



<b>PROCESSO</b>	<b>31.317-3/2018</b>
<b>ASSUNTO</b>	<b>REEXAME DE TESE PREJULGADA - Resolução de Consulta 29/2016-TP</b>
<b>INTERESSADO</b>	<b>TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO</b>
<b>RELATORA</b>	<b>CONSELHEIRA INTERINA JAQUELINE JACOBSEN MARQUES</b>

### RAZÕES DO VOTO

12. Inicialmente, destaco que conheço do presente Reexame de Tese decorrente da determinação proferida no Acórdão 186/2018-TP, uma vez que preenche os requisitos de admissibilidade exigidos pelo artigo 237, caput e parágrafos, do RITCE-MT.

13. Quanto ao mérito, esclareço que a ementa da Consulta em reexame foi proferida em resposta à Consulta formulada pelo Excelentíssimo Senhor Pedro Taques, Governador do Estado de Mato Grosso, solicitando manifestação deste Tribunal acerca da possibilidade de exclusão de valores referentes ao IRRF, do cômputo das despesas com pessoal e da receita corrente líquida, nos seguintes termos:

**[...] é possível deduzir das despesas com pessoal e da receita corrente líquida os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte, descontados da folha de pagamento dos servidores públicos estaduais?**  
(Grifou-se)

14. Quanto ao primeiro questionamento, objeto deste Reexame, em seu voto, o Relator da Consulta, Conselheiro Valter Albano, defendeu a tese de que a apuração da Receita Corrente Líquida, nos termos preconizados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, 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.

15. Segundo o Relator originário, em face do IRRF, após sua retenção, imediatamente passar ao estágio do recolhimento, o excluiria da previsão legal, que consideraria fundamental que as receitas passassem pelo estágio da arrecadação, não



devendo, portanto, ser incluído na composição da Receita Corrente Líquida, conforme sustentou:

Ocorre que nem todas as receitas públicas passam pelo estágio da arrecadação, como é o caso do IRRF: a receita é “retida” pelo Poder Público, por exemplo, no momento do pagamento dos seus servidores e em seguida é contabilizada como se receita fosse. Esse mecanismo não envolve arrecadação, pois temos retenção e imediato recolhimento, ambos fictícios. (fls. 2 a 3 do Voto. Grifos do original)

16. Assim, divergindo da Consultoria Técnica e do Parecer Ministerial, o Relator originário formulou a proposta de ementa que, aprovada pelo Tribunal Pleno, transformou-se na Resolução de Consulta em análise.

17. Após essa breve contextualização da origem da Resolução em análise, enfrentarei as circunstâncias e fundamentos deste Reexame.

18. A determinação do presente Reexame, sugerida em sessão plenária pelo digno Conselheiro Luiz Henrique Lima, sobreveio no contexto da homologação da cautelar proferida na Representação de Natureza Interna 18.348-2/2018, proposta em desfavor do Governo do Estado de Mato Grosso, em razão de irregularidades na concessão e pagamento da Revisão Geral Anual (RGA) da remuneração e do subsídio para os servidores públicos do Poder Executivo Estadual, com aumento real e extrapolação do limite da despesa total com pessoal do Poder Executivo.

19. Na aludida Representação, o Conselheiro Relator, Isaias Lopes da Cunha, asseverou a gravidade da situação do Estado, constatada pela Equipe de Auditoria, no que tange aos limites de gastos com pessoal.

20. Tal situação insustentável, no que tange à despesa com pessoal deste Estado, foi também esmiuçada na apreciação das Contas de Governo, do exercício de 2017, nos autos 8.171-0/2018.

21. Na ocasião, a Equipe de Auditoria asseverou que a Lei de Responsabilidade Fiscal, estipulando um Limite Global por Estado-membro da federação, determinou que no máximo 60% da Receita Corrente Líquida poderia ser empregada com



Gastos com Pessoal, além de estabelecer limites segregados de gastos por Poder e Órgão e, como limite prudencial, 57% da Receita Corrente Líquida.

22. Como é cediço, a referida Lei fixa, para o Poder Executivo, o limite segregado de 49% da Receita Corrente Líquida e, como limite prudencial, 46,55%.

23. Ocorre que, no 3º quadrimestre de 2017, a Despesa com Pessoal do Estado de Mato Grosso alcançou R\$ 7.959.480.238,45, representando 59,44% da Receita Corrente Líquida.

24. O Poder Executivo, por sua vez, liquidou R\$ 6.368.516.117,08, ou seja, 47,69% da Receita Corrente Líquida.

25. Desse modo, tanto a despesa com pessoal consolidada quanto a relativa ao Poder Executivo ultrapassaram o Limite Prudencial de 95% do limite máximo estabelecido pelo artigo 22, parágrafo único, da Lei Complementar 101/2000.

26. Pois bem. No presente Reexame, tanto a Consultoria Técnica, quanto o Ministério Público de Contas, asseveraram que o prejulgado encontra-se em dissonância com a legislação e jurisprudências que norteiam o entendimento da matéria.

27. Como é cediço no âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional define a hipótese de incidência do Imposto de Renda, seus sujeitos passivo e ativo e permite, ainda, a possibilidade de sua retenção pela fonte pagadora e estabelecimento de responsáveis tributários, nos termos do artigo 45, parágrafo único:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. **A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.** [Grifado]

28. Quando a fonte pagadora, responsável pela retenção do Imposto de Renda, pertencer à Administração Pública direta, autárquica e fundacional dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, os procedimentos de recolhimento e arrecadação do



IRRF deverão observar as regras constitucionais inseridas nos artigos 157, I, e 158, I, da CF/88, nestes termos:

**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;

29. Desse modo, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, além de figurarem como fontes pagadoras e responsáveis tributários, serão, também, os próprios beneficiários do produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

30. Assim, os entes federados têm no IRRF uma importante fonte de receita efetiva, pois, de fato, o produto da arrecadação do tributo incorpora-se definitivamente aos seus respectivos cofres públicos.

31. Por conseguinte, o ingresso permanente de dinheiro ao erário, mediante retenção do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, causa efeito positivo no patrimônio líquido do ente arrecadador, em virtude de mandamento constitucional expreso, não havendo lógica afirmar, assim, que as retenções do referido imposto não configuram receita, mas mero evento contábil.

32. Portanto, o IRRF não é tão somente uma receita escritural, mas sim uma receita efetivamente arrecadada por Estados e Municípios, uma vez que, no momento em que estes entes realizam pagamentos de despesas com salários ou prestação de serviços tributados pelo imposto, há automaticamente a transferência compulsória de parcela destes pagamentos, que de fato pertenceriam a servidores ou fornecedores, às disponibilidades destes entes, ou seja, ocorre uma redução patrimonial para o contribuinte de fato (servidores e fornecedores) em contrapartida ao acréscimo patrimonial do erário



estadual ou municipal (fontes pagadoras e beneficiários do produto da arrecadação do IRRF).

33. Conforme bem destacado pela Consultoria Técnica, isso ocorre, não diretamente por procedimentos formais de arrecadação de impostos: emissão de guias, entrega voluntária de recursos dos contribuintes a agentes arrecadadores e etc., mas pela aplicação de procedimentos de retenção nas parcelas dos pagamentos das despesas, onde os valores retidos incorporam-se às disponibilidades financeiras dos entes, haja vista que somente haverá o desembolso financeiro (desencaixe de recursos) para a quitação dos valores líquidos pertencentes a servidores e prestadores de serviços.

34. Assim, de acordo com o **Princípio do Orçamento Bruto**, previsto no artigo 6º, *caput*, da Lei 4.320/64, quando os Estados ou Municípios apropriam despesas, folha salarial de servidores ou prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas, devem fazê-lo orçamentariamente, considerando-se os seus valores brutos, por representar o valor efetivo do gasto público, senão vejamos:

Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

35. No mesmo sentido, é o entendimento da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), nos termos da Portaria 212/2001, que reconheceu a natureza de receita pública tributária das retenções do IRRF realizadas por Estados e Municípios, conforme segue:

Art. 1º Estabelecer, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, que a arrecadação do imposto descrito nos incisos I, dos artigos 157 e 158, da Constituição Federal, seja contabilizada como receita tributária, utilizando a classificação 1112.04.30 – Retido nas Fontes e não mais a 1721.01.04 – Transferência de Imposto sobre a Renda Retido nas Fontes (art. 157, I e 158, I, da Constituição Federal), todas constantes do anexo I, da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001.

36. Desse modo, nos termos do Parecer da Consultoria Técnica, o fato deste aumento patrimonial advir de uma retenção tributária ao invés da ocorrência de um



pagamento direto pelo contribuinte aos cofres públicos, não desnatura ou anula a relação jurídico-tributária correspondente e nem dispensa a necessidade do reconhecimento contábil deste fato jurídico-contábil, pois se trata, também, da aplicação do **princípio da essência sobre a forma**, consagrado na Norma Brasileira de Contabilidade, que assim dispõe: “Todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas.” [8NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016, item nº 8.29]

37. Por conseguinte, trata-se de evento financeiro porque, uma vez que a realização ou não das retenções do IRRF impactam diretamente nas disponibilidades financeiras dos Estados e Municípios, podendo reduzi-las se não forem realizadas.

38. Assim, negar o caráter de receita pública efetiva às retenções do IRRF, realizadas por Estados e Municípios, seria negar a própria natureza tributária do imposto, tendo em vista que as receitas tributárias são receitas públicas por excelência.

39. Para reforçar tal conclusão, transcrevo o teor do artigo 11, *caput* e §1º, da Lei 4.320/64:

**Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.**

**§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária**, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.[Grifado]

40. Ademais, é importante ressaltar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, entre suas principais finalidades, estabelece regras voltadas à responsabilidade na gestão fiscal e à preservação do equilíbrio das contas públicas, notabilizando-se como ferramenta essencial ao planejamento e controle das receitas e despesas públicas.



41. Desse modo, a exclusão do IRRF das despesas totais com pessoal e da composição da Receita Corrente Líquida provoca alteração drástica na apuração desses índices, que servem como parâmetro para determinar os limites de gastos com pessoal.

42. Assim, no que tange ao IRRF, coaduno com a Consultoria Técnica e o Ministério Público de Contas, pois entendo que cabe aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios aplicarem a legislação federal e arrecadarem e recolherem as receitas tributárias, oriundas do citado tributo, como suas receitas tributárias efetivas, observados os termos dos artigos 157, I, e 158, I, ambos da CF/88.

43. Por conseguinte, passarei ao exame da modulação dos efeitos da decisão, caso seja acatada.

44. A Consultoria Técnica, para subsidiar o exame quanto a essa modulação, elaborou quadro, abaixo inserido, para demonstrar o impacto da aplicação das Resoluções de Consulta 28 e 29/2016, em relação aos gastos com pessoal do Poder Executivo Estadual.

45. Neste quadro, é possível constatar que, antes mesmo da alteração de entendimento proposta por este reexame de tese, o Poder Executivo Estadual já havia ultrapassado o limite prudencial de gastos com pessoal da LRF, que é de 46,55%.

46. Além disso, com o novo entendimento ora proposto, o Poder Executivo Estadual ultrapassará também o limite legal de gastos com pessoal determinado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, que é de 49%.

### Impacto do IRRF na Receita Corrente Líquida

	2016		2017	
Receita Corrente Líquida ( <b>sem IRRF</b> )	12.522.756.874,44		13.389.766.593,46	
Receita Corrente Líquida ( <b>com IRRF</b> )	13.589.067.069,80		14.471.265.603,41	
Defensoria Pública	84.086.691,11	0,62%	88.353.350,81	0,61%
IRRF	1.066.310.195,36	7,85%	1.081.499.009,95	7,47%



Despesa Total com Pessoal do Poder Executivo (RC 28 e 29/2016)	5.675.960.966,95	45,33%	6.385.477.846,52	47,69%
Despesa Total com Pessoal do Poder Executivo (STN e reexame)	6.826.357.853,42	50,23%	7.555.330.207,28	52,21%

47. Como é sabido, ao se extrapolar o aludido limite legal de gastos, os Gestores públicos devem adotar as medidas previstas nos artigos 22 e 23, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

48. Importante destacar que a mudança proposta na Resolução de Consulta 29/2016 também tem repercussão nas contas municipais.

49. Considerando que a inclusão do IRRF incidente sobre a folha de pagamento na composição da Receita Corrente Líquida e nas despesas com pessoal de cada Poder e Órgão, estadual e municipal, poderá resultar na extrapolação dos limites máximos estabelecidos nos artigos 19, II e III, e 20, II e III, da LRF, justifica-se a concessão de prazo para que o jurisdicionado não seja surpreendido negativamente em sua administração.

50. Desse modo, em face do princípio da segurança jurídica e do novo artigo 23, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, conforme asseverado pela Consultoria Técnica e pelo Ministério Público de Contas, entendo necessária a aplicação da modulação temporal dos efeitos deste Reexame, denominada, também, de regime de transição, nestes termos:

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.(Grifou-se)





51. Assim, o novo entendimento, para não surpreender a Gestão, caso acatado pelo Tribunal Pleno, deve ser aplicado a partir da Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual do exercício de 2020, pois, nos termos do princípio da anterioridade orçamentária, previsto no artigo 35, § 2º, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 e a Lei Orçamentária Anual de 2019 deveriam ser encaminhadas, respectivamente, até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja: os prazos para a Gestão elaborar o planejamento orçamentário anual, para 2019, já se esgotou.

52. Todavia, entendo que, a partir do exercício de 2019, o Poder Executivo Estadual deve evitar o aumento de despesas com pessoal para que possa se programar quanto à incidência da nova orientação normativa deste Tribunal, conforme bem destacou o Ministério Público de Contas.

53. Em sequência, ressalto que, a aferição da dosimetria temporal do regime de transição deve considerar, nos termos dos artigos 20 a 24, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: as consequências práticas da decisão; a necessidade e a adequação da medida a ser imposta; as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais; e os obstáculos e as dificuldades reais da gestão.

54. Assim, entendo que, para a modulação dos efeitos do novo entendimento, deve-se determinar, ao chefe de cada Poder e Órgão autônomo do Estado e dos Municípios, caso se encontre, no final do exercício de 2018, acima do limite legal de despesas com pessoal, nos termos do novo prejulgado, **que observe as vedações impostas pelo artigo 22 da LRF e não promova medidas que causem aumento dessas despesas durante o exercício de 2019.**

55. Ademais, a partir de **2020, além das vedações prescritas pelo artigo 22, adote as medidas contidas no artigo 169, § 3º, I e II, e §4º, da CF/88, c/c os artigos 21 a 23 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e reduza o excedente da despesa total com pessoal, no mínimo até os seguintes percentuais por ano:**

- a) 25% em 2020;



b) 35% em 2021;

c) 40% em 2022.

56. Portanto, **divirjo parcialmente** do Parecer da Consultoria Técnica, uma vez que entendeu por modular, gradativamente os efeitos da nova Resolução, por até 6 anos, entre o período de 2020 a 2025.

### VOTO

57. Diante do exposto, nos termos do artigo 234, §1º, do RITCE-MT, acompanho parcialmente o **Parecer 56/2018**, proferido pela Consultoria Técnica, e acolho o **Parecer 4.404/2018**, de autoria do Procurador de Contas Getúlio Velasco Moreira Filho, e **VOTO** no sentido de, preliminarmente, conhecer do presente Reexame de Tese Prejulgada e, no mérito, **revogar** a Resolução de Consulta 29/2016 e aprovar a proposta de Resolução de Consulta apresentada pela Consultoria Técnica, cujo enunciado reproduzo novamente abaixo:

**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.

58. **VOTO**, ainda, mediante técnica processual já aplicada pelo Tribunal Pleno no Acórdão 455/2018-TP, para que o Colegiado deste Tribunal **firme o entendimento** no sentido de que, caso a eventual extrapolação do limite legal de gastos com pessoal venha a ser ocasionada exclusivamente pela aplicação da nova tese deste Reexame, a caracterização de tal irregularidade não será, por si só, ensejadora da conclusão por um Parecer Prévio Contrário à aprovação daquelas contas, desde que os Gestores cumpram, ao menos, com os percentuais mínimos e os critérios de redução do eventual excedente, conforme a modulação dos efeitos a seguir proposta.

59. **VOTO**, também, pela **modulação dos efeitos** do novo entendimento, para que, os Poderes e Órgãos autônomos do Estado e dos Municípios, que se encontrem,



no final do exercício de 2018, acima do limite legal de despesas com pessoal, nos termos do novo prejulgado, observem:

- a) no exercício de 2019, **as vedações impostas pelo artigo 22 da LRF e não promovam medidas que aumentem essas despesas;**
- b) no exercício de **2020**, as prescrições do artigo 23 da LRF e reduzam, no mínimo, **25%** do eventual **excedente** da despesa total com pessoal;
- c) no exercício de **2021**, as prescrições do artigo 23 da LRF e reduzam, no mínimo, mais **35%** do eventual **excedente** da despesa total com pessoal, totalizando ao menos 60%;
- d) no exercício de **2022**, as prescrições do artigo 23 da LRF e reduzam, no mínimo, mais **40%** do eventual **excedente** da despesa total com pessoal, totalizando 100%;

60. É como Voto.

Cuiabá, 21 de novembro de 2018.

(assinatura digital)

**Jaqueline Jacobsen Marques**

**Conselheira Interina**

Relatora

(Portaria 125/2017, DOC 1199, de 15/09/2017)