



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
Contabilidade Geral do Estado - COGES

NOTA TÉCNICA Nº 4/2026/COGES-GAB

NOTA TÉCNICA DE PROCEDIMENTO CONTÁBIL Nº 4/2026/COGES-GAB

Assunto: Orientações sobre a Classificação Orçamentária das Despesas com Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização para fins de apuração do Relatório de Gestão Fiscal – RGF.

Interessados: Órgãos e Entidades da Administração Pública Direta e Indireta do Estado de Rondônia.

1. SUMÁRIO EXECUTIVO

Trata-se de orientação técnica sobre a classificação orçamentária das **despesas com pessoal** decorrentes de **contratos de terceirização**, para fins de apuração do **Demonstrativo da Despesa com Pessoal**, constante do **Anexo 1 do Relatório de Gestão Fiscal – RGF**.

A orientação fundamenta-se no **Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF 15ª edição e Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF)**.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, dispondo, entre outros aspectos, sobre os limites da despesa total com pessoal e os critérios para sua apuração.

Nos termos do § 1º do art. 18 da LRF, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos devem ser computados como "Outras Despesas de Pessoal", integrando a despesa total com pessoal para fins de verificação dos limites legais.

Nesse contexto, considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos de registro e classificação das despesas decorrentes de contratos de terceirização no âmbito da Administração Pública Estadual, bem como de assegurar a adequada identificação dessas despesas para fins de elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal constante do Relatório de Gestão Fiscal – RGF, a Contabilidade Geral do Estado – COGES expede a presente Nota Técnica.

3. FUNDAMENTAÇÃO NORMATIVA

Conforme dispõe o **Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF**, o conceito de despesa com pessoal para fins de apuração dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal não está condicionado à natureza do vínculo jurídico do agente nem à análise da legalidade da contratação.

Nesse sentido, integram a despesa total com pessoal os gastos realizados com servidores e agentes públicos, independentemente do regime jurídico a que estejam submetidos, abrangendo, entre

outros, servidores efetivos, ocupantes de cargos em comissão, empregados públicos, agentes políticos e contratações por tempo determinado. Da mesma forma, eventuais questionamentos quanto à legalidade da contratação não afastam a obrigação de registro dessas despesas para fins fiscais.

No que se refere às despesas decorrentes de contratos de terceirização, o MDF estabelece que os gastos relativos relativos à **mão de obra**, empregada em **atividades fim** que caracterizem **substituição** de servidores ou empregados públicos, abrangidas pelo **plano de cargos e salários** do respectivo órgão ou entidade, devem ser classificadas como **Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização**.

Tal orientação decorre do disposto no § 1º do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que estabelece:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

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

Dessa forma, verifica-se que tanto o MDF quanto a LRF não faz referência a toda terceirização, mas apenas àquela que se relaciona à substituição de servidor ou de empregado público.

A **substituição** de servidores ocorre quando a Administração deixa de executar determinada atividade por meio de **servidores ou empregados públicos** e passa a contratar uma **empresa terceirizada** para fornecer mão de obra para desempenhar as mesmas atribuições.

Caracterizam-se como despesas de terceirização relativos a gasto com pessoal para fins do § 1º do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000, aquelas decorrentes de contratos que apresentem, entre outras, as seguintes características:

I – tenham por objeto o fornecimento de mão de obra para execução de atividades da Administração Pública;

II – envolvam a substituição de servidores ou empregados públicos em atividades abrangidas pelo plano de cargos, carreiras e remuneração do respectivo órgão ou entidade;

III – correspondam à execução de atividades que, em condições normais, poderiam ser desempenhadas por servidores ou empregados públicos ocupantes de cargos ou empregos existentes na estrutura administrativa;

IV – tenham como principal objeto a disponibilização de pessoal para a execução contínua de atividades da Administração, ainda que sob gestão da empresa contratada; e

V – possuam custos predominantemente relacionados à remuneração da mão de obra, aos encargos sociais e aos demais direitos trabalhistas dos empregados alocados na execução contratual.

De acordo com o MDF, **não são consideradas** no bojo das despesas com pessoal as terceirizações que se destinem à execução indireta de atividades que, simultaneamente:

I – sejam acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade (atividades meio), na forma de regulamento, tais como: conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações, quando esta não for atividade fim;

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

III – não caracterizem relação direta de emprego como, por exemplo, estagiários.

Não se enquadram no disposto no § 1º do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000, os contratos cujo objeto principal seja a prestação de serviços especializados, o fornecimento de bens, a execução de obras, a locação de equipamentos ou a realização de atividades acessórias ou instrumentais que não impliquem substituição de servidores ou empregados públicos.

4. **DA CLASSIFICAÇÃO DA NATUREZA DE DESPESA**

As despesas que se enquadrarem nos critérios estabelecidos nesta Nota Técnica **deverão** ser executadas no elemento de despesa **3.3.90.34 – Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização**.

Uma forma simples de analisar se o contrato de terceirização de despesa com pessoal se caracteriza como substituição de **servidores ou empregados públicos** é responder às seguintes perguntas:

1. O contrato tem como objeto principal o fornecimento de mão de obra?
2. Os trabalhadores irão executar atividades permanentes do órgão?
3. Essas atividades correspondem às atribuições de cargos ou empregos existentes no plano de cargos do órgão?
4. Se não houvesse o contrato, essas atividades seriam desempenhadas por servidores ou empregados públicos?

Caso as respostas às perguntas acima sejam afirmativas, haverá fortes indícios de que o contrato caracteriza substituição de servidores ou empregados públicos. Nessa hipótese, a despesa deverá ser classificada no elemento **3.3.90.34 – Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização** e computada na despesa total com pessoal, em observância ao § 1º do art. 18 da LRF, e às orientações constantes do MDF.

Exemplos de contratos que **podem caracterizar substituição de servidores ou empregados públicos**, a depender da estrutura de cargos do órgão:

Situação	Caracteriza substituição?	Justificativa
Contratação de auxiliares administrativos para executar atividades de cargos administrativos existentes	Sim	A mão de obra substitui servidores da carreira administrativa.
Empresa para disponibilizar técnicos de informática para atividades permanentes, quando há cargos de Analista/Técnico de TI	Sim	Exercício de atividades típicas de cargos existentes

Situação	Caracteriza substituição?	Justificativa
Contratação de profissionais de enfermagem ou médicos para unidades de saúde, quando exercem atribuições de cargos efetivos do órgão	sim	Caracteriza substituição de servidores da área fim.
Contratação de médicos legistas para suprir a ausência ou insuficiência de servidores para desempenharem as mesmas atribuições.	sim	Exercício de atividades típicas de cargos existentes

Por outro lado, **nem toda terceirização caracteriza substituição de servidores**. Alguns exemplos:

Situação	Caracteriza substituição?	Justificativa
Serviço de vigilância patrimonial	Normalmente não	Trata-se de serviço terceirizado especializado, salvo se houver carreira de vigilantes sendo substituída, quando esta for atividade fim do órgão.
Serviço de limpeza e conservação	Normalmente não	Constitui atividade terceirizada de apoio, não necessariamente vinculada à substituição de cargos.
Manutenção de elevadores, ar-condicionado ou equipamentos	Não	Contrato especializado de manutenção.
Desenvolvimento de sistema de informática	Não	Contratação de serviço especializado com entrega de produto ou solução.
Obras e serviços de engenharia	Não	O objeto é a execução da obra ou serviço, e não a disponibilização de pessoal.

Compete às Unidades Gestoras avaliar a natureza da contratação antes da execução da despesa, assegurando que a classificação orçamentária reflita adequadamente o objeto contratado.

Essa é uma questão muito importante, porque a correta classificação no elemento de despesa 3.3.90.34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização depende, antes de tudo, de o contrato permitir identificar claramente a parcela da despesa que corresponde à substituição de servidores públicos.

Para que isso seja possível, recomenda-se que o contrato contenha, no mínimo:

I – a identificação das categorias profissionais envolvidas (médicos, enfermeiros, técnicos de enfermagem, etc.);

II – o quantitativo de profissionais previstos para execução dos serviços;

III – a planilha de composição de custos, discriminando os valores relativos à mão de obra, encargos sociais, benefícios, férias, 13º salário, FGTS e demais custos trabalhistas;

IV – a segregação, quando houver, entre os custos de pessoal e os demais custos do contrato, como administração, materiais, equipamentos, insumos, tributos, lucro e despesas indiretas;

V – o critério de medição e pagamento, permitindo identificar mensalmente o valor efetivamente correspondente à mão de obra substitutiva.

Essa segregação é essencial, pois permite ao ente identificar, de forma precisa, a parcela do contrato correspondente às despesas com pessoal, para fins de registro orçamentário na natureza de despesa **3.3.90.34** e de apuração dos limites estabelecidos pela **Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**. Na ausência dessa discriminação contratual, a apuração da despesa com pessoal pode ficar comprometida, ocasionando inconsistências nas informações prestadas e eventuais apontamentos pelos órgãos de controle.

Como boa prática de gestão, recomenda-se que o edital e o contrato contenham planilha detalhada de composição dos custos, com a identificação da parcela referente à mão de obra. Além disso, é recomendável que a contratada apresente, por ocasião de cada medição mensal, a memória de cálculo da mão de obra efetivamente utilizada na execução dos serviços. Tal procedimento contribui para a adequada execução orçamentária, para a correta elaboração do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e para o fortalecimento da transparência e da fiscalização pelos órgãos de controle externo.

Nos casos em que a contratação de terceirização caracterizar substituição de servidores ou empregados públicos, com execução da despesa no elemento **3.3.90.34 – Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização**, as Unidades Gestoras do **Poder Executivo** deverá, submeter à análise da **Secretaria de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão – SEPOG**, quanto aos aspectos orçamentários, e da **Contabilidade Geral do Estado – COGES**, para verificação dos impactos na apuração da Despesa Total com Pessoal do Poder Executivo e dos limites estabelecidos pela LRF.

Para fins da análise a ser realizada pela Contabilidade Geral do Estado – COGES, deverá ser elaborada a estimativa do impacto orçamentário-financeiro, em observância ao disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). A estimativa deverá ser apresentada em conformidade com o modelo de planilha instituído pela [Instrução Normativa nº 007/2022/COGES-GAB](#), que define parâmetros e estabelece critérios para a análise de propostas que impliquem criação, expansão, aperfeiçoamento ou majoração de despesas com pessoal no âmbito do Poder Executivo do Estado de Rondônia, disponível no sítio eletrônico da [Contabilidade Geral do Estado - COGES](#).

Ressalta-se que, nos termos do art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, compete a cada Poder e órgão autônomo acompanhar e controlar sua Despesa Total com Pessoal, observando os respectivos limites máximos estabelecidos na referida Lei Complementar. Assim, cabe aos **Poderes Legislativo, Judiciário, Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunal de contas** monitorar continuamente os impactos decorrentes das contratações classificadas no elemento de despesa 3.3.90.34, de modo a assegurar o cumprimento dos limites legais.

5. ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL - RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL - RGF

A elaboração do **Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do Poder Executivo**, publicado ao final de cada quadrimestre, bem como do **Relatório de Gestão Fiscal Consolidado do Estado**, elaborado ao encerramento do último quadrimestre de cada exercício, em atendimento às disposições da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), é de competência da Contabilidade Geral do Estado – COGES.

Para que as informações relativas às despesas com contratos de terceirização que caracterizem substituição de servidores ou empregados públicos sejam evidenciadas corretamente no **Anexo 1 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal do RGF**, é imprescindível que as Unidades Gestoras efetuem os registros orçamentários de forma adequada, observando a classificação da parcela referente à substituição de mão de obra na natureza de despesa **3.3.90.34 – Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização**, em conformidade com os critérios estabelecidos na **LRF** e no **MDF**.

A correta classificação e segregação dessas despesas constitui requisito indispensável para a apuração dos limites de despesa com pessoal previstos na LRF, assegurando a consistência das informações consolidadas pela Contabilidade Geral do Estado para a elaboração e publicação do Relatório de Gestão Fiscal.

6. **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente Nota Técnica tem por finalidade orientar a classificação orçamentária das despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização no âmbito da Administração Pública Estadual Direta e Indireta do Estado de Rondônia.

As Unidades Gestoras deverão manter controles internos capazes de identificar as despesas decorrentes da substituição de servidores e empregados públicos, garantindo a fidedignidade das informações prestadas nos demonstrativos fiscais.

Os casos omissos, as situações excepcionais ou as dúvidas decorrentes da aplicação desta Nota Técnica deverão ser submetidos à Contabilidade Geral do Estado – COGES para análise e manifestação técnica.

Esta Nota Técnica entra em vigor na data de sua publicação, passando a constituir instrumento orientador para o registro, a classificação e o tratamento das despesas com pessoal decorrentes de contratos de terceirização, no âmbito da Administração Pública Estadual.

DANIELE RAIANE RIBEIRO DA SILVA

Analista Contábil da Contadoria Central de Informações Fiscais e Contábeis (COGES-CIFC)

Responsável pela Nota Técnica

CRC/RO 008375/O-8

EDNALDO GOMES DE PAIVA SODRÉ

Diretor de Normatização e Acompanhamento Fiscal (COGES-DNAF)

Responsável pela Nota Técnica

CRC/RO 007125/O-0

Ciente e de acordo.

LUANA LUIZA G. DE ABREU HEY

Contadora-Geral Adjunta do Estado

Mestra em Ciências Contábeis e Administração (FUCAPE/ES)

Analista Contábil responsável pela revisão da Nota Técnica

CRC/RO 007908/O-3

De acordo. Providencie-se a divulgação.

JURANDIR CLÁUDIO D'ADDA

Contador-Geral do Estado

Mestre em Ciências Contábeis e Administração (FUCAPE/ES)

CRC/RO 007220/O-0



Documento assinado eletronicamente por **Luana Luiza Goncalves de Abreu Hey, Contador(a) Geral Adjunto**, em 17/08/2026, às 09:31, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **Daniele Raiane Ribeiro da Silva, Analista Contábil**, em 18/08/2026, às 09:20, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **EDNALDO GOMES DE PAIVA SODRE, Diretor(a)**, em 18/08/2026, às 10:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **JURANDIR CLAUDIO DADDA, Contador(a) Geral**, em 19/08/2026, às 16:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [portal do SEI](#), informando o código verificador **75516573** e o código CRC **CC2246E3**.
