



**METAPÚBLICA**<sup>®</sup>  
Consultoria e Assessoria em Gestão Pública

## **ORIENTAÇÃO TÉCNICA 022.2025**

**Ementa:** Alterações – Manual de Demonstrativo Fiscal – Limite de Despesas – Despesa com Pessoal – Lei de Responsabilidade Fiscal.

**Assunto:** Das alterações no Manual de Demonstrativo Fiscal: despesas de pessoal decorrentes do terceiro setor.



## **I – INTRODUÇÃO**

O Tesouro Nacional publicou há poucos dias alterações na 14ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, alterações estas com vigência já para o exercício de 2025. Em resumo, as alterações estão compreendidas no Anexo 8 do RREO, para adequação do demonstrativo às exigências publicadas pela Lei 14.325/2022, e no Anexo 1 do RGF, em razão das orientações contidas no Parecer SEI nº 3974/2024/MF.

Embora haja importantes alterações no Anexo 8 do RREO, que dizem respeito aos recursos de precatórios do FUNDEB e FUNDEF, o cerne da presente Orientação Técnica estará em esclarecer quanto a alteração do ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DA DESPESA COM PESSOAL, que adequou a redação dos itens “04.01.02.01 - Despesa com Pessoal” e “04.01.05.01 - Instruções de Preenchimento” no MDF, sem alteração nos quadros do demonstrativo.

Compreender as alterações no Manual de Demonstrativo Fiscal é de extrema importância para os gestores e servidores municipais, tendo em vista o impacto direto na Lei de Responsabilidade Fiscal e, conseqüentemente, nas contas públicas e execução orçamentária.

## **II – DAS ALTERAÇÕES NO MANUAL DE DEMONSTRATIVO FISCAL**

Quanto as alterações trazidas pelo Tesouro Nacional na 14ª Edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, destacamos inicialmente que o Anexo 08 do RREO, por força da publicação da Lei nº 14.325/2022, criou as fontes de recursos 545 – Recursos de Precatórios do FUNDEB (2007 – 2020) e 546 - Recursos de Precatórios do





FUNDEB Permanente, para individualização dos valores recebidos conforme a natureza e o período do precatório.

Criou também o quadro complementar, item “03.08.05.05 - Ente Beneficiário de Precatórios do Fundef e do Fundeb (Demonstrativo das Receitas e Despesas de Precatórios do Fundef e do Fundeb)”, específico para os entes que receberam ou ainda detenham saldos de precatórios, contemplando informações sobre receitas realizadas, despesas empenhadas, liquidadas e pagas, por nível de ensino, bem como o resultado líquido dos recursos

Além disso, incluiu a linha “Receita de Precatórios - Fundef e Fundeb” no quadro “Receitas Adicionais para Financiamento do Ensino” nas tabelas 8.1, 8.2 e 8.3 e no item “03.08.05.03 - Instruções de Preenchimento para as Tabelas 8.1, 8.2 e 8.3”, viabilizando a identificação dos entes federativos beneficiários desses recursos. Também corrigiu a fórmula da linha “Cancelamento, no exercício, de restos a pagar inscritos com disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados ao ensino” do quadro “Apuração das despesas para fins de limite mínimo constitucional” de forma a não considerar o cancelamento de restos a pagar de FUNDEB nesta linha.

Mesmo que sejam alterações de destaque, nosso intuito é apresentar o impacto das alterações no que diz respeito Anexo 1 do RGF, em razão das orientações contidas no Parecer SEI nº 3974/2024/MF.

O referido parecer, de autoria da Secretaria-Geral de Consultoria da Advocacia-Geral da União, é resultado da consulta realizada a respeito dos arts. 1º, § 1º, e 18, ambos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de





Responsabilidade Fiscal - LRF). Como conclusão, identificou-se o seguinte entendimento:

I - A Lei de Responsabilidade Fiscal, ao acrescentar os gastos com mão de obra terceirizada no conceito de despesa com pessoal, excepciona a regra geral de que tais custos referem-se apenas a ativos, inativos e pensionistas, equiparando, para os fins de responsabilidade fiscal, os dispêndios com terceirizados que se encontram, de modo inabitual, exercendo a função de servidor ou empregado, com os de ativos;

II - Dada a natureza excepcional da regra prevista no §1º, art. 18 da LRF, conclui-se que esta deve ser aplicada, estritamente, aos casos de substituição de mão de obra de servidores e empregados públicos relativamente às atividades descritas no art. 3º do Decreto nº 9.507/2018 e no art. 126 da Lei 14.791/23 (LDO-2024);

III - O controle exercido sobre as organizações sociais que utilizam recursos públicos para custeio da folha de pagamento, em princípio, não deve ser materializado por meio da caracterização desses valores como despesas com pessoal, como preconiza o §1º do art. 18, mas mediante a atuação dos órgãos de fiscalização. Sendo assim, uma vez identificado eventual desvio de finalidade em contrato de gestão firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, os atos assim praticados, por estarem maculados com vício de nulidade, devem ser considerados nulos, não podendo subsistir no ordenamento normativo. Para além disso, uma vez constatada a fraude, devem ser contabilizados os gastos até então efetuados como despesa de pessoal, haja vista o nítido caráter simulatório;

IV - O disposto no § 1º do art. 18 da LRF não se aplica às parcerias com entidades do terceiro setor que exercem atividades de interesse público, salvo quando constatada fraude ou desvio de finalidade por simulação.

Em suas razões, explicitaram os procuradores que a LRF ao acrescentar os gastos com mão de obra terceirizada no conceito de despesa com pessoal, excepciona a regra geral de que tais custos referem-se apenas a ativos, inativos e pensionistas, conforme preliminarmente definido no art. 169 da CF. Entendendo, assim, que a intenção é equiparar, para os fins de responsabilidade fiscal, os custos do terceirizado que encontra-se, de modo inabitual, exercendo a função do servidor ou empregado, com os do ativo.





Trata-se, portanto, de uma exceção à regra geral - prevista no art. 169 da CF c/c art. 18 caput da LRF - de que a despesa total com pessoal corresponde ao somatório dos gastos do ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas.

Desse modo, dada a natureza excepcional da regra prevista no §1º, art. 18 da LRF, conclui-se que esta deve ser aplicada, estritamente, aos casos de substituição de mão de obra de servidores e empregados públicos relativamente às atividades descritas no art. 3º do Decreto nº 9.507/2018 e no art. 126 da Lei 14.791/23 (LDO-2024).

Com vistas a tal entendimento (PARECER SEI Nº 3974/2024/MF), qual seja a não aplicação do § 1º do art. 18 da LRF às parcerias com entidades do terceiro setor que exercem atividades de interesse público, salvo quando constatada fraude ou desvio de finalidade por simulação; o Manual foi revisto.

Assim, as despesas de pessoal decorrentes de contratos de parceria realizados pela administração pública com Organizações Sociais (OS) e outras Organizações da Sociedade Civil (OSC) não mais serão incluídas no cálculo do limite determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo adequada a redação dos itens **“04.01.02.01 - Despesa com Pessoal”** e **“04.01.05.01 - Instruções de Preenchimento”** no MDF, sem alteração nos quadros do demonstrativo.

O Demonstrativo da Despesa com Pessoal é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal - RGF e deverá ser elaborado pelos Poderes e pelos órgãos com poder de autogoverno, tais como o Poder Executivo, os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, o Tribunal de Contas e o Ministério Público.





Esse demonstrativo deverá compor também o Relatório de Gestão Fiscal Consolidado, a ser elaborado e publicado pelo Poder Executivo até 30 dias após a divulgação do relatório do último quadrimestre do exercício.

A LRF determina que o RGF deverá ser emitido quadrimestralmente e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder. Esse prazo encerra-se em 30 de maio, para o primeiro quadrimestre; em 30 de setembro, para o segundo quadrimestre; e em 30 de janeiro do ano subsequente ao de referência, para o terceiro quadrimestre.

Especificamente, quanto ao item “04.01.02.01 - Despesa com Pessoal”, o Manual passou a contar, no tópico 3. *Despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta*, com a seguinte redação:

(...)

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 realizadas para pagamento dos profissionais que prestam esses serviços 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".

É importante esclarecer que as situações de contratação de forma indireta apresentadas são exemplos que ocorrem na gestão pública e que pode haver outras não descritas, mas que devem ser analisadas com a mesma premissa. Ou seja, quando for possível identificar que a remuneração da mão de obra relacionada à atividade-fim do ente público é custeada com recursos públicos, essa despesa deverá ser incluída no cômputo da despesa com pessoal, para fins de verificação dos limites estabelecidos na LRF.

Por outro lado, nos termos do Parecer SEI nº 3974/2024/MF, aprovado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 04 de novembro de 2024, e especificamente para o controle exercido sobre as organizações sociais (OS) e outras Organizações da Sociedade Civil (OSC) que utilizam recursos públicos para custeio de folha de pagamento, esses valores não devem ser





caracterizados como terceirização e nem impactar as despesas com pessoal, nos termos do §1º do art. 18, a não ser que seja constatada fraude ou desvio de finalidade por simulação mediante a atuação dos órgãos de fiscalização conforme previsto no Caput do art. 59 da Lei Complementar 101, de 2000 (LRF), *in verbis*:

*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: (grifo nosso)*

Portanto, nos termos do parágrafo 28 do Parecer PGFN SEI nº 3974/2024/MF, “uma vez identificado desvio de finalidade em contrato de gestão firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, os atos assim praticados, por estarem maculados com vício de nulidade, devem ser considerados nulos, não podendo subsistir no ordenamento normativo. Para além disso, **uma vez constatada a fraude, devem ser contabilizados os gastos até então efetuados como despesa de pessoal, haja vista o nítido caráter simulatório**”. (Grifo nosso)

Nesse contexto, o disposto no § 1º do art. 18 da LRF, em regra, não se aplica às parcerias com as organizações sociais (OS) e outras Organizações da Sociedade Civil (OSC) que exercem atividades de interesse público a não ser que seja constatada fraude ou desvio de finalidade por simulação. Dessa forma, uma vez constatada a fraude ou desvio de finalidade por simulação pelo órgão de fiscalização competente, deverão ser contabilizados os gastos até então efetuados pelas organizações sociais (OS) e Organizações da Sociedade Civil (OSC) como despesa de pessoal, de forma que a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade-fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação irregular de forma indireta, seja incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.

Importante ressaltar que, se os entes da Federação comprometem os gastos com pessoal relacionados à prestação de serviços públicos num percentual acima do limite estabelecido pela LRF, seja de forma direta, mediante contratação de terceirizados ou outras formas de contratação indireta, esses entes terão sua capacidade financeira reduzida para alocar mais recursos em outras despesas.

Além disso, se as contratações realizadas de forma indireta tiverem o objetivo de ampliar a margem de expansão da despesa com pessoal, poderá ocorrer o comprometimento do equilíbrio intertemporal das finanças públicas, o que poderá inviabilizar a prestação de serviço ao cidadão.

Não menos importante, e consoante ao Parecer SEI nº 3974/2024/MF, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, os empregados privados das organizações sociais não podem exercer as atividades inerentes aos servidores ou empregados da administração pública federal direta, autárquica e fundacional; conseqüentemente, as funções exercidas por tais empregados não podem ser caracterizadas como substituição de militares, servidores ou empregados públicos.





Ademais, a celebração de contrato de gestão com o intuito de assunção dessas ocupações por empregados privados com o propósito de burlar os limites da despesa com pessoal deve ser reputada como fraude ou desvio de finalidade, resultando na nulidade do referido contrato por simulação e, em consequência da nulidade. Dessa forma, deverão ser contabilizados como despesa com pessoal os gastos até então efetuados com recursos públicos para custeio da folha de pagamentos desses empregados.

Diante de tais alterações, as despesas com pessoal ganham um novo cenário no dia a dia da Administração e na análise das contas municipais pelos Tribunais de Contas, tendo em vista o encerramento da discussão que pairava acerca da inclusão, ou não, daquelas advindas da contratação de organizações sociais (OS) e outras Organizações da Sociedade Civil (OSC) que utilizam recursos públicos para custeio de folha de pagamento, o que a partir do presente exercício não devem ser caracterizados como terceirização e nem impactar as despesas com pessoal.

### **III – CONCLUSÃO**

A alteração no entendimento do Manual de Demonstrativos Fiscais tem impacto direto nas contas públicas municipais, sendo necessária a rápida compreensão e adequação das mudanças pelos gestores.

Analisar o atual cenário de despesas com pessoal é de suma importância, principalmente para garantir que o limites percentuais permaneçam atendidos nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, evidenciando um planejamento equilibrado do órgão.

Ficamos à disposição para maiores esclarecimentos.

São José do Rio Preto, 12 de maio de 2025.





**METAPÚBLICA  
CONSULTORIA E ASSESSORIA EM GESTÃO PÚBLICA LTDA**

**REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA**

**ALTERAÇÕES NA 14ª EDIÇÃO DO MANUAL DE DEMONSTRATIVO FISCAL.** Tesouro Nacional. Disponível no <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf>> acesso em 10/05/2025.

PARECER SEI Nº 3974/2024/MF. Secretaria-Geral de Consultoria da Advocacia-Geral da União. Disponível no [https://www.gov.br/agu/pt-br/assuntos-1/sejan/SEJANSolucionataTetoLRF\\_3974MF.pdf](https://www.gov.br/agu/pt-br/assuntos-1/sejan/SEJANSolucionataTetoLRF_3974MF.pdf)> acesso em 10/05/2025.

