

GESTÃO PACTUADA E DISPÊNDIOS COM PESSOAL: UMA  
AVALIAÇÃO NO HOSPITAL DE TRAUMAS DA PARAÍBA À LUZ DA  
LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

**AGREED MANAGEMENT AND EXPENSES WITH PERSONNEL: AN EVALUATION OF THE PARAÍBA'S TRAUMA  
HOSPITAL UNDER THE FISCAL RESPONSIBILITY LAW**

Recebido em 17.05.2015 | Aceite final em 29.01.2016 |

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Jorge Eduardo Scarpin e passou por uma avaliação *double  
blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

NICKSON KLEYTON SILVA NUNES

Graduado em Ciências Contábeis | Universidade Federal da Paraíba | Rua Santos  
Coelho Neto, 270, Edifício Royal Palace, Aptº 1801 | Manaíra | CEP: 58038-451 |  
João Pessoa-PB | Telefone: (83) 8862-7572 | Email: nk.contab@gmail.com |

SIMONE BASTOS PAIVA

Doutora em Administração | Professora Associada da Universidade Federal da  
Paraíba | Universidade Federal da Paraíba | Cidade Universitária, s/n, campus I |  
CEP: 58051-900 | João Pessoa-PB | Telefone: (83) 9928-3260 | Email:  
sbpaiva@uol.com.br |

RESUMO

No Brasil, tem sido cada vez maior a participação de organizações sociais no fomento às atividades estatais. Junto com o instrumento de gestão pactuada, surgem questionamentos quanto ao devido registro das despesas com pessoal, as quais, atualmente, são classificadas como “Outros Serviços de Terceiros” e não integram o cômputo do limite máximo imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Por vezes, a essência de tais despesas aproxima-se do que a LRF concebe como “Outras Despesas de Pessoal”. O presente estudo teve por objetivo analisar o tratamento contábil dado a dispêndios com remuneração de pessoal no contexto de uma gestão pactuada entre a organização social Cruz Vermelha e a Secretaria de Saúde do estado da Paraíba, à luz da LRF. A metodologia utilizada caracterizou-se como descritiva, por explicar o que a LRF define como despesa com pessoal e por caracterizar o contrato de gestão pactuada. A pesquisa bibliográfica e documental foi realizada através de material relacionado ao assunto e de elementos que sofreram tratamento analítico, como os

relatórios fiscais, financeiros e folhas de pagamento. Os dados coletados foram agrupados e analisados para possibilitar o cômputo dos índices percentuais de despesa com pessoal, do Poder Executivo da Paraíba, em relação à receita corrente líquida. Mediante os resultados encontrados, concluiu-se que, mesmo não sendo suficientes para elevar a despesa total com pessoal do Poder Executivo do Estado da Paraíba à extrapolação do limite máximo imposto pela LRF, as despesas na entidade pesquisada, pagas a título de “Outros Serviços de Terceiros”, merecem um tratamento contábil mais adequado, de modo que tal parceria não se constitua em instrumento que leve a não observância dos limites impostos pela LRF.

**Palavras-Chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal. Organizações Sociais. Contrato de Gestão.

## ABSTRACT

In Brazil, the participation of social organizations on the promotion of government activities has been growing. Together with the agreed management instrument some questionings emerge about the register of expenses with personnel, which, nowadays, are classified as “Other Third Party Services” and do not integrate the calculation of the maximum limit imposed by Fiscal Responsibility Law (FRL). For many times, the essence of these expenses approximates of what the FRL conceives as “Other Personnel Expenses”. As far as they are classified as third party services, these expenses. The present study had the objective to analyze the accounting treatment given to expenditures with personnel remuneration in the context of a management agreed between the Red Cross social organization and the Health Security of the state of Paraíba, under the FRL. The used methodology is characterized as descriptive, because it outlines what FRL defines as expense with personal and it characterizes the contract of agreed management. The bibliographic and documental research was realized through material related to the subject and materials that suffered analytic treatment, as the fiscal and financial reports and payrolls. The collected data were grouped and analyzed to provide the calculation of the percentage index of personnel expense, from the Executive of Paraíba, in relation to the liquid current revenue. Considering the found results, it was concluded that, even not enough to elevate the total expense with personnel from the Executive of the state of Paraíba to the extrapolation of the maximum limit imposed by the FRL, the expenses in the research institution, paid as “Other Third Party Services”, deserve a more adequate counting treatment, in a way that this partnership do not constitute an instrument that takes in to a non-observance of the limit imposed by the FRL.

**Keywords:** Fiscal Responsibility Law. Social Organizations. Management Contract.

## 1 INTRODUÇÃO

As reformas estruturais que se configuram mediante as mudanças socioeconômicas ocorridas no final do Século XX, as quais se contrapõem ao modelo burocrático da Administração Pública, passaram a adotar um enfoque gerencial face às novas propostas da Nova Gestão Pública (NGP) que surge em meio à busca de solucionar ou mitigar, dentre outros problemas, a crise fiscal do Estado.

Alinhando-se ao ideário da NGP, o aparelho estatal brasileiro passou a protagonizar uma atuação mais reguladora dos serviços públicos com um modelo de gestão orientado por resultados e alicerçado na contratualização. Visando ao alcance de tais objetivos, procurou priorizar articulações através dos entes públicos não estatais e das Organizações Sociais (OS).

Hodiernamente, o terceiro setor vem ocupando espaço relevante na administração pública com a promulgação da Lei nº 9.637/1998 que permitiu que OS celebrassem contratos com administração pública assumindo parte de suas atividades finalísticas, tais como educação e saúde.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe normas de orientação das finanças públicas e, além destas, punições aos gestores que não agirem em conformidade com seus normativos. Um dos dispositivos legais diz respeito aos limites de despesas com pessoal, os quais foram estabelecidos em diferentes percentuais aos diversos entes da Administração Pública.

Contudo, tal assunto, que já é alvo recorrente de debates e estudos, inclusive na área contábil, torna-se ainda mais polêmico diante da pluralidade de entendimentos jurídicos no que diz respeito à contratação de pessoal através das OS.

Sabendo-se que tais limites objetivam demonstrar o quanto os entes públicos estão autorizados a gastar com os ativos, os inativos e os pensionistas, e que a visão jurídica acerca do pessoal contratado pelas OS não é una, surgem dúvidas quanto à forma mais adequada de classificar as despesas com este pessoal nos relatórios contábeis pertinentes a órgãos públicos.

Havendo controvérsias quanto à legalidade da contratação de pessoal através das OS, uma reflexão deve ser feita no sentido de que se encontre a melhor forma de evidenciar, através dos relatórios contábeis, o fenômeno econômico refletido pela contratação de pessoal por meio de algumas entidades do terceiro setor, com vistas ao cumprimento do que rege a LRF quanto aos limites de despesa com pessoal.

A inobservância de fatos contábeis referentes a pagamentos de despesas com pessoal pode causar um desequilíbrio econômico na pessoa jurídica de direito público interno, comprometendo o que prega o princípio da eficiência.

Essa prática, que vem se tornando cada vez mais comum no Brasil, pode se constituir como um instrumento de escape à imposição legal, quanto aos limites de despesa com pessoal, impactando negativamente os cofres públicos (DI PIETRO, 2012). Diante desse cenário, chega-se ao seguinte questionamento de estudo: Qual o tratamento contábil dado aos dispêndios com pessoal no contexto da gestão pactuada entre OS e o poder público, tomando-se por base a LRF?

A Pesquisa de Informações Básicas Estaduais - ESTADIC, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2013, revela que das 27 Unidades da Federação 17 realizaram contratações de serviços de saúde através das OS, que podem contratar pessoal e efetivar gastos a serem adimplidos pelo Estado. Neste artigo, apresenta-se como recorte empírico a realização do estudo em uma entidade pública hospitalar estadual, situada no estado da Paraíba, que participa de uma gestão pactuada com uma OS.

Assim, para responder o questionamento da pesquisa, define-se como objetivo geral analisar o tratamento contábil dado a dispêndios com remuneração de pessoal no contexto da gestão pactuada entre o Hospital de Emergência e Trauma Senador Humberto Lucena (HETSHL) e a Organização Social Cruz Vermelha Brasileira à luz da LRF. Com a finalidade de alcançar o objetivo geral, enumera-se os seguintes objetivos específicos: a) Explorar a natureza dos gastos com pessoal no contexto do contrato de gestão pactuada entre o HETSHL e a Cruz Vermelha e b) Verificar o impacto financeiro na despesa com pessoal, causado pela gestão pactuada entre o HETSHL e a Cruz Vermelha, no período de setembro de 2011 a agosto de 2014, sob a ótica do que dispõe a LRF.

A crescente descentralização do sistema de saúde concomitante a imperícias dos gastos com pessoal pode trazer consequências imprevisíveis sobre o controle de gastos públicos preconizados pela LRF. E o descumprimento dos parâmetros definidos pela LRF, no que atine ao limite de gastos de pessoal, é uma possibilidade real, já que a OS cogestora não sofre limitação de contratação de recursos humanos, eis que não detém personalidade jurídica de direito público. Essa situação pode levar a dificuldades no setor público, diante de um quadro de desequilíbrio financeiro, em face de gastos excessivos com pessoal.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 A NOVA GESTÃO PÚBLICA E AS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

Uma conjunção de variáveis levou o país a uma reforma administrativa de modo a atacar de frente algumas questões. Destaca-se que a década de 80, no Brasil, é marcada por uma drástica redução das taxas de crescimento do PIB mediante um processo hiperinflacionário. Tal aspecto configurava o cenário econômico da época, onde diversos foram os fatores que geraram a significativa deterioração da situação fiscal entre 1984 e 1989 (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011). Por sua vez, Giacomoni (2012, p.3) destaca que “uma das características mais marcantes da economia do Século XX é o crescente aumento das despesas públicas”.

Logo após a eclosão da crise de endividamento na década de 80, a atenção dos reformuladores políticos esteve voltada para o ajuste fiscal e para as reformas orientadas para o mercado. Já nos anos 90, houve uma maior preocupação quanto à reforma do Estado com o desafio de superação da crise.

O termo “Reforma do Estado” se referia à reforma do aparelhamento do Estado, o qual era representado pela Administração Pública em sentido amplo, cujos objetivos foram expressos no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado de autoria do Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado (MARE) (BRESSER-PEREIRA; SPINK, 2007). Mediante a reforma da administração pública, passar-se-ia do modelo burocrático, o qual se apresentava rígido, ineficiente e voltado para si próprio e para o controle interno, para o modelo gerencial, flexível e eficiente, voltado para o atendimento do cidadão (BRESSER-PEREIRA; SPINK, 2007).

Em meio a tantos anseios, surgiu um modelo de gestão para a estruturação da administração pública, a nova gestão pública, baseada em mecanismos de contratualidade e voltada para os resultados, não mais para a forma, este novo modelo se contrapôs ao engessado modelo burocrático, espelhando-se nas técnicas gerencias adotadas nas organizações privadas.

De acordo com Junquillo (2010, p. 60), a NGP “representa um conjunto de reformas da Administração Pública, o qual passou a vigorar em diversos continentes, [...] calcado no modelo burocrático”. Bresser-Pereira e Spink (2007) apontam que a NGP surge em resposta à crise do Estado, buscando a redução dos custos, a eficiência da administração dos serviços e a proteção do patrimônio público.

Em suma, a nova gestão pública corresponde a um modelo pós-burocrático, baseado em novos parâmetros de gestão, os quais preconizam a maior flexibilização da gestão pública e a promoção da accountability. A partir de então, não basta ter uma máquina estatal desprovida de corrupção e nepotismo, mas que preze pela eficiência.

Nessa concepção da NGP, o Estado passaria a atuar como regulador e promotor dos serviços públicos e buscaria, conforme Bresser-Pereira (1998, p. 206), a “descentralização, a desburocratização e o aumento da autonomia de gestão”. Estando orientado para resultados e baseado na contratualização, este novo modelo de gestão propiciou a criação de organizações através das quais seria possível o alcance de seus objetivos. Estas foram denominadas organizações sociais.

As organizações sociais surgem, no Brasil, com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, o qual as inserem em um modelo de organização pública não-estatal, destinado a absorver atividades publicizáveis, mediante qualificação específica. Conforme disposto na obra de Paes e Magalhães (2014), esse título é conferido pelo Executivo a fim de que as entidades de direito privado assumam as atividades até então desenvolvidas por unidades e órgãos públicos, entretanto, dentro do seu respectivo campo de atuação.

A Lei nº 9.637/98 traz que organização social é a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, constituída como fundação ou associação civil e qualificada, na forma da lei, pelo Poder Público para o desempenho de atividades na área de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde. De acordo com o ordenamento jurídico, somente as associações civis ou as fundações podem qualificar-se como OS, já que as demais apresentam finalidades lucrativas. Destaca-se ainda que as OS são as únicas entidades privadas que celebram contrato de gestão com a administração pública.

Oliveira (2014a, p.20) destaca outros aspectos importantes sobre as organizações sociais:

[...]os estatutos das organizações sociais devem prever e adotar determinado modelo de composição para seus órgãos de deliberação superior, estipulando, inclusive, a participação necessária de representante do Estado como requisito e permitindo o ato posterior de qualificação pelo Poder Público; o repasse de bens e recursos públicos está condicionado à assinatura de contratos de gestão com os órgãos competentes da Administração Pública Federal; a entidade está sujeita a publicar anualmente no Diário Oficial da União relatório de execução do contrato de gestão, bem como normas impessoais para remuneração dos funcionários e compras; a entidade está sujeita a controle externo de resultados, periódico e posterior para comprovar o cumprimento do contrato ou acordo de gestão firmado com o Poder Público.

Sobre as peculiaridades de tal qualificação, Nascimento e Olak (2010) destacam que algumas características dessa qualificação a diferenciam dos demais títulos, certificações e qualificações. Nesse sentido, ressaltam que as OS absorverão atividades não exclusivas do Estado; receberão recursos orçamentários do Estado e poderão gerir o patrimônio físico da entidade estatal extinta e seus respectivos servidores públicos; e ainda que, para receber esses recursos, as OS firmarão contrato de gestão com o poder público.

Quanto a este novo instrumento de cooperação, Torres (2013, p.95) destaca que, “estipulou-se tanto a necessidade de cumprimento de requisitos formais para o recebimento da titulação, como a necessidade de pactos de cooperação, denominados contrato de gestão, no caso das OSs”.

Observa-se que o contrato de gestão conferiu certa autonomia gerencial, orçamentária e financeira à entidade privada qualificada como OS, entretanto trouxe alguns cuidados para que não houvesse o desvirtuamento dos reais interesses coletivos. Nesse sentido, a Lei nº 9.637/98 traz:

Art. 7º - Na elaboração do contrato de gestão, devem ser observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e, também, os seguintes preceitos:

I - especificação do programa de trabalho proposto pela organização social, a estipulação das metas a serem atingidas e os respectivos prazos de execução, bem como previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade;

II - a estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais, no exercício de suas funções.

Por outro lado, há entre os doutrinadores, discussões recorrentes acerca dos efeitos da contratação de pessoal através das OS. Torres (2013, p.106) destaca que “o modelo de parceria cogitado pela Lei nº 9.637/98 foi criticado por alguns setores da sociedade e por importantes juristas”.

Contudo, o contrato de gestão constitui instrumento de fomento e, portanto, meio de incentivo à iniciativa privada, e não como forma de descentralização, já que as OS prestariam não serviços públicos, de forma descentralizada, mas atividade privada de interesse público, a ser fomentada pelo Estado mediante a celebração de contrato de gestão (DI PIETRO, 2012).

Observe-se a amplitude do contrato de gestão, pelas próprias palavras do legislador:

Art. 5º- [...] entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1º (Lei nº 9.637/98).

A gestão pactuada não é sinônimo de terceirização, conquanto possa, em várias hipóteses, recorrer a este instituto para a consecução dos seus fins. Nesse sentido, Oliveira (2014b) destaca que a terceirização refere-se aos serviços que não demandam pessoalidade e subordinação, considerando como lícita a terceirização que tem por objetivo a prestação de serviços ligados à atividade meio, e vedando a terceirização para mero fornecimento de mão de obra, o que obriga a Administração a realizar concurso público, visto que, configura a pessoalidade e subordinação do vínculo.

Quando se diz que a gestão pactuada não se confunde com a terceirização, é porque a natureza de tal convênio é de uma ampla parceria entre os setores público e privado para otimização dos serviços

públicos, o que não implicaria, ao menos em tese, no incremento de pessoal direto ou por via da terceirização. Entretanto, Di Pietro (2012) destaca que, muitas vezes, as contratações através das OS tentam mascarar situações que, sob diversos aspectos, estariam submissas às “amarras” da administração pública.

Diante do exposto, percebe-se que o contrato de gestão é um elo entre o ente público e a entidade parceira, no qual constam, basicamente, metas e objetivos a serem cumpridos pelo executor, acompanhado pelo ente regulador. Trata-se de um mecanismo jurídico pelo qual entidades do terceiro setor assumem a cogestão de atividades em organismos públicos para a consecução do bem comum em áreas estratégicas, v.g., ensino e saúde pública. Contudo, não deve ser utilizado como mecanismo de desvirtuamento para contratação irregular de pessoas para atender à administração pública.

## 2.2 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL E AS DESPESAS COM PESSOAL

No ano 2000, passa a vigorar a Lei complementar de nº. 101, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual veio regulamentar o que a Constituição Federal (1988) já previa em seu artigo 163, referente às finanças públicas.

Conforme destaca Toledo Júnior (2005, p.6), “além de regulamentar parcela do art.163 da Constituição, a Lei de Responsabilidade Fiscal disciplina outro mandamento constitucional, o caput do art.169, conquanto estabeleça limites de gastos com pessoal, por nível de governo e poder”.

Conforme o art.18 da LRF 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.

Toledo Júnior (2005, p.153) enfatiza que:

[...] o artigo em comento [referência ao art.18] detalhou, à exaustão, as espécies remuneratórias que integram o dispêndio em análise; contudo, menção não fez às categorias indenizatórias. Nessa condição, o auxílio-moradia, o vale-refeição, a cesta básica, o vale-transporte, a licença-prêmio indenizada são, todos eles, benefícios que não se adicionam ao cômputo em análise.

Viccari Júnior et al. (2014) destacam a importância de preliminarmente distinguir as despesas de pessoal de caráter remuneratório e despesas de pessoal de caráter indenizatório para que se possa compreender a extensão que abarca tal conceito. A parcela remuneratória é a contraprestação ao trabalho efetuado, enquanto que a indenizatória resgata gastos eventuais do agente no exercício das atividades.

Quanto ao período de apuração, o cálculo da despesa de pessoal leva em conta o período de 12 meses, considerando-se os empenhos havidos no mês de apuração e nos onze anteriores (Art. 18, §2º, LRF).

## GESTÃO PACTUADA E DISPÊNDIOS COM PESSOAL: UMA AVALIAÇÃO NO HOSPITAL DE TRAUMAS DA PARAÍBA À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A LRF também destaca que os valores decorrentes 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”.

Sobre tal matéria, Silva (2014, p.78) destaca:

Conclui-se do exposto 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 Contratos de Terceirização.

Na mesma linha de entendimento, Toledo Júnior (2005, p.159) diz que, “a nós parece fundamental que a caracterização dessas Outras Despesas de Pessoal opere-se exclusivamente como efetiva substituição de servidores ou empregados, o que, à evidência, pressupõe o cargo respectivo no quadro de pessoal”.

Em seu artigo 19, a LRF estabelece que, em cada período de apuração, a despesa total com pessoal não poderá exceder, nos Estados, a 60% da Receita Corrente Líquida (RCL), enquanto que na União e nos Municípios, a 50% e 60%, respectivamente.

Conforme nos explica Silva (2014, p.17), “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”. A RCL é definida nos termos do artigo 2º da LRF como sendo o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, considerando as devidas deduções.

Toledo Júnior (2005) esclarece que o artigo 19 impõe limites da despesa de pessoal por ente federado, apresentando, assim, limites globais por nível de governo, cujas barreiras setoriais apresentam-se no artigo 20. Por sua vez, o artigo 20 da LRF prescreve, dentre outros, que:

A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais: [...]

II - na esfera estadual:

- a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado;
- b) 6% (seis por cento) para o Judiciário;
- c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo;
- d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados;

Ressalte-se que o controle no que tange ao cumprimento de tais limites impostos pelos artigos 19 e 20 é realizado quadrimestralmente e no caso de descumprimento, há dois quadrimestres para que se atinja o limite permitido. Diante do exposto, verificam-se tais limites de forma esquematizada na Tabela 1.

**Tabela 1:** Limites de despesa com pessoal estabelecidos pela LRF

PODERES/ENTES	MUNICÍPIOS	ESTADOS	UNIÃO
Executivo	54 %	49%	40,9%
Legislativo	6 %	3%	2,5%

Judiciário	-	6%	6%
Ministério Público	-	2%	0,6%
Total	60%	60%	50%

Fonte: Baseado na Lei de Responsabilidade Fiscal (2001)

Se por um lado a LRF que trouxe instrumentos de controle e fiscalização dos gastos públicos, buscando a otimização na destinação dos recursos públicos. Por outro lado, houve a inserção das OS na gestão de alguns setores públicos, possibilitando a contratação de pessoal sem que integrasse o cômputo aos limites estabelecidos pela LRF (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

Conforme disposto no inciso II do artigo 7º da LRF, com a atuação das OS, a contratação de pessoal passa a ser de responsabilidade da instituição contratante e não do ente governamental, o que permite que tais dispêndios não sejam contabilizados no total de gastos com pessoal. Por sua vez, o § 1º do artigo 18 da LRF determina que estes gastos, quando tiverem desiderato de substituir servidores e empregados públicos, deverão ser contabilizados como Outras Despesas com Pessoal, isso demonstra a clara intenção da lei complementar em computar esses dispêndios nos gastos de pessoal.

Nesse mesmo sentido, o artigo 84 da Lei nº 12.465/2011, em seu parágrafo 3º, deixa claro o tratamento que o Governo Federal vem dando a substituição de servidores em face de “outras despesas com pessoal”, in verbis:

§3º Não se consideram como substituição de servidores e empregados públicos, para efeito do caput deste artigo, os contratos de serviços de terceiros relativos a atividades que, simultaneamente:

I - sejam acessórias, instrumentais ou complementares às atribuições legais do órgão ou entidade, na forma prevista em regulamento;

II - não sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário, ou sejam relativas a cargo ou categoria extintos, total ou parcialmente; e

III - não caracterizem relação direta de emprego.

Violin (2010) destaca que, seja por quaisquer dos instrumentos, a terceirização deve ter por objeto a execução de atividade-meio do órgão ou entidade estatal. Entretanto, por vezes, entes da Federação usam de parcerias com o terceiro setor para fugir dos limites impostos pela LRF de despesas com pessoal. Em tese, os dispêndios com a contratação de pessoal através das OS não são alcançados pelos limites impostos na LRF, visto que o instrumento balizador é o contrato de gestão.

Todavia, surgem questionamentos com relação ao reconhecimento das despesas com pessoal que, sendo contratados por OS, desempenham funções qualificadas em consonância com atividades-fim das instituições, as quais, segundo Violin (2010), deveriam compor o total de despesas com pessoal do poder público, enquadrando-se nos limites estabelecidos na LRF.

Sob o prisma da Contabilidade, vale salientar que a informação contábil deve, precipuamente, prestar-se à representação fidedigna do fenômeno ao qual se propõe. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) traz, nos Pronunciamentos Técnicos Contábeis (2013, p.30), respaldo para o devido tratamento da informação e destaca que:

[...] os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar.

Nesse mesmo sentido, conforme a Resolução nº. 1.121/08 do CFC, para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida.

Posteriormente, a Resolução CFC nº 1.374/11 que revogou a resolução mencionada anteriormente, ainda destacou que:

A característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB.

Mediante o exposto, é certo que ainda pairam dúvidas quanto à devida forma de caracterizar e registrar os gastos de pessoal advindos do contrato de gestão pactuada entre o Estado e uma OS, seja do ponto de vista jurídico ou contábil, em busca do cumprimento daquilo que vislumbrou o legislador da LRF.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Tomando por base os tipos de pesquisa citados por Gil (2002), quanto aos objetivos, a metodologia deste estudo é descritiva, pois buscou o desenvolvimento contextual dos gastos com pessoal e das OS. Ao entendimento do que seja uma pesquisa descritiva, o autor ensina que, “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2002, p. 42).

No que tange aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como bibliográfica e documental, haja vista a recorrência a registros escritos em livros e artigos científicos, além da utilização de relatórios contábeis para algumas análises e da legislação relacionada ao tema.

Destaca-se como principal diferença entre a pesquisa bibliográfica e a documental, a natureza das fontes de ambas as pesquisas. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de vários autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (GIL, 2002).

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa se classifica como qualitativa e quantitativa, visto que:

É comum autores não diferenciarem abordagem quantitativa da qualitativa, pois consideram que a pesquisa quantitativa é também qualitativa. Entendemos, então, que a maneira pela qual pretendemos analisar o problema ou fenômeno e o enfoque adotado é o que determina uma metodologia quantitativa ou qualitativa. [...] É importante acrescentar que essas duas abordagens estão interligadas e complementam-se (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.70-71).

Qualitativamente, o problema de pesquisa foi analisado, principalmente, por aprofundar-se no entendimento acerca da natureza das OS e dos aspectos da informação contábil aplicados a essas entidades, assim como, dos limites impostos pela LRF às despesas com pessoal, a partir dos referenciais teóricos selecionados. Quantitativamente, alguns indicadores foram calculados para avaliar, por exemplo, o cumprimento dos limites legais de despesa com pessoal.

### 3.2 UNIVERSO DA PESQUISA E AMOSTRA

Na determinação do universo da pesquisa, estabeleceram-se as despesas com pessoal realizadas pelo poder executivo do estado da Paraíba após promulgação da LRF.

A amostra, por sua vez, foi composta pelas despesas com pessoal realizadas entre setembro de 2011 a agosto de 2014, tendo em vista o maior alcance do período de atuação e gestão da Cruz Vermelha no HETSHL, cujo programa de gestão pactuada iniciou a partir de julho de 2011.

### 3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados ocorreu a partir dos relatórios publicados no Sistema de Coletas de Dados Contábeis dos Entes da Federação da Secretaria do Tesouro Nacional (SISTN), assim como, no portal do Tribunal de Contas do Estado (TCE-PB).

Também foram analisados os Relatórios de Gestão Fiscal e a prestação de contas de gastos com pessoal da Cruz Vermelha, publicadas no portal da transparência do estado, e ainda, os pareceres publicados pelo TCE-PB sobre as contas anuais da entidade pesquisada.

Os dados coletados correspondem às despesas com pessoal realizadas pelo ente governamental no referido período, assim como, as despesas com pessoal realizadas pela Cruz Vermelha na gestão do HETSHL através da folha de pagamento. Buscou-se, ainda, acompanhar os valores e a evolução da Receita Corrente Líquida do estado.

Os dados foram organizados e analisados com a utilização de planilhas eletrônicas, o que possibilitou a aplicação de alguns procedimentos matemáticos e estatísticos durante sua tabulação, tais como média e porcentagem, e ainda, a elaboração de alguns gráficos de comparação da evolução ao longo do tempo.

Ressalta-se que, mediante inacessibilidade à prestação de contas das despesas com pessoal do HETSHL, correspondente aos cinco últimos meses do exercício de 2011 (agosto a dezembro), foi obtido apenas o total de despesas com pessoal do período e a provisão do 13º salário, o qual possibilitou a obtenção da média mensal de despesas com pessoal.

## 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção traz os resultados alcançados em função da análise dos dados obtidos nas demonstrações contábeis do Estado da Paraíba, assim como, nas prestações de contas do HETSHL, referentes ao período de setembro de 2011 a agosto de 2014.

Inicialmente, serão apresentados os dados que foram coletados no processo de análise do cumprimento dos limites impostos pela LRF, quanto às despesas com pessoal no período citado. Os dados partiram das demonstrações publicadas pela STN, os quais foram recalculados, considerando-se as despesas com pessoal da Cruz Vermelha, as quais decorreram do contrato de gestão pactuada para o desenvolvimento de ações e serviços de saúde.

Na sequência, procedeu-se uma comparação entre o percentual de despesas com pessoal apresentado pelo Poder Executivo do estado, considerando o quadro funcional do hospital, e também, sem o considerar, a fim de evidenciar o impacto que tais despesas causam na apuração dos limites impostos pela LRF.

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DO INSTITUTO DA GESTÃO PACTUADA

Através da Lei Estadual nº 9.454, de 06/10/2011, o Estado da Paraíba instituiu o Programa de Gestão Pactuada, dispondo sobre a qualificação de OS. Ressalta-se que a Secretaria Estadual de Saúde (SES) já havia celebrado contrato de gestão com a Cruz Vermelha Brasileira - Filial do estado do Rio Grande do Sul, em 06 de julho de 2011, com vistas ao desenvolvimento das ações e serviços públicos de saúde no HETSHL.

Destaca-se que, inicialmente o contrato de gestão pactuado apresentou vigência de seis meses deixando, em aberto, a possibilidade de renovação por igual período. Então, em janeiro de 2012, foi elaborado o primeiro termo aditivo, o qual o prorrogou por mais seis meses e estabeleceu metas técnicas a serem cumpridas e o valor global a ser repassado fora de R\$ 44.075.121,41 (quarenta e quatro milhões e setenta e cinco mil e cento e vinte e um reais e quarenta e um centavos).

Em 29 de junho de 2012, um novo acordo de gestão foi firmado, desta vez com vigência de 24 meses com possibilidade de renovação por igual período, com valor global de R\$ 211.197.734,88 (duzentos e onze milhões, cento e noventa e sete mil, setecentos e trinta e quatro reais e oitenta e oito centavos), o qual deveria ser pago, mensalmente, ao longo do período de vigência em 24 parcelas de R\$ 8.799.905,62 (oito milhões setecentos e noventa e nove mil novecentos e cinco reais e sessenta e dois centavos).

Em 04 de abril de 2013, o primeiro termo aditivo ao contrato firmado em 2012, estabelece que, mediante as necessidades emergentes dentre as atividades executadas no hospital e o cumprimento de decisões judiciais, seja pago adicionalmente o valor de até R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais) até o término do contrato.

Já em 30 de junho de 2014, é publicado o segundo termo aditivo, o qual prorroga o prazo de vigência do contrato por mais 24 meses, com valor global de R\$ 217.197.734,88 (duzentos e dezessete milhões, cento e noventa e sete mil, setecentos e trinta e quatro reais e oitenta e oito centavos), a ser pago através de repasses mensais de R\$ 18.099.811,24 (dezoito milhões, noventa e nove mil, oitocentos e onze reais e vinte e quatro centavos) até o limite prefixado.

Conforme seu próprio Estatuto Social, a Cruz Vermelha Brasileira do Rio Grande do Sul está constituída com base na Convenção de Genebra, onde o Brasil é signatário, e nos princípios fundamentais aprovados pela XX Conferência Internacional de Viena. Trata-se de uma associação civil sem finalidade lucrativa, de natureza filantrópica, fazendo parte do Movimento Internacional da

Cruz Vermelha e da Federação Internacional das Sociedades da Cruz Vermelha e do Crescente Vermelho, em consonância com o Decreto 9.620, de 13/06/1912.

Por sua vez, o HETSHL traz, em seu Regimento Interno, como finalidade precípua do hospital, a gestão e execução dos serviços de saúde de urgência e emergência em trauma.

Ressalta-se que a Cruz Vermelha, dentro dos atos de gestão inerentes à sua atuação na execução dos serviços de saúde do HETSHL, segue regulamento próprio para contratação de obras e serviços, aquisição e alienação de bens, bem como seleção de pessoal e fornecedores.

## 4.2 PANORAMA DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA E DOS GASTOS COM PESSOAL NO ESTADO DA PARAÍBA – 2011/2014

Para se chegar ao cômputo do índice percentual das despesas com pessoal à luz dos limites impostos pela LRF, é preciso dispor, além dos valores de tais despesas, dos valores da RCL, visto que a lei a toma como referencial ao estabelecer limites de gastos.

Inicialmente, a Tabela 2 nos mostra a receita corrente líquida do Estado da Paraíba nos exercícios de 2011, 2012 e 2013, assim como sua evolução até meados de 2014:

**Tabela 2:** Evolução da Receita Corrente Líquida do estado da Paraíba

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA ( R\$)				
MESES	2011	2012	2013	2014
Janeiro	507.894.433,28	535.785.831,91	581.908.418,03	713.995.210,54
Fevereiro	507.739.282,90	556.032.986,50	661.284.791,52	749.517.877,76
Março	432.428.561,00	473.631.858,38	505.242.554,41	571.505.455,99
Abril	489.869.226,19	533.858.554,40	551.250.235,47	612.123.327,55
Mai	509.446.532,17	576.824.288,31	664.885.458,29	761.645.591,12
Junho	498.004.803,68	537.512.549,98	591.131.824,16	611.231.044,32
Julho	467.922.899,07	468.275.140,22	529.639.109,51	544.003.000,00
Agosto	472.196.961,79	485.995.157,72	554.680.849,07	584.080.000,00
Setembro	427.877.156,17	440.119.791,65	527.808.640,22	-
Outubro	466.948.221,43	488.463.691,79	542.048.330,29	-
Novembro	490.081.249,04	569.510.960,22	624.790.236,86	-
Dezembro	722.158.542,81	620.644.852,02	738.621.439,01	-
<b>TOTAL</b>	<b>5.992.567.869,53</b>	<b>6.286.655.663,10</b>	<b>7.073.291.886,84</b>	-

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

Observa-se que há uma tendência de aumento da RCL em relação ao exercício anterior, visto que, a cada exercício, o total da receita tem apresentado uma variação positiva significativa.

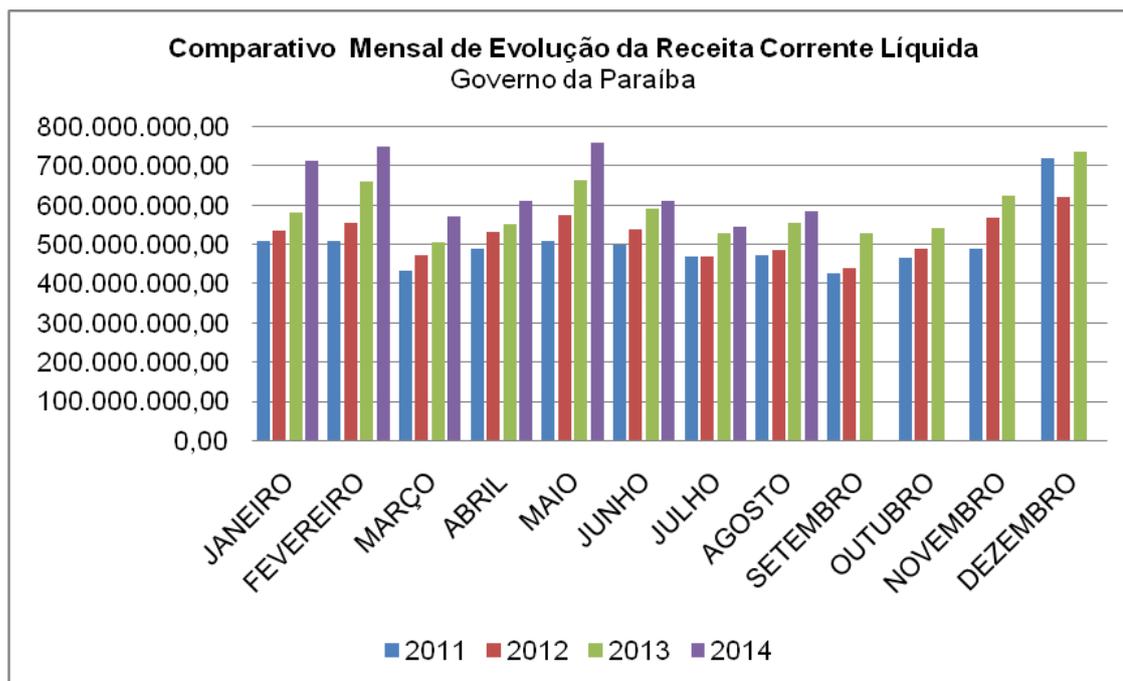
Quanto ao exercício de 2014, a RCL arrecadada nos meses de janeiro a agosto mostrou-se superior às receitas mensais destes mesmos períodos dos exercícios anteriores. Mediante os valores apresentados em 2014, podemos inferir que a RCL, ao fim do exercício, será a maior desde o ano de

## GESTÃO PACTUADA E DISPÊNDIOS COM PESSOAL: UMA AVALIAÇÃO NO HOSPITAL DE TRAUMAS DA PARAÍBA À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

2011, visto que, a cada mês, a receita tem superado o montante arrecadado nestes mesmos períodos de todos os exercícios anteriores aqui apresentados.

Destaca-se ainda que, de todo período analisado, o mês de maio de 2014 correspondeu ao período mensal de maior arrecadação, totalizando R\$ 761.645.591,12, já a menor arrecadação foi em setembro de 2011 onde a RCL foi de R\$ 427.877.156,17.

O Gráfico 1 apresenta a evolução mensal ao longo do período analisado e corrobora com o aumento da expectativa de superação da RCL total em 2014:



**Gráfico 1:** Comparativo mensal de evolução da RCL no estado da Paraíba entre 2011 e 2014  
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

A LRF estabelece como parâmetro insuperável de despesa com pessoal o percentual de 60% da RCL para os estados, do qual 49% constitui-se como limite máximo apenas para o Executivo. Este mesmo ordenamento jurídico determina que a divulgação do Relatório de Gestão Fiscal seja efetivada a cada quadrimestre e que, para fins de cômputo dos limites, devem ser considerados os últimos 11 meses, inclusive o mês corrente.

De posse da evolução da RCL e do total de despesa com pessoal, foram recalculados os percentuais de gastos com pessoal em relação aos limites impostos, desde o 2º quadrimestre de 2012 até o 2º quadrimestre de 2014, visto que o período analisado alcança, além do mês corrente, os onze meses anteriores. Tal foco temporal se queda no fato de que houve uma busca do período de gestão da Cruz Vermelha no HETSHL a fim de possibilitar futuras comparações.

A Tabela 3 apresenta a apuração dos percentuais de despesa com pessoal no referido período, evidenciando, em forma de pecúnia, o limite máximo, como também o limite prudencial a ser obedecido em atendimento à LRF:

**Tabela 3:** Apuração do percentual de despesa com pessoal no estado da Paraíba-2012/2014

Período	Total da Despesa com Pessoal (R\$)	Total da RCL (R\$)	Despesa de Pessoal X RCL (%)	Limite Máximo 49% (R\$)	Limite Prudencial 46,55% (R\$)
2º quadrimestre/2012 (set/11 a ago/12)	3.121.206.391,38	6.274.981.536,87	49,74	3.074.740.953,07	2.921.003.905,41
3º quadrimestre/2012 (jan/12 a dez/12)	3.132.808.205,79	6.286.655.663,10	49,83	3.080.461.274,92	2.926.438.211,17
1º quadrimestre/2013 (mai/12 a abr/13)	3.183.378.743,67	6.487.031.242,34	49,07	3.178.645.308,75	3.019.713.043,31
2º quadrimestre/2013 (set/12 a ago/13)	3.349.880.801,08	6.758.761.277,14	49,56	3.311.793.025,80	3.146.203.374,51
3º quadrimestre/2013 (jan/13 a dez/13)	3.397.730.856,78	7.073.291.886,84	48,04	3.465.913.024,55	3.292.617.373,32
1º quadrimestre/2014 (mai/13 a abr/14)	3.549.717.714,84	7.420.747.898,81	47,84	3.636.166.470,42	3.454.358.146,90
2º quadrimestre/2014 (set/13 a ago/14)	3.625.770.925,15	7.633.428.662,31	47,50	3.740.380.044,53	3.553.361.042,31

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

Observa-se que desde a apuração realizada no 2º quadrimestre de 2012, e a cada quadrimestre computado, o Poder Executivo da Paraíba vinha extrapolando o limite imposto de 49% para despesa com pessoal (Executivo), chegando a atingir 0,83% acima do limite máximo permitido no 3º quadrimestre de 2012. Entretanto, a partir do último quadrimestre de 2013, o percentual de despesa com pessoal se manteve abaixo do limite máximo. Ressalta-se ainda que, em todo o período analisado, o limite prudencial foi superado em pelo menos 0,95%.

#### 4.3 IMPACTO DA DESPESA COM PESSOAL DO HETSHL

A fim de verificar o impacto causado pelo HETSHL no percentual de despesa com pessoal do Poder Executivo da Paraíba, inicialmente, foram apuradas as despesas com pessoal, operacionalizadas pela Cruz Vermelha durante a gestão pactuada do HETSHL, as quais não integram o cômputo de despesa com pessoal do Executivo da Paraíba, visto que integram “Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica” no plano de contas contábil.

**GESTÃO PACTUADA E DISPÊNDIOS COM PESSOAL: UMA AVALIAÇÃO NO HOSPITAL DE TRAUMAS DA  
PARAÍBA À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

A Tabela 4 apresenta as despesas com pessoal do HETSHL no período de setembro de 2011 a agosto de 2014:

**Tabela 4:** Despesa Mensal com Pessoal do HETSHL

MESES	2011	2012	2013	2014
Janeiro	-	R\$ 1.775.867,02	R\$ 2.286.890,63	R\$ 4.434.403,55
Fevereiro	-	R\$ 1.730.909,70	R\$ 2.249.247,18	R\$ 3.703.138,77
Março	-	R\$ 1.831.154,77	R\$ 2.157.873,73	R\$ 4.743.440,05
Abril	-	R\$ 1.791.882,23	R\$ 2.182.657,64	R\$ 6.425.471,86
Maio	-	R\$ 1.678.331,15	R\$ 2.051.959,76	R\$ 4.109.926,88
Junho	-	R\$ 1.819.912,07	R\$ 2.083.817,19	R\$ 4.573.826,60
Julho	-	R\$ 2.021.977,92	R\$ 2.308.795,27	R\$ 2.129.986,80
Agosto	-	R\$ 2.216.872,44	R\$ 2.406.363,00	R\$ 8.465.995,63
Setembro	R\$ 2.644.395,20	R\$ 2.317.877,58	R\$ 2.332.409,07	-
Outubro	R\$ 2.644.395,20	R\$ 2.316.483,87	R\$ 2.411.458,47	-
Novembro	R\$ 2.644.395,20	R\$ 2.310.547,98	R\$ 2.485.126,49	-
Dezembro	R\$ 2.864.761,20	R\$ 4.719.861,84	R\$ 5.747.302,29	-

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria Estadual de Saúde (2014)

Ressalta-se que, em 2011, considerou-se a média mensal de despesa com pessoal que foi obtida a partir do total gasto nos últimos cinco meses do exercício, o qual fora disponibilizado pela SES da Paraíba junto com a provisão para o 13º salário. Por conseguinte, o valor de dezembro de 2011 corresponde à provisão para o 13º salário mais a média mensal.

As despesas mensais com pessoal dos exercícios de 2012 e 2013 foram extraídas das respectivas folhas de pagamento do HETSHL, considerando o entendimento da LRF no que tange ao conceito de “despesa com pessoal” e suas devidas deduções. Já as despesas com pessoal, referentes a 2014, constam na prestação de contas do portal de transparência da saúde do estado da Paraíba.

Neste cenário, foi feita a apuração do total de despesas com pessoal realizadas pelo HETSHL nos respectivos períodos em que se verificou o cumprimento dos limites impostos pela LRF ao Poder Executivo do estado.

A Tabela 5 traz estes valores concatenados, a fim de subsidiar a apuração quadrimestral exigida pelo Relatório de Gestão Fiscal:

**Tabela 5:** Despesa por período com pessoal do HETSHL

PERÍODO	DESPESAS COM PESSOAL
set/11 a ago/12	R\$ 25.664.854,10
jan/12 a dez/12	R\$ 26.531.678,57
mai/12 a abr/13	R\$ 28.278.534,03
set/12 a ago/13	R\$ 29.392.375,67
jan/13 a dez/13	R\$ 30.703.900,72
mai/13 a abr/14	R\$ 41.133.685,77
set/13 a ago/14	R\$ 51.562.486,46

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria Estadual de Saúde (2014)

Considerando-se tais despesas como “despesa com pessoal” do Poder Executivo do estado, e somando-as às despesas com pessoal deste ente, as quais foram apresentadas anteriormente (Tabela 3), os percentuais passam a assumir os valores apresentados na Tabela 6:

**Tabela 6:** Cômputo da despesa com pessoal no estado da Paraíba (incluindo dispêndios do HETSHL)

Período	Total da Despesa com Pessoal (R\$)	Total da RCL (R\$)	Despesa de Pessoal X RCL (%)		
			Limite Máximo 49% (R\$)	Limite Prudencial 46,55% (R\$)	
2º quadrimestre/ 2012 (set/11 a ago/12)	3.146.871.245,48	6.274.981.536,87	50,15	3.074.740.953,07	2.921.003.905,41
3º quadrimestre/2012 (jan/12 a dez/12)	3.159.339.884,36	6.286.655.663,10	50,25	3.080.461.274,92	2.926.438.211,17
1º quadrimestre/2013 (mai/12 a abr/13)	3.211.657.277,70	6.487.031.242,34	49,51	3.178.645.308,75	3.019.713.043,31
2º quadrimestre/2013 (set/12 a ago/13)	3.379.273.176,75	6.758.761.277,14	50,00	3.311.793.025,80	3.146.203.374,51
3º quadrimestre/2013 (jan/13 a dez/13)	3.428.434.757,50	7.073.291.886,84	48,47	3.465.913.024,55	3.292.617.373,32
1º quadrimestre/2014 (mai/13 a abr/14)	3.590.851.400,61	7.420.747.898,81	48,39	3.636.166.470,42	3.454.358.146,90
2º quadrimestre/2014 (set/13 a ago/14)	3.677.333.411,61	7.633.428.662,31	48,17	3.740.380.044,53	3.553.361.042,31

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria Estadual de Saúde (2014).

Para melhor evidenciar o impacto das despesas com pessoal, do HETSHL gerido pela Cruz Vermelha na Paraíba, no percentual apresentado pelos dispêndios com pessoal do Poder Executivo da Paraíba em face dos limites LRF, a Tabela 7 destaca os índices de variação:

**Tabela 7:** Variação da despesa com pessoal x RCL no estado da Paraíba (com a inclusão do HETSHL)

DESPEZA COM PESSOAL X RCL			
	Valores sem HETSHL (%)	Valores com HETSHL (%)	Δ%
set/11 a ago/12	49,74	50,15	0,41
jan/12 a dez/12	49,83	50,25	0,42
mai/12 a abr/13	49,07	49,51	0,44
set/12 a ago/13	49,56	50,00	0,44

GESTÃO PACTUADA E DISPÊNDIOS COM PESSOAL: UMA AVALIAÇÃO NO HOSPITAL DE TRAUMAS DA PARAÍBA À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

jan/13 a dez/13	48,04	48,47	0,43
mai/13 a abr/14	47,84	48,39	0,55
set/13 a ago/14	47,50	48,17	0,67

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria Estadual de Saúde (2014)

Conforme mostra a Tabela 7, ao se considerar as despesas com pessoal do HETSHL no cômputo da despesa total com pessoal do Poder Executivo do estado da Paraíba, a variação ficou abaixo de um ponto percentual nos índices que foram antes apresentados pelo executivo, visto que, a maior variação observada é de 0,67%.

Porém, há de se considerar que singela variação percentual se torna representativa ao traduzir-se em milhões de reais provenientes dos cofres públicos, os quais são transferidos às contas de entidades particulares em troca da prestação de serviços diversos.

Destaca-se que a maior variação apresentada de 0,67% corresponde ao aumento de R\$ 51.562.486,46, no referido período, na despesa com pessoal do Poder Executivo da Paraíba. Já a menor variação apresentada, a qual corresponde a 0,41%, se traduz em um aumento de R\$ 25.664.854,10 em despesa com pessoal.

Por dois períodos consecutivos, a variação percentual foi de 0,44. Porém, no primeiro quadrimestre de 2013, essa variação representou um aumento de R\$ 28.278.534,03, enquanto que, no segundo quadrimestre, correspondeu a um aumento de R\$ 29.392.375,67.

Vale salientar que, atualmente, esses aumentos não integram a despesa total com pessoal do Poder Executivo do estado da Paraíba, visto que o cômputo da despesa total com pessoal é executado mediante entendimento que os consideram despesas com serviços de terceiros.

O Gráfico 2 mostra o comportamento dos índices percentuais da despesa total com pessoal em relação à RCL sem considerar a despesa com pessoal do HETSHL.

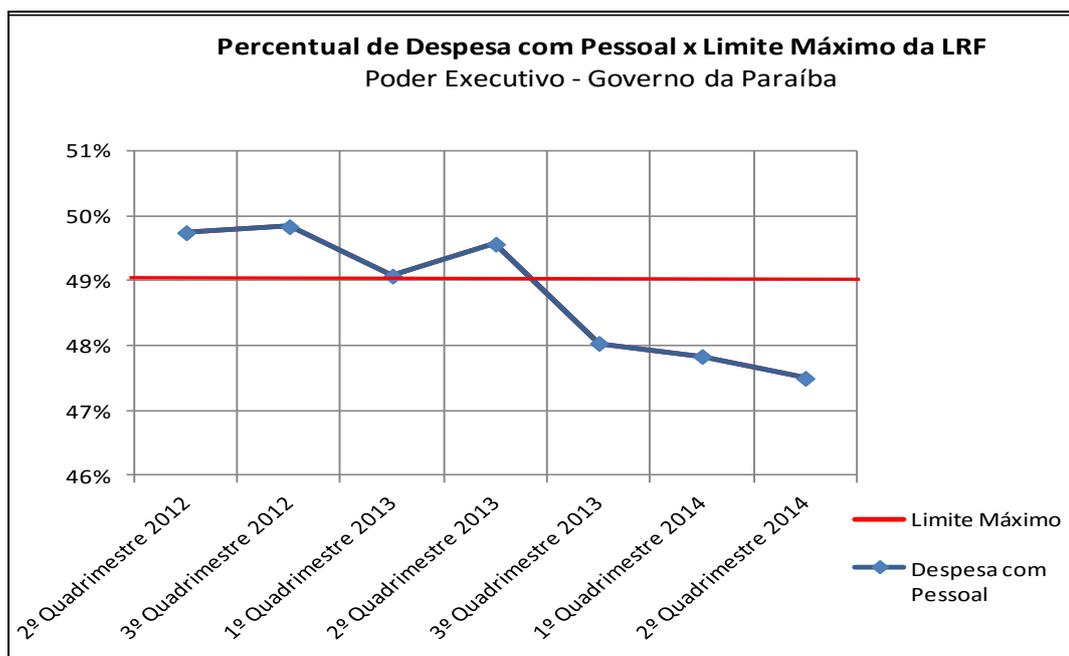
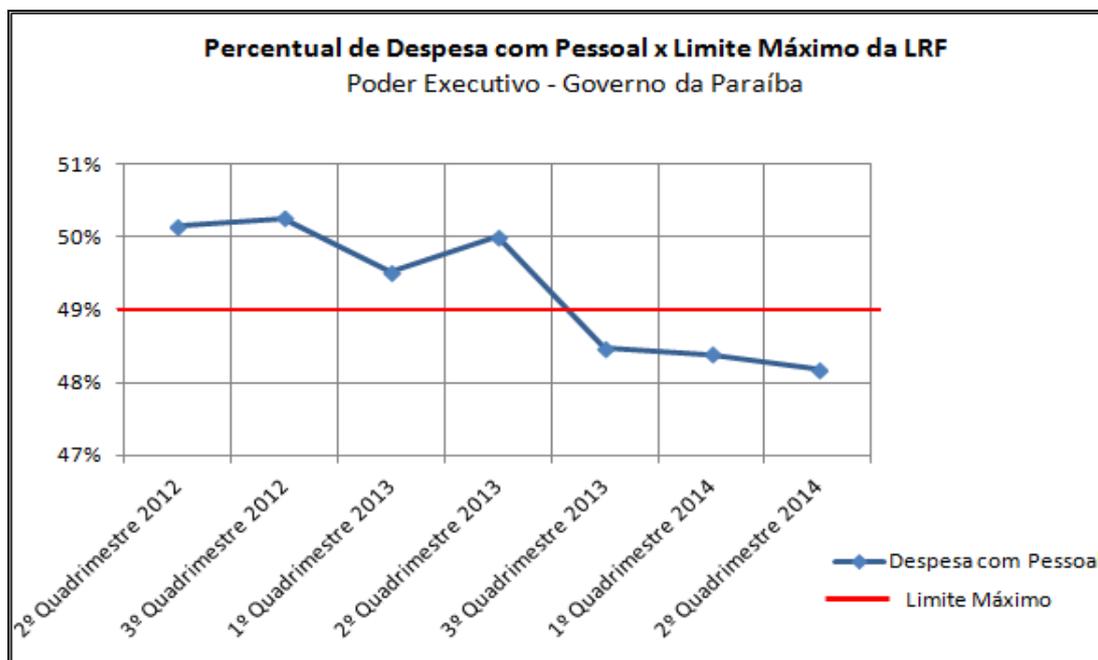


Gráfico 2: Despesa com pessoal no estado da Paraíba x Limite máximo da LRF

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2014)

Já o Gráfico 3 apresenta o comportamento dos índices percentuais da despesa total com pessoal em relação à RCL, ao se considerar a despesa com pessoal do HETSHL no mesmo período.



**Gráfico 3:** Despesa com pessoal no estado da Paraíba (incluindo o HETSHL) x Limite máximo da LRF  
Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da Secretaria Estadual de Saúde (2014)

Ao comparar este último gráfico, no qual se considerou as despesas com pessoal do HETSHL gerido pela OS Cruz Vermelha no estado da Paraíba com o Gráfico 2, nota-se que o aumento das despesas provocou um deslocamento considerável da linha que retrata o comportamento dos índices, a qual permaneceu acima de 48%.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo analisar o tratamento contábil dado aos dispêndios com remuneração de pessoal no contexto da gestão pactuada entre o HETSHL e a organização social da Cruz Vermelha, no estado da Paraíba, à luz da LRF.

Foram abordados aspectos jurídicos e contábeis a fim de se aproximar da essência que almejou o legislador ao estabelecer limites de gastos com pessoal para os entes federativos. Buscou-se também a representação do fenômeno ao qual a Contabilidade se propôs representar que, neste caso, trata-se da forma mais adequada de se registrar as despesas com pessoal advindas do contrato de gestão pactuada com uma OS.

Com base na legislação pesquisada, verifica-se que tais dispêndios não compõem a despesa total com pessoal do ente federativo, limitada pela LRF, já que, essencialmente trata-se da prestação de serviços de terceiros no formato legal de contrato de gestão.

Entretanto, o aumento das parcerias com as OS provoca a ampliação de recursos públicos transferidos para entidades privadas, os quais, mediante desvirtuamentos do modelo de parceria tornam-se vulneráveis a ilegalidades.

No caso do HETSHL, ao que tange a despesa com pessoal, a pesquisa revelou que se trata de um montante de R\$ 106.619.716,23, correspondente à soma das despesas mensais com pessoal do hospital, de setembro de 2011 a agosto de 2014, que foge ao cômputo dos limites impostos pela LRF ao integrarem a conta “Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica”.

Há, no quadro de pessoal, médicos, enfermeiros, técnicos de saúde, radiologistas e outros da área de saúde, exercendo atividades-fim da instituição, como sendo empregados diretos da Cruz Vermelha, conforme disposto no quadro de pessoal do HETSHL. Assim, está claro que, em sua essência, há de considerá-los terceirizados a desempenharem atividades exclusivas de servidores públicos.

A pesquisa revela uma variação percentual média de 0,48 nos índices de despesa total com pessoal apresentados pelo Poder Executivo, ao se considerar os dispêndios pagos ao pessoal do HETSHL.

O impacto causado, no momento em que se consideraram os gastos com pessoal do HETSHL, não foi suficiente para elevar até o limite máximo permitido nos períodos que ainda não o haviam extrapolado. Contudo, há de se considerar tais variações como significativas já que as mesmas representam milhões de recursos públicos transferidos a uma entidade privada.

Já, o menor impacto observado causou uma variação percentual de 0,41, o que representa um aumento de R\$ 25.664.854,10 no total de despesa com pessoal do Executivo estadual. Destaca-se ainda que, com a tendência de aumento da RCL, cada ponto percentual será traduzido em uma quantia cada vez maior de recursos públicos.

O registro das despesas com pessoal assumidas por uma OS é corretamente registrada como serviços de terceiros, quando as entidades contratada e contratante zelam pelo cumprimento das finalidades genuínas do instrumento de contrato de gestão. Entretanto, sabe-se que a Contabilidade busca a representação fidedigna das transações e eventos econômicos, considerando que nem sempre a essência destas transações ou eventos condiz com a forma legal e real.

De certo, há uma linha tênue entre o entendimento das despesas com pessoal de uma OS como “Outros Serviços de Terceiros”, e a natureza do que deve ser registrado como “Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização”, conforme o §1º do art. 18 da Lei 101/2000(LRF).

Na busca da representação fidedigna da realidade econômica, devem-se ter tais despesas registradas como “Despesas com Pessoal”, para que possam estar sob o alcance dos limites impostos pela LRF, pois os excessivos gastos com pessoal, na prática, podem superar os parâmetros estabelecidos, através de instrumentos de questionável juridicidade.

A pesquisa revelou um aumento de até 0,47% a mais na despesa total ao considerar as despesas do HETSHL, sendo assim, atente-se para o fato de que se for considerado um espaço amostral maior, englobando os dispêndios de outras instituições geridas por OS no âmbito estadual, dificilmente os limites da LRF serão obedecidos.

Com base nos resultados da pesquisa, concluiu-se que, mesmo não sendo suficientes para elevar a despesa total com pessoal do Poder Executivo do estado da Paraíba à extrapolação do limite máximo imposto pela LRF, as despesas com pessoal do HETSHL pagas a título de “serviços de terceiros”, para a OS, merecem um tratamento contábil mais adequado, diante de possíveis desvirtuamentos do contrato de gestão, de modo que tal parceria de fomento não se constitua em instrumento de burla aos limites impostos pela LRF.

O estudo teve como limitação a dificuldade na obtenção dos valores das despesas com pessoal do HETSHL, tanto através do portal de transparência do estado quanto através de solicitação feita aos órgãos competentes. Os dados solicitados ora se apresentavam incompletos, ora indisponíveis.

Para tentar buscar uma alteração no cenário identificado, sugere-se a adoção de uma postura mais crítica do contador, diante de desvirtuamentos do contrato de gestão, tendo em vista que ele é a pessoa que provavelmente detém o conhecimento mais específico a respeito dos procedimentos e da boa técnica no âmbito da Contabilidade pública.

O resultado desta pesquisa pode estimular a execução de novos trabalhos com esta temática, por exemplo, realizando-se pesquisas em outras instituições geridas por OS, até mesmo a nível estadual ou regional, para que se possa comparar o impacto dessa forma de gestão nas finanças dos estados da federação, à luz dos limites legais.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Brasília, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9637.htm)>. Acesso em: 05 nov. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12465.htm)>. Acesso em: 21 dez. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 20 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Estadual nº 9.454, de 6 de outubro de 2011. João Pessoa, 2011. Disponível em: <[http://alpb1.pb.gov.br:8082/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/10071\\_texto\\_integral](http://alpb1.pb.gov.br:8082/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10071_texto_integral)>. Acesso em: 8 set. 2014.

BRESSER PEREIRA, L.C. Reforma do estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacionaldania: .C.. São Paulo: 1998.

BRESSER PEREIRA, L.C; SPINK, Peter. Reforma do estado e administração pública. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC TG estrutura conceitual – estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Resolução nº 1.121, de 28 de março de 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1121.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1121.doc)>. Acesso em: 15 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Dá nova redação à NBC TG estrutura conceitual – estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. Resolução nº 1.374, de 8 de dezembro de 2011. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001374](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001374)>. Acesso em: 15 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Pronunciamentos técnicos contábeis. Comitê de pronunciamentos contábeis. Brasília, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Parcerias na administração pública: Concessão, permissão, franquias, terceirização, parceria público-privada e outras formas. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIACOMONI, James. Orçamento público. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GESTÃO PACTUADA E DISPÊNDIOS COM PESSOAL: UMA AVALIAÇÃO NO HOSPITAL DE TRAUMAS DA PARAÍBA À LUZ DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, A. Cláudia. Finanças públicas: teoria e prática no Brasil. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IBGE. Pesquisa de informações básicas estaduais: Perfil dos Estados Brasileiros, 2013. Disponível em: < [ftp://ftp.ibge.gov.br/Perfil\\_Estados/2013/estadadic2013.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Perfil_Estados/2013/estadadic2013.pdf) >. Acesso em: 21 dez. 2014.
- JUNQUILHO, Gelson Silva. Teorias da administração pública. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC. CAPES: UAB, 2010.
- NASCIMENTO, Diogo Toledo; OLAK, Paulo Arnaldo. Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (terceiro setor). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, Aristeu de Oliveira. Manual do terceiro setor e instituições religiosas: trabalhista, previdenciária, contábil e fiscal. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014a.
- OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. Curso de direito administrativo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014b.
- PAES, José Eduardo Sabo; MAGALHÃES, Juliana A. (Coord.). Terceiro setor e tributação. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- PARAÍBA. Lei Estadual nº 9.454, de 6 de outubro de 2011. João Pessoa, 2011. Disponível em: [http://alpb1.pb.gov.br:8082/sapl/sapl\\_documentos/norma\\_juridica/10071\\_texto\\_integral](http://alpb1.pb.gov.br:8082/sapl/sapl_documentos/norma_juridica/10071_texto_integral). Acesso em: 8 set. 2014.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- SILVA, Moacir Marques da. Lei de responsabilidade fiscal: enfoque jurídico e contábil para os municípios. São Paulo: Atlas, 2014.
- TOLEDO JUNIOR, Flavio C. de. Lei de responsabilidade fiscal: comentada artigo por artigo. 3. ed. São Paulo: NDJ, 2005.
- TORRES, Ronny Charles Lopes de. Terceiro setor: entre a liberdade e o controle. Salvador: JusPODIVM, 2013.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. Portal. Disponível em: <http://portal.tce.pb.gov.br/>. Acesso: várias datas.
- VICCARI JÚNIOR, Aduino et al. Lei de responsabilidade fiscal comentada: Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- VIOLIN, Tarso Cabral. Terceiro setor e as parcerias com a administração pública: uma análise crítica. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.