

A Folha de Pagamentos na Despesa Total com Pessoal. Valor Bruto ou Líquido?

Flávio Corrêa de Toledo Júnior

1- INTRODUÇÃO

A Lei Complementar n. 101, de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, busca conformar o gasto público à efetiva capacidade arrecadatória de cada um dos níveis federados. Provém daí o equilíbrio orçamentário ou, ao menos, um tipo de superávit, parcial, designado primário.

Nessa lide, o novo direito antepõe freios e limites para determinação do tipo de dispêndio, o que restringe as despesas de fim de mandato, os novos projetos, os serviços de terceiros e, com redobrada ênfase, as despesas de pessoal.

Para o artigo 18 da LRF, os gastos com servidores tipificam-se em três categorias distintas:

- *Folha de pagamentos*, grupo que congrega subsídios, vencimentos, adicionais, gratificações, horas extras e demais vantagens destinadas aos agentes políticos e servidores em atividade funcional, bem assim proventos dos inativos e pensionistas. Malgrado compor tal folha, as verbas indenizatórias não se adicionam à despesa de pessoal¹;
- *Encargos sociais*, abarcando as contribuições patronais aos regimes de previdência e os recolhimentos ao FGTS;
- *Contratos de terceirização de mão-de-obra que substitui servidores governamentais*.

Sendo assim, a folha de pagamentos é agregado que se individualiza no contexto do gasto total de pessoal, vez que só neste se integram os encargos sociais e os contratos de terceirização.

Feitas essas preliminares, a controvérsia que ora se impõe e, sobre a qual nos deteremos, é clara e objetiva: *na apuração da despesa de pessoal, a folha de subsídios, salários e proventos será apropriada pelo seu valor bruto ou líquido?*

Flávio Corrêa de Toledo Júnior é Economista e Professor de Orçamento e Contabilidade Pública

¹ O artigo 18 refere-se a espécies remuneratórias; não às indenizatórias. No dizer do jurista Ivan Barbosa Rigolin, “remuneração é, classicamente, palavra definida como o pagamento de trabalho, o honorário profissional, a contraprestação do labor realizado, a compensação do *munus* efetuado, que exatamente é o trabalho. Pagar o *munus* é, precisamente, remunerar..... Tanto as indenizações quanto os prêmios são devidos indiretamente porque o servidor trabalha, porém não para pagar o seu trabalho. As indenizações apenas ressarcem despesas que o servidor precisou ter porque trabalha, e que não é justo nem correto que pague de seu bolso..... Na categoria de *indenizações* figuram espécies comoauxílio-moradia, vale-refeição, cesta básica....., passagens, diária de viagem, ajuda de custo, vale-transporte, salário-família.....” grifos originais (in: “O Servidor Público na EC 19, a “Reforma Administrativa”-VII).

Essa polêmica tem razão de ser, porque sobre ela, a folha, abatem-se certos descontos que, depois, geram uma receita compensatória para o ente político; de antemão, não há nisso uma despesa efetiva.

Tendo em mira que a despesa de pessoal é, hoje, setorialmente controlada e sua inadequação resulta pesada multa ao respectivo Chefe de Poder (*art. 5º, IV, Lei n. 10.028, de 2000*), fundamental o exercício de bem calcular o nível do gasto de pessoal.

Sendo assim, passaremos a enunciar a usual composição da folha de pagamentos do setor governo e, no âmbito dela, comentar a natureza contábil dos descontos efetivamente desembolsados pela Administração, assim como dos que, de imediato, não representam saída dos cofres públicos; são estes, na verdade, uma despesa a se realizar futuramente ou, mesmo, uma despesa meramente escritural, de papel, fictícia.

Essa nossa lide visa subsidiar o Conselho de Gestão Fiscal na construção de fórmula unificada sobre a qual se apurem os limites da despesa de pessoal, verificados, a cada quatro meses, no Relatório de Gestão Fiscal (*LRF, art. 55, I, "a"*).

2 - AS REAIS IMPLICAÇÕES SOBRE A RECEITA E A DESPESA DAS PARCELAS QUE SE ABATEM DA FOLHA DE PAGAMENTOS

Via de regra, os salários e proventos sofrem os seguintes descontos:

- Contribuição aos regimes de previdência, quer o geral (INSS), quer os próprios de cada esfera de governo;
- O imposto de renda retido na fonte;
- As faltas ao serviço
- Retenções de caráter geral (associações funcionais, hospitais, convênios de saúde, entre várias outras)

A seguir, analisaremos cada uma dessas parcelas subtrativas, considerando sua efetiva repercussão sobre o fluxo financeiro da entidade estatal.

2.1- AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Necessariamente, o servidor agrega-se a um sistema que lhe garanta aposentadoria e pensão a seus dependentes, seja o geral, a cargo do INSS, seja o próprio, operado diretamente pelo respectivo nível de governo (*CF, art. 149, parágrafo único*).

Aquele que ocupa, exclusivamente, cargo em comissão, cargo temporário, emprego público, bem assim o agente político, todos esses se filiam apenas ao regime geral de previdência.

Os regimes previdenciários são mantidos por contribuições retiradas de salários e proventos, bem assim por quotas que as entidades públicas devem pagar frente sua condição de empregadora.

Nos sistemas próprios, a contribuição do segurado não se incorpora à despesa de pessoal. Em tal caso, não se afigura a controvérsia ora em estudo, posto que a LRF, expressamente, determina tal expurgo (*art. 19, VI, "a"*). É dessa forma porque se materializa aqui a fração da despesa de pessoal custeada pelo próprio funcionário.

Por outro lado, sobredita lei manda descontar tal contribuição da base sobre a qual se apuram os limites de pessoal: *a receita corrente líquida* (*art. 2º, IV, "c"*). É bem assim pois a folha de pagamentos, enquanto despesa, é contabilizada pelo seu valor bruto e um de seus componentes, a contribuição, não gera, de pronto, um desembolso, a ocorrer somente em outros períodos, quando o aparato previdenciário, de fato, pagará aposentadorias e pensões; esse adiamento de gasto faz com que o plano orçamentário disponha de um específico código de receita compensatória (*1210.00.00 – Receita de Contribuições Sociais*); vale dizer, não há aqui um novo ingresso que se adiciona aos que, todo dia, são coletados pelo ente governamental.

À primeira vista, soam paradoxais esses dois comandos da LRF. Subtrair um mesmo valor do numera-

“Os regimes previdenciários são mantidos por contribuições retiradas de salários e proventos, bem assim por quotas que as entidades públicas devem pagar frente sua condição de empregadora.”

dor e do denominador apresenta-se, *à priori*, prática incoerente. Contudo, é preciso valorizar os princípios do orçamento bruto e da transparência fiscal, considerando, além do mais, que ante a lei das proporções matemáticas, o abatimento repercute mais sobre a parcela de menor cifra - a despesa de pessoal - o que acaba por reduzir, ainda que pouco, o percentual resultante. Para isso melhor ilustrar, vamos a um exemplo:

Supondo que certo Poder Judiciário gasta com pessoal 5,9% da receita corrente líquida do Estado, tal qual se detalha, em R\$ milhões:

$$\text{Despesa de Pessoal} = 590 = 5,9\%$$

$$\text{Receita Corrente Líquida } 10.000$$

Ato contínuo, respectivo Estado adota o regime próprio de previdência e nele a participação financeira dos segurados gira em torno dos R\$ 44 milhões anuais. Após doze meses e persistido o mesmo valor da despesa de pessoal e receita corrente líquida, o percentual cai daqueles 5,9% para 5,48%:, uma queda de 7,12%:

$$\text{Despesa de Pessoal} = 590 - 44 = 5,48\%$$

$$\text{Receita Corrente Líquida } 10.000 - 44$$

Já, no regime geral de previdência, o quinhão descontado do servidor é valor que, em seguida, é destinado ao INSS. Em que pese o breve tempo entre a dedução salarial e o recolhimento (*receita extra-orçamentária*), tal quota é despesa efetiva, não gera qualquer receita orçamentária; compõe, na íntegra, o gasto total de pessoal.

Nos dois sistemas, o próprio e o geral, a prestação patronal é despesa que excede a folha de pagamentos; é encargo social; nada tem a ver com o centro dessa discussão. Contudo e a modo de ilustrar, lembremos, nos regimes próprios sob comando de entidades diferentes da Administração central (*autarquias ou fundações*), a quota do empregador diminui a receita corrente líquida, apenas e tão-somente, para evitar duplicidades na consolidação do Balanço Geral do Estado ou do Município. Demais, nesses sistemas próprios, a parte do empregador não integra a despesa de pessoal; apenas quando se con-

verte, de fato, em aposentadorias e pensões; do contrário, estar-se-ia aferindo duas vezes a mesma despesa; a primeira, sob a condição de obrigação patronal; a segunda, à conta dos proventos da inatividade.

2.2 - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IR

Por força constitucional, o Imposto de Renda sobre rendimentos pagos por Estados e Municípios a estes pertencem (*art. 157, I e 158, I*). Reforçando essa vinculação, a Portaria STN nº 212, de 2001, determina que aquele tributo seja recepcionado tal qual receita própria (*tributária*), não mais de transferência oriunda do Governo da União.

Ao contrário do que muitos pensam, o IR não é uma nova receita estadual/municipal; é, sim, recurso originário das fontes corriqueiras de arrecadação (*ICMS, IPVA, IPTU, ISS etc.*), o qual, pelo fato de suportar uma despesa escritural - o desconto na fonte - integra uma espécie de receita, de natureza também escritural.

Dito de outra forma, tem-se que em decorrência de a folha salarial escriturar-se pela cifra bruta e uma de suas partes, a dedução do IR, não ser uma despesa efetiva, real, bem por isso, se constitui uma receita de compensação e, assim fazendo, não se distorce o efetivo resultado entre receitas e despesas, o vital resultado de execução orçamentária.

Vamos a um exemplo: supondo que determinado Estado arrecade \$ 1.000 e os gastem apenas em despesas de pessoal. Considerando também que desse valor \$ 80 tenham a ver com retenção, na fonte, do IR, então não se pode afirmar que tal ente coletou \$ 1.080 (*\$ 1.000 mais o IR de \$ 80*), vez que este é somente um valor contábil, não traduz a efetiva capacidade estadual de arrecadação; em outras palavras, os \$ 80 fazem parte dos \$ 1.000; a eles, financeiramente, não se adicionam.

Nesse cenário, a receita de IR tem a mesma índole contábil da receita de contribuição dos segurados; ambas provém da folha salarial e, sob ótica financeira, compensam uma despesa que, de pronto, não se consumou.

Na apartada verificação da despesa de pessoal e caso se opte por deduzir o IR do gasto total de pessoal (*conceito líquido*), é preciso, por simetria, expurgar esse tributo da base de cálculo, que outra não é senão a hoje tão conhecida *receita corrente líquida* (RCL). É isso o que a LRF determina, como visto, para a contribuição dos segurados.

É bem esse o posicionamento esposado pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul: “assim a

derradeira conclusão não poderia ser outra: nos conceitos de “despesa de pessoal” e de “receita corrente líquida” não devem ser considerados os valores do imposto de renda retido na fonte, concernentes aos servidores estaduais e municipais, para os fins específicos dos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal” (in: “Parecer Coletivo nº 2, de 2002; disponível no site www.tce.rs.gov.br).

Toda essa interpretação reveste-se de lógica financeira. Se a folha salarial é apurada pelo valor líquido, pelo efetivo desembolso, então, a base de cálculo - RCL - de igual modo, refletirá a verdade dos ingressos havidos no erário, o que demanda o expurgo das receitas compensatórias. Nesse enfoque de Administração Financeira, por outro lado, não se está considerando que a receita estadual/municipal de IR é, depois, abatida do “bolo” que compõe os Fundos de Participação de Estados e Municípios (CF, art. 159, § 1º).

2.3 - AS FALTAS AO SERVIÇO

Sob essa nossa linha de raciocínio, caso as faltas ao serviço sejam deduzidas do gasto de pessoal, ato contínuo, a receita compensatória por elas gerada (código 1922 – Restituições) reduzirá, de igual forma, o denominador da equação, isto é, a receita corrente líquida.

2.4 - RETENÇÕES DE CARÁTER GERAL (ASSOCIAÇÕES FUNCIONAIS, HOSPITAIS, CONVÊNIOS DE SAÚDE, ENTRE OUTRAS)

Na Contabilidade Pública, esses descontos operam tal qual as contribuições do servidor ao INSS; são despesas efetivas do ente governamental, por não se desdobrarem em uma receita escritural de contrapartida. É dinheiro que, de fato, sai dos cofres públicos apesar da breve retenção entre a data do desconto e a do efetivo desembolso, contexto que enseja lançamentos extra-orçamentários (*de receita e despesa*).

3 - CONCLUSÃO

O Conselho de Gestão Fiscal deve padronizar os relatórios de acompanhamento fiscal e, nesse mister, apresentar-se-á fórmula unificada para apuração da despesa de pessoal, a cada quatro meses (LRF, art. 67, III).

No intuito de garantir maior transparência aos números da execução orçamentária e assegurar maior fidelidade às análises percentuais, aquele Conselho pode demandar que no demonstrativo da despesa de pessoal compareçam algumas parcelas subtrativas da folha de vencimentos e proventos (*contribuição dos segurados ao regime próprio de previdência, imposto de renda retido na fonte e faltas ao serviço*), descontos que, em contrapartida, também se abaterão do denominador comum do novo direito financeiro, *a receita corrente líquida*.

Por fim, a instância colegiada definirá, por tamanho de Estado e Município, coeficientes que diminuem o nível de abatimento do imposto de renda, visto que esta receita, *de per si*, determina a redução dos repasses à conta dos respectivos Fundos Federais de Participação (art. 159, § 1º, CF). ■

