



COORDENADORIA I

Senhora Coordenadora

Ref.: Grupo de Estudos Técnicos – Despesas com Pessoal

Determinação do Plenário deste E. TCM à SFC

1. Introdução

Na 2.928ª Sessão Extraordinária, por ocasião da emissão do Parecer referente às Contas da Prefeitura do Município de São Paulo, foi determinado:

20.7.3 – Desenvolva estudos, em autos apartados, para O aprofundamento da análise sobre o alcance do regramento contido no § 1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que toca aos limites de despesa de pessoal com atividades terceirizadas envolvendo substituição de servidores públicos municipais.

A partir dessa determinação foi criado um Grupo de Estudo Técnico com o propósito de avaliar a inclusão dos valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, no Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Relatório de Gestão Fiscal), para fins de cumprimento ao § 1º do art. 18 da LRF, segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, 7ª e 8ª edições, publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

Os estudos realizados pelo grupo de trabalho são apresentados a seguir.

2. Histórico

A questão dos gastos com terceirização foi tratada inicialmente em Auditoria Extraplano¹, cujo objetivo foi verificar se há despesas com pessoal não incluídas no Demonstrativo de Despesa com Pessoal da PMSP (Relatório de Gestão Fiscal, período de setembro/2015 a agosto/2016).

As conclusões da Auditoria naquele trabalho foram retratadas no Relatório Anual de Fiscalização da PMSP referente às contas de 2016, item 7.6 - Limites de Pessoal (artigos 18 a 20 da LRF):

¹TC. 72.008.425/16-25.

[...] Ressalve-se, todavia, que foram constatadas as seguintes impropriedades na apuração da despesa com pessoal:

- contratação indireta de pessoal por meio de contratos de gestão ou convênios para exercer atividades-fim do Município, não contabilizadas como "Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização", encontrando-se, portanto, fora do cálculo apresentado pela PMSP;

- ausência de registro contábil das terceirizações de atividades abrangidas em planos de carreira em elemento de despesa próprio (Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização), as quais não foram incluídas no Demonstrativo da Despesa com Pessoal.

Ademais, na auditoria que analisou o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias - PLDO para o exercício de 2018 foi apontada a necessidade da inclusão no orçamento de elemento de despesa específico², exigido pelo MDF, para permitir o reconhecimento dos valores referentes à substituição de servidores e empregados públicos nos futuros Demonstrativos da Despesa com Pessoal.

Em sua manifestação³, a Origem concordou com o apontamento acima citado da Auditoria, nos termos a seguir:

[...] Em resposta ao TCM, nossa manifestação, deteve-se em justificar e considerar que os valores não foram orçados no elemento citado acima, motivo pelo qual não foi reconhecida a despesa decorrente de Contratos de Terceirização no cômputo das despesas com pessoal, porém deixamos sinalizado encaminhar o assunto a SF/SUPOM, e assim o foi por meio do processo SEI nº 6017-2017/0017999-2, com o embasamento necessário, para conhecimento e avaliação quando da elaboração do Orçamento Municipal.

Nosso entendimento em relação ao caso, vai ao encontro do Tribunal de Contas, que a LOA deverá contemplar a codificação orçamentária necessária ao cumprimento do § 1º do Art. 18 da LRF, de modo a permitir a elaboração completa do Demonstrativo da Despesa com Pessoal, incluído os valores referentes à substituição de servidores e empregados públicos.

Contudo, na auditoria que analisou o Projeto de Lei de Orçamentária Anual - PLOA referente ao exercício de 2018⁴ constatou-se que não foi criado o elemento de despesa específico (34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de

² No Relatório que tratou do PLDO (itens 3.2.1.c e 4.20 do TC 72.002.464/17-45), a Auditoria indicou a seguinte oportunidade de melhoria: "[...] a orientação para a LOA de inclusão de natureza de despesa que permita auferir a despesa orçamentária específica referente à substituição de servidores e empregados públicos, em atendimento ao § 1º do art. 18 da LRF".

³ Fls. 110 e 113 do TC 72.002.464/17-45.

⁴ TC. 72.012.058-17-90.



Terceirização) que permitirá a elaboração completa do Demonstrativo da Despesa com Pessoal em 2018.

Destaque-se que foi encaminhado, em 27.10.17, para a Câmara Municipal, o Memorando CI nº 58/17 informando sobre diversos apontamentos referentes ao PLOA, dentre os quais a ausência da referida codificação orçamentária. Porém, até o momento da elaboração do presente relatório não foi realizada a alteração sugerida.

3. Normas referentes ao Demonstrativo da Despesa com Pessoal

O art. 22 da LRF estabelece que a verificação do cumprimento dos limites da despesa com pessoal, referidos nos artigos 19 e 20, deve ser realizada ao final de cada quadrimestre. A forma de cômputo da despesa total com pessoal é definida no art. 18:

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

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

Para orientar a forma de cumprimento das normas da LRF, a Secretaria do Tesouro Nacional publica o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, que regulamenta a elaboração dos relatórios fiscais, dentre os quais o Relatório de Gestão Fiscal – RGF, que contém o Demonstrativo da Despesa com Pessoal.

O MDF 7º edição regulamentou a publicação dos demonstrativos de 2017 e normatizou os conceitos⁵ a serem utilizados pelos entes federativos na elaboração do Demonstrativo da Despesa com Pessoal. Segundo o MDF, a “despesa com pessoal não depende da natureza do vínculo empregatício” e “o conceito de despesa com pessoal também não depende de avaliação jurídica sobre a legalidade ou não da contratação”.

⁵ Item 04.01.02 CONCEITO, subitem 04.01.02.01 Despesa com Pessoal.

Quanto aos contratos relacionados à terceirização⁶, o MDF determina que a mão de obra empregada em atividade-fim da instituição, ou inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal, será classificada no grupo de despesa 3 – “Outras Despesas Correntes”, por força do §1º do art. 18 da LRF.

Desse modo, o MDF esclareceu que deve ser computada no demonstrativo a terceirização que se relaciona à substituição de servidor ou de empregado público, sendo desconsideradas as despesas que se destinam à execução indireta de atividades, quando essas são acessórias (atividades-meio), não abrangidas por planos de cargos do órgão e não caracterizadas como relação direta de emprego (por exemplo, estagiários).

Cabe destacar que, se o regime de prestação de serviço for por concessão ou por permissão, a concessionária ou a permissionária arcará com todas as despesas, as quais não devem integrar a despesa com pessoal do ente, para fins do Demonstrativo⁷. Logo, no caso específico do Município de São Paulo, não são incluídos nos cálculos os gastos relativos às concessões de Transporte e Lixo.

O MDF 8ª edição, válido para o exercício de 2018, reforça a normatização anterior, detalhando a necessidade de inclusão dos valores referentes à substituição indireta de servidores e empregados públicos.

O tópico 03 (contratação de serviços públicos de forma indireta) do item “04.01.02.01 Despesa com Pessoal” estabelece que:

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

[...]

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

⁶ Tópico “2. Outras Despesas com Pessoal decorrentes de contratos de terceirização”.

⁷ MDF 8ª Edição Anexo I - Demonstrativo da Despesa com Pessoal pág.501.



apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal. (grifos nossos)

Conforme exposto, o estudo das normas vigentes impõe que os ajustes firmados entre o Município e as entidades privadas, tais como organizações sociais e entidades do terceiro setor, quando voltados à prestação de serviços públicos considerados atividade-fim, sejam incluídos no Demonstrativo da Despesa com Pessoal.

O art. 30 da Constituição Federal determina que compete aos Municípios: manter programas de educação infantil e de ensino fundamental (inciso VI), prestar atendimento de saúde (inciso VII), dentre outros. Logo, os ajustes com entidades que administram equipamentos públicos da competência constitucional do Município, tais como hospitais e creches, estão incluídos na atividade-fim da PMSP. As principais Secretarias Municipais com contratos dessa natureza são a Secretaria Municipal de Educação – SME e Secretaria Municipal da Saúde – SMS.

Desse modo, a partir do que regulamenta o MDF, entende-se que a parcela dos valores repassados às organizações sociais e entidades do terceiro setor, referente à remuneração dos colaboradores vinculados à prestação de serviço público tido como atividade-fim do Município, deve ser considerada como substituição de servidores e empregados públicos, devendo ser incluída no Demonstrativo da Despesa com Pessoal.

4. Impacto da inclusão dos valores dos repasses às organizações sociais e entidades do terceiro setor no Demonstrativo da Despesa com Pessoal

A LRF prevê limites para gastos com pessoal:

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

[...]

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

[...]

III - na esfera municipal:

a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;

b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo. (g.n)

No Demonstrativo da Despesa com Pessoal do Poder Executivo, referente ao período de setembro/2016 a agosto/2017, a despesa total com pessoal foi de R\$ 16,5 bilhões, representando 37,42% da Receita Corrente Líquida; portanto, abaixo do limite de 54,00% estabelecido na LRF, conforme demonstrado a seguir:

Quadro 1 – Despesas com pessoal – Poder Executivo

<u>DESPESA COM PESSOAL – PODER EXECUTIVO</u>	DESPESAS EXECUTADAS (Set/2016 a Ago/2017)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	20.800.587.128,17	42.266.889,95
Pessoal Ativo	13.226.643.997,81	42.266.889,95
Pessoal Inativo e Pensionistas	7.573.943.130,36	-
Outras Desp. Pessoal decorrentes de Cont. de Terceirização (§ 1º do art.18 da LRF)	-	-
DESPESAS NÃO COMPUTADAS (§ 1º do art. 19 da LRF) (II)	4.360.323.444,95	993.553,23
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	2.988.493,60	-
Decorrentes de Decisão Judicial de período anterior ao da apuração	1.068.566.408,53	993.553,23
Despesas de Exercícios Anteriores de período anterior ao da apuração	916.949,45	-
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	3.287.851.593,37	-
DESPESA LÍQUIDA COM PESSOAL (III) = (I - II)	16.440.263.683,22	41.273.336,72
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL		
	VALOR	% SOBRE RCL
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA - RCL (IV)	44.046.903.764,54	-
(-) Transf. obrigatórias da União relativas às emendas individuais (V) (§ 13, art. 166 - CF)	-	-
= RECEITA CORRENTE LÍQUIDA AJUSTADA (VI)	44.046.903.764,54	-
DESPESA TOTAL COM PESSOAL - DTP (VII) = (III a + III b)	16.481.537.019,94	37,42%
LIMITE MÁXIMO (VIII) (incisos I, II e III, art. 20 da LRF)	23.785.328.032,85	54,00%
LIMITE PRUDENCIAL (IX) = (0,95 x VIII) (parágrafo único do art. 22 da LRF)	22.596.061.631,21	51,30%
LIMITE DE ALERTA (X) = (0,90 x VIII) (Inciso II do § 1º do Art. 59 da LRF)	21.406.795.229,57	48,60%

Fonte: http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/dp-executivo-2quadrim-2017prelim_1506627747.pdf

Considerando que a PMSP não inclui gastos com terceirização no demonstrativo, a auditoria simulou o impacto da inclusão dos valores dos repasses às organizações sociais e entidades do terceiro setor no montante de despesa com pessoal:



Quadro 2 – Despesas com pessoal + Modalidades 50 e 60 – Poder Executivo

Setembro/16 a Agosto/17		
Apuração do Cálculo	2017	2017 Ajustado
Despesa Total com Pessoal	16.481.537.019,94	16.481.537.019,94
(+) Transferências a Instituições Privadas ^(*)	-	7.301.924.757,69
(=) Despesa Total com Pessoal - Ajustada	16.481.537.019,94	23.783.461.777,63
Receita Corrente Líquida - RCL	44.046.903.764,54	44.046.903.764,54
Despesa Total com Pessoal Ajustada / RCL	37,418%	53,996%

Fonte: http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/dp-executivo-2quadrim-2017prelim_1506627747.pdf e Sistema Ábaco/TCM.

(*) Sem fins lucrativos (50): R\$ 7.301.924.724,09. Com fins lucrativos (60): R\$ 33,60. Foram considerados apenas os gastos com "Outras Despesas Correntes", excluídos os "Investimentos".

O cálculo da auditoria, que considerou a apropriação integral dos valores referentes às "Transferências a Instituições Privadas"⁸, e pressupôs que toda despesa com terceirização encontra-se alocada nas modalidades referenciadas, resultou no percentual de 53,996% de despesa com pessoal sobre a receita corrente líquida.

Ocorre que os repasses realizados às entidades privadas incluem, além da despesa com pessoal, os insumos e os materiais utilizados na prestação dos serviços contratados.

Nesse sentido, cabe à PMSP apurar o montante de despesas com insumos e materiais e desconsiderá-lo do cálculo ora apresentado pela auditoria, reduzindo o percentual apresentado.

Note-se que as Secretarias Municipais, principalmente SME e SMS, que possuem respectivamente, convênios com creches e contratos de gestão, devem efetuar a segregação dos valores.

Na ausência de recálculo por parte da PMSP, não restará à auditoria outra alternativa senão efetuar a apropriação integral dos valores referentes às "Transferências a Instituições Privadas"⁹, para fins de verificação da observância ao limite de 54,00% da LRF.

⁸ Modalidade de Aplicação 50 - Transferências a Instituições Privadas sem fins Lucrativos. Modalidade de Aplicação 60 - Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos (excluídos os investimentos)

⁹ Excluídos os investimentos.

Cumprе destacar que, ao exceder o limite prudencial (51,30% da Receita Corrente Líquida), o gestor deverá adotar as medidas a seguir, conforme previsto no artigo 22 da LRF:

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

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

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Quando é ultrapassado o limite de 54,00% da Receita Corrente Líquida, o gestor deverá adotar as medidas previstas no artigo 23 da LRF:

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo



poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III - contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20.

5. CONCLUSÃO

Em atendimento ao determinado na 2.928ª Sessão Extraordinária, o grupo de estudo constatou que os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos não estão sendo incluídos no Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Relatório de Gestão Fiscal). Destacamos, ainda, o que segue:

5.1. Efetuada a simulação do impacto da inclusão dos valores totais dos repasses às organizações sociais e entidades do terceiro setor no montante de despesa com pessoal, verifica-se que o percentual de despesas com pessoal do poder Executivo sobre a receita corrente líquida (2º quadrimestre de 2017) passaria de 37,418% para 53,996%.

Em razão da proximidade com o limite legal de 54,00%, cabe à PMSP apurar o montante de despesas com insumos e materiais e desconsiderá-lo do cálculo ora apresentado pela auditoria, reduzindo o percentual apresentado.

Na ausência de recálculo por parte da PMSP, a auditoria efetuará a apropriação integral dos valores para fins de verificação da observância ao limite de 54,00% da LRF. (item

4)

5.2. A PMSP não incluiu no Projeto de Lei de Orçamentária Anual - PLOA, referente ao exercício de 2018, elemento de despesa específico ("34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização"), exigido pelo MDF, para permitir o reconhecimento dos valores referentes à substituição de servidores e empregados públicos nos Demonstrativos da Despesa com Pessoal em 2018.

Foi encaminhado, em 27.10.17, para a Câmara Municipal, o Memorando CI nº 58/17 informando sobre diversos apontamentos referentes ao PLOA, dentre os quais a ausência da referida codificação orçamentária. Porém, até o momento da elaboração do presente relatório não foi realizada a alteração sugerida. (**item 2**)

Sugerimos, ainda, o encaminhamento deste relatório à PMSP para ciência e adoção das medidas cabíveis.

Em 15.12.17

FERNANDO CORREIA RISERIO DO BONFIM
Agente de Fiscalização

RUTH JENN THAI SHU INOSHITA
Agente de Fiscalização

SANDRA CRISTINA DE ALMEIDA ALBARELLO
Agente de Fiscalização

MARCOS CHUST
Agente de Fiscalização

FÁBIO OLIVEIRA SANTOS
Supervisor de Equipes de Fiscalização
e Controle 2

**SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE**
Senhor Subsecretário**Ref.: Grupo de Estudos Técnicos – Despesas com Pessoal**
Determinação do Plenário deste E. TCM à SFC

O presente grupo de estudos técnicos foi instituído em cumprimento à determinação feita a Subsecretaria de Fiscalização e Controle pelo Plenário desta Egrégia Corte de Contas, no parecer referente ao balanço geral do exercício de 2016 da Prefeitura Municipal de São Paulo – PMSP (TC nº 72.001.517/17-74). Foi determinado o que segue:

20.7.3 – Desenvolva estudos, em autos apartados, para o aprofundamento da análise sobre o alcance do regramento contido no § 1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no que toca aos limites de despesa de pessoal com atividades terceirizadas envolvendo substituição de servidores públicos municipais.

Diante da análise realizada, o grupo de estudos técnicos concluiu:

Em atendimento ao determinado na 2.928ª Sessão Extraordinária, o grupo de estudo constatou que os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos não estão sendo incluídos no Demonstrativo da Despesa com Pessoal (Relatório de Gestão Fiscal). Destacamos, ainda, o que segue:

5.1. Efetuada a simulação do impacto da inclusão dos valores totais dos repasses às organizações sociais e entidades do terceiro setor no montante de despesa com pessoal, verifica-se que o percentual de despesas com pessoal do poder Executivo sobre a receita corrente líquida (2º quadrimestre de 2017) passaria de 37,418% para 53,996%.

Em razão da proximidade com o limite legal de 54,00%, cabe à PMSP apurar o montante de despesas com insumos e materiais e desconsiderá-lo do cálculo ora apresentado pela auditoria, reduzindo o percentual apresentado.

Na ausência de recálculo por parte da PMSP, a auditoria efetuará a apropriação integral dos valores para fins de verificação da observância ao limite de 54,00% da LRF. (**item 4**)

5.2. A PMSP não incluiu no Projeto de Lei de Orçamentária Anual PLOA, referente ao exercício de 2018, elemento de despesa específico

("34 - Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização"), exigido pelo MDF, para permitir o reconhecimento dos valores referentes à substituição de servidores e empregados públicos nos Demonstrativos da Despesa com Pessoal em 2018.

Foi encaminhado, em 27.10.17, para a Câmara Municipal, o Memorando CI nº 58/17 informando sobre diversos apontamentos referentes ao PLOA, dentre os quais a ausência da referida codificação orçamentária. Porém, até o momento da elaboração do presente relatório não foi realizada a alteração sugerida. **(item 2)**

Sugerimos o encaminhamento deste relatório à PMSP para ciência e adoção das medidas cabíveis.

Em face do exposto, encaminho o presente para o que couber.

Em 15.12.2017

ROBERTA CAROLINA DIAS BARBOSA
Coordenadora Chefe de Fiscalização e Controle I