemento de despesa 36 de cada município foi por meio de uma análise realizada pelo Sistema de Fiscalização Integrada de Gestão: e-Sfinge. A análise foi individualizada por município, sendo verificados os empenhos relativos ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo.

Em relação ao Poder Executivo observa-se que pelo sistema e-Sfinge, o Poder Executivo Municipal é composto por Unidades Gestoras cadastradas no sistema, como, por exemplo, o Fundo Municipal de Educação, o Fundo Municipal de Saúde, a Prefeitura, entre outros, de acordo com a particularidade de cada município. Neste sentido, para a verificação global dos empenhos classificados no elemento de despesa 36, foi necessário a verificação de cada unidade gestora, as quais compõem, portanto, o Poder Executivo Municipal. Cabe registrar o Prejulgado nº 2006 do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina,

o qual trata dos fundos especiais, com unidade orçamentária, para elucidar tal procedimento:

Prejulgado 2006. Os fundos especiais, por representarem a segregação de parcela da receita orçamentária para a realização de determinados objetivos ou serviços, devem ser constituídos para atender a áreas que requerem detida atenção por parte do Estado, como infância, educação, saúde e segurança, escolha essa que marca a política pública do ente estatal. As demais atividades com menor impacto e repercussão social, como a construção de prédio público, devem ser tratadas nas dotações orçamentárias do ente. (SANTA CATARINA, 2009)

Desta forma, a seguir é demonstrada a composição de cada grupo de municípios analisados.

O grupo 1 é representado por quatro municípios. O Poder Executivo do município de Nova Itaberaba é composto por 8 unidades gestoras. O de José Boiteaux é composto por 7 unidades gestoras. O Poder Executivo de Urupema é composto por 7 unidades gestoras. E o de Piratuba é composto por 11 unidades gestoras.

A quantidade global de empenhos classificados no elemento de despesa 36, por município, é apresentada na Tabela 2 – Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 1:

Tabela 2 - Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 1

		Poder Executivo			
		Nova Itaberaba	José Boiteux	Urupema	Piratuba
2007	Qtde	61	88	146	353
	Valor	54.608,93	19.508,30	118.206,59	314.644,67
2008	Qtde	34	147	180	357
	Valor	31.537,14	48.949,59	110.431,36	337.628,12
2009	Qtde	31	82	148	308
	Valor	36.164,97	74.947,50	122.564,12	180.892,78
2010	Qtde	38	68	134	240
	Valor	33.912,15	151.854,30	135.887,20	198.167,61

(Continua...)

(Continua...)

		Poder Legislativo			
		Nova Itaberaba	José Boiteux	Urupema	Piratuba
2007	Qtde	0	15	6	7
	Valor	0,00	7.220,00	1.813,00	3.786,40
2008	Qtde	0	14	2	4
	Valor	0,00	7.273,81	250,00	480,00
2009	Qtde	0	12	4	2
	Valor	0,00	8.077,00	383,00	410,00
2010	Qtde	0	14	12	0
	Valor	0,00	12.105,00	7.106,26	0,00

Fonte: elaborado pela autora

O grupo 2 é representado por três municípios. O Poder Executivo do município de São Joaquim é composto por 11 unidades gestoras. O de Guabiruba é composto por 6 unidades gestoras. E o de Imbituba é composto por 17 unidades gestoras.

A quantidade global de empenhos classificados no elemento de despesa 36, por município, é apresentada Tabela 3 – Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 2:

Tabela 3 - Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 2

		Poder Executivo		
		São Joaquim	Guabiruba	Imbituba
2007	Qtde	107	117	739
	Valor	1.014.197,54	154.527,40	894.298,24
2008	Qtde	125	138	723
	Valor	1.023.292,72	189.157,82	1.018.769,02
2009	Qtde	169	158	625
	Valor	1.422.820,55	225.084,08	689.653,29
2010	Qtde	198	152	528
	Valor	1.730.666,56	264.619,65	933.466,18
		Poder Legislativo		
		São Joaquim	Guabiruba	Imbituba
2007	Qtde	3	3	19
	Valor	7.848,00	5.080,00	10.798,13
2008	Qtde	3	2	12
	Valor	3.142,40	680,00	4.108,90
2009	Qtde	2	21	29
	Valor	1.607,00	11.690,92	12.349,40
2010	Qtde	1	31	39
	Valor	450,00	46.532,16	21.246,32

Fonte: elaborado pela autora

O grupo 3 é representado por três municípios. O Poder Executivo do município de Camboriú é composto por 15 unidades gestoras. O de Xanxerê é composto por 9 unidades gestoras. O Poder Executivo de Caçador é composto por 7 unidades gestoras.

A quantidade global de empenhos classificados no elemento de despesa 36, por município, é apresentada Tabela 4 – Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 3:

Tabela 4 - Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 3

		Poder Executivo		
		Camboriú	Xanxerê	Caçador
2007	Qtde	87	132	1136
	Valor	386.645,41	153.068,80	765.824,61
2008	Qtde	108	252	620
	Valor	552.414,63	222.044,15	805.610,68
2009	Qtde	100	217	413
	Valor	461.426,70	287.462,51	748.976,58
2010	Qtde	98	298	515
	Valor	239.808,69	374.676,13	1.161.091,84
		Poder Legislativo		
		Camboriú	Xanxerê	Caçador
2007	Qtde	6	5	21
	Valor	26.569,75	26.578,32	15.225,77
2008	Qtde	5	8	40
	Valor	25.971,25	43.109,02	16.242,51
2009	Qtde	10	2	52
	Valor	29.629,80	42.190,50	29.636,30
2010	Qtde	8	3	53
	Valor	35.332,27	43.358,60	56.960,36

Fonte: elaborado pela autora

O grupo 4 é representado por três municípios. O Poder Executivo do município de Lages é composto por 20 unidades gestoras. O de Gaspar é composto por 8 unidades gestoras. O Poder Executivo de Joinville é composto por 32 unidades gestoras.

A quantidade global de empenhos classificados no elemento de despesa 36, por município, é apresentada Tabela 5 – Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 4:

Tabela 5- Empenhos classificados no elemento 36 - Municípios do Grupo 4

Poder Executivo				
		Lages	Gaspar	Joinville
2007	Qtde	2006	242	1339
	Valor	3.977.478,36	498.526,68	14.741.654,39
2008	Qtde	2495	117	1454
	Valor	4.815.388,53	465.418,59	18.987.575,60
2009	Qtde	2589	67	1545
	Valor	5.976.488,22	411.061,13	9.455.650,85
2010	Qtde	2374	101	1554
	Valor	6.071.256,90	566.772,22	7.516.950,23
Poder Legislativo				
		Lages	Gaspar	Joinville
2007	Qtde	13	1	15
	Valor	104.690,00	80,00	77.920,66
2008	Qtde	9	6	17
	Valor	5.010,00	2.541,42	75.018,33
2009	Qtde	5	1	16
	Valor	17.070,00	600,00	90.335,77
2010	Qtde	0	2	15
	Valor	0,00	1.100,00	122.030,00

Fonte: elaborado pela autora

3.3 Delimitação da Pesquisa

Como delimitação da pesquisa tem-se que a análise restringe-se aos dados coletados nos Relatórios de Gestão Fiscal, divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, *link* Estados e Municípios, por meio da internet, no site:

http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp, referentes aos exercícios financeiros de 2007 a 2010, bem como os empenhos classificados à rubrica 36 – outros serviços de terceiros - pessoa física, extraídos do Sistema e-Sfinge do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Observa-se que o período a ser analisado corresponde aos dois últimos anos e aos dois primeiros anos da legislatura municipal.

Ressalta-se que a análise restringiu-se as despesas correspondentes ao quadro de categorias, sendo que a verificação foi realizada somente por meio da leitura dos históricos dos empenhos classificados no elemento de despesa 36. Os históricos de despesas que

indicavam a possibilidade de ser relativa à pessoal, mas que não constavam no quadro de categorias foram analisadas individualmente, sendo que as despesas consideradas para o processo de simulação estão especificadas na análise dos grupos dos municípios estudados.

Cabe observar que a construção do estrutural de referências assim como o quadro de categorias não esgotam o assunto na sua totalidade, haja vista que para a sua construção foram consideradas as evidências encontradas na pré-análise, bem como restringiu-se aos municípios estudados.

Há que se considerar, ainda, que em razão da composição dos históricos dos empenhos não apresentar forma padronizada constituiu-se fator limitador da pesquisa.

Observa-se que a pesquisa limitou-se a verificar a classificação das despesas, não sendo objeto de análise a legalidade das contratações terceirizadas, embora as considerações teóricas quanto às contratações foram essenciais para a construção do quadro de categorias.

3.4 Construção de um Sistema de Categorias

Inicialmente foi realizada uma pré-análise, composta por dois municípios e verificados dois exercícios financeiros, a fim de se identificar as possíveis tendências de classificações no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física.

Posteriormente, a pré-análise foi ampliada para oito municípios, em que foi possível identificar as principais classificações no elemento de despesa 36, as quais possivelmente se caracterizam como despesas típicas de pessoal, para fins do limite imposto pela LRF.

Desta forma, foi elaborado um estrutural de referências, bem como um quadro de categorias, o qual serviu de base para a seleção dos empenhos utilizados no processo de simulação. Observa-se que o quadro de categorias teve como suporte o estrutural de referências, o qual partiu da reunião de doutrinas e jurisprudências acerca da matéria.

Cabe registrar que em 17 de setembro de 2002 foi publicada a Portaria STN nº 448/2002 (BRASIL, STN, 2002), em que ao considerar o parágrafo 2º do artigo 50 da LRF, além de observar a necessidade de desenvolver mecanismos que assegurassem, de forma homogênea, a apropriação contábil de subitens de despesas para todas as esferas de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigida pela

Lei de Responsabilidade Fiscal, divulgou o detalhamento das seguintes naturezas de despesas, 339030 - Material de Consumo, 339036 – Outros; Serviços de Terceiros Pessoa Física, 339039 - Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica e 449052 - Equipamentos e Material Permanente.

Observa-se que o detalhamento visa relacionar as despesas que deverão ser classificadas nos respectivos elementos. Desta forma, a elaboração do quadro de categorias valeu-se das considerações expostas na referida Portaria. Contudo, não se ateu somente a ela, haja vista, que para a classificação é preciso a conjugação de outros fatores determinantes considerados para a natureza da despesa, como por exemplo a verificação da vinculação de emprego com a Administração Pública, razão, entre outras, que justifica o estrutural de referências.

A partir do quadro de categorias, foram realizadas a análise e seleção dos empenhos nos treze municípios escolhidos para a amostra, bem como nos quatro exercícios financeiros, a fim de se proceder as análises longitudinais de cada município.

O processo de simulação teve como objetivo a análise normativa, em que, de acordo com Gil (2010, p. 67), se busca realizar comparações com os padrões. No caso ora estudado tem-se como padrões os dispositivos legais constantes na LRF.

3.4.1 Estrutural de Referências

Este estrutural de referências tem como objetivo reunir doutrinas e jurisprudências de decisões proferidas pelos Tribunais de Contas acerca das despesas relativas à pessoal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Ressalta-se que este tópico não tem como objetivo explorar, em sua totalidade, as decisões proferidas no âmbito dos Tribunais de Contas. Tem, apenas, por objetivo subsidiar a análise realizada no item 4, desta pesquisa, por meio da construção de um quadro de categorias.

Neste tópico são apresentadas as principais situações encontradas nos empenhos dos municípios analisados, classificados no elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física - e selecionados para fins da simulação.

3.4.1.1 Despesas relacionadas ao pagamento de pessoal

Na pré-análise realizada observou-se a classificação no elemento – 36 de despesas relacionadas à folha de pagamento. Neste sentido, expõe-se a seguir breves considerações:

Folha de pagamento – periodicidade mensal. A folha de pagamento de imediato remete à despesa pessoal. A Decisão T.C. n. 0942/03 do Tribunal de Contas de Pernambuco elucida o conceito de folha de pagamento:

TCE/PE - DECISÃO T.C. N.º 0942/03 - PROCESSO TC N.º 0101379-8 - 1. O conceito de folha de pagamento corresponde a espécies remuneratórias, a exemplo dos vencimentos dos servidores e suas vantagens fixas e variáveis, dos subsídios dos agentes públicos, das horas extras e de quaisquer valores destinados ao custeio do trabalhador e sua família em face da força de seu trabalho (o salário família, o auxílio refeição, o plano de saúde empresarial, o vale transporte, etc.), pelo que deve-se excluir as importâncias indenizatórias pagas a título de representação, diárias, ajudas de custo e outras de mesma natureza.

O artigo 18 da LRF expressamente define as despesas consideradas como despesas com pessoal, sendo somados os gastos relativos:

- a) com os ativos, os inativos e os pensionistas,
- b) aos mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder,
- c) com quaisquer espécies remuneratórias, exemplificando: 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.
- d) os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos

Neste sentido, as despesas que se referem à folha de pagamento, porém classificadas no elemento 36, devem compor o montante de gastos para fins de limites, em cumprimento à LRF.

3.4.1.2 Profissionais da saúde

Na pré-análise realizada observou-se a classificação no elemento – 36 de profissionais da saúde. Neste sentido, expõe-se a seguir breves considerações, quanto às contratações de médico, médico perito, profissionais do SUS, agentes comunitários e saúde da família.

a) Médico

Foi observado na classificação do elemento 36 o pagamento à médico. Contudo a contratação de médicos deve seguir as formas de contratações de servidor público, por meio de concurso público de provas ou provas e títulos, excepcionado apenas a contratação temporária, consoante artigo 37 da Constituição Federal. Desta forma, é vedada a contratação direta de forma terceirizada deste profissional pelo Município. Exemplificando, cita-se entendimento do Tribunal de Contas de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 2011, nº 42, p. 17):

Terceirização de serviços médicos - O Tribunal, em resposta a consulta, consignou que as atividades a serem desempenhadas por médicos só podem ser exercidas por servidor ou empregado público de carreira, sendo vedada a possibilidade de terceirização, exceto na hipótese de contratação temporária, para atender a necessidade de excepcional interesse público, estatuída no art. 37, IX, da CR/88. Em seu parecer, aprovado por unanimidade, o relator, Cons. Elmo Braz, utilizando-se do entendimento exarado pelo Aud. Licurgo Mourão, observou que se considera irregular a terceirização de mão de obra inerente às atividades-fim da Administração Pública. Citou disciplina estabelecida na Consulta nº 442.370 (Rel. Cons. Moura e Castro, sessão de 22.04.98), segundo a qual apenas os serviços de natureza auxiliar, ligados à atividade-meio, são passíveis de terceirização, não podendo a Administração terceirizar serviços que traduzam atribuições típicas de cargos permanentes, que só podem ser preenchidos por concurso público. Ressalvou, contudo, que na hipótese de o Município não

conseguir preencher o seu quadro de médicos efetivos, o administrador público pode, justificadamente, até a realização do devido concurso público, valer-se da contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público, submetida ao regime geral de previdência social, previsto no art. 40, § 13º, da CR/88.

O relator orientou, ainda, que as despesas referentes à substituição de servidores, por consubstanciarem terceirização de mão de obra relacionada à atividade-fim, devem ser contabilizadas como “Outras Despesas de Pessoal”. Mencionou disposição contida na Portaria Interministerial STN/SOF 519/01, segundo a qual as despesas com a contratação temporária para atender a necessidade de excepcional interesse público e despesas com contratos de terceirização de mão de obra referentes à substituição de servidores e empregados públicos são classificadas no grupo de natureza de despesa “Pessoal e Encargos Sociais”, em atendimento ao disposto no art. 18, § 1º, da LC 101/00 (Consulta nº 783.820, Rel. Cons. Elmo Braz, 30.03.11).

Em que pese o objetivo desta pesquisa não alcançar a verificação da legalidade das contratações, a contratação de médicos de forma direta, por meio de terceirização, não se mostra, como exposto, a mais adequada. De qualquer modo, a contratação deste profissional deve compor o montante de gasto para fins de limites, em cumprimento à LRF.

b) Médico Perito

Considerando a Portaria nº 448/2002 da Secretaria do Tesouro Nacional, em que divulga o detalhamento das naturezas de despesas, entre outras, 339036 – Outros Serviços de Terceiros Pessoal Física, a qual dispõe acerca dos serviços de perícias médicas por benefícios, no seguinte sentido: “registra o valor das despesas realizadas com serviços de perícias médicas por benefícios devidos aos médicos credenciados, para exames realizados em segurados e/ou servidores.”

Desta forma, quando o médico perito atender a Administração Pública de forma complementar ao Estado, por meio de médicos credenciados, o pagamento destinado ao profissional não será considerado para fins de apuração dos gastos com pessoal consubstanciado na Lei de Responsabilidade Fiscal.

c) Profissionais do SUS

As questões suscitadas acerca dos profissionais dos SUS referem-se à origem dos recursos repassados aos municípios, cujos valores são destinados aos profissionais da saúde. Neste sentido, apresenta-se em princípio a verificação acerca das receitas vinculadas no montante da RCL, a qual é parâmetro limitador aos gastos com pessoal.

As receitas vinculadas na base de cálculo da RCL foi tema de debate no Encontro Técnico dos Tribunais de Contas do Brasil, no ano de 2002, as contribuições são trazidas por Citadini (2002, p.7), a saber:

A discussão concluiu que a maioria dos Tribunais representados no grupo (TCM- CE, TCE-GO, TCE-MT, TCE-MG, TCE-SP, TCE-RO, TCM-RJ e TCE-PE), inclui as transferências voluntárias no cálculo da Receita Corrente Líquida, já que a LRF não prevê expressamente a sua exclusão em seu art. 2º, IV e alíneas. Os tribunais que excluem (TCE-PR, TCE-SC e TCM-SP) assim procedem preservando o enfoque social, já que a inclusão gera distorções. Relatou-se, também, a dificuldade de fiscalização desses recursos de origem federal quando não computados.

O TCE-SC apresentou a sua posição atual quanto à apuração da RCL: São excluídas as receitas vinculadas a destinações específicas, tais como FUNDEF, Sistema de Previdência e Assistência a Servidores, transferências constitucionais a municípios. São incluídas as receitas do SUS, PSF e convênios. Esta posição, todavia, não é pacífica, existindo no âmbito da Corte discussões para que estas últimas sejam excluídas do cálculo.

A maioria do grupo sugere que se determine expressamente a inclusão das transferências vinculadas no cálculo da RCL.

Observa-se, pelas conclusões relativas aos relatos dos representantes dos Tribunais de Contas Estaduais, que a maioria inclui no cálculo da RCL as transferências voluntárias. No caso específico do TCE/SC as receitas vinculadas, nesta época eram excluídas. Contudo, as receitas provenientes do SUS, PSF e convênios eram incluídas. Por esta razão os valores pagos correspondentes aos profissionais de saúde do SUS, bem como os PSF e Agentes Comunitários devem ser considerados no cálculo do limite das despesas com pessoal.

Corroborando com este entendimento, no ano de 2007, as questões acerca das receitas vinculadas para fins de apuração da RCL foram novamente debatidas entre os representantes dos Tribunais de Contas, cujo entendimento prevaleceu pela inclusão no cálculo, é o que se extrai do Relatório do IV Fórum IRB-PROMOEX:

O entendimento majoritário foi o de que não há fundamentação jurídica plausível para a exclusão das receitas vinculadas (royalties, SUS, Salário Educação do FNDE e Transferências Voluntárias) da base de cálculo para a Receita Corrente Líquida. Devem ser buscados outros mecanismos, nas normas gerais de direito financeiro, para análise e demonstração dos riscos futuros de desequilíbrios nas contas públicas. (IRB-PROMOEX, 2007, p. 8)

Para elucidar, a composição das receitas municipais por transferências correntes pode ser observada no Quadro 10 – Composição da Receita Municipal por Transferências Correntes, extraído do site da Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados – SEADE, do Governo de São Paulo – Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional (2011, p.1):

Quadro 10 - Composição da receita municipal por transferências correntes

Composição da Receita Municipal por Transferências Correntes, adaptada do Plano de Contas em vigor a partir de 2002 e Adequada à Legislação Vigente em 2009

Receita Municipal por Transferências Correntes

Receita Municipal por Transferências Correntes Intergovernamentais
 Total da Receita Municipal por Transferências Correntes da União
 Receita Municipal por Transferências da Cota-Parte do FPM
 Receita Municipal por Transferências da Cota-Parte do ITR
Receita Municipal por Transferências de Recursos do SUS – União
 Receita Municipal por Transferências de Recursos do FNAS – União
 Receita Municipal por Transferências de Recursos do FNDE – União
 Total da Receita Municipal por Transferências Correntes do Estado
 Receita Municipal por Transferências da Cota-Parte do ICMS
 Receita Municipal por Transferências da Cota-Parte do IPI - Estados Exportadores
 Receita Municipal por Transferências da Cota-Parte do IPVA
 Receita Municipal por Transferências Multigovernamentais do Fundeb (antigo Fundef)
 Receita Municipal por Transferências Correntes dos Municípios
 Receita Municipal por Transferências de Convênios
 Receita Municipal – Demais Transferências Correntes (1)

Fonte: Adaptado de SEADE (2011, p.1)

Como se observa os valores correspondentes aos recursos do SUS compõem o montante da RCL, razão pela qual os pagamentos à pessoal realizados com tais recursos devem ser computados no limite imposto pelo artigo 18 da LRF. Caso o entendimento fosse de que tais pagamentos não seriam computados no limite, seria necessária a exclusão dos recursos provenientes do SUS do montante da RCL. Isso não só refletiria nos limites aos gastos com pessoal, como também em outros elementos da Administração Pública que utilizam a RCL como parâmetro, tais como o montante da reserva de contingências, a dívida consolidada, as operações de crédito, o serviço da dívida, a antecipação de receitas orçamentárias e as garantias. A LRF estipula a RCL como parâmetro para vários elementos, já citados, voltados à Administração Pública, neste sentido não é cabível que para cada elemento o cálculo da RCL seja modificado, pois desta forma, seu objetivo seria desvirtuado para atender as necessidades individuais de cada um desses elementos.

d) Agentes Comunitários e Saúde da Família

Da mesma forma que abordado no item anterior, as questões que abrangem os pagamentos relativos aos agentes comunitários e os profissionais que atuam no programa saúde da família referem-se à origem dos recursos que serão destinados a estes profissionais.

Do mesmo modo, a exigência de concurso público para as contratações dos agentes comunitários de saúde pelo Ministério Público do Trabalho acentua o vínculo empregatício entre esses profissionais e o município. Neste sentido, esclarece a Confederação Nacional dos Municípios (2011, p. 2):

Nos programas de Agentes Comunitários de Saúde e Saúde da Família, além da contratação emergencial, outras alternativas precárias têm sido utilizadas pelos Municípios, já que esses programas possuem características próprias como: Convênio, Contrato com Empresas ou Fundações de saúde.

A contratação por intermédio de concurso público está sendo solicitada pelo Ministério Público do Trabalho, junto ao Ministério da Saúde e Estados, tendo em conta garantir vínculo trabalhista e os benefícios derivados aos Agentes Comunitários de Saúde.

Decisão do Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco acentua que os gastos decorrentes da contratação de profissionais de saúde para execução de ações previstas em estratégias incentivadas pela União, tal como os Profissionais da Saúde da Família – PSF devem ser computados no cálculo da despesa total com pessoal para fins do artigo 18 da LRF.

PROCESSO T.C. Nº 1005499-6, CONSULTA. INTERESSADO: Sr. OTACÍLIO ALVES CORDEIRO, PREFEITO DO MUNICÍPIO DE CATENDE. RELATOR: CONSELHEIRO VALDECIR PASCOAL. ÓRGÃO JULGADOR: TRIBUNAL PLENO. DECISÃO T.C. Nº 0047/11

Decidiu o Tribunal de Contas do Estado, à unanimidade, em sessão ordinária realizada no dia

12 de janeiro de 2011, acolhendo integralmente o Parecer CCE nº 21/2010, responder ao Consultante nos exatos termos propostos pela Coordenadoria de Controle Externo - CCE, deste Tribunal, como segue:

1. **Os gastos decorrentes da contratação de profissionais de saúde para execução de ações previstas em estratégias incentivadas pela União**, realizadas no âmbito da Atenção Básica em saúde, a exemplo da Saúde da Família – SF, Agentes Comunitários de Saúde – ACS, Agentes de Combate às Endemias - ACE, **além dos recursos destinados aos Núcleos de Apoio à Saúde da Família - NASF**, que compõem o Piso de Atenção Básica Variável – PAB Variável, **devem ser computados no cálculo da despesa total com pessoal** fixada no *caput* do artigo 18 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, estando sujeitos aos limites e condições impostas pela citada norma;
2. Os recursos repassados pela União destinados ao financiamento de estratégias, realizadas no âmbito da Atenção Básica em saúde, PAB Variável, integram o cálculo da Receita Corrente Líquida, conforme artigo 2º, inciso IV, da Lei de Responsabilidade Fiscal. (PERNAMBUCO, 2011) (grifo original)

No mesmo sentido, segue entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, por meio do Prejudgado 1867 (SANTA CATARINA, 2007), a saber:

Para viabilizar a execução do PSF - Programa Saúde da Família e/ou do PACS -Programa dos Agentes Comunitários de Saúde, a Administração Municipal, não dispondo de pessoal próprio suficiente e capacitado para a prestação dos serviços, deverá implementar o regime de empregos públicos, que se submete às regras ditadas pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, para a admissão dos profissionais da saúde e dos agentes comunitários de saúde necessários para constituir a(s) Equipe(s), por tempo indeterminado, os quais não adquirem estabilidade

no serviço público (art. 41 da Constituição Federal).

Os empregos deverão ser criados mediante edição de lei específica de iniciativa do Chefe do Poder Executivo (art. 61, § 1º, II, "a", Constituição Federal), contendo, entre outras disposições:

(...)

VIII – a indicação da fonte dos recursos para suprir as despesas, com observância do disposto no art. 169, § 1º, incisos I e II, da Constituição Federal;

(...)

IV - é vedada a admissão e/ou prestação de serviços por Agentes Comunitários de Saúde que não tenham sido submetidos previamente a processo seletivo público, observado o art. 17 da Lei n. 11.350, de 2006, que prevê a possibilidade de permanência dos Agentes Comunitários de Saúde em exercício na data da publicação da Lei (06/10/2006), até a conclusão de processo seletivo público pelo ente federativo (Estado, DF ou Município).

(...)

6. Os Agentes Comunitários de Saúde exercerão suas atividades no âmbito do Sistema Único de Saúde - SUS, mediante vínculo direto com o órgão ou entidade da administração direta, autárquica ou fundacional (art. 2º da Lei n. 11.350, de 2006). **É vedada a contratação temporária ou terceirizada de Agentes Comunitários de Saúde, conforme art. 16 da Lei n. 11.350, de 2006.**

7. Por constituir-se de serviço público essencial e atividade-fim do Poder Público, inserida na Atenção Básica à Saúde, cuja execução é de competência do gestor local do SUS, as atividades dos demais profissionais de saúde, tais como, médico, enfermeiro e auxiliar ou técnico de enfermagem, necessários ao atendimento do Programa de Saúde da Família - PSF, **não podem ser delegadas a organizações não-governamentais com ou sem fins lucrativos, nem terceirizadas para realização por intermédio de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), criadas conforme**

a Lei Federal n. 9.790, de 1999, mediante celebração de convênio, termo de parceria, credenciamento ou mesmo contratação através de licitação, assim como, não encontra amparo legal o credenciamento direto de pessoal ou a contratação de prestadores autônomos de serviço, ou quaisquer outras formas de terceirização. (grifo nosso).

A remuneração dos Agentes que atuam no Programa de Atenção Básica e no Programa de Saúde da Família quanto ao cálculo das despesas totais com pessoal foi também apresentada no informativo de jurisprudência do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Para este Tribunal os pagamentos cujos recursos são oriundos de transferências intergovernamental não devem ser considerados para fins do cálculo de pessoal, sendo considerados somente os valores correspondentes aos recursos municipais. Assim dispõem os informativos:

Cômputo das Despesas com a Remuneração dos Agentes que Atuam no Programa de Atenção Básica e no Programa de Saúde da Família

Trata-se de consulta formulada por Prefeito Municipal indagando se a despesa com pagamento da remuneração dos agentes que atuam no Programa de Atenção Básica e no Programa de Saúde da Família deve ser computada como gasto com pessoal ou na dotação nº 3390-48.00 - “Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas”. O Cons. Rel. Elmo Braz respondeu a indagação nos mesmos termos das Consultas nºs 656.574 e 700.774, de relatoria dos Conselheiros Moura e Castro e Wanderley Ávila, respectivamente. Asseverou que cada esfera de governo lançará como despesa de pessoal a parcela que lhe couber na remuneração do agente e não a totalidade, sendo que a parte restante, isto é, aquela advinda da transferência intergovernamental, por meio dos programas em comento, usada para pagamento do pessoal contratado, será contabilizada como “Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física”, a título de transferência recebida, não integrando, portanto, as despesas com pessoal, para efeito do

art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O voto foi aprovado por unanimidade (Consulta nº 832.420, Rel. Cons. Elmo Braz, 26.05.10). (MINAS GERAIS, 2010, nº 24, p. 39)

Enquadramento das Despesas com o Pagamento de Profissionais Vinculados ao Programa de Saúde da Família

Trata-se de consulta formulada por Prefeito Municipal indagando se os custos com o pagamento de profissionais de saúde vinculados ao Programa de Saúde da Família – PSF/PACS, financiado com recursos da União e do Estado, podem ser contabilizados em serviços de terceiros, não inseridos, portanto, no montante relativo ao limite das despesas com pessoal. De início, o Cons. Rel. Sebastião Helvecio informou que o TCEMG já se pronunciou sobre a matéria nas Consultas 656.574 (Rel. Cons. Simão Pedro, sessão de 22.05.02), 700.774 (Rel. Cons. Wanderley Ávila, sessão de 08.03.06) e 832.420 (Rel. Cons. Elmo Braz, sessão de 26.05.10). Mencionou o posicionamento do Cons. Elmo Braz na Consulta nº 832.420 – v. Informativo 24 -, no sentido de que o Município somente deve lançar como despesas de pessoal a parte que efetivamente lhe couber como remuneração dos agentes, sendo que a parcela restante, advinda da transferência intergovernamental em razão do programa, deve ser contabilizada como “Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física”, a título de transferência recebida, não integrando, portanto, as despesas com pessoal. Em resposta à indagação, o relator manifestou-se pela possibilidade de o Município contabilizar as despesas com agentes vinculados ao Programa de Saúde da Família como “Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física”, desde que efetivamente remunerados com recursos da União ou do Estado. Quanto ao pagamento dos agentes remunerados com recursos do próprio Município, asseverou que esse deve ser contabilizado como despesas de pessoal, para efeito do enquadramento nos limites do art. 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O parecer foi aprovado

unanimemente (Consulta nº 838.571, Rel. Cons. Sebastião Helvecio, 01.12.10). (MINAS GERAIS, 2010, nº 38, p. 109) (grifo do original)

Em que pese à manifestação do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais acerca dos recursos decorrentes das transferências intergovernamentais, observa-se que tais transferências integram o montante da receita corrente líquida, fazendo parte, portanto, do fator limitador aos gastos totais com pessoal. Para que as despesas correspondentes aos pagamentos com os profissionais vinculados ao Programa de Saúde da Família não sejam consideradas no cálculo das despesas com pessoal, o valor do repasse não poderia constar no montante da RCL do município. Como já exposto, os valores correspondentes aos recursos vinculados integram o montante da RCL, em especial, para o caso em questão, os repasses decorrentes do SUS – repasses fundo a fundo bem como os decorrentes de convênios. Razões que não permitem que os valores pagos a título de remuneração desses profissionais sejam excluídos do cálculo de despesas totais com pessoal municipal, para fins do limite imposto pela LRF.

Cabe observar as considerações acerca das transferências intergovernamentais, de acordo com Mendes, Miranda e Cosio, (2008, p. 62):

As transferências realizadas pelo governo federal no âmbito do SUS podem ser classificadas como transferências intergovernamentais, destinadas a estados e municípios, ou como pagamentos diretos a prestadores de serviço.

No segundo caso, o governo federal remunera diretamente hospitais, médicos, etc. por serviços prestados de acordo com a tabela de pagamentos estabelecida pelo Ministério da Saúde. Essa modalidade tem diminuído no decorrer dos últimos anos, sendo substituída por transferências a estados e municípios, que possibilitam a estes, de forma descentralizada, contratar e pagar os prestadores de serviços por si próprios.

(...)

As transferências intergovernamentais do SUS podem ser divididas em duas modalidades: os convênios e as transferências fundo a fundo. Os convênios abarcam uma série de transferências que respaldam acordos entre o governo federal e

governos estaduais ou municipais, com propósitos específicos e cujas regras são definidas caso a caso, de acordo com a conveniência de cada ação. São transferências condicionais (porque devem ser gastas nas atividades definidas no convênio), voluntárias, podendo ou não exigir contrapartida do estado ou município receptor.

As transferências fundo a fundo são um mecanismo de repasse automático, através do qual o governo federal complementa os recursos municipais e estaduais destinados ao financiamento dos serviços de saúde. A designação dessa modalidade vem do fato de que essas transferências são automaticamente realizadas, a partir do Fundo Nacional de Saúde, em favor dos fundos estaduais e municipais de saúde. Os governos subnacionais também aportam recursos próprios aos seus respectivos fundos de saúde; de modo que esses fundos são as peças centrais do sistema de co-financiamento do setor de saúde.

Neste sentido, sendo os repasses, sejam eles por meio de transferências intergovernamentais, ou por meio de convênios, quando integram o montante considerado para a RCL, não há que se falar em exclusão dos profissionais remunerados com tais recursos, para fins do limite esculpido no artigo 18 da LRF.

e) Considerações acerca das contratações em regime complementar da Saúde

O serviço de saúde, prestado pela Administração Pública constitui em um sistema único consoante artigo 198 da Constituição Federal de 1988, cujas diretrizes estão fundamentadas nos seguintes preceitos:

- I - descentralização, com direção única em cada esfera de governo;
- II - atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;
- III - participação da comunidade.

O TCE/PR, por meio da Decisão – Resolução n. 512.153/02-TC, ao se manifestar em consulta acerca da contratação de médicos e terceirização do atendimento de saúde, observa que “mesmo havendo a alternativa de contratação (terceirização), esta possibilidade jamais afastará a primordial responsabilidade do gestor municipal em bem definir e cuidar das atividades essenciais, através de uma política planejada e competente.”

Di Pietro (2008, p.226) destaca que as modalidades mais apropriadas para os serviços da área da saúde são a autarquia, a fundação ou mesmo a empresa pública, sem fins lucrativos, uma vez que se trata necessariamente de serviço gratuito. Sendo inadequadas as modalidades de concessão e permissão, haja vista a remuneração paga pelos usuários do serviço, uma vez que os serviços destinados à saúde devem ser prestados gratuitamente pelo Estado.

Contudo há que se considerar a possibilidade advinda da Constituição Federal dos serviços públicos de saúde serem prestados por terceiros, artigo 199, § 1º, de forma complementar ao sistema único de saúde. Tendo como requisito o contrato de direito público ou convênio, e preferencialmente com entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

Acompanhando determinação Constitucional a Lei nº 8080/90, estabelece que:

Art. 24. Quando as suas disponibilidades forem insuficientes para garantir a cobertura assistencial à população de uma determinada área, o Sistema Único de Saúde (SUS) poderá recorrer aos serviços ofertados pela iniciativa privada.

Parágrafo único. A participação complementar dos serviços privados será formalizada mediante contrato ou convênio, observadas, a respeito, as normas de direito público.

Art. 25. Na hipótese do artigo anterior, as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos terão preferência para participar do Sistema Único de Saúde (SUS).

Art. 26. Os critérios e valores para a remuneração de serviços e os parâmetros de cobertura assistencial serão estabelecidos pela direção nacional do Sistema Único de Saúde (SUS), aprovados no Conselho Nacional de Saúde.

Neste sentido, o regime complementar da saúde só é possível quando a estrutura da Administração Pública local não atender de forma suficiente a demanda da população, devendo ser observado a contratação por meio de contrato de direito público ou convênio, e preferencialmente com entidades filantrópicas e sem fins lucrativos. Não caracteriza o regime complementar a contratação direta de pessoal ligado a área de saúde. A contratação direta de pessoal entra para os quadros funcionais da Administração.

É importante realçar que a Constituição, no dispositivo citado, permite a participação de instituições privadas “**de forma complementar**”, o que afasta a possibilidade de que o contrato tenha por objetivo o próprio serviço de saúde, como um todo, de tal modo que o particular assumira a gestão de determinado serviço. (DI PIETRO, 2008, p. 226) (grifo do original)

No mesmo sentido é o entendimento do Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco (2005, p. 84) ao afirmar que:

É importante reiterar que os serviços públicos de saúde podem ser prestados, em caráter **complementar**, por entidades privadas, desde que utilizando suas próprias instalações, recursos humanos e materiais, porém, a prestação dos serviços públicos de saúde como um todo, inclusive sua gestão e operacionalização, é responsabilidade indelegável da Administração Pública. (grifo do original)

A contratação deve ser feita por meio das entidades, a contratação direta com a pessoa física caracteriza-se como irregular, apresentando ainda burla ao concurso público. Em que pese tal irregularidade os valores pagos a estes profissionais devem compor o montante de pessoal para apuração do limite imposto pela LRF.

Tal entendimento é corroborado pelo Acórdão n. 1312/2006 do Tribunal de Contas do Mato Grosso:

TCE/MT - Acórdão n° 1.312/2006. Despesa. Limite. Despesa com pessoal. Mão-de-obra terceirizada. Saúde. Inclusão no limite. Considera-

se como gasto com pessoal as despesas com mão-de-obra das empresas terceirizadoras de serviço público, nas atividades de saúde, prestados em regime de complementação, com base no § 1º do artigo 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa interpretação da referida norma legal é feita à luz da Constituição Federal brasileira que prestigia o referido regime.

No mesmo sentido, Harada (2010, p. 5) observa que a contratação mesmo que de empresa ou cooperativa, quando em substituição aos médicos dever ser considerada no limite de pessoal, consoante artigo 18, § 1º da LRF:

Se o poder público contrata uma empresa ou uma cooperativa de trabalho para ceder-lhe mão de obra, a fim de substituir os médicos e os paramédicos, em um determinado hospital, em razão de férias ou licenças de seus titulares, a despesa respectiva entrará no limite das despesas de pessoal, pois, é a hipótese visada pelo § 1º, do art. 18 sob comentário. É claro que esses médicos e paramédicos não se transformarão em servidores públicos e nem a lei assim determina. Porém, as despesas decorrentes dessa contratação, regular ou irregular, não importa, são computadas no cálculo da despesa total com pessoal.

Neste sentido, a contratação direta por meio da terceirização dos profissionais da área da saúde, não entrando no mérito de sua legalidade, deve compor o montante a fins de apuração do limite com pessoal estabelecido pela LRF.

3.4.1.3 Educação

O Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco (2005, p. 84) observa que em razão do artigo 209 da Constituição Federal, “o ensino é livre à iniciativa privada”, o que não constitui atividade privativa do Estado. Contudo, ressalta que: “os serviços públicos de ensino não podem ser repassados parcial ou integralmente para as entidades

privadas, mesmo aquelas consideradas sem fins lucrativos, pois, os mesmos devem ser prestados diretamente pelo Poder Público”.

Em relação à terceirização na área de educação, o referido Tribunal, entende aplicar o mesmo critério adotado quanto à atividade meio/fim, ou seja, “só é possível quanto se tratar de atividade-meio e não constar no plano de cargos da entidade”. (PERNAMBUCO, 2005, p. 84).

Desta forma, a remuneração paga aos professores e aos profissionais que desenvolvem atividades com caráter complementar às atividades escolares devem ser consideradas como despesas com pessoal. Os que desenvolvem em caráter assistencial não devem ser considerados como despesas com pessoal.

3.4.1.4 Assessoria jurídica e serviços de contabilidade

Devem ser considerados como despesa com pessoal os serviços de assessoria jurídica, por períodos mensais, e não apenas para um parecer específico. Os serviços técnicos quando são contratados para um fim específico, podem ser considerados como serviços de terceiros, à rubrica do elemento 36. Porém, quando apresentando uma atividade de continuidade dentro do ente público, tais serviços devem fazer parte do quadro funcional, e seu preenchimento deve ser precedido por concurso público, caracterizando-se, portanto, como despesas de pessoal da Administração Pública. Cita-se decisão do Tribunal de Contas do Mato Grosso, Acórdão n. 1.134/2001:

TCE/MT - Acórdão n° 1.134/2001. Despesa. Limite. Despesa com pessoal. Substituição de mão-de-obra. Assessorias jurídica e contábil. Inclusão no limite. As despesas relativas à contratação de assessorias jurídica e contábil para substituição de mão-de-obra ou prestação de serviços de caráter continuado e com subordinação integram o cálculo das despesas com pessoal para efeito de apuração do cumprimento do limite estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Tribunal de Contas do Paraná também se manifestou acerca desta matéria. Cita-se o Acórdão nº 1111/08 – Pleno:

Quadro 11 - Acórdão TCE/PR nº 1111/08 - Pleno

<p>Regras gerais para contadores, assessores jurídicos do poder legislativo e do poder executivo, autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas e consórcios intermunicipais</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Necessário concurso público, em face do que dispõe a Constituição Federal. - Revisão da Carreira do Quadro Funcional, procurando mantê-la em conformidade com os valores de mercado. - Redução da jornada de trabalho com a redução proporcional dos vencimentos. - Terceirização: I) Comprovação de realização de concurso infrutífero; II) Procedimento licitatório; III) Prazo do art. 57, II, Lei 8.666/93; IV) Valor <i>máximo</i> pago à terceirizada deverá ser o mesmo que seria pago ao servidor efetivo; V) Possibilidade de ser responsabilizada pelos documentos públicos. VI) Responsabilidade do gestor pela fiscalização do contrato. - Deve-se observar a regra inserta no inciso XVI, do art. 37 da Constituição Federal, quanto à acumulação ilegal de cargos, empregos e funções públicas. - Havendo serviço de contabilidade ou de assessoria jurídica, tanto no legislativo quanto no executivo no mínimo 01 dos integrantes deverá estar regularmente inscrito no CRC ou na OAB – conforme o caso. O departamento poderá ser chefiado por detentor de cargo comissionado ou servidor efetivo com função gratificada conforme art. 37, v, da CF. - Sendo substitutivo de pessoal: computar-se-á no limite de despesa com pessoal previsto na LRF.
<p><u>Somado às regras gerais acima, há que se observar, em cada caso, as regras específicas.</u></p>	
<p>Regras específicas para contadores do poder legislativo</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Cargo em comissão: Impossibilidade, salvo se houver um departamento de contabilidade. No mínimo 01 dos integrantes deverá estar regularmente inscrito no CRC. O departamento poderá ser chefiado por detentor de cargo comissionado ou servidor efetivo com função gratificada.

(Continua...)

(Continua...)

	<p>- Contabilidade Descentralizada: Nos casos em que, <i>devidamente motivado</i>, o cargo estiver em extinção ou que inexistir o cargo, será possível que o contador do Poder Executivo e por ele remunerado preste seus serviços ao Poder Legislativo, desde que descrito nas atribuições do cargo.</p> <p>- Terceirização: possibilidade nos casos em que, <i>devidamente motivado</i>, o cargo estiver em extinção ou que inexistir o cargo.</p>
Regras específicas para assessores jurídicos do poder legislativo e do poder executivo	<p>- Cargo em comissão: Possível, desde que seja diretamente ligado à autoridade. Não pode ser comissionado para atender ao Poder como um todo. Possibilidade da criação de cargo comissionado de chefia ou função gratificada para assessoramento exclusivo do Chefe do Poder Legislativo ou de cada Vereador, no Caso do Poder Legislativo e do Prefeito, no caso do Poder Executivo. Deverá haver proporcionalidade entre o número de servidores efetivos e de servidores comissionados.</p>
Consultorias contábeis e jurídicas	<p>- Possíveis para questões que exijam notória especialização, em que reste demonstrada a singularidade do objeto ou ainda, que se trate de demanda de alta complexidade, casos em que poderá haver contratação direta, mediante um procedimento simplificado e desde que seja para objeto específico e que tenha prazo determinado compatível com o objeto, não podendo ser aceitas para as finalidades de acompanhamento da gestão.</p>

Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 2008

A contratação direta de serviços de advocacia, para realização de trabalho de natureza singular, também foi objeto de Parecer do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, a saber:

PARECER PRÉVIO Nº 040/2006 - PLENO
 O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA, reunido em Sessão Ordinária realizada no dia 19 de outubro do corrente ano, na forma dos artigos 84, §§ 1º e 2º e 85 do Regimento Interno desta Corte, conhecendo da Consulta formulada pela liquidante do Banco do Estado de Rondônia S.A., por maioria de votos, em consonância com o voto do Relator,

Conselheiro VALDIVINO CRISPIM DE SOUZA.

É DE PARECER que se responda a Consulta nos seguintes termos:

I – É cabível a contratação direta sem licitação, de serviços de advocacia, quando se tratarem de serviços técnico-profissionais de natureza singular, hipótese em que se configura a inexigibilidade de licitação, desde que:

a) fique cabalmente demonstrado que o profissional ou empresa escolhida preencham os requisitos do § 1º do artigo 25 da Lei Federal nº 8.666/93, quais sejam, detenham notória especialização e cujo conceito no campo de sua especialidade, decorrente de desempenho anterior, estudos, experiências, publicações, organização, aparelhamento, equipe técnica, ou de outros requisitos relacionados com suas atividades, permita inferir que o seu trabalho é essencial e indiscutivelmente o mais adequado à plena satisfação do objeto do contrato;

b) a contratação seja feita entre advogados pré-qualificados como os mais aptos a prestar os serviços especializados que se pretende obter, devendo a contratação ser celebrada estritamente para a prestação de serviços específicos e singulares, não se justificando firmar contrato da espécie à prestação de tais serviços de forma continuada, sendo considerados como serviços singulares aqueles que apresentam características tais que inviabilizam (ou, pelo menos, dificultam) a sua comparação com outros.

Pelo exposto, a contratação de profissionais, cujos serviços se referem à assessoria jurídica e a serviços de contabilidade devem compor o montante de gastos considerados para fins de limites, em cumprimento à LRF.

3.4.1.5 Assistência social

Neste item são abordadas as despesas referentes à assistência social, em que serão considerados os professores assistenciais e o conselho tutelar municipal.

a) Professores Assistenciais

Considerando a Portaria nº 448/2002 da Secretaria do Tesouro Nacional, a qual divulga o detalhamento das naturezas de despesas, que entre outras, refere-se à despesa 339036 – Outros Serviços de Terceiros Pessoal Física - dispondo acerca dos serviços de assistência social, no seguinte sentido:

Registra o valor das despesas realizadas com serviços de assistência social prestados por pessoa física sem vínculo empregatício a servidores, segurados carentes, abrigados, internados e a seus dependentes, tais como: ajuda de custo supletiva, gêneros alimentícios, documentação, transporte e sepultamento.

Neste sentido, não será considerado para fins de gastos totais com pessoal, implicando no limite estabelecido pela LRF os profissionais que prestam serviços assistenciais, como exemplo professores de dança para a terceira idade, visto que tais atividades não se caracterizam como atividades essenciais à Administração Pública, e não caracteriza subordinação direta de emprego com a Administração.

b) Conselho Tutelar

O Conselho Tutelar municipal trata-se de um colegiado permanente e autônomo, cuja sua principal atribuição é zelar pelo cumprimento dos direitos da criança e do adolescente, os quais são definidos pelo Estatuto da Criança e do Adolescente - Lei Federal nº 8.069/90. O artigo 134 do Estatuto estabelece que “lei municipal disporá sobre local, dia e horário de funcionamento do Conselho Tutelar, inclusive quanto a eventual remuneração de seus membros.” E ainda que

deverá constar na lei orçamentária municipal previsão dos recursos necessários ao funcionamento do Conselho.

Neste sentido, caberá ao município estabelecer por meio de lei as diretrizes de funcionamento do Conselho Tutelar, inclusive deliberando sobre sua remuneração. Neste sentido é o Prejulgado do Tribunal de Contas de Santa Catarina:

TCE/SC. Prejulgado n. 1864. A autonomia federativa do município e sua competência para legislar sobre interesse local, bem como a específica para fixar a remuneração dos membros do Conselho Tutelar, permite a edição de Lei Municipal autorizando o pagamento de 13º e outros benefícios previstos na Constituição Federal aos Conselheiros Tutelares, desde que haja disponibilidade de recursos para arcar com essas novas obrigações e sejam observadas as implicações da Lei de Responsabilidade Fiscal. (SANTA CATARINA, 2007)

O Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco observa, ainda, que devem ser observadas as disposições da LRF, no que se refere aos limites com despesas de pessoal, incluindo a remuneração do Conselho, a saber:

TCE/PE - Decisão T.C. N.º 0124/03 - Processo TC N.º 0203022-6 - 1. Lei Municipal de iniciativa do Prefeito poderá fixar remuneração para os Conselheiros Tutelares da Criança e do Adolescente. Tal remuneração deverá ser fixada em proporção razoável, levando em conta o grau de exigibilidade e intensidade das tarefas a serem realizadas pelos Conselheiros, bem como a realidade econômico-financeira do Município. A Constituição Federal, artigo 7º, IV, veda a fixação de remuneração vinculada ao salário mínimo nacional;

2. Em razão da inexistência de compatibilidade de horários, o servidor público detentor do cargo, emprego ou função pública não poderá exercer cumulativamente o mandato remunerado de Conselheiro Tutelar, que exige dedicação exclusiva;

3. Servidor público aposentado poderá exercer o mandato remunerado de Conselheiro Tutelar, acumulando, portanto, os seus proventos com a remuneração fixada por lei para o referido cargo eletivo, conforme permissivo constitucional (Constituição Federal, artigo 37, § 10) (PERNAMBUCO, 2003)

4. Havendo extrapolação dos limites legais para despesas com pessoal, caberá à administração tomar as medidas corretivas previstas no artigo 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal. (grifo nosso)

No mesmo sentido o Tribunal de Contas do Estado do Paraná se manifestou ao considerar que a remuneração dos conselheiros tutelares deverão ser incluídos no montante dos gastos com pessoal.

TCE/PR Acórdão nº 214/06 - Consulta: 275772/05

Ementa. Consulta: remuneração de conselheiro tutelar constitui subsídio? Depende do regime de pagamento instituído, que pode ser por meio de subsídio ou por remuneração comum;

Há possibilidade de concessão de aumento aos conselheiros tutelares? Sim, desde que por meio de lei;

Gastos com remuneração de conselheiros tutelares incluem-se nas despesas com pessoal? Sim.

(...)

Acórdão

C) gastos com a remuneração dos conselheiros tutelares são incluídos nos gastos com pessoal do ente mantenedor. (PARANÁ, 2005)

Este é o mesmo entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais:

(...), uma vez assegurado, por lei municipal, o pagamento aos membros do conselho tutelar, entendeu que deve o conselheiro, em efetivo exercício de suas funções, receber sua remuneração por folha de pagamento, garantindo-se o recolhimento dos encargos incidentes, como imposto de renda e

contribuição previdenciária para o Regime Geral da Previdência Social, durante o período do mandato. Nesse passo, afirmou que se deve alocar as despesas com esses agentes nos gastos de pessoal da Administração Pública. Afirmou ainda que os conselhos tutelares, como órgãos integrantes da Administração Municipal, deverão ter seus gastos processados segundo as mesmas regras aplicáveis às despesas públicas em geral, sendo possível a centralização da ordenação das despesas pelo chefe do Poder Executivo ou a delegação de competência ao Secretário Municipal responsável pela pasta da Assistência Social, ou a outra autoridade competente para tal. O parecer foi aprovado por unanimidade (Consulta n. 837.566, Rel. Cons. Wanderley Ávila, 14.09.11). (grifo nosso) (MINAS GERAIS, 2011, Nº 53, P. 70)

Como exposto, ao assegurar a remuneração dos conselheiros tutelares, por meio de lei municipal, os valores pagos deverão compor o montante dos gastos considerados para fins de limite, em cumprimento à LRF.

3.4.1.6 Serviços de caráter continuado

Na pré-análise observou-se a possibilidade de despesas que constavam em mais de um exercício, caracterizando serviços de caráter continuado.

Numa visão generalista do estrutural de referências pode-se inferir que as atividades consideradas como essenciais à Administração Pública não são passíveis de terceirização. Logo, quaisquer despesas dessa natureza classificadas no elemento 36, mesmo que o objeto da pesquisa não seja verificar a legalidade de tais contratações, deverão ser consideradas como despesas com pessoal.

Diante das considerações neste tópico, construiu-se o quadro de categoria, o qual foi utilizado como parâmetro para a análise dos históricos dos empenhos, para fins de simulação proposta neste estudo.

3.4.2 Quadro de Categorias

O quadro de categorias foi elaborado a partir da pré-análise realizada nos municípios selecionados para este estudo, bem como com base no estrutural de referências. O objetivo do quadro de categorias foi o de subsidiar a seleção dos empenhos classificados no elemento de despesa 36, cujas despesas pudessem ser classificadas como sendo de pessoal para fins do cálculo do limite imposto pela LRF às despesas com pessoal na administração municipal.

Quadro 12 – Quadro de Categorias

QUADRO DE CATEGORIAS	
DESPESAS RELACIONADAS AO PAGAMENTO DE PESSOAL	
Folha de Pagamento	Considerar como DP em razão do art. 18 da LRF
Salário	Considerar como DP em razão do art. 18 da LRF
Encargos Sociais (INSS – Parte-empregadora)	Considerar como DP em razão do art. 18 da LRF
Férias e 13º Salário	Considerar como DP em razão do art. 18 da LRF
SAÚDE	
Médico	Se for pessoa física, e/ou substituição do titular, considera-se como DP. Se for pessoa jurídica, como forma complementar à Administração Pública não considera-se como DP.
Médico Perito	Não considera-se como DP em razão da Portaria STN 448/2002
Agentes Comunitários e Saúde da Família	Considera-se como DP por constituir serviço essencial à administração publicação, sendo vedada a contratação terceirizada
Profissionais do SUS	Considera-se como DP os valores correspondentes aos recursos municipais. Não se considera como DP os valores correspondentes aos recursos repassados pelo Governo Federal, cujos valores não foram considerados no cálculo da RCL.
Fisioterapeuta	Pessoa Física, considera-se como DP
EDUCAÇÃO	
Professores / Assessores Pedagógicos	1- Professores em substituição dos titulares, ou que se caracterizem como despesas de caráter continuado, consideram-se como DP. 2 – Professores em caráter assistencial, quando as atividades desenvolvidas são fora da instituição escolar não considerar como DP.
Transporte Escolar	Em razão da possibilidade de terceirização do

(Continua...)

(Continua...)

	serviço, não considerar como DP. A cartilha do Transporte Escolar – MEC recomenda evitar a contratação de veículos pertencentes a pessoas físicas.
ASSESSORIA	
Serviços de Contabilidade	Pessoa Física, e/ou em substituição do titular, considera-se como DP. Considera-se como DP as despesas que se caracterizam de caráter continuado. Não se considera como DP a assessoria para um serviço técnico específico e com prazo determinado, cuja classificação correta seria no elemento 35.
Assessoria jurídica	Pessoa Física, e/ou em substituição do titular, considera-se como DP. Consideram-se como DP as despesas que se caracterizam de caráter continuado. Não se considera como DP a assessoria para um serviço técnico específico e com prazo determinado, cuja classificação correta seria no elemento 35.
ASSISTÊNCIA SOCIAL	
Professores Assistenciais	Não se consideram como DP em razão da Portaria STN 448/2002
Conselho Tutelar	Considera-se como DP, pois uma vez assegurada pelo Município a remuneração dos conselheiros os gastos devem ser alocados como gastos de pessoal da Administração Pública, incidindo inclusive os encargos incidentes.

Fonte: Elaborado pela autora

Considerando, portanto, o estrutural de referências, bem como, o quadro de categorias, passa-se a descrição e a análise dos resultados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Diante as justificativas dos empenhos selecionados, passa-se a análise dos dados com vistas a elucidar os efeitos causados na apuração do limite de gastos com pessoal.

Este tópico descreve as situações encontradas acerca da distribuição e composição das despesas com pessoal, apresentadas pelos Municípios estudados. Esta descrição segue a composição dos grupos de municípios estabelecidos na amostra, sendo que a análise é apresentada individualmente por município.

4.1 Descrição das Situações Encontradas

Esta sessão destina-se a descrever as situações encontradas acerca da distribuição e composição das despesas com pessoal, apresentadas, pelos Municípios estudados, nos Relatórios de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, disponíveis no site da STN. A análise das situações encontradas é apresentada por grupo de municípios, sendo que cada município é demonstrado individualmente.

4.1.1 Grupo 1

O grupo 1 é composto por quatro municípios que se enquadraram dentro da margem estipulada de R\$ 5.000.000 a R\$ 20.000.000, acerca da Receita Corrente Líquida apresentada pelos Municípios Catarinenses no exercício de 2009. Desta forma, compõem o grupo 1 os seguintes municípios: i) Nova Itaberaba; ii) José Boiteaux; iii) Urupema; e iv) Piratuba.

4.1.1.1 Município de Nova Itaberaba

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Nova Itaberaba apresentou o valor de R\$ 7.150.723,04 (2007), R\$ 8.687.956,02 (2008), R\$ 8.466.812,28 (2009) e R\$ 9.591.166,06 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 37,62% (2007), 40,73% (2008), 47,32% (2009) e 42,44% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo não apresentou dedução dos valores, sendo que o montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 96,37% (2007), 97,35% (2008), 94,26% (2009) e 90,90% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal não apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes percentuais apresentados em relação ao total das despesas com pessoal, 3,36% (2007), 2,65% (2008), 5,74% (2009) e 9,10 (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 31,55% (2008), 48,91% (2009) e 51,30% (2010). Quanto às outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, com exceção do exercício financeiro de 2008 que apresentou decréscimo de 0,98%, os anos de 2009 e 2010 apresentaram um crescimento de 5,74% e 9,10%, respectivamente. Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Nova Itaberaba apresentou despesas com Remuneração do Conselho Tutelar e encargos sociais.

Os montantes selecionados foram de R\$ 15.044,91 (2007), R\$ 12.742,36 (2008), R\$ 12.465,64 (2009), R\$ 17.159,92 (2010).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 6 – Poder Legislativo:

Tabela 6 - Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	229.285,57	254.018,19	277.934,41	292.318,14
% para fins de limite	3,21%	3,47%	3,28%	3,05%
AH%	100,00%	108,10%	102,18%	95,02%
Limite Máximo	429.043,38	438.808,39	508.008,74	575.469,96
Limite Prudencial	407.591,21	416.867,97	482.608,30	546.696,46

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

4.1.1.2 Município de José Boiteux

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de José Boiteux apresentou o valor de R\$ 5.535.668,02 (2007), R\$ 6.983.338,62 (2008), R\$ 7.572.405,84 (2009) e R\$ 9.625.915,61 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 47,62% (2007), 38,39% (2008), 55,10% (2009) e 44,24% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF, com exceção do exercício de 2009. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou como dedução dos valores, indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária, nos anos de 2007 e 2008. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 98,64% (2007), 90,24% (2008), 99,62% (2009) e 99,63% (2010), em

relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes percentuais apresentados em relação ao total das despesas com pessoal, 1,48% (2007), 1,14% (2008), 0,00% (2009) e 0,00 (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 1,72% (2008), 58,30% (2009) e 61,54% (2010). Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de José Boiteux apresentou despesas com profissionais da saúde, com médicos.

Os montantes selecionados foram de R\$ 2.640,00 (2007), R\$ 11.445,00 (2008), R\$ 6.558,70 (2009), R\$ 1.640,00 (2010).

b) Poder Legislativo

Os Relatórios de Gestão Fiscal do Município não estavam disponíveis no site da STN.

4.1.1.3 Município de Urupema

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Urupema apresentou o valor de R\$ 4.495.579,17 (2007), R\$ 5.522.052,89 (2008), R\$ 5.413.086,81 (2009) e R\$ 6.082.131,69 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 53,42% (2007), 47,74% (2008), 53,24% (2009) e 49,96% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam

2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou dedução dos valores relativos às indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 101,72% (2007), 100,66% (2008), 101,29% (2009) e 100,91% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal não apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização somente o exercício de 2008 apresentou registro no valor de R\$ 18.700,00, o que corresponde a 0,71% da despesa total com pessoal. Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Urupema apresentou despesas com remuneração do Conselho Tutelar, profissionais da saúde e assessoria jurídica.

Os montantes selecionados foram de R\$ 32.640,62 (2007), R\$ 35.280,76 (2008), R\$ 36.985,00 (2009), R\$ 44.433,33 (2010).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 7 – Poder Legislativo:

Tabela 7 – Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	253.649,69	266.127,09	271.938,12	284.681,42
% para fins de limite	5,64%	4,82%	5,03%	4,68%
AH%	100,00%	85,46%	89,18%	82,98%
Limite Máximo	269.734,75	331.323,17	324.061,61	364.927,90
Limite Prudencial	256.248,01	314.757,01	307.858,53	346.681,51

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

4.1.1.4 Município de Piratuba

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Nova Itaberaba apresentou o valor de R\$ 16.557.688,32 (2007), R\$ 18.700.263,72 (2008), e R\$ 19.549.038,14 (2009) referente à RCL. O exercício de 2010 não estava disponível no site da STN. Aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 28,64% (2007), 32,50% (2008) e 35,79% (2009), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008 e 2009 o Poder Executivo não apresentou dedução dos valores, sendo que o montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 95,69% (2007), 96,27% (2008) e 96,45% (2009), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Não foram apresentados valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização. Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 28,18% (2008) e 47,56% (2009). Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Piratuba apresentou despesas com remuneração do Conselho Tutelar e transporte de documentos oficiais caracterizando despesas continuada do Município.

Os montantes selecionados foram de R\$ 80.276,20 (2007), R\$ 49.114,10 (2008), R\$ 31.066,08 (2009), R\$ 46.184,19 (2010).

b) Poder Legislativo

Os Relatórios de Gestão Fiscal do Município não estavam disponíveis no site da STN.

4.1.2 Grupo 2

O grupo 2 é composto por três municípios que se enquadraram dentro da margem estipulada de R\$ 20.000.001 a R\$ 50.000.000, acerca da Receita Corrente Líquida apresentada pelos Municípios Catarinenses no exercício de 2009. Desta forma, compõem o grupo 2 os seguintes municípios: i) São Joaquim; ii) Guabiruba; e iii) Imbituba.

4.1.2.1 Município de São Joaquim

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de São Joaquim apresentou o valor de R\$ 18.732.829,71 (2007), R\$ 23.015.036,69 (2008), R\$ 2.473.205,94 (2009) e R\$ 29.595.644,84 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 42,33% (2007), 45,54% (2008), 45,72% (2009) e 48,55% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou dedução dos valores relativos às indenizações por demissão voluntária e incentivos à demissão voluntária e despesas de exercícios anteriores. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 91,12% (2007), 98,35% (2008), 97,41% (2009) e 97,58% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de

contratos de terceirização não foram registrados valores nos exercícios analisados. Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de São Joaquim apresentou despesas com profissionais da saúde e professor de taiko, atividade desenvolvida na escola com caráter de continuidade, presente em dois exercícios analisados.

Os montantes selecionados foram de R\$ 1.058,00 (2007), R\$ 2.000,00 (2008), R\$ 18.080,00 (2009), R\$ 16.272,00 (2010).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 8 – Poder Legislativo:

Tabela 8– Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	-----	534.196,41	597.474,90	636.439,91
% para fins de limite	-----	1,91%	2,26%	2,15%
AH%	-----	100,00%	118,32%	112,57%
Limite Máximo		1.680.547,12	1.584.293,20	1.775.738,69
Limite Prudencial		1.596.519,77	1.505.078,54	1.686.951,76

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

4.1.2.2 Município de Guabiruba

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Guabiruba apresentou o valor de R\$ 13.642.124,41 (2007), R\$ 16.957.067,91 (2008), R\$ 26.109.495,64 (2009) e R\$ 24.508.640,98 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 48,73% (2007), 48,40% (2008), 34,73% (2009) e 45,25% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou dedução dos valores relativos às decisões judiciais. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 98,37% (2007), 98,49% (2008), 97,83% (2009) e 99,24% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes percentuais apresentados em relação ao total das despesas com pessoal, 3,36% (2007), 2,65% (2008), 5,74% (2009) e 9,10 (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 31,55% (2008), 48,91% (2009) e 51,30% (2010). Quanto às outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização não foram registrados valores nos exercícios analisados. Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Guabiruba apresentou despesas com remuneração do Conselho Tutelar, folha de pagamento, professor, advogado, profissionais da saúde: médico e fisioterapeuta.

Os montantes selecionados foram de R\$ 14.202,65 (2007), R\$ 37.602,39 (2008), R\$ 43.367,21 (2009), R\$ 46.595,46 (2010).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 9 – Poder Legislativo:

Tabela 9 – Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	335.550,49	379.983,19	518.417,28	546.524,64
% para fins de limite				2,23%
AH%	100,00%	----	----	----
Limite Máximo				1.470.518,46
Limite Prudencial				1.396.992,54

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

Nota: O relatório não traz outras informações

4.1.2.3 Município de Imbituba

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Imbituba apresentou o valor de R\$ 37.040.040,87 (2007), R\$ 41.353.173,76 (2008), R\$ 50.263.705,07 (2009) e R\$ 58.209.436,75 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 40,69% (2007), 43,77% (2008), 41,51% (2009) e 44,00% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou dedução dos valores relativos às indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária, decisões judiciais e despesas de exercícios anteriores. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 104,91% (2007), 103,97% (2008), 105,40% (2009) e 99,04% (2010), em relação ao valor

total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes valores R\$ 1.263,74 (2007), R\$ 802,00 (2008), e R\$ 950,00 (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 7,57% (2008), 2,03% (2009) e 8,14% (2010). Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Imbituba apresentou despesas com Remuneração do Conselho Tutelar, profissionais da saúde: médico, fisioterapeuta e agentes comunitários.

Os montantes selecionados foram de R\$ 288.011,52 (2007), R\$ 362.762,90 (2008), R\$ 159.273,16 (2009), R\$ 74.750,00 (2010).

b) Poder Legislativo

Os Relatórios de Gestão Fiscal do Município não estavam disponíveis no site da STN.

4.1.3 Grupo 3

O grupo 3 é composto por três municípios que se enquadraram dentro da margem estipulada de R\$ 50.000.001 a R\$ 80.000.000, acerca da Receita Corrente Líquida apresentada pelos Municípios Catarinenses no exercício de 2009. Desta forma, compõem o grupo 3 os seguintes municípios: i) Camboriú; ii) Xanxerê; e iii) Caçador.

4.1.3.1 Município de Camboriú

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Camboriú apresentou o valor de R\$ 46.975.846,71 (2007), R\$ 53.770.922,32 (2008), R\$ 61.274.038,30 (2009) e R\$ 72.056.349,96 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 41,92% (2007), 50,69% (2008), 45,85% (2009) e 47,83% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou dedução dos valores relativos às indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária e decisões judiciais. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 98,26% (2007), 109,12% (2008), 102,65% (2009) e 100,61% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes percentuais apresentados em relação ao total das despesas com pessoal, 0,28% (2007), 0,24% (2008), 0,17% (2009) e 0,02% (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 20,92% (2008), 9,37% (2009) e 14,10% (2010). Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Camboriú apresentou despesas com serviços de contabilidade.

Os montantes selecionados foram de R\$ 78.670,92 (2007), R\$ 68.460,00 (2008), R\$ 114.803,55 (2009), R\$ 75.680,00 (2010).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 10 – Poder Legislativo:

Tabela 10 – Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	601.224,97	610.668,79	899.234,91	943.532,09
% para fins de limite	1,28%	1,14%	1,30%	1,31%
AH%	100,00%	89,06%	101,56%	102,34%
Limite Máximo	2.818.550,80	3.227.366,91	4.156.176,31	4.323.381,00
Limite Prudencial	2.677.623,26	3.065.998,57	3.948.367,50	4.107.211,95

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

4.1.3.2 Município de Xanxerê

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Xanxerê apresentou o valor de R\$ 38.062.456,42 (2007), R\$ 48.188.925,35 (2008), R\$ 54.015.416,55 (2009) e R\$ 57.173.481,22 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 40,25% (2007), 43,85% (2008), 43,93% (2009) e 49,52% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou dedução dos valores somente no exercício de 2007 relativo as decisões judiciais. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 95,35% (2007), 96,52% (2008), 96,70% (2009) e 97,00% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização não foram registrados valores nos exercícios analisados. Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 8,95% (2008), 9,15% (2009) e 23,04% (2010). Para a

análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Xanxerê apresentou despesas com fisioterapeuta. O montante selecionado foi R\$ 4.580,00 (2007).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 11 – Poder Legislativo:

Tabela 11– Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	826.628,74	1.100.621,94	1.249.890,45	1.536.314,17
% para fins de limite	2,17%	2,28%	2,31%	2,69%
AH%	100,00%	105,07%	106,45%	123,96%
Limite Máximo	2.283.747,39	2.891.335,52	3.240.924,99	3.430.408,87
Limite Prudencial	2.169.560,02	2.746.768,74	3.078.878,74	3.258.888,43

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

4.1.3.3 Município de Caçador

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Caçador apresentou o valor de R\$ 69.760.450,25 (2007), R\$ 77.742.594,73 (2008), R\$ 77.781.164,34 (2009) e R\$ 84.820.066,12 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder

Executivo o percentual de 51,04% (2007), 50,89% (2008), 52,77% (2009) e 48,74% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou dedução dos valores relativos aos inativos e pensionistas com recursos vinculados. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 98,31% (2007), 97,14% (2008), 97,37% (2009) e 97,34% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes percentuais apresentados em relação ao total das despesas com pessoal, 0,46% (2008), 2,61% (2009) e 2,66% (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de -0,28% (2008), 3,40% (2009) e -4,50% (2010). Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Caçador apresentou despesas com despesas de pessoal relativas à remuneração mensal, férias e décimo terceiro, remuneração do Conselho Tutelar e serviços de contabilidade.

Os montantes selecionados foram de R\$ 206.452,65 (2007), R\$ 176.634,64 (2008), R\$ 178.525,70 (2009), R\$ 62.071,33 (2010).

b) Poder Legislativo

Os Relatórios de Gestão Fiscal do Município não estavam disponíveis no site da STN.

4.1.4 Grupo 4

O grupo 4 é composto por três municípios que se enquadraram dentro da margem estipulada acima R\$ 80.000.000, acerca da Receita Corrente Líquida apresentada pelos Municípios Catarinenses no

exercício de 2009. Desta forma, compõem o grupo 4 os seguintes municípios: i) Lages; ii) Gaspar; e iii) Joinville.

4.1.4.1 Município de Lages

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Lages apresentou o valor de R\$ 166.001.572,77 (2007), R\$ 182.249.273,01 (2008), R\$ 185.206.499,30 (2009) e R\$ 222.916.466,76 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 28,85% (2007), 37,93% (2008), 44,05% (2009) e 43,12% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo não apresentou dedução dos valores. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 89,47% (2007), 99,43% (2008), 99,80% (2009) e 99,64% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes percentuais apresentados em relação ao total das despesas com pessoal, 0,22% (2007), 0,35% (2008), 0,20% (2009) e 0,19% (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 31,48% (2008), 52,68% (2009) e 49,44% (2010). Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Lages apresentou despesas com remuneração do Conselho Tutelar, profissionais da saúde e serviços de contabilidade.

Os montantes selecionados foram de R\$ 2.635.789,42 (2007), R\$ 3.936.824,60 (2008), R\$ 4.264.975,02 (2009), R\$ 4.587.233,21 (2010).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 12 – Poder Legislativo:

Tabela 12 – Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	2.228.023,44	2.742.625,41	3.203.450,37	3.417.223,32
% para fins de limite	1,34%	1,45%	1,73%	1,47%
AH%	100,00%	108,21%	129,10%	109,70%
Limite Máximo	9.960.094,37	11.333.303,07	11.112.390,75	13.987.663,80
Limite Prudencial	9.462.089,65	10.766.637,92	10.556.771,21	13.288.280,61

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

4.1.4.2 Município de Gaspar

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Gaspar apresentou o valor de R\$ 57.933.729,32 (2007), R\$ 72.169.744,65 (2008), R\$ 81.697.344,91 (2009) e R\$ 89.710.652,69 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 52,60% (2007), 47,11% (2008), 47,05% (2009) e 47,13% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam

2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo não apresentou dedução dos valores. O montante destinado ao pessoal ativo correspondeu a 93,69% (2007), 96,59% (2008), 95,25% (2009) e 95,42% (2010), em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes percentuais apresentados em relação ao total das despesas com pessoal, 1,25% (2007), 2,65% (2008), 0,97% (2009) e 0,88% (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o decréscimo das despesas total com pessoal. Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Gaspar apresentou despesas com profissionais da saúde: agentes da saúde e saúde da família.

Os montantes selecionados foram de R\$ 14.588,00 (2007), R\$ 51.586,71 (2008), R\$ 7.000,00 (2009), R\$ 231,52 (2010).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 13 – Poder Legislativo:

Tabela 13 – Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	1.070.066,22	1.144.625,07	1.208.656,32	1.437.196,41
% para fins de limite	1,85%	1,59%	1,48%	1,60%
AH%	100,00%	85,95%	80,00%	86,49%
Limite Máximo	3.476.023,76	4.330.184,68	4.901.840,69	5.382.639,16
Limite Prudencial	3.302.222,57	4.113.675,45	4.656.748,66	5.113.507,20

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

4.1.4.3 Município de Joinville

Segue a análise do Poder Executivo e do Poder Legislativo do Município:

a) Poder Executivo

Da análise acerca dos valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal relativos às despesas com pessoal, observa-se que o Município de Joinville apresentou o valor de R\$ 610.190.622,79 (2007), R\$ 743.772.413,65 (2008), R\$ 767.088.667,94 (2009) e R\$ 857.467.427,94 (2010), referente à RCL e aplicou em despesas com pessoal no Poder Executivo o percentual de 44,58% (2007), 44,99% (2008), 53,22% (2009) e 48,73% (2010), portanto dentro do limite imposto pela LRF. Da análise acerca da composição dos valores apresentados no referido relatório tem-se que em relação aos exercícios analisados, quais sejam 2007, 2008, 2009 e 2010 o Poder Executivo apresentou dedução dos valores, nos anos de 2009 e 2010, em relação ao valor total das despesas com pessoal. O Poder Executivo Municipal apresenta valores destinados a inativos e pensionistas. Quanto aos valores relativos a outras despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, registra-se os seguintes percentuais apresentados em relação ao total das despesas com pessoal, 5,11% (2007), 0,97% (2008), 3,77% (2009) e 0,03% (2010). Observa-se pela análise evolutiva dos valores apresentados, tendo como ano base o exercício financeiro de 2007, o aumento das despesas total com pessoal foi de 23,02% (2008), 50,09% (2009) e 53,60% (2010). Para a análise horizontal não foi considerado a atualização do poder aquisitivo do período, sendo os cálculos realizados pelos valores nominais apresentados no Relatório de Gestão Fiscal.

Em relação à análise dos empenhos classificados no elemento 36 – despesas com pessoal – pessoa física, o Poder Executivo de Joinville apresentou despesas com salário, profissionais da saúde e encargos sociais.

Os montantes selecionados foram de R\$ 6.553.344,40 (2007), R\$ 6.386.794,70 (2008), R\$ 1.385.429,72 (2009), R\$ 864.856,69 (2010).

b) Poder Legislativo

A despesa com pessoal apresentada no Relatório de Gestão Fiscal está demonstrada na Tabela 14 – Poder Legislativo:

Tabela 14 – Poder Legislativo

Poder Legislativo	2007	2008	2009	2010
Despesa com Pessoal	11.383.667,09	12.638.730,84	15.524.996,62	16.272.473,39
% para fins de limite	1,87%	1,70%	2,02%	1,90%
AH%	100,00%	90,91%	108,02%	101,60%
Limite Máximo	36.611.423,41	44.626.344,82	46.025.320,08	51.448.045,68
Limite Prudencial	34.780.852,24	42.395.027,58	43.724.054,07	48.875.643,39

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos dados constantes no RGF do Município

4.2 Análises dos Municípios - Simulação

A análise dos municípios refere-se ao limite global atinente ao município, ou seja, a aplicação máxima de 60% da Receita Corrente Líquida Municipal em despesas com pessoal, incluídos, neste caso o Poder Executivo e o Poder Legislativo, cujos limites individuais correspondem a 54% e 6%, respectivamente.

Desta forma, passa-se a análise dos grupos.

4.2.1 Grupo 1

A Tabela 15 – Valores Selecionados: Grupo 1, apresenta os valores constantes no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, dos municípios que compõem o Grupo 1 de análise, e os montantes dos empenhos que foram selecionados, cuja classificação constava no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoal física:

Tabela 15 – Valores Selecionados: Grupo 1

Ano	Despesas com Pessoal	Grupo 1			
		Nova Itaberaba	José Boiteux	Urupema	Piratuba
2007	Poder Executivo				
	Apresentado - RGF	2.690.244,41	2.635.896,04	2.401.657,25	4.741.727,14
	Selecionado - El. 36	15.044,91	2.640,00	32.640,62	80.276,20
	Poder Legislativo				
	Apresentado - RGF	229.285,57	153.639,70	253.649,69	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	850,00	2.760,00
	Total do Município	2.934.574,89	2.792.175,74	2.688.797,56	4.824.763,34
2008	Poder Executivo				
	Apresentado - RGF	3.538.941,00	2.681.118,84	2.636.339,40	6.078.016,99
	Selecionado - El. 36	12.742,36	11.445,00	35.280,76	49.114,10
	Poder Legislativo				
	Apresentado - RGF	254.018,19	----	266.127,09	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	3.805.701,55	2.692.563,84	2.937.747,25	6.127.131,09
2009	Poder Executivo				
	Apresentado - RGF	4.006.086,02	4.172.696,64	2.881.893,33	6.996.672,45
	Selecionado - El. 36	12.465,64	6.558,70	36.985,00	31.066,08
	Poder Legislativo				
	Apresentado - RGF	277.934,41	----	271.938,12	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	4.296.486,07	4.179.255,34	3.190.816,45	7.027.738,53
2010	Poder Executivo				
	Apresentado - RGF	4.070.408,91	4.258.074,35	3.038.499,91	----
	Selecionado - El. 36	17.159,92	1.640,00	44.433,33	46.184,19
	Poder Legislativo				
	Apresentado - RGF	292.318,14	-----	284.681,42	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	4.379.886,97	4.259.714,35	3.367.614,66	46.184,19

Fonte: Elaborado pela autora

Como se observa, dos exercícios analisados o Poder Executivo dos quatro municípios verificados classificaram no elemento 36 despesas que se caracterizaram como sendo de pessoal em todos os anos. Já o Poder Legislativo, dois municípios, no ano de 2007, se enquadram nesta situação.

4.2.1.1 Município de Nova Itaberaba

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

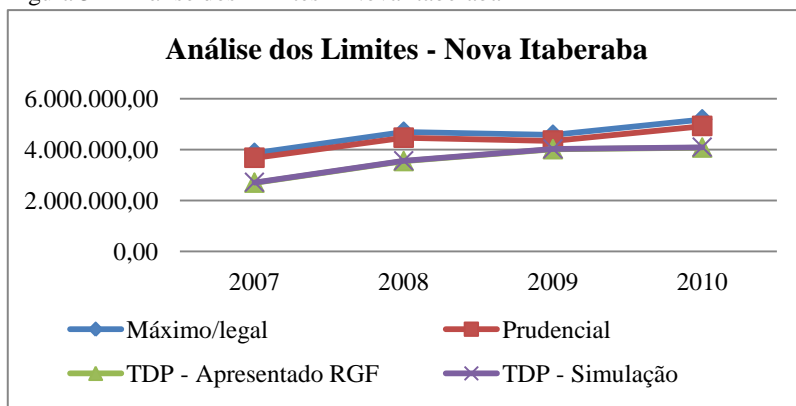
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 16 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	3.861.390,44	4.691.496,25	4.572.078,63	5.179.229,67
Prudencial	3.668.320,92	4.456.921,44	4.343.474,70	4.920.268,19
TDP - RGF	2.690.244,41	3.538.941,00	4.006.086,02	4.070.408,91
TDP – Simulação	2.705.289,32	3.551.683,36	4.018.551,66	4.087.568,83

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 3 – Análise dos Limites – Nova Itaberaba



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 2.690.244,41, o que corresponde a 37,62% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 15.044,91), a TDP passa a ter um valor de R\$ 2.705.289,32, o que corresponde a 37,83% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 3.538.941,00, o que corresponde a 40,73% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 12.742,36), a TDP passa a ter um valor de R\$ 3.551.683,36, o que corresponde a 40,88% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 4.006.086,02, o que corresponde a 47,32% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 12.465,64), a TDP passa a ter um valor de R\$ 4.018.551,66, o que corresponde a 47,46% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 4.070.408,91, o que corresponde a 42,44% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 17.159,92), a TDP passa a ter um valor de R\$ 4.087.568,83, o que corresponde a 42,62% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 17 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	37,62%	40,73%	47,32%	42,44%
Simulação	37,83%	40,88%	47,46%	42,62%
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	3,21%	3,47%	3,28%	3,05%
Simulação	3,21%	3,47%	3,28%	3,05%
Limite de Alerta - 5,40%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 5,70%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 6,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Total do Município				
% RGF	40,83%	44,20%	50,60%	45,49%
Simulação	41,04%	44,35%	50,74%	45,67%
Limite de Alerta - 54%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 57%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

Tendo em vista que na análise individual dos Poderes, Executivo e Legislativo, os limites permaneceram dentro do percentual

estabelecido, após o processo de simulação, na análise consolidada do município, observa-se o mesmo enquadramento, cumprindo-se, portanto, a LRF, no que se refere às despesas com pessoal.

Contudo ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.1.2 Município de José Boiteux

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

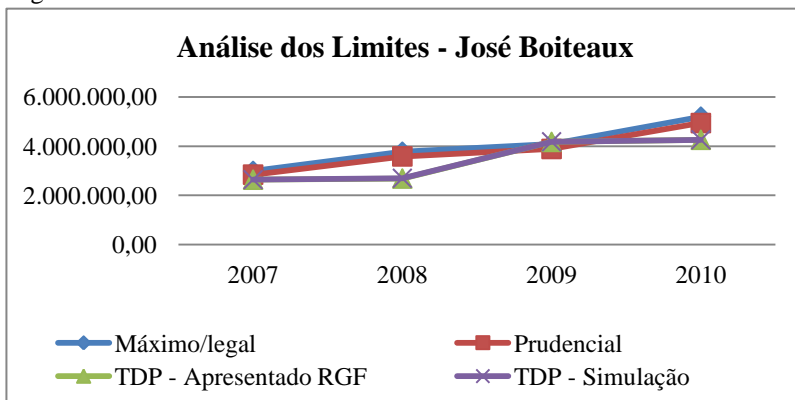
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 18 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	2.989.260,73	3.771.002,85	4.089.099,15	5.197.994,43
Prudencial	2.839.797,69	3.582.452,71	3.884.644,20	4.938.094,71
TDP - RGF	2.635.896,04	2.681.118,84	4.172.696,64	4.258.074,35
TDP – Simulação	2.638.536,04	2.692.563,84	4.179.255,34	4.259.714,35

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 4 – Análise dos Limites – José Boiteaux



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 2.635.896,04, o que corresponde a 47,62% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 2.640,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 2.638.536,04, o que corresponde a 47,66% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 2.681.118,84, o que corresponde a 38,39% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 11.445,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 2.692.563,84, o que corresponde a 38,56% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 4.172.696,64, o que corresponde a 55,10% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 6.558,70), a TDP passa a ter um valor de R\$ 4.179.255,34, o que corresponde a 55,19% da RCL, portanto fora do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 4.258.074,35, o que corresponde a 44,24% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 1.640,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 4.259.714,35, o que corresponde a 44,25% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 19 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	47,62%	38,39%	55,10%	44,24%
Simulação	47,66%	38,56%	55,19%	44,25%
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	não disponível			
Simulação	-	-	-	-
Limite de Alerta - 5,40%				
Limite Prudencial - 5,70%				
Limite Máximo - 6,00%				
Total do Município				
% RGF	47,62%	38,39%	55,10%	44,24%
Simulação	47,66%	38,56%	55,19%	44,25%
Limite de Alerta - 54%	Análise prejudicada em razão da indisponibilidade de informações acerca do Poder Legislativo			
Limite Prudencial - 57%				
Limite Máximo - 60%				

Fonte: Elaborado pela autora

A análise consolidada do Município de José Boiteaux ficou prejudicada, em razão da indisponibilidade de informações do Poder Legislativo no site da STN.

Ressalta-se que no ano de 2009 o Poder Executivo Municipal atingiu todos os limites, considerando os limites de alerta, prudencial e máximo, este fator, poderia refletir negativamente no limite consolidado do município.

No entanto, em razão da ausência de análise acerca do Poder Legislativo, não é possível afirmar que o município, nos anos analisados, cumpriu ou não a LRF na sua integralidade, no que tange as despesas com pessoal.

Contudo, ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.1.3 Município de Urupema

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

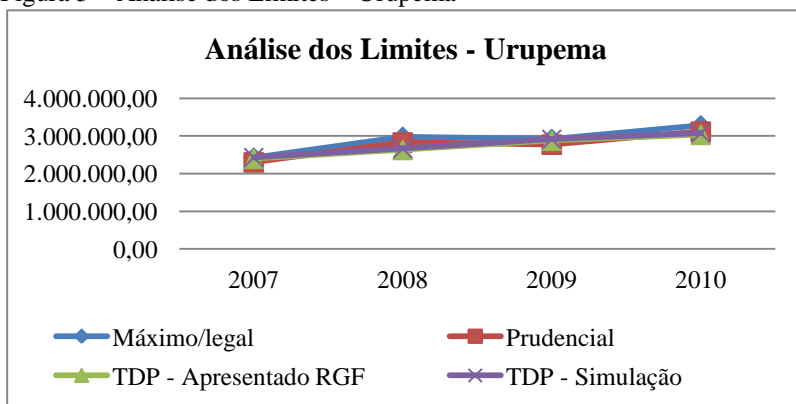
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 20 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	2.427.612,75	2.981.908,56	2.923.066,88	3.284.351,11
Prudencial	2.306.232,11	2.832.813,13	2.776.913,53	3.120.133,56
TDP - RGF	2.401.657,25	2.636.339,40	2.881.893,33	3.038.499,91
TDP	-			
Simulação	2.434.297,87	2.671.620,16	2.918.878,33	3.082.933,24

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 5 – Análise dos Limites – Urupema



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 2.401.657,25, o que corresponde a 53,42% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 32.640,62), a TDP passa a ter um valor de R\$ 2.434.297,87, o que corresponde a 54,15% da RCL, portanto fora do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 2.636.339,40, o que corresponde a 47,74% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 35.280,76), a TDP passa a ter um valor de R\$ 2.671.620,16, o que corresponde a 48,38% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 2.881.893,33, o que corresponde a 53,24% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 36.985,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 2.918.878,33, o que corresponde a 53,92% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 3.038.499,91, o que corresponde a 49,96% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 44.433,33), a TDP passa a ter um valor de R\$ 3.082.933,24, o que corresponde a 50,69% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados somente o exercício financeiro de 2007 apresentou valor correspondente a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36, totalizando o valor de R\$ 850,00. A despesa se refere a serviços contábeis.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 21 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	53,42%	47,74%	53,24%	49,96%
Simulação	54,15%	48,38%	53,92%	50,69%
Limite de Alerta - 48,60%	atingiu	não atingiu	atingiu	atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	atingiu	não atingiu	atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	5,64%	4,82%	5,03%	4,68%
Simulação	5,66%	4,82%	5,03%	4,68%
Limite de Alerta - 5,40%	atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 5,70%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 6,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Total do Município				
% RGF	59,06%	52,56%	58,27%	54,64%
Simulação	59,81%	53,20%	58,95%	55,37%
Limite de Alerta - 54%	atingiu	não atingiu	atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 57%	atingiu	não atingiu	atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

Nota-se que em relação ao exercício financeiro de 2007, tanto o Poder Executivo como o Poder Legislativo, se encontravam no limite de alerta, sendo que o Poder Executivo atingiu também o limite prudencial, de acordo com o que foi demonstrado no RGF. Após o processo de simulação o percentual ficou acima do limite máximo, evidenciando uma possível infração aos dispositivos da LRF. Na análise consolidado o limite máximo permaneceu dentro do percentual de 60%. A situação irregular verificada em 2007 foi recuperada no ano de 2008, tendo o município se enquadrado dentro de todos os limites, mesmo quando considerados os valores selecionados do elemento 36, no processo de simulação.

Contudo, observa-se que nos exercícios financeiros seguintes, 2009 e 2010, o Poder Executivo Municipal voltou a ultrapassar o limite de alerta. Sendo que em 2009 tal situação influenciou a análise consolidada do município, uma vez que os limites de alerta e prudência foram atingidos. No entanto, tanto no exercício de 2009 como no exercício de 2010, o montante gasto com pessoal no consolidado do município permaneceu abaixo do limite máximo de 60%.

Ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.1.4 Município de Piratuba

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

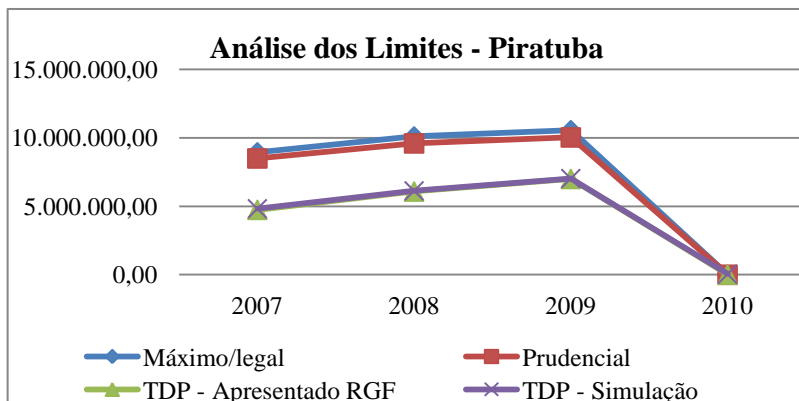
Tabela 22 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010*
Máximo/legal	8.941.151,69	10.098.142,41	10.556.480,60	0,00
Prudencial	8.494.094,11	9.593.235,29	10.028.656,57	0,00
TDP - RGF	4.741.727,14	6.078.016,99	6.996.672,45	0,00
TDP	-	-	-	-
Simulação	4.822.003,34	6.127.131,09	7.027.738,53	46.184,19

Fonte: Elaborado pela autora

*Nota: Não disponível

Figura 6 – Análise dos Limites – Piratuba



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 4.741.727,14, o que corresponde a 28,64% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 80.276,20), a TDP passa a ter um valor de R\$ 4.822.033,34, o que corresponde a 29,12% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 6.078.016,99, o que corresponde a 32,50% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 49.114,10), a TDP passa a ter um valor de R\$ 6.127.131,09, o que corresponde a 32,76% da RCL, portanto dentro do limite.

c) **2009** - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 6.996.672,45, o que corresponde a 35,79% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 31.066,08), a TDP passa a ter um valor de R\$ 7.027.738,53, o que corresponde a 47,46% da RCL, portanto dentro do limite.

d) **2010** – A análise ficou prejudicada em razão da indisponibilidade dos dados no site da STN.

a) Análise do Poder Legislativo

Em razão dos Relatórios de Gestão Fiscal do Município não estarem disponíveis no site da STN não foi possível efetuar a análise por meio da simulação.

b) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 23 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	28,64%	32,50%	35,79%	não disponível
Simulação	29,12%	32,76%	35,95%	
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	
Poder Legislativo				
% RGF			não disponível	
Simulação	-	-	-	-
Limite de Alerta - 5,40%				
Limite Prudencial - 5,70%				
Limite Máximo - 6,00%				

Total do Município				
% RGF	28,64%	32,50%	35,79%	não disponível
Simulação	29,12%	32,76%	35,95%	-
Limite de Alerta - 54%	Análise prejudicada em razão da			
Limite Prudencial - 57%	indisponibilidade de informações acerca do			
Limite Máximo - 60%	Poder Legislativo			
Fonte: Elaborado pela autora				

Primeiramente observa-se que a análise do exercício de 2010 não pode ser realizada, uma vez que os Relatórios de Gestão Fiscal, tanto do Poder Executivo como do Poder Legislativo não estavam disponíveis no site da STN.

Observa-se, ainda, que nos demais anos verificado, a análise consolidada do município, ficou prejudicada, em razão da indisponibilidade de informações acerca do Poder Legislativo.

Desta forma, embora nos exercício de 2007, 2008 e 2009, o Poder Executivo Municipal, ter se enquadrado dentro dos limites, mesmo após o processo de simulação, não é possível afirmar que o município cumpriu ou não a LRF, no que tange as despesas com pessoal.

Contudo, ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.2 Grupo 2

A Tabela 24 - Valores Selecionados: Grupo 2, apresenta os valores constantes no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, dos municípios que compõem o Grupo 2 de análise, e os montantes dos empenhos que foram selecionados, cuja classificação constava no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoal física:

Tabela 24 – Valores Selecionados: Grupo 2

Ano	Despesas com Pessoal	Grupo 2		
		São Joaquim	Guabiruba	Imbituba
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	7.928.803,42	6.647.186,18	15.069.940,33
	Selecionado - El. 36	1.058,00	14.202,65	288.011,52
2007	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	----	335.550,49	----
	Selecionado - El. 36	0,00	4.500,00	0,00
	Total do Município	7.929.861,42	7.001.439,32	15.357.951,85
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	10.480.212,88	8.207.964,81	18.099.112,77
	Selecionado - El. 36	2.000,00	37.602,39	362.762,90
2008	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	534.196,41	379.983,19	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	11.016.409,29	8.625.550,39	18.461.875,67
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	12.102.585,87	9.068.231,73	20.864.204,55
	Selecionado - El. 36	18.080,00	43.367,21	159.273,16
2009	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	597.474,90	518.417,28	----
	Selecionado - El. 36	0,00	8.460,60	0,00
	Total do Município	12.718.140,77	9.638.476,82	21.023.477,71
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	14.368.147,42	11.091.077,21	25.609.422,89
	Selecionado - El. 36	16.272,00	46.595,46	74.750,00
2010	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	636.439,91	546.524,64	----
	Selecionado - El. 36	0,00	8.078,40	0,00
	Total do Município	15.020.859,33	11.692.275,71	25.684.172,89

Fonte: Elaborado pela autora

Como se observa, dos exercícios analisados o Poder Executivo dos três municípios verificados classificaram, no elemento 36 despesas que se caracterizaram como sendo de pessoal em todos os anos. Já o Poder Legislativo, apenas o município de Guabiruba apresentou valores selecionados.

4.2.2.1 Município de São Joaquim

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

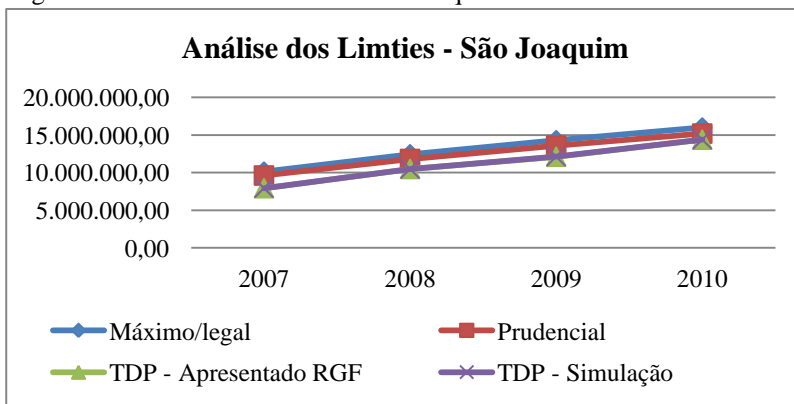
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 25 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	10.115.728,04	12.428.119,81	14.295.531,21	15.981.648,21
Prudencial	9.609.941,64	11.806.713,82	13.580.754,65	15.182.565,80
TDP - RGF	7.928.803,42	10.480.212,88	12.102.585,87	14.368.147,42
TDP - Simulação	7.929.861,42	10.482.212,88	12.120.665,87	14.384.419,42

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 7 – Análise dos Limites – São Joaquim



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 7.928.803,42, o que corresponde a 42,33% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 1.058,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 7.929.861,42, o que corresponde a 42,33% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 10.480.212,88, o que corresponde a 45,54% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 2.000,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 10.482.212,88, o que corresponde a 45,55% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 12.102.585,87, o que corresponde a 45,72% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 18.080,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 12.120.665,87, o que corresponde a 45,78% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 14.368.147,42, o que corresponde a 48,55% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 16.272,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 14.384.419,42, o que corresponde a 48,60% da RCL, portanto dentro do limite.

a) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

b) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 26 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	42,33%	45,54%	45,72%	48,55%
Simulação	42,33%	45,55%	45,78%	48,60%
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	não disponível	1,91%	2,26%	2,15%
Simulação	não disponível	1,91%	2,26%	2,15%
Limite de Alerta - 5,40%		não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 5,70%		não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 6,00%		não atingiu	não atingiu	não atingiu
Total do Município				
% RGF	42,33%	47,45%	47,98%	50,70%
Simulação	-	47,46%	48,04%	50,75%
Limite de Alerta - 54%		não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 57%		não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 60%		não atingiu	não atingiu	não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

No exercício financeiro de 2007 a análise consolidada do município ficou prejudicada em razão da indisponibilidade de informações acerca do Poder Legislativo. No entanto, registra-se que, no Poder Executivo, não houve alteração no percentual apresentado no RGF, uma vez que o valor selecionado do elemento 36, para fins de simulação, não foi expressivo.

Em relação aos anos de 2008 e 2009, observa-se que o município permaneceu dentro dos limites, cumprindo-se, portanto, a LRF, no que se refere às despesas com Pessoal.

Quanto ao exercício financeiro de 2010, nota-se que após o processo de simulação o Poder Executivo atingiu o limite de alerta, no entanto, o município permaneceu dentro dos limites, quando somados os valores relativos ao Poder Legislativo.

4.2.2.1 Município de Guabiruba

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

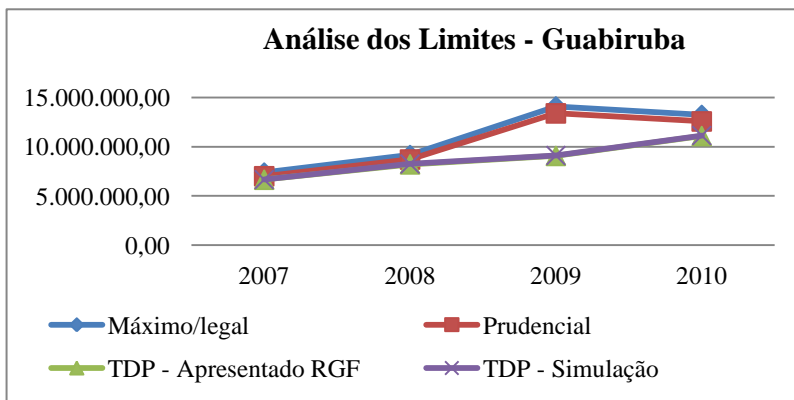
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 27 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	7.366.747,18	9.156.816,67	14.099.127,65	13.234.666,13
Prudencial	6.998.409,82	8.698.975,84	13.394.171,26	12.572.932,82
TDP - RGF	6.647.186,18	8.207.964,81	9.068.231,73	11.091.077,21
TDP - Simulação	6.661.388,83	8.245.567,20	9.111.598,94	11.137.672,67

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 8 – Análise dos Limites – Guabiruba



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 6.647.186,18, o que corresponde a 48,73% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 14.202,65), a TDP passa a ter um valor de R\$ 6.661.388,83, o que corresponde a 48,83% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 8.207.964,81, o que corresponde a 48,40% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 37.602,39), a TDP passa a ter um valor de R\$ 8.245.567,20, o que corresponde a 48,63% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 9.068.231,73, o que corresponde a 34,73% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 43.367,21), a TDP passa a ter um valor de R\$ 9.111.598,94, o que corresponde a 34,90% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 4.070.408,91, o que corresponde a 45,25% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 46.595,46), a TDP passa a ter um valor de R\$ 11.137.672,67, o que corresponde a 45,44% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados verificou-se que no exercício financeiro de 2007 o município apresentou despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36, no valor de R\$ 4.500,00. No ano de 2009 e 2010 o valor apresentado foi de R\$ 8.460,60 e R\$ 8.078,40, respectivamente. Tais despesas se referem a honorários advocatícios (2007) e assessoria contábil (2009 e 2010).

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 28 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	48,73%	48,40%	34,73%	45,25%
Simulação	48,83%	48,63%	34,90%	45,44%
Limite de Alerta - 48,60%	atingiu	atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	não disponível			2,23%
Simulação				
Limite de Alerta - 5,40%				
Limite Prudencial - 5,70%				
Limite Máximo - 6,00%				
Total do Município				
% RGF	48,73%	48,40%	34,73%	47,48%
Simulação	48,83%	48,63%	34,90%	45,44%
Limite de Alerta - 54%	Análise prejudicada em razão da			não atingiu
Limite Prudencial - 57%	indisponibilidade de informações			não atingiu
Limite Máximo - 60%	acerca do Poder Legislativo			não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

Primeiramente cabe observar que a análise consolidada do município ficou prejudicada em razão da indisponibilidade dos Relatórios de Gestão Fiscal do Poder Legislativo no site da STN. Assim, somente a análise do Poder Executivo pode ser evidenciada. Neste sentido, nota-se que nos anos de 2007 e 2008 o município atingiu o limite de alerta. Embora se tenha selecionados valores classificados no elemento 36 que se caracterizaram como despesas de pessoal, os montantes não foram suficientes para evidenciar descumprimento da LRF.

Mesmo que o Poder Executivo Municipal, tenha se enquadrado dentro dos limites, mesmo após o processo de simulação, não é possível afirmar que o município cumpriu ou não a LRF, no que tange as despesas com pessoal.

Contudo, ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.2.3 Município de Imbituba

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

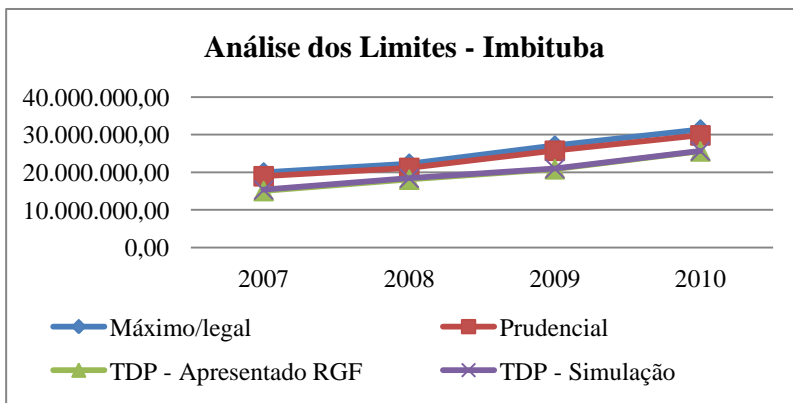
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 29 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	20.001.622,07	22.330.713,83	27.142.400,74	31.433.095,85
Prudencial	19.001.540,97	21.214.178,14	25.785.280,70	29.861.441,05
TDP - RGF	15.069.940,33	18.099.112,77	20.864.204,55	25.609.422,89
TDP	-			
Simulação	15.357.951,85	18.461.875,67	21.023.477,71	25.684.172,89

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 9 – Análise dos Limites – Imbituba



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 15.069.940,33, o que corresponde a 40,69% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 288.011,52), a TDP passa a ter um valor de R\$ 15.357.951,85, o que corresponde a 41,46% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 18.099.112,77, o que corresponde a 43,77% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 362.762,90), a TDP passa a ter um valor de R\$ 18.461.875,67, o que corresponde a 44,64% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 20.864.204,55, o que corresponde a 41,51% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 159.273,16), a TDP passa a ter um valor de R\$ 21.023.477,71, o que corresponde a 41,83% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 25.609.422,89, o que corresponde a 44,00% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 74.750,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 25.684.172,89, o que corresponde a 44,12% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Em razão dos Relatórios de Gestão Fiscal do Município não estarem disponíveis no site da STN não foi possível efetuar a análise por meio da simulação. Contudo, registra-se que nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 30 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	40,69%	43,77%	41,51%	44,00%
Simulação	41,46%	44,64%	41,83%	44,12%
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	não disponível			
Simulação	-	-	-	-
Limite de Alerta - 5,40%				
Limite Prudencial - 5,70%				
Limite Máximo - 6,00%				
Total do Município				
% RGF	40,69%	43,77%	41,51%	44,00%
Simulação	41,46%	44,64%	41,83%	44,12%
Limite de Alerta - 54%	Análise prejudicada em razão da indisponibilidade de informações acerca do Poder Legislativo			
Limite Prudencial - 57%				
Limite Máximo - 60%				

Fonte: Elaborado pela autora

A análise consolidada do Município de Imbituba ficou prejudicada, em razão da indisponibilidade de informações do Poder Legislativo no site da STN.

Ressalta-se que mesmo após o processo de simulação, em que foram selecionados os empenhos classificados no elemento 36, cuja natureza se refere à pessoal, o Poder Executivo Municipal permaneceu dentro dos limites, considerando os limites de alerta, prudencial e máximo.

No entanto, em razão da ausência de análise acerca do Poder Legislativo, não é possível afirmar que o município, nos anos analisados, cumpriu ou não a LRF na sua integralidade, no que tange as despesas com pessoal.

Contudo, ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.3 Grupo 3

A Tabela 31 - Valores Selecionados: Grupo 3, apresenta os valores constantes no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, dos municípios que compõem o Grupo 3 de análise, e os montantes dos empenhos que foram selecionados, cuja classificação constava no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoal física:

Tabela 31 – Valores Selecionados: Grupo 3

Ano	Despesas com Pessoal	Grupo 3		
		Camboriu	Xanxerê	Caçador
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	19.690.583,33	15.318.677,75	35.602.655,09
	Selecionado - El. 36	78.670,92	4.580,00	206.452,65
2007	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	601.224,97	826.628,74	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	20.370.479,22	16.149.886,49	35.809.107,74
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	27.254.490,69	21.129.092,57	39.566.600,13
	Selecionado - El. 36	68.460,00	0,00	176.634,64
2008	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	610.668,79	1.100.621,94	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	27.933.619,48	22.229.714,51	39.743.234,77
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	28.091.598,94	23.727.263,63	41.044.823,30
	Selecionado - El. 36	114.803,55	0,00	178.525,70
2009	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	899.234,91	1.249.890,45	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	29.105.637,40	24.977.154,08	41.223.349,00
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	34.461.657,28	28.311.478,15	41.340.110,45
	Selecionado - El. 36	75.680,00	0,00	62.071,33
2010	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	943.532,09	1.536.314,17	----
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	35.480.869,37	29.847.792,32	41.402.181,78

Fonte: Elaborado pela autora

Como se observa, com exceção do Poder Executivo do Município de Xanxerê, todos apresentaram classificação no elemento 36 despesas que se caracterizaram como sendo de pessoal em todos os anos. Já o Poder Legislativo, apenas dois municípios apresentaram valores selecionados, no ano de 2008, registra-se que este exercício trata-se de final de mandato.

4.2.3.1 Município de Camboriú

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

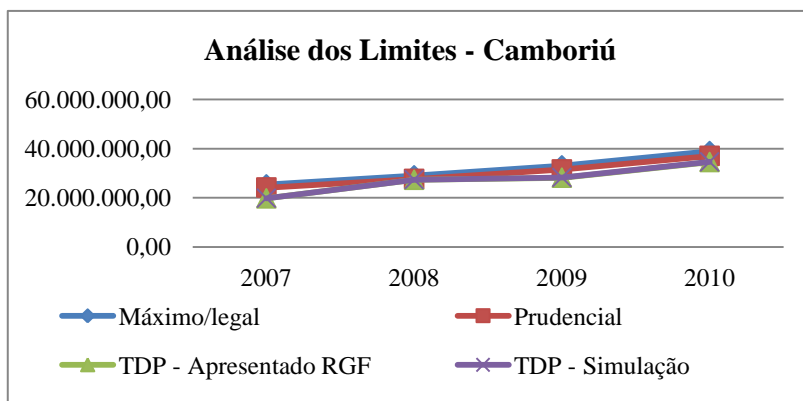
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 32 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	25.366.957,22	29.036.298,05	33.087.980,68	38.910.428,98
Prudencial	24.098.609,36	27.584.483,15	31.433.581,65	36.964.907,53
TDP - RGF	19.690.583,33	27.254.490,69	28.091.598,94	34.461.657,28
TDP - Simulação	19.769.254,25	27.322.950,69	28.206.402,49	34.537.337,28

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 10 – Análise dos Limites – Camboriú



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 19.690.583,33, o que corresponde a 41,92% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 78.670,92), a TDP passa a ter um valor de R\$ 19.769.254,25, o que corresponde a 42,08% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 27.24.490,69, o que corresponde a 50,69% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 68.460,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 27.322.950,69, o que corresponde a 50,81% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 28.091.598,94, o que corresponde a 45,85% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 114.803,55), a TDP passa a ter um valor de R\$ 28.206.402,49, o que corresponde a 46,03% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 34.461.657,28, o que corresponde a 47,83% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 75.680,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 34.537.337,28, o que corresponde a 47,93% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 33 – Análise Consolidada do Município

	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	41,92%	50,69%	45,85%	47,83%
Simulação	42,08%	50,81%	46,03%	47,93%
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	1,28%	1,14%	1,30%	1,31%
Simulação	1,28%	1,14%	1,30%	1,31%
Limite de Alerta - 5,40%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 5,70%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 6,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Total do Município				
% RGF	43,20%	51,83%	47,15%	49,14%
Simulação	43,36%	51,95%	47,33%	49,24%
Limite de Alerta - 54%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 57%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

Tendo em vista que na análise individual dos Poderes, Executivo e Legislativo, os limites permaneceram dentro do percentual estabelecido, após o processo de simulação, na análise consolidada do município, observa-se o mesmo enquadramento, cumprindo-se, portanto, a LRF, no que se refere às despesas com pessoal.

Contudo ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.3.2 Município de Xanxerê

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

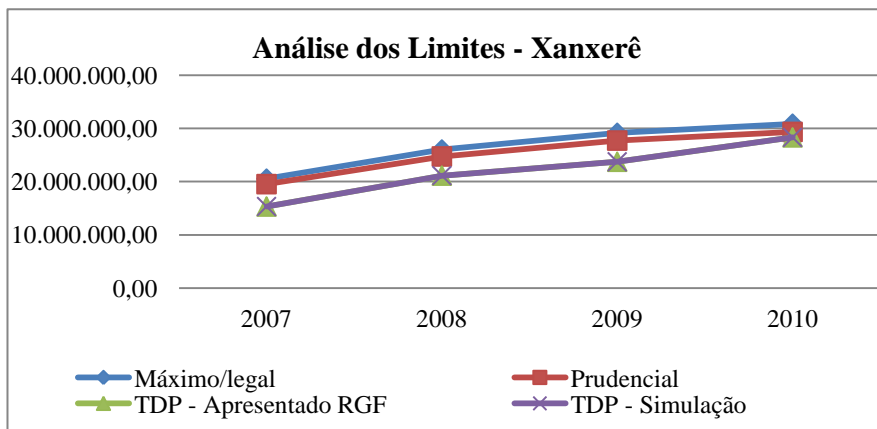
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 34 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	20.553.726,47	26.022.019,69	29.168.324,94	30.873.679,86
Prudencial	19.526.040,14	24.720.918,70	27.709.908,69	29.329.995,87
TDP - RGF	15.318.677,75	21.129.092,57	23.727.263,63	28.311.478,15
TDP - Simulação	15.323.257,75	21.129.092,57	23.727.263,63	28.311.478,15

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 11 – Análise dos Limites – Xanxerê



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) **2007** - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 15.318.677,75, o que corresponde a 40,25% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 4.580,00), a TDP passa a ter um valor

de R\$ 15.323.257,75, o que corresponde a 40,26% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 21.129.092,57, o que corresponde a 43,85% da RCL do município. Em razão de não ter sido selecionado valores referentes ao elemento de despesa 36 o montante com despesas de pessoal não foi alterado.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 23.727.263,63, o que corresponde a 43,93% da RCL do município. Em razão de não ter sido selecionado valores referentes ao elemento de despesa 36 o montante com despesas de pessoal não foi alterado.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 28.311.478,15, o que corresponde a 49,52% da RCL do município. Em razão de não ter sido selecionado valores referentes ao elemento de despesa 36 o montante com despesas de pessoal não foi alterado.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 35 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	40,25%	43,85%	43,93%	49,52%
Simulação	40,26%	43,85%	43,93%	49,52%
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

Poder Legislativo				
% RGF	2,17%	2,28%	2,31%	2,69%
Simulação	2,17%	2,28%	2,31%	2,69%
Limite de Alerta - 5,40%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 5,70%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 6,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Total do Município				
% RGF	42,42%	46,13%	46,24%	52,21%
Simulação	42,43%	46,13%	46,24%	52,21%
Limite de Alerta - 54%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 57%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

Ressalta-se que no processo de simulação o município de Xanxerê apresentou valores no elemento 36, cuja natureza caracteriza-se como despesa de pessoal, somente no exercício de 2007, tendo o montante de R\$ 4.580,00 destinado à fisioterapeuta. Nos demais anos não foram verificados, no elemento 36, nenhum outro valor que pudesse se caracterizar como despesas dessa natureza.

Nota-se que o valor foi inexpressivo para alterar significativamente o percentual demonstrado no Relatório de Gestão Fiscal, acerca das despesas com pessoal do Poder Executivo.

Desta forma, considerando que tanto no Poder Executivo como no Poder Legislativo não houve alteração dos percentuais demonstrados nos Relatórios de Gestão Fiscal, não se observa, portanto, variação por meio do processo de simulação, permanecendo os percentuais dentro do limites impostos pela LRF.

4.2.3.3 Município de Caçador

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

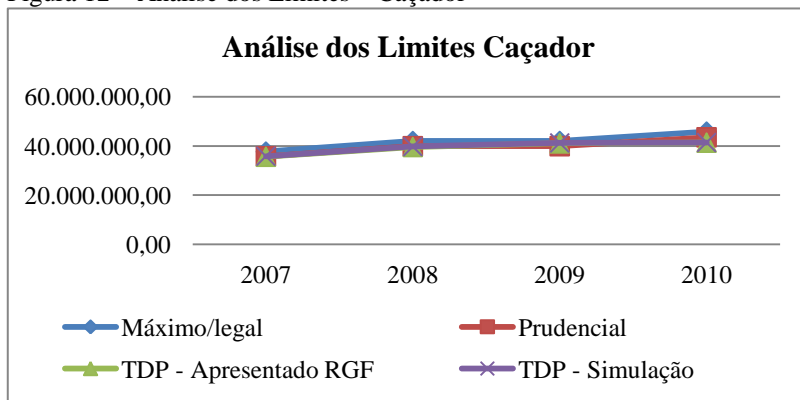
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 36 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	37.670.643,14	41.981.001,15	42.001.828,74	45.802.835,70
Prudencial	35.787.110,98	39.881.951,10	39.901.737,31	43.512.693,92
TDP - RGF	35.602.655,09	39.566.600,13	41.044.823,30	41.340.110,45
TDP - Simulação	35.809.107,74	39.743.234,77	41.223.349,00	41.402.181,78

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 12 – Análise dos Limites – Caçador



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 35.602.655,09, o que corresponde a 51,04% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 206.452,65), a TDP passa a ter um valor de R\$ 35.809.107,74, o que corresponde a 51,33% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 39.566.600,13, o que corresponde a 50,89% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 176.634,64), a TDP passa a ter um valor de R\$ 39.743.234,77, o que corresponde a 51,12% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 41.044.823,30, o que corresponde a 52,77% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 178.525,70), a TDP passa a ter um valor de R\$ 41.223.349,00, o que corresponde a 53,00% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 41.340.110,45, o que corresponde a 48,74% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 62.071,33), a TDP passa a ter um valor de R\$ 41.402.181,78, o que corresponde a 48,81% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Em razão dos Relatórios de Gestão Fiscal do Município não estarem disponíveis no site da STN não foi possível efetuar a análise por meio da simulação. Contudo, registra-se que nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 37 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	51,04%	50,89%	52,77%	48,74%
Simulação	51,33%	51,12%	53,00%	48,81%
Limite de Alerta - 48,60%	atingiu	atingiu	atingiu	atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	atingiu	não atingiu	atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	não disponível			
Simulação	-	-	-	-
Limite de Alerta - 5,40%				
Limite Prudencial - 5,70%				
Limite Máximo - 6,00%				
Total do Município				
% RGF	51,04%	50,89%	52,77%	48,74%
Simulação	51,33%	51,12%	53,00%	48,81%
Limite de Alerta - 54%				
Limite Prudencial - 57%	Análise prejudicada em razão da indisponibilidade de informações acerca do Poder Legislativo			
Limite Máximo - 60%				

Fonte: Elaborado pela autora

A análise consolidada do Município ficou prejudicada, em razão da indisponibilidade de informações do Poder Legislativo no site da STN.

Em relação ao Poder Executivo nota-se que antes do processo de simulação, todos os exercícios analisados atingiram o limite de alerta, sendo que no exercício de 2009 o limite prudencial também foi superado.

Ressalta-se que após o processo de simulação, em que foram selecionados os empenhos classificados no elemento 36, cuja natureza se refere à pessoal, o Poder Executivo Municipal permaneceu dentro do limite máximo, embora tenha atingido nos exercícios financeiros de 2007 e 2009 o limite prudencial.

No entanto, em razão da ausência de análise acerca do Poder Legislativo, não é possível afirmar que o município, nos anos analisados, cumpriu ou não a LRF na sua integralidade, no que tange as despesas com pessoal.

Contudo, ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.4 Grupo 4

A Tabela 38 - Valores Selecionados: Grupo 4, apresenta os valores constantes no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, dos municípios que compõem o Grupo 4 de análise, e os montantes dos empenhos que foram selecionados, cuja classificação constava no elemento de despesa 36 – outros serviços de terceiros – pessoal física:

Tabela 38 – Valores Selecionados: Grupo 4

Ano	Despesas com Pessoal	Grupo 4		
		Lages	Gaspar	Joinville
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	47.895.452,61	30.473.538,40	272.026.225,88
	Selecionado - El. 36	2.635.789,42	14.588,00	6.553.344,50
2007	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	2.228.023,44	1.070.066,22	11.383.667,09
	Selecionado - El. 36	96.400,00	0,00	0,00
	Total do Município	52.855.665,47	31.558.192,62	289.963.237,47
	Poder Executivo			
	Apresentado - RGF	69.134.099,53	34.000.995,49	334.642.011,80
	Selecionado - El. 36	3.936.824,60	51.586,71	6.386.794,70
2008	Poder Legislativo			
	Apresentado - RGF	2.742.625,41	1.144.625,07	12.638.730,84
	Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00
	Total do Município	75.813.549,54	35.197.207,27	353.667.537,34
	Poder Executivo			
2009	Apresentado - RGF	81.587.490,39	38.439.849,79	408.276.550,91
	Selecionado - El. 36	4.264.975,02	7.000,00	1.385.429,74

(Continua...)

(Continua...)

Poder Legislativo			
Apresentado - RGF	3.203.450,37	1.208.656,32	15.524.996,62
Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00
Total do Município	89.055.915,78	39.655.506,11	425.186.977,27
Poder Executivo			
Apresentado - RGF	96.112.032,50	42.279.350,27	417.823.014,19
Selecionado - El. 36	4.587.233,21	231,52	864.856,69
2010 Poder Legislativo			
Apresentado - RGF	3.417.223,32	1.437.196,41	16.272.473,39
Selecionado - El. 36	0,00	0,00	0,00
Total do Município	104.116.489,03	43.716.778,20	434.960.344,27

Fonte: Elaborado pela autora

Como se observa, novamente, o Poder Executivo de todos os municípios analisados apresentaram classificação no elemento 36 despesas que se caracterizaram como sendo de pessoal em todos os anos. Já o Poder Legislativo, apenas o município de Lages apresentou valores selecionados, no ano de 2007.

4.2.4.1 Município de Lages

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

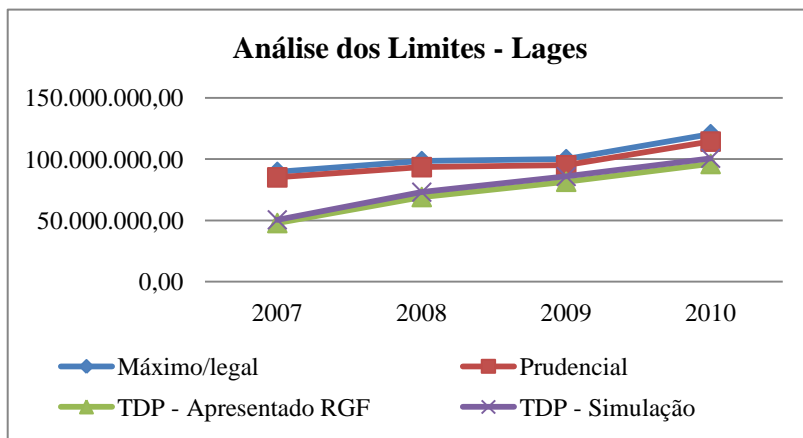
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 39 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	89.640.849,30	98.414.607,43	100.011.509,62	120.374.892,05
Prudencial	85.158.806,83	93.493.877,05	95.010.934,14	114.356.147,45
TDP - RGF	47.895.452,61	69.134.099,53	81.587.490,39	96.112.032,30
TDP - Simulação	50.531.242,03	73.070.924,13	85.852.465,41	100.699.265,51

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 13 – Análise dos Limites – Lages



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 47.895.452,61, o que corresponde a 28,85% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 2.635.789,42), a TDP passa a ter um valor de R\$ 50.531.242,03, o que corresponde a 30,44% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 69.134.099,53, o que corresponde a 37,93% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 3.936.824,60), a TDP passa a ter um valor de R\$ 73.070.924,13, o que corresponde a 40,09% da RCL, portanto dentro do limite.

c) **2009** - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 81.587.490,39, o que corresponde a 44,05% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 4.264.975,02), a TDP passa a ter um valor de R\$ 85.852.465,41, o que corresponde à 46,35% da RCL, portanto dentro do limite.

d) **2010** - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 96.112.032,30, o que corresponde a 43,12% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 4.587.233,21), a TDP passa a ter um valor de R\$ 100.699.265,51, o que corresponde a 45,17% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados somente o exercício financeiro de 2007 apresentou valor correspondente a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36, totalizando o valor de R\$ 96.400,00. As despesas se referem a serviços de assessoria contábil e assessoria técnica e jurídica.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 40 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	28,85%	37,93%	44,05%	43,12%
Simulação	30,44%	40,09%	46,35%	45,17%
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

(Continua...)

(Continua...)

Poder Legislativo				
% RGF	1,34%	1,45%	1,73%	1,47%
Simulação	1,40%	1,45%	1,73%	1,47%
Limite de Alerta - 5,40%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 5,70%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 6,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Total do Município				
% RGF	30,19%	39,38%	45,78%	44,59%
Simulação	31,84%	41,54%	48,08%	46,64%
Limite de Alerta - 54%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 57%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

Tendo em vista que na análise individual dos Poderes, Executivo e Legislativo, os limites permaneceram dentro do percentual estabelecido, após o processo de simulação, na análise consolidada do município, observa-se o mesmo enquadramento, cumprindo-se, portanto, a LRF, no que se refere às despesas com pessoal.

Contudo ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.4.2 Município de Gaspar

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

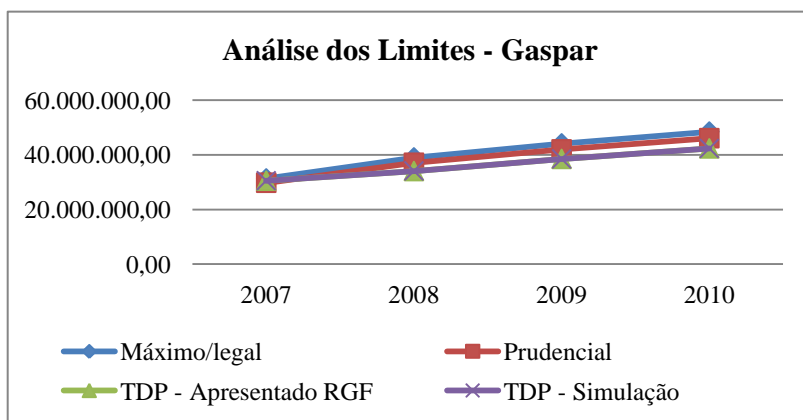
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 41 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	31.284.213,83	38.971.662,11	44.116.566,25	48.443.752,45
Prudencial	29.720.003,14	37.023.079,01	41.910.737,94	46.021.564,83
TDP - RGF	30.473.538,40	34.000.995,49	38.439.849,79	42.279.350,27
TDP	-			
Simulação	30.488.126,40	34.052.582,20	38.446.849,79	42.279.581,79

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 14 – Análise dos Limites – Gaspar



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 30.473.538,40, o que corresponde a 52,60% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 14.588,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 30.488.126,40, o que corresponde a 52,63% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 34.000.995,49, o que corresponde a 47,11% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 51586,71), a TDP passa a ter um valor de R\$ 34.052.582,20, o que corresponde a 47,18% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no

RGF foi de R\$ 38.439.849,79, o que corresponde a 47,05% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 7.000,00), a TDP passa a ter um valor de R\$ 38.446.849,79, o que corresponde a 47,06% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 42.279.350,27, o que corresponde a 47,13% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 231,52), a TDP passa a ter um valor de R\$ 42.279.581,79, o que corresponde à 47,13% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 42 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	52,60%	47,11%	47,05%	47,13%
Simulação	52,63%	47,18%	47,06%	47,13%
Limite de Alerta - 48,60%	atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	1,85%	1,59%	1,48%	1,60%
Simulação	1,85%	1,59%	1,48%	1,60%
Limite de Alerta - 5,40%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 5,70%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 6,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

(Continua...)

(Continua...)

Total do Município				
% RGF	54,45%	48,70%	48,53%	48,73%
Simulação	54,48%	48,77%	48,54%	48,73%
Limite de Alerta - 54%	atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 57%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

Com exceção do exercício financeiro de 2007, em que o Poder Executivo do município atingiu o limite de alerta, refletindo também no consolidado. No entanto, considerando que na análise individual dos Poderes, Executivo e Legislativo, os limites permaneceram dentro do percentual estabelecido, após o processo de simulação, na análise consolidada do município, observa-se o mesmo enquadramento, cumprindo-se, portanto, a LRF, no que se refere às despesas com pessoal.

Contudo ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

4.2.4.3 Município de Joinville

A análise dos dados foi realizada por meio da simulação dos empenhos selecionados acerca das despesas classificadas no elemento 36, considerando o Poder Executivo, o Poder Legislativo, bem como a análise consolidada do Município.

a) Análise do Poder Executivo

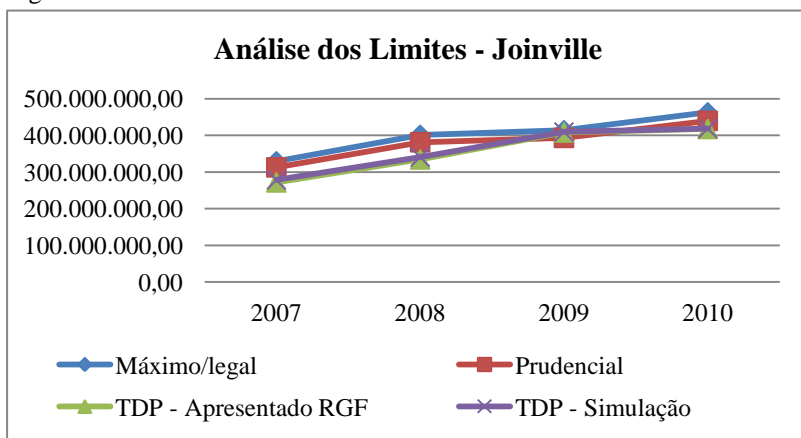
A análise do Poder Executivo consiste em um comparativo entre os limites máximo e prudencial com os valores apresentados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, assim como com os valores dos empenhos selecionados da classificação no elemento 36 acrescidos ao montante constante no RGF, por meio do processo de simulação.

Tabela 43 – Análise do Poder Executivo

	2007	2008	2009	2010
Máximo/legal	329.502.936,31	401.637.103,37	414.227.880,69	463.032.411,09
Prudencial	313.027.789,49	381.555.248,20	393.516.486,65	439.880.790,53
TDP - RGF	272.026.225,88	334.642.011,80	408.276.550,91	417.823.014,19
TDP - Simulação	278.579.570,28	341.028.806,50	409.661.980,63	418.687.870,88

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 15 – Análise dos Limites – Joinville



Fonte: Elaborado pela autora

Percebe-se dos anos analisados que em:

a) 2007 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 272.026.225,88, o que corresponde a 44,58% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 6.553.344,40), a TDP passa a ter um valor de R\$ 278.579.570,28, o que corresponde a 45,65% da RCL, portanto dentro do limite.

b) 2008 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 334.642,011,80, o que corresponde a 44,99% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 6.386.794,70), a TDP passa a ter um valor de R\$ 341.028.806,50, o que corresponde a 45,85% da RCL, portanto dentro do limite.

c) 2009 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no

RGF foi de R\$ 408.276.550,91, o que corresponde a 53,22% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 1.385.429,72), a TDP passa a ter um valor de R\$ 409.661.980,63, o que corresponde a 53,40% da RCL, portanto dentro do limite.

d) 2010 - O valor total de despesas com pessoal apresentado no RGF foi de R\$ 417.823.014,19, o que corresponde a 48,73% da RCL do município, quando somados os valores selecionados dos empenhos classificados no elemento 36 (R\$ 864.856,69), a TDP passa a ter um valor de R\$ 418.687.870,88, o que corresponde a 48,83% da RCL, portanto dentro do limite.

b) Análise do Poder Legislativo

Nos anos analisados não foram selecionados valores correspondentes a despesas de pessoal classificadas no elemento de despesa 36.

c) Análise Consolidada do Município

A análise consolidada do Município consiste na conjugação dos valores relativos à Pessoal dos dois Poderes, quais sejam, Poder Executivo e Poder Legislativo Municipal. Por esta análise é possível observar se o Município, após o processo de simulação, atinge ou não os limites impostos pela LRF.

Tabela 44 – Análise Consolidada do Município

Despesa com Pessoal	2007	2008	2009	2010
Poder Executivo				
% RGF	44,58%	44,99%	53,22%	48,73%
Simulação	45,65%	45,85%	53,40%	48,83%
Limite de Alerta - 48,60%	não atingiu	não atingiu	atingiu	atingiu
Limite Prudencial - 51,30%	não atingiu	não atingiu	atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 54,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Poder Legislativo				
% RGF	1,87%	1,70%	2,02%	1,90%
Simulação	1,87%	1,70%	2,02%	1,90%
Limite de Alerta - 5,40%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 5,70%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 6,00%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

(Continua...)

(Continua...)

	Total do Município			
% RGF	46,45%	46,69%	55,24%	50,63%
Simulação	47,52%	47,55%	55,42%	50,73%
Limite de Alerta - 54%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Prudencial - 57%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu
Limite Máximo - 60%	não atingiu	não atingiu	não atingiu	não atingiu

Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se que nos exercícios financeiros analisados o Poder Executivo do município apresentou o montante com pessoal no RGF, dentro dos limites, com exceção do ano de 2009 que atingiu o limite de alerta e o limite prudencial. Após o processo de simulação o exercício de 2010 também atinge o limite de alerta. Contudo observa-se que o Poder Executivo permaneceu dentro do limite máximo, em cumprimento a LRF.

Registra-se que não foram selecionados empenhos classificados no elemento 36, cuja natureza se caracterizava como pessoal razão pela qual, os percentuais gastos com pessoal, permaneceram inalterados e dentro dos limites.

Tendo em vista que na análise individualizada dos Poderes, o limite permaneceu dentro dos parâmetros estabelecidos, na análise consolidada do município percebe-se o mesmo enquadramento.

Contudo ressalta-se a utilização do elemento 36 na classificação de despesas que se caracterizam como de pessoal.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como tema a despesa de pessoal na Administração Pública Municipal consoante a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar nº 101/2000, e as terceirizações de mão-de-obra no serviço público, cuja análise baseou-se nos aspectos normativos, no intuito de se verificar o cumprimento da Lei.

Foram estudados treze municípios catarinenses que serviram de amostra para que se pudesse atingir aos objetivos propostos.

Diante as constatações verificadas nos objetivos específicos foi possível responder a pergunta de pesquisa, assim como ao objetivo geral, no sentido de que os serviços de terceiros – pessoa física - influenciam no montante de gastos com pessoal na Administração Pública Municipal. Contudo não é possível afirmar que tais contratações são fatores determinantes ao não cumprimento da LRF. No entanto, salienta-se que embora não se tenha entrado no mérito da legalidade das contratações terceirizadas, pode-se observar que a Administração Municipal utiliza a classificação da despesa, no elemento 36, de modo a não evidenciar a totalidade dos gastos típicos de pessoal.

De acordo com a LRF o governo municipal pode gastar com despesas de pessoal o percentual máximo de 60% de sua Receita Corrente Líquida, sendo que deste percentual 54% corresponde ao Poder Executivo e 6% ao Poder Legislativo. Dos municípios analisados observou-se que, inicialmente os Poderes Executivos municipais encontravam-se dentro do limite máximo. Ressalva-se a indisponibilidade de informações, de alguns municípios, em razão da não publicação do Relatório de Gestão Fiscal do Poder Legislativo, no site da STN, o que prejudicou a verificação do limite consolidado.

Em que pese ter se observado o cumprimento pelo Poder Executivo em relação ao percentual de aplicação com gastos de pessoal, ficou evidenciado o não cumprimento dos dispositivos constantes na LRF acerca da transparência da gestão pública, em razão da não publicação dos dados acerca do Poder Legislativo. Pois com a edição da LRF a transparência da Administração Pública mostrou-se essencial à conduta dos gestores que administram bens públicos.

Quanto ao montante dos gastos com despesa de pessoal em relação à RCL, observou-se que, em especial ao Poder Executivo, haja vista, a ausência de informações do Poder Legislativo, como já exposto, a maioria dos municípios estudados, apresentou no Relatório de Gestão

Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, um percentual gasto inferior ao limite máximo, considerando a RCL municipal. O que permite inferir, que usar a RCL como parâmetro para a despesa de pessoal não constitui fator limitante ao aumento do gasto desta natureza. Permitindo, inclusive o efeito estufa aos municípios que apresentam margem para o aumento do gasto.

Nos entendimentos acerca da composição das despesas com pessoal, mediante a análise da tendência de classificação no elemento 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física -, pode-se observar que os principais gastos classificados nesta rubrica, considerando a natureza da despesa que se refere à pessoal, foram encontrados os seguintes pagamentos: a) folha de pagamento; b) profissionais da saúde; c) professores e coordenadores pedagógicos; d) contratação de contador e advogado; e e) remuneração ao Conselho Tutelar. Salienta-se que embora a Secretaria do Tesouro Nacional edite regras para a classificação das despesas públicas, neste caso, o princípio da essência sobre a forma deve prevalecer, em razão da natureza dos gastos, inclusive como prevenção ao descumprimento da LRF. Observa-se ainda, que em relação à terceirização no serviço público, cujo critério utilizado tem sido a classificação de atividade-meio ou atividade-fim, em razão da Súmula 331 do TST, faz-se necessário a revisão da aplicação desta Súmula, uma vez que tal critério não encontra guarida na legislação, sendo tal conceito advindo das disciplinas de administração, como forma de otimização do processo produtivo.

No processo de simulação pode-se observar que embora fossem encontradas despesas típicas de pessoal, na classificação do elemento 36, não se vislumbrou que tais despesas refletissem de forma a evidenciar o descumprimento da LRF, no que se refere à apuração do limite, pois a maioria dos municípios analisados permaneceram dentro do limite máximo, nos exercícios financeiros verificados. Contudo, se faz ressaltar que esta inferência não se estende a todos os municípios, tão-pouco ilustra o regular e integral cumprimento da LRF no que tange as despesas com pessoal. Isto porque foi verificado apenas uma rubrica de despesa, sendo, ainda, que a análise consolidada dos municípios ficou prejudicada em razão da ausência de publicidade de informações do Poder Legislativo Municipal. Ressalta-se ainda, que a possível verificação dos demais elementos de despesas, que tratam de certa forma de serviços terceirizados, quais sejam, 35 – serviços de consultoria; 37 – locação de mão-de-obra; e o elemento 39 – outros serviços de terceiros – pessoa jurídica, poderia acrescer ao montante apresentado pelo município em gastos com pessoal.

Observa-se, ainda, que as limitações deste estudo referem-se às conclusões que a pesquisa permite alcançar. Sendo que a análise limita-se aos dados dos Municípios estudados. Salienta-se que para a análise admitiu-se a veracidade dos dados consultados, ou seja, como válidos e verdadeiros. Isto porque a Administração Pública tem passado por um processo de mudanças, cuja transparência da gestão tem se tornado fator essencial, com ênfase constituída a partir da LRF e recentemente com a publicação da Lei nº 131/2009, Lei da Transparência, a qual modificou e acrescentou dispositivos voltados à transparência da gestão pública à LRF.

Contudo, há de se ressaltar que a análise, por se tratar de uma leitura dos históricos dos empenhos classificados à rubrica do elemento 36, constitui outro fator de limitação da pesquisa, haja vista que em alguns casos o histórico não permite a identificação da real natureza da despesa ali empenhada.

Outro fator limitador refere-se à percepção do pesquisador na análise, cuja mesma análise quando realizada por outro pesquisador pode trazer interpretação diversa da aqui apresentada, em razão da forma não padronizada dos históricos dos empenhos verificados. Para tentar diminuir esta divergência de interpretação, foi construído um quadro de categorias, o qual serviu de base fundamental para a análise e seleção dos empenhos verificados.

Observa-se que a pesquisa limitou-se a verificar a classificação das despesas, não sendo objeto de análise a legalidade das contratações terceirizadas, embora as considerações teóricas quanto às contratações foram essenciais para a construção do quadro de categorias.

E por fim, sugere-se a reprodução deste estudo nos demais elementos de despesas, 35 – serviços de consultoria; 36 – outros serviços de terceiros – pessoa física; 37 – locação de mão-de-obra; e o elemento 39 – outros serviços de terceiros – pessoa jurídica, na realização de futuras pesquisas, a fim de se constatar a totalidade dos gastos com pessoal na Administração Municipal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

ALVES, Osvaldo Nunes. Terceirização de serviços na administração pública. In: **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. 2006. Disponível em:
<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_a_tcu/biblioteca_digital/Sociedade_democr%C3%A1tica_direito_p%C3%BAblico_e_controle_exter.pdf> Acesso em: 23 fev. 2011.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Confederação Nacional de Municípios. **SUS: Organização do Sistema de Saúde Municipal: o que é**. 2011. Disponível em:
<<http://www.cnm.org.br/institucional/documento.asp?iId=31987>>. Acesso em: 05 dez. 2011.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Emenda de Plenário nº 56**. 2000. Disponível em:
<http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=D&DataIn=06/05/2000&txpagina=22530&altura=650&largura=800>. Acesso em: 02 fev. 2012.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 15 out. 2011.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 26 abr. 2010.

BRASIL. **Decreto nº 2.271, de 7 de julho de 1997**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2271.htm>. Acesso em: 09 out. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10200.htm. Acesso em: 07 out. 2011.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 14 jul. 2011.

BRASIL. Lei Complementar n. 82, de 27 d março de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp82.htm. Acesso em: 14 jul. 2011.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 17 jul. 2011.

BRASIL. Lei Complementar n. 96, de 31 de maio de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp96.htm. Acesso em: 14 jul. 2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 11 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 26 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8080.htm. Acesso em: 09 fev. 2012.

BRASIL. Portaria Interministerial STN nº 448, de 13 de setembro de 2002. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_448_2002.pdf. Acesso em: 15 set. 2011.

BRASIL. **Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001.** Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portarias325e519.PDF>>. Acesso em: 20 abr. 2010.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público:** aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público. 2. ed. v. 4. Brasília, 2009. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_IV_PCASP.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2010.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público:** aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis específicos. 2. ed. v. 3. Brasília, 2009. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_III_Procedimentos_Contabeis_Especificos.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2010.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público:** procedimentos Contábeis Orçamentários. Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. 4. ed. Parte 1. Brasília, 2011. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI_PCO2011.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de demonstrativos fiscais:** aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2011. Disponível em: <http://www.stn.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF_4edicao.pdf>. Acesso em 03 out. 2011.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório de Gestão Fiscal.** Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp>. Acesso em: 05 maio 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIN**: 2238-5. 2001. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 fev. 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 283/2011**: TCU: Plenário. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/ListaDocumentos?qn=1&p=0&di=1&dpp=20>>. Acesso em: 15 jan. 2012.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Decisão 680/1995**: Plenário. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual>>. Acesso em: 10 out. 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório e parecer prévio sobre as contas do Governo da República**: 2008. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/contas_08/textos/CG_2008_Relatório_Completo.pdf>. Acesso em: 27 abr. 2010.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula 256**: contrato de prestação de serviços. Disponível em: <http://www.tst.gov.br/jurisprudencia/Livro_Jurisprud/livro_html_atual.html>. Acesso em: 09 out. 2011.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula 331**: contrato de prestação de serviços. Disponível em: <http://www.tst.gov.br/jurisprudencia/Livro_Jurisprud/livro_html_atual.html>. Acesso em: 09 out. 2011.

BRUNO, Reinaldo Moreira. A receita pública na Lei de Responsabilidade Fiscal. **Fórum de Contratação e Gestão Pública**, Belo Horizonte, v. 3, n. 36, dez. 2004. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=9573>>. Acesso em: 6 abr. 2011.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público Municipal**. Curitiba: Juruá, 2007.

CASTRO, José Nilo de. LRF e controle dos gastos de pessoal. **Revista Brasileira de Direito Municipal**: RBDM, belo Horizonte: Fórum, v. 5, n. 15, jan./mar. 2009.

CITADINI, Antonio Roque. Palavra do Presidente. In: ENCONTRO TÉCNICO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL. São Paulo: Instituto Ruy Barbosa. **Anais...** 2002. Disponível em: <<http://www.citadini.com.br/ruybarbosa/irb20020527.pdf>> Acesso em: 27 set. 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Arts. 18 a 28. In: MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na Administração Pública**: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público: privada e outras formas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008b.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Terceirização: contratação de serviços de terceiros (mão-de-obra) pela Administração Pública. **Boletim de Direito Administrativo**. Maio 2008. Disponível em: <www.ndj.com.br>. Acesso em: 31 ago. 2011.

DIENG, Mamadou et. at. Os impactos financeiros gerados pela LRF no que tange ao comprometimento das receitas correntes líquidas com despesas de pessoal. In: CONGRESSO USP: CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. **Anais eletrônicos...** São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/index.asp>>. Acesso em: 15 fev. 2011.

FARONI, Walmer. A Lei de Responsabilidade Fiscal como fator limitante dos gastos com pessoal: um estudo nas prefeituras dos municípios de pequeno porte de Minas Gerais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11. 2004. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2228>. Acesso em: 06 maio 2010.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Comentando as licitações públicas**. Rio de Janeiro: Temas e Idéias, 2002.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Responsabilidade Fiscal:** questões práticas na função do ordenador e despesas; na terceirização de mão-de-obra; na função do controle administrativo. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2002b.

FERREIRA, Marlos Vargas. **Finanças públicas para concursos.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** para provas e concursos. 6. ed. Niterói: Impetus, 2010.

FONTINI, Cristiana. A terceirização e a Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (Coord.). **Lei de Responsabilidade Fiscal:** ensaios em comemoração aos 10 anos da Lei Complementar nº 101/00. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FORTALEZA. Secretaria de finanças do Município. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** guia prático para o cidadão. 2011. Disponível em:
http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/apresentacoes/gerados/cartilha_lrf_final_revisada01.pdf. Acesso em: 26 set. 2011.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo.** 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GARCIA, Flávio Amaral. A relatividade da distinção entre atividade-fim e atividade-meio na terceirização aplicada à Administração Pública. **Boletim de Direito Municipal.** Jun. 2010. Disponível em: <www.ndj.com.br>. Acesso em: 31 ago. 2011.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. Disponível em:

<<http://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A048.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2011.

GOMIDE, Tainá Rodrigues et. al. A adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo como parâmetros os gastos com pessoal e a receita orçamentária: um estudo de caso do município de Tocantins – MG. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15. **Anais eletrônicos...** 2009. Fortaleza. Disponível em:

<http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2935>.

Acesso em: 15 fev. 2011.

HARADA, Kiyoshi. Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos. **Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**, v. 27, n. 45, set. 2010.

IRB-PROMOEX. **Relatório do IV Fórum IRB-PROMOEX:**

harmonização conceitual dos pontos de controle da Lei de

Responsabilidade Fiscal. Florianópolis, 2007. Disponível em:

<http://www.controlepublico.org.br/files/Relatorio_IV_Forum.pdf>

Acesso em: 27 set. 2011.

MARANHÃO. Tribunal de Contas do Estado. **Gestor público responsável:** trabalhando após a posse. 2. ed. São Luís: TCE/MA, 2009. Disponível em:

<http://www.tce.ma.gov.br/docs/cartilha_gestor_publico_responsavel_FINAL.pdf>. Acesso em: 15 set. 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Org) **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. Acórdão nº 1.134/2001. In: **Consolidação de entendimentos técnicos:** decisões em consultas. Cuiabá: TCE/MT, 2008. Disponível em:

<www.cuiaba.mt.gov.br/upload/arquivo/TCEMT_Consolidacao.pdf>.

Acesso em: 28 set. 2011.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. Acórdão nº 1.312/2006. In: **Consolidação de entendimentos técnicos:** decisões em consultas. Cuiabá: TCE/MT, 2008. Disponível em:

<www.cuiaba.mt.gov.br/upload/arquivo/TCEMT_Consolidacao.pdf>.
Acesso em: 28 set. 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. In: MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Marcos; MIRANDA, Rogério Boueri; COSIO, Fernando Blanco. **Transferências intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma**. 2008. Disponível em:
<http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD40-MarcosMendes_RogérioBoueri_FernandoB.Cosio.pdf> . Acesso em: 28 set. 2011.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Informativo de jurisprudência**. Belo Horizonte. 8 a 21 de março de 2010, n. 19. Disponível em:<http://www.tce.mg.gov.br/?cod_pagina=111792&acao=pagina&cod_d_secao_menu=5L&a=>> Acesso em: 27 set. 2011

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. **Informativo de jurisprudência**. Belo Horizonte. 17 a 30 de maio de 2010, n. 24. Disponível em:
<http://www.tce.mg.gov.br/?cod_pagina=111792&acao=pagina&cod_s_ecao_menu=5L&a=>> Acesso em: 27 set. 2011

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Informativo de jurisprudência**. Belo Horizonte. 29 de novembro a 12 de dezembro de 2010, n. 38. Disponível em:
<<http://www.tce.mg.gov.br/IMG/InformativoJurisprudenciaConsolidado/2010.pdf>> Acesso em: 27 set. 2011

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Informativo de Jurisprudência**. Belo Horizonte. 28 de março a 10 de abril de 2011. n. 42 . p. 17. Disponível em:
<[http://www.tce.mg.gov.br/IMG/InformativoJurisprudenciaConsolidado/2011\(8\).pdf](http://www.tce.mg.gov.br/IMG/InformativoJurisprudenciaConsolidado/2011(8).pdf)>. Acesso em: 27 set. 2011.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. **Informativo de jurisprudência**. Belo Horizonte. 21 de novembro a 04 de dezembro de 2011, n. 53. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/IMG/InformativoJurisprudenciaConsolidado/2011.pdf>> Acesso em: 27 set. 2011

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Editor: Francisco Glauber Lima Mota, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Finanças públicas para concursos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2009.

PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Terceirização e responsabilidade patrimonial da Administração Pública. **Jus Navigandi**, Teresina, v. 6, n. 51, 2001. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2036>>. Acesso em: 29 jul. 2011.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão nº 1111/08**: Pleno. Curitiba: TCE/PR, 2008. Disponível em: <http://www.tce.pr.gov.br/servicos_publicacao.aspx?pub=543418>. Acesso em: 14 set. 2011.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Acórdão nº 214/06**: consulta: 275772/05. Curitiba: TCE/PR, 2006. Disponível em: <http://www.tce.pr.gov.br/servicos_publicacao.aspx?pub=569624>. Acesso em: 12/09/2011.

PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo**: teoria, jurisprudência e 400 questões. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. Escola de contas públicas prof. Barreto Guimarães. **Como admitir servidores públicos**: estado e municípios. Ed rev. e atual. Recife: TCE/PE, abr., 2010. Disponível em: <www.tce.pe.gov.br/publicacoes>. Acesso em: 12 out. 2011.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Guia de orientação aos novos gestores Janeiro**. 2005. Disponível em:

<http://www.tce.pe.gov.br/astec/guia_novos_gestores.htm#terceirizaçãonaap>. Acesso em: 03 out. 2011.

PERNANBUCO. Tribunal de Contas do Estado. Decisão T.C. nº 0124/03; processo TC nº 0203022-6-1. In: **Consolidação das decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco de interesse municipal**: 01/01/2000 à 09/05/2006. Recife: TCE/PE. Disponível em: <<http://www.uvp.com.br/novo/uvp/publicacoes/DecisoeseTCEPE.pdf>> Acesso em: 21 set. 2011.

PERNANBUCO. Tribunal de Contas do Estado. Processo t.c. nº 0942/03; decisão T.C. n. 0101379-8-1. In: **Consolidação das decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco de interesse municipal**: 01/01/2000 à 09/05/2006. Recife: TCE/PE. Disponível em: <<http://www.uvp.com.br/novo/uvp/publicacoes/DecisoeseTCEPE.pdf>> Acesso em: 21 set. 2011.

PERNANBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Processo T.C. nº 1005499-6**: decisão T.C. nº 0047/ 11. Recife: TCE/PE, 2011. Disponível em: <http://www4.tce.pe.gov.br/internet/index.php?option=com_content&view=article&id=2163%3Adespesas-com-pessoal-&catid=301%3Apessoal&Itemid=231> Acesso em: 22 set. 2011.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública**: uma abordagem da Administração Financeira Pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2009. Florianópolis: UFSC/ Departamento de Ciências Contábeis, 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Contábeis. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. **Consulta Processo 9.642-02.00/00-7. Informação nº 043/2001**. Porto Alegre: TCE/RS, 2001. Disponível em:

<<http://portal.tce.rs.gov.br/sis/decisoes/RelatorioDecisao.jsp?numeroProcesso=96420200007>>. Acesso em: 20 dez. 2011.

Rondônia. Tribunal de Contas do Estado. Parecer Prévio nº 34/2002: Pleno. In: **Coletânea de Pareceres Prévios para subsidiar a atuação de Servidores e Jurisdicionados**. 2009. Disponível em: <<http://www.tce.ro.gov.br/arquivos/Downloads/Publicacao-Colet-24-11-10-10-20-38.pdf>>. Acesso em 05 set. 2011.

Rondônia. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. Parecer Prévio nº 040/2006 – Pleno. In: **Coletânea de Pareceres Prévios para subsidiar a atuação de Servidores e Jurisdicionados**. 2009. Disponível em: <<http://www.tce.ro.gov.br/arquivos/Downloads/Publicacao-Colet-24-11-10-10-20-38.pdf>>. Acesso em 05 set. 2011.

Santa Catarina. Tribunal de Contas do Estado. **Prejulgado nº 0978**. Florianópolis: TCE/SC, 2001. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/menu/decisoes>>. Acesso em: 20 set. 2011.

Santa Catarina. Tribunal de Contas do Estado. **Prejulgado nº 1864**. Florianópolis: TCE/SC, 2007. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/menu/decisoes>>. Acesso em: 20 set. 2011.

Santa Catarina. Tribunal de Contas do Estado. **Prejulgado nº 1867**. Florianópolis: TCE/SC, 2007. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/menu/decisoes>>. Acesso em: 20 set. 2011.

Santa Catarina. Tribunal de Contas do Estado. **Prejulgado nº 2006**. Florianópolis: TCE/SC, 2009. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/menu/decisoes>>. Acesso em: 22 ago. 2010.

Santa Catarina. Tribunal de Contas do Estado. **Portal do Cidadão**. Florianópolis: TCE/SC, 2010. Disponível em: <<http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/>>. Acesso em: 23 ago. 2010.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado. **Sistema e-Sfinge**. Florianópolis: TCE/SC, 2011. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/menu/esfinge>>. Acesso em 02 jun. 2011.

SANTOLIN, Roberto; JAYME JR., Frederico Gonzaga; REIS, Júlio César dos. Lei de Responsabilidade fiscal e Implicações na Despesa de Pessoal e de investimento nos Municípios Mineiros: um Estudo com Dados em Painel Dinâmico. **Est. Econ.**, São Paulo, v. 39, n. 4, out./dez. 2009. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ee/v39n4/08.pdf>> Acesso em: 11 jan. 2011.

SANTOS FILHO, Elmitho Ferreiro dos. A atuação dos Tribunais de Contas para o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e sua importância para as punições fiscais e penais. In: **Sociedade democrática, direito público e controle externo**. 2006. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_a_tcu/biblioteca_digital/Sociedade_democr%C3%A1ticia_direito_p%C3%BAblico_e_controle_exter.pdf> Acesso em: 26 Abr. 2010.

SÃO PAULO. Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Regional. Fundação Sistema Estadual de Análise de dados – SEADE.

Composição da receita municipal por transferências correntes.

2011. Disponível em:

<<http://www.seade.gov.br/produtos/imp/index.php?page=varinfpop&var=1241>>. Acesso em : 23 set. 2011.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. **Compêndio de consultas, deliberações e súmulas**. São Paulo: TCE/SP, 2007. Processo nº TC-21734/026/00. Disponível em:

<http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/2007_compendio.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2011.

SILVA, Moacir Marques da. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**: abordagem contábil e orçamentária para os municípios. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SOUZA, Aluisio Gama de. **Direito Público no Tribunal de Contas**. Rio de Janeiro: Faculdade Gama e Souza, 2007.

TOLEDO JR., Flavio C. de; ROSSI, Sérgio Ciquera. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. São Paulo: NDJ, 2005.

TUON, Rimenez; SANSON, João Rogério; SEABRA, Fernando. **Despesas com pessoal versus despesas totais: o caso do Estado de Santa Catarina**. 2006. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br>>. Acesso em: 15 out. 2010.

VIEIRA, Antonieta Pereira; FURTADO, Madeline Rocha. **Gestão de contratos de terceirização na Administração Pública: teoria e prática**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

ZANELLA, Liane Carly Hermes; VIEIRA, Eleonora Milano Falcão; MORAES, Marialice de. **Técnicas de pesquisa**. 2. ed. Florianópolis: UFSC/Departamento de Ciências Contábeis, 2009.

APÊNDICES

Os apêndices tratam de uma adaptação dos Relatórios de Gestão Fiscal – Demonstrativo de Pessoal, disponibilizados no site da STN, do Poder Executivo dos municípios analisados, em que foi possível evidenciar a análise vertical e análise horizontal dos dados constantes nos demonstrativos, assim como pelo processo de simulação.

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF – Nova Itaberaba

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	2.690.244	100,00	3.538.941	100,00	4.006.086	100,00	4.070.408	100,00
2	Pessoal Ativo	2.592.714	96,37	3.445.224	97,35	3.775.943	94,26	3.699.868	90,90
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	97.530	3,63	93.716	2,65	230.142	5,74	370.539	9,10
	AH%	100,00%		96,09%		235,97%		379,92%	
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária								
7	Decorrentes de Decisão Judicial								
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	2.690.244		3.538.941		4.006.086		4.070.408	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPEZA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	2.690.244	100,00	3.538.941	100,00	4.006.086	100,00	4.070.408	100,00
	AH%	100,00%		131,55%		148,91%		151,30%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	7.150.723,04		8.687.956,02		8.466.812,28		9.591.166,06	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	37,62%		40,73%		47,32%		42,44%	
	AH%	100,00%		108,27%		125,76%		112,80%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	3.861.390,44		4.691.496,25		4.572.078,63		5.179.229,67	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	3.668.320,92		4.456.921,44		4.343.474,70		4.920.268,19	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação – Nova Itaberaba

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	2.690.244	99,44	3.538.941	99,64	4.006.086	99,69	4.070.408	99,58
2	Pessoal Ativo	2.592.714	95,84	3.445.224	97,00	3.775.943	93,96	3.699.868	90,52
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	97.530	3,61	93.716	2,64	230.142	5,73	370.539,92	9,07
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		0,00		0,00		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	2.690.244		3.538.941		4.006.086		4.070.408	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	2.690.244		3.538.941		4.006.086		4.070.408	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	15.044,91	0,56	12.742,36	0,36	12.465,64	0,31	17.159,92	0,42
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	2.705.289	100,00	3.551.683	100,00	4.018.551	100,00	4.087.568	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	7.150.723,04		8.687.956,02		8.466.812,28		9.591.166,06	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	37,83%		40,88%		47,46%		42,62%	
	AH%	100,00%		108,06%		125,45%		112,65%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	3.861.390,44		4.691.496,25		4.572.078,63		5.179.229,67	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	3.668.320,92		4.456.921,44		4.343.474,70		4.920.268,19	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - José Boiteaux

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	2.647.295	100,00	2.688.947	100,00	4.172.696	100,00	4.258.074	100,00
2	Pessoal Ativo	2.600.071	98,64	2.419.374	90,24	4.156.696	99,62	4.242.196	99,63
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	8.123	0,31	239.023	8,92	16.000	0,38	15.877	0,37
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	39.100	1,48	30.550	1,14	0,00	0,00		0,00
	AH%	100,00%		78,13%		0,00%		0,00%	
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	11.399		7.828		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	11.399		7.828					
7	Decorrentes de Decisão Judicial								
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	2.635.896		2.681.118		4.172.696		4.258.074	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	2.635.896	100,00	2.681.118	100,00	4.172.696	100,00	4.258.074	100,00
	AH%	100,00%		101,72%		158,30%		161,54%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	5.535.668,02		6.983.338,62		7.572.405,84		9.625.915,61	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	47,62%		38,39%		55,10%		44,24%	
	AH%	100,00%		80,63%		115,72%		92,90%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	2.989.260,73		3.771.002,85		4.089.099,15		5.197.994,43	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	2.839.797,69		3.582.452,71		3.884.644,20		4.938.094,71	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - José Boiteaux

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	2.647.29	100,33	2.688.947	99,87	4.172.696	99,84	4.258.074	99,96
2	Pessoal Ativo	2.600.071	98,54	2.419.374	89,85	4.156.696	99,46	4.242.196	99,59
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	8.123	0,31	239.023	8,88	16.000	0,38	15.877	0,37
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	39.100	1,48%	30.550	1,13%	0,00	0,00%	0,00	0,00
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	11.399		7.828		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	11.399		7.828		0,00		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	2.635.896		2.681.118		4.172.696		4.258.074	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	2.635.896		2.681.118		4.172.696		4.258.074	
	AH%								

(Continua...)

(Continua...)

	Valores encontrado - Simulação	2.640,00	0,10	11.445,00	0,43	6.558,70	0,16	1.640,00	0,04
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	2.638.536	100,00	2.692.563	100,00	4.179.255	100,00	4.259.714,	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	5.535.668,02		6.983.338,62		7.572.405,84		9.625.915,61	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	47,66%		38,56%		55,19%		44,25%	
	AH%	100,00%		80,89%		115,79%		92,84%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	2.989.260,73		3.771.002,85		4.089.099,15		5.197.994,43	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	2.839.797,69		3.582.452,71		3.884.644,20		4.938.094,71	

(Continua...)

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Urupema

CAMP O	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	2.443.051	100,00	2.672.447	100,00	2.918.953	100,00	3.066.188,	100,00
2	Pessoal Ativo	2.443.051	101,72	2.653.747	100,66	2.918.953	101,29	3.066.188	100,91
3	Pessoal Inativo e Pensionistas		0,00	0,00	0,00		0,00		0,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		0,00	18.700	0,71		0,00		0,00
	AH%	100,00%		0,71%		0,00%			
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	41.393		36.108		37.060		27.688	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	41.393		36.108		37.060		27.688	
7	Decorrentes de Decisão Judicial								
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	2.401.657		2.636.339		2.881.893		3.038.499	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	2.401.657	100,00	2.636.339	100,00	2.881.893	100,00	3.038.499	100,00
	AH%	100,00%		109,77%		120,00%		126,52%	
CAM PO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
	12 RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	4.495.579,17		5.522.052,89		5.413.086,81		6.082.131,69	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	53,42%		47,74%		53,24%		49,96%	
	AH%	100,00%		89,37%		99,66%		93,51%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	2.427.612,75		2.981.908,56		2.923.066,88		3.284.351,11	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	2.306.232,11		2.832.813,13		2.776.913,53		3.120.133,56	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da Simulação - Urupema

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	2.443.051	100,36	2.672.447	100,03	2.918.953	100,00	3.066.188	99,46
2	Pessoal Ativo	2.443.051	100,36	2.653.747	99,33	2.918.953	100,00	3.066.188	99,46
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00	18.700	0,70	0,00	0,00%	0,00	0,00
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	41.393		36.108		37.060		27.688	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	41.393		36.108		37.060		27.688	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	2.401.657		2.636.339		2.881.893		3.038.499	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	2.401.657		2.636.339		2.881.893		3.038.499	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	32.640,62	1,34	35.280,76	1,32	36.985,00	1,27	44.433,33	1,44
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	2.434.297	100,00	2.671.620	100,00	2.918.878	100,00	3.082.933	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	4.495.579,17		5.522.052,89		5.413.086,81		6.082.131,69	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	54,15%		48,38%		53,92%		50,69%	
	AH%	100,00%		89,35%		99,58%		93,61%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	2.427.612,75		2.981.908,56		2.923.066,88		3.284.351,11	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	2.306.232,11		2.832.813,13		2.776.913,53		3.120.133,56	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Piratuba

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010*	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	4.741.727	100,00	6.078.016	100,00	6.996.672	100,00	0,00	100,00
2	Pessoal Ativo	4.537.200	95,69	5.851.231	96,27	6.748.067	96,45		
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	204.526	4,31	226.785	3,73	248.604	3,55		
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		0,00		0,00		0,00		
	AH%	100,00%							
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária								
7	Decorrentes de Decisão Judicial								
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	4.741.727		6.078.016		6.996.672		0,00	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	4.741.727	100,00	6.078.016,	100,00	6.996.672	100,00	0,00	100,00
	AH%	100,00%		128,18%		147,56%		0,00%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	16.557.688,32		18.700.263,72		19.549.038,14			
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	28,64%		32,50%		35,79%			
	AH%	100,00%		113,50%		124,98%			
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	8.941.151,69		10.098.142,41		10.556.480,60		0,00	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	8.494.094,11		9.593.235,29		10.028.656,57		0,00	

* não disponível

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação Piratuba

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	4.741.727	98,34	6.078.016	99,20	6.996.672	99,56	0,00	0,00
2	Pessoal Ativo	4.537.200	94,09	5.851.231	95,50	6.748.067	96,02	0,00	0,00
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	204.526	4,24	226.785	3,70	248.604	3,54	0,00	0,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		0,00		0,00		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	4.741.727		6.078.016		6.996.672		0,00	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	4.741.727		6.078.016		6.996.672		0,00	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	80.276,20	1,66	49.114,10	0,80	31.066,08	0,44	46.184,19	100,00
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	4.822.003	100,00	6.127.131	100,00	7.027.738	100,00	46.184	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	16.557.688,32		18.700.263,72		19.549.038,14		0,00	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	29,12%		32,76%		35,95%			
	AH%	100,00%		112,51%		123,44%			
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	8.941.151,69		10.098.142,41		10.556.480,60		0,00	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	8.494.094,11		9.593.235,29		10.028.656,57		0,00	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - São Joaquim

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	8.169.984	100,00	10.744.180	100,00	12.474.542	100,00	15.155.075	100,00
2	Pessoal Ativo	7.224.623	91,12	10.359.206	98,85	11.789.048	97,41	14.020.322	97,58
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	945.361	11,92	384.974	3,67	685.494	5,66	1.134.753	7,90
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		0,00		0,00		0,00		0,00
	AH%	100,00%		0,00%					
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	241.180		263.967		371.956		786.928	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	93.385		141.114		174.158		660.226	
7	Decorrentes de Decisão Judicial								
8	Despesas de Exercícios Anteriores	147.795		122.852		197.798		126.701	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	7.928.803		10.480.212		12.102.585		14.368.147	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	7.928.803	100,00	10.480.212,	100,00	12.102.585	100,00	14.368.147	100,00
	AH%	100,00%		132,18%		152,64%		181,21%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	18.732.829,71		23.015.036,69		26.473.205,94		29.595.644,84	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	42,33%		45,54%		45,72%		48,55%	
	AH%	100,00%		107,59%		108,01%		114,70%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	10.115.728,04		12.428.119,81		14.295.531,21		15.981.648,21	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	9.609.941,64		11.806.713,82		13.580.754,65		15.182.565,80	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - São Joaquim

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	8.169.984	103,03	10.744.180	102,50	12.474.542	102,92	15.155.075	105,36
2	Pessoal Ativo	7.224.623	91,11	10.359.206	98,83	11.789.048	97,26	14.020.322	97,47
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	945.361	11,92	384.974	3,67	685.494	5,66	1.134.753	7,89
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00	0,00
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	241.180		263.967		371.956		786.928	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	93.385		141.114		174.158		660.226	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	147.795		122.85		197.798		126.701	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	7.928.803		10.480.212		12.102.585		14.368.147	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	7.928.803		10.480.212		12.102.585		14.368.147	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	1.058,00	0,01	2.000,00	0,02	18.080,00	0,15	16.272,00	0,11
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	7.929.861	100,00	10.482.212,	100	12.120.665	100,00	14.384.419	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	18.732.829,71		23.015.036,69		26.473.205,94		29.595.644,84	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	42,33%		45,55%		45,78%		48,60%	
	AH%	100,00%		107,59%		108,16%		114,82%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	10.115.728,04		12.428.119,81		14.295.531,21		15.981.648,21	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	9.609.941,64		11.806.713,82		13.580.754,65		15.182.565,80	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Guabiruba

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	6.650.950	100,00	8.209.348	100,00	9.068.231	100,00	11.091.077	100,00
2	Pessoal Ativo	6.538.510	98,37	8.084.066	98,49	8.871.243	97,83	11.007.155	99,24
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	112.439	1,69	125.282	1,53	196.988	2,17	83.921	0,76
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00		0,00
	AH%	100,00%							
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	3.764		1.383		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária								
7	Decorrentes de Decisão Judicial	3.764		1.383					
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	6.647.186		8.207.964		9.068.231		11.091.077	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	6.647.186	100,00	8.207.964	100,00	9.068.231	100,00	11.091.077	100,00
	AH%	100,00%		123,48%		136,42%		166,85%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	13.642.124,41		16.957.067,91		26.109.495,64		24.508.640,98	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	48,73%		48,40%		34,73%		45,25%	
	AH%	100,00%		99,34%		71,28%		92,87%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	7.366.747,18		9.156.816,67		14.099.127,65		13.234.666,13	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	6.998.409,82		8.698.975,84		13.394.171,26		12.572.932,82	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - Guabiruba

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	6.650.950	99,84	8.209.348	99,56	9.068.231	99,52	11.091.077	99,58
2	Pessoal Ativo	6.538.510	98,16	8.084.066	98,04	8.871.243	97,36	11.007.155	98,83
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	112.439	1,69	125.282	1,52	196.988	2,16	83.921	0,75
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	3.764		1.383		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		0,00		0,00		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	3.764		1.383		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	6.647.186		8.207.964		9.068.231		11.091.077	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	6.647.186		8.207.964		9.068.231		11.091.077	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	14.202,65	0,21	37.602,39	0,46	43.367,21	0,48	46.595,46	0,42
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	6.661.388	100,00	8.245.567	100,00	9.111.598	100,00	11.137.672	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	13.642.124,41		16.957.067,91		26.109.495,64		24.508.640,98	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	48,83%		48,63%		34,90%		45,44%	
	AH%	100,00%		99,58%		71,47%		93,07%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	7.366.747,18		9.156.816,67		14.099.127,65		13.234.666,13	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	6.998.409,82		8.698.975,84		13.394.171,26		12.572.932,82	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Imbituba

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPEZA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	15.810.922	100,00	18.821.037	100,00	21.990.293	100,00	26.498.546	100,00
2	Pessoal Ativo	15.809.659	104,91	18.817.045	103,97	21.990.293	105,40	25.362.388	99,04
3	Pessoal Inativo e Pensionistas		0,00	3.189	0,02		0,00	1.135.208	4,43
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	1.263	0,01	802	0,00		0,00	950	0,00
	AH%	100,00%		63,46%		0,00%		75,17%	
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	740.982		721.924		1.126.089		889.123	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	31.539		6.400		1.230			
7	Decorrentes de Decisão Judicial	248.772		715.524		1.124.858		889.123	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	460.670							
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPEZA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	15.069.940		18.099.112		20.864.204		25.609.422	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPEZA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	15.069.940	100,00	18.099.112	100,00	20.864.204	100,00	25.609.422	100,00
	AH%	100,00%		120,10%		138,45%		169,94%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	37.040.040,87		41.353.173,76		50.263.705,07		58.209.436,75	
13	% da DESPEZA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	40,69%		43,77%		41,51%		44,00%	
	AH%	100,00%		107,57%		102,03%		108,14%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	20.001.622,07		22.330.713,83		27.142.400,74		31.433.095,85	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	19.001.540,97		21.214.178,14		25.785.280,70		29.861.441,05	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - Imbituba

CAMPO	DESPEÇA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPEÇAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPEÇA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	15.810.922	102,95	18.821.037	101,95	21.990.293	104,60	26.498.546	103,17
2	Pessoal Ativo	15.809.659	102,94	18.817.045	101,92	21.990.293	104,60	25.362.388	98,75
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	0,00	0,00	3.189	0,02	0,00	0,00	1.135.208	4,42
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	1.263	0,01	802	0,00	0,00	0,00	950	0,00
5	DESPEÇAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	740.982		721.924		1.126.089		889.123	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	31.539		6.400		1.230		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	248.772		715.524		1.124.858		889.123	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	460.670		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPEÇA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	15.069.940		18.099.112		20.864.204		25.609.422	
11	DESPEÇA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	15.069.940		18.099.112		20.864.204		25.609.422	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	288.011,52	1,88	362.762,90	1,96	159.273,16	0,76	74.750,00	0,29
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	15.357.951	100,00	18.461.875	100,00	21.023.477	100,00	25.684.172	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	37.040.040,87		41.353.173,76		50.263.705,07		58.209.436,75	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	41,46%		44,64%		41,83%		44,12%	
	AH%	100,00%		107,67%		100,88%		106,42%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	20.001.622,07		22.330.713,83		27.142.400,74		31.433.095,85	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	19.001.540,97		21.214.178,14		25.785.280,70		29.861.441,05	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Camboriú

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPEZA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	19.690.583	100,00	30.246.452	100,00	28.884.054	100,00	34.678.476	100,00
2	Pessoal Ativo	19.348.045	98,26	29.741.162	109,12	28.836.112	102,65	34.671.276	100,61
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	287.098	1,46	438.702	1,61		0,00		0,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	55.440	0,28	66.588	0,24	47.941	0,17	7.200	0,02
	AH%	100,00%		120,11%		86,48%		12,99%	
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		2.991.962		792.455		216.819	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária			2.229.338		746.259		216.819	
7	Decorrentes de Decisão Judicial			508.415		46.195			
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados			254.207					
10	DESPEZA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	19.690.583		27.254.490		28.091.598		34.461.657	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	19.690.583	100,00	27.254.490	100,00	28.091.598	100,00	34.461.657	100,00
	AH%	100,00%		138,41%		142,67%		175,02%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	46.975.846,71		53.770.922,32		61.274.038,30		72.056.349,96	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	41,92%		50,69%		45,85%		47,83%	
	AH%	100,00%		120,92%		109,37%		114,10%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	25.366.957,22		29.036.298,05		33.087.980,68		38.910.428,98	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	24.098.609,36		27.584.483,15		31.433.581,65		36.964.907,53	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - Camboriú

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	19.690.583	99,60	30.246.452	110,70	28.884.054	102,40	34.678.476	100,41
2	Pessoal Ativo	19.348.045	97,87	29.741.162	108,85	28.836.112	102,23	34.671.276	100,39
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	287.098	1,45	438.702	1,61	0,00	0,00	0,00	0,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	55.440	0,28	66.588	0,24	47.941	0,17	7.200	0,02
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		2.991.962		792.455		216.819	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		2.229.338		746.259		216.8194	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		508.415		46.195		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		254.207		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	19.690.583		27.254.490		28.091.598		34.461.657	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	19.690.583		27.254.490		28.091.598		34.461.657	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	78.670,92	0,40	68.460,00	0,25	114.803,55	0,41	75.680,00	0,22
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	19.769.254	100,00	27.322.950	100,00	28.206.402	100,00	34.537.337	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	46.975.846,71		53.770.922,32		61.274.038,30		72.056.349,96	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	42,08%		50,81%		46,03%		47,93%	
	AH%	100,00%		120,74%		109,38%		113,89%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	25.366.957,22		29.036.298,05		33.087.980,68		38.910.428,98	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	24.098.609,36		27.584.483,15		31.433.581,65		36.964.907,53	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Xanxerê

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	15.338.739	100,00	21.129.092	100,00	23.727.263	100,00	28.311.478	100,00
2	Pessoal Ativo	14.606.100	95,35	20.393.208	96,52	22.943.536	96,70	27.462.836	97,00
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	732.639	4,78	735.883	3,48	783.727	3,30	848.641	3,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		0,00		0,00		0,00		0,00
	AH%	100,00%							
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	20.061		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária								
7	Decorrentes de Decisão Judicial	20.061							
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	15.318.677		21.129.092		23.727.263		28.311.478	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	15.318.677	100,00	21.129.092	100,00	23.727.263	100,00	28.311.478	100,00
	AH%	100,00%		137,93%		154,89%		184,82%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	38.062.456,42		48.188.925,35		54.015.416,55		57.173.481,22	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	40,25%		43,85%		43,93%		49,52%	
	AH%	100,00%		108,95%		109,15%		123,04%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	20.553.726,47		26.022.019,69		29.168.324,94		30.873.679,86	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	19.526.040,14		24.720.918,70		27.709.908,69		29.329.995,87	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - Xanxerê

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	15.338.739	100,10	21.129.092	100,00	23.727.263	100,00	28.311.478	100,00
2	Pessoal Ativo	14.606.100	95,32	20.393.208	96,52	22.943.536	96,70	27.462.836	97,00
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	732.639	4,78	735.883	3,48	783.727	3,30	848.641	3,00
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	20.061		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		0,00		0,00		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	20.061		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	15.318.677		21.129.092		23.727.263		28.311.478	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	15.318.677		21.129.092		23.727.263		28.311.478	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	4.580,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	15.323.257	100,00	21.129.092	100,00	23.727.263	100,00	28.311.478	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	38.062.456,42		48.188.925,35		54.015.416,55		57.173.481,22	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	40,26%		43,85%		43,93%		49,52%	
	AH%	100,00%		108,91%		109,11%		123,00%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	20.553.726,47		26.022.019,69		29.168.324,94		30.873.679,86	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	19.526.040,14		24.720.918,70		27.709.908,69		29.329.995,87	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Caçador

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	38.742.200	100,00	42.465.723	100,00	45.193.930	100,00	46.217.250	100,00
2	Pessoal Ativo	35.001.842	98,31	38.435.643	97,14	39.967.302	97,37	40.241.215	97,34
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	3.740.357	10,51	3.847.625	9,72	4.154.323	10,12	4.878.120	11,80
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)		0,00	182.454	0,46	1.072.304	2,61	1.097.914	2,66
	AH%	100,00%							
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	3.139.545		2.899.123		4.149.107		4.877.140	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária								
7	Decorrentes de Decisão Judicial								
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	3.139.545		2.899.123		4.149.107		4.877.140	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	35.602.655		39.566.600		41.044.823		41.340.110	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	35.602.655	100,00	39.566.600	100,00	41.044.823	100,00	41.340.110	100,00
	AH%	100,00%		111,13%		115,29%		116,12%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	69.760.450,25		77.742.594,73		77.781.164,34		84.820.066,12	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	51,04%		50,89%		52,77%		48,74%	
	AH%	100,00%		99,72%		103,40%		95,50%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	37.670.643,14		41.981.001,15		42.001.828,74		45.802.835,70	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	35.787.110,98		39.881.951,10		39.901.737,31		43.512.693,92	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - Caçador

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPEZA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	38.742.200	108,19	42.465.723	106,85	45.193.930	109,63	46.217.250	111,63
2	Pessoal Ativo	35.001.842	97,75	38.435.643	96,71	39.967.302	96,95	40.241.215	97,20
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	3.740.357	10,45	3.847.625	9,68	4.154.323	10,08	4.878.120	11,78
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	0,00	0,00	182.454	0,46	1.072.304	2,60	1.097.914	2,65
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	3.139.545		2.899.123		4.149.107		4.877.140	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		0,00		0,00		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	3.139.545		2.899.123		4.149.107		4.877.140	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	35.602.655		39.566.600		41.044.823		41.340.110	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	35.602.655		39.566.600		41.044.823		41.340.110	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	206.452,65	0,58	176.634,64	0,44	178.525,70	0,43	62.071,33	0,15
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	35.809.107	100,00	39.743.234	100,00	41.223.349	100,00	41.402.181	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	69.760.450,25		77.742.594,73		77.781.164,34		84.820.066,12	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	51,33%		51,12%		53,00%		48,81%	
	AH%	100,00%		99,59%		103,25%		95,09%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	37.670.643,14		41.981.001,15		42.001.828,74		45.802.835,70	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	35.787.110,98		39.881.951,10		39.901.737,31		43.512.693,92	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Lages

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	47.895.452	100,00	69.134.099	100,00	81.587.490	100,00	96.112.032	100,00
2	Pessoal Ativo	42.851.305	89,47	68.741.936	99,43	81.425.472	99,80	95.770.277	99,64
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	4.938.170	10,31	147.563	0,21		0,00	158.618	0,17
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	105.976	0,22	244.600	0,35	162.017	0,20	183.136	0,19
	AH%	100,00%		230,81%		152,88%		172,81%	
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária								
7	Decorrentes de Decisão Judicial								
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	47.895.452		69.134.099		81.587.490		96.112.032	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	47.895.452	100,00	69.134.099	100,00	81.587.490	100,00	96.112.032	100,00
	AH%	100,00%		144,34%		170,34%		200,67%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor	Valor
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	166.001.572,77		182.249.273,01		185.206.499,30		222.916.466,76	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	28,85%		37,93%		44,05%		43,12%	
	AH%	100,00%		131,48%		152,68%		149,44%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	89.640.849,30		98.414.607,43		100.011.509,62		120.374.892,05	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	85.158.806,83		93.493.877,05		95.010.934,14		114.356.147,45	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - Lages

CAM PO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	47.895.452	94,78	69.134.099	94,61	81.587.490	95,03	96.112.032	95,44
2	Pessoal Ativo	42.851.305	84,80	68.741.936	94,08	81.425.472	94,84	95.770.277	95,11
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	4.938.170	9,77	147.563	0,20	0,00	0,00	158.618	0,16
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	105.976	0,21	244.600	0,33	162.017	0,19	183.136	0,18
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		0,00		0,00		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	47.895.452		69.134.099		81.587.490		96.112.032	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	47.895.452		69.134.099		81.587.490		96.112.032	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	2.635.789,42	5,22	3.936.824,60	5,39	4.264.975,02	4,97	4.587.233,21	4,56
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	50.531.242,03	100,00	73.070.924,13	100,00	85.852.465,41	100,00	100.699.265	100,00
	AH%								
CAM PO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	166.001.572,77		182.249.273,01		185.206.499,30		222.916.466,76	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	30,44%		40,09%		46,35%		45,17%	
	AH%	100,00%		131,71%		152,28%		148,40%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	89.640.849,30		98.414.607,43		100.011.509,62		120.374.892,05	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	85.158.806,83		93.493.877,05		95.010.934,14		114.356.147,45	

Análise da composição das despesas com pessoal apresentada no RGF - Gaspar

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	30.473.538	100,00	34.000.995	100,00	38.439.849	100,00	42.279.350	100,00
2	Pessoal Ativo	28.551.709	93,69	32.841.239	96,59	36.613.848	95,25	40.343.074	95,42
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	1.540.030	5,05	259.431	0,76	1.454.578	3,78	1.564.764	3,70
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	381.798	1,25	900.324	2,65	371.422	0,97	371.511	0,88
	AH%	100,00%		235,81%		97,28%		97,31%	
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária								
7	Decorrentes de Decisão Judicial								
8	Despesas de Exercícios Anteriores								
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados								
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	30.473.538		34.000.995		38.439.849		42.279.350	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	30.473.538	100,00	34.000.995	100,00	38.439.849	100,00	42.279.350	100,00
	AH%	100,00%		111,58%		126,14%		138,74%	
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	57.933.729,32		72.169.744,65		81.697.344,91		89.710.652,69	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	52,60%		47,11%		47,05%		47,13%	
	AH%	100,00%		89,57%		89,45%		89,60%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	31.284.213,83		38.971.662,11		44.116.566,25		48.443.752,45	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	29.720.003,14		37.023.079,01		41.910.737,94		46.021.564,83	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - Gaspar

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	30.473.538	99,95	34.000.995	99,85	38.439.849	99,98	42.279.350	100,00
2	Pessoal Ativo	28.551.709	93,65	32.841.239	96,44	36.613.848	95,23	40.343.074	95,42
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	1.540.030	5,05	259.431	0,76	1.454.578	3,78	1.564.764	3,70
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	381.798	1,25	900.324	2,64	371.422	0,97	371.511	0,88
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		0,00		0,00	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		0,00		0,00		0,00	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		0,00	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		0,00		0,00	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		0,00		0,00	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	30.473.538		34.000.995		38.439.849		42.279.350	

(Continua...)

(Continua...)

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	30.473.538		34.000.995		38.439.849		42.279.350	
	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	14.588,00	0,05	51.586,71	0,15	7.000,00	0,02	231,52	0,00
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	30.488.126	100,00	34.052.582	100,00	38.446.849	100,00	42.279.581	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	57.933.729,32		72.169.744,65		81.697.344,91		89.710.652,69	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	52,63%		47,18%		47,06%		47,13%	
	AH%	100,00%		89,66%		89,42%		89,55%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	31.284.213,83		38.971.662,11		44.116.566,25		48.443.752,45	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	29.720.003,14		37.023.079,01		41.910.737,94		46.021.564,83	

11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	272.026.225	100,00	334.642.011	100,00	408.276.550	100,00	417.823.014	100,00
	AH%	100,00%		123,02%		150,09%		153,60%	
CAMP O	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	610.190.622,79		743.772.413,65		767.088.667,94		857.467.427,94	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	44,58%		44,99%		53,22%		48,73%	
	AH%	100,00%		100,92%		119,39%		109,30%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	329.502.936,31		401.637.103,37		414.227.880,69		463.032.411,09	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	313.027.789,49		381.555.248,20		393.516.486,65		439.880.790,53	

Análise da composição das despesas com pessoal por meio da simulação - Joinville

CAMPO	DESPESA COM PESSOAL	2007		2008		2009		2010	
	DESPESAS EXECUTADAS (Últimos 12 meses)	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%	Valores do RGF	AV%
1	DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I) = (2+3+4)	272.026.225	97,65	334.642.011	98,13	436.790.430	106,62	454.787.816,	108,62
2	Pessoal Ativo	255.510.299	91,72	331.403.659	97,18	392.875.934	95,90	420.080.051	100,33
3	Pessoal Inativo e Pensionistas	2.606.196	0,94	0,00	0,00	28.507.948	6,96	34.570.408	8,26
4	Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)	13.909.730	4,99	3.238.352	0,95	15.406.547	3,76	137.357	0,03
5	DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º, art. 19 da LRF) (II) = (6+7+8+9)	0,00		0,00		28.513.879		36.964.802	
6	Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00		0,00		0,00		1.143.939	
7	Decorrentes de Decisão Judicial	0,00		0,00		0,00		195.652	
8	Despesas de Exercícios Anteriores	0,00		0,00		9.468		1.196.001	
9	Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00		0,00		28.504.410		34.429.209	
10	DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	272.026.225		334.642.011		408.276.550		417.823.014	
11	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (IV) = (III a + III b)	272.026.225		334.642.011		408.276.550		417.823.014	

(Continua...)

(Continua...)

	AH%								
	Valores encontrado - Simulação	6.553.344,40	2,35	6.386.794,70	1,87	1.385.429,72	0,34	864.856,69	0,21
	AH%								
	DESPESA TOTAL COM PESSOAL - Simulação	278.579.570	100,00	341.028.806	100,00	409.661.980	100,00	418.687.870	100,00
	AH%								
CAMPO	APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL VALOR	Valor		Valor		Valor		Valor	
12	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (V)	610.190.622,79		743.772.413,65		767.088.667,94		857.467.427,94	
13	% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V)*100	45,65%		45,85%		53,40%		48,83%	
	AH%	100,00%		100,43%		116,98%		106,95%	
14	LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) - (54,00%)	329.502.936,31		401.637.103,37		414.227.880,69		463.032.411,09	
15	LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único do art. 22 da LRF) - (51,30%)	313.027.789,49		381.555.248,20		393.516.486,65		439.880.790,53	