



PROCESSO Nº : 53.451-0/2021
INTERESSADO : TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO
ASSUNTO : CONSULTA
RELATOR : CONSELHEIRO ANTÔNIO JOAQUIM
PARECER Nº : 06/2022/SECEX-GOVERNO

Excelentíssimo Senhor Conselheiro,

1. Introdução

Trata-se de propositura de parecer que visa o reexame da tese prejudgada por este Tribunal de Contas constante da alínea “g” do dispositivo inserido na Resolução de Consulta TCE-MT nº 02/2013 - TP.

A referida tese vige com o seguinte conteúdo normativo exposto no seguinte dispositivo na ementa da Resolução de Consulta TCE-MT nº 02/2013 - TP:

g) os gastos com pessoal da OSCIP parceira não devem ser computados na aferição do limite de gasto total com pessoal do ente público parceiro, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando as atividades de interesse público por ela executadas, sejam em complementação à ação estatal e estejam previstas no artigo 3º da Lei 9.790/1999.

O reexame que ora se propõe assenta-se em determinação exarada no Acórdão nº 382/2020 - TP, processo TCE/MT nº 7.521-3/2017, que apreciou Requerimento de Revisão ao Parecer Prévio nº 137/2018 – TP emitido para as Contas Anuais de Governo do Município de Barra do Bugres do exercício financeiro de 2017.

Neste rastro, constata-se que o eminente Relator do processo TCE/MT nº 7.521-3/2017, Conselheiro Interino Isaías Lopes da Cunha, trouxe em sua proposta de voto (Doc.



21.613-8/2020) a discussão motivadora para o presente reexame, consolidada na seguinte determinação constante do Acórdão nº 382/2020 - TP:

c) INSTAURAR procedimento para o reexame da tese contida na Resolução de Consulta nº 02/2013 - TCE/MT, a fim de explicitar que as despesas com pessoal das Organizações da Sociedade Civil que atuam na atividade fim do ente da federação e que recebem recursos públicos da Administração Pública para tanto devem ser computadas como despesa total com pessoal do ente público parceiro;

É o breve relatório.

2. Requisitos de Admissibilidade

Nos termos autorizativos das disposições inseridas nos artigos 232 e 237, *caput* e § 2º, da Resolução nº 14/2007 (Regimento Interno do TCE-MT – RITCE), verifica-se que a presente determinação de reexame retrata uma situação em tese, foi formulada por autoridade legítima, faz a apresentação objetiva da dúvida e versa sobre matéria de competência deste Tribunal de Contas. Observa-se, também, que a fundamentação técnico-jurídica que motiva a dúvida objeto deste reexame está devidamente apresentada no voto-condutor vinculado ao Parecer Prévio emitido no processo TCE-MT nº 7.521-3/2017.

3. Do Mérito

Conforme evidenciado no voto-condutor exarado nos autos do processo TCE-MT nº 7.521-3/2017, o objeto do presente reexame baseia-se em divergências quanto à amplitude/abrangência do entendimento inserido na tese constante da alínea “g” do dispositivo inserido na Resolução de Consulta TCE-MT nº 02/2013 – TP e aquele apresentado no Manual dos Demonstrativos Fiscais - 8ª edição (MDF) editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), acerca do cômputo dos gastos com pessoal utilizado em contratações ou parcerias para prestação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, inclusive parcerias com OSCIP, na determinação do limite fiscal das Despesas Totais com Pessoal (DTP) do ente federado tomador dos serviços contratados/parceiros.



Nesse contexto, observa-se que a tese plasmada na alínea “g” da ementa da Resolução de Consulta TCE-MT nº 02/2013 – TP dispõe que as despesas com a mão-de-obra utilizada por OSCIPs parceiras na prestação de serviços públicos, custeadas mediante transferências financeiras do Poder Público, podem ser incluídas no cômputo da DTP. Contudo, essa inclusão estaria condicionada à comprovação de que as atividades desenvolvidas (serviços prestados) ocorreriam em extrapolação ao caráter de COMPLEMENTAÇÃO da ação própria estatal, ou seja, quando caracterizar indevida substituição de servidores públicos na prestação de serviços finalísticos, fazendo incidir as disposições do artigo 18, § 1º, da LRF.

Já o entendimento esposado pela STN, por meio do MDF, enfatiza que, inobstante ser em caráter complementar ou não às ações próprias estatal, as despesas decorrentes de terceirizações de serviços públicas considerados finalísticos, inclusive de pactuações com OSCIP, devem ser incluídas na DTP.

Portanto, o objeto do reexame cinge-se na análise exclusiva da tese constante na alínea “g” da Resolução de Consulta TCE-MT nº 02/2013 – TP, considerando-se os atuais entendimentos da STN sobre o mesmo tema. Assim, feita essa consideração delimitativa do objeto consultado, a seguir é apresentado o estudo técnico deste processo de reexame de consulta, de acordo com a divisão tópica abaixo apresentada.

3.1. Da impossibilidade jurídica de substituição de servidores públicos por empregados/contratados de OSCIP's para a execução de serviços públicos finalísticos

Inicialmente, é pertinente evidenciar que a Constituição Federal de 1988 consagrou como regra geral para o ingresso no serviço público a investidura advinda e condicionada à aprovação em concurso público de provas ou de provas e títulos, nos termos do art. 37, II, transcrito a seguir:



Art. 37. [...]

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Contudo, a Carta Magna flexibilizou a imperiosa necessidade do concurso público ao estabelecer como exceção à regra o provimento de cargos comissionados de livre nomeação e exoneração (art. 37, II, segunda parte).

Uma terceira hipótese de provimento de funções públicas é a contratação por tempo determinado para atender a necessidade transitória de especial interesse público, possível mediante a realização de processo seletivo simplificado e desde que atendidos os requisitos de necessidade temporária e excepcional interesse público, nos termos do art. 37, IX, da CF/88.

Desta forma, considerando-se as disposições acima descritas, observa-se que, em regra, as atividades inerentes à prestação de serviços públicos pelo Poder Público, mormente aquelas consideradas finalísticas, devem ser realizadas por servidores públicos legalmente investidos em uma das hipóteses citadas, sob pena de burla ao princípio constitucional do concurso público e a todos os demais que norteiam a Administração Pública (art. 37, da CF/88).

Também é possível que esses serviços públicos possam ser oferecidos à sociedade por meio de parcerias de mútua cooperação firmadas entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil.

As Organizações da Sociedade Civil são entidades privadas nascidas da livre organização e da participação social da população que desenvolvem ações de interesse público sem visarem ao lucro. O termo "organização da sociedade civil" (OSC) representa apenas a forma mais recente de fazer referência àquelas entidades antes denominadas "organizações não governamentais" (ONGs).



Dentre o universo de entidades caracterizadas como OSC, algumas delas podem ser qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) ou como Organização Social (OS), desde que cumpram certos requisitos estabelecidos em lei¹.

Neste rastro, é possível definir o termo “OSCIP” como uma qualificação legal atribuída a uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por iniciativa de particulares (Organização da Sociedade Civil – OSC²), para desempenhar serviços não-exclusivos do Estado, com incentivo, cooperação e fomento de suas atividades pelo Poder Público, e sob sua fiscalização, mediante vínculo jurídico instituído por meio de Termo de Parceria.

Neste tipo de cooperação, o Poder Público deve atuar como agente de fomento e incentivador de determinado setor de interesse social que recebe apoio do setor público para ampliar sua atuação social com vistas à consecução do interesse público comum. Nesses casos, não é possível ao Poder Público direcionar a transferência de recursos financeiros visando a contratação de mão-de-obra privada para a execução de determinado serviço público de forma indireta, pois, para isso, a OSC deve possuir suas próprias fontes de custeio e utilizar sua própria estrutura patrimonial, de pessoal e de materiais.

Essa característica de cooperação, e não de “contratação” das OSCIP, pode ser percebida a partir da própria natureza do instrumento jurídico denominado Termo de Parceria, cuja definição é explicada pela seguinte lição de Maria Sylvia Zanela Di Prieto:

(...) têm a mesma natureza que os convênios trata-se de acordos de vontades, em que os partícipes objetivam a um fim de interesse comum; cada qual colabora de uma forma, podendo ser por meio de recursos humanos, materiais, financeiros, know how; a verba que o Poder Público repassa à entidade privada não tem a natureza de preço ou remuneração, razão pela qual não passa a integrar o patrimônio da entidade, para que ela utilize ao seu bel-prazer, mas, ao contrário, mantém a natureza de dinheiro público; em decorrência disso, a entidade está obrigada a prestar contas de maneira a demonstrar que

¹ Conceituações extraídas do site do Ipea – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, disponíveis em: <https://mapaosc.ipea.gov.br/perguntas-frequentes.html>, acesso em 14/02/2022.

² Conceito genérico criado a partir de Lei Nacional nº 13.019/2014, para designar entidades privadas com essas características.



os recursos foram utilizados para os fins estabelecidos no acordo, sob pena de ilegalidade.

Todavia, é oportuno salientar que para a consecução e desenvolvimento de suas atividades de cooperação, as OSCIP podem necessitar de pessoas (pessoal) para lhes prestarem serviços diretamente, e indiretamente ao Poder Público, tanto por meio de vínculo trabalhista quanto por meio de contrato de prestação de serviços ou até mesmo pela utilização de serviços fornecidos por pessoas jurídicas.

Daí é que surge a preocupação com uma possível substituição de servidores públicos por empregados ou pessoal vinculados a uma OSCIP parceira, quando da celebração de Termos de Parcerias com o Poder Público. Pois, esses instrumentos de mútua cooperação podem ser facilmente desnaturados/desvirtuados assumindo papel de meros contratos de terceirização de mão-de-obra.

Com a edição da Lei nº 9.790/99, a execução de serviços públicos sociais por entidades privadas qualificadas como OSCIP, em regime de colaboração e apoio às ações do Poder Público, passou a ser reconhecidamente legal, desde que os serviços ofertados por estas entidades não se caracterizem como mera interposição de mão-de-obra ou simples substituição de servidores públicos. Esse é o entendimento avalizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), conforme a seguinte decisão colegiada:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. SERVIDOR PÚBLICO. PROVIMENTO DE CARGOS PÚBLICOS POR FUNCIONÁRIOS TERCEIRIZADOS EM DETRIMENTO DE CANDIDATOS APROVADOS EM CONCURSO PÚBLICO. FUNÇÕES VINCULADAS ÀS ATIVIDADES FINIS DO HOSPITAL DAS CLÍNICAS MANTIDO POR AUTARQUIA FEDERAL. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA. DEVER DO ESTADO DE PROVER CARGOS PÚBLICOS NOS TERMOS DETERMINADOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ART. 37, II, CF). DECISÃO DO PLENÁRIO DESTA CORTE EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. O provimento de cargos públicos deve se dar por meio de concurso público, nos termos do art. 37, II, da CF. 2. A determinação de provimento de cargos públicos por servidores aprovados em certame dentro do prazo de validade do concurso é medida que se impõe, não se revelando lícita a sua preterição para manutenção de empregados terceirizados nas funções públicas. Precedente em repercussão geral: RE 598.099, Plenário, Relator o



Min. GILMAR MENDES. 3. In casu, o acórdão recorrido assentou: “CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. CONTRATAÇÃO INDIRETA DE PESSOAL, ATRAVÉS DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, COM OSCIP, INCLUINDO DENTRE OS TERCEIRIZADOS PESSOAL PARA EXERCÍCIO DE FUNÇÕES VINCULADAS AO CONJUNTO DE ATIVIDADES FINIS DO HOSPITAL DAS CLÍNICAS. - A União Federal deve providenciar e fornecer os recursos necessários à viabilização do respectivo provimento dos cargos da Autarquia, mediante concurso público, sendo tal medida administrativa mera consequência lógica da procedência do pedido. - É juridicamente aceitável a celebração de termo de parceria entre o Poder Público e Organização da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP, mas torna-se incabível a utilização desse expediente, quando contratados prestadores de serviços terceirizados para o exercício de funções próprias da atividade fim da entidade pública. - Tal distorção mais se agrava quando comprovado que auxiliar de enfermagem aprovada em primeiro lugar no concurso para o cargo, não foi nomeada em detrimento de terceirizada que no mesmo concurso galgara posição posterior ao décimo lugar.- As contratações irregulares foram sobejamente identificadas nos autos e a obrigação do poder público viabilizar a regularização dessa situação é confirmada também pelas diversas manifestações do MPF. - Remessa oficial e apelação improvidas.” 4. Agravo regimental DESPROVIDO.

(AI 848031 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/02/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-042 DIVULG 28-02-2012 PUBLIC 29-02-2012) (grifou-se)

Nessa mesma linha de interpretação, também é o posicionamento do Tribunal de Contas da União (TCU):

Acórdão nº 2.334/2020 – TCU-Plenário (Tomada de Contas Especial, Relator Ministro Benjamim Zymler)

Enunciado

Não há amparo legal para a contratação de mão de obra mediante a celebração de termos de parceria com Oscip ou de instrumentos congêneres (convênios, termos de colaboração, termos de fomento) com entidades sem fins lucrativos.

Acórdão nº 2.320/2019 – TCU-Plenário (Tomada de Contas Especial, Relator Ministro Bruno Dantas)

Enunciado

Não há amparo legal na contratação de mão de obra por entidade interposta mediante a celebração de termo de parceria com Oscip ou de instrumentos congêneres, tais como convênios, termos de cooperação ou termos de fomento, firmados com entidades sem fins lucrativos. O termo de parceria é modalidade de ajuste destinada à promoção de mútua cooperação da entidade qualificada como Oscip com o Poder Público, para o fomento e a execução das atividades de



interesse público previstas no art. 3º da Lei 9.790/1999, com natureza jurídica diversa da do contrato.

Assim, é importante reafirmar que as OSCIP não têm o amparo legal para substituir o Estado na prestação dos serviços públicos finalísticos e tampouco para promover a substituição de servidores públicos por seus empregados/contratados, mas só podem atuar em caráter de apoio aos serviços já prestados pelo Poder Público, com seus próprios recursos humanos e materiais, em caráter de mútua colaboração. Isso significa dizer, sem que receba quaisquer contrapartidas financeiras para o custeio específico de despesas com pessoal.

Em relação às OSCIP, o Poder Público deve limitar-se a exercer atividade de fomento, ou seja, de incentivo à iniciativa privada de interesse público, tal como ocorre em relação às entidades declaradas de utilidade pública, às entidades filantrópicas, e aos serviços sociais autônomos.

Nesse contexto, pressupõe-se que “a participação de instituições privadas sem fins lucrativos na prestação dos serviços finalísticos do Estado, sejam OSCIP ou não, é legítima, desde que exclusivamente em caráter supletivo, em suas próprias instalações e com seus próprios recursos humanos e materiais, mediante contrato, convênio ou termo de parceria, e quando a estrutura do Poder Público se mostrar insuficiente na prestação destes serviços” (Deliberação no processo nº 0600690-5, Decisão T.C. Nº 0828/06, TCE-PE).

Quanto à necessidade de observância aos requisitos descritos no parágrafo anterior, registra-se que são convalidados pela jurisprudência deste Tribunal de Contas:

Contas de Governo Municipal – Parecer Prévio nº 16/2021 – Processo TCE-MT nº 8.759-9/2019 – Conselheiro Antônio Joaquim Voto-Condutor

(...)

Portanto, como os serviços prestados pelos profissionais contratados por meio do Termo de Parceria (...), por ser (i) realizados nas dependências públicas do Município de (...), inclusive com a fixação de jornada de trabalho semanal definida; (ii) contemplados no Plano de Cargos Carreira e Salários - PCCS do Município de Vera – MT e (iii) exercidos por profissionais liberais e empresas de fora do quadro de funcionários do Instituto, não se amoldam à regra de



complementação constante na Resolução de Consulta TCE-MT 02/2013, tratando-se de pura e simples substituição de servidores públicos.

É salutar, assim, ressaltar que o Poder Público parceiro não deve confundir os serviços oferecidos por OSCIP com o instituto da Terceirização: esta é simplesmente uma forma de contratação de locação/cessão de mão-de-obra e não pode ser utilizada para subrogar a particulares a execução de serviços públicos finalísticos.

Na terceirização, o Poder Público transfere ao particular uma atividade-meio e não uma atividade-fim. Caso uma OSCIP atue somente como vetor de interposição de recursos humanos para a Administração, sem estarem presentes as suas parcelas e esforços próprios de cooperação e supletividade aos serviços públicos finalísticos já prestados pelo Estado, restarão comprovados indícios que caracterizariam uma fraudulenta interposição de mão-de-obra, com a conseqüente violação ao princípio do concurso público.

Seguindo esse mesmo posicionamento técnico, é importante colacionar a conclusão do Parecer n° 010037-20 emitido pela Assessoria Jurídica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia nos autos do processo n° 09670e20:

EMENTA: CONSULTA. QUESTIONAMENTO ACERCA DA POSSIBILIDADE DE CELEBRAÇÃO DE PARCERIA COM ENTIDADE PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS, NOS MOLDES PREVISTOS NA LEI Nº 13.019/2014. FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA PARA SERVIÇOS DE SAÚDE E APOIO ADMINISTRATIVO. PELA INVIABILIDADE JURÍDICA. 1. Conclui-se pela inviabilidade jurídica da celebração de qualquer espécie de parceria com entidades do Terceiro Setor - inclusive aquelas modalidades previstas na Lei nº 13.019/2014 -, cujo objeto consista, essencialmente, no fornecimento de mão-de-obra voltada às atividades-fim da Administração Pública, em substituição a servidores efetivos que deveriam estar exercendo tais atribuições, por constituir afronta ao artigo 37, II, da Constituição Federal, ou seja, burla à exigência de prévio concurso de provas, ou de provas e títulos, para provimento de cargos públicos. 2. A alternativa que se revela compatível com o Ordenamento Jurídico, no tocante à admissão de pessoal para prestação de serviços que compõem atividade-fim da Administração, consiste na contratação temporária fundamentada em legítima e comprovada situação de excepcional interesse público, estampada no artigo 37, IX, da Lei Fundamental. (esse processo de consulta ainda não foi deliberado pelo TCM-BA, estando em andamento, disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/consulta-processual> ou



<https://www.tcm.ba.gov.br/informacoes-municipais-covid-19-tcm-ba/canal-para-consultas-fale-com-dam/> .. Prefeitura de Feira de Santana)

Por sua vez, a legislação federal (a título de exemplo) consagra aos contratos de Terceirização aqueles serviços considerados como atividades-meio, ou seja, os serviços relacionados à limpeza, conservação, segurança, vigilância, copeiragem, recepção, manutenção predial, reprografia etc., (Súmula 331 do TST; e art. 3º, § 1º, do Decreto Federal nº 9.507/2018), que no caso da Administração Pública estão passíveis de serem avençados por meio de contratos administrativos (Lei 14.133/2021), posto serem atividades-meio.

Nesta senda, é pertinente salientar que a doutrina especializada diferencia a terceirização em lícita e ilícita. As consideradas lícitas são aquelas voltadas ao desempenho de atividades-meio definidas na Súmula 331 do TST, e as ilícitas são as que se destinam ao suprimento de atividade-fim, caracterizando a interposição de mão-de-obra e violando o princípio do concurso público.

A definição do que seja atividade-meio ou atividade-fim depende de análise em cada caso concreto. Contudo, em se tratando de serviços públicos é mais fácil a percepção de que atividade-fim compreende aquele serviço principal posto à disposição para a utilização da coletividade. Etapas anteriormente necessárias mas que não têm relação direta e intrínseca com aquela atividade principal, são consideradas atividade-meio, como por exemplo os serviços de vigilância, copeiragem, recepção e reprografia, prestados em um posto de saúde.

Assim, conclui-se por não haver amparo legal para que o pessoal (pessoas físicas ou jurídicas) empregados/contratados por OSCIP possa substituir servidores públicos para o propósito de prestar serviços públicos finalísticos (atividades-fim), havendo, contudo, a possibilidade de complementação mediante colaboração para ampliar os serviços já oferecidos a partir da estrutura governamental pré-existente e exaurida.

Ou seja, o Poder Público para suplementar um determinado serviço público finalístico, mediante um Termo de Parceria firmado com OSCIP, por exemplo, poderá



agregar à quantidade de serviços já prestados por contingente de servidores públicos já existente aquelas quantidades oferecidas pela estrutura própria (patrimonial, recursos humanos e materiais) da Organização, não podendo haver a substituição de um pelo outro, ou seja, caracterizar a Terceirização pura e simples. A Terceirização de serviços finalístico (atividades-fim) viola o princípio constitucional do concurso público.

3.2. Do enquadramento das despesas com pessoal de OSCIP's nos limites das Despesas com Pessoal do Ente ou Órgão parceiro (arts. 18 a 20, da LRF).

Conforme apresentado no tópico anterior, com suporte em entendimentos jurisprudenciais do STF e do TCU, conclui-se que num contexto de Direito Administrativo é possível ao Poder Público firmar parcerias com OSC qualificadas como OSCIP para ampliar a oferta de serviços públicos finalísticos. Contudo, essas parcerias não podem configurar uma relação de Terceirização desses serviços, sob pena de violação ao princípio constitucional do concurso público.

Outra questão que necessita discussão, agora no plano do Direito Financeiro, é quanto ao possível enquadramento ou abrangência das despesas com o pessoal utilizado na execução dos serviços pactuados com OSCIP na determinação do limite de DTP a ser apurado pelo Ente ou Órgão públicos parceiros, tendo em vista que os Termos de Parceria podem consignar transferências financeiras para, justamente, financiar total ou na maior parte as despesas assumidas diretamente pela OSC com a remuneração dos obreiros de fato.

Repisa-se que, de acordo com o que concluído no subtópico anterior, não há óbices jurídicos à celebração de Termos de Parcerias entre o Poder Público e as entidades sem fins lucrativos (OSC) qualificadas como OSCIP, a fim de que prestem serviços públicos de natureza finalística. Contudo, os objetos dessas parcerias devem ter caráter supletivo de apoio, fomento e de mútua colaboração, e não podem se transmutar em puros e simples instrumentos de terceirização ou intermediação de mão-de-obra com o objetivo de substituir a prestação de serviços públicos que deveriam ser executados por servidores públicos efetivos e/ou contratados temporariamente.



Neste rastro, quando a parceria representar mero meio para se promover a terceirização de serviços públicos finalísticos, configurando a substituição de servidores públicos, as despesas com o pessoal efetivamente utilizado na execução dos serviços (salários e/ou remunerações, mais encargos, dos empregados/contratados da OSCIP parceira) devem ser consideradas com "Outras Despesas de Pessoal" no Ente ou Órgão públicos parceiros, e, dessa foram, integrar as suas Despesas Totais com Pessoal (DTP) para fins de apuração dos limites previstos na LRF. Pois, isso configura hipótese de execução de serviços públicos finalísticos de forma indireta e sob remuneração direta da Administração.

A conclusão apresentada no parágrafo anterior está em consonância com o seguinte entendimento técnico exarado pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN no Manual de Demonstrativos Fiscal, MDF, 8ª edição, página 502, o qual foi reproduzido nas 9ª, 10ª, 11ª e 12ª edições subsequentes do manual:

Além da terceirização, que corresponde à transferência de um determinado serviço à outra empresa, existem também as despesas com pessoal decorrentes da contratação, de forma indireta, de serviços públicos relacionados à atividade fim do ente público, ou seja, por meio da contratação de cooperativas, de consórcios públicos, de organizações da sociedade civil, do serviço de empresas individuais ou de outras formas assemelhadas.

A LRF, ao estabelecer um limite para as despesas com pessoal, definiu que uma parcela das receitas do ente público deveria ser direcionada a outras ações e, para evitar que, com a terceirização dos serviços, essa parcela de receitas ficasse comprometida com pessoal, estabeleceu, no § 1º do artigo 18, que os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos devem ser contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

Da mesma forma, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, deverá ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.

Ressalta-se que, se os entes da federação comprometem os gastos com pessoal relacionados à prestação de serviços públicos num percentual acima do limite estabelecido pela LRF, seja de forma direta, mediante contratação de terceirizados ou outras formas de contratação indireta, esses entes terão sua capacidade financeira reduzida para alocar mais recursos em outras despesas. Além disso, se as contratações de forma indireta tiverem o objetivo de ampliar a margem de expansão da despesa com pessoal, poderá ocorrer o comprometimento do equilíbrio intertemporal das finanças públicas, o



que poderá inviabilizar a prestação de serviço ao cidadão. (grifou-se)

Assim, de acordo com a STN, as despesas decorrentes de Terceirizações de serviços públicos considerados finalísticos devem ser incluídas na DTP, quando caracterizarem-se como substituição de servidores públicos que executam atividades-fim, fazendo incidir as disposições do artigo 18, § 1º, da LRF³. Isso abarca, inclusive, os serviços executados por OSC que se qualificarem como OSCIP.

Todavia, diferentemente das Terceirizações *stricto sensu* (contratos de prestação de serviços relacionados à atividades finalísticas do Poder Público executadas por meio de Cooperativas, Empresas, ou outras formas assemelhadas), – em que as despesas devem ser consideradas de plano como substituição de servidores ou empregados públicos e, por conseguinte, compõem a DTP – no caso das pactuações com OSC, inclusive as qualificadas como OSCIP, o cômputo na DTP dependerá, ainda, da constatação de que a entidade tenha o custeio dos serviços prestados financiado, na totalidade ou em maior parte, com recursos públicos. Neste sentido, são as seguintes disposições constantes do MDF 11ª e 12ª edições, aprovados pelas Portarias STN nº 375/2020 e 924/2021, pags. 499-501, *in verbis*:

As contratações dos serviços de profissionais relacionados à atividade finalística dos entes por meio de cooperativas, de empresas individuais, ou de outras formas assemelhadas, em regra, permitem a identificação e o relacionamento da mão-de-obra com o serviço prestado. Nessas situações, as despesas devem ser consideradas como substituição de servidores e empregados públicos e, por conseguinte, contabilizadas na mesma classificação orçamentária utilizada para "Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização".

Em relação às organizações da sociedade civil, esclarece-se que esse entendimento aplica-se aos casos em que essas organizações administram estruturas pertencentes à administração pública ou tem a totalidade ou a maior parte das suas despesas custeadas pelo poder público.

Nesses casos, é possível identificar o valor das despesas com pessoal relacionadas à atividade fim do ente da federação que é custeada com os recursos repassados pelo poder público. Não se enquadram, nesse

³ LC 101/2000 – LRF
Art. 18 (...)

§ 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".



entendimento, as despesas com pessoal das organizações que atuam na prestação de serviços ao cidadão de forma independente dos repasses efetuados pela administração pública, ou seja, que não dependam exclusivamente ou quase na totalidade dos recursos do setor público. Nesses casos, normalmente são feitos convênios com a administração pública e os repasses financeiros são feitos para custear os serviços prestados ao setor público, não havendo como associar o montante desses recursos ao montante apurado das despesas com pessoal.

Deste modo, pode-se dizer que, em relação às organizações da sociedade civil, há duas formas de abordagem. A primeira está relacionada à contratação de uma organização que atua em determinado setor de interesse social e que recebe apoio do setor público para ampliar essa atuação com vistas à consecução do interesse comum. Na maioria desses casos, não é possível relacionar a transferência de recursos à contratação de mão-de-obra para determinado serviço público, pois a entidade possui outras fontes de custeio dos seus serviços. Nesses casos, as transferências a essas entidades e suas respectivas despesas com pessoal não devem ser consideradas no cômputo da despesa com pessoal para fins dos limites da LRF. As transferências, neste caso, devem ser classificadas nos elementos referentes a contribuições, auxílios ou subvenções sociais.

(...)

A outra situação está relacionada aos casos em que essas organizações administram estruturas pertencentes à administração pública ou são responsáveis pela execução de serviços públicos de responsabilidade do ente, tendo, nesses casos, as despesas relacionadas a esses serviços custeadas pelo Poder Público. Nessa situação encontram-se as organizações sociais e outras entidades que firmaram contrato de gestão com o poder público. Observa-se que as transferências de recursos a essas organizações não têm como objetivo apoiar ou fomentar as atividades já realizadas por elas, mas custear o serviço público de responsabilidade do ente público que será gerido e executado pela organização. Portanto, do total de recursos transferidos, será necessário identificar o valor utilizado no custeio das despesas com pessoal relacionadas à atividade finalística do ente da federação para que esse valor seja incluído no cômputo da despesa com pessoal.

Nesse contexto é importante evidenciar que em recente deliberação, o Tribunal de Contas da União – TCU sedimentou, em sede de Embargos de Declaração em processo de Representação apreciada no bojo do Acórdão 2.444/2016-TCU-Plenário, o entendimento de que as orientações expedidas pela STN por meio do MDF, mormente quanto ao cômputo das despesas com terceirizações na DTP, devem ser seguidas pelos entes da federação, nos termos do Acórdão nº 1187/2019 – Plenário, dispositivo transcrito abaixo:



Acórdão nº 1187/2019 – Plenário

VISTOS, relatados e discutidos estes embargos de declaração opostos pela Mesa da Câmara dos Deputados contra o Acórdão 2.444/2016-TCU-Plenário, que apreciou Solicitação do Congresso Nacional, no qual se requereu manifestação deste Tribunal acerca da possibilidade de celebração de contratos de gestão com organizações sociais por entes públicos na área de saúde, especialmente sobre a forma de contabilização dos pagamentos a título de fomento nos limites de gastos de pessoal previstos na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) ;

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante os motivos expostos pelo Relator, em:

9.1. conhecer e acolher parcialmente os embargos de declaração, com fulcro nos arts. 32, II, e 34 da Lei 8.443/1992;

9.2. esclarecer à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal que o Acórdão 2.444/2016-Plenário não possui caráter normativo, nem constitui prejudgamento de tese;

9.3. declarar nulos os subitens 9.1.2. a 9.1.5 do Acórdão 2.444/2016-Plenário;

9.4. considerar prejudicados os pedidos da embargante contidos nas alíneas “c” e “d” do parágrafo 21 de sua peça recursal;

9.5. integrar o Acórdão 2.444/2016-Plenário para informar à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal que, de acordo com a 8ª e a 9ª edições do Manual de Demonstrativos Fiscais publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) , bem como orientação contida na Portaria 233/2015 do Ministério da Economia, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público nas organizações sociais deve ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal estipulados na Lei de Responsabilidade Fiscal, e que o cumprimento dessa orientação da STN poderá ser avaliado pelo TCU no âmbito dos processos de acompanhamento dos Relatórios de Gestão Fiscal; 9.6. (...) (grifou-se)

Observa-se que o TCU, por meio do Acórdão nº 1187/2019 – Plenário, validou o entendimento firmado pela STN nos MDF no qual estabelece a obrigação de que “a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público nas organizações sociais civis deve ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal estipulados na Lei de Responsabilidade Fiscal”.

Aqui vale salientar que a cogência e a abrangência nacional dos entendimentos técnicos exarados pela STN nos seus MDF encontra respaldo legal nas disposições contidas nos artigos 50, § 2º, 55, § 4º, e 67, da LRF, c/c artigos 10, 11 e 17, I, da Lei Federal nº 10.180/2001. Isso, enquanto não sobrevier a instauração e a instalação do Conselho de



Gestão Fiscal a que aludi o artigo 67 da LRF.

Dessa forma, observa-se que a STN, sob aspecto do Direito Financeiro, não apresenta entendimento que busque vedar ou impossibilitar as parcerias com OSC, mormente quanto aquelas que executam atividades-fim em caráter supletivo à atuação estatal, mas objetiva, tão somente, disciplinar o tratamento fiscal a ser dispensado para as despesas que correspondam à parcela das remunerações dos empregados/contratados por estas OSC, incluindo-as no cômputo das DTP.

Assim, a inclusão das aludidas despesas no agregado das DTP é medida que busca privilegiar os primados de equilíbrio financeiro e de responsabilidade fiscal estampados no § 1º do artigo 1º da LRF. Neste sentido, corroborando o texto já contido no MDF, é importante colacionar a seguinte explicação contida na Nota Técnica da Secretaria Especial de Fazenda (SEI) nº 45799/2020:

7. Tendo em vista a busca permanente do equilíbrio das contas públicas, se os entes da Federação comprometerem os gastos com pessoal relacionados à prestação de serviços públicos em percentual acima do limite estabelecido pela LRF, seja de forma direta ou mediante contratação de terceirizados e de outras formas de contratação indireta, esses entes terão sua capacidade financeira reduzida para alocar recursos em outras despesas. Além disso, as contratações de forma indireta podem representar uma ampliação da margem de expansão da despesa com pessoal e, dessa forma, poderá ocorrer o comprometimento do equilíbrio intertemporal das finanças públicas, o que poderá inviabilizar a prestação de serviço ao cidadão.

A partir desses entendimentos do TCU, da STN (órgão central do Sistema de Contabilidade Federal) e do Ministério da Economia, é inafastável a conclusão de que as despesas com pessoal decorrentes de execução indireta de serviços públicos considerados finalísticos, prestados mediante Terceirizações ou por OSC, devem ser incluídas na DTP do Ente ou Órgão contratante/parceiro, fazendo incidir as disposições do artigo 18, § 1º, da LRF. Ressaltando-se que, no caso de pactuações com OSC, o cômputo na DTP ocorrerá quando constatado que a entidade tenha o custeio dos seus serviços financiado, na totalidade ou em maior parte, com recursos públicos.



3.3. Da inadequação/superação da tese contida na alínea “g” da Resolução de Consulta TCE-MT nº 02/2012.

A partir dos argumentos apresentados nos tópicos precedentes, observa-se que a tese consignada na alínea “g” do dispositivo da Resolução de Consulta TCE-MT nº 02/2012⁴, merece ser rediscutido, posto que se encontra em desconformidade com o tratamento dado pela STN ao tema nela versado.

Isso porque, a tese do TCE-MT em comento possibilita o não cômputo das despesas com serviços de mão-de-obra prestados/intermediados por OSCIP na determinação do montante das DTP do Ente ou Órgão parceiro, condicionando esse não cômputo à constatação de que os serviços pactuados sejam desenvolvidos em caráter de COMPLEMENTAÇÃO à ação estatal.

Portanto, observa-se que o requisito de COMPLEMENTAÇÃO, constante da tese prejudgada, além de não ser previsto pela STN, não faz distinção entre atividades finalísticas (Atividade-fim) e não finalísticas (Atividade-meio), sendo essa distinção o ponto fulcral que norteia as prescrições inserida nos MDF editados pela STN sobre o assunto, conforme apresentado no subtópico anterior.

Assim, de acordo com a STN, por meio das várias edições do MDF, resta pacífico que, inobstante ser de caráter COMPLEMENTAÇÃO ou não, as despesas decorrentes de Terceirizações ou de pactuações com OSC visando a prestação de serviços públicas considerados finalísticos devem ser incluídas na DTP do Ente ou Órgão contratante/parceiro, pois caracterizam-se como substituição de servidores públicos, fazendo incidir as disposições do artigo 18, § 1º, da LRF. Todavia, no caso das avenças entabuladas com OSC, incluídas as organizações qualificadas como OSCIP, o cômputo na DTP ocorrerá quando constatado, também, que a entidade tenha o custeio dos seus serviços prestados financiado, no todo ou em maior parte, com recursos públicos.

⁴ g) os gastos com pessoal da OSCIP parceira não devem ser computados na aferição do limite de gasto total com pessoal do ente público parceiro, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando as atividades de interesse público por ela executadas, sejam em complementação à ação estatal e estejam previstas no artigo 3º da Lei 9.790/1999.



Ante o exposto, faz-se necessária a revogação da tese consubstanciada na alínea “g” do dispositivo da Resolução de Consulta TCE-MT n° 02/2012. Sendo indispensável, contudo, a fixação de nova (s) tese (s) que a substitua e que incorpore as prescrições atuais sobre o tema constantes do MDF. Conforme será apresentado na sugestão de ementa deste processo de reexame.

3.4. Das regulamentações complementares expedidas pela STN sobre o tratamento fiscal das despesas com pessoal decorrentes de serviços públicos finalísticos de forma indireta.

Inobstante diversas edições do MDF já disciplinarem o tratamento fiscal a ser aplicado às despesas com pessoal decorrentes da execução de serviços públicos finalísticos de forma indireta, a STN também expediu outros atos normativos afetos ao tema.

Neste sentido, visando dar efetividade às disposições do MDF, a STN editou a Portaria n° 233/2019, a qual definiu prazos para estabelecimento de rotinas e contas contábeis, bem como as classificações orçamentárias, com a finalidade de tornar possível a operacionalização do adequado registro dos montantes das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública, para fins de transparência e favorecimento do processo das consolidação das contas nacionais. Ou seja, o ato normativo não trata de mudança de entendimento quanto às terceirizações consideradas “finalísticas”, mas da forma de contabilização das respectivas despesas.

Todavia, o texto apresentado no § 2° na Portaria STN n° 233/2019 trouxe texto no qual dispõe: *“permite-se excepcionalmente para os exercícios de 2018 a 2020, que os montantes referidos no caput não sejam levados em consideração no cômputo da despesa total com pessoal do ente contratante, sendo plenamente aplicáveis a partir do exercício de 2021 as regras definidas conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais vigente”*.

Observa-se que o termo “permite-se” adotado no § 2° do artigo 1° na Portaria STN n° 233/2019, induz à interpretação de facultatividade ou de opção e não de



cogência/obligatoriedade. Portanto, esse texto não afastou peremptoriamente a necessidade de inclusão das despesas com pessoal das OSC que atuam na atividade-fim de ente da Federação, e que recebam recursos financeiros da administração pública, no agregado da DTP. O termo “permite-se” equipara-se à “poderá” e não à “deverá”.

Mais recentemente, por meio da Portaria STN n° 377/2020, os prazos consignados na Portaria anterior foram ampliados nos seguintes termos:

Art. 1º Até o final do exercício de 2020, a STN/ME deverá definir as rotinas e contas contábeis, bem como as classificações orçamentárias, com a finalidade de tornar possível a operacionalização do adequado registro dos montantes das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública, conforme definido no item 04.01.02.01 (3) da 10ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aprovado pela Portaria STN n° 286, de 7 de maio de 2019, e alterações posteriores.

§ 1º Até o final do exercício de 2021, os entes da Federação deverão avaliar e adequar os respectivos dispositivos contratuais bem como os procedimentos de prestação de contas das organizações da sociedade civil para o cumprimento integral das disposições do caput.

§ 2º Permite-se, excepcionalmente para os exercícios de 2018 a 2021, que os montantes referidos no caput não sejam levados em consideração no cômputo da despesa total com pessoal do ente contratante, sendo plenamente aplicáveis a partir do exercício de 2022 as regras definidas conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais vigente. (grifou-se)

Nessa nova Portaria, o termo “permite-se” voltou a ser utilizado, bem como houve a ampliação dos prazos anteriormente definidos na Portaria STN n° 233/2019. Portanto, a novel portaria fixou: a) novo prazo para definição e rotinas de contas contábeis para registros das despesas com OSC, até o final de 2020 (artigo 1º); novo prazo para a adequação dos instrumentos jurídicos de parcerias com OSC e consequentes registros contábeis, até o final de 2021 (§ 1º, que remete ao *caput* do artigo 1º); e, novo prazo “facultativos” para a efetivação do cômputo das despesas com pessoal das OSC que atuam na atividade-fim de ente da Federação na determinação da sua DTP, até o final de 2022.

Inobstante o caráter de facultatividade constante das disposições do § 2º do artigo 1º de ambas as Portarias mencionadas, observa-se que na apreciação de caso



concretos (Contas Anuais de Governo), os membros julgadores deste Tribunal de Contas veem considerando que a referida norma tem acepção de cogência, e, portanto, em discordância com os entendimentos técnicos, passaram a excluir do cálculo da DTP dos entes Federados as despesas oriundas de OSC, sobretudo daquelas organizações qualificadas como OSCIP. Observa-se que com base nessa interpretação de obrigatoriedade das disposições do § 2º do artigo 1º das Portarias STN nº 233/2019 e 377/2020, os membros julgadores deste Tribunal de Contas afastaram em alguns casos concretos, inclusive, a aplicação da própria tese prejulgada vigente constante da alínea “g” da Resolução de Consulta nº 02/2013.

Corroborando os fatos narrados no parágrafo anterior, cita-se os seguintes julgados de casos concretos, a título de exemplos:

I) Parecer Prévio nº 41/2020 – TP (processo nº 8.837-4/2019. Relator: Valter Albano. Contas Anuais de Governo da Prefeitura Municipal de Guarantã do Norte 2019 – Data de Publicação: 3/3/2021);

II) Acórdão nº 382/2020 – TP (processo nº 7.521-3/2017. Relator: Isaias Lopes Cu. Contas Anuais de Governo da Prefeitura Municipal de Barra do Bugres 2017 – Data de Publicação: 03/11/2020);

III) Parecer Prévio nº 8/2021 – TP (processo nº 8.794-7/2019. Relator: Luiz Carlos Pereira. Contas Anuais de Governo da Prefeitura Municipal de Canabrava do Norte 2019 – Data de Publicação: 25/3/2021);

IV) Parecer Prévio nº 26/2021 – TP (processo nº 8.816-1/2019. Relator: Valter Albano. Contas Anuais de Governo da Prefeitura Municipal de Confresa 2019 – Data de Publicação: 03/05/2021);

V) Parecer Prévio nº 79/2021 – TP (processo nº 8.813-7/2019. Relator: Luiz Henrique Lima. Contas Anuais de Governo da Prefeitura Municipal de Jaciara 2019 – Data de Publicação: 11/6/2021);



VI) Parecer Prévio nº 103/2021 – TP (processo nº 8.848-0/2019. Relator: José Carlos Novelli. Contas Anuais de Governo da Prefeitura Municipal de Jangada 2019 – Data de Publicação: 2/7/2021).

VII) Parecer Prévio nº 209/2021 – TP (processo nº 10.081-1/020. Relator: Valter Albano. Contas Anuais de Governo da Prefeitura Municipal de Barra do Bugres 2020 – Data de Publicação: 09/02/2022).

No que pertine ao cumprimento das disposições inseridas no *caput* do artigo 1º da Portaria STN nº 377/2020, quanto às ações e prazos próprios do Tesouro Nacional, constata-se que a Secretaria Especial de Fazenda – SEI do Ministério de Econômica – ME editou/publicou a Nota Técnica nº 45799/2020, a qual teceu orientações e fixou procedimento acerca dos registros contábeis dos valores das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública.

Essa Nota Técnica, além de ratificar os conceitos e entendimentos já estabelecidos no MDF sobre as despesas com pessoal decorrentes da execução de serviços públicos finalísticos de forma indireta, também estabelece classificações e a forma de contabilização dessa despesa no âmbito do Entes Federados.

3.5. Da superveniência das disposições constantes do artigo 15, § 1º, da Lei Complementar nº 178/2021, e da Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME.

A Lei Complementar nº 178, publicada em 13 de janeiro de 2021, além de estabelecer o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal, promoveu sensíveis alterações legislativas na Lei de Responsabilidade Fiscal, sobretudo no tocante ao tratamento fiscal a ser dado às Despesas com Pessoal, conforme as seguintes disposições do seu artigo 15, *in verbis*:

Art. 15. O Poder ou órgão cuja despesa total com pessoal ao término do exercício financeiro da publicação desta Lei Complementar estiver acima de seu respectivo limite estabelecido no [art. 20 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000](#), deverá eliminar o excesso à razão de, pelo menos, 10% (dez por cento) a cada exercício a partir



de 2023, por meio da adoção, entre outras, das medidas previstas nos arts. 22 e 23 daquela Lei Complementar, de forma a se enquadrar no respectivo limite até o término do exercício de 2032.

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

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

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

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

Observa-se que o teor normativo constante desse texto legal tem ponto de intersecção direta o tema objeto deste reexame de consulta, bem como com as disposições inseridas na Portaria STN nº 377/2020.

Neste sentido, o *caput* do artigo 15 fixa lapso para eliminação de eventuais excessos ao limite para despesas com pessoal estabelecido no artigo 20 da LRF, ou seja, excessos verificados poderão ser eliminados em até 10 anos (2023 – 2032) considerando-se a fração mínima de 10% ao ano. Como “exercício de corte” para a apuração/verificação do excesso, a Lei estabeleceu 2021, conforme dispõe os termos do § 3º, do artigo 15.

Assim, ao final do exercício de 2021, mesmo havendo a suspensão de aplicações de sanções ou restrições por excessos verificados aos limites legais (primeira parte do § 3º), é indispensável que todas as despesas com pessoal sejam reconhecidas para fins de mensuração do excesso a ser eliminado, dentre elas, aquelas decorrentes da execução de serviços finalísticos de forma indireta.

Vale salientar que o Ministério da Economia, após o advento da LC 178/2021, expediu a Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME, a qual promoveu “*esclarecimentos acerca da apuração da despesa com pessoal em decorrência de alterações na legislação, a exemplo da Lei Complementar nº 178, de 2021*”, e também tratou de dar interpretação às disposições da Portaria STN nº 377/2020.



Nesse rastro, considerando-se apenas o tema analisado neste processo de reexame de consulta (despesas com pessoal decorrentes da execução de serviços finalísticos de forma indireta), colaciona-se as seguintes conclusões apresentadas na referida Nota Técnica:

Algumas regras relacionadas ao cálculo da despesa com pessoal foram estabelecidas com vigência a partir do exercício de 2022. No entanto, com a instituição do regime especial para a eliminação do excedente da despesa com pessoal por meio do art. 15 da Lei Complementar nº 178/2021, conforme já exposto, recomenda-se que tais regras sejam adotadas no exercício de 2021.

Uma dessas regras refere-se às despesas com pessoal das organizações sociais relacionadas à atividade finalística do ente da federação. De acordo com o disposto na 11ª edição do MDF, devem ser incluídas no cálculo da despesa total com pessoal, as despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, incluindo as despesas com pessoal das organizações da sociedade civil (OSC), quando essas organizações administram estruturas pertencentes à administração pública ou têm a totalidade ou a maior parte das suas despesas custeadas pelo poder público, devem compor a despesa total com pessoal.

A Portaria STN nº 377/2020 estabeleceu prazo para que a STN definisse as rotinas e contas contábeis, bem como as classificações orçamentárias, com a finalidade de tornar possível a operacionalização do adequado registro dos montantes das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública. Essas definições foram realizadas por meio da Nota Técnica SEI nº 45799/2020/ME, publicada em outubro de 2020.

Essa nota técnica estabeleceu os critérios para a identificação de quais despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta devem ser incluídas no cálculo da despesa com pessoal para fins de cumprimento dos limites estabelecidos na LRF e definiu a forma de contabilização dessas despesas. Dentre essas regras, está a definição de que em relação às organizações sociais e outras entidades que firmaram contrato de gestão com o poder público, do total de recursos transferidos, será necessário identificar o valor utilizado no custeio das despesas com pessoal relacionadas à atividade finalística do ente da Federação para que esse valor seja incluído no cômputo da despesa com pessoal.

A Portaria STN nº 377/2020 permitiu que, até o final de 2021, os montantes não sejam levados em consideração no cômputo da despesa total com pessoal do ente contratante, sendo plenamente aplicáveis a partir do exercício de 2022 as regras definidas, conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais vigente. No entanto, considerando a instituição do regime especial para a eliminação do excedente da despesa com pessoal disposto no art. 15 da Lei



Complementar nº 178/2021, recomenda-se que as despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, incluindo a despesa com pessoal das organizações sociais relacionadas à atividade finalística do ente da Federação, sejam incluídas na despesa com pessoal já em 2021.

Ressaltamos que o prazo estabelecido na Portaria não será alterado, sendo facultado ao ente realizar o cômputo a partir do exercício de 2022. Entretanto, diante da novidade legal e, considerando que a inclusão destas despesas pode ter expressivo impacto no valor (absoluto e percentual) da despesa com pessoal, recomenda-se que o ente envide esforços para considerar tais despesas ainda em 2021. (grifou-se)

Desse modo, com a superveniência da LC 178/2021, observa-se que a própria STN interpreta que a apuração de excessos aos limites das despesas com pessoal, nos termos do seu artigo 15 da Lei, deve ocorrer no exercício de 2021, e com a implementação das regras de cálculo já preconizadas no MDF, inclusive quanto à inclusão das despesas com pessoal decorrentes da execução de serviços públicos finalísticos de forma indireta, incluindo as despesas com pessoal das organizações da sociedade civil (OSC), quando essas organizações administram estruturas pertencentes à administração pública ou têm a totalidade ou a maior parte das suas despesas custeadas pelo poder público.

No que tange aos prazos fixados na Portaria STN nº 377/2020, essa Nota Técnica concluiu que diante da novidade legal (artigo 15 da LC 178/2021) – considerando que o cômputo de despesas com pessoal decorrentes da execução de serviços públicos finalísticos de forma indireta, considerando-se as despesas com pessoal das organizações da sociedade civil (OSC), pode ter expressivo impacto no valor (absoluto e percentual) na Despesa com Pessoal –, o Ente Federado deve envidar esforços para considerar tais despesas ainda encerramento do exercício financeiro de 2021.

Observa-se que essa Nota Técnica reforça o caráter opcional das disposições do § 2º do artigo 1º das Portarias STN nº 233/2019 e 377/2020, ou seja, da facultatividade/possibilidade de inclusão despesas com pessoal decorrentes da execução de serviços públicos finalísticos de forma indireta em exercícios financeiros anteriores à 2022, sendo este exercício do termo máximo e não fixo. E, ainda, reforça o entendimento de que essa providência deve ser implementada já no exercício de 2021, tendo em vista a superveniência da LC 178/2021.



Ante o exposto, conclui-se que a regra de inclusão das despesas com pessoal decorrentes da execução de serviços públicos finalísticos de forma indireta mediante pactuações com organizações da sociedade civil (OSC) no câmputo da DTP do Ente Federado demandante, quando essas organizações administram estruturas pertencentes à administração pública ou têm a totalidade ou a maior parte das suas despesas custeadas pelo poder público, deve ser considerada já no exercício financeiro de 2021.

4. Conclusão

Ante ao exposto, conclui-se que:

a) A propositura do presente parecer de reexame da tese prejudgada por este Tribunal de Contas consubstanciada na alínea “g” da Resolução de Consulta nº 02/2013 - TP, conforme determinação contida no Acórdão TCE-MT nº 382/2020, preenche todos os requisitos de admissibilidade nos artigos 232 e 237, *caput* e § 2º, da Resolução nº 14/2007 (Regimento Interno do TCE-MT – RITCE).

b) A tese constante da alínea “g” da Resolução de Consulta nº 02/2013 – TP diverge substancialmente dos atuais entendimentos apresentado no Manual dos Demonstrativos Fiscais (MDF) editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), acerca do câmputo dos gastos com pessoal utilizado em contratações ou parcerias para prestação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, inclusive pactuações com organizações da sociedade civil (OSC), na determinação do limite fiscal das Despesas Totais com Pessoal (DTP) do ente federado tomador dos serviços contratados/parceiros.

c) Nos termos do artigo 37, II e IX, da CF/88, as atividades inerentes à execução de serviços públicos finalísticos estão legalmente reservadas a servidos públicos investidos em cargos públicos, por meio de aprovação em concurso público, ou em funções preenchidas pela realização de processo seletivo simplificado e desde que atendidos os requisitos de necessidade temporária e excepcional interesse público (contratos temporários).



d) Esses serviços públicos finalísticos podem ser, também, disponibilizados à sociedade por meio de parcerias de mútua cooperação firmadas entre o Poder Público e as Organizações da Sociedade Civil (OSC), observadas as regras e limites legais.

e) As Organizações da Sociedade Civil são entidades privadas nascidas da livre organização e da participação social da população que desenvolvem ações de interesse público sem visarem ao lucro. O termo "organização da sociedade civil" (OSC) representa apenas a forma mais recente de fazer referência àquelas entidades antes denominadas "organizações não governamentais" (ONGs).

f) Dentre as espécies de OSC, existem aquelas entidades que podem obter qualificação legal de como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) ou como Organização Social (OS).

g) Na cooperação com as OSC, o Poder Público deve atuar como agente de fomento e incentivador de determinado setor de interesse social que recebe apoio do setor público para ampliar sua atuação social com vistas à consecução do interesse público comum. Nesses casos, não é possível ao Poder Público direcionar a transferência de recursos financeiros visando a contratação de mão-de-obra privada para a execução de serviço público finalísticos de forma indireta, pois, para isso, a OSC deve possuir suas próprias fontes de custeio e utilizar sua própria estrutura patrimonial, de pessoal e de materiais.

h) As pactuações com as OSC não podem ser desnaturadas para figura de mera Terceirização, nessa, o Poder Público transfere ao particular uma atividade-meio e não uma atividade-fim. Caso uma OSC atue somente como vetor de interposição de recursos humanos para a Administração, sem estarem presentes as suas parcelas e esforços próprios de cooperação e supletividade aos serviços públicos finalísticos já prestados pelo Estado, restarão comprovados indícios que caracterizariam uma fraudulenta interposição de mão-de-obra, com a consequente violação ao princípio do concurso público.

i) Com suporte em entendimentos jurisprudenciais do STF e do TCU, constata-se que num contexto de Direito Administrativo é possível ao Poder Público firmar parcerias com OSC qualificadas como OSCIP para ampliar a oferta de serviços públicos finalísticos.



Contudo, essas parcerias não podem configurar uma relação de Terceirização desses serviços, sob pena de violação ao princípio constitucional do concurso público.

j) No plano do Direito Financeiro, aspecto inerente à tese veiculada na alínea “g” da Resolução de Consulta nº 02/2013 – TP, e com base em entendimentos do TCU, da STN (órgão central do Sistema de Contabilidade Federal) e do Ministério da Economia, é inafastável a conclusão de que as despesas com pessoal decorrentes de execução indireta de serviços públicos considerados finalísticos, prestados mediante Terceirizações ou por OSC, devem ser incluídas na DTP do Ente ou Órgão contratante/parceiro, fazendo incidir as disposições do artigo 18, § 1º, da LRF, independentemente de verificação do caráter complementar ou não. Ressaltando-se que, no caso de pactuações com OSC, o cômputo na DTP ocorrerá quando constatado que a entidade tenha o custeio dos respectivos serviços financiado, na totalidade ou em maior parte, com recursos públicos.

k) Paralelamente à conclusão anterior que consignada nos MDF, a STN editou as Portarias nºs 233/2019 e 377/2020, as quais definiram prazos para estabelecimento de rotinas e contas contábeis, bem como as classificações orçamentárias, com a finalidade de tornar possível a operacionalização do adequado registro dos montantes das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública, para fins de transparência e favorecimento do processo das consolidação das contas nacionais.

l) Em que pese amplo rol de entendimentos divergentes no âmbito desta Corte de Contas, em julgamentos de casos concretos, considera-se que o termo “permite-se” adotado no § 2º do artigo 1º nas Portarias STN nºs 233/2019 e 377/2020, induz à interpretação de facultatividade ou de opção e não de cogência/obrigatoriedade. Portanto, esse texto não afastou peremptoriamente ou diferiu de forma absoluta para o exercício de 2022 a necessidade de inclusão das despesas com pessoal das OSC que atuam na atividade-fim de ente da Federação, e que recebam recursos financeiros da administração pública, no agregado da DTP. O termo “permite-se” equipara-se à “poderá” e não à “deverá”, ou seja, estes atos administrativos não impediam que esta Corte de Contas já considerasse a dita “inclusão” nas análises das Contas Anuais de Governo dos exercícios de 2018 a 2021.



m) Quanto às Terceirizações de serviços relacionados às atividades finalísticas do Poder Público, mediante contratos celebrados com cooperativas, empresas, empresários, ou de outras formas assemelhadas, devem de plano serem consideradas como substituição de servidores ou empregados públicos e, por conseguinte, contabilizadas na mesma classificação orçamentária utilizada para "Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização", em observância às regras do MDF e considerando-se que essas hipóteses de contratações não foram tratadas nas Portarias STN n°s 233/2019 e 377/2020. Portanto, a aplicação do MDF deve ser de imediato.

n) Conforme interpretação sistemática das disposições constantes do artigo 15 da Lei Complementar Federal n° 178/2021 com aquelas inseridas na Portaria STN n° 377/2020, e, em consonância com as orientações da Nota Técnica SEI n° 30805/2021/ME, constata-se a necessidade de esta Corte de Contas determinar a verificação, em processos de contas anuais de governo, a inclusão das despesas com a remuneração de pessoal decorrentes da execução de serviços públicos finalísticos mediante pactuações com Organizações da Sociedade Civil (OSC), inclusive aquelas organizações qualificadas como OS ou OSCIP, no cálculo dos limites das Despesas com Pessoal dos Entes mato-grossenses na competência do exercício financeiro de 2021, observando as disposições das regras já constantes do MDF.



5. Proposta de Encaminhamento

Ao julgar o presente processo e concordando o Egrégio Tribunal Pleno com o entendimento delineado no presente parecer, sugere-se, cumulativamente:

1) a aprovação da seguinte ementa (art. 234, § 1º, da Resolução nº 14/2007):

Resolução de Consulta nº ___/2022. Pessoal. Limite de Despesas. Terceirizações. Parcerias com Organizações da Sociedade Civil (OSC). Remunerações do pessoal de Terceirizações e de OSC. Inclusão na apuração dos limites de despesa com pessoal estipulados na Lei de Responsabilidade Fiscal.

- 1) As Terceirizações de serviços relacionados às atividades finalísticas do Poder Público, mediante contratos celebrados com cooperativas, empresas, empresários, ou de outras formas assemelhadas, devem ser consideradas como substituição de servidores ou empregados públicos e, por conseguinte, contabilizadas na mesma classificação orçamentária utilizada para "Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização". Assim, essas despesas devem ser incluídas no cômputo da Despesa Total com Pessoal (DTP) do Ente contratante, nos termos do artigo 18, § 1º, da LRF.
- 2) As despesas com a remuneração de pessoal decorrentes da execução de serviços públicos finalísticos mediante pactuações com Organizações da Sociedade Civil (OSC), inclusive aquelas organizações qualificadas como OS ou OSCIP, devem ser incluídas no cômputo da DTP do Ente Federado demandante, quando essas organizações administrarem estruturas pertencentes à Administração Pública ou tenham a totalidade ou a maior parte das despesas pactuadas custeadas com recursos públicos.
- 3) As disposições da alínea anterior devem ser consideradas pelas unidades técnicas deste Tribunal de Contas quando da verificação do cálculo dos limites das Despesas com Pessoal dos Entes mato-grossenses na competência do exercício financeiro de 2021, tendo em vista a necessidade de ser aferir eventuais excessos a serem eliminados em exercícios futuros, conforme interpretação sistemática das disposições constantes do artigo 15 da Lei Complementar Federal nº 178/2021 com aquelas inseridas na Portaria STN nº 377/2020, e, em consonância com as orientações da Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME.



2) a revogação integral da tese consignada na alínea “g” do dispositivo da Resolução de Consulta TCE-MT nº 02/2013.

Cuiabá-MT, 18 de fevereiro de 2022.

Edicarlos Lima Silva
Auditor Público Externo