



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE CIÊNCIAS ATUARIAIS**

HAMILTON PEREIRA ROLIM DE FARIAS

**IMPACTO SOBRE O GASTO TOTAL COM PESSOAL GERADO POR PLANOS DE
AMORTIZAÇÃO DE DÉFICIT ATUARIAL: O CASO DO MUNICÍPIO DE
CABEDELO**

JOÃO PESSOA

2024

HAMILTON PEREIRA ROLIM DE FARIAS

**IMPACTO SOBRE O GASTO TOTAL COM PESSOAL GERADO POR PLANOS DE
AMORTIZAÇÃO DE DÉFICIT ATUARIAL: O CASO DO MUNICÍPIO DE
CABEDELO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como
requisito parcial à obtenção do título de bacharel em
Ciências Atuariais pela Universidade Federal da Paraíba.

Orientador: Prof. Dr. Dimas Barreto de Queiroz.

JOÃO PESSOA

2024

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

F224i Farias, Hamilton Pereira Rolim de.

Impacto sobre o gasto total com pessoal gerado por planos de amortização de déficit atuarial: o caso do município de cabedelo / Hamilton Pereira Rolim de Farias. - João Pessoa, 2024.

41 f. : il.

Orientação: Dimas Barreto de Queiroz.

TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. Regime Próprio de Previdência Social. 3. Plano de amortização do déficit atuarial. 4. Despesas com pessoal. I. Queiroz, Dimas Barreto de. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 368

**IMPACTO SOBRE O GASTO TOTAL COM PESSOAL GERADO POR PLANOS DE
AMORTIZAÇÃO DE DÉFICIT ATUARIAL: O CASO DO MUNICÍPIO DE
CABEDELO**

Trabalho de Conclusão de Curso como requisito parcial
à obtenção do título de bacharel em Ciências Atuariais
pela Universidade Federal da Paraíba.

Aprovado em: 29/04/2024.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Dimas Barreto de Queiroz (Orientador)
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

Prof. Dr. Herick Cidarta Gomes de Oliveira
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

AGRADECIMENTOS

Aos meu pais, por todas as oportunidades a mim concedidas.

A eles novamente e à minha namorada, por todo o apoio que me dão.

Aos professores da UFPB, em especial, Dimas, Herick, Filipe, Elaine, Anna Paola e Luiz Carlos, por toda a contribuição dada nesta jornada acadêmica.

A todos os funcionários da UFPB, pelo serviço prestado, independentemente da natureza do vínculo que possuam junto à instituição.

RESUMO

Até a promulgação da Emenda Constitucional nº 103/2019, os entes de todos os níveis da federação podiam instituir um Regime Próprio de Previdência Social – RPPS, o que, dada a possibilidade de proventos em montantes superiores aos fornecidos pelo Regime Geral de Previdência Social – RGPS, podia ser visto como um ato político que possibilitava o aumento de bem-estar de seus servidores. Sua ingerência, nos mais diversos aspectos, pode, contudo, contribuir para o surgimento de déficits atuariais, tornando necessária, por determinação constitucional, a medição de esforços com vistas a torná-lo atuarialmente equilibrado. Para essa finalidade, duas medidas são possíveis: a implementação de uma alíquota suplementar à contribuição patronal ou o estabelecimento de aportes períodos preestabelecidos. O primeiro corresponde a uma despesa com pessoal; enquanto o segundo não. Caso seja necessário a implementação de um plano, faz-se necessário analisar sua coerência à Lei de Responsabilidade Fiscal, que impõe limites máximos de gastos com pessoal aos Poderes e Órgãos dos entes federados. Portanto, a depender da saúde fiscal em que se encontra um ente, pode um plano ser mais apropriado que o outro. Contudo, diversos entes optam pela implementação de uma alíquota suplementar, ainda que o gasto com pessoal esteja próximo do limite máximo. Dada a dificuldade de se promover análises prospectivas que sejam capazes de prever o impacto de ambos os planos, propõe-se nesse estudo uma análise reversa, qual seja, quantificar a parcela adicional de despesa com pessoal proporcional a Receita Corrente Líquida – RCL Ajustada que o plano de amortização adotado possa ter causado utilizando-se da execução orçamentária passada, o que pode consistir numa base capaz de orientar o gestor público em ocasiões futuras. É neste estudo considerado como população o Município de Cabedelo. Por meio dos relatórios elaborados pela repartição competente pelo controle interno do RPPS local, bem como dos relatórios de gestão fiscal, será quantificada a despesa com pessoal adicional em relação à RCL verificada pela adoção do plano de amortização do déficit atuarial. Os resultados apontam, para o período de referência, um acréscimo em média de 2,51% da Receita Corrente Líquida, tendo contribuído para tanto o excedente de recursos vinculados que supera o gasto com inativos e pensionistas passíveis de serem deduzidos da despesa bruta com pessoal.

Palavras-Chave: Lei de Responsabilidade Fiscal; Regime Próprio de Previdência Social; plano de amortização do déficit atuarial; despesas com pessoal.

ABSTRACT

Until the promulgation of Constitutional Amendment n° 103/2019, entities at all levels of the federation could establish their own Social Security Regime – RPPS, which, given the possibility of earnings in amounts greater than those provided by the General Social Security Regime – RGPS could be seen as a political act that made it possible to increase the well-being of its employees. Its interference, in the most diverse aspects, can, however, contribute to the emergence of actuarial deficits, making it necessary, by constitutional determination, to measure efforts with a view to making it actuarially balanced. For this purpose, two measures are possible: the implementation of a supplementary rate to the employer's contribution or the establishment of contributions for pre-established periods. The first corresponds to personnel expenses; while the second does not. If it is necessary to implement a plan, it is necessary to analyze its consistency with the Fiscal Responsibility Law, which imposes maximum limits on personnel expenses to the Powers and Bodies of federated entities. Therefore, depending on the fiscal health of an entity, one plan may be more appropriate than the other. However, several entities choose to implement a supplementary rate, even if personnel expenses are close to the maximum limit. Given the difficulty of promoting prospective analyzes that are capable of predicting the impact of both plans, this study proposes a reverse analysis, that is, quantifying the additional portion of personnel expenses proportional to the Net Current Revenue – Adjusted RCL that the amortization plan adopted may have caused using past budget execution, which may constitute a basis capable of guiding the public manager on future occasions. In this study, the municipality of Cabedelo is considered as the population. Through the reports prepared by the department responsible for internal control of the local RPPS, as well as the fiscal management reports, the expense with additional personnel will be quantified in relation to the RCL verified by the adoption of the actuarial deficit amortization plan. The results indicate, for the reference period, an increase on average of 2.51% in Net Current Revenue, with the surplus of linked resources contributing to this, which exceeds the expenditure on inactive employees and pensioners that can be deducted from the gross personnel expenditure.

Keywords: Fiscal Responsibility Law; Own Social Security Scheme; Actuarial deficit amortization plan; Personnel expenses.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Segregação das obrigações patronais	27
Ilustração 2 - Fluxograma de lógica para a definição das despesas não computadas	28

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Despesas com a folha de pagamentos do Governo Federal.....	17
-----------------------------------------------------------------------	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Suplementar.....	29
Gráfico 2 - Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Normal.....	29
Gráfico 3 - Contribuição Previdenciária do Segurado.....	30
Gráfico 4 - Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Suplementar (filtrado)	31
Gráfico 5 - Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Normal (filtrado)	32
Gráfico 6 - Contribuição Previdenciária do Segurado (filtrado)	32
Gráfico 7 - Aumento do gasto com pessoal pela adoção do plano de amortização.....	34

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Dados e respectivas fontes	25
Quadro 2 - Impacto do plano de amortização adotado na RCL Ajustada	33
Quadro 3 - Proporção entre recursos vinculados e gastos com inativos e pensionistas dedutíveis.....	35

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Reforma do Estado
NPM	New Public Management
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
RCL	Receita Corrente Líquida
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
Siconfi	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Objetivos	13
1.1.1 Objetivo geral.....	13
1.1.2 Objetivos específicos.....	13
1.2 Justificativa.....	14
1.3 Estrutura do trabalho.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 Crise e reformas	16
2.2 Custeio dos Regimes Próprios de Previdência Social	18
2.3 Contribuição patronal como despesa com pessoal.....	19
2.4 Transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial	21
2.5 Demonstração da despesa com pessoal	23
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	25
3.1 Tipo de pesquisa e população.....	25
3.2 Coleta de dados	25
3.3 Tratamento de dados	26
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	29
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
REFERÊNCIAS	38

1 INTRODUÇÃO

Até a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/1998 e da Lei Federal nº 9.717/1998, os Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não dispunham de critérios específicos que buscassem promover o equilíbrio financeiro e atuarial, o que permitia a completa discricionariedade legislativa quanto aos benefícios prestados e à metodologia de custeio adotada pelo regime previdenciário. Diante desse cenário, diversos Municípios optaram pela instituição de um RPPS como propósito de não permanecer sujeito às regras do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, bem como de aproveitarem-se da ausência de controle federal quanto à utilização dos recursos previdenciários em causa distinta (Nogueira, 2012; Pinheiro, 1999).

Ante a ausência de um arcabouço normativo robusto que estabelecesse altos níveis de gestão e rígidos padrões de controle, grande parcela dos RPPS tornaram-se atuarialmente deficitários (Nogueira, 2012), o que indica um passivo atuarial superior aos ativos garantidores e às contribuições previdenciárias futuras computados a valor presente. Tal déficit torna necessária a adoção de um plano de amortização a ser sugerido em uma avaliação atuarial que deve ser elaborada em cada balanço patrimonial, de modo a adequar o plano previdenciário à prescrição constitucional de que o RPPS observe o critério do equilíbrio atuarial, ou seja, de que seus ativos tenham a capacidade de honrar as obrigações assumidas (Brasil, 1998a; Brasil, 1988).

A Constituição Federal de 1988 prescreveu, em sua redação original ao art. 169, que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderia exceder os limites estabelecidos em lei complementar. Após as promulgações das Leis Complementares nºs 82/1995 e 96/1999, entrou em vigor a Lei Complementar nº 101/2000, nacionalmente conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que, em sua seção II (arts. 18 a 23), define os limites, estipula métodos de controle dessa despesa e taxa as implicações de seu descumprimento. Nesse sentido, devem os planos de amortização atentarem-se aos limites de gastos com pessoal estipulados em norma complementar, de modo que os entes federativos detenham a gerência sobre seu orçamento e possam instituir políticas públicas de forma eficaz, eficiente e efetiva.

Diante do alto custo político em onerar em pé de igualdade a parte segurada, o ônus do esforço para promover o equacionamento atuarial do plano recai em maior proporção sob a

entidade política, que, quando da adoção de um plano de amortização do déficit atuarial, pode optar pela implantação de uma alíquota de contribuição patronal suplementar ou pelo estabelecimento de aportes periódicos (Brasil, 2018; Brasil, 2022). Este tem como característica o preestabelecimento de um montante a ser repassado à unidade gestora do RPPS, fato que, por não depender da execução orçamentária relativa à matéria de pessoal, não se enquadra como um tipo dessa despesa, enquanto aquela, por corresponder a uma suplementação à obrigação patronal normal, representa uma despesa com pessoal (Brasil, 2021). Ainda que seja possível diferenciar os recursos provenientes de ambos os métodos quanto à sua natureza, por consistirem em transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial dos regimes próprios de previdência social (Brasil, 2021), têm o condão de serem utilizados para a dedução da despesa bruta com pessoal até o limite de gastos com inativos e pensionistas (Brasil, 2000).

Observa-se, portanto, a necessidade de uma análise pormenorizada da influência que qualquer método de amortização possa dispor no indicador da despesa total com pessoal de cada ente federado que possua um RPPS. Faz-se válido, dessa forma, um método que se utilize da execução orçamentário-financeira passada como suporte para que a gestão pública tenha a capacidade entender o comportamento observado no ente ante a implantação de um plano de amortização do déficit atuarial

Em face disto, procura-se no presente trabalho responder a seguinte questão: **qual o impacto nos níveis de gasto com pessoal causado pelo plano de amortização do déficit atuarial no Município de Cabedelo/PB entre os exercícios de 2021 e 2023?**

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo geral

Elaborar um método capaz de quantificar, em termos da Receita Corrente Líquida Ajustada do Município de Cabedelo, o impacto causado pela adoção de um plano de amortização do déficit atuarial de seu Regime Próprio de Previdência Social, tendo como referência os exercícios financeiros de 2021 a 2023.

1.1.2 Objetivos específicos

- Analisar os níveis de gasto com pessoal e os resultados atuariais apresentados pelo Município de Cabedelo entre os exercícios de 2021 e 2023.
- Quantificar a parcela da Receita Corrente Líquida representada como despesa com pessoal que tem como origem o plano de amortização do déficit atuarial praticado no Município de Cabedelo.
- Inferir se de fato o plano por amortização contribuiu para o aumento da despesa total com pessoal.

1.2 Justificativa

A Lei Complementar nº 101/2000 foi um marco na estrutura normativa brasileira, dispondo, pela primeira vez, de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal em todos os níveis da federação. O seu efetivo cumprimento permite que a gestão dos recursos da sociedade atenda aos anseios coletivos, além do estímulo à conduta proativa e responsável dos gestores públicos para que se evite ineficiências.

Essa é uma das bases normativas utilizadas pela União, ente federativo competente para a orientação, a supervisão, a fiscalização e o acompanhamento dos regimes próprios de previdência social (Brasil, 1998a), para justificar a edição de atos de natureza normativa que vinculam os demais entes subnacionais. Nesse sentido, existem duas formas de se amortizar o déficit atuarial existente, quais sejam, através de alíquotas suplementares à contribuição patronal, adicionadas ao cômputo das despesas com pessoal; ou mediante aportes periódicos, que apresentam natureza diversa da anterior (Brasil, 2018; Brasil 2022).

Se é difícil elaborar análises prospectivas que menor impactem essa variável, produzir uma análise com base na execução orçamentária passada faz-se válido. Dessa forma, justifica-se o presente estudo pelo fato de se propor um esboço que possibilite comparar a diferença no gasto com pessoal que esses dois métodos de planos podem causar em um Município.

1.3 Estrutura do trabalho

O trabalho está estruturado em cinco seções. A primeira apresenta a introdução, composta pela contextualização do problema, objetivos (subdivididos em objetivos geral e

específico) e justificativa. A segunda contém o referencial teórico. A terceira apresenta a metodologia aplicada para a obtenção de resultados. A quarta demonstra os resultados alcançados. Por fim, a quinta dispõe das considerações finais, com a resposta ao problema de pesquisa, bem como da apresentação de limitações e de sugestões para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Crise e reformas

Finda a Segunda Guerra Mundial, as necessidades de reconstrução das nações devastadas pelo combate e de suprir os direitos fundamentais àqueles que deles necessitavam representaram o núcleo da razão pela qual passaram os Estados a exercer política fiscal de forma mais intensa nas economias (Giambiagi, 2014; Mendes, Abreu e Silva e Souza, 2021; de Lima, 2021). Apesar de ser um fenômeno capaz de ter sido observado em diferentes partes globo, não foi uniforme, sendo, nos países desenvolvidos, caracterizado como um Estado de bem-estar social, no qual destacava-se a função alocativa através da produção e provisão de bens públicos e meritórios; e, nos países em desenvolvimento, executado pela complementação do sistema produtivo (Giambiagi, 2014). Nesse sentido, arrecadação tributária e o endividamento público passaram a corresponder a um importante mecanismo de obtenção de recursos financeiros para fazer frente a sua atividade indutora (de Lima, 2021).

Restringindo a análise ao contexto brasileiro, merece melhor explicação o destacado fenômeno do endividamento. Apesar de sua existência desde a República Velha, quando se lançou mão dessa prática para ampliar o setor de infraestrutura nacional, o endividamento ganhou notoriedade principalmente a partir de 1968, momento em que se fazia necessária a formação de poupança externa que, somada à insuficiente poupança doméstica, viabilizaria o plano desenvolvimentista articulado pelo regime militar (Gremaud, Vasconcellos e Toneto Jr., 2016). Contribuiu para a exequibilidade dessa política a ampla liquidez existente à época no sistema financeiro internacional, que possuiu como causas principais a “inundação dos petrodólares” no mercado global e as restrições impostas aos bancos comerciais norte-americanos pelo Banco Central daquele país, que os estimulou a operacionalizar o processo de internacionalização de seus serviços, no qual se buscou novos tomadores, principalmente os países em desenvolvimento, contribuindo para o processo denominado estatização da dívida externa brasileira (Gremaud, Vasconcellos e Toneto Jr., 2016).

Contudo, esse quadro de ampla liquidez se reverteu no início da década de 1980, quando o Banco Central dos Estados Unidos, ao constatar que o dólar americano havia se desvalorizado demasiadamente na década anterior, passou a praticar uma política monetária restritiva através de um substancial aumento das taxas de juros (Gremaud, Vasconcellos e Toneto Jr., 2016). Como resultado, absorveu-se, em favor desse país, grande parte da liquidez espalhada pelo

globo, passando os países em desenvolvimento, entre eles o Brasil, a tornarem-se transferidores de recursos ao exterior – ação necessária, ante a obrigação de amortização dos empréstimos contraídos –, realidade oposta à vivenciada na década de 1970 (Gremaud, Vasconcellos e Toneto Jr., 2016). Dessa forma,

[c]omo a conta juros aumentou no início da década de 80, sem que fosse acompanhada de maior entrada de capitais, o país teve que gerar um excedente “macroeconômico” a ser transferido para o exterior – superávits comerciais. Para conseguir tal objetivo, o país foi obrigado a mergulhar em recessão e desemprego, além de toda instabilidade inflacionária [...]. (Gremaud, Vasconcellos e Toneto Jr., 2016).

Tais fatos contribuíram para a origem da crise fiscal instalada no Brasil, crise essa que se tornou ainda mais difícil de ser revertida a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual inseriu em seu texto diversos compromissos de cunho social – marcados pela notória alocação de recursos públicos –, dentre eles, o da previdência social dos trabalhadores da iniciativa privada e dos servidores públicos civis e militares (Fernandes, 1999).

Em que pese a constitucionalização de um direito social, o ambiente político à época, nas palavras de Fernandes (1999),

favoreceu a concentração num prazo muito curto de um conjunto de políticas de caráter distributivo, deixando de serem atacados, naquele momento, inúmeros privilégios embutidos no sistema de previdência social, em particular no regime de previdência dos servidores públicos.

Como um dos resultados, notou-se que, enquanto a despesa com pessoal ativo cresceu, entre o período de 1987 a 1995, na ordem de 104,80%, a despesa com pessoal aposentado cresceu, no mesmo período, 302,22% (Fernandes, 1999).

Tabela 1 - Despesas com a folha de pagamentos do Governo Federal

Ano	Bilhões de R\$	
	Ativos	Inativos
1987	12,5	4,5
1988	15,9	5,7
1989	19,6	6,8
1990	23,1	8,8
1991	19,6	6,7
1992	15,4	6,2
1993	17,3	11,7
1994	19,3	14,7
1995	25,6	18,1

Fonte: Fernandes, 1999.

Diante de tal crise – porém não apenas em razão dela –, deu-se início, a partir do ano de 1995, à medida que o Governo Federal passava a conviver com sucessivos déficits primários, à inserção de uma reforma administrativa na agenda governamental federal (Fernandes, 1999).

Encabeçada por Luiz Carlos Bresser-Pereira, então ministro do Ministério da Reforma do Estado – MARE, a reforma administrativa pretendida buscava fundamentos no movimento internacional de reforma e reinvenção do Estado, identificado pelo termo *New Public Management* – NPM, adequando-o, no que fosse possível, à realidade política brasileira, para o fim de superar a administração pública burocrática em prol da gerencial (Fernandes, 1999). Um importante documento que representou os ideais dessa reestruturação do aparelho do Estado foi o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado – PDRAE, o qual enfatizou como inadiável a necessidade de o Estado brasileiro promover a reforma da previdência social (do Estado, 1995). Após anos de debates, promulgou-se a Emenda Constitucional nº 19/1998, reformando a constituição quanto ao aspecto administrativo do Estado brasileiro.

Nessa seara de reformas estruturais da administração pública brasileira, entrou em vigor, logo após a Emenda Constitucional nº 19/1998, a Emenda Constitucional nº 20/1998. Conhecida como a primeira grande reforma previdenciária, tal norma alterou sobremaneira o sistema de previdência dos servidores públicos de todos os entes federativos. Até sua promulgação, a inatividade do servidor era custeada pelo respectivo tesouro a título de um benefício assistencial, ou seja, o servidor recebia um prêmio vitalício por seus serviços prestados ao Estado (Mileski, 2001).

Ciente da insustentabilidade da prática, o legislador instituiu o sistema contributivo, passando a inserir o servidor público em um Regime Próprio de Previdência Social, arcado por meio das contribuições previdenciárias retidas em folha de pagamento que, capitalizadas durante o período de cobertura, deverão beneficiar os atuais e futuros beneficiários (Bogoni e Fernandes, 2011). Fica evidente que a metodologia aplicada condiz com aquela praticada em fundos de pensão, o que passou a conferir natureza atuarial a esses regimes (Bogoni e Fernandes, 2011) – culminando, inclusive, na alteração da redação do caput do art. 40 da CRFB, que passou a exprimir a necessidade da observância de critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

2.2 Custeio dos Regimes Próprios de Previdência Social

Os fundos de pensão possuem duas formas de custeio: um custo normal e um custo suplementar. O custo normal corresponde ao acúmulo atuarial oriundo das contribuições dos participantes que, em tese, corresponderá ao passivo que o fundo tem a obrigação de arcar junto aos beneficiários (Winklevoss, 1993). Contudo, pode o ativo do plano, representado pelas citadas contribuições, e o passivo apresentarem descasamento. É possível que essa discrepância tenha como razões a alteração de premissas atuariais e da natureza dos benefícios, o reconhecimento de passivos passados e a variação das contribuições dos participantes, o que passa a caracterizar parcela do passivo atuarial como um passivo não financiado (Winklevoss, 1993). Para financiar este passivo, são, então, projetados custos suplementares – utiliza-se o termo “suplementares” pela incapacidade que o custo normal possui de amortizá-lo (Winklevoss, 1993).

Restringindo a análise aos Regimes Próprios de Previdência Social, que, como dito, compartilham do arcabouço teórico praticado pelos fundos de pensão, tem-se que o custo normal corresponde

[à]s contribuições do ente e dos segurados e beneficiários destinadas à cobertura do custo normal do plano de benefícios, e as contribuições dos aposentados e pensionistas, inclusive em decorrência da ampliação da base de cálculo para o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões por morte que supere o valor a partir do salário mínimo (Brasil, 2022);

já o custo suplementar equivale

[à]s contribuições a cargo do ente destinadas à cobertura do custo suplementar, que corresponde às necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, referentes ao tempo de serviço passado, ao equacionamento de deficit e outras finalidades para o equilíbrio do regime não incluídas nas contribuições normais (Brasil, 2022).

Não obstante, dada a obrigatoriedade de que esses regimes têm de observar os princípios implícitos e explícitos da Administração Pública e o conjunto das normas jurídicas de natureza pública, é necessário compreender as instituições que diferenciam essas entidades, e que acabam por conferir natureza particular ao RPPS, o que será analisado em seguida.

2.3 Contribuição patronal como despesa com pessoal

De acordo com o novo sistema previdenciário brasileiro,

os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial (Brasil, 1998a).

Nesse sentido, passaram os RPPS a possuir como critério para o financiamento sustentável do plano de benefícios previdenciários a utilização de recursos provenientes dos referidos entes federativos e a das contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas (Brasil, 1998a).

Tais recursos provenientes do poder público deverão assumir, dentre outras, a forma de contribuição patronal, orçamentariamente compreendida à época como Despesa Corrente/Despesa de Custeio/Obrigações Patronal, conforme prescrição da Portaria SOF/SEPLAN nº 8/1985. Em que pese a obrigatoriedade desse dispêndio, é imperioso destacar que a Lei Complementar que estava a regular o artigo 169 da Constituição Federal ao momento da publicação da Lei nº 9.717/1998 era a de número nº 82/1995, que não se preocupou de expressar o que se configurariam como despesas com pessoal, o que, por lógica, não tornaria a obrigação patronal integrante dessa categoria de despesa.

Tal ausência, contudo, em pouco tempo foi suprida, com a publicação da Lei Complementar nº 96/1999, substituta da Lei Complementar nº 82 – também regulando, dessa forma, o art. 169 –, que, em seu art. 2º, dispôs que a despesa total com pessoal passaria a compreender também os encargos sociais, incluindo-se nestes as contribuições vertidas em favor dos regimes geral e próprio de previdência (Brasil, 1999b).

Contudo, entenderam as forças políticas que o regime até então adotado não seria suficiente para possibilitar a plena e efetiva responsabilidade fiscal tão exigida por aqueles que confiam seus recursos ao Estado brasileiro, o que trouxe ao debate público o projeto de lei complementar nº 18/1999. Dentre outras disposições, essa proposta apresentava em seu núcleo

os princípios fundamentais da gestão fiscal responsável e as normas gerais que devem nortear a boa administração dos recursos públicos, centradas na fixação de limites para o endividamento e para o montante da dívida, no estabelecimento de condições para o aumento de gastos com as despesas de pessoal, de seguridade social, e outras relativas às ações continuadas, e definição de regras da prudência na administração financeira (Brasil, 1999c).

Nesse contexto, após pouco mais de 1 ano de tramitação no Congresso Nacional, nasce a Lei Complementar nº 101/2000, nacionalmente conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, responsável pelo estabelecimento de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal de todos os entes da federação (Brasil, 2000).

Em sua estrutura, as normas sobre despesas com pessoal encontram-se inseridas na Seção II do Capítulo IV, capítulo esse destinado a depreender sobre as despesas públicas. Nota-se que o legislador, diferentemente de sua atividade realizada no projeto de lei que viria a ser sancionada como a Lei Complementar 96, escolheu por segregar os encargos sociais das contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (Brasil, 2000):

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** (grifos do autor).

Nos dizeres de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, os encargos sociais são recolhimentos realizados pelo empregador relativos ao Fundo PIS-Pasep e ao FGTS; e as contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência são as contribuições sociais a que se referem o art. 195, I, *a* da Constituição Federal, podendo possuir como destino os regimes geral e próprio de previdência social de que tratam, respectivamente, os arts. 201 e 40 da CRFB (MARTINS, 2014).

2.4 Transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial

Para os fins da Lei de Responsabilidade Fiscal, será a Receita Corrente Líquida – RCL que constituirá a base de cálculo para a definição dos limites de gastos com pessoal dos entes nacional e subnacionais (Brasil, 2000).

Na esfera municipal – foco do presente trabalho –, a referida receita será definida pelo somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzido a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da CRFB e poderá ter até 60% de seu valor, após os ajustes, destinado às despesas com pessoal, sendo repartido entre os Poderes Executivo e Legislativo, respectivamente, 54% e 6% (Brasil, 2000).

Não obstante estar prescrito no *caput* do art. 18 da LRF que o gasto com inativos e pensionistas comporão a despesa total com pessoal, observa-se que parcela desse dispêndio não

será computado para os fins pretendidos pelo citado dispositivo. Nesse sentido, dispunha a redação original do art. 19 dessa lei complementar:

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

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas: [...]

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

- a) da arrecadação de contribuições dos segurados;
- b) da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição;
- c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Nota-se que a LRF permitia o desconto do gasto com inativos utilizando-se dos recursos provenientes da arrecadação dos segurados, da compensação previdenciária junto ao RGPS e das receitas arrecadas por fundo vinculado à finalidade de pagamento de benefícios previdenciários.

Numa primeira leitura do supramencionado art. 19, § 1º, VI, *c* da LRF, seria possível questionar a que exatamente o legislador quis se referir quando se utilizou da expressão “fundo vinculado a tal finalidade”, se ao fundo de que trata o art. 249 da Constituição Federal, ou se, utilizando-se do sentido *lato* da expressão, a qualquer unidade gestora responsável pela gestão dos recursos vinculados ao pagamento de benefícios previdenciários. Resposta a esta indagação é possível de ser elaborada a partir da leitura do Acórdão 1.059/2009 – Plenário, proferido pelo Tribunal de Contas da União – TCU, que, dentre outras disposições, dispôs que “nos termos do art. 19, § 1º, inciso VI, da LRF, somente podem ser deduzidas as contribuições patronal e dos servidores para a previdência do serviço público”, ou seja, como as contribuições dos servidores correspondem à alínea *a*, por complementação conclui-se que o alínea *c* diz respeito à contribuição patronal, o que afasta eventual interpretação de que esta faz referência apenas ao fundo de que trata o art. 249 da CRFB, o qual tem caráter complementar.

Tendo como um de seus objetivos aclarar dúvidas que a redação anterior da LRF despertava, entrou em vigor a Lei complementar nº 178/2021, alterando a redação da referida alínea *c*, que passou a dispor das

transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial do regime de previdência, na forma definida pelo órgão do Poder Executivo federal responsável pela orientação, pela supervisão e pelo acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos (Brasil, 2021).
(grifos do autor)

Esclarecimento quanto gênero “transferências destinadas a promover o equilíbrio atuarial” foi dado pela Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME, que considerou, dentre outras, como espécies a) a “contribuição previdenciária patronal suplementar/extraordinária prevista em lei do ente federativo, fundamentada em avaliação atuarial do RPPS e integrante de plano de equacionamento de déficit atuarial do regime”; e b) os “aportes periódicos de recursos previstos em lei do ente federativo, fundamentados em avaliação atuarial do RPPS e integrantes de plano de equacionamento de déficit atuarial do regime” (Brasil, 2021). Quanto a esta última, é imperioso destacar que por não compreender o conceito de encargo social, dado que os aportes periódicos não são definidos com base na folha de pagamento, não se trata de uma despesa com pessoal (Brasil, 2021).

Assim, essas espécies são semelhantes por corresponder a recursos passíveis de serem utilizados para a dedução da despesa bruta com pessoal e são desiguais quando se está a tratar do elemento da despesa dado quando do ato de transferência dos recursos ao Regime Próprio de Previdência Social: enquanto a contribuição suplementar constituirá uma despesa com pessoal, passível de computação como tal no Relatório de Gestão Fiscal, os aportes períodos não apresentarão essa qualidade (Brasil, 2021).

Nesse sentido, passou a Lei de Responsabilidade Fiscal a conferir ao gestor público a discricionariedade na escolha de um plano de amortização ao déficit atuarial do RPPS que tenha a oportunidade de impactar diversamente o gasto total com pessoal, sendo de fato materializado quando, em razão de vultosos déficits, o total do recurso oriundo da contribuição suplementar a ser repassado ao regime somado ao custo à contribuição dos segurados supera o montante das despesas em favor dos inativos e pensionistas.

2.5 Demonstração da despesa com pessoal

Nos termos da LRF, será o Relatório de Gestão de Fiscal o documento responsável por, ao final de cada quadrimestre (ou semestre, a depender do Município¹), dispor – dentre outros – do Demonstrativo da Despesa com Pessoal dos Poderes e Órgãos a que se refere o art. 20, § 2º, que possui o objetivo de possibilitar a

transparência da despesa com pessoal de cada um dos Poderes e órgãos com autonomia administrativa, orçamentária e financeira conferida na forma da

¹ O art. 63, II, ‘b’ da Lei de Responsabilidade Fiscal faculta aos Municípios com população inferior a 50.000 habitantes optar pela divulgação semestral do Relatório de Gestão Fiscal.

Constituição, notadamente quanto à adequação aos limites de que trata a Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2023).

Tal demonstrativo

deverá conter valores da despesa com pessoal do Poder/Órgão executada nos últimos 12 (doze) meses, com informações sobre a despesa bruta com pessoal, dividida em “Pessoal Ativo”, “Pessoal Inativo e Pensionistas” e “Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização”, as despesas não computadas para fins de verificação do limite, a despesa total com pessoal (...), o percentual da despesa total com pessoal em relação à receita corrente líquida (RCL), e os limites máximo, prudencial e de alerta estabelecidos conforme a legislação (Brasil 2023).

Esses limites correspondem, respectivamente, às razões de 100%, 95% e 90%, todos possuindo como parâmetro o limite estipulado em razão RCL Ajustada (Brasil, 2000), com implicações que fogem do escopo do presente trabalho.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Serão demonstrados nesta seção o tipo de pesquisa, a população e o método de coleta e tratamento dos dados.

3.1 Tipo de pesquisa e população

Quanto ao objetivo, trata o presente trabalho de uma pesquisa descritiva, a qual tem a utilidade de retratar características de determinada população (Gil, 2019), população esta representada aqui pelos Poderes Executivo e Legislativo do Município de Cabedelo, tendo a análise sido restringida ao período correspondente aos exercícios financeiros de 2021 a 2023.

Como se pretende utilizar números que são capazes de descrever a supracitada população, bem como os fenômenos aos quais ela está sujeita – como o é a imposição de um limite para a despesa com pessoal –, tem-se que a natureza desta pesquisa é classificada como quantitativa (Gil, 2019).

Por fim, ante a pretensão de se quantificar a despesa com pessoal adicional verificada pela adoção do plano de amortização do déficit atuarial, o meio técnico que proporcionará sua precisão concerne ao método experimental (Gil, 2019).

3.2 Coleta de dados

O Quadro 1 abaixo exhibe os dados utilizados nesta pesquisa e as fontes das quais eles foram coletados.

Quadro 1 - Dados e respectivas fontes

Dado	Fonte
Avaliação Atuarial	Sistema de Tramitação de Processos e Documentos do TCE-PB – TRAMITA (https://tramita.tce.pb.gov.br/tramita/pages/main.jsf)
Legislação local	Sistema de Tramitação de Processos e Documentos do TCE-PB – TRAMITA (https://tramita.tce.pb.gov.br/tramita/pages/main.jsf)
Contribuição Previdenciária dos Segurados	Relatórios de Controle Interno do Instituto de Previdência dos Servidores Municipais de Cabedelo (http://www.ipsemc.pb.gov.br/pg16/controleinterno.aspx)
Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Normal	Relatórios de Controle Interno do Instituto de Previdência dos Servidores Municipais de Cabedelo (http://www.ipsemc.pb.gov.br/pg16/controleinterno.aspx)
Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Suplementar	Relatórios de Controle Interno do Instituto de Previdência dos Servidores Municipais de Cabedelo (http://www.ipsemc.pb.gov.br/pg16/controleinterno.aspx)

Relatório de Gestão Fiscal	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais – Siconfi (https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf)
----------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Elaboração própria (2024).

3.3 Tratamento de dados

Com a finalidade de quantificar a despesa com pessoal adicional em relação à RCL verificada pela adoção do plano de amortização do déficit atuarial para os Poderes Executivo e Legislativo do Município de Cabedelo nos nove quadrimestres que perpassaram os exercícios de 2021 a 2023, propõe-se o seguinte procedimento:

1. **Análise descritiva das séries temporais.** As séries são constituídas das contribuições dos segurados e do custo normal patronal, além do custo suplementar patronal, caso o plano de amortização praticado seja o de uma alíquota suplementar à contribuição patronal; ou, caso contrário, dos aportes periódicos preestabelecidos. É possível que as séries estejam sujeitas à existência de valores discrepantes, o que é um indício de que os valores registrados nos relatórios elaborados pela divisão de controle interno da entidade administrativa não estão a representar fielmente a apropriação mensal a ser realizada em conformidade com o regime de competência. Nesse sentido, adotar-se-á para estas séries o método de suavização estatística intitulado Filtro de Hampel. Esta técnica consiste na formação de “janelas de tempo” nas quais o valor central é representado pelo *outlier*, que posteriormente será substituído pela mediana dos dados constantes nessa mesma janela (Pearson, 2016). Com isso, evita-se alterar em demasia o conjunto de dados, buscando somente excluir aqueles que representam anomalias.
2. **Representação das séries nos Relatórios de Gestão Fiscal.** Como se está a tratar de ambos os Poderes (Executivo e Legislativo), serão elaborados Relatórios de Gestão Fiscal hipotéticos que os abranjam, de modo a possibilitar uma análise global do ente.
 - a. **No caso de o plano de amortização praticado ser o de uma alíquota suplementar à contribuição patronal.** Para que a representação das séries seja útil, é necessário fracionar o item “Obrigações Patronais” do RGF entre as contribuições que o compõem, quais sejam, os custos normal e suplementar da contribuição patronal a ser arrecadada pelo RPPS e a obrigação patronal devida

ao RGPS² – oriunda dos vencimentos dos servidores que não compõem o regime jurídico único local.

Ilustração 1 - Segregação das obrigações patronais

Despesa com Pessoal	
Despesa com Pessoal (Últimos 12 Meses)	
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	
Pessoal Ativo	
Vencimentos, Vantagens e Outras Despesas Variáveis	
Obrigações Patronais	Obrigações Patronais RPPS - Custo Suplementar RPPS - Custo Normal RGPS
Benefícios Previdenciários	
Pessoal Inativo e Pensionistas	
Aposentadorias, Reserva e Reformas	
Pensões	
Outros Benefícios Previdenciários	
Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização ou de contratação de forma indireta (§ 1º do art. 18 da LRF)	
Despesa com Pessoal não Executada Orçamentariamente	
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	
Decorrentes de Decisão Judicial de Período Anterior ao da Apuração	
Despesas de Exercícios Anteriores de Período Anterior ao da Apuração	
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	

Fonte: Elaboração própria (2024).

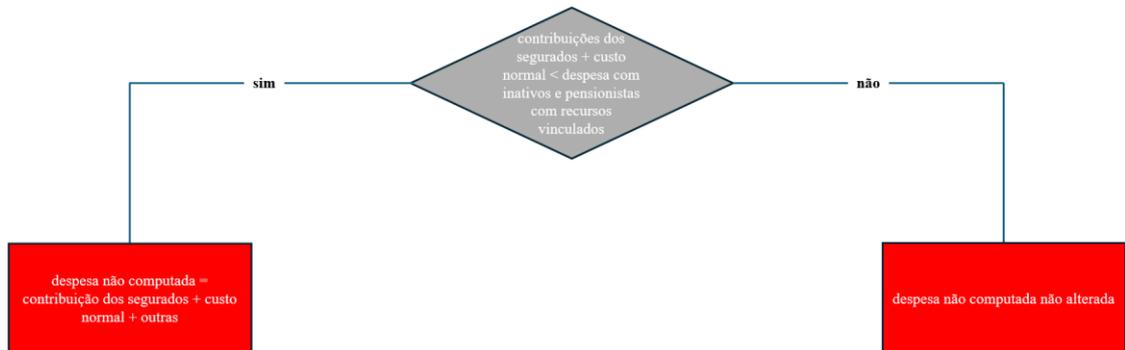
Feita tal discriminação, serão elaborados novos RGF, estes, todavia, sem os valores que representam o custo suplementar concernente à contribuição patronal.

- b. **No caso de o plano de amortização praticado ser o de aportes periódicos preestabelecidos.** De forma semelhante ao procedimento a ser realizado caso o ente municipal pratique um plano por alíquota suplementar, fracionar-se-á o item “Obrigações Patronais” do RGF entre duas contribuições apenas, quais sejam, a devida ao RGPS e a relativa ao custo normal da contribuição patronal devida ao RPPS. Tal método possui o intuito exclusivo de possibilitar o procedimento a seguir explanado.
3. **Definição das despesas que não serão computadas como gasto com pessoal.** Conforme o art. 19, § 1º da LRF, podem ser deduzidos da despesa bruta com pessoal: a) indenizações por demissão e incentivos à demissão voluntária, b) decorrentes de decisão judicial de período anterior ao da apuração, c) despesas de exercícios anteriores de período anterior ao da apuração e d) inativos e pensionistas com recursos vinculados. A

² Para que esta seja conhecida, basta subtrair das Obrigações Patronais os custos normal e suplementar da contribuição patronal.

dedução deste último componente ficará limitada à soma das contribuições dos segurados e patronal normal. Dessa forma, se estas contribuições forem superiores à despesa com inativos e pensionistas representadas como dedução, não haverá alteração, já que foi possível deduzir toda a despesa inicialmente registrada; caso contrário, a dedução corresponderá à soma daquelas contribuições, exaurindo a totalidade dos recursos vinculados que poderiam ser utilizados para tal finalidade. Tal procedimento pode ser resumido através do seguinte fluxograma de lógica.

Ilustração 2 - Fluxograma de lógica para a definição das despesas não computadas



Fonte: Elaboração própria (2024).

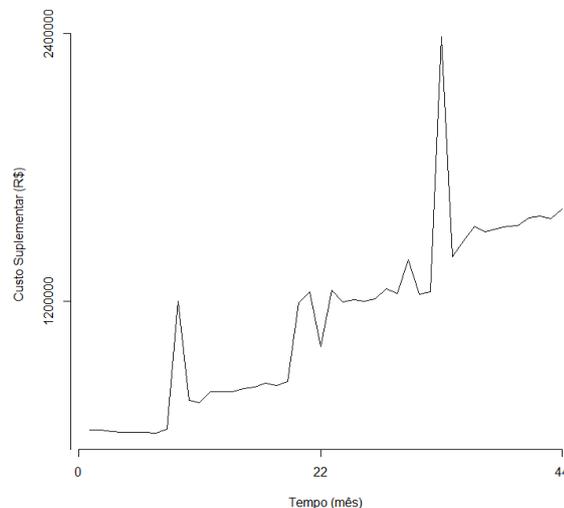
4. **Determinação da despesa total com pessoal.** Por fim, feito todo o processo discriminado nos itens anteriores, determinar-se-á a despesa total com pessoal do Município de Cabedelo que não leva em consideração o plano de amortização do déficit atuarial praticado, a partir da qual serão elaboradas análises sobre o seu impacto no gasto com pessoal da edilidade.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nos exercícios de 2021 a 2023, o Município de Cabedelo apresentou déficits atuariais na ordem de R\$ 355.838.434,69, R\$ 427.389.015,81 e R\$ 588.199.548,33, respectivamente, o que representa uma variação positiva, de 2021 para 2022, de 20,11%; e, entre 2022 e 2023, de 37,63%. Para todos os déficits atuariais apurados, foram sugeridos planos de amortização constituídos por uma alíquota suplementar à contribuição patronal. Em que pese as recomendações, tem o ente praticado durante todo este período as alíquotas suplementares dispostas pela Lei nº 1.907/2018, quais sejam, 13,84%, 16,26% e 18,68%. No mesmo período, as alíquotas de contribuição relativas tanto ao custo normal quanto à contribuição dos segurados representaram 14,00%, assim definidas pela Lei nº 1.412/2008, com redação dada pela Lei nº 2.167/2021.

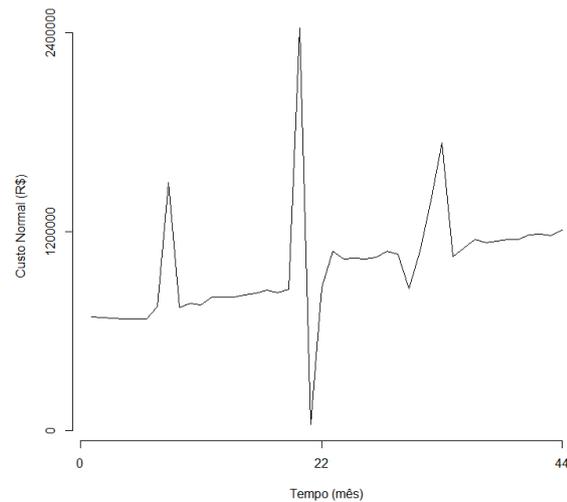
Os gráficos 1, 2 e 3 abaixo representam as contribuições patronais suplementares, normais e dos segurados, respectivamente. Tais valores encontram-se no Apêndice A.

Gráfico 1 - Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Suplementar



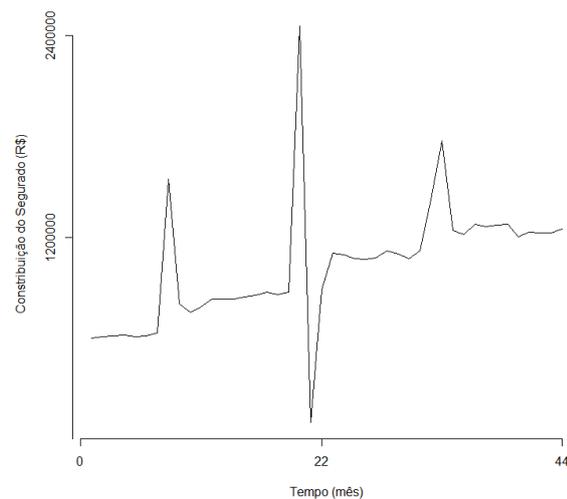
Fonte: Elaboração própria (2024)

Gráfico 2 - Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Normal



Fonte: Elaboração própria (2024)

Gráfico 3 - Contribuição Previdenciária do Segurado



Fonte: Elaboração própria (2024)

As ordenadas retratam o montante total de cada modalidade de contribuição previdenciária vertida em favor do plano previdenciário; já as abcissas representam um intervalo temporal de 44 meses, iniciando em maio de 2020 e finalizando em dezembro de 2023. Ainda que se esteja analisando os nove quadrimestres que compõem os exercícios financeiros de 2021 a 2023, faz-se necessário estar de posse das contribuições previdenciárias que pertencem ao exercício de 2020, ante a exigência legal de que, ao avaliar o gasto total com

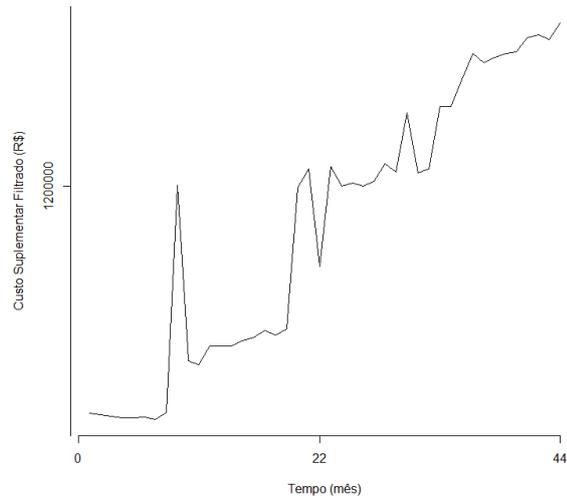
peçoal, devem ser considerados os gastos do mês findo de cada quadrimestre em conjunto com os onze anteriores.

Não obstante ser possível observar uma tendência de crescimento, nota-se a presença de valores discrepantes nas três séries temporais originais, o que pode indicar a não uniformidade no registro dessas contribuições em conformidade com o regime de competência. Chama a atenção, na série relativa ao custo suplementar, o valor registrado na competência janeiro de 2023, R\$ 2.389.045,87, sendo que o segundo maior montante dessa série é encontrado no mês de dezembro do mesmo exercício, R\$ 1.613.298,16. Quanto à série que representa o custo normal, destoam dos demais as contribuições alusivas aos meses de dezembro de 2020, dezembro de 2021, janeiro de 2022 e janeiro de 2023, com as quantias de R\$ 1.495.447,47, R\$ 2.430.555,56, R\$ 35.226,17 e R\$ 1.737.133,85, respectivamente. Por fim, nota-se que as contribuições dos segurados apresentam comportamento semelhante àquele transmitido pela série anteriormente analisada. Merecem o registro de inconformidade as observações representadas pelos meses de dezembro de 2020, R\$ 1.544.827,46, e dezembro de 2021, R\$ 2.456.718,93.

Tem-se portanto, um cenário em que é desejável a eliminação de valores discrepantes, de modo a não comprometer a aferição do gasto total com pessoal a ser computado através da metodologia legal que possui o Relatório de Gestão Fiscal. Portanto, procedeu-se a suavização nos termos do Filtro de Hampel.

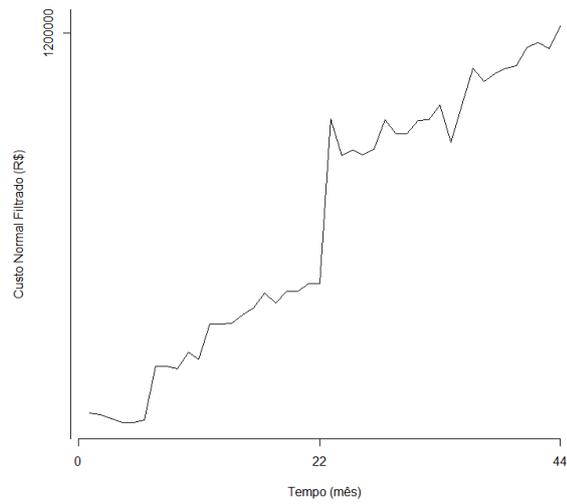
Os gráficos 4, 5 e 6 abaixo representam as contribuições suplementares, normais e dos segurados após a aplicação do referido filtro, respectivamente. É possível consultá-las no Apêndice A.

Gráfico 4 - Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Suplementar (filtrado)



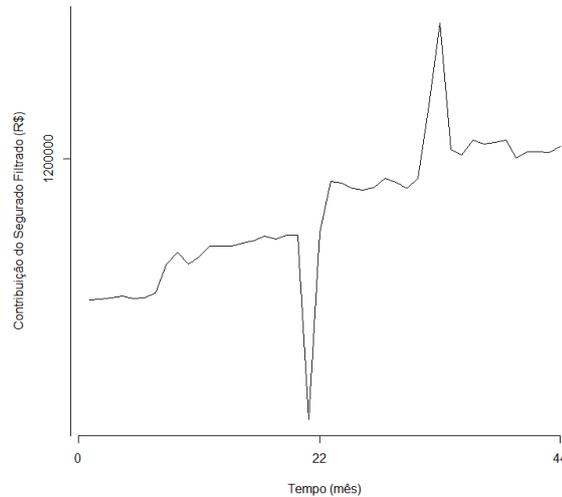
Fonte: Elaboração própria (2024)

Gráfico 5 - Contribuição Previdenciária Patronal – Custo Normal (filtrado)



Fonte: Elaboração própria (2024)

Gráfico 6 - Contribuição Previdenciária do Segurado (filtrado)



Fonte: Elaboração própria (2024)

Nota-se que houve algum tipo de suavização em todas as séries submetidas ao filtro, ainda que porventura haja observações que se destoam das demais, em razão de não ter o método estatístico mencionado os considerado como *outliers*. Com isso, reforçou-se a tendência já antes detectada.

O Quadro 2 abaixo demonstra os resultados alcançados pela operacionalização de todo o procedimento proposto no bloco reservado à explanação dos aspectos metodológicos do presente trabalho.

Quadro 2 - Impacto do plano de amortização adotado na RCL Ajustada

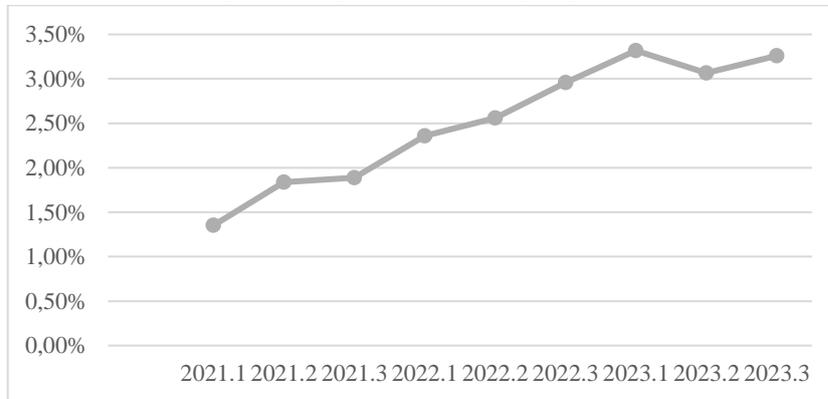
RGF	Sem Plano de Amortização do Déficit Atuarial (I)		Com Plano de Amortização do Déficit Atuarial (II)		Variação % da RCL Ajustada (II - I)
	Despesa Total com Pessoal	% da RCL Ajustada	Despesa Total com Pessoal	% da RCL Ajustada	
2021.1	178.369.998,13	52,12%	182.866.459,30	53,47%	1,35%
2021.2	184.818.361,52	53,24%	191.068.400,26	55,08%	1,84%
2021.3	178.239.075,61	51,26%	186.529.878,15	53,15%	1,89%
2022.1	187.729.821,50	51,27%	196.382.156,20	53,63%	2,36%
2022.2	199.507.452,33	50,29%	209.675.629,58	52,85%	2,56%
2022.3	212.106.791,35	53,74%	223.766.872,50	56,70%	2,96%
2023.1	219.730.236,43	53,25%	233.424.269,28	56,57%	3,32%
2023.2	226.577.868,81	47,88%	241.096.098,96	50,95%	3,07%

2023.3	240.022.999,78	52,17%	255.054.280,36	55,43%	3,26%
--------	----------------	--------	----------------	--------	-------

Fonte: Elaboração própria (2024).

Observa-se que a despesa total com pessoal calculada sem a consideração do plano de amortização do déficit atuarial por alíquota suplementar à contribuição patronal definida pela Lei nº 1.907/2018 representou uma parcela da Receita Corrente Líquida Ajustada inferior à original em todos os quadrimestres analisados, com média de 2,51% da RCL. Essa variação apresentou tendência crescente em todos os quadrimestres, com exceção do 2º do exercício financeiro de 2023, no qual a diferença reduziu-se em 0,25% da RCL.

Gráfico 7 - Aumento do gasto com pessoal causado pelo plano de amortização adotado



Fonte: Elaboração própria (2024).

É importante ponderar que o equilíbrio atuarial, além de corresponder ao estado da arte resultante do processo de gestão de fundos de pensão ou de Regimes Próprios de Previdência Social, é propositalmente estimulado aos gestores públicos através da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que, sendo o fluxo de ativos oriundos do custo normal do plano equivalente ao fluxo do passivo atuarial, tem-se a possibilidade de deduzir completamente da despesa bruta com pessoal o gasto destinado ao pagamento de proventos de aposentadoria e pensão.

Situação indesejada, contudo, se dá quando da existência de um passivo atuarial não financiado, ao qual se faz necessária a projeção de um custo suplementar com o intuito de amortizá-lo. Ante a possibilidade de que o montante análogo à soma desse custo às contribuições dos segurados e ao custo normal seja superior ao gasto com inativos e pensionistas, tem-se um excedente que passará a ser computado como despesa com pessoal.

Este fenômeno foi possível de ser observado no Município de Cabedelo durante todo o período de análise, no qual a média do excedente considerado como despesa com pessoal

representou 40,19% dos gastos com inativos e pensionistas, tendo apresentado, assim como detectado no Quadro 2, uma tendência de crescimento, porém com períodos de estabilização, como ocorreu no primeiro quadrimestre de 2022 e nos segundo e terceiro quadrimestres de 2023.

Quadro 3 - Proporção entre recursos vinculados e gastos com inativos e pensionistas dedutíveis

RGF	Dedução de Gastos com Inativos e Pensionistas (I)	Soma dos custos normal e suplementar à contribuição patronal e das contribuições dos Segurados (II)	Proporção (II/I)
2021.1	20.817.748,01	25.314.209,18	121,60%
2021.2	21.247.215,20	27.511.414,69	129,48%
2021.3	21.776.949,86	30.152.085,76	138,46%
2022.1	23.308.847,02	32.112.835,07	137,77%
2022.2	25.264.209,62	35.694.412,32	141,28%
2022.3	27.378.245,01	39.242.925,56	143,34%
2023.1	28.764.957,29	43.254.762,93	150,37%
2023.2	30.363.913,33	45.553.383,42	150,02%
2023.3	31.788.922,22	47.478.696,18	149,36%

Fonte: Elaboração própria (2024).

Os resultados indicam, portanto, que a adoção de uma alíquota suplementar à contribuição patronal tem custado ao Município de Cabedelo parcela adicional da Receita Corrente Líquida Ajustada. Resultado oposto poderia ser capaz de ter sido observado caso tivesse o ente federado adotado um plano de amortização do déficit atuarial por aportes periódicos preestabelecidos, que, caso somados ao custo normal e à contribuição dos segurados resultasse num ativo vinculado superior ao gasto com inativos e pensionistas, poderia representar uma menor despesa total com pessoal, pelo fato de os recursos oriundos dessa metodologia de amortização não serem considerados encargo social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou responder o quanto a adoção do plano de amortização do déficit atuarial impactou a despesa total com pessoal em relação à Receita Corrente Líquida Ajustada para o Município Cabedelo.

Para tanto, lançou-se mão de relatórios de controle interno elaborados pela entidade administrativa responsável pela gestão do RPPS local, bem como de relatórios de gestão fiscal disponíveis no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais – Siconfi.

Dada a especificidade da análise, foi necessário propor um esquema que possibilitasse tal conclusão. Assim, tratou-se as séries temporais relativas às contribuições previdenciárias através do Filtro Hampel e produziu-se Relatórios de Gestão Fiscal hipotéticos que tivessem a capacidade de abarcar os Poderes Executivo e Legislativo do ente federado.

Verificou-se que, no período analisado, o Município de Cabedelo apresentou em média um gasto total com pessoal 2,51% superior em razão de ter sido implementado um plano de amortização do déficit atuarial por uma alíquota suplementar à contribuição patronal. Todavia, permaneceu durante todo o período de análise dentro do limite máximo estipulado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (60% da RCL Ajustada).

Além disso, concluiu-se que o método de plano de amortização do déficit atuarial adotado pelo ente contribui para o aumento da despesa total com pessoal porque expande o montante que representa as obrigações patronais, sendo superior ao gasto observado com inativos e pensionistas, o que torna o excedente passível de ser computado como uma despesa dessa natureza.

O estudo foi realizado com limitações. Ante a presença de valores discrepantes das séries temporais analisadas, o que indica o não fiel registro em conformidade com o regime de competência, tiveram estas de serem tratadas. Utilizou-se, porém, o Filtro Hampel, considerado um método estatístico robusto.

Como sugestão para pesquisas futuras, pode(m) ser elaborado(s):

1. uma análise qualitativa que busque responder o porquê de Municípios que apresentem impasses em sua gestão fiscal optarem pela implementação de um plano de amortização do déficit atuarial através de alíquotas suplementares, o que tem a capacidade contribuir mais ainda para a inviabilidade da gestão orçamentário-financeira local;

2. uma investigação de novos métodos que busquem promover a quantificação da variação na despesa total com pessoal causada por um plano de amortização do déficit atuarial;
e
3. uma análise comparativa, a partir do esquema proposto no presente trabalho, entre as implicações na despesa total com pessoal que um plano de amortização do déficit atuarial tanto por uma alíquota suplementar à contribuição patronal quanto por aportes periódicos preestabelecidos pode exercer;
4. modelos econométricos, que, ao captar tendências de acréscimo ou decréscimo em razão da implementação de planos de amortização do déficit atuarial passados, tenham a capacidade de fornecer ao gestor público cenários futuros nos quais a variável despesa total com pessoal possua maior previsibilidade.

REFERÊNCIAS

BOGONI, Nadia Mar; FERNANDES, Francisco Carlos. Gestão de risco nas atividades de investimento dos regimes próprios de previdência social (RPPS) dos municípios do estado do Rio Grande do Sul. **REAd. Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)**, v. 17, p. 117-148, 2011.

BRASIL. Portaria SOF/SEPLAN nº 8, de 4 de fevereiro de 1985. Demonstra os elementos de despesa constantes no esquema aprovado pela Portaria nº 38 de 1978, do Ministro de Estado Chefe da Secretaria de Planejamento da Presidência da República. Diário Oficial da União, fevereiro 1985

BRASIL. Constituição Federal da República: Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, novembro 1998.

BRASIL. Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999. Disciplina os limites das despesas com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição. Diário Oficial da União, junho 1999.

BRASIL. Diário da Câmara dos Deputados, de 2 de setembro de 1999. Setembro 1999.

BRASIL. 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. Diário Oficial da União, maio 2000.

BRASIL. Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Diário Oficial da União, maio 2021

BRASIL. Portaria nº 464, de 19 de novembro de 2018. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos regimes próprios de previdência social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e estabelece parâmetros para a definição do plano de custeio e o equacionamento do deficit atuarial. Diário Oficial da União, novembro 2018.

BRASIL. Portaria MTP nº 1.467, de 02 de junho de 2022. Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento à Lei nº 9.717, de 1998, aos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.887, de 2004 e à Emenda Constitucional nº 103, de 2019. Diário Oficial da União, junho 2022.

BRASIL. Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME. Junho 2021

BRASIL. Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional. – 14ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2023.

DO ESTADO, Câmara da Reforma et al. Plano diretor da reforma do aparelho do Estado. Brasília: Câmara da Reforma do Estado, 1995.

DE LIMA, Rodrigo Medeiros. O controle quantitativo da dívida pública federal no Estado Democrático de Direito. 2021.

GIL, Antonio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**, 7ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2019. *E-book*. ISBN 9788597020991. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020991/>. Acesso em: 07 mai. 2024.

GREMAUD, Amaury P.; VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; JR., Rudinei T. Economia Brasileira Contemporânea, 8ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2016. E-book. ISBN 9788597010206. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010206/>. Acesso em: 27 mar. 2024.

FERNANDES, Ciro Campos Christo. A reforma administrativa no Brasil: avanços e limites 1995-98. 1999.

MARTINS, Ives Gandra da S.; Carlos Valder do Nascimento. Comentários à lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

MENDES, Constantino Cronemberger; DE ABREU, Welles Matias; SILVA E SOUZA, Thiago. **Teoria e prática sobre planejamento e orçamento plurianuais**. Texto para Discussão, 2021.

MILESKI, Hélio Saul. Limite constitucional para a despesa com pessoal ativo e inativo—uma visão conforme a nova realidade jurídica. **Revista de Interesse Público, Porto Alegre**, n. 11, p. 94-95, 2001.

NOGUEIRA, Naron Gutierre. O equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS: de princípio constitucional a política pública de Estado. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, v. 81, n. 4, p. 75-91, 2012.

PEARSON, Ronald K. et al. Generalized hampel filters. **EURASIP Journal on Advances in Signal Processing**, v. 2016, p. 1-18, 2016.

PINHEIRO, Vinícius Carvalho; VIEIRA, Solange Paiva. A nova regra de cálculo dos benefícios: o fator previdenciário. **Informe de Previdência Social, Brasília, DF: Ministério da Previdência e Assistência Social**, v. 11, n. 11, p. 1-6, 1999.

WINKLEVOSS, Howard E. **Pension mathematics with numerical illustrations**. University of Pennsylvania Press, 1993.

APÊNDICE A – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Competência	Contribuição Previdenciária Patronal - Custo Suplementar	Contribuição Previdenciária Patronal - Custo Normal	Contribuição Previdenciária dos Segurados	Contribuição Previdenciária Patronal - Custo Suplementar (filtrado)	Contribuição Previdenciária Patronal - Custo Normal (filtrado)	Contribuição Previdenciária dos Segurados (filtrado)
mai/20	624.884,14	683.980,03	603.515,90	624.884,14	683.980,03	603.515,90
jun/20	622.289,36	681.139,85	609.490,00	622.289,36	681.139,85	609.490,00
jul/20	617.270,13	675.645,93	615.502,23	617.270,13	675.645,93	615.502,23
ago/20	613.190,73	671.180,77	620.961,50	613.190,73	671.180,77	620.961,50
set/20	612.639,85	670.577,80	610.984,93	612.639,85	670.577,80	610.984,93
out/20	614.730,43	674.208,37	614.363,07	614.730,43	674.208,37	614.363,07
nov/20	609.213,55	747.567,04	636.068,45	609.213,55	747.567,04	636.068,45
dez/20	626.582,04	1.495.447,47	1.544.827,46	626.582,04	747.567,04	756.128,57
jan/21	1.201.509,51	744.236,41	806.999,68	1.201.509,51	744.236,41	806.999,68
fev/21	757.119,84	766.172,22	756.128,57	757.119,84	766.172,22	756.128,57
mar/21	747.813,72	756.620,97	785.287,21	747.813,72	756.620,97	785.287,21
abr/21	795.513,07	804.709,75	832.416,52	795.513,07	804.709,75	832.416,52
mai/21	794.971,74	804.162,12	831.868,99	794.971,74	804.162,12	831.868,99
jun/21	796.139,08	805.343,02	833.049,91	796.139,08	805.343,02	833.049,91
jul/21	808.111,62	817.453,94	845.419,39	808.111,62	817.453,94	845.419,39
ago/21	817.295,49	826.744,02	855.696,76	817.295,49	826.744,02	855.696,76
set/21	835.541,11	846.310,38	875.082,20	835.541,11	846.310,38	875.082,20
out/21	822.814,63	832.488,97	861.258,99	822.814,63	832.488,97	861.258,99
nov/21	839.483,43	849.350,52	877.192,97	839.483,43	849.350,52	877.192,97
dez/21	1.195.235,52	2.430.555,56	2.456.718,93	1.195.235,52	849.350,52	877.192,97
jan/22	1.243.778,38	35.226,17	100.700,64	1.243.778,38	859.023,32	100.700,64
fev/22	997.401,02	859.023,32	887.550,30	997.401,02	859.023,32	887.550,30
mar/22	1.248.695,98	1.082.668,72	1.105.975,17	1.248.695,98	1.082.668,72	1.105.975,17
abr/22	1.199.464,77	1.032.780,23	1.098.214,93	1.199.464,77	1.032.780,23	1.098.214,93
mai/22	1.207.745,68	1.040.196,72	1.076.434,85	1.207.745,68	1.040.196,72	1.076.434,85
jun/22	1.200.816,50	1.034.160,06	1.068.971,36	1.200.816,50	1.034.160,06	1.068.971,36
jul/22	1.210.914,27	1.041.977,58	1.079.216,84	1.210.914,27	1.041.977,58	1.079.216,84
ago/22	1.256.707,15	1.081.526,05	1.119.166,27	1.256.707,15	1.081.526,05	1.119.166,27
set/22	1.234.823,34	1.063.224,27	1.101.099,41	1.234.823,34	1.063.224,27	1.101.099,41
out/22	1.385.614,26	856.489,87	1.075.407,58	1.385.614,26	1.063.224,27	1.075.407,58
nov/22	1.234.071,29	1.080.359,30	1.119.876,72	1.234.071,29	1.080.359,30	1.119.876,72
dez/22	1.242.613,06	1.386.377,74	1.427.975,90	1.242.613,06	1.081.526,05	1.427.975,90
jan/23	2.389.045,87	1.737.133,85	1.775.026,26	1.401.166,70	1.101.908,46	1.775.026,26
fev/23	1.401.166,70	1.050.738,57	1.240.314,94	1.401.166,70	1.050.738,57	1.240.314,94
mar/23	1.469.794,47	1.101.908,46	1.218.341,26	1.469.794,47	1.101.908,46	1.218.341,26
abr/23	1.536.286,70	1.151.708,91	1.278.752,72	1.536.286,70	1.151.708,91	1.278.752,72
mai/23	1.512.227,48	1.133.677,38	1.264.069,52	1.512.227,48	1.133.677,38	1.264.069,52
jun/23	1.526.490,35	1.144.366,91	1.271.402,56	1.526.490,35	1.144.366,91	1.271.402,56
jul/23	1.535.846,60	1.151.379,08	1.280.246,13	1.535.846,60	1.151.379,08	1.280.246,13
ago/23	1.539.568,55	1.154.669,01	1.202.510,25	1.539.568,55	1.154.669,01	1.202.510,25
set/23	1.574.461,14	1.180.319,31	1.229.716,20	1.574.461,14	1.180.319,31	1.229.716,20
out/23	1.583.122,96	1.186.811,02	1.229.421,34	1.583.122,96	1.186.811,02	1.229.421,34
nov/23	1.571.330,28	1.178.026,35	1.226.761,71	1.571.330,28	1.178.026,35	1.226.761,71

dez/23	1.613.298,16	1.209.520,08	1.252.339,66	1.613.298,16	1.209.520,08	1.252.339,66
--------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------