



NOTA TÉCNICA Nº 01/2021 - TCE/PB¹

Assunto: Lei Complementar nº 178/2021. Alterações na Lei de Responsabilidade Fiscal. Impacto em relação aos PN-TC-77/2000; 05/2004; 12/2007.

1. DOS OBJETIVOS

Examinar os entendimentos do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB), sobre Despesas com Pessoal e Encargos para os fins das verificações dos limites fixados na Lei de Responsabilidade Fiscal, exarados sob a forma dos Pareceres Normativos TC nº 77/2000, 05/2004 e 12/2007, em razão das inovações legais introduzidas pela Lei Complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021, especialmente quanto às disposições dos artigos 15 e 16 do mencionado diploma legal.

2. DA MOTIVAÇÃO

A Constituição Federal, no art. 169, prevê que a Lei Complementar Nacional estabelecerá limites para gastos com Pessoal Ativo e Inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

¹Anexo da Resolução Normativa RN-TC Nº 04/2021, aprovada na sessão do Tribunal Pleno de 10/03/2021 e publicada no Diário Oficial Eletrônico de 15/03/2021.

Os artigos 19 e 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, LC nº 101, de 4 de maio de 2000 e alterações posteriores, estabelece os limites de gastos com pessoal a que se refere o *caput* do art. 169, CF.

Na redação original do art. 59 da LRF restava clara, sem qualquer vinculação a normas editadas pelo Conselho de Gestão Fiscal e, na ausência deste, pelo Órgão Central de Contabilidade da União², a competência das Cortes de Contas quanto a apuração dos gastos com pessoal para os fins de verificação dos limites impostos pela LC 101/2000, e, na esteira de tal competência, esta Corte de Contas editou os Pareceres Normativos TC nº 77/2000, 05/2004 e 12/2007.

Todavia, em 13 de janeiro do exercício em curso, foi sancionada pelo Senhor Presidente da República a Lei Complementar Nacional nº 178 que “*Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (...)*”.

As alterações na LRF introduzidas pela LC nº 178/21 atingiram os artigos 18 a 20, 23, 31 a 33, 40, 51 e 59.

As mudanças nos artigos 18 a 20 e 23 afetam diretamente as interpretações desta Corte de Contas sobre gastos com pessoal e o art. 59, *caput*, vinculou as apurações de tais gastos para os fins da LRF aos padrões definidos pelo Conselho de Gestão Fiscal, conforme abaixo:

“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 desta Lei Complementar, consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67,** com ênfase no que se refere a”. (grifou-se)

São as alterações aqui referidas que motivam a edição desta Nota Técnica, pois, alcançam diretamente as *interpretações exaradas por esta Corte de Contas, desde 2000,*

² Art. 50, §2º, LRF.

acerca de Despesas com Pessoal e Encargos para os fins da Lei de Responsabilidade Fiscal.

3. DA ANÁLISE DOS PARECERES NORMATIVOS TC 77/00, 05/04 e 12/07

3.1. PN-TC nº 77/2000

Segundo o entendimento exarado no parecer acima, para fins de verificação dos limites previstos no art. 20 da LRF, os gastos com PESSOAL E ENCARGOS de cada PODER ou ÓRGÃO **isoladamente observado nos respectivos RELATÓRIOS DE GESTÃO FISCAL não deveriam contemplar as despesas com APOSENTADORIAS e PENSÕES vinculadas a pessoal originário de cada PODER ou Órgão.**

À época da edição do mencionado normativo, exercício de 2000, **inexistia no Estado o REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA, as aposentadorias eram suportadas integralmente pelo TESOURO e as pensões, parte pelo extinto IPEP e sua complementação, maior parcela, pelo Tesouro, tudo com observância dos preceitos da LC 39, de 1985,** antigo Estatuto dos Servidores Públicos do Estado da Paraíba, e as despesas com aposentadorias e pensões dos PODERES e ÓRGÃOS constavam das dotações orçamentárias vinculadas a cada um deles, ou seja, as despesas com aposentadorias e pensões de servidores com vínculo original junto ao TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO, por exemplo, **constava do “orçamento” desta Corte.**

O Regime Próprio de Previdência dos Servidores do Estado só veio a ser criado no final de 2003 e entrou em operação em abril de 2004, com a criação da PBPREV e a instituição de CONTRIBUIÇÃO PATRONAL em favor do mencionado regime, quando as despesas com proventos de aposentadoria e pensões de TODOS OS SERVIDORES EFETIVOS do ESTADO **passaram a ser processadas pela PBPREV.**

À luz das regras da Lei Complementar Estadual nº 39/85, o PN-TC nº 77/00, interpretando ser a obrigação com APOSENTADOS e PENSIONISTAS do TESOURO e não de um órgão em particular, fixou o entendimento de que tais gastos **deveriam ser**

excluídos do cômputo dos gastos de cada PODER ou ÓRGÃO para o fim de verificação dos limites fixados no art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com a LC nº 178/2021, foi incluído ao art. 20 da LRF parágrafo com a seguinte redação:

“§ 7º Os Poderes e órgãos referidos neste artigo deverão apurar, de forma segregada para aplicação dos limites de que trata este artigo, a integralidade das despesas com pessoal dos respectivos servidores inativos e pensionistas, mesmo que o custeio dessas despesas esteja a cargo de outro Poder ou órgão”. (grifou-se)

O entendimento exarado no PN-TC nº 77/00 **colide diretamente com o inteiro teor do dispositivo acima transcrito**, portanto, não há espaço interpretativo para que se defenda a **exclusão dos gastos com aposentadorias e pensões quando do exame das despesas com PESSOAL E ENCARGOS de cada PODER ou ÓRGÃO isoladamente para fins de verificar o cumprimento ou não dos limites fixados no caput do artigo 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, invalidando, deste modo, a recomendação contida no parecer acima citado.**

3.2. PN-TC nº 05/2004

O Parecer Normativo PN-TC nº 05/2004, resultado de um Processo de Consulta a esta Corte, firmou o entendimento no sentido de excluir das despesas com PESSOAL E ENCARGOS a parcela de IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE e, igualmente, tal parcela deveria ser descontada do total de Receitas Correntes para fins de apuração da Receita Corrente Líquida (RCL), parâmetro a partir do qual se examina o atendimento ou não dos limites fixados para as despesas com PESSOAL E ENCARGOS.

Atualmente, em razão da LC nº 178/2021, o art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal passou a vigor, desde 14 de janeiro último, acrescido do parágrafo terceiro com a seguinte redação:

“§ 3º Para a apuração da despesa total com pessoal, será observada a remuneração bruta do servidor, **sem qualquer dedução ou retenção, ressalvada a redução para atendimento ao disposto no art. 37, inciso XI, da Constituição Federal**”. (grifou-se).

A única dedução da **remuneração bruta que a LEI, em sua literalidade objetiva e exaustiva, admite é do chamado “abate teto”, ou seja, a redução da remuneração atribuída a servidor para conformá-la ao teto remuneratório fixado no inciso XI do art. 37 da Constituição Federal**, deste modo, inviável admitir que se exclua da despesa com pessoal para os fins previstos na LRF a parcela de **imposto de renda retido na fonte**, fulminando, *salvo melhor juízo*, com a recomendação contida no PN-TC-05/2004.

3.3. PN-TC nº 12/2007

Em razão do entendimento exarado no parecer supracitado, entendeu este Tribunal, para verificação dos limites individuais contidos no art. 20 da LRF, pela exclusão da denominada OBRIGAÇÃO PATRONAL do cômputo das despesas com PESSOAL, **sob o argumento de que tais “encargos” eram direcionados à PBPREV para o custeio de aposentadorias e pensões e não faziam parte da RECEITA CORRENTE LÍQUIDA, por expressa disposição do art. 2º, inc. IV, da LRF.**

Dos autos do Processo TC 05849/07, Processo de Consulta em que foi formulado o PN-TC nº12/2007, observa-se que o questionamento formulado dizia respeito, além da exclusão da CONTRIBUIÇÃO PATRONAL, à possibilidade ou não de se excluir, igualmente, do cômputo das despesas com pessoal às obrigações previdenciárias **retidas dos servidores em analogia ao que havia entendido o TRIBUNAL DE CONTAS quando da emissão do PN-TC-05/2004 a respeito das retenções de IMPOSTO DE RENDA:**

“Em 2004, respondendo consulta que lhe foi encaminhada pelo Procurador Geral de Justiça em exercício, Procurador de Justiça Antônio Batista da Silva Neto, o E. P. dessa Corte, entendeu que da Despesa com Pessoal e Encargos dever-se-ia excluir a parcela de Imposto de Renda Retido na Fonte, devendo tal exclusão se fazer, igualmente, em relação à Receita Corrente Líquida para os fins de apuração de gastos com Pessoal nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar Nacional nº 101/00, tal decisão foi exarada sob a forma do Parecer Normativo TC 05/04. Conforme se depreende da leitura do PN-TC-05/04, da lavra do eminente Conselheiro FLÁVIO SÁTIRO FERNANDES verifica-se que esse Tribunal de Contas, à unanimidade, entende que: a) a interpretação de lei é atividade que implica adoção de adequada metodologia; b) as expressões “receita” e

"despesa" comportam conceito contábil e conceito financeiro; c) a LRF é diploma legal de conteúdo eminentemente financeiro. Partindo das conclusões acima, verificou o Tribunal que o Imposto de Renda Retido na Fonte não deveria ser considerado posto ser receita e despesa meramente escritural. Ora, a Contribuição Previdenciária devida pelos Servidores em favor da PBPREV tem, em relação a cada Poder ou Órgão descrito no art. 20 da LRF, igualmente natureza escritural, enquanto o IRRF é recolhido ao Tesouro, ditas contribuições são recolhidas à PBPREV e deduzidas, escrituralmente, do montante de recursos que deve o Tesouro repassar à PBPREV para custeio dos benefícios previdenciários devidos aos inativos e pensionistas. Observe-se, ainda, em relação à contribuição previdenciária de servidores em favor da PBPREV que a mesma já é deduzida da Receita Corrente Líquida, por força do art. 2º, inciso IV, alínea "c", LRF. Ou seja, a contribuição previdenciária de servidores em favor da PBPREV tem a mesma natureza das retenções de Imposto de Renda devido pelos servidores, ou seja, tem natureza orçamentária, não financeira.

(...)

Consulta-se o Egrégio Plenário dessa Corte de Contas se nos gastos com pessoal e encargos de Poderes e Órgãos, para os fins do art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal- Lei Complementar Nacional nº 101, de 4 de maio de 2000, deve-se incluir ou não: I - a Contribuição Previdenciária devida pelos servidores, em razão da mesma ter natureza similar a retenção de Imposto de Renda devida pelos servidores; e II - a Contribuição Patronal, criada e exigida dos Poderes e Órgãos posteriormente a edição da LRF, em favor da PBPREV”.

Naquela oportunidade, o Tribunal entendeu possível a exclusão apenas e tão somente da contribuição patronal, decisão que se encontra no TRAMITA assim resumida:

“À maioria, tomar conhecimento da consulta, e, no mérito, respondê-la nos seguintes termos: **A contribuição previdenciária devida pelos servidores integra a despesa com pessoal de Poderes e Órgãos, para os fins do art. 20 da LRF. A contribuição patronal não integra a despesa com pessoal de Poderes e Órgãos, para os fins do art.20 da LRF**”. (grifou-se)

Apesar das alterações nos artigos 18, 19, 20 e 23 da LRF introduzidas pela LC 178/21 **não tratarem especificamente da questão “contribuição patronal”**, a redação

original do *caput* do art. 18 da LRF já a estabelecia como parte da despesa com pessoal, a saber:

“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**”. (grifou-se)

Ora, a razão de ser do PN-TC-12/2007 era o entendimento, então vigente, de que os INATIVOS e PENSIONISTAS **não faziam parte dos gastos com pessoal para os fins do art. 20 e que a Contribuição Patronal tinha por finalidade financiar tais encargos**.

No contexto aqui tratado, **os inativos e pensionistas deverão compor as despesas com pessoal dos PODERES e ÓRGÃOS** para os fins do art. 20, por força do art. 20, §7º, da LRF, com a redação dada pela LC 178/21.

Por outro lado, cada Poder e órgão, por força do que dispõe o art. 19, inc. VI e § 3º, poderá deduzir dos gastos com inativos e pensionistas os valores pagos a título de contribuição pelos servidores ativos e pelo próprio Poder ou Órgão a título de contribuição patronal, o que **impõe a obrigação de considerar a contribuição patronal como despesa com pessoal sob pena de dupla e indevida exclusão**.

Em razão dos fatos acima, salvo melhor juízo, entende-se, igualmente, **prejudicada e legalmente inviável a manutenção do entendimento exarado no PN-TC nº 12/2007**.

3.4. PN-TC nº 05/2009

O entendimento exarado neste Parecer Normativo continua válido, de modo que fica excluído do cálculo da Despesa com Pessoal e Encargos, para fins de cumprimento do art. 20 da LRF, **a contratação de Serviços de Terceiros prestados por meio de Pessoas Físicas ou Jurídicas que não configurar substituição de servidor nem se referir a demandas que constituam atividade fim do Contratante**.

3.5. Outras considerações acerca das mudanças da LRF introduzidas pela LC 178, de 13 de janeiro de 2021

Como já apontado, a mudança na redação do *caput* do art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal introduzida pela LC 178/21, implica na obrigatória aplicação dos **parâmetros e metodologias editados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN)** acerca das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal, posto que no citado dispositivo legal está consignado que, na fiscalização dos preceitos da LRF, os Tribunais de Contas deverão considerar **“as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67”** e, na ausência desse Conselho, a edição de tais padrões compete ao órgão central de contabilidade da União³, no caso, uma subsecretaria subordinada à STN.

Desse modo, **deve o Tribunal de Contas adotar em suas auditorias e exames acerca do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal os padrões nacionalmente fixados pela STN, especialmente, aqueles fixados no MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS, atualmente em sua 11ª edição, aprovado pela Portaria 375, de 8 de julho de 2020, e alterado por força da Portaria 709, de 25 de fevereiro de 2021, que estabelece:**

“Regras de harmonização a serem observadas, de forma permanente, pela Administração Pública para a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais (ARF), do Anexo de Metas Fiscais (AMF), do Relatório Resumido da execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), e define orientações metodológicas, consoante os parâmetros definidos pela Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)”.
(grifou-se)

É o que impõe a novel redação do *caput* do art. 59 da LRF.

3.6. Implicações do art. 15 da LC 178/21

³ Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

(...)

§ 2o A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Além das mudanças permanentes na Lei de Responsabilidade Fiscal, como as comentadas nos itens anteriores desta Nota, o legislador complementar, prevendo as dificuldades que a “harmonização nacional” dos conceitos quanto ao cálculo da Despesa com Pessoal e Encargos traria para entes que processavam tais apurações de acordo com as diversas orientações exaradas pelos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, cuidou em estabelecer prazo para a eliminação de eventuais excessos quanto às despesas com PESSOAL E ENCARGOS em relação aos limites fixados nos artigos 19 e 20 da LRF, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

Da leitura do texto acima, observa-se que:

- a) O Poder ou órgão – Executivo Estadual ou Municipal, Assembleia Legislativa, Tribunal de Justiça, Câmara Municipal, Ministério Público ou Tribunal de Contas do Estado que ao final de 2021 estiver gastando com PESSOAL e ENCARGOS acima dos limites fixados no art. 20, terá até 31 de dezembro de 2032 para se enquadrar no respectivo limite, devendo, nos anos de 2023 a 2032 **reduzir o excesso em pelo menos 10% a cada ano,**

ou seja, se o limite for 6% e o Poder/órgão estiver com 6,2%, o excesso é de 0,2% da RCL e terá que ser reduzido a cada ano em pelo menos 0,002% da RCL entre 2023 e 2032, verificando-se ao final de cada um desses anos se a redução mínima foi alcançada;

- b) Em 2021 e 2022, o eventual excesso encontrado nos RGFs elaborados **não ensejarão as sanções previstas no art. 23 da LRF**; e,
- c) O descumprimento da redução mínima nos anos de 2023 a 2032 **ensejará a aplicação das sanções previstas no art. 23 da LRF**, com base no RGF correspondente ao final do exercício – 3º quadrimestre ou 2º semestre, conforme o caso.

Durante o exercício de 2021, ao apurar as despesas com PESSOAL e ENCARGOS, ao final do primeiro e segundo quadrimestres ou do primeiro semestre, haverá despesas relativas a **meses de 2020 e a meses de 2021**, neste caso, como a LC 178/21 passou a vigorar com sua publicação em 14 de janeiro de 2021, **nas apurações dos gastos e valores da RCL mensais deverão ser consideradas as regras fixadas nos Pareceres Normativos desta Corte apenas em relação aos meses do ano de 2020**, e a metodologia do Manual de Demonstrativos Fiscais para os meses de 2021, janeiro inclusive.

4. CONCLUSÕES

Diante da análise acerca da matéria, esta Nota Técnica conclui e sugere ao Tribunal que:

4.1. Por meio de Resolução, torne sem efeito o inteiro teor dos PARECERES NORMATIVOS PN-TC nº 77/2000, 05/2004 e 12/2007;

4.2. Oriente aos Jurisdicionados no sentido de que, na elaboração dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) relativos aos primeiros quadrimestre ou semestre do exercício em curso, conforme o caso, a Despesa com Pessoal e Encargos seja demonstrada com estrita observância às orientações da Secretaria do Tesouro Nacional, constantes do Manual de Demonstrativos Fiscais vigente;

4.3. Divulgue que a orientação e o entendimento contidos nesta Nota Técnica aplica-se ao exame dos Gastos com PESSOAL e ENCARGOS do Estado e dos Municípios, todos os Poderes e órgãos, a serem divulgados a partir dos RGF's relativos ao primeiro quadrimestre de 2021 ou primeiro semestre de 2021, conforme o caso; e,

4.4 Adote, no exame e julgamento das Contas referentes ao exercício financeiro em curso (2021) e subsequentes, os conceitos, parâmetros e metodologias nacionalmente fixados pela STN, sem retroação às contas de 2020 que lhes serão enviadas neste ano.

5. DA FUNDAMENTAÇÃO

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

_____. Lei Complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021. Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016, a Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017, a Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Lei nº 12.348, de 15 de dezembro de 2010, a Lei nº 12.649, de 17 de maio de 2012, e a Medida Provisória nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Anexo da Resolução Normativa RN-TC N° 04/2021, publicada no Diário Oficial Eletrônico de 15/03/202.