



Processo nº 14471-0200/24-0

Parecer CT Coletivo nº 5/2024

Pedido de Orientação Técnica. Contabilização de Despesas na Área da Saúde. Art. 18, § 1º da LRF. Contratualizações na Execução das Políticas Públicas de Saúde no âmbito do SUS. Revisitação da Decisão do POT nº 12439-0200/18-0, alíneas “b” e “h”. Prazo para ajustes nos Contratos e Prestação de Contas. Orientações.

Após solicitação do Senhor Diretor de Controle e Fiscalização deste TCE/RS, Roberto Tadeu de Souza Júnior (peça 5798635), seguida da anuência da Senhora Diretora-Geral (peça 5800916), Ana Lucia Pereira, o Excelentíssimo Senhor Conselheiro Marco Peixoto, na condição de Presidente deste Tribunal (peça 579665), encaminhou o presente Pedido de Orientação Técnica a esta Consultoria, nos termos do art. 112, §1º do Regimento Interno do TCE/RS (Resolução n.º 1.028/2015).

O expediente está instruído com Consulta feita pela Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul – FAMURS ao TCE/RS, na qual a entidade formula questionamentos acerca das “orientações técnicas emitidas por este Tribunal nos Processos n.º 04768-0200/15-7, n.º 12439-0200/17-8 e n.º 09577-0200/18-0 (Pedidos de Orientação Técnica), relatados em conjunto em sessão do Tribunal Pleno do dia 21-09-2022”, passando, por determinação do Senhor Presidente desta Casa, tal Consulta, a integrar o presente POT (peça 5802982). Em suma, assim é justificado o pedido pela entidade:

A Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul - FAMURS, entidade representativa dos 497 municípios do nosso Estado, respeitosamente, nos termos do art. 3.º, IV, V, VI, VII, da Lei 14.341/22, e dos artigos 108 e 109, VII, do Regimento Interno do TCE/RS, que prevê a atuação da entidade associativa para representação dos Municípios, apresenta CONSULTA a este Egrégio Tribunal de Contas, acerca das



decisões proferidas nos Processos nº 04768-0200/15-7, nº 12439-0200/17-8 e nº 09577-0200/18-0 – PEDIDOS DE ORIENTAÇÃO TÉCNICA, relatados em conjunto em sessão do Tribunal Pleno do dia 21 de setembro de 2022, para que, em atenção ao princípio da segurança jurídica e do artigo 37 da Constituição Federal, esclareça-se sobre as orientações técnicas em referência.

Em face do exposto, seguem nove perguntas elaboradas pela FAMURS que serão analisadas e respondidas no bojo deste trabalho, em conjunto com demais desdobramentos da matéria aos quais não se pode furtar a abordagem, pois essenciais:

1. Os contratos de terceirização da gestão dos serviços de saúde, tais como a gestão de hospitais, policlínicas, dentre outros, devem ser contabilizados como "outras despesas de pessoal", para os fins previstos no artigo 18, §1º da LRF? E, quais os critérios técnicos considerados pelo TCE-RS na definição dos serviços que podem ser terceirizados?
2. A contabilização como "outras despesas de pessoal" deve ser do valor de todas as remunerações pagas pelas organizações sociais aos seus colaboradores ou apenas as referentes àqueles que exercem atividade-fim?
3. Os contratos de terceirização de mão-de-obra de atividades para as quais não há cargo público correspondente no plano de cargos, salários e remunerações dos Municípios devem ser contabilizados como "outras despesas de pessoal", para os fins previstos no artigo 18, §1º da LRF?
4. Os contratos de terceirização de mão-de-obra de atividades para as quais há cargo público em processo de extinção no âmbito dos Municípios devem ser contabilizados como "outras despesas de pessoal", para os fins previstos no artigo 18, §1º da LRF?
5. Na hipótese em que os Municípios oferecem os serviços de média e alta complexidade, estes últimos são considerados "gastos de pessoal" ou de "outras despesas"?
6. Na hipótese em que os gastos de atenção básica são pagos com recursos da União e Estado, também não serão somados aos gastos de pessoal?
7. Quanto à questão da contabilização das despesas com mão de obra, a LRF exige apenas a contabilização dos gastos com contratos de terceirização que se referem a substituição de servidores e empregados públicos e a contratação de pessoal por tempo determinado, nos termos do Acórdão 2444/2016, do Tribunal de Contas da União. Por que o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul adota uma analogia entre terceirização de mão de obra e contratação de organização social, mesmo possuindo os dois institutos natureza jurídica, e tratamento legais completamente distintos?
8. Se permanecer a determinação e resultar em imposição aos municípios para corte de gastos, deverá o Município reduzir o atendimento à saúde de suas populações considerando que a maior parte das terceirizações são na área da saúde?
9. Repasses mediante termo de fomento, na forma da Lei n. 13.019/2014, são considerados como terceirização?



Com efeito, cumpre ser relatado que há um longo histórico que antecede a realização do Parecer Coletivo ora em apreço, sendo imprescindível pontuar o Parecer CT Coletivo n.º 10/2019, **a partir da unificação das matérias integrantes dos Processos n.º 12439-02.00/17-8, 4768-02.00/15-7, 9577-02.00/18-0 e 5141-02.00/16-0**. Conforme contextualizado à época:

A temática apresentada nos Pedidos de Orientação Técnica sob n.º 12439-02.00/17-8, 4768-02.00/15-7, 9577-02.00/18-0 e 5141-02.00/16-0, se de um lado busca solver a) o espaço de atuação do privado na saúde pública e b) uma dúvida de natureza contábil-financeira, de outro, amplia o significado da atuação do Tribunal de Contas quanto a efetividade do direito fundamental à saúde, observadas, por certo, sua reserva de competência constitucional-funcional.

Antes dessa unificação, o Parecer Coletivo n.º 08/2018 havia analisado o contido no Processo n.º 4768-0200/15-7, o qual, depois de apreciado por alguns dos Conselheiros da Casa, teve pedidos de vista. Neste ínterim, foi pautado para a sessão do dia 14-08-2019, o Processo n.º 9577- 0200/18-0, contendo novo Pedido de Orientação Técnica, analisado pelo Parecer Coletivo n.º 04/2019, tendo sido, igualmente, solicitado pedido de vista. Em seguida, os dois processos foram incluídos na pauta do dia 04-09-2019, **oportunidade em que se verificou a conexão entre as matérias, culminando na decisão de consolidar as análises com a elaboração de um parecer de unificação, inclusive atualizando-as, devido ao tempo decorrido.**

Ou seja, em atendimento à decisão, em 11-09-2019, os expedientes retornam à CT, para elaboração de Parecer único, albergando os entendimentos que esta Consultoria já havia apresentado nos Pareceres Coletivos n.º 08/2018 (processos 012439-02.00/17-8 e 4768-02.00/15-7) e n.º 04/2019 (processo 9577-0200/18-0). Assim, o Parecer CT Coletivo n.º 10/2019, emitido em 29-10-2019 consolidou os entendimentos consignados nos três processos e foi pautado para apreciação pelo Tribunal Pleno, em 27-11-2019, tendo sido retirado de pauta naquela ocasião. Após, em face do transcurso temporal, também foi elaborada a Informação CT n.º 11/2021 – por determinação da Conselheira-Substituta, Relatora Heloisa Tripoli Goulart Piccinini, para quem o feito foi distribuído, promovendo a revisitação da matéria em cotejo com as alterações legislativas e a jurisprudência fixada após a emissão do Parecer CT Coletivo n.º 10/2019.

Após todos os estudos, a Relatora apresentou proposta de Voto ao Processo n.º **12439-02.00/17-8**, o qual foi aprovado por unanimidade, não havendo debates, sedimentado pela Decisão n.º TP-0316/2022. Destarte, assim restou decidido por esta Corte:



O Tribunal Pleno, por unanimidade, acolhendo a proposta de voto elaborada pela Conselheira-Substituta Heloisa Tripoli Goulart Piccinini, Relatora, por seus jurídicos fundamentos, em relação ao exame da matéria tratada no presente feito por esta Corte de Contas, decide adotar como Orientação Técnica as seguintes conclusões:

a) no caso da Atenção Básica, por ser de competência finalística dos municípios, os valores que remuneram pessoal deverão ser incluídos nos cálculos dos artigos 18 e 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, independentemente de existir o quantitativo mínimo de pessoal indicado nas normas de regência e de o caso concreto admitir a complementariedade;

b) no caso de o município atuar nos serviços de Média e Alta Complexidade, trazendo para si a responsabilidade pelo recebimento dos recursos e a realização das despesas, o valor repassado ao fundo municipal, a partir das demais esferas federativas e que ingressa como receita, deverá ser contabilizado como Despesa com Pessoal, nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, na respectiva fatia do montante que remunera pessoal;

c) no caso de terceirização de mão de obra que se refira à substituição de servidores públicos (§ 1º do artigo 18 da LRF), independentemente da licitude da contratação, os valores dos contratos deverão ser considerados para fins de Despesas com Pessoal do órgão, para fins de apuração dos limites previstos no artigo 19 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

d) no caso de Consórcios Públicos, por serem equiparados aos entes federados quanto aos ajustes celebrados com privados, os vínculos jurídicos que estabelecerem com Organizações Sociais e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público para a prestação de serviços públicos de saúde no nível da Atenção Básica, são apenas admitidos; neste caso, as despesas atreladas ao custeio de pessoal deverão ser computadas para fins de limites de Despesa com Pessoal da LRF dos entes consorciados, observada a proporcionalidade de participação estabelecida nos respectivos contratos de rateio;

e) a participação complementar de Organizações Sociais - OS e de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP para atuar nos serviços de Atenção Básica de saúde é admitida, de forma excepcional, involuntária, temporária, condicionada às normas de direito público, às diretrizes do SUS e, principalmente, à comprovação de insuficiência das disponibilidades próprias dos entes locais. A necessidade de complementação deverá constar nos respectivos planejamentos de gestão e Planos de Saúde, com aprovação dos Conselhos de Saúde;

f) o valor que remunera pessoal junto às entidades não estatais que executam os serviços no nível de Atenção Básica de saúde (competência municipal), em decorrência de ajustes firmados com o Poder Público, deverá ser computado como Despesa com Pessoal, independentemente da regularidade ou da natureza do ajuste;

g) a atuação de Organizações Sociais – OS e de Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP nos serviços de saúde de Média e Alta Complexidade é permitida;

h) o valor que remunera pessoal junto às entidades não-estatais que executam os serviços de Média e Alta Complexidade, quando o município estiver habilitado à chamada gestão plena ou houver aderido, de alguma forma – junto à União ou ao Estado – à garantia de acesso de usuários a esses níveis de atenção, trazendo para si as competências finalísticas dos demais entes e, por consequência, a responsabilidade pelo recebimento dos recursos e a realização das despesas, remanejado para o fundo municipal, deverá ser computado como Receita Corrente Líquida, e as respectivas Despesas com Pessoal apuradas nos termos dos artigos 19 e 20 da LRF;



- i) no caso de vínculos formalizados com fundamento na Lei Federal n. 13.019/2014 para a prestação de serviços públicos de saúde, os valores repassados a Organizações da Sociedade Civil que remunerem pessoal ligado às atividades de competência do município (Atenção Básica), independentemente da legitimidade do ajuste, deverão integrar o cômputo de Despesa com Pessoal do respectivo município para fins da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- j) no caso de Agentes Comunitários de Saúde, os recursos recebidos da União não serão computados para fins de Despesa com Pessoal (§ 11 do artigo 198 da Constituição Federal), devendo, contudo, ser computadas, para fins de limites da Lei de Responsabilidade Fiscal do respectivo ente, as despesas relacionadas às vantagens estabelecidas, nos termos do § 7º do artigo 198 da Constituição Federal, pelo Estado e pelos municípios;
- k) no caso do Serviço de Atendimento Móvel de Urgência – SAMU, é permitida a operacionalização dos respectivos serviços por meio de contratos de prestação de serviços, tendo por objetivo a execução como atividade complementar aos serviços locais do SUS; os recursos que remuneram esses serviços, quando sua execução for transferida e não evidenciar a substituição de servidores, não integram o cômputo de gastos com pessoal do ente respectivo;
- l) no caso das fundações públicas de direito privado, integrantes da administração indireta do Poder Executivo instituidor, além de submeterem-se às normas de contabilidade pública, à Lei Federal n. 4.320/1964 e à Lei Complementar Federal n. 101/2000, devem estar compreendidas na Lei Orçamentária Anual – LOA (artigo 165, § 5º, inciso I, da Constituição Federal) e observar a Lei Federal n. 6.404/1976, no que couber. Ademais, suas Despesas com Pessoal deverão ser computadas, para fins dos limites previstos nos artigos 19 e 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, junto aos montantes dos respectivos órgãos instituidores.

Participaram do julgamento a Conselheira-Substituta Heloisa Tripoli Goulart Piccinini (Relatora), os Conselheiros Iradir Pietroski, Estilac Xavier e Edson Brum e os Conselheiros-Substitutos Alexandre Mariotti e Daniela Zago. Plenário Gaspar Silveira Martins e Sala Virtual, em 21-09-2022

Em face do exposto, foi constituído grupo de trabalho composto por auditores da Consultoria Técnica e da Direção de Controle e Fiscalização, para a elaboração da revisitação da matéria mediante a elaboração do presente Parecer Coletivo, inclusive em face da Consulta direcionada à Casa, cuja metodologia e execução dos trabalhos serão detalhados a seguir.

É o relatório.

Preliminarmente, quanto à metodologia aplicada neste Parecer, diga-se que antes da análise das questões recebidas, será apresentado um material de referência sobre a temática, contendo as bases legais e normativas utilizadas para a definição dos parâmetros e conceitos, que



posteriormente poderão ser utilizados na análise de outras situações não suscitadas, mas que abrangem a realidade dos jurisdicionados desta casa.

Na sequência, serão apresentadas considerações a respeito da estruturação de competências dos serviços públicos de saúde nos municípios, finalizando com orientações para a adequação contratual, inclusive com sugestões de prazo para tanto. Destaca-se, contudo, que a abordagem ficará delimitada pelo contexto dos questionamentos, que referem a classificação das despesas para fins do câmputo como “despesas com pessoal”, na prestação de serviços públicos de saúde por entes privados, na área municipal.

1. Metodologia para apuração dos percentuais de despesa com pessoal – competências para a padronização e fiscalização:

A contabilização de um valor como “despesa com pessoal” passa por etapas, antes de integrar o Relatório de Gestão Fiscal – RGF. A despesa pública deve ser analisada desde a fase do planejamento das peças orçamentárias, a partir da sua natureza, observando as codificações padronizadas, como será abordado a seguir. Por outro lado, a inclusão dessa despesa para fins dos limites da LRF é feita com base nos entendimentos e interpretações do marco legal e normativo, evidenciados nos mapeamentos das codificações utilizadas. Esses “mapeamentos” podem ser compreendidos como “máscaras” aplicadas aos dados contábeis e orçamentários do poder ou órgão municipal, a partir da qual o valor pode ser incluído ou não no montante da “despesa com pessoal”, permitindo aos sistemas informatizados a elaboração automática dos relatórios.

Para que todo esse fluxo se processe de forma a garantir a fidedignidade e o controle da despesa com pessoal almejado pela Constituição Federal e pela LRF, foram estabelecidas competências para a padronização contábil, acompanhamento e fiscalização.

1.1 Padronização na esfera federal:

A LRF, no art. 67, prevê a criação de um Conselho de Gestão Fiscal – CGF, a ser instituído por lei, que deverá ser integrado no mínimo por representantes de todos os Poderes e



esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade. Dentre seus objetivos, destacam-se:

- o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal;
- harmonização e coordenação entre os entes da Federação;
- adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social.

Enquanto o CGF não for implantado, **o órgão Central de Contabilidade da União foi incumbido da edição de normas gerais para consolidação das contas públicas**¹. Por meio da padronização de procedimentos dos entes da Federação se torna possível a consolidação de suas contas e posterior divulgação, tarefa atribuída ao Poder Executivo da União pela LRF².

O papel de órgão Central de Contabilidade da União é exercido pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda – STN/MF, conforme Lei n.º 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. O Decreto n.º 6.976, de 7 de outubro de 2009, que regulamenta o Sistema de Contabilidade Federal, lista as suas competências, dentre as quais se destacam (grifou-se):

Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

I - estabelecer **normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial** dos órgãos e entidades da administração pública, promovendo o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução contábil;

II - manter e aprimorar o **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público** e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública;

[...]

XX - promover a adoção de normas de consolidação das contas públicas, **padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP**;

XXI - dar suporte técnico aos entes da Federação quanto ao cumprimento dos padrões estabelecidos no MCASP, no MDF, e em normas gerais aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

XXII - disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

¹ LRF, art. 50, §2º.

² LRF, art. 51.



XXIII - prestar suporte técnico aos órgãos dos Estados e Municípios para melhoria da qualidade do processo sistêmico e organizacional da gestão contábil;

XXIV - **exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei;

XXV - promover, quando necessário, conferências ou reuniões técnicas, com a participação de representantes dos órgãos e entidades da administração pública;

XXVI - **buscar a harmonização dos conceitos e práticas relacionadas ao cumprimento dos dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 2000**, e de outras normas gerais;

Para exercer suas competências, a STN conta, a depender da temática, com outros órgãos federais, como a Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento e Orçamento – SOF/MPO para os assuntos orçamentários. Quanto aos procedimentos contábeis e fiscais relacionados à Previdência, as normas são publicadas em conjunto com a Secretaria de Regime Próprio e Complementar do Ministério da Previdência Social – SRPC/MPS. Já no que se refere aos procedimentos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, observa os padrões estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Foi criada a Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF)³, que subsidia a elaboração das normas pela STN. Tem caráter técnico e consultivo, manifestando-se por meio de recomendações consignadas em atas. Sua composição e competências estão dispostas no Decreto n.º 10.265/2020, e é formada por membros que representam órgãos e entidades, tanto da esfera de fiscalização como de execução.

Após sua publicação, a LC n.º 101, de 2000, passou por alterações e aperfeiçoamentos, como no caso do reforço às ferramentas que asseguram a transparência da gestão fiscal e a padronização necessária para permitir a consolidação das contas públicas. Esse foi o caso da LC n.º 156, de 2016, que inseriu o §2º no art. 48 da LRF, prevendo que o órgão central de contabilidade da União estabeleça periodicidade, formato e sistema para que a União e os demais entes da federação disponibilizem suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais. Mais recentemente, essa competência passou a integrar o texto constitucional, a partir da Emenda Constitucional n.º 108/2020, que acrescentou o art. 163-A:

Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato

³ Vide <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/informacoes-e-eventos/ctconf>. Acesso em 19-03-2024.



e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020).

Visando ao atendimento desses dispositivos, a STN criou o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi, disponibilizado à União, estados, Distrito Federal e municípios de acordo com as regras estabelecidas pela Portaria STN n.º 642, de 20 de setembro de 2019. Atualmente o sistema recebe os dados e informações de natureza contábil e orçamentária dos entes por meio da “Matriz de Saldos Contábeis – MSC”, com formato padronizado.

Com o recebimento das matrizes, inicia-se o processo de mapeamento, que consiste na classificação das informações ali contidas com vistas à geração dos rascunhos dos relatórios fiscais e demonstrações contábeis, que são conferidos e homologados pelos responsáveis pela gestão do ente da federação que enviou o arquivo. Dentre os relatórios gerados estão o Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO e o Relatório de Gestão Fiscal – RGF.

Os critérios adotados para a realização dos mapeamentos são divulgados pela STN junto ao Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF⁴, que estabelece os conceitos e padrões metodológicos para tal. A observância de tais padrões se tornou obrigatória a partir da publicação da LC n.º 178, de 13 de janeiro de 2021, que alterou o art. 59 da LRF (grifo nosso):

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizarão o cumprimento desta Lei Complementar, **consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67**, com ênfase no que se refere a: (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)

[...]

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

[...]

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

[...]

II - que o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90% (noventa por cento) do limite;

[...]

§ 2º Compete ainda aos Tribunais de Contas verificar os cálculos dos limites da despesa total com pessoal de cada Poder e órgão referido no art. 20. [...]

⁴ Manual e mapeamentos disponíveis em <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf>. Acesso em 17-04-2024.



Não houve alteração na competência para fiscalização da LRF, a modificação provocada pela Lei Complementar n.º 178/2021 no art. 59 foi no seu *caput*, como destacado acima, com a inclusão da expressão “consideradas as normas de padronização metodológica editadas pelo conselho de que trata o art. 67”. **Considerando que ainda não foi instituído o Conselho de Gestão Fiscal previsto no art. 67, a própria LRF, no art. 50, §2º, prevê que, enquanto isso, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas ficará a cargo do Órgão Central de Contabilidade da União.**

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, no exercício de sua competência normativa, portanto, possui uma série de notas técnicas e manuais publicados em seu portal, dentre eles o já referido Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, junto aos mapeamentos dos demonstrativos integrantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), incluindo a metodologia de apuração da “Receita Corrente Líquida” e da “Despesa com Pessoal”.

Os montantes apurados da “Receita Corrente Líquida” e da “Despesa com Pessoal” são os valores necessários para possibilitar a verificação dos cálculos dos limites da despesa total com pessoal, e **que servirá de base para a atuação desta Corte de Contas, dentro de sua competência fiscalizatória, tanto de forma preventiva (com a emissão de alertas, por exemplo), como no acompanhamento da gestão fiscal, de eventuais vedações existentes e retorno aos limites, quando houver descumprimento.**

1.2 Atuação do TCE-RS:

Desde a publicação da Lei Complementar n.º 101/2000, este TCE/RS vem se dedicando a estudá-la e a responder Consultas encaminhadas pelos jurisdicionados e pela própria administração, dentro da sua competência, e em atendimento ao disposto até então no art. 59 da LRF, principalmente em relação à composição da despesa com pessoal e da receita corrente líquida. Com as alterações promovidas pela LC n.º 178/2021, os entendimentos foram alinhados ao padrão metodológico da STN.

Para a geração dos demonstrativos da LRF, este Tribunal conta, na esfera municipal, com o SIAPC – Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas, composto pelo PAD – Programa Autenticador de Dados e MCI – Manifestação Conclusiva do Controle Interno. O SIAPC foi criado em 1999, com o objetivo de receber os dados e informações contábeis,



orçamentárias e fiscais dos Executivos e Legislativos Municipais, e respectivos órgãos da administração indireta. Dessa forma, permite acompanhamento de toda a execução orçamentária municipal, envolvendo receitas e despesas, além do acompanhamento da gestão fiscal, apurando os índices de aplicação na saúde e na educação, e demais limites e determinações legais previstas na LRF e outras normativas a serem observadas.

Os parâmetros para apuração dos limites adotados pelo SIAPC devem estar alinhados às determinações emitidas pela STN, buscando harmonizar os entendimentos e padronizar as informações, demonstrações e relatórios. Em virtude dessa necessidade, há um grupo de trabalho chamado GT Contábil e Fiscal, composto por Auditores de Controle Externo, com formação na área contábil, que realiza um trabalho interno no TCE/RS, acompanhando as orientações expedidas pela STN, realizando estudos adicionais e debates com o objetivo de fazer com que o sistema esteja sempre atualizado e refletindo aquilo que as normas vigentes determinam.

Anualmente o TCE/RS emite uma IN – Instrução Normativa, que dispõe sobre os critérios para elaboração dos relatórios gerados eletronicamente pelo Programa Autenticador de Dados, a partir do Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas, bem como as informações acessórias imprescindíveis para a geração e forma de publicação das informações do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal para fins do exercício da fiscalização que compete ao Tribunal de Contas do Estado, nos termos da LRF.

Para o exercício de 2024, a IN vigente é a de n.º 18/2023, a qual apresenta em sua estrutura a metodologia a ser considerada para apuração da **Receita Corrente Líquida**, com base no Modelo 1 - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, e o **Gasto com Pessoal**, constante no Modelo 2 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal, dentre outros. Em que pese parecerem diferentes dos demonstrativos apresentados no MDF, refletem as definições, padronizações e resultados impostos pela STN, visto que a diferença encontrada está relacionada ao leiaute dos arquivos do SIAPC, previstos em manuais emitidos pelo TCE/RS⁵. Adota-se como forma de cálculo, na esfera municipal, objeto deste parecer:

⁵ Rememora-se que os relatórios passaram a ser gerados pelo SIAPC logo após a publicação da LRF, anos antes da padronização realizada pela STN via MDF. Mais de 20 anos após, com a exigência de observância dos padrões metodológicos da STN (LC n.º 178/2021), o TCE-RS tem procurado observar as orientações de forma a chegar ao mesmo resultado, porém os formatos e apresentações dos relatórios não são similares.



- **Despesa com pessoal** é calculada de acordo com o item 04.01.00, Anexo 1 - Demonstrativo da Despesa com Pessoal, do MDF 14ª edição, que observa a determinação legal contida do art. 18 da LRF, constando, ainda, na Instrução Normativa nº 18/2023 do TCE/RS, com o devido mapeamento do Modelo 2 – Demonstrativo da Despesa com Pessoal, para geração automática pelo SIAPC/PAD.
- **Receita Corrente Líquida** é apurada conforme item 03.03.00, anexo 3 - Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, do MDF 14ª edição, em consonância com a previsão contida no inciso IV do art. 2º da LRF e explicitada na Instrução Normativa n.º 18/2023 do TCE/RS, onde consta o devido mapeamento do Modelo 1 – Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, para geração automática pelo SIAPC/PAD.

Em síntese, a STN, no exercício de suas competências, publica um conjunto normativo padronizado para observância dos entes da federação, incluindo manuais e codificações contábeis e orçamentárias, além de mapeamentos para fins de geração do Demonstrativo de Despesa com Pessoal. O TCE-RS, responsável pela fiscalização e acompanhamento da LRF junto aos municípios, adota as padronizações federais objetivando também a geração dos demonstrativos por meio de seu sistema SIAPC/PAD. No entanto, cabe a este Tribunal o exame dos casos concretos e análise das situações específicas, orientando e aferindo as classificações adotadas por seus jurisdicionados para fins do cômputo da despesa com pessoal. Esse é um dos objetivos deste Parecer, fornecer subsídios aos gestores para a correta classificação da despesa, no caso de atuação de privados na saúde.



2. Entendimento superado do Parecer n.º 69/2000:

Em face de possíveis entendimentos equivocados por parte dos jurisdicionados desta Corte, é oportuno retomar questão relacionada à interpretação do artigo 18, § 1º, da LRF, ao determinar que “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’”. Como se sabe, esse artigo teve sua **constitucionalidade declarada** pelo STF, na **ADI n.º 2238**. Relevante sublinhar a **delimitação do tópico**, no voto do Relator, Ministro Alexandre de Moraes:

No presente julgamento, não se discute a questão levantada pelos requerentes da ADI 2238, segundo a qual, da leitura conjunta dos incisos II (postulado do concurso público) e XXI (exigibilidade de licitação prévia para contratação de serviços) do art. 37 da CF, seria impossível a contratação de mão de obra mediante contratos de terceirização, pois dela resultaria equiparação de trabalhadores contratados para prestar serviços específicos com servidores públicos. Isso porque a norma questionada não trata da identificação de quais hipóteses nas quais seria ou não admitida a terceirização de serviços. O art. 18 impugnado está inserido na Seção (II) da LRF, que cuida exatamente dos limites para despesas com pessoal, prestando-se a definir qual a base de cálculo a ser considerada para fins de verificação dos limites.

No Voto do **Ministro Edson Fachin**, vogal, também fica evidente o que foi deliberado, no ponto: “A controvérsia específica consiste em saber se os valores dos contratos de terceirização de mão de obra são contabilizáveis na qualidade de despesa total com pessoal”. E, segundo o Relator, Ministro Alexandre de Moraes, acompanhado sem reservas no ponto⁶, a regra “**não trata da identificação de quais hipóteses seria ou não admitida a terceirização de serviços**” (grifou-se). Sustentou-se que a norma visa “impedir que expedientes fraudulentos de substituição de servidores por pessoas contratadas via terceirização sejam utilizados para contorno à previsão limitadora”. Para tanto, prosseguiu o Relator seu raciocínio, propondo que a norma estabeleceu um **requisito para o cômputo como despesa com pessoal**: “contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como ‘Outras Despesas de Pessoal’”.

⁶ **Conforme decisão proferida em 22/08/2019**: “Em seguida, o Tribunal, por **unanimidade, julgou improcedente** o pedido formulado na ação direta **no que se refere** aos arts. 7º, caput, e § 1º; **18, § 1º**; 26, § 1º; 28, § 2º; 29, inc. I, e § 2º; 39; 59, § 1º, inc. IV; e art. 68, caput” (grifou-se)



Nessa interpretação, a regra (contábil) tem um **propósito**: “desestimular contratações ilícitas”. Isso, segundo constou, em nada prejudica o “exame da legalidade das contratações concretamente celebradas”. Ainda, destacou-se que não é qualquer contrato de substituição de servidores que seria escopo do § 1º do artigo 18, mas sim aqueles voltados às atribuições finalísticas da entidade (citando doutrina), ainda que tenha ressalvado que houve temperamentos da dicotomia atividade-fim e atividade-meio, no RE n.º 760931. Para os fins daquela decisão, ponderou que “não há no dispositivo aqui impugnado qualquer beneplácito à intermediação de mão de obra em contrariedade às normas constitucionais e legais que regulam esse expediente no âmbito da Administração Pública”.

Importante realçar que o Relator acrescentou, em sua fundamentação, a compreensão da STN, constante no MDF (Portaria n.º 462/2009), destacando-se:

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.

Em resumo, disse o Relator (grifou-se):

Sem óbice ao controle dessas contratações pelas instâncias competentes, o art. 18, caput e § 1º, da LRF apenas disciplina as **consequências desses contratos para o Direito Financeiro**, incluindo-os no conceito de **despesa total com pessoal**, o que, como visto, possui **conteúdo dissuasório** a contratações ilícitas e **atua em prol das normas constitucionais** que os requerentes da ADI 2238 sustentaram serem violadas.

O que fica evidente da decisão proferida na ADI n.º 2238, em relação ao § 1º do artigo 18, da LRF é o seguinte: (i) a regra **não trata** do mérito das contratações (quando são possíveis, matéria que deve ser fiscalizada a partir das normas pertinentes); (ii) ela disciplina, isso sim, as **consequências** de contratos de substituição de servidores e empregados públicos, nos termos delineados na decisão, **para o Direito Financeiro**, ou seja, seu cômputo como despesa com pessoal e (iii) **tem conteúdo** dissuasório e converge com as normas constitucionais.



Importante observar que essa compreensão já estava delineada na decisão da Medida Cautelar na ADI n.º 2238, quando se compreendeu que o § 1º do artigo 18 visaria “evitar que a terceirização de mão-de-obra venha a ser utilizada com o fim de ladear o limite de gasto com pessoal. Tem-se ainda o mérito de erguer um dique à contratação indiscriminada de prestadores de serviço, valorizando o servidor público e concurso”⁷.

Assim, entende-se que o Parecer n.º 69/2000 desta Corte, nesse aspecto (interpretação do § 1º do artigo 18, da LRF – despesas com terceirização de mão-de-obra), é incompatível com as razões de decidir da ADI n.º 2238, inclusive desde a cautelar. Entende-se que é prudente esta Corte explicitar essa questão, para evitar dissídios interpretativos.

Na interpretação constante no mencionado Parecer, se fez uma distinção entre “despesas com pessoal” (artigo 18, caput) e “despesas de pessoal” (§ 1º do artigo 18). Ou seja, a regra do § 1º do artigo 18, normatizaria, nessa leitura, uma “regra de Contabilidade Pública”, criando uma “rubrica específica para estes gastos”, destacando tais gastos de “outros encargos com prestação de serviços”. Todavia, segundo o Parecer n.º 69/2000, **não** se trataria, nessa situação, de “despesas com pessoal, na acepção constitucional”. Inclusive, sustentou-se que tais gastos estariam limitados pelo artigo 72, da LRF.

Ocorre que a interpretação que faz o Parecer n.º 69/2000 **não acomodaria o propósito dissuasório da regra do § 1º do artigo 18, da LRF, vislumbrado pelo STF**. Acredita-se que sequer é preciso enfrentar a tormentosa discussão se o efeito vinculante a que se refere o artigo 102, § 2º, da CF/1988, bem como a Lei n.º 9.868/1999, em face da declaração de constitucionalidade em tela, alcançaria as razões de decidir, ou apenas o dispositivo⁸. Isso, pois, é pela **substância das razões** apresentadas pela Suprema Corte, essencialmente, indicando um propósito que se acomoda com a norma constitucional, em especial o artigo 169, que se entende **superado o Parecer n.º 69/2000, no tópico que interpreta o § 1º do artigo 18, da LRF, visto**

⁷ BRASIL. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2238. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 09 de agosto de 2007. Disponível em: www.stf.jus.br Acesso em: 04 abr. 2024.

⁸ Apenas para exemplificar a discussão, uma corrente doutrinária entende o seguinte, ao tratar do controle concentrado de constitucionalidade: “Essas decisões são vinculantes por força do § 2º do art. 102 da CF. O que efetivamente vincula é o dispositivo dos acórdãos que julgam as ações concentradas”, sendo que, advertem os autores, “ele deve ser interpretado em consonância com o conteúdo do acórdão” (STRECK, Lenio Luiz. ABOUD, Georges. Artigo 927. In: STRECK, Lenio Luiz. NUNES, Dierle (org.). Comentários ao código de processo civil. 2 ed. São Paulo: Saraiva, p. 1240). Outra defesa, atrelando a vinculação aos motivos determinantes, pode ser observada em Mitidiero, ao sustentar que “A costura da eficácia *erga omnes* com o efeito vinculante foi tramada no direito brasileiro com o objetivo – correto – de se acentuar o caráter obrigatório do precedente formado no controle abstrato de constitucionalidade” (MITIDERO, Daniel. Reclamação nas cortes supremas: entre a autoridade da decisão e a eficácia do precedente. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. 58).



que tal manifestação, apesar de oferecido uma possível interpretação conforme à Constituição do dispositivo, o fez com alcance diverso.

Segundo o STF, o § 1º do artigo 18 indica, **sim, uma regra contábil, mas com propósito e força dissuasória mais específicos**, que se revelaria justamente no cômputo dos contratos de terceirização com de mão de obra, com substituição de servidores e empregados públicos, em atividades como despesa com pessoal.

Como se observa, **a interpretação adotada no presente POT está alinhada àquela que prevaleceu no STF**, pois não condiciona a existência de uma terceirização à sua regularidade, para fins de aplicação de regra e cômputo como despesa com pessoal, nas situações em que há substituição de servidores e empregados públicos. Tampouco, impede a fiscalização e eventuais responsabilizações acerca, agora sim, da legitimidade, legalidade e eficiência de tais ajustes.

3. Enquadramento das despesas decorrentes da atuação de privados na área da saúde no cômputo das “despesas com pessoal”:

O objetivo desse capítulo é relacionar os parâmetros que devem ser observados para a correta classificação de uma despesa visando seu cômputo (ou não) para fins da verificação de limites de “Despesa com Pessoal” da LRF. A análise ficará delimitada pelo contexto do Pedido de Orientação Técnica ora analisado, considerando (1) despesas realizadas com terceiros privados, organizações sociais e entidades congêneres, na (2) área da saúde, da (3) esfera municipal.

Com esse intuito, separamos as situações mais comuns em três grupos, apresentando em cada um deles os parâmetros gerais para cômputo em despesa com pessoal e as situações em que aquela despesa não será computada. Ao final de cada quadro, há a indicação da classificação contábil e orçamentária, que será detalhada na sequência. Pontua-se que o conteúdo ora abordado não pode ser lido isoladamente, se conectando diretamente com análise acerca da prestação de serviços de saúde pelos municípios, conforme capítulo 4.

3.1 Parâmetros que devem ser observados no cômputo da despesa com pessoal



Primeiramente, elencamos princípios básicos que devem ser adotados na análise das despesas com vistas ao cômputo para fins da LRF:

- Não dependem da natureza do vínculo empregatício.
- Não dependem de avaliação jurídica sobre a legalidade ou não da contratação.
- Prevalece a essência sobre a forma, ou seja, a contabilização se dá a partir da essência da transação, independentemente da sua forma jurídica.
- Caracterizam substituição de servidor ou empregado público, em atividades de competência municipal.

Situação A - Contratos de Terceirização e/ou Contratação Indireta	
É Despesa com Pessoal	Não é Despesa com Pessoal
Despesas relativas à mão de obra que caracterize “substituição de servidor ou empregado público”, independentemente da legalidade (§1º do art. 18 da LRF) ⁹ , empregada em atividade finalística em área de competência municipal ou relativa a categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do quadro de pessoal, independentemente do local da prestação do serviço.	Despesas relativas à mão de obra referente à execução indireta de atividades que, simultaneamente: <ul style="list-style-type: none">• sejam acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência do município; e• não sejam inerentes a categorias profissionais 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; e• não caracterizem relação direta de emprego como, por exemplo, estagiários.
Contratações dos serviços de profissionais por meio de cooperativas, de consórcios públicos, de empresas individuais, ou de outras formas assemelhadas, em situação caracterizada como “substituição de servidor ou empregado público”, independentemente da legalidade, relacionados à <u>atividade finalística, dentro da competência municipal, independentemente do local da prestação do serviço.</u>	Contratações dos serviços de profissionais por meio de cooperativas, de consórcios públicos, de empresas individuais, ou de outras formas assemelhadas, para atuar em <u>atividade não relacionada à competência municipal.</u>
Despesa deve ser classificada no elemento de despesa “34” ¹⁰ .	Geralmente as despesas são classificadas nos elementos “36” ou “39”.

⁹ Sobre o §1º do art. 18 da LRF vide capítulo 2.

¹⁰ Os elementos de despesa indicados nos quadros fazem parte da padronização da classificação por natureza de despesa, que é apresentada na Portaria Conjunta n.º 163/2001, republicada pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º



Situação B - Compra de Serviços	
	Não é Despesa com Pessoal
	<p>Compra de serviços como, por exemplo, a compra de leitos em hospitais, compra de exames, procedimentos ou consultas que não façam parte da área de competência municipal.</p> <p>Observa-se que, nesses casos, existe uma instituição que fornece serviços à população e, como somente uma parcela desses serviços prestados será custeada pelo poder público, não há como separar a mão-de-obra que atua no atendimento ao usuário privado ou ao usuário custeado pelo setor público.</p>
	Geralmente as despesas são classificadas nos elementos “36” ou “39”.

Situação C - Organizações Sociais e congêneres	
É Despesa com Pessoal	Não é Despesa com Pessoal
<p>Organizações sociais ou congêneres que administram estruturas pertencentes à administração pública ou são responsáveis pela execução de serviços públicos de responsabilidade do ente, ambos em atividade finalística, na área de competência municipal, tendo, nesses casos, as despesas relacionadas a esses serviços custeadas pelo Poder Público.</p> <p>Nessa situação encontram-se as organizações sociais e outras entidades que firmaram contrato de gestão ou outros tipos de ajustes com o Poder Público.</p>	<p>Despesa 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.</p> <p>Nesses casos, normalmente são feitos convênios e outros ajustes com a administração pública e os repasses financeiros são feitos para custear os serviços prestados ao setor público, não havendo como associar 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.</p> <p>Como exemplo, as transferências para Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e outras organizações da sociedade civil, por meio de termo de cooperação, termo de fomento, termo de parceria, contrato de direito público ou convênio, com o objetivo de apoiar e fomentar a prestação de serviços públicos desenvolvidos por essas entidades.</p>
<p>Do total de recursos transferidos, será necessário identificar o valor utilizado no custeio das despesas com pessoal relacionadas à atividade finalística da área de competência municipal para que esse valor seja incluído no cômputo da despesa com pessoal.</p> <p>Na transferência do recurso, a despesa deve ser</p>	<p>As transferências a essas entidades devem ser classificadas nos elementos referentes a subvenções sociais, contribuições ou auxílios.</p>



classificada no elemento de despesa “85”. Na prestação de contas das organizações sociais ou congêneres, deverão ser utilizadas as contas de controle definidas nas portarias e notas técnicas da STN.

3.2 Classificações contábeis e orçamentárias das despesas executadas com terceiros para fins do cômputo em “despesa com pessoal”

Conforme abordado no capítulo 1, o cômputo de uma despesa como “despesa com pessoal” passa por etapas, que devem observar padronizações estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, além de serem submetidas à fiscalização dos Tribunais de Contas. Desde o planejamento, a legislação orçamentária do município deve prever a correta classificação da despesa que, ao ser executada em determinada rubrica, poderá fazer parte ou não da despesa com pessoal, a depender do “mapeamento” do demonstrativo respectivo.

Em regra, a classificação das despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionista executadas diretamente pelo ente público correspondente ao *caput* do art. 18 da LRF deve ser registrada na Categoria Econômica “3 – Despesas Correntes”; e Grupo de Natureza de Despesa “1 – Pessoal e Encargos Sociais”, conforme descrito no Anexo II da Portaria Conjunta STN/SOF n° 163/2001:

1 - Pessoal e Encargos Sociais

Despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas 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, conforme estabelece o *caput* do art. 18 da Lei Complementar 101, de 2000.

Quando a despesa com pessoal é executada com a participação de terceiros, correspondendo ao §1º do art. 18 da LRF, o Grupo de Natureza de Despesa utilizado é “3 – Outras Despesas Correntes”. No caso das terceirizações e contratações indiretas na área da saúde, na **situação “A”** acima destacada, deve ser utilizado o elemento de despesa “34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização”, descrito na Portaria Conjunta STN/SOF n.º 163/2001 como:

Despesas orçamentárias relativas a salários e demais encargos de agentes terceirizados contratados em substituição de mão de obra de servidores ou empregados públicos, bem como quaisquer outras formas de remuneração por contratação de serviços de mão de



obra terceirizada, de acordo com o art. 18, §1º, da Lei Complementar nº 101, de 2000, computadas para fins de limites da despesa total com pessoal previstos no art. 19 dessa Lei.

No entanto, na **situação “C”**, quando o ente público firma contrato de gestão ou instrumento congênere com as organizações ou demais entidades privadas sem fins lucrativos, não é possível identificar no momento do repasse dos recursos o montante destinado à remuneração de pessoal. Para viabilizar a transferência de recursos foi criado o elemento de despesa “85 - Transferências por meio de Contrato de Gestão”, descrito como:

Despesas orçamentárias decorrentes de transferências às organizações sociais ou outras entidades privadas sem fins lucrativos para execução de serviços no âmbito do contrato de gestão firmado com o Poder Público.

O valor integral da transferência realizada nesta modalidade de contratação deverá ser empenhado no elemento de despesa “85”, sem a necessidade de especificação do objeto de gasto (pessoal, serviço, material, dentre outros). Nesses casos, a partir das informações das prestações de contas, devem ser apropriados contabilmente em contas de controle os valores referentes à despesa com pessoal, seguindo orientações da STN, tanto na metodologia como nos roteiros e classificações contábeis, como será apresentado no próximo item.

Ainda quanto à contabilização, registra-se que, relativamente à **questão “6”**¹¹, em regra, as ações de saúde no nível de atenção básica terão as respectivas despesas com pessoal computadas para fins dos limites da LRF. Conforme as referências legais e normativas citadas neste trabalho, a coordenação do componente municipal da Atenção Básica compete às secretarias municipais de saúde, contudo, o financiamento da saúde é tripartite, podendo contar com fontes da União, do Estado, de transferências fundo a fundo ou constitucionais, além de fontes próprias municipais. Geralmente os recursos são apropriados na “Receita Corrente Líquida” e as despesas com pessoal no limite de gastos correspondente, visando, assim, o cálculo do percentual para fins de verificação do cumprimento dos limites.

No entanto, exceção a essa regra se dá no caso de transferências da União instituídas pelas Emendas Constitucionais n.º 120/2022 e 127/2022. A primeira trata da responsabilidade financeira da União na política remuneratória dos agentes comunitários de saúde (ACS) e agente de combate às endemias (ACE). A segunda se refere à prestação de assistência financeira

¹¹ Na hipótese em que os gastos de atenção básica são pagos com recursos da União e Estado, também não serão somados aos gastos de pessoal?



complementar da União aos municípios para o cumprimento dos pisos salariais profissionais nacionais para o enfermeiro, o técnico de enfermagem, o auxiliar de enfermagem e a parteira.

A Nota Técnica SEI n.º 3481/2023/MF¹², orienta a contabilização adequada nessas situações e como deve funcionar o cômputo da despesa com pessoal.

No caso da EC 120/2022, dispõe a nota (grifos no original):

9. A Emenda Constitucional nº 120, de 5 de maio de 2022 (EC 120/2022), acrescentou os §§ 7º a 11 ao art. 198 da Constituição Federal (CF) para dispor sobre a responsabilidade financeira da União na política remuneratória dos agentes comunitários de saúde (ACS) e agente de combate às endemias (ACE).[...]

12. Ressalta-se que a redação do texto constitucional previu que **os recursos financeiros repassados pela União** não devem ser objeto de inclusão **para fins de limite da despesa com pessoal**. Desse modo, para a apuração do limite foram realizados dois ajustes: i) exclusão das despesas custeadas com tais transferências da despesa total com pessoal; e II) exclusão das receitas provenientes da União da base de cálculo, ou seja, da receita corrente líquida ajustada para o cálculo da despesa com pessoal.

Assim, os valores repassados pela União aos municípios visando ao pagamento dos vencimentos dos agentes comunitários de saúde e agentes de combate às endemias, após serem apropriados em codificações padronizadas, seguindo a orientação da nota técnica referida, são deduzidos do cômputo da Receita Corrente Líquida e a despesa executada é deduzida da Despesa com Pessoal do município.

Já em relação aos montantes recebidos a título de assistência financeira complementar da União, prevista na EC n.º 127/2022, para o cumprimento dos pisos salariais profissionais para o enfermeiro, o técnico de enfermagem, o auxiliar de enfermagem e a parteira, não há previsão constitucional para dedução do valor recebido para fins do cálculo da receita corrente líquida, tampouco do valor dispendido com a despesa com pessoal. No entanto, para minimizar os impactos, a referida emenda incluiu dispositivo no ADCT de modo a apropriar as despesas dos referidos profissionais no cômputo da despesa com pessoal de forma progressiva, incluindo 10% ao ano a partir do exercício de 2024.

Ressalta-se que tais procedimentos já estão contemplados na IN n.º 18/2023, do TCE-RS, e vêm sendo adotados para a análise das despesas com pessoal dos jurisdicionados da área municipal.

3.3 Orientações da STN para contabilização dos contratos de gestão:

¹² Disponível em. Acesso em 23-04-2024.



O posicionamento da STN a respeito da necessidade de cômputo dos valores das contratações de serviços públicos relacionados à atividade finalística do ente, visto que caracterizam contratação indireta de pessoal, está explicitado no MDF desde 2018¹³. A definição das rotinas e contas contábeis para a operacionalização ficou a cargo daquela Secretaria, que publicou a Portaria n.º 233, de 15 de abril de 2019, estabelecendo prazos para tal. **Posteriormente, foi revogada pela Portaria n.º 377, de 8 de julho de 2020, que adiou os prazos, com a seguinte redação:**

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.º 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.

Em cumprimento ao art. 1º, foi publicada pela STN a Nota Técnica n.º 45799/2020/ME¹⁴ contendo orientações a respeito do registro dos valores das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade finalística do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública.

Ocorre que, em 30 de junho de 2022, com base no Decreto Legislativo n.º 79, de 2022, a Portaria n.º 377/2020 da STN foi sustada, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica sustado, nos termos do inciso V do caput do art. 49 da Constituição Federal, a Portaria n.º 377, de 8 de julho de 2020, da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia, que "Estabelece prazos para a definição de rotinas e contas contábeis, bem como classificações orçamentárias para operacionalização do item 04.01.02.01 (3) da 10ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aprovado pela Portaria STN n.º 286, de 7 de maio de 2019, e alterações posteriores".

¹³ Vide <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/esclarecimento-do-tesouro-nacional-sobre-as-portarias-06-2018-e-233-2019>. Acesso em 12-04-2024.

¹⁴ Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:9782. Acesso em 09-04-2024.



Com a sustação da Portaria n.º 377 restou a dúvida se a mesma revogava os efeitos do item 04.01.02.01 da 10ª edição do MDF, constante na portaria, ou apenas os prazos nela estabelecidos. A STN, então, encaminhou os questionamentos à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, PGFN, que, por sua vez, emitiu o Parecer SEI n.º 11899/2022/ME, noticiado aos entes da federação por meio da Nota Técnica SEI n.º 2454/2023/MF¹⁵.

24. Com a publicação do Decreto Legislativo n.º 79, de 1 de julho de 2022, porém, a Secretaria do Tesouro Nacional começou a receber questionamentos sobre a validade da regra prevista no MDF.

25. Assim, em julho de 2022 a CCONF/SUCON/STN encaminhou a Nota Técnica SEI n.º 33.300/2022/ME à PGFN, questionando acerca dos efeitos do Decreto Legislativo n.º 79, de 1 de julho de 2022.

26. Em resposta, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, PGFN emitiu o Parecer SEI n.º 11899/2022/ME, concluindo que o Decreto Legislativo n.º 79, de 2022, ao sustar a Portaria STN n.º 377, de 8 de julho de 2020, não torna inexigível o 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:

16. Ante todo o exposto, na medida em que a Portaria n.º 924, de 2021, que aprovou a 12ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, o qual compreende os relatórios e anexos referentes aos demonstrativos descritos nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 4º e nos arts. 48, 52, 53, 54 e 55 da Lei Complementar n.º 101, de 2000, que deverão ser elaborados pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, não foi objeto de sustação e encontra-se em vigor, respondendo-se objetivamente aos questionamentos da STN, tem-se que:

- i. O Decreto Legislativo n.º 79, de 2022, ao sustar a Portaria STN n.º 377, de 8 de julho de 2020, não torna inexigível o 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;*
- ii. a retificação do Manual de Demonstrativos Fiscais, no sentido de excluir os itens referentes ao registro 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, em face dos fundamentos declinados no processo legislativo atinente à edição do Decreto Legislativo n.º 79, de 2022 [1], compreende análise meritória do Poder Executivo, cabendo a esta PGFN in casu apenas manifestar-se acerca do objeto, aplicação e eficácia dos atos normativos envolvidos.*

27. Desde modo, para a STN a regra do MDF foi mantida nas edições posteriores do Manual de Demonstrativos Fiscais e permanece válida, conforme se verifica no trecho abaixo, extraído do MDF, 13ª edição, p. 518s (grifamos):

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.

[...]

¹⁵ Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:21265 . Acesso em 09-04-2024.



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 se aplica 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.

28. Frise-se, por fim, que nem todas as modalidades de contratação relacionadas às organizações da sociedade civil ou entidades assemelhadas devem ser consideradas no cômputo do limite da despesa com pessoal.

29. A diferenciação entre as diferentes modalidades de contratação e seus impactos no cálculo do limite encontram-se disciplinados tanto no MDF quanto na Nota Técnica SEI nº 45799/2020/ME.

CONCLUSÃO

30. Considerando o contexto e análise apresentados e, ainda, a manifestação da PGFN por meio do Parecer SEI nº 11899/2022/ME, conclui-se que:

- O Decreto Legislativo nº 79, de 2022, ao sustar a Portaria STN nº 377, de 8 de julho de 2020, não afastou o disposto no MDF. Assim, **a regra estabelecida para as Despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, nos termos do item 04.01.02.01 - Despesa com Pessoal do Manual de Demonstrativos Fiscais, permanece válida e em vigor.**
- Permanecem válidas também as orientações contidas na Nota Técnica SEI nº 45799/2020/ME.

Simultaneamente à sustação da Portaria STN n.º 377/2020 pelo Decreto Legislativo n.º 79, de 30 de junho de 2022, em 4 de julho de 2022 o Ministério Público Federal, no âmbito do Inquérito Civil n.º 1.26.000.001220/2019-15¹⁶, se dirige ao Secretário do Tesouro Nacional por meio da Recomendação n.º 09/2022. Destaca-se:

2) Em cumprimento ao Acórdão nº 2179/2021, do Tribunal de Contas da União, seja criado, operacionalizado e mantido sistema centralizado de informações para a divulgação dos dados de transparência (incluindo rubricas, sub-repasses e credores finais) dos recursos vinculados à União e sub-repassados a organizações sociais e entidades congêneres pelos demais entes subnacionais, devendo seguir as normas gerais para o registro contábil das despesas editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

¹⁶ O Inquérito Civil Público 1.26.000.001220/2019-5, foi instaurado pelo Ministério Público Federal com o objetivo de avaliar as ações de articulação entre os Ministérios da Saúde e da Economia, visando à operacionalização da Lei Complementar 141/2012, que regulamenta o art. 198, da Constituição Federal e estabelece normas gerais de fiscalização, avaliação e controle das finanças no setor de saúde. Disponível em: https://apps.mpf.mp.br/aptusmpf/protected/download/recuperarIntegraUnico?modulo=0&sistema=portal&etiqueta=P_R-PE-00034997%2F2022. Acesso em 23-04-2024.



O Acórdão n.º 2179/2021 do TCU, por sua vez, responde à consulta formulada pela Procuradoria da República, por meio da qual são apresentados questionamentos a respeito do regime jurídico aplicável à transparência dos recursos vinculados à União e sub-repassados pelos demais entes a organizações sociais e entidades congêneres. Dentre as respostas, sublinha-se:

9.2. responder ao consulente que:

9.2.1. os órgãos de saúde da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são responsáveis pela integral operacionalização e consequente divulgação, em sistema centralizado, dos dados de transparência (incluindo rubricas, sub-repasses e credores finais) dos recursos vinculados à União e sub-repassados a organizações sociais e entidades congêneres, devendo seguir as normas gerais para o registro contábil das despesas, que serão editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional;

9.2.2. sobre a forma de operacionalização de que trata o subitem anterior:

9.2.2.1. no caso de execução direta da despesa pelos órgãos ou entidades dos entes subnacionais (modalidade de aplicação '90'), é cabível a implementação de rotinas de exportação das informações do sistema de administração financeira e controle com importação no Siops, cumprindo, assim, a previsão do art. 48, § 1º, inciso III da LRF c/c art. 39, inciso II, da Lei Complementar 141/2012;

9.2.2.2. nos casos de sub-repasse de recursos federais para organizações sociais de saúde (OSS) e entidades congêneres do terceiro setor, é importante que o Governo Federal envide esforços para manter sistema eletrônico centralizado, visando ao controle da execução financeira dos recursos federais aplicados por entidades privadas, inclusive os repassados a estados, ao Distrito Federal e municípios e posteriormente destinados às entidades do terceiro setor;

Os documentos referidos evidenciam a necessidade de controle dos recursos repassados às organizações sociais e outras entidades similares, a importância da prestação de contas e da correta identificação da execução da despesa, visando dar transparência às operações, conforme será tratado em capítulo posterior.

Com esse intuito, em atendimento à recomendação do MPF, a STN emitiu, em 13 de outubro de 2022, a Portaria n.º 1.633, **contendo um rol de contas contábeis de controle da prestação de contas de organizações sociais e entidades congêneres**. Essas contas devem ser utilizadas a partir do exercício de 2023, de acordo com as orientações contidas na Nota Técnica SEI n.º 54209/2022/ME¹⁷, emitida pela STN em 06 de dezembro de 2022, com roteiro contábil mais abrangente, de forma a permitir maior transparência dos recursos repassados.

¹⁷ Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:18454. Acesso em 09-04-2024.



Por oportuno, em resposta às **questões números “1” e “2”**¹⁸, primeiramente destaca-se que, para uma despesa realizada com privados ser computada para fins do §1º do art. 18 da LRF, deve ser classificada de acordo com as orientações do item 3.2.

A área de saúde está entre as atividades finalísticas do Poder Público e a Atenção Básica entre as atividades de competência municipal, que deve, preferencialmente, ser prestada por este ente. A atuação de privados é simplesmente “admitida”, não sendo em hipótese alguma, incentivada por esta Casa. Porém, caso alguma atividade finalística de competência municipal ocorra em hospitais, policlínicas ou outros estabelecimentos¹⁹, deve ter os valores correspondentes às despesas com pessoal segregados e contabilizados em uma das formas apresentadas conforme item 3.2, a depender do formato jurídico adotado no ajuste, independentemente de sua regularidade.

Os profissionais (inclusos em contratos de terceirização, de gestão ou congêneres) cujas despesas com pessoal serão computadas são aqueles que atuam na atenção básica em saúde junto à municipalidade, colaborando para a execução da política pública, não se incluindo as atividades acessórias, como serviços de limpeza, telefonia, vigilância e outros com as mesmas características.

Em relação à **questão “2”**, quando se tratar de organizações sociais e congêneres, encaixa-se no quadro “Situação C”, do item 3.1. Quando os serviços forem realizados para gestão de serviços em atividade finalística de competência municipal, como a atenção primária, os valores serão computados para despesa com pessoal (vide parágrafo acima). Caso a área de atuação não seja da competência municipal, os valores não serão computados para fins de despesa com pessoal, como será abordado no capítulo 4.

Ainda com referência aos cargos existentes, **em resposta à questão “3”**²⁰, cabe referir que, se o encargo da política pública é do município, como ocorre no nível da Atenção Básica, este assume obrigações implícitas para a execução de tal política, como a de criar as estruturas

¹⁸ Os contratos de terceirização da gestão dos serviços de saúde, tais como a gestão de hospitais, policlínicas, dentre outros, devem ser contabilizados como “outras despesas de pessoal”, para os fins previstos no artigo 18, §1º da LRF? E, quais os critérios técnicos considerados pelo TCE-RS na definição dos serviços que podem ser terceirizados?

A contabilização como “outras despesas de pessoal” deve ser do valor de todas as remunerações pagas pelas organizações sociais aos seus colaboradores ou apenas as referentes àqueles que exercem atividade-fim?

¹⁹ A depender do contexto, uma despesa como, por exemplo, a compra de leitos em hospitais, compra de exames, procedimentos ou consultas que não façam parte da área de competência municipal não serão consideradas como despesa com pessoal, enquadrando-se na “Situação B” do quadro apresentado no item 3.1.

²⁰ Os contratos de terceirização de mão-de-obra de atividades para as quais não há cargo público correspondente no plano de cargos, salários e remunerações dos Municípios devem ser contabilizados como “outras despesas de pessoal”, para os fins previstos no artigo 18, §1º da LRF?



necessárias e os órgãos e cargos respectivos para implementá-la. No caso dos cargos, ao menos aqueles dirigidos à finalidade precípua da política, devem ser criados (ressalvam-se atividades acessórias). Logo, a despeito da eventual inexistência do cargo no quadro de cargos, se ele deveria ter sido criado, na forma explicada, é porque as despesas com pessoal correspondentes à terceirização da mão-de-obra atinentes a tais funções devem ser computadas como despesa com pessoal.

Já em relação à questão “4”²¹, se aplica o mesmo entendimento (cômputo como despesa com pessoal), pois os cargos em extinção só serão realmente extintos²² quando ocorrer a efetiva vacância.

Concluindo, para contabilização dos contratos de gestão com Organizações Sociais e congêneres, no exercício de 2024, estão vigentes as orientações da Nota Técnica SEI n.º 45799/2020/ME²³²⁴, e da Nota Técnica SEI n.º 54209/2022/ME²⁵, de forma a permitir maior transparência dos recursos repassados às organizações sociais e entidades congêneres. **As contas de controle elencadas nas notas técnicas fazem parte do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP – publicado pelo TCE-RS, de uso obrigatório por todos os jurisdicionados da área municipal.**

4. Serviços Públicos de Saúde nos Municípios:

Em face da estruturação de competências entre os entes governamentais junto ao Sistema Único de Saúde-SUS, aos Municípios compete o atendimento primário, a chamada de Atenção

²¹ *Os contratos de terceirização de mão-de-obra de atividades para as quais há cargo público em processo de extinção no âmbito dos Municípios devem ser contabilizados como "outras despesas de pessoal", para os fins previstos no artigo 18, §1º da LRF?*

²² Por diversas razões um cargo pode ser colocado em extinção, como, por exemplo, a alteração na carreira, ou por envolver uma atividade acessória. De forma alguma a ideia de “cargo em extinção” deve ser lida como estímulo a não criação dos cargos necessários para implementar a política pública de responsabilidade do município.

²³ Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:9782 . Acesso em 09-04-2024.

²⁴ O mapeamento vigente para o exercício de 2024 constante na IN TCE/RS nº 18/2023 considera a conta de controle “8.6.3.3.2.00.00 – Despesa com Pessoal nas entidades com contrato de gestão” para fins do cômputo no Demonstrativo da Despesa com Pessoal. Assim, orienta-se que, além de observar as notas técnicas da STN, o teor do presente Parecer seja considerado para o lançamento na conta, de forma a serem consideradas somente as atividades finalísticas de competência municipal, além dos demais parâmetros apresentados.

²⁵ Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:18454 . Acesso em 09-04-2024.



Básica-AB²⁶²⁷. Ou seja, com fulcro no art. 18, inciso I, da Lei n.º 8.080/1990²⁸, os Municípios assumem a cobertura desse nível de atenção²⁹, constando nos artigos antecedentes, arts. 16 e 17, as responsabilidades nacionais e estaduais perante o SUS, média e alta complexidade.

Trata-se a AB, então, da “porta de entrada” do SUS, funcionando como “referência” e “contrarreferência”: o cidadão acessa o nível primário, que não apenas executa as atividades de menor complexidade, como também referencia, quando necessário, o paciente para os níveis mais complexos. O SUS, no entanto, é um sistema **não estático**, cujas atribuições dos entes (especialmente dos municípios) podem variar conforme suas adesões a novos programas e isso vem se intensificando ainda mais a partir da ideia de regionalização das estratégias de gestão.

Não obstante a Lei n.º 8.080/1990 busque trazer balizas à partilha de atribuições, qualificando níveis de atenção à saúde, na prática, **a própria dinâmica do SUS** – em termos de territorialização, redes regionalizadas, pactuações, financiamento e hierarquia – **resulta no fato de que as responsabilidades pela prestação dos serviços de saúde se entrelaçam entre os entes**. Inclusive a mesma legislação, no seu art. 14-A³⁰, prevê as comissões Intergestores como os

²⁶ Política Nacional de Atenção Básica-PNAB, Portaria n.º 2.488/2011, do Ministério da Saúde.

²⁷ <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/saps/o-que-e-atencao-primaria> .

²⁸ Art. 18. À direção municipal do SUS compete: [\(Redação dada pela Lei nº 14.572, de 2023\)](#)

I - planejar, organizar, controlar e avaliar as ações e os serviços de saúde e gerir e executar os serviços públicos de saúde;

II - participar do planejamento, programação e organização da rede regionalizada e hierarquizada do Sistema Único de Saúde (SUS), em articulação com sua direção estadual;

III - participar da execução, controle e avaliação das ações referentes às condições e aos ambientes de trabalho;

IV - executar serviços: a) de vigilância epidemiológica; b) vigilância sanitária; c) de alimentação e nutrição; d) de saneamento básico; [\(Redação dada pela Lei nº 14.572, de 2023\)](#) e) de saúde do trabalhador; f) de saúde bucal; [\(Incluída pela Lei nº 14.572, de 2023\)](#)

V - dar execução, no âmbito municipal, à política de insumos e equipamentos para a saúde;

VI - colaborar na fiscalização das agressões ao meio ambiente que tenham repercussão sobre a saúde humana e atuar, junto aos órgãos municipais, estaduais e federais competentes, para controlá-las;

VII - formar consórcios administrativos intermunicipais;

VIII - gerir laboratórios públicos de saúde e hemocentros;

IX - colaborar com a União e os Estados na execução da vigilância sanitária de portos, aeroportos e fronteiras;

X - observado o disposto no art. 26 desta Lei, celebrar contratos e convênios com entidades prestadoras de serviços privados de saúde, bem como controlar e avaliar sua execução;

XI - controlar e fiscalizar os procedimentos dos serviços privados de saúde;

XII - normatizar complementarmente as ações e serviços públicos de saúde no seu âmbito de atuação.

²⁹ Conforme Portaria de Consolidação n.º 02/20217 do Ministério da Saúde, Anexo 1 do Anexo XXII.

³⁰ Art. 14-A. As Comissões Intergestores Bipartite e Tripartite são reconhecidas como foros de negociação e pactuação entre gestores, quanto aos aspectos operacionais do Sistema Único de Saúde (SUS). [\(Incluído pela Lei nº 12.466, de 2011\).](#)

Parágrafo único. A atuação das Comissões Intergestores Bipartite e Tripartite terá por objetivo: [\(Incluído pela Lei nº 12.466, de 2011\).](#)

I - decidir sobre os aspectos operacionais, financeiros e administrativos da gestão compartilhada do SUS, em conformidade com a definição da política consubstanciada em planos de saúde, aprovados pelos conselhos de saúde; [\(Incluído pela Lei nº 12.466, de 2011\).](#)



mecanismos de coordenação acerca dos “aspectos operacionais, financeiros e administrativos da gestão compartilhada do SUS, em conformidade com a definição da política consubstanciada em planos de saúde, aprovados pelos conselhos de saúde”.

Destarte, em face da dinamicidade que a própria norma induz (e dos instrumentos de planejamento e gestão respectivos), o estabelecimento de pactuações poderá diferenciar, no plano concreto, as atribuições e o financiamento dos serviços de saúde ofertados em cada Município. Em suma, cada território apresenta ações distintas na operacionalização do SUS, em que pese os atributos mínimos definidos na Lei n.º 8.080/90.

Em termos práticos, o Município pode arrogar para si a responsabilidade assistencial que, em regra, caberia aos demais níveis de atenção, o que acontece, por exemplo, com as Unidades de Pronto Atendimento, que integram a Rede de Atenção às Urgências e Emergências (consideradas como de complexidade intermediária, conforme art. 2º da Portaria n.º 342/2013 do Ministério da Saúde)³¹.

Nessa linha, no que tange à **questão n.º “8”**³², salienta-se que a prestação de serviços de saúde na Atenção Básica é política pública prioritária na esfera local e o aumento ou redução de competências agregadas são tratadas no âmbito das comissões regionalizadas de gestores. Ao Tribunal de Contas compete o controle e fiscalização dos contratos, das prestações de contas e dos respectivos registros contábeis advindos dessas operações.

Inclusive, conforme informa o próprio CONASEMS³³ **a atenção básica é indutora dos processos de contratualização da atenção especializada ambulatorial e hospitalar, pois é ali que está a base do diagnóstico das necessidades em saúde dos usuários do território de saúde**. Portanto, em caráter complementar, é possível que o ente local recorra à atuação da iniciativa privada ou do terceiro setor para tal mister. Destarte, é a realidade diagnosticada no território que será a pilastra da eventual contratualização ou contratação posterior.

II - definir diretrizes, de âmbito nacional, regional e intermunicipal, a respeito da organização das redes de ações e serviços de saúde, principalmente no tocante à sua governança institucional e à integração das ações e serviços dos entes federados; [\(Incluído pela Lei nº 12.466, de 2011\).](#)

III - fixar diretrizes sobre as regiões de saúde, distrito sanitário, integração de territórios, referência e contrarreferência e demais aspectos vinculados à integração das ações e serviços de saúde entre os entes federados. [\(Incluído pela Lei nº 12.466, de 2011\).](#)

³¹ Por meio da decisão monocrática do ministro Roberto Barroso, proferida no Recurso Especial 1188535/SP, o Supremo Tribunal Federal (STF) reforçou a constitucionalidade da qualificação de entidade como Organização Social (OS) com o fim de formalização de contrato de gestão de Unidade de Pronto Atendimento (UPA).

³² *Se permanecer a determinação e resultar em imposição aos municípios para corte de gastos, deverá o Município reduzir o atendimento à saúde de suas populações considerando que a maior parte das terceirizações são na área da saúde?*

³³ Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=TIEIdUpXnu8&t=2s>.



No entanto, ressalta-se a posição desta Corte de Contas e do próprio Tribunal de Contas da União no sentido de que a atuação de privados **na atenção básica é admitida, ressaltando-se o sólido posicionamento de que o ente governamental deve empreender todas as ferramentas necessárias para a estruturação e operacionalização na esfera básica de saúde pública.**

Dessa forma, a partir da programação anual de saúde, o ente federado deve fazer o desenho da rede local de saúde e avaliar sua capacidade própria instalada para atender à população. Se sua oferta for suficiente, não há necessidade de contratar serviços em complementação. Caso contrário, o ente federado deve angariar esforços para ampliação da sua capacidade instalada. E, se ainda assim não for isso viável, se verificará a necessidade de complementar a oferta de serviços de saúde, por meio de contratações com entidades privadas, do segundo ou terceiro setor. Os procedimentos aqui descritos poderão ser objeto de fiscalização por parte do TCE e de outros órgãos de controle, por isso orienta-se que sejam documentados, de forma a atender eventuais questionamentos.

4.1 Contratualização de Serviços de Saúde no âmbito do SUS municipal e a contabilização como despesa com pessoal da Atenção Básica:

Considerando o panorama acima, diga-se que o art. 24 da Lei n.º 8.080/90 dispõe que, **quando as suas disponibilidades forem insuficientes para garantir a cobertura assistencial à população de uma determinada área, o SUS poderá recorrer aos serviços ofertados pela iniciativa privada;** e, em seu parágrafo único, fixa que a participação complementar dos serviços privados será formalizada mediante contrato ou convênio, observadas, a respeito, as normas de direito público.

Também, o artigo 3º da Portaria n.º 2.567/16 do Ministério da Saúde e o artigo 130 da Portaria de Consolidação n.º 1/2017, preveem a participação complementar da iniciativa privada na execução de ações e serviços de saúde quando a prestação local for insuficiente e for comprovada a impossibilidade de ampliação da cobertura de atendimento à população, em determinado território de saúde. Nestes casos, o gestor competente poderá recorrer aos serviços de saúde ofertados pela iniciativa privada.

Veja-se, no entanto, que um estudo que abranja todas as parcerias existentes hoje no setor da saúde é complexo e desafiador (destaca-se que este não é o objeto deste POT), dada a multiplicidade de vínculos jurídicos aptos a instrumentalizar relações de parceria e mesmo em face



da dificuldade de definição do conteúdo jurídico do direito fundamental à saúde **em sua esfera complementar**.

De todo modo, **assume-se aqui como pressuposto, a posição do CONASEM de que contratualização na Saúde não é o mesmo que contratação**. A contratação trata-se de uma prestação de serviços, que visa o pagamento de prestação de serviços e o lucro, o que pode ocorrer no âmbito do Município para ampliar seu escopo de atuação na saúde. **Já a contratualização abarca toda e qualquer forma de vínculo jurídico** entre gestor municipal e prestadores de saúde, como as parcerias com o terceiro setor, baseada na colaboração mútua e no cumprimento de metas, visando proporcionar um **serviço de qualidade na saúde e o mais integral possível**, o que é possível, portanto, por meio da contratualização ou da contratação.

Nesse contexto, há a regência do Princípio da Direção Única nos processos de contratualização dos entes públicos junto ao SUS, isso é, cada ente municipal é quem deve ter o comando sobre os prestadores de serviços existentes em seu território de responsabilidade. Se o município tem sob sua gestão o teto da Média e Alta Complexidade-MAC é ele que deve fazer a contratualização dos serviços existentes no seu território de abrangência para atendimento dos seus usuários.

Vale-se aqui do Acórdão TCU n.º 2486/2023³⁴ e das normativas do Ministério da Saúde^{35 36}, para relatar que são comuns, e muitas vezes indicadas, as contratualizações no âmbito do SUS. Neste contexto, em regra, considerando o vetor de norma jurídica mais antiga, são normalmente utilizados vínculos com Organizações Sociais para a execução dos serviços públicos de saúde, a partir da legislação de regência, Lei n.º 9.637/1998. Porém, essa é uma das formas de contratualização, sendo que o próprio TCU reconhece as “entidades congêneres às OS”:

[...] aquelas, sem fins lucrativos, que firmem instrumento de natureza convenial - cuja essência é a conjugação de esforço para consecução de finalidades de interesse público e recíproco - com o poder público para prestação desse serviço: as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP) e as organizações da sociedade civil (OSC).

Na prática, no entanto, inúmeros são os instrumentos jurídicos utilizados e, **ainda que firmemente indicada pelo Ministério da Saúde e pelos Tribunais de Contas, a utilização de**

³⁴ Relatório de levantamento autorizado pelo Ministro-Relator Vital do Rêgo em despacho proferido no âmbito do TC Processo 019.794/2022-3, tendo como objeto a participação das organizações sociais (OS) e entidades congêneres nos serviços assistenciais de saúde no SUS.

³⁵ <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/saes/atencao-especializada-e-hospitalar/contratualizacao>.

³⁶ https://bvsmis.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2017/prc0002_03_10_2017_comparquivo1.html



estrutura e força de trabalho própria dos entes municipais para a gestão, gerenciamento e execução das atividades afetas à Atenção Básica em saúde, muitas dessas contratualizações acontecem nesse nível de atenção à saúde.

Neste ponto, quanto ao recorte deste trabalho, contabilização das despesas com pessoal na prestação de serviços públicos de saúde, **reitera-se a posição já sedimentada nesta Casa de que o valor que remunera pessoal junto a entidades privadas do segundo e terceiro setor que executam as atribuições no nível de atenção básica de saúde junto aos Municípios, deverá ser computado como despesa com pessoal, independentemente da regularidade ou da natureza do ajuste.**

Isso porque considerando que a Atenção Básica é competência municipal conforme normas de gestão do SUS³⁷, **independentemente de existir o quantitativo mínimo de pessoal indicado nas normas de regência e do caso concreto admitir a complementariedade através da contratação ou da contratualização, os valores que remuneram pessoal neste nível de atenção à saúde, incluem-se nos cálculos dos arts. 18 e 19 da LRF.**

Nesse sentido, eventual contratação de profissionais para execução dos serviços que compõem as equipes Estratégia Saúde da Família - ESF, ou para atendimento nas Unidades Básicas de Saúde - UBS na modalidade denominada tradicional ou sem ESF, para oferecimento da atenção básica em saúde pública à população, os quais são colocados à disposição dos usuários de forma direta pelo Município em suas Unidades de Saúde, **não se configuram hipótese de saúde complementar.** Isso é, devem ser contabilizados como despesa com pessoal pelo ente municipal.

Exceção a essa regra se dá no caso dos vencimentos dos Agentes Comunitários de Saúde – ACS – e Agentes de Combate a Endemias – ACE – que sejam pagos com recursos repassados da União, a partir da EC n.º 120/2022³⁸. De acordo com a IN TCE n.º 18/2023 e a Nota Técnica SEI n.º 3481/2023/MF³⁹, os valores repassados pela União aos municípios visando o pagamento dos vencimentos dos agentes comunitários de saúde e agentes de combate às endemias, após serem

³⁷ Aqui se incluem os serviços prestados a partir do Programa “Saúde na Hora”, que amplia o horário de atendimento do posto da atenção básica. Ver em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/saps/saude-na-hora>.

³⁸ Dispositivo incluído pela EC n.º 120/2022 no at. 198 da CF: “§ 11. Os recursos financeiros repassados pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para pagamento do vencimento ou de qualquer outra vantagem dos agentes comunitários de saúde e dos agentes de combate às endemias não serão objeto de inclusão no cálculo para fins do limite de despesa com pessoal.”

³⁹ Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:21879. Acesso em 23-04-2024.



apropriados em codificações padronizadas, são deduzidos do cômputo da Receita Corrente Líquida e a despesa executada é deduzida da Despesa com Pessoal.

Outra peculiaridade ocorre com a parcela dos valores pagos aos profissionais da enfermagem que tenha sido custeada com a assistência financeira complementar da União para pagamento do piso, prevista pela EC n.º 127/2022. Como descrito no item 3.2, a apropriação dessa parcela no cômputo das despesas com pessoal se dará de forma progressiva, incluindo 10% ao ano a partir do exercício de 2024.

No caso das contratualizações as quais se fez referência nos parágrafos acima, com o terceiro setor (OS, Oscips e OSCs), utilizadas pelos municípios para a transferência da gestão da saúde em sua esfera de competência, tanto nos estabelecimentos e estruturas próprias do município como prestados em locais diversos. **Nesses casos, os serviços relacionados às atividades finalísticas (atenção básica) devem ser considerados como despesa com pessoal do “parceiro ente público” para fins da LRF.**

Com efeito, em atenção ao **questionamento de número “9”**⁴⁰, em regra, conforme a legislação de regência, as modalidades de parcerias previstas na Lei n.º 13.019/2014 possuem aplicabilidade bastante limitada no âmbito da saúde, pois, no seu art. 3º, inciso IV, está estabelecido que “as exigências desta norma não se aplicam” aos convênios e contratos celebrados com entidades filantrópicas e sem fins lucrativos nos termos do § 1º do art. 199 da Constituição Federal. Ou seja, pairam controvérsias acerca da aplicabilidade do regramento da Lei n.º 13.019/2014 no âmbito ora tratado, o que, no entanto, não é objeto do recorte deste Parecer.

Diga-se, por oportuno, que a despeito das inúmeras diferenças entre o marco legal da OSC e o das OS e outros, e da, *a priori*, inaplicabilidade daquele nas ações junto ao SUS, inúmeros municípios têm utilizado a referida legislação para a formação de parcerias no âmbito da gestão de suas unidades de saúde, isso é, utilizando-se como fundamento a Lei n.º 13.019/2014.

Nestes casos, considerando os pressupostos já pontuados no capítulo 3 desse Parecer, as parcerias firmadas com base na Lei n.º 13.019/2014, que abranjam a prestação de serviços de saúde na área de competência municipal, como a atenção básica, são consideradas prestação indireta de serviços de saúde, contratualizadas pelo ente governamental, que devem ser incluídas contabilmente como despesas de pessoal.

⁴⁰ Repasses mediante termo de fomento, na forma da Lei n. 13.019/2014, são considerados como terceirização?



Igualmente, as contratações realizadas por meio de Consórcios Públicos, as compras de serviços por meio de licitações ou as contratações diretas (dispensa e inexigibilidade), que tenham como escopo a atuação de profissionais nos Serviços médicos e odontológicos na Unidade de Saúde Municipal (UBS, Postos de Saúde, CAPS), são despesas com pessoal do ente municipal, independentemente da legalidade e “do local de prestação”, uma vez que são atividades finalísticas de competência municipal.

Em face do exposto acima, e do questionado na **pergunta “5”**⁴¹, **entende-se nesse trabalho superadas as posições trazidas nas alíneas “b” e “h” da decisão exarada no Processo n.º 12439-0200/17-8, de modo a não serem considerados no cômputo da despesa com pessoal para fins de LRF dos Municípios, os valores que remuneram as entidades não estatais que executam serviços de alta e média complexidade em suas comunas**. Isso, no entanto, não afasta as obrigações de ajustes nos contratos e nas prestações de contas, conforme se verá no item 5, a seguir⁴².

Por fim, cabe referir que, assim como citado na **questão de número “7”**⁴³, o Tribunal de Contas da União, provocado pelo Congresso Nacional, havia publicado acerca da matéria em análise o Acórdão n.º 2.444/2016, indicando que os gastos com pessoal realizados pela via de contratos de gestão em condições semelhantes às estabelecidas no art. 18, § 1º, da LRF (substituição de servidores) não poderiam ser contabilizados como despesa de pessoal para fins do art. 19 da LRF, a menos que o Congresso Nacional editasse norma determinando expressamente o contrário.

Essa decisão foi motivo de ação recursal impetrada pela Mesa Diretora da Câmara dos Deputados, resultando no Acórdão n.º 1.187/2019, proferido pelo Plenário do TCU. Para a Mesa

⁴¹ *Na hipótese em que os Municípios oferecem os serviços de média e alta complexidade, estes últimos são considerados “gastos de pessoal” ou de “outras despesas”?*

⁴² Pontua-se, por oportuno, a dificuldade de operacionalização envolvendo gestão plena e contabilização das despesas com pessoal de forma proporcional aos repasses efetuados. Isso porque não existe uma padronização desse roteiro contábil, já que esse não é um entendimento da STN, e, sim, uma decisão do TCE-RS. Ou seja, na prática, os recursos fundo a fundo chegam aos municípios com a mesma codificação, pois os códigos de “fontes e destinação de recursos” foram padronizados em 2023, não segregando mais a área de atenção a que se destinavam. Até 2022, o TCE-RS utilizava o campo “Recurso Vinculado” e, na área da saúde, esses códigos eram padronizados pela SES-RS, com identificação da Atenção Básica. A partir de 2023 a codificação padronizada não distingue mais a destinação do recurso por nível de atenção, não sendo possível identificar de forma direta esses valores na contabilidade do ente municipal.

⁴³ *Quanto à questão da contabilização das despesas com mão de obra, a LRF exige apenas a contabilização dos gastos com contratos de terceirização que se referem a substituição de servidores e empregados públicos e a contratação de pessoal por tempo determinado, nos termos do Acórdão 2444/2016, do Tribunal de Contas da União. Por que o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul adota uma analogia entre terceirização de mão de obra e contratação de organização social, mesmo possuindo os dois institutos natureza jurídica, e tratamento legais completamente distintos?*



da Câmara, era fundamental que o TCU esclarecesse se, mantida a redação vigente da LRF, tais despesas deveriam ou não ser contabilizadas no limite previsto no art. 19 da citada lei.

Como se percebe, a decisão reformadora, que culminou na prolação do Acórdão n.º 1.187/2019-TCU-Plenário declarou nulos os subitens 9.1.2. a 9.1.5 do Acórdão 2.444/2016-Plenário determinando que se integrasse a este *decisum*:

[...] 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. (grifou-se)

No relatório que acompanha o acórdão mais recente, parte integrante do Processo TC 023.410/2016-7, o TCU ressalta que, embora os contratos de gestão não sejam meros contratos de terceirização de mão de obra, seria inegável que, por meio deles há a execução de serviços públicos finalísticos do ente contratante mediante o emprego de mão de obra da entidade privada contratada.

Para a Corte da União, a intenção do legislador, ao redigir o § 1º do art. 18 da LRF, era coibir burlas aos limites de despesa de pessoal, sendo natural que as despesas com pessoal das organizações sociais fossem equiparadas às despesas dos contratos de terceirização de mão de obra, para que, dessa forma, se atingisse com maior eficácia a finalidade legal. Isso tendo como foco principal a prudência e a prevenção de riscos para o equilíbrio das contas públicas. Destarte, não se evidenciaria diferença essencial entre despesas com pagamento de pessoal contratado por meio de empresas prestadoras de serviços e despesas com pagamento de pessoal contratado por meio de organizações sociais.

Na sequência da análise do Relatório do Processo TC 023.410/2016-7, são transcritos trechos do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF – nos quais a Secretaria do Tesouro Nacional – STN orienta quanto ao necessário cômputo em despesas com pessoal dos valores decorrentes de contratações de forma direta ou indireta, para execução de serviços públicos finalísticos do ente da federação. O Ministério Público de Contas do TCU manifestou sua concordância com tais entendimentos, pois privilegiam o equilíbrio das contas públicas e **a essência da despesa (remuneração de pessoal que exerce atividade pública finalística) sobre sua forma (contrato de terceirização x contrato de gestão).**



Na mesma linha segue o voto do Relator, que ainda **destaca a competência da STN para orientar os órgãos e entidades da União sobre a elaboração dos demonstrativos fiscais**, ratificando no texto do acórdão que “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”.

5. Regime de Transição para a Adequação Contratual:

Diante do cenário exposto, tendo como pressupostos a responsabilidade municipal com a atenção básica em saúde, somada às pactuações que lhe acrescem atribuições, é fato que o Tribunal de Contas enfrenta problemas diários com a mais elementar das obrigações do Gestor Público que é a prestação de contas do valor que remunera as contratualizações ocorridas aí.

Tendo como exemplo o firmamento de vínculos com o terceiro setor, lembremos que as leis que disciplinam os contratos de gestão e os termos de parceria dispõem que a fiscalização sobre os vínculos é de responsabilidade do órgão integrante do Poder público afeto à área de atuação correspondente à atividade fomentada (art. 8º da Lei n.º 9.637/1998 e art. 11 da Lei n.º 9.790/1999), que atua de forma concomitante aos mecanismos de fiscalização do controle social (artigo 20, III e § 3º do artigo 11) e de controle externo, fulcro na incidência do art. 70, parágrafo único, combinado com o art. 71, inciso II da Constituição Federal⁴⁴.

Isso porque, sendo públicos não apenas os recursos para a execução das parcerias, como também os demais insumos empregados, é inafastável a incidência de controles que digam com a consecução dos interesses da sociedade (destinatária das prestações objeto da transferência em tela) e com a escorreita destinação do recurso público, como é o caso do controle externo.

Ou seja, o Gestor Municipal (e sua equipe) é o principal FISCAL do recurso público que remunera a empresa ou entidade que gerencia e/ou executa os serviços que são de sua competência

⁴⁴ Como, aliás, já assentou o E. Supremo Tribunal Federal na ADI 1923⁴⁴. Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido é julgado parcialmente procedente, para conferir interpretação conforme à Constituição à Lei nº 9.637/98 e ao art. 24, XXIV, da Lei nº 8666/93, incluído pela Lei nº 9.648/98, para que(...) **e (vi) para afastar qualquer interpretação que restrinja o controle, pelo Ministério Público e pelo TCU, da aplicação de verbas públicas.** Relator(a): AYRES BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 16-04-2015.



regulatória. O Tribunal de Contas, ao exercer as suas competências constitucionais necessita que a gestão local forneça prestações de contas e documentos outros que contenham com precisão e exatidão não apenas as metas, resultados e indicadores objetos da contratualização, **mas sobretudo o destino do recurso público empregado**⁴⁵, **discriminando a parcela de recursos que remunera mão-de-obra**. É comum, infelizmente, que o resultado final do exame fiscal do Município, pelo TCE/RS, apresente incongruências porque o próprio ente governamental foi negligente na exigência de prestação de contas fidedigna e que possibilite a correta apropriação contábil, observando as codificações padronizadas.

Em um parêntese, pontua-se que esse dever relativo ao **destino do recurso público** não advém, tão somente, de normas de direito financeiro-orçamentário, mas precipuamente da efetividade do princípio republicano, no que tange à prestação de contas. Ademais, não se pode perder de perspectiva que o direito à informação pública alcança um conjunto daquelas organizações, como bem menciona o art. 2º, da Lei n.º 12.527/2011⁴⁶, logo, o arrolamento dos gastos, de forma transparente e inteligível, é algo que existe e coexiste na relação firmada com o Poder Público, sendo algo que este pode exigir a qualquer tempo.

Ademais, **é de extrema relevância REITERAR** que a STN já indicava a necessidade do cômputo de valores de serviços públicos relacionados à atividade fim do ente, visto que caracterizam contratação indireta de pessoal, no MDF desde 2018⁴⁷, através da Portaria n.º 233/2019, posteriormente prorrogado pela Portaria 377/2020, para final de 2021 – conforme bem exposto no item 3.3 deste trabalho. Oportuno transcrever excerto do que consta na Portaria n.º 377/2020:

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

⁴⁵ **2. Conforme assentado no MS nº 24.379/DF, não é a natureza do ente envolvido na relação que autoriza ou não a atuação da Corte de Contas da União, mas sim a origem dos recursos envolvidos.** Tal fundamento não foi especificadamente impugnado pelo agravante, o que atrai o óbice da Súmula nº 287 do STF, e, por conseguinte, a manutenção da decisão agravada. (MS 37923 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 22-04-2022.

⁴⁶ Art. 2º Aplicam-se as disposições desta Lei, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres. Parágrafo único. A publicidade a que estão submetidas as entidades citadas no caput refere-se à parcela dos recursos públicos recebidos e à sua destinação, sem prejuízo das prestações de contas a que estejam legalmente obrigadas.

⁴⁷ Vide <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/esclarecimento-do-tesouro-nacional-sobre-as-portarias-06-2018-e-233-2019>. Acesso em 12-04-2024.



(MDF), aprovado pela Portaria STN nº 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. (Grifou-se)
[...]

Também, refere-se que no âmbito das discussões sobre a matéria junto à STN, o Ministério Público Federal juntamente com o Tribunal de Contas da União, conforme Acórdão n.º 2179/2021, instaram o Tesouro Nacional a viabilizar maior transparência dos recursos transferidos a organizações sociais e instituições congêneres, e da aplicação de recursos por essas organizações, por meio da edição de normais gerais para o registro contábil.

Em face, disso, **propõe-se uma ação coordenada entre TCE/RS e Gestor Público**, visando a observância às diretrizes de contabilização da STN, bem como a correção na forma de controle da formalização dos contratos e contratualizações, especialmente no tocante ao formato das prestações de contas, passando-se a adotar como diretrizes o seguinte:

- que nas prestações de contas constem as informações necessárias para a classificação contábil nas contas de controle de forma a viabilizar a transparência e fiscalização da aplicação dos recursos repassados, bem como a apropriação das despesas com pessoal, a fim de que o TCE/RS possa exercer com agilidade e fidedignidade suas competências constitucionais relativas ao acompanhamento de toda a execução orçamentária municipal, da gestão fiscal e demais limites e determinações legais previstas na LRF;

- que nas prestações de contas, **o município realize as contabilizações nas respectivas contas de controle como definido nas notas técnicas da STN, indicadas no capítulo 3;**

- visando à tempestividade dos registros contábeis, que se estabeleça nas contratualizações que a prestação de contas financeira deva ser mensal, ou ainda com periodicidade inferior;

- que independentemente da natureza jurídica utilizada para a contratualização, ocorra amplo cumprimento da Lei n.º 12.527/2011, através da **transparência ativa** do montante gasto nos ajustes e seu detalhamento máximo possível;

- que **não sejam contratualizados ou contratados ajustes que contenham como objeto escopo abstrato**, com descrições genéricas, como, por exemplo, “firmar contrato de gestão para a prestação de serviços de gestão de saúde municipal”. Da mesma forma, **que os planos de**



trabalhos, integrantes dos ajustes, não tenham descrições genéricas que impossibilitem ou dificultem a aferição dos custos e de indicadores quantitativos ou qualitativos.

Frisa-se que as exigências acima se aplicam a qualquer forma de contratualização, inclusive no caso de parcerias municipais com o terceiro setor (e independentemente de a Lei de regência do ajuste prever explicitamente a abertura dos valores com pessoal do vínculo).

Diante do exposto, **sugere-se que se conceda um prazo de adaptação de 180 (cento e oitenta) dias para os Municípios que ainda não adotaram as exigências já postas pela STN, com o intuito de que os próximos contratos e prestações de contas, bem como os ajustes vigentes, reflitam com a máxima exatidão possível os quantitativos de despesa com pessoal das entidades privadas que atuem na prestação de serviços de saúde (independentemente da divisão dos níveis de atenção à saúde adotados pelo SUS e prestados pelo município).**

A eventual não observância desse prazo pelo jurisdicionado poderá acarretar a avaliação por esta Casa de algum critério para apropriação dos valores da despesa com pessoal transferida à entidade privada e registrada no elemento de despesa “85”. Caso não seja possível essa segregação, ou não seja aceito o critério adotado pelo município, poderá ser considerado todo o montante transferido.

Essa possibilidade se enquadra no art. 23 da LINDB⁴⁸, prevendo que sempre que se aplicar um “novo entendimento” (lembrando-se que essa exigência já existia, conforme Portarias da STN). ou criar-se novo condicionamento para o exercício de um direito, é cabível a adoção de um regime de transição. Com efeito, os pressupostos trazidos ao ordenamento jurídico pela LINDB alteram o referencial estático do conceito de segurança jurídica, exigindo uma maior adaptabilidade do operador do direito público, abrindo-se margem para a alterabilidade das situações, **evitando mudanças abruptas ou quebra de estabilidade que surpreendam as partes, as quais já criaram expectativas e práticas reiteradas.**

Aliás, a utilização da LINDB, como meio de buscar soluções de compromisso com o espírito do federalismo fiscal é acentuada em momentos de crise pelo E. Supremo Tribunal Federal, conforme citado a sobeja na ACO nº 3524⁴⁹. Ou seja, a norma está diretamente

⁴⁸ Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

⁴⁹ TUTELA PROVISÓRIA NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 3.524 DISTRITO FEDERAL. : MIN. GILMAR MENDES.



relacionada aos princípios da boa governança na esfera pública, reconhecendo a autonomia operacional do gestor público, vinculando sua eventual responsabilização aos resultados (ou seja, às consequências práticas da decisão). Por isso a norma insiste na motivação do ato administrativo não só com os fundamentos de fato e de direito, mas também as consequências do ato e de suas possíveis alternativas.

É o Parecer.

Porto Alegre, 23 de maio de 2024.

Ana Helena Scalco Corazza,
Auditora de Controle Externo.

Luciane Heldwein Pereira,
Auditora de Controle Externo.

Aramis Ricardo Costa de Souza,
Auditor de Controle Externo.

Jonas Faviero Trindade,
Auditor de Controle Externo.

Daniel Reus da Silva,
Auditor de Controle Externo.

Guilherme Genro Sampedro,
Auditor de Controle Externo.

Leandro Tadeu Souza dos Santos,
Auditor de Controle Externo.

Lucas Lunardi Vieira,
Auditor de Controle Externo.

Vladimir Costa da Silva,
Auditor de Controle Externo.