



PROCESSO Nº : 31.317-3/2018 (AUTOS DIGITAIS)  
ASSUNTO : CONSULTA – REEXAME DE TESE  
UNIDADE : TRIBUNAL DE CONTAS  
INTERESSADO : TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO  
RELATOR : CONSELHEIRA JAQUELINE JACOBSEN MARQUES

### PARECER Nº 4.404/2018

**EMENTA:** CONSULTA. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. PROPOSTA DE REEXAME DE TESE PREJULGADA NA RESOLUÇÃO DE CONSULTA N. 29/2016. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. INCLUSÃO DO IRRF NO LIMITE DE DESPESA COM PESSOAL E DA COMPOSIÇÃO DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA. MODULAÇÃO DE EFEITOS. EFICÁCIA A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2019. DEVER DE RECONDUÇÃO AOS LIMITES PREVISTOS NA FORMA DA LEI COMPLEMENTAR N. 101/00. PARECER PELO CONHECIMENTO E APROVAÇÃO DA PROPOSTA DE EMENTA FORMULADA PELA CONSULTORIA TÉCNICA, DIVERGINDO DA METODOLOGIA DE MODULAÇÃO DE EFEITOS.

## 1. RELATÓRIO

1. Cuida-se de Reexame de Tese determinada por meio do Acórdão nº 186/2018, no intuito de reavaliar o contido na Resolução de Consulta n. 29/2016, nos seguintes termos:

(...) e, por fim, determinar o reexame das teses previstas nas Resoluções de Consultas nºs 28 e 29/2016, na Decisão Administrativa nº 16/2005 e nos Acórdãos nºs 3.181/2006 e 1.098/2004, que tratam do mesmo tema, cujos reexames seguirão o trâmite regimental.

2. A Resolução de Consulta n. 29/2016, dispõe o seguinte:

**Resolução de Consulta nº 29/2016 – TP (DOC, 22/12/2016). Pessoal. Limite. Despesa com pessoal. Receita Corrente Líquida. IRRF. Possibilidade de exclusão.** O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre a folha de pagamento de pessoal, pode ser excluído das despesas totais com pessoal do Estado e dos Municípios, e da composição da Receita Corrente Líquida – RCL destes entes, por não representar receita e/ou





despesa efetivas, mas mero registro contábil.

3. Salienta-se que a determinação contida no referido acórdão acarretou-se de proposta do Conselheiro Luiz Henrique Lima, realizada na sessão plenária do dia 22/05/2018, no julgamento do Processo nº 18.348-2/2018, em que foi aprovado por unanimidade o reexame das teses supramencionadas, em conformidade com o acórdão 186/2016-TP.

4. Inicialmente, tanto a Consultoria Técnica<sup>1</sup> quanto este *Parquet* de Contas<sup>2</sup> manifestaram-se pelo arquivamento do feito considerando o não preenchimento dos pressupostos de admissibilidade, que foram acatados no Julgamento Singular n. 823/JJM<sup>3</sup>, proferido pela Conselheira Interina Jaqueline Jacobsen Marques, determinando o arquivamento da proposta de reexame de tese.

5. Entretanto, em uma melhor análise dos autos, na qualidade de fiscal da ordem jurídica, este órgão ministerial verificou ser inadequada a não admissibilidade dos reexames de teses propostos, por se tratar de determinação do Tribunal Pleno desta Corte de Contas, devendo ser cumprida, em razão da autoridade da coisa julgada, requerendo, por meio de Recurso de Agravo, o juízo de retratação da decisão no Julgamento Singular n. 823/JJM, que foi acatado pela Conselheira Jaqueline Jacobsen Marques, bem como determinado o desarquivamento do presente feito e modificado o citado Julgamento Singular, para conhecer os reexames de teses prejudgadas e, determinado ainda, a autuação, em autos distintos, as referidas propostas de Reexames de Resoluções de Consultas.

6. Após, a Consultoria Técnica manifestou-se pelo preenchimento dos requisitos de admissibilidade e no mérito propôs a seguinte redação reexaminada à Resolução de Consulta:

**Resolução de Consulta nº \_\_\_/2018. Pessoal. Limites. Despesa com pessoal. Receita corrente líquida. IRRF. Impossibilidade de exclusão.**

1 Documento digital nº 198719/2018.

2 Documento digital nº 198722/2018.

3 Documento digital nº 198723/2018.





O Imposto de Renda retido na Fonte (IRRF), incidente sobre a folha de pagamento de pessoal, deve ser incluído nas despesas com pessoal do Estado e dos Municípios e ser considerada na composição da Receita Corrente Líquida (RCL) destes entes.

7. Em seguida, vieram os autos para análise e parecer ministerial.

8. É o relatório.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 Requisitos de Admissibilidade

9. Conforme dispõe o art. 237, do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, os Conselheiros da Corte de Contas, dentre outros legitimados, poderão apresentar reexame de tese ao Tribunal Pleno, o que é o caso dos autos, motivo pelo qual estão presentes os requisitos de admissibilidade.

### 2.2. Análise do Mérito

10. A Resolução de Consulta n. 29/2016 foi aprovada sob o fundamento do voto do relator em que defendeu que a arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte não deve compor a soma a apuração da Receita Corrente Líquida, tendo em vista que a referida arrecadação não representa efetivo ingresso de receita, mas tão somente registro contábil, alega ainda, que a RCL seria realizada apenas por meio das receitas verdadeiramente arrecadadas, excluindo-se o IRRF por se tratar de receita que não passaria pelo estágio da arrecadação.

11. Ocorre que a Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 defini que o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF dos servidores públicos de Estados e Municípios deve ser considerado Receita Tributária e compõe a Receita Corrente Líquida - RCL para fins de apuração dos limites de que trata a Lei, conforme art. 2º, IV, *in verbis*:





Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

...

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional

### 2.2.1 Do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF ser considerado Receita Tributária e compor a Receita Corrente Líquida – RCL para fins de apuração dos limites que trata a Lei 101/2000.

12. O Imposto de Renda é tributo de competência da União, sendo seu contribuinte a pessoa física ou jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza. O sistema de retenção do Imposto de Renda na Fonte atribui à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR, figurando o empregado como contribuinte, e o empregador, como responsável.

13. Quando a fonte pagadora é a Administração Pública Direta, Autárquica e Fundacional dos Estados, Distrito Federal e Municípios, o procedimento de arrecadação deverá observar as regras contidas no art. 157, inciso I e 158, inciso I da Constituição Federal, vejamos:

**Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:**

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

**Art. 158. Pertencem aos Municípios:**

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

14. Assim, mesmo sendo um tributo federal, o IRRF arrecadado pelos entes





públicos acima citados pertencem ao próprio responsável pela arrecadação. Em consequência esses entes públicos figuram como responsáveis tributários e ao mesmo tempo beneficiários do produto da arrecadação. É importante evidenciar que como não há uma obrigação de desembolso dos valores arrecadados, ocorre automaticamente um variação patrimonial aumentativa dos entes públicos beneficiários do IRRF.

15. A retenção do imposto na fonte é mera conveniência administrativa, que visa à economicidade e ao controle do processo de recolhimento, além de proporcionar maior segurança no recebimento do crédito, e não pode, em hipótese alguma, subverter as características da relação tributária estabelecida pela legislação

16. A Lei de Responsabilidade Fiscal assim como o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público dispõem que os recursos relativos ao IRRF dos servidores públicos de Estados e Municípios deverão ser contabilizados como Receita Tributária do ente. Em decorrência disso, os valores retidos em razão do IRRF é receita efetiva.

17. No que tange aos limites estipulados pela LRF, o artigo 19, prevê limites globais a serem observados pelos entes federativos. Com relação as despesas com pessoal, esta tem como fato gerador a prestação de serviço por parte do servidor, assim a despesa com pessoal é quantificada no momento da prestação do serviço e não no pagamento ao empregado. A despesa com pessoal engloba, além de seu valor principal, encargos sociais, contribuições previdenciárias patronais, vantagens pessoais, dentre outras.

18. A exclusão do IRRF da despesa com pessoal, não estaria sendo considerada a remuneração bruta do servidor, desrespeitando-se assim o mandamento legal, que dispõe que toda remuneração do servidor é despesa com pessoal, conforme estabelecido no art. 18 da Lei 101/2000, vejamos:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como

**Ministério Público de Contas - Gabinete do Procurador-geral de Contas Getúlio Velasco Moreira Filho**

Rua Conselheiro Benjamin Duarte Monteiro, Nº 1 - Centro Político Administrativo – Cuiabá-MT, CEP 78049-915

Telefone: (65) 3613-7621 - e-mail: gvmfilho@tce.mt.gov.br





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.

19. O fato de o recolhimento do imposto ocorrer conjuntamente com o pagamento da remuneração não descaracteriza as relações tributárias. Nessa relação tributária, o Imposto de Renda Retido na fonte é para o servidor uma despesa e para o ente público uma receita. O rendimento bruto do servidor é despesa de pessoal para cálculo de limite, a LRF em seu art. 19 § 1º possui um rol taxativo constando o que não será computado como despesa. Percebe-se que a redação do parágrafo não faz referência ao IRRF, *in litteris*:

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:

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

II - relativas a incentivos à demissão voluntária;

III - derivadas da aplicação do disposto no [inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição](#);

IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18;

V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos [incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição](#) e do [art. 31 da Emenda Constitucional nº 19](#);

VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes:

20. Os fundamentos presentes na Resolução de Consulta nº 29/2016 vai de encontro à legislação posta. Como bem explanado no Parecer da Consultoria Técnica, adentrando nas minúcias contábeis e legais, não se trata aqui de registro contábil virtual, mas de registro contábil de fatos reais distintos, fatos estes modificativos aumentativos da situação patrimonial de tais entes.





21. Nesse sentido, este *Parquet* de Contas em razão das leis e princípios que normatizam o orçamento e a contabilidade pública, entende ser ilegal a exclusão do IRRF da despesas globais com pessoal e na composição da RCL, devendo ser conhecida esse Reexame de Tese no sentido de incidir o Imposto de Renda Retido na Fonte na despesas com pessoal e na composição da Receita Corrente Líquida.

### 2.2.2 Da modulação de efeitos da decisão

22. Em cumprimento ao art. 23 da LINDB, que tem o intuito de combater a insegurança jurídica e estabelece que as decisões proferidas em âmbito administrativo, controlador ou judicial, que alterarem o posicionamento interpretativo ou derem nova orientação sobre norma de conteúdo indeterminado, deverão prever um regime de transição, devendo ser realizado uma espécie de modulação dos efeitos da decisão, e tendo em vista que a inclusão do IRRF na despesas gasto com pessoal e na composição de RCL, poderá resultar na extrapolação dos limites máximos estabelecidos na LRF, este órgão ministerial entende ser necessário a modulação dos efeitos da presente decisão .

23. Ainda, o Código de Processo Civil em seu art. 927, §3º autoriza essa modulação dos efeitos em razão do interesse social e da segurança jurídica, vejamos:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

24. No entanto, a modulação dos efeitos **não deve ser realizada da forma sugerida pela Consultoria Técnica**, isto porque os percentuais e cronograma apresentados são desprovidos de qualquer fundamento técnico ou análise fática a indicar sua adequação, **violando a um só tempo, tanto o artigo 169 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88 – e o artigo 23 da Lei de**





**Responsabilidade Fiscal – LC 101/00 -, que impõem expressamente a forma de recondução dos gastos com pessoal em caso de extrapolação dos limites legais.**

25. Além disso, estabelecer um tabelamento indicando percentuais não é atribuição dos órgão de controle, pois se tornaria uma afronta ao **princípio da separação dos poderes** previsto no artigo 2º, da CRFB/88, **adentrando à competência do Poder Legislativo, já que a própria lei específica da matéria, ao regulamentar a Constituição, trouxe o procedimento a ser observado para reconduzir os gastos de despesa com pessoal ao limite legal imposto, não restando alternativa, apenas o dever de cumprir a legislação de equilíbrio fiscal (LRF).**

26. É forçoso salientar, que **a revisão** do prejulgado está sendo **realizada** para restabelecer os parâmetros trazidos pela **Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF** -,e **estabelecer uma metodologia contrária a legislação estaria infringindo novamente a citada lei.**

27. Por tais razões o Ministério Público de Contas, manifesta pela aprovação da proposta de Resolução de Consulta ventilada pela Equipe Técnica, mas **discorda da metodologia aplicada para a modulação dos efeitos**, entendendo que a **aplicação** do novo entendimento deverá ser **efetuada a partir de 1º de janeiro de 2019.** Com relação a forma de **recondução dos gastos ao limites**, deverá ser realizada em estrito cumprimento aos artigos 22 e 23 da LRF, **imediatamente a partir de 1º de janeiro de 2019, in verbis:**

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.

### 3. CONCLUSÃO

28. Dessa maneira, o **Ministério Público de Contas**, no exercício de suas atribuições institucionais, **manifesta-se**:

a) pelo **conhecimento** deste Reexame de Tese, haja vista a presença dos requisitos regimentais, especialmente o previsto no art. 237, do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso;

b) pela **aprovação** da seguinte ementa:

**Resolução de Consulta nº \_\_\_/2018. Pessoal. Limite. Despesa com pessoal. Receita corrente líquida. IRRF. Impossibilidade de exclusão.** O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), incidente sobre a folha de pagamento de pessoal, deve ser incluído nas despesas com pessoal do Estado e dos Municípios e ser considerado na composição da Receita Corrente Líquida (RCL) destes entes.

c) a **modulação dos efeitos** do novo entendimento para que sua eficácia seja produzida a partir de **1º de janeiro de 2019**, devendo os entes federados que estejam com os limites de despesas com pessoal extrapolados na referida data observar a forma de recondução dos gastos ao limite previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Constituição Federal, **emitindo-se os respectivos alertas necessários**.

É o Parecer.  
**Ministério Público de Contas**, Cuiabá, 26 de outubro de 2018.  
(assinatura digital)<sup>4</sup>  
**GETÚLIO VELASCO MOREIRA FILHO**  
Procurador-geral de Contas

4 Documento firmado por assinatura digital, baseada em certificado digital emitido por Autoridade Certificadora credenciada, nos termos da Lei Federal nº 11.419/2006 e Resolução Normativa Nº 9/2012 do TCE/MT.

