

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO**

**MARIANA BEATRIZ TADEU DE OLIVEIRA**

**A CONTABILIZAÇÃO DOS GASTOS COM PESSOAL NOS CONTRATOS DE  
GESTÃO DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI DE RESPONSABILIDADE  
FISCAL: CONSIDERAÇÕES E POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES**

**SÃO PAULO  
2019**

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO**

**MARIANA BEATRIZ TADEU DE OLIVEIRA**

**A CONTABILIZAÇÃO DOS GASTOS COM PESSOAL NOS CONTRATOS DE  
GESTÃO DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI DE RESPONSABILIDADE  
FISCAL: CONSIDERAÇÕES E POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES**

Artigo apresentado à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas.

Campo de conhecimento: Formulação de políticas públicas

Orientador: Prof. Dr. Clovis Bueno de Azevedo

**SÃO PAULO  
2019**

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO**

**MARIANA BEATRIZ TADEU DE OLIVEIRA**

**A CONTABILIZAÇÃO DOS GASTOS COM PESSOAL NOS CONTRATOS DE  
GESTÃO DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI DE RESPONSABILIDADE  
FISCAL: CONSIDERAÇÕES E POSSÍVEIS IMPLICAÇÕES**

Artigo apresentado à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas.

Campo de conhecimento: Formulação de políticas públicas

Pareceristas:

---

Prof.

---

Prof.

**SÃO PAULO  
2019**

## RESUMO

O presente artigo tem como objetivo abordar a contabilização dos gastos com pessoal feitos por Organizações Sociais que detenham contratos de gestão nos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal. De início, será apresentada a previsão de limites de despesas com pessoal existente na LC 101/2000 e a interpretação até então vigente sobre o tema. Em seguida, será explorada a alteração de entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional - que a partir de 2018 determinou a contabilização de gastos com pessoal em contratações indiretas, com destaque para aquelas firmadas com Organizações da Sociedade Civil. Será, então, destacado e apresentado o modelo de parceria decorrente dos contratos de gestão, trazendo à tona a alteração de entendimento do Tribunal de Contas da União sobre o tema. Ao final, serão traçadas considerações sobre as possíveis implicações decorrentes da adoção desta orientação.

**Palavras-chave:** Lei de Responsabilidade Fiscal. Gastos com pessoal. Organizações Sociais.

## ABSTRACT

This article aims to deal with the accounting of personnel expenses made by Social Organizations that have management contracts within the limits provided for in the Fiscal Responsibility Law. At the outset, it will be presented the forecast of personnel expenses limits existing in LC 101/2000 and the interpretation up to that point. Then, the change of understanding of the National Treasury Secretary will be explored, which from 2018 determined the accounting of personnel expenses in indirect hiring, especially those signed with Civil Society Organizations. The partnership model resulting from the management contracts will be highlighted and presented, highlighting the change of understanding of the Federal Court of Auditors on the subject. Finally, consideration will be given to the possible implications of adopting this guideline.

**Keywords:** Law of Fiscal Responsibility. Public personal expenses. Civil organizations.

## SUMÁRIO

1. Introdução.....	06
2. A Lei de Responsabilidade Fiscal e os limites com gastos com pessoal: evolução do entendimento.....	07
3. Contratos de gestão: mera contratação indireta de mão de obra?.....	13
4. Os gastos com pessoal nos contratos de gestão: entendimento do TCU.....	16
5. Considerações: implicações decorrentes da aplicação do novo entendimento ao “modelo OS”.....	19
Bibliografia.....	21

## 1. Introdução

Editada para servir como guia na gestão fiscal, a Lei de Responsabilidade Fiscal fixa regras que devem ser observadas nas finanças públicas - tais como metas de despesas e receita, limites para operações de crédito, renúncia de receitas e, ao que interessa, despesas com pessoal<sup>1</sup>.

Ao tratar da despesa pública (Capítulo IV), a LC 101/2000 traz definições e limites para os gastos com pessoal, fixando percentuais máximos sobre a receita corrente líquida e disciplinando medidas de controle para o seu cumprimento. Em acréscimo, anualmente a Secretaria do Tesouro Nacional elabora o Manual de Demonstrativos Fiscais, voltado para a consolidação dos demonstrativos fiscais e disciplinando as regras que devem ser observadas pelos entes federados<sup>2</sup>.

Recentemente, houve uma mudança substancial no entendimento sobre o que deve ser considerado como despesa com pessoal, com a inclusão de quaisquer gastos advindos de contratações que envolvam a prestação de atividade fim do ente público, alterando-se o entendimento anteriormente vigente sobre o tema, conforme será explicitado na primeira parte do presente artigo.

Dentre as contratações que serão impactadas pela nova orientação encontram-se os contratos de gestão firmados com organizações sociais voltados à prestação de determinados serviços à sociedade. As particularidades de tal forma de contrato serão abordadas na segunda parte do trabalho.

A inclusão dos gastos oriundos do chamado “modelo OS” nas despesas com pessoal nos termos da LRF foi recentemente referendada pelo Tribunal de Contas da União – também em revisão de posicionamento que até então vigorava. As razões para tal mudança serão explicitadas em item específico.

---

<sup>1</sup> Conforme discriminado no próprio texto legal:

*Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.*

*§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.*

<sup>2</sup> Tal competência vem prevista no art. 51 da LRF ao dispor que:

*Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.*

Ao final, serão feitas considerações sobre os impactos e limites da implementação de tal entendimento.

## **2. A Lei de Responsabilidade Fiscal e os limites com gastos com pessoal: evolução do entendimento**

Pretendendo cumprir a determinação constitucional que estabeleceu a necessidade de um limite para despesas com pessoal por todos os entes federados<sup>3</sup>, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu percentuais máximos de gastos da receita corrente líquida para despesas com pessoal – fixado em 50% para a União e 60% para os Estados e Municípios, repartidos entre os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público<sup>4</sup>.

Para garantir o cumprimento de tais limites, determina a Lei que a partir do momento em que as despesas atinjam 95% do teto estabelecido - entrando no chamado “limite prudencial” - passam a ser vedadas medidas como criação ou provimento de cargos, concessão de vantagens pecuniárias, ou alterações que impliquem aumento de despesa<sup>5</sup>.

Prevê a LC 101/2000, ainda, sanções para a hipótese de descumprimento dos limites impostos, tais como obtenção de garantias, realização de operações de crédito, obtenção de transferência entre outras (art. 23 da LRF), além de poder acarretar a cassação do mandato do responsável e configurar potencial ato de improbidade administrativa<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Incluído pela EC 19/98, o art. 169 da CF estabelece que: “A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.”

<sup>4</sup> Conforme consta da exposição de motivos da LRF, este era considerado um dos principais avanços trazidos pela Lei em um contexto de reformulação da gestão fiscal então em curso: “*Entre os vários tópicos que compõem o presente Projeto de Lei, parece-nos pertinente ressaltar, ao final desta Exposição de Motivos, o tratamento dispensado aos gastos com pagamento de pessoal, questão crucial para o ajuste estrutural das contas do conjunto do setor público. Essa matéria vem sendo, há algum tempo, objeto de legislação específica, sem que, no entanto, se tenham criado os instrumentos necessários para a imposição efetiva do mencionado grupo de despesas.*”

<sup>5</sup> Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição; II - criação de cargo, emprego ou função; III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa; IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6o do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

<sup>6</sup> Desde que presentes outros requisitos previstos na Lei 8.429/1992.

Ao limitar tais despesas, a Lei pretendeu garantir que o orçamento público não fosse inteiramente absorvido pelo funcionalismo, permitindo outros gastos de custeio e investimento necessários à prestação dos serviços públicos.

Nesse sentido, ensina Marcus Abraham (2017, p. 168):

Como se pode perceber, dentre as despesas públicas em geral, as despesas de pessoal são consideradas pela LRF como um dos aspectos mais relevantes dos gastos estatais, disciplinando o tema com detalhamento e rigor, definindo e impondo limites para esses gastos às três esferas federativas, de forma a evitar o comprometimento de grade parte, ou mesmo toda a receita de órgão ou ente público, em sacrifício dos recursos destinados a investimentos ou a implantação de políticas públicas (...)

Em que pese a aparente clareza dos dispositivos que tratam dos limites – fixados, como visto, em percentuais sobre a receita corrente líquida - alguns questionamentos surgem quando da apuração dos valores, tanto no tocante à base de cálculo - a dizer, o que se deve compreender como receita corrente líquida<sup>7</sup> - quanto no que tange às despesas que devem ser entendidas como sendo “de pessoal”.

Ao tratar do tema, a Lei estabeleceu que:

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.

Assim, de acordo com o texto legal, devem ser computados para fim de cálculo dos limites para despesas com pessoal os gastos com (i) ativos, inativos e pensionistas, referentes a (ii) mandatos, cargos, funções ou empregos (iii) civis, militares e de outros Poderes com (iv) quaisquer espécies remuneratórias – abrangendo vencimentos, vantagens de quaisquer tipos, subsídios, proventos, reformas, pensões, gratificações, vantagens de qualquer natureza, encargos e contribuições previdenciárias recolhidas.

Mas não é só.

---

<sup>7</sup> Recentemente, por exemplo, houve no âmbito do Estado de São Paulo alteração no entendimento do Tribunal de Contas que passou a não contabilizar os recursos do Fundeb (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) retido para cálculo da receita corrente líquida.



A LC 101/2000 estendeu tal cálculo aos gastos dos contratos de terceirização de mão de obra que impliquem substituição de servidores ou empregados públicos - ou seja, a valores despendidos com trabalhadores privados não servidores nem empregados públicos – nos seguintes termos:

§ 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".

Ao analisar tal dispositivo, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 2238<sup>8</sup>, avalizou a inclusão dos terceirizados no limite de gastos com pessoal, entendendo que a “(...) norma visa a evitar que a terceirização de mão-de-obra venha a ser utilizada com o fim de ladear o limite de gasto com pessoal. Tem, ainda, o mérito de erguer um dique à contratação indiscriminada de prestadores de serviço, valorizando o servidor público e o concurso”

É pacífica, assim, a inclusão dos gastos com terceirizados – quando em substituição a servidores ou empregados públicos – dentro do limite de gastos com pessoal, ainda que não se trate propriamente desta modalidade de despesa.

A questão que se coloca, contudo, é o alcance de tal norma. A dizer, o que se deve entender abrangido pela expressão “terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos”?

Isso porque, a princípio, qualquer forma de terceirização de mão de obra – tais como locação de mão de obra - seria irregular, ao burlar o regime constitucional de concurso público, salvo algumas exceções como trabalhadores temporários<sup>9</sup>. Por esse motivo, Maria Sylvia Zanella di Pietro (2009, p. 152), ao analisar o dispositivo, defende que sua aplicação deve ser restrita a eventuais contratos de fornecimento de mão de obra irregularmente celebrados pelo Poder Público, traçando duras críticas à redação da norma que teria implicitamente admitido modalidade ilegal de contratação de pessoal.

Sustenta, com isso, que a norma não se estende aos contratos de prestação de serviços terceirizados comumente firmados pela Administração, e que têm como objeto atividades-meio tais como vigilância, limpeza entre outros, concluindo que:

---

<sup>8</sup> Medida Cautelar que pretendia suspender em sede de Ação de Direta de Inconstitucionalidade alguns dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. A liminar foi analisada em 08/08/2007 e o mérito encontra-se ainda pendente de julgamento.

<sup>9</sup> Possibilidade prevista no art. 37, inc. IX, da Constituição Federal, verbis: “IX - a lei estabelecerá os casos de contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público.”

Não é demais ressaltar que as despesas com contratos de terceirização de empreitada ou locação de serviços não estão abrangidos pelo art. 18, §1º da lei, pois nessas modalidades, o objeto é o resultado (obra, projeto, pesquisa, parecer, auditoria etc) ou a atividade (serviço contínuo que atende às necessidades da Administração, como vigilância, limpeza, assistência técnica etc) enquanto no fornecimento de mão-de-obra é a pessoa física, o empregado, em relação ao qual a empresa é mera intermediária.(2009, p. 152)

E esse foi o entendimento vigente até recentemente, restringindo a interpretação do dispositivo aos contratos de fornecimento de mão-de-obra para o exercício de atividades-fim dos órgãos correlatos que, apesar de não se referirem a gastos com empregados ou funcionários públicos, deveriam ser contabilizados como “outras despesas de pessoal” evitando-se, com isso, a deturpação do regime de concurso público e afastando riscos de desequilíbrio fiscal.

Neste sentido, decidiu reiteradamente o Tribunal de Contas da União, determinando aplicação da regra do art. 18 §1º somente aos contratos que tivessem como objeto o fornecimento direto de mão de obra para as atividades-fim dos órgãos correlatos. Argumentava que, apesar de irregulares, tais contratações devem ser consideradas para fins de cálculo do limite de gastos com pessoal – ainda que do ponto de vista orçamentário sejam contabilizadas como outras despesas correntes<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Assim determinava o Acórdão 283/2011 que:

4. *Em síntese, as providências adotadas pela SOF e pela STN buscaram concretizar o entendimento firmado na análise do RGF do 3º Quadrimestre de 2009 de que as despesas com terceirização em substituição de servidores e empregados públicos devem compor as despesas de pessoal apenas para fins de cumprimento dos limites da despesa com pessoal previstos no art. 19 da LRF, sendo, contudo, classificáveis orçamentariamente como outras despesas correntes, no elemento de despesa próprio.*

45. *Vale ressaltar que as medidas adotadas na prática atendem mais ao item 9.5 do Acórdão nº 1037/2010 do que propriamente ao item 9.4, tendo em vista que orientam as unidades gestoras do Poder Executivo sobre a adequada classificação orçamentária e contábil das despesas com terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos. O item 9.4, por sua vez, continha determinação para que as referidas despesas, a partir do 2º quadrimestre de 2010, fossem somadas às despesas de pessoal quando da verificação do cumprimento dos limites da despesa com pessoal previstos no art. 19 da LRF, independentemente do tratamento contábil que fosse proposto.*

46. *No período de apuração das despesas com pessoal relativas ao RGF do 2º quadrimestre de 2010, dos 64 órgãos obrigados pela LRF a publicar o Relatório na esfera federal, apenas a Câmara dos Deputados e o Senado Federal consignaram os valores de contratos de terceirização de mão-de-obra referentes à substituição de servidores e empregados públicos.*

47. *De acordo com o Demonstrativo de Despesas com Pessoal do RGF do Poder Executivo Federal do 2º quadrimestre de 2010, não foram lançados valores a título de “Outras despesas de pessoal decorrentes de contratos de terceirização (§ 1º do art. 18 da LRF)”. Ocorre que, no âmbito do TC 016.954/2009-5, a Seges mais uma vez informou, desta vez por meio da Nota Técnica nº 453/2010/DMI/SEGES-MP (Peça nº 43), que em 30 de junho deste ano ainda havia no Poder Executivo mais de 29.000 terceirizados irregulares, incluindo Administração Direta (14.732) e Indireta (14.517) (...)*

O Manual de Demonstrativos Fiscais tradicionalmente traçava diretrizes no mesmo sentido. Segundo constava das regras determinadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, ao mencionar hipóteses de terceirização, a LRF estaria tratando - tão e somente - de casos de contratação direta de mão de obra para o desempenho de atividades-fim da Administração Pública, afirmando que:

A LRF não faz referência a toda terceirização, mas apenas àquela que se relaciona à substituição de servidor ou de empregado público. Assim, não são consideradas no bojo das despesas com pessoal as terceirizações que se destinem à execução indireta de atividades que, simultaneamente:

- a) 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 – quando esta não for atividade-fim do órgão ou Entidade – copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações;
- b) 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
- c) não caracterizem relação direta de emprego como, por exemplo, estagiários. (.p 493 da 7ª edição do MDF)

Ao ilustrar tais hipóteses, trazia como exemplo o serviço de limpeza urbana. Se prestado diretamente pela Administração Pública através de servidores públicos, evidentemente tais despesas seriam contabilizadas como “despesas com pessoal”. Na hipótese de ser prestado na forma de concessão ou permissão, *“a concessionária ou permissionária arcará com as despesas com pessoal, que não integrarão a despesa com pessoal do ente.”* (MDF, 07ª edição, p. 494). Assim, apenas quando houvesse a contratação direta de mão é que ficaria caracterizada a terceirização para fins de contabilização nos termos da LRF.

Havia, destarte, uma clara distinção entre hipóteses de contratação direta de mão de obra terceirizada pelo Estado – tendo como exemplo mais claro a locação de mão de obra – e eventuais vínculos indiretas advindos de contratos de concessão de serviços, por exemplo, que nunca foram contabilizados como despesas com pessoal.<sup>11</sup>

Este cenário, contudo, se alterou.

A partir de sua oitava edição – referente ao ano de 2018 - o Manual de Demonstrativos Fiscais passou a determinar a inclusão de gastos com pessoal advindos de outras formas de contratação que impliquem a realização da atividade fim do ente público.

---

<sup>11</sup> Tanto é assim que no Estado de São Paulo tais despesas estavam recentemente zeradas nos relatórios fiscais apresentados.

Entendeu por bem a Secretaria do Tesouro Nacional ampliar a interpretação até então vigente para incluir quaisquer gastos com pessoal 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”*.

Dessa forma, passariam a ser contabilizados para fins de limites com gasto com pessoal todos os gastos efetuados para pagamento de pessoal que atue atividade fim do ente público, independentemente da forma que eles tenham sido contratados.

Ao justificar a inclusão, argumentou que:

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.

E, com base nesse regramento, a STN estabeleceu um prazo de implementação da regra, que deverá ser adotada até o final do exercício de 2020 (Portaria STN 233/2019<sup>12</sup>), inclusive pelos entes federados.

A mudança é paradigmática e caso prevaleça tal entendimento, as consequências no tocante ao cálculo dos limites de gastos com pessoal são imensuráveis.

O alcance da determinação, contudo, é nebuloso. Apesar de não fazer qualquer distinção entre as formas de contratação indireta, as ressalvas antes mencionadas com relação às concessões e permissões de serviço público – cujos gastos não entram no cálculo dos

---

<sup>12</sup> Art. 1º Até o final do exercício de 2019, 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 9ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aprovado pela Portaria STN nº 389, de 14 de junho de 2018, e alterações posteriores.

§ 1º Até o final do exercício de 2020, 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 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.

limites da LRF – permanecem como orientações a serem seguidas, mesmo nas edições mais recentes.

A Portaria STN 233/2019 destaca as contratações com organizações civis, o que também é feito pelo próprio Manual de Demonstrativos Fiscais, diferenciando aquelas que dependam inteiramente de repasses públicos de outras que seriam remuneradas apenas para a prestação de serviços específicos e determinando a contabilização apenas das primeiras como contratação indireta de mão de obra, nos seguintes termos:

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 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.

Com isso, parece-nos que a Secretaria do Tesouro Nacional pretendeu, ao alterar seu entendimento, alcançar especificamente os serviços prestados por organizações da sociedade civil, com destaque para as organizações sociais<sup>13</sup>, pelo que passamos a apresentar a modelagem de tais contratações.

### **3. Contratos de gestão: mera contratação indireta de mão de obra?**

Como visto, as novas diretrizes fixadas pela Secretaria do Tesouro Nacional passaram a determinar que os gastos com pessoal de contratos de gestão sejam também contabilizados como despesas com pessoal nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Mas o que constituem tais contratações?

Criado pela Lei Federal nº 9.637/1998, o contrato de gestão é o instrumento pelo qual o Estado e uma entidade do terceiro setor qualificada como organização social firmam uma parceria para o fomento e execução de atividades relacionadas às áreas de ensino,

---

<sup>13</sup> Corroborar para tal percepção a orientação constante do MDF disciplinando a contabilização orçamentária dos gastos com OS, no seguinte sentido: *“Ressalta-se que o fato de se considerar as despesas com pessoal das organizações da sociedade civil no câmpulo da despesa com pessoal não tem o condão de alterar o registro da execução orçamentária dos repasses feitos a essas organizações, ou seja, a despesa com pessoal não é identificada no repasse à OS, mas tão somente quando da prestação de contas feita pela organização quanto à utilização dos recursos repassados.”*

pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde (art. 1º c/c art. 5º da Lei nº 9.637/1998).

Trata-se de uma forma de contratação colaborativa – por isso a menção à *parceria* constante da Lei - que pretende a execução de atividades não exclusivas do Estado por uma entidade do terceiro setor que tenha sido previamente qualificada como organização social.

Uma vez firmada a parceria, a entidade passa a ter sua atividade fomentada pelo Estado, podendo receber repasse, bens ou servidores para o desempenho de suas atividades (art. 12 da Lei nº 9.637/1998) que serão fiscalizadas a partir de metas estabelecidas nos Planos de Trabalho anexados aos contratos.

Muito já se discutiu a respeito da natureza dos contratos de gestão. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 1923<sup>14</sup>, acabou por fixar o entendimento de se tratarem de hipótese de convênio, uma vez que trariam, intrinsecamente, a ideia de uma:

(...) conjugação de esforços com plena harmonia entre as posições subjetivas, que buscam um negócio verdadeiramente associativo, e não comutativo, para o atingimento de um objetivo comum aos interessados: a realização de serviços de saúde, educação, cultura, desporto e lazer, meio ambiente e ciência e tecnologia.

Daí que por não haver a oposição de interesses, os contratos de gestão não seriam propriamente contratos administrativos, afastando-se, inclusive, a necessidade de licitação para a seleção das Organizações Sociais parceiras<sup>15</sup>, ainda que tenha que ser observado um procedimento isonômico para a escolha<sup>16</sup>.

Uma vez firmado o contrato de gestão, a organização social poderá receber repasses públicos, utilizar bens – equipamentos – do Estado e até mesmo servidores para o desempenho de suas atividades, configurando uma forma de atuação indireta do Estado nas áreas descritas – que constituem, como dito, serviços públicos não exclusivos. Essa

<sup>14</sup> Ajuizada em 1998 com diversos questionamentos à Lei 9.637/1998, a ADI somente teve seu julgamento concluído em 2015, decidindo o STF pela constitucionalidade do modelo OS desde que observados os princípios do art. 37 da Constituição Federal e preservada a fiscalização pelo Tribunal de Contas.

<sup>15</sup> Nesse sentido, o voto condutor do Min. Luiz Fux: “*Por não se tratar de contratos administrativos, não cabe falar em incidência do dever constitucional de licitar, restrito ao âmbito das contratações (CF, art. 37, XXI).*” Em seguida ele descreve um procedimento isonômico de um procedimento público que deve ser observado para a celebração dos contratos de gestão.

<sup>16</sup> Conforme ficou estabelecido no Acórdão da ADI 1923: “*13. Diante, porém, de um cenário de escassez de bens, recursos e servidores públicos, no qual o contrato de gestão firmado com uma entidade privada termina por excluir, por consequência, a mesma pretensão veiculada 5 pelos demais particulares em idêntica situação, todos almejando a posição subjetiva de parceiro privado, impõe-se que o Poder Público conduza a celebração do contrato de gestão por um procedimento público impessoal e pautado por critérios objetivos, por força da incidência direta dos princípios constitucionais da impessoalidade, da publicidade e da eficiência na Administração Pública (CF, art. 37, caput).*”

diferenciação é relevante, uma vez que os contratos de gestão não se confundem com as concessões e permissões de serviço público uma vez que as organizações sociais atuam nessas áreas por direito próprio, já que não se tratam de serviços exclusivos do Estado.

Trata-se, assim, de uma cooperação público-privada pela qual o Estado busca fomentar a atividade da organização social – previamente qualificada como tal – buscando maior eficiência, não se confundindo, ademais, com outras formas de prestação de serviço, ou mesmo de fornecimento de mão de obra, nos moldes que tradicionalmente se entende como terceirização. No mesmo julgado, assim se manifestou o Supremo Tribunal Federal:

5. O marco legal das Organizações Sociais inclina-se para a atividade de fomento público no domínio dos serviços sociais, entendida tal atividade como a disciplina não coercitiva da conduta dos particulares, cujo desempenho em atividades de interesse público é estimulado por sanções premiais, em observância aos princípios da consensualidade e da participação na Administração Pública.

6. A finalidade de fomento, in casu, é posta em prática pela cessão de recursos, bens e pessoal da Administração Pública para as entidades privadas, após a celebração de contrato de gestão, o que viabilizará o direcionamento, pelo Poder Público, da atuação do particular em consonância com o interesse público, através da inserção de metas e de resultados a serem alcançados, sem que isso configure qualquer forma de renúncia aos deveres constitucionais de atuação.

O objeto dos contratos de gestão, portanto, é a realização de determinada atividade, balizada por metas e indicadores de desempenho, ficando a entidade livre para fazer as melhores escolhas de gestão para alcançar os fins pactuados com o Estado. No tocante aos empregados das organizações sociais, são, evidentemente, empregados celetistas<sup>17</sup> – havendo na lei apenas a possibilidade excepcional e cessão de servidores públicos. O contrato de gestão deve apenas traçar os limites de remuneração, fixados após avaliação do ente contratante<sup>18</sup>.

O controle e a fiscalização devem ser feitos por metas de desempenho, imperando na gestão portanto, um regime de direito privado, sendo este o objetivo central da Lei: buscar maior flexibilidade e eficiência com a atuação da entidade de terceiro setor. A ingerência o Estado sobre a gestão das Organizações Sociais é limitada, e deve ser feita nos moldes fixados

<sup>17</sup> Sobre o tema, inclusive, se manifestou também o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1923, aduzindo que: “Os empregados das Organizações Sociais não são servidores públicos, mas sim empregados privados. Por isso, sua remuneração não deve ter base em lei, mas sim os contratos de trabalho firmados consensualmente.”

<sup>18</sup> Art. 7º Na elaboração do contrato de gestão, devem ser observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e, também, os seguintes preceitos:  
II - a estipulação dos limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a serem percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais, no exercício de suas funções.

nos respectivos contratos de gestão, sob o risco de promover-se uma indevida “*autarquização*” do modelo, indo de encontro com as razões que o embasaram o modelo.

Uma vez analisadas as particularidades dos contratos de gestão, e considerando a alteração do entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional sobre a forma de contabilização de tais gastos, passaremos a analisar a avaliação do Tribunal de Contas da União sobre o tema.

#### **4. Os gastos com pessoal nos contratos de gestão: entendimento do TCU**

Como anteriormente mencionado, o TCU encampava até recentemente uma interpretação mais restritiva sobre a extensão da aplicabilidade do art. 18 §1º da LC 101/2000. Especificamente no que tange aos gastos com contratos de gestão, o Tribunal já havia se manifestado no sentido de que tais contratos não implicavam em terceirização de mão de obra, de modo que não estariam incluídos nos limites da LRF.

Assim, no Acórdão 2.444/2016, proferido após questionamento feito pela Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal, o Plenário do TCU afirmou peremptoriamente que não havia - no âmbito daquela Corte de Contas - qualquer deliberação no sentido de entender como obrigatória a inclusão das despesas pagas a organizações sociais no limite de gastos com pessoal estabelecidos pela LRF.

Nesse sentido, entendeu que:

9.1.1. não há, no âmbito da jurisprudência do Tribunal de Contas da União, deliberações que reconheçam como obrigatória a inclusão de despesas pagas a organizações sociais que celebram contrato de gestão financiado com fontes federais para fins de verificação do atendimento aos limites com gastos de pessoal estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal;

9.1.2. os fundamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.923 confirmam que os contratos de gestão celebrados com organizações sociais não consistem em contratação de terceirizados. Embora, na prática, o TCU tenha observado, em várias situações, a contratação de organizações sociais apenas para servirem de intermediárias de mão de obra, tal fato não é motivo legítimo para que o instrumento seja tratado como se terceirização o fosse. Se bem utilizado, o contrato de gestão celebrado com organizações sociais pode e deve trazer benefícios;

9.1.3. o art. 18, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) e o art. 105 da Lei de Diretrizes Orçamentárias 2016 (Lei 13.242/2015) exigem apenas a contabilização dos gastos com contratos de terceirização de mão de obra que se referem a substituição de servidores e empregados públicos e a contratação de pessoal por tempo determinado; assim, nem todo gasto com terceirização de mão de obra o legislador elegeu para fazer parte do cálculo do limite de despesa com pessoal.



Com isso, no entendimento do TCU, não haveria de se confundir o contrato de gestão com qualquer forma de terceirização de mão de obra, de modo que tais gastos não deveriam ser contabilizados como “outras despesas com pessoal”. O Acórdão vai além, recomendando ao Congresso Nacional que avaliasse a conveniência de se legislar especificamente sobre o tema, diante do risco de abusos no uso dos contratos de gestão, com riscos ao equilíbrio fiscal, nos seguintes termos:

Assim, diante desses riscos e da omissão da LRF, cumpre ao Congresso Nacional sopesá-los com a realidade da assistência à saúde e a necessidade de prestação desses serviços à sociedade e, com base nisso, avaliar a oportunidade e a conveniência de legislar sobre a matéria, de forma a inserir ou não no cômputo de apuração dos limites previstos no art. 19 da Lei Complementar 101/2000 as despesas com pessoal das organizações sociais;

Entretanto, posteriormente, a Mesa da Câmara dos Deputados opôs Embargos de Declaração em face do decidido, questionando, em linhas gerais, se a decisão teria caráter normativo e, sobretudo, se a redação da Lei de Responsabilidade Fiscal impediria a interpretação no sentido de as despesas com organizações sociais estarem abarcadas nos limites do art. 19. Suscitou, ainda, efeitos infringentes aos embargos, pugnando pela alteração do entendimento do TCU.

Os declaratórios foram parcialmente acolhidos em 22/05/2019 (Acórdão 1.187/2019) nos termos do voto do relator, Min. Bruno Dantas, que, primeiramente, esclareceu que o julgado anterior não teria caráter normativo, para então declarar nulo os subitens do Acórdão 2.444/2016 que tratavam da interpretação da LRF, por impropriedade da via eleita.

Valeu-se, como razão de decidir, das razões apresentadas pelo Ministério Público junto ao TCU em Parecer pelo acolhimento dos Embargos, para então reconhecer a nulidade dos dispositivos do Acórdão que extrapolariam a mera consulta feita, destacando o novo entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional sobre o tema.

Partindo da avaliação de que o TCU teria no Acórdão 2.444 sinalizado um entendimento no sentido de que as despesas com pessoal das organizações sociais não deveriam ser computadas nos limites da LRF, o Parquet sugere uma interpretação que denomina “teleológica” da Lei para entender que, tal como ocorre com as terceirizações, as despesas de pessoal das organizações sociais que detenham contratos de gestão - apesar de

não constituírem estritamente “despesas de pessoal” em termos orçamentários - sejam contabilizadas para fins do limite de gastos previsto na LC 101/2000.

Segundo tal interpretação, considerando que o objetivo do §1º do art. 18, ao equiparar os gastos com terceirizados aos gastos com pessoal era evitar a burla dos limites da Lei pela utilização de contratos de terceirização, não haveria uma diferença substancial com relação aos contratos de gestão – que igualmente implicam a prestação de serviços públicos por particulares, em substituição a servidores públicos. Nesse sentido, aduz:

Nota-se, pois, que está presente, na própria concepção legal dos contratos de gestão, a característica de transferência da execução de serviços públicos para as organizações sociais, cujos funcionários passariam a executar atribuições próprias da área fim do ente público contratante.

Ainda que os contratos de gestão possuam características de convênio e não sejam meros contratos de terceirização de mão de obra, não se pode negar que, por meio daqueles instrumentos de parceria, há a execução de serviços públicos finalísticos do ente contratante mediante o emprego de mão de obra da entidade privada contratada.

Considerando-se que a intenção do legislador, ao redigir o § 1º do art. 18 da LRF, era coibir burlas aos limites de despesa de pessoal, nada mais natural que as despesas com pessoal das organizações sociais sejam equiparadas às despesas dos contratos de terceirização de mão de obra, para que, dessa forma, se atinja com maior eficácia a finalidade legal.

Com tais razões, o Tribunal decidiu por recomendar que se observem as regras estabelecidas pela Secretaria Nacional do Tesouro e nas novas edições do Manual de Demonstrativos Fiscais, consolidando o entendimento segundo o qual os gastos com pessoal oriundos de contratos de gestão firmados com organizações sociais devem ser incluídos nos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal.

E como tal interpretação pode impactar o regime das Organizações Sociais? As possíveis implicações da adoção do entendimento explicitado serão objeto de análise da parte final deste artigo.

## **5. Considerações: implicações decorrentes da aplicação do novo entendimento ao “modelo OS”**

Sem pretender esgotar o tema, cujas consequências, como antes dito, são imensuráveis, vale neste momento ponderar algumas possíveis implicações que podem advir uma vez adotada a nova orientação fixada pela Secretaria do Tesouro Nacional.

De saída, cabe destacar o imediato impacto que ocorrerá nas contas públicas e na gestão fiscal dos entes federados que tenham optado por firmar contratos de gestão, sobretudo na área da saúde. Somente no Estado de São Paulo, as organizações sociais de saúde (OSS) receberam cerca de 28 bilhões de reais de repasses públicos nos últimos 05 anos, sendo responsáveis pela gestão de 104 equipamentos entre hospitais, ambulatorios, dentre outros<sup>19</sup>.

Caso parte de tais valores sejam, desde já, considerados para fins de cálculo da despesa com pessoal – como determinado – imediatamente o Estado ultrapassará os limites legais previstos na LRF, ocasionando a necessidade de redução na prestação do serviço, com duros impactos à população.

A adoção do entendimento traz, ainda, decorrências conceituais sobre o chamado “modelo OS”.

Como visto, os contratos de gestão possuem natureza jurídica de convênio, traduzindo a ideia de uma parceria que tem como objetivo principal garantir maior eficiência na prestação de um determinado serviço. Diferentemente dos contratos de prestação de serviços – que têm uma lógica de remuneração por serviço entregue – nos contratos de gestão há a previsão de um repasse, parcialmente vinculado ao cumprimento de metas com indicadores de qualidade.

Destarte, os gastos com pessoal são apenas parcela do serviço prestado – e sequer constituem o objeto principal da contratação. A dizer, a contratação de pessoal é apenas um meio para a busca pela escoreta operação de equipamento ou programa público.

Contudo, caso prevaleça o entendimento explorado neste artigo, a lógica do modelo se alterará substancialmente, já que deverão ser impostos limites – variáveis, diga-se de passagem – aos gastos com pessoal feitos pelas organizações sociais. O contrato passará a ter como elemento principal os limites de gastos com pessoal, deturpando a ideia inicial de busca de indicadores e metas de qualidade e desempenho.

Ademais, os contratos de gestão, no geral, trazem fontes acessórias de receitas, de modo o mero cálculo do percentual de gastos com pessoal que seria custeado com verbas públicas – aos quais, em tese, se aplicariam os limites da LRF – parece de complicada operação.

O Manual de Demonstrativos Fiscais tenta solucionar esse ponto, aduzindo que no caso de organizações sociais que *“não dependam exclusivamente ou quase na totalidade dos recursos do setor público”* não se aplicaria a regra. Ora, como determinar quais contratos

---

<sup>19</sup> Dados de 2018 obtidos junto à Secretaria de Saúde do Estado.

seriam estes? Haverá um percentual mínimo e máximo da totalidade de despesas custeadas por repasse público? Quem fará tal adequação? A Secretaria não fornece tais respostas.

Algumas soluções intermediárias, contudo, podem ser aventadas. Considerando que o texto da LRF limita as terceirizações que devem ser consideradas para fins de cálculo como despesas com pessoal àquelas que tenham ocasionado a substituição de servidores ou empregados públicos, e levando em consideração que no caso das organizações sociais, o Manual de Demonstrativos Fiscais recorta a aplicação da regra àquelas que gerenciem equipamentos públicos e dependam de repasse, é possível entender que os limites se aplicam apenas aos custos dos cargos antes previstos na gestão daquele equipamento.

Assim, por exemplo, caso um determinado hospital contasse, antes da assunção da gestão por uma OS, com 50 cargos de médicos, apenas estes deverão ser considerados como “outras despesas com pessoal”. Com isso, os demais gastos com empregados da organização social – por exemplo, em sua área administrativa – não entrariam no cálculo.

Tal solução demandaria, contudo, não só uma revisão dos contratos de gestão, que já trariam a discriminação de tais cargos, como também dos planos de cargos dos entes contratantes, que devem estar adequados à realidade. A questão conceitual, por outro lado, ainda se imporia, e poderá acarretar o fim da adoção do modelo.

Fica claro, com isso, que as novas diretrizes fixadas trazem mais dúvidas do que soluções. Parece-nos que, na tentativa de frear a indevida utilização dos contratos de gestão, a Secretaria do Tesouro Nacional e o Tribunal de Contas da União acabaram por gerar uma situação de evidente insegurança jurídica e gerencial.

A resposta parece estar numa melhor compreensão do modelo, com mecanismos de freio a eventuais abusos, e melhoria na fiscalização, demonstrando aos órgãos de controle que não se pretende, ao firmar a parceria, uma mera burla à Lei de Responsabilidade Fiscal, mas sim garantir uma melhor prestação do serviço públicos correlato.

## Bibliografia

ABRAHAM, Marcus. **Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

Manual de Demonstrativos Fiscais, 08ª, 09ª e 10ª edições, disponíveis em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>

Acórdão Supremo Tribunal Federal (ADI 1923) disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1739668>

Acórdão Supremo Tribunal Federal (ADI 2238) disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1829732>

Acórdão 2444/2016 Tribunal de Contas da União disponível em <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25753C20F01576C26BA403D4A&inline=1>

Acórdão 1187/2019 Tribunal de Contas da União disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/1187%252F2019/%20/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uuid=68bd1f30-a4c8-11e9-8d9b-15640da3f139>