



PROCESSO	:	88331/2019
APENSO	:	11.713-7/2020
PRINCIPAL	:	PREFEITURA MUNICIPAL DE ITAÚBA
ASSUNTO	:	CONTAS ANUAIS DE GOVERNO MUINCIPAL
RESPONSÁVEL	:	VALCIR DONATO
RELATOR	:	CONSELHEIRO SUBSTITUTO MOISES MACIEL

II- RAZÕES DA PROPOSTA DE VOTO

II.1. DO CONTROLE EXTERNO ORÇAMENTÁRIO, FINANCEIRO E PATRIMONIAL DAS CONTAS ANUAIS DE GOVERNO:

114. O **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO**, no uso da competência que lhe é atribuída pelos artigos 31, §§ 1º e 2º, 71 e 75 da Constituição Federal, artigos 47 e 210 da Constituição do Estado de Mato Grosso, c/c o artigo 56 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), artigo 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 269/2007 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso), artigo 29, inciso I, e artigo 176, § 3º, da Resolução nº 14/2007 (Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso), por meio dos processos de contas anuais de governo e na forma de Parecer Prévio, manifesta-se sobre:

- a) se as contas anuais representam adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial em 31/12, bem como o resultado das operações de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade aplicada à administração pública;
- b) a observância aos limites constitucionais e legais na execução dos orçamentos públicos;



c) o cumprimento dos programas previstos na LOA quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e atingimento das metas, assim como a consonância dos mesmos com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias;

d) o resultado das políticas públicas, evidenciando o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do município;

e) a observância ao princípio da transparência.

115. Impende consignar que, a Constituição da República estabelece expressamente em seu artigo 70, que a fiscalização a ser exercida pelos Tribunais de Contas será, dentre outras modalidades, orçamentária. Embora não especifique os termos dessa fiscalização, preconiza que ela deve levar em conta, além da legalidade e economicidade, também a legitimidade. Ou seja, em termos de fiscalização orçamentária, o Tribunal não se limita a observar se foram atendidas as regras constitucionais e legais que regem a matéria (por exemplo, se a abertura de créditos adicionais observou os requisitos, se foi efetivada despesa sem prévia dotação orçamentária etc.). Deve verificar se, além disso, a operacionalização do orçamento foi legítima.

116. Isso significa que o controle exercido pelo Tribunal de Contas vai além da verificação da mera compatibilidade formal entre o evento fiscalizado e a subsunção à norma. Jorge Ulisses Jacoby leciona que “Sobre o aspecto do controle a apreciação deontológica da legitimidade, encontra-se em íntima afinação com os princípios da razoabilidade”, para outros autores, da proporcionalidades, da supremacia do interesse público sobre o privado. A meu ver, o aspecto do controle da efetividade e legitimidade das contas de governo equivale à tutela jurisdicional do direito fundamento ao Bom Governo.



II.2. DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

117. O Município de Itaúba, no que concerne limite da **dívida consolidada líquida** (DCL) de 1,2 (um inteiro e dois décimos) vez da Receita Corrente Líquida (RCL), estabelecido no art. 3º, inciso II da Resolução Normativa nº 40/2001 do STN, apresentou resultado negativo para DCL, o que significa que as disponibilidades são maiores que a Dívida Pública Consolidada.
118. Da mesma forma, o Município cumpriu o limite legal estabelecido no artigo 7º, incisos I e II da Resolução Normativa nº 43/2001 Resolução do Senado Federal.
119. **Na educação**, o Município aplicou na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, nesse exercício, o correspondente a **31,97%** da receita de impostos municipais e transferências estadual e federal, ultrapassando o percentual mínimo de 25% conforme exigido pelo art. 212 da Constituição da República de 1988.
120. O Município destinou ao **Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação-FUNDEB** o percentual de **93,85%** da receita do referido fundo, em conformidade com o limite mínimo de 60% estabelecido no artigo 60, inciso XII combinado com o art. 22 da Lei Federal 11.494/2007.
121. **Na saúde**, o Poder Executivo aplicou o percentual de **28,02%** da receita de impostos refere o artigo 156 e dos recursos de que tratam os artigos 158 e 159, inciso I, alínea “b” e § 3º, todos da Constituição Federal, atendendo o limite mínimo de 15% estabelecido no art. 77, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias-ADCT e pelo artigo 7º da Lei Complementar nº 141/2012.
98. **Nos gastos com pessoal**, o Poder Executivo assegurou o cumprimento do limite de 54% estabelecido no art. 20, inciso III, ‘b’ da LRF, vez que os gastos com pessoal totalizaram **R\$ 12.851.182,16** o que representa **46,74%** da Receita Corrente Líquida



(R\$ 27.495.228,77).

122. **Os repasses ao Poder Legislativo**, não foram superiores aos limites fixados no art. 29-A, §2º, equivalente a **6,97%**, inciso III da Constituição da República de 1988.

II.3. DO DESEMPENHO FISCAL:

123. Da análise das receitas orçamentárias, verifica-se que as **Transferências Correntes** representam a maior fonte de recurso na relação da receita própria, totalizando o valor de R\$ 24.881.762,31, o que equivale a **76,76%** do total de receita orçamentária arrecadada de R\$ 32.413.538,16.
124. A **receita tributária própria** em relação ao total de receita corrente alcançou o percentual de **14,08%**.
125. A série histórica das receitas orçamentárias **evidenciou um pequeno crescimento** no período de 2015-2019, equivalente **2,8%** do total da receita orçamentária.
126. **Na execução orçamentária**, na relação entre receita arrecadada e despesa realizada pelo Município, constata-se **superávit** no resultado orçamentário de **R\$ 913.846,34**.
127. **No resultado financeiro**, o Município apresentou suficiência financeira no valor de **R\$ 228.474,13** considerando todas as fontes de recursos.

II.4. DO ORÇAMENTO DE SEGURIDADE SOCIAL

128. Por meio do **Processo nº 11.713-7/020**, a Secretaria de Controle Externo de



Previdência emitiu Relatório Técnico cujo o conteúdo se refere a gestão dos recursos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios, em atenção ao inciso II do art. 71 da Constituição Federal, ao art. 212 da Constituição do Estado de Mato Grosso, aos arts. 35 e 36 da Lei Complementar nº 269/2007, ao inciso II do art. 29 e inciso V do art. 149 da Resolução Normativa nº 14/2007-TCE/MT e Resolução ATRICON nº 05/2018.

129. Da análise da previdência social dos servidores do Município de Itaúba, verifica-se que estão vinculados ao **Fundo Municipal de Previdência Social dos Servidores de Itaúba (PREVI-ITAÚBA)**, não sendo constatados outros Regimes Próprios de Previdência Social.
130. Constatou-se que, com base na Declaração de Veracidade das Contribuições Previdenciárias (documento digital nº 195784/2020), enviado via Sistema Aplic, o município **não** apresentou inadimplência nas contribuições previdenciárias.
131. **Na relação de receita e despesa**, percebe-se que as receitas arrecadadas superam as despesas liquidas no exercício em análise, estando de acordo com as informações prestadas pelo Município.

Receita Arrecadada	R\$ 1.941.443,17
Despesas Liquidadas	R\$ 1.138.381,45

132. Por meio do Sistema CADPREV, a Secex de Previdência constatou a **inexistência de parcelamentos** efetuados como o Regime Próprio de Previdência Social.
133. Extraí-se do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), que o Município de Itaúba, por meio do CRP nº 989901-187658, encontra-se **REGULAR**.
134. Por fim, a Unidade Técnica **não** apontou nenhuma irregularidade atinente aos assuntos previdenciários abordados no relatório técnico.



II.5. DO MÉRITO DAS CONTAS

135. O mérito dessas contas é definir se algumas dessas irregularidades são capazes de ensejar emissão de parecer prévio contrário ou favorável à aprovação das contas anuais, explicitando os elementos e fundamentos de convicção e ressaltando o fato de que a manifestação se baseou, exclusivamente, no exame de documentos de veracidade ideológica presumida (§3º do artigo 176 do Regimento Interno do TCE/MT).
136. O mérito, não envolve o exame de responsabilidade dos administradores e demais responsáveis de unidade gestoras, por dinheiros, bens e valores públicos, cujas as contas serão objeto de julgamento em separado, por meio de rito adequado (§2º do artigo 173 do Regimento Interno do TCE/MT).
137. O processo de contas foi instruído com documentos que demonstram os atos governamentais praticados pelo Poder Executivo do Município de Itaúba, relativos à publicação e transparência, a legalidade e legitimidade dos demonstrativos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.
138. A Secex de Receita e Governo em análise preliminar da prestação de contas, emitiu Relatório Técnico Preliminar (documento digital nº 182739/2020) por meio do qual apontou 5 irregularidades cometidas no exercício de 2019 pela Sra. Terezinha Guedes Carrara, das quais transcrevo a seguir:

1) AA04 LIMITES CONSTITUCIONAIS/LEGAIS_GRAVÍSSIMA_04. Gastos com pessoal acima dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar 101/2000). 1.1) *Os gastos com pessoal do Poder Executivo atingiram o montante de R\$ 15.170.481,51, correspondendo a 55,17% da Receita Corrente Líquida (RCL), não assegurando o cumprimento do limite máximo de 54% estabelecido no art. 20, III, "b" da LRF.* - Tópico - 7.4.2.1. LIMITE PRUDENCIAL E LEGAL DO PODER EXECUTIVO

2) DB08 GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA_GRAVE_08. Ausência de transparência nas contas públicas, inclusive quanto à realização das audiências públicas (arts. 1º, § 1º, 9º, § 4º, 48, 48-A e 49 da Lei Complementar 101/2000). 2.1) *A LDO referente ao exercício de 2019 não foi divulgada no Portal Transparência do Município, contrariando o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal.* - Tópico - 5.1.2. LEI DE



DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – LDO 2.2) A LOA referente ao exercício de 2019 não foi divulgada no Portal Transparência do Município, contrariando o artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal. - Tópico - 5.1.3. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA

3) DB99 GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA_GRAVE_99. Irregularidade referente à Gestão Fiscal/Financeira, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT. 3.1) *Insuficiência de saldo, no valor total de R\$ 785.172,98, para pagamento de restos a pagar processados e não processados das fontes 00 e 02, conforme demonstrado no Quadro 5.2 do Anexo 5. - Tópico - 6.2.1.1. QUOCIENTE DE DISPONIBILIDADE FINANCEIRA PARA PAGAMENTO DE RESTOS A PAGAR*

4) FB13 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO_GRAVE_13. Peças de Planejamento (PPA, LDO, LOA) elaboradas em desacordo com os preceitos constitucionais e legais (arts. 165 a 167 da Constituição Federal). 4.1) *A LOA foi elaborada de forma incompatível com as metas de resultado primário e nominal estabelecidos na LDO, contrariando o art. 5º da LRF. - Tópico - 5.1.3. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA*

5) FB99 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO_GRAVE_99. Irregularidade referente à Planejamento/Orçamento, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT. 5.1) *Não definição de metas anuais no que tange ao RESULTADO NOMINAL, conforme determina o art. 4º, § 1º da LRF, prejudicando a utilização dos mecanismos de acompanhamento e controle da gestão fiscal instituídos na CF/88 e LRF. - Tópico - 5.1.2. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – LDO 5.2) Não inclusão da memória e metodologia de cálculo do Anexo das Metas fiscais, contrariando o art. 4º, § 2º, II da LRF, impossibilitando a comprovação da consistência dos resultados pretendidos bem como da conformidade da meta com a política fiscal do município. - Tópico - 5.1.2. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - LDO*

139. Regularmente citado o Gestor apresentou defesa (documento digital nº 189165/2020). Após análise da defesa, a Secex concluiu pelo saneamento das irregularidades AA04, DB08, FB13 e FB99.
140. Passo a analisar separadamente o mérito das irregularidades sanadas e, após, das irregularidades mantidas pela Secex de Receita e Governo.

II.5.1. DAS IRREGULARIDADES SANADAS PELA SECEX DE RECEITA E GOVERNO:

141. Transcrevo a seguir as irregularidades que foram sanadas pela Secex de Receita e Governo conforme Relatório Técnico de Defesa (documento Digital nº 253286/2020):



1) AA04 LIMITES CONSTITUCIONAIS/LEGAIS_GRAVÍSSIMA_04. Gastos com pessoal acima dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar 101/2000).

1.1) SANADO

2) DB08 GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA_GRAVE_08. Ausência de transparência nas contas públicas, inclusive quanto à realização das audiências públicas (arts. 1º, § 1º, 9º, § 4º, 48, 48-A e 49 da Lei Complementar 101/2000).

2.1) SANADO

2.2) SANADO

4) FB13 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO_GRAVE_13. Peças de Planejamento (PPA, LDO, LOA) elaboradas em desacordo com os preceitos constitucionais e legais (arts. 165 a 167 da Constituição Federal).

4.1) SANADO

5) FB99 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO_GRAVE_99. Irregularidade referente à Planejamento/Orçamento, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT.

5.2) SANADO

II.5.1.1. Dos Gastos com pessoal (Irregularidade 1, classificação AA04)

142. Em análise preliminar, a Secex apontou que os gastos com pessoal do Poder Executivo atingiram o montante de **R\$ 15.170.481,51, correspondendo a 55,17%** da Receita Corrente Líquida (RCL), não assegurando o cumprimento do limite máximo de 54% estabelecido no art. 20, inciso III, 'b' da LRF.
143. A Secex ao analisar as informações prestadas pelo Município, mais os cargos previstos na Lei Municipal nº 1117/2016 (Plano de Cargos, Carreiras e Salários dos Servidores Públicos da Prefeitura Municipal de Itaúba-MT), concluiu que excluído o montante referente a custos indiretos/taxas administrativas, deve ser considerado no cômputo das despesas com pessoal, o montante de **R\$ 2.450.595,03**, sendo R\$ 1.306.666,33 referente a despesas liquidadas com o Instituto de Promoção Humana e Ambiental e R\$ 1.143.928,70 referente a despesas liquidadas com a Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires. O **Apêndice F** traz um quadro detalhado contendo quais valores compuseram esse montante considerado como contratação de Cooperativas, OSCIP, OS e outras terceirizações de serviços relacionadas à mão-de-obra que se enquadram no conceito de gasto com pessoal. Com base no Apêndice F, as tabelas a seguir mostram as despesas que foram incluídas as seguintes despesas no cálculo da Despesa Total com Pessoal (DTP):



INSTITUTO DE PROMOÇÃO HUMANA E AMBIENTAL

Cargo	Cargo igual ou similar no pccs	Incluir no cálculo da DTP?	Valor anual
Serviços Químico	Cargo de Técnico em Nível Superior - Químico - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	42.744,00
Serviços - Fisioterapeuta	Cargo de Técnico em Nível Superior - Fisioterapeuta - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	56.992,01
Serviços - Nutricionista	Cargo de Técnico em Nível Superior - Nutricionista - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	42.744,00
Serviços Odontológicos	Cargo de Técnico em Nível Superior - Odontólogo - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	98.000,00
Fiscal Sanitário	Cargo de Serviços de Nível Médio - Fiscal Sanitário - art. 98 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	51.760,19
Recepcionista	Cargo de Serviços de Nível Médio - Recepcionista - art. 98 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	82.156,90
Zeladora	Cargo de Serviços de Nível Médio - Recepcionista - art. 98 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	24.006,09
Serviços Médicos (Plantões Diurnos)	Cargo de Técnico em Nível Superior - Médico Clínico Geral - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	337.800,00
Serviços Médicos (Plantões)	Cargo de Técnico em Nível Superior - Médico Clínico Geral - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	350.400,00
Serviços – Bioquímico	Cargo de Técnico em Nível Superior - Bioquímico - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	47.018,40
Serviços Farmacêuticos	Cargo de Técnico em Nível Superior - Farmacêutico - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	47.018,40
Serviços - Ginecologista	Cargo de Técnico em Nível Superior - Médico Ginecologista - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	7.700,00
Técnico em Enfermagem	Cargo de Serviços de Nível Médio - Técnico em Enfermagem - art. 98	Sim	86.268,34



	da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)		
Fonoaudiólogo	Cargo de Técnico em Nível Superior - Fonoaudiólogo - art. 91 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	32.058,00
Taxas Administrativas referentes aos cargos não previstos em PCCS e outros serviços (15,86% do valor pago a esses profissionais)			62.934,22
Total (Cargos previstos em PCCS e outros serviços) - Valor a ser incluído na Despesa Total com Pessoal (A)			1.306.666,33

COOPERATIVA DE TRABALHO VALE DO TELES PIRES			
Cargo	Cargo igual ou similar no PCCS?	Incluir no cálculo da DTP?	Valor anual
Oficial de Serviços Gerais	Cargo de Serviços de Nível Médio; Cargo de Serviços Auxiliares e Manutenção de Infraestrutura e Cargo de Serviços Operacionais - arts. 98, 100 e 103 da Lei Municipal nº 1117/2016 (Apêndice E)	Sim	336.363,78
Auxiliar Operacional, Apoio Logístico		Sim	8.418,02
Auxiliar de Manutenção e Conservação		Sim	279.610,26
Auxiliar de Sala		Sim	318.284,31
Servente de Limpeza		Sim	108.446,67
Agente de Apoio Operacional, Logística		Sim	60.511,88
Auxiliar de Cozinha		Sim	32.293,78
Total (Cargos previstos em PCCS e outros serviços) - Valor a ser incluído na Despesa Total com Pessoal (B)			1.143.928,70

144. Nota-se que Secex acrescentou ao cálculo da DTP os montantes de R\$ 1.306.666,33 relativo à contratação de mão-de-obra com o Instituto de Promoção Humana e Ambiental e, R\$ 1.143.928,70 com a Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires.



145. O Gestor Municipal, em sua defesa, discordou da Secex quanto à caracterização do descumprimento do limite de gasto com pessoal, argumentando que devem ser deduzidos do câmputo de gastos com pessoal o montante de R\$ 630.472,25 referente às despesas com inativos e pensionistas, bem como os gastos com Outros Benefícios Previdenciários no valor de R\$ 382.160,75, uma vez que ambos traduzem despesas custeadas com recursos vinculados ao RPPS, o que totaliza R\$ 1.012.633,00.
146. A Defesa aduziu que com a dedução das referidas despesas, o total de R\$ 1.012.633,00 do montante de R\$ 15.170.481,51 (cálculo da SECEX/TCE-MT) o Município apresentaria o percentual de 51,49%, ou seja, abaixo do limite de 54%. Ainda, quanto ao câmputo na DTP os gastos com OSCIP, a Defesa argumentou que não devem ser computadas, aplicando o regime de transição adotado pelo STN por meio da Portaria 233/2019, substituída no presente exercício pela Portaria 377/2020.
147. Quanto ao Valor pago à Cooperativa, asseverou que não deve entrar no câmputo dos gastos com pessoal para aferição do limite nos termos da LRF, por se tratar de atividades meio/acessória. Com as deduções das despesas com OSCIP e com os contratos firmados com a Cooperativa, a defesa apresentou que o Município alcançou, no exercício de 2019, **42,58% da Receita Corrente Líquida o que equivale ao total de despesa com pessoal de R\$ 11.707.253,48,** cumprindo com o limite legal.
148. Após analisar os argumentos defendidos pelo Gestor Municipal, a Secex, em Relatório Técnico Conclusivo, concluiu pelo afastamento da irregularidade, entendendo que somente o montante de R\$ 1.012.633,02 relativa à despesa consolidada decorrente de Aposentadoria, Reserva e Reforma do município de Itaúba, mantendo no cálculo as despesas inerente aos gastos com a OSCIP-Instituto de Promoção Humana e Ambiental (R\$ 1.306.666,33) e com a Cooperativa Vale do Teles Pires (R\$ 1.143.928,70).



149. O **Ministério Público de Contas (MCP)**, em consonância com o entendimento técnico opinou pelo saneamento da irregularidade, haja vista que restou devidamente demonstrado nos autos que os limites foram de fato obedecidos.

150. Pois bem.

Da contabilização dos pagamentos em contratos com OSCIP nos limites de gastos com pessoal previstos na LRF

151. A discussão sobre a contabilização dos pagamentos em contratos com OSCIP nos limites de gastos com pessoal decorre da interpretação do §1º do artigo 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que se lê:

§ 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".

152. Da exegese do mencionado artigo, a Secretaria do Tesouro Nacional, ao editar a 8ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, publicada em 2017, inseriu uma nova regra para demonstração dos registros contábeis, regulamentando que 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. Transcrevo a seguir o referido trecho:

*“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. A LRF, ao estabelecer um limite para as despesas com pessoal, definiu que uma parcela das receitas do ente público deveria ser direcionada a outras ações e, para evitar que, com a terceirização dos serviços, essa parcela de receitas ficasse comprometida com pessoal, estabeleceu, no § 1º do artigo 18, **que os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à***



substituição de servidores e empregados públicos devem ser contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

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".

153. Conforme a nova regra estabelecida no Manual, devem ser contabilizadas no cômputo das despesas totais com pessoal referentes à **(i)** terceirização de mão-de-obra que se tratam de substituição de servidores e empregados públicos e **(ii)** os pagamentos relativos à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público, deverão ser incluídas no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.
154. Quanto à contabilização das despesas referentes à terceirização de mão-de-obra considerados como substituição de servidor. No caso, a Secex incluiu na DTP os pagamentos à mão-de-obra contratadas por meio da **OSCIP-Instituto de Promoção Humana e Ambiental** e da **Cooperativa Trabalho Vale do Teles Pires**, pela fato de que os serviços contratados abrangem as atribuições inerentes aos cargos listados no PCCS.

Da contabilização das despesas com a Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires:

155. No que se refere a inclusão das despesas inerentes ao pagamento dos serviços contratados com a Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires no cômputo da DTP no montante de R\$ 1.143.928,70, para fins de apuração do cumprimento do limite legal, **divirjo** dos entendimentos técnico e ministerial, pelas razões que passo a expor:
156. O §1º do art. 18 da LRF estabelece que sejam incluídos na despesa de pessoal, também, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à **"substituição de servidor e empregados públicos"**, devendo ser contabilizado como **"Outras despesas de pessoal"**. Isso, com a premissa de que os recursos



públicos que seriam despendidos na remuneração de pessoal próprio da Administração, o que revelaria uma **terceirização ilícita**.

157. Portanto, nem todos os contratos de ocorre que nem todos os contratos de terceirização de mão de obra devem ser contabilizados como “outras despesas de pessoal”, apenas, aqueles que se referem à substituição de servidores e empregados públicos.
158. Pontuo, também, que o artigo tem o condão de garantir a observância a duas imposições constitucionais: **(i)** a obrigatoriedade de aprovação prévia em concurso público para a investidura em cargo ou emprego público e **(ii)** limites aos quais devem submeter a despesa com pessoal dos Entes Federativos (artigo 37, inciso II e, artigo 169 da Carta Magna).
159. Ocorre que, a redação do §1º do artigo 18 da LRF abre controvérsia sobre a definição do que se quis dizer com *terceirização e substituição de pessoal*.
160. Sobre **Terceirização**, esse Tribunal de Contas pacificou o entendimento quanto à exclusão do câmputo da despesa com pessoal da terceirização considerada lícita:

Ementa: PREFEITURA MUNICIPAL DE SINOP. CONSULTA. PESSOAL. DESPESA COM PESSOAL. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. REQUISITOS. 1) São requisitos cumulativos para que a terceirização seja considerada lícita e excluída do câmputo da despesa com pessoal: **a) as atividades terceirizadas devem ser acessórias às atribuições legais do órgão ou entidade, na forma prevista em regulamento; b) as atividades terceirizadas não podem ser inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo no caso de cargo ou categoria total ou parcialmente extintos; e, c) não pode estar caracterizada relação direta de emprego entre a Administração e o prestador de serviço.** 2) A inobservância de quaisquer desses requisitos torna a terceirização ilícita e sua despesa deve ser incluída no gasto com pessoal, nos termos do artigo 18, § 1º, da LRF. PESSOAL. DESPESA COM PESSOAL. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS. O serviço de vigilância para proteger e vigiar repartições públicas pode ser considerado acessório, e nesse caso as despesas com a terceirização desse serviço não são computadas no gasto com pessoal, desde que: a) não corresponda a atribuições de categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal para este fim específico; e, b) não seja caracterizada



relação direta de emprego entre a Administração Pública e o prestador de serviço. PESSOAL. DESPESA COM PESSOAL. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. TRANSPORTE ESCOLAR. POSSIBILIDADE. REQUISITOS. O serviço de transporte escolar pode ser considerado acessório, e nesse caso as despesas com a terceirização desse serviço não são computadas no gasto com pessoal, desde que: a) não corresponda a atribuições de categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal para este fim específico; e, b) não seja caracterizada relação direta de emprego entre a Administração Pública e o prestador de serviço.

161. Destaco que na presente Resolução de Consulta, restou consignado que para considerar a terceirização lícita são necessários os preenchimentos dos seguintes requisitos:

a) as atividades terceirizadas devem ser *acessórias* às atribuições legais do órgão ou entidade, na forma prevista em regulamento;

b) as atividades terceirizadas *não podem* ser inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo no caso de cargo ou categoria total ou parcialmente extintos; e,

c) não pode estar caracterizada *relação direta* de emprego entre a Administração e o prestador de serviço.

162. A Resolução de Consulta nº 14/2013 define os pressupostos para considerar uma terceirização lícita. Transcrevo a seguir a ementa:

Resolução de Consulta nº 14/2013:

Ementa: CÂMARA MUNICIPAL DE PEDRA PRETA. CONSULTA. PESSOAL. CONTRATO DE TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS.

1) A Administração Pública poderá celebrar contratos de terceirização lícita, desde que preenchidos, cumulativamente, os seguintes requisitos: a) as atividades terceirizadas devem ser acessórias, instrumentais, secundárias ou complementares às atribuições legais do órgão ou entidade; b) as atividades terceirizadas não podem ser inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo



quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo no caso de cargo ou categoria extintos ou em extinção; e, c) não pode estar caracterizada relação de emprego entre a Administração contratante e o executor direto dos serviços (obreiro).

2) Os contratos de terceirização devem ser precedidos de regular procedimento licitatório, de acordo com os ditames da Lei 8.666/93.

3) O Poder Público, na qualidade de contratante de serviços prestados por pessoas jurídicas que possam, eventualmente, configurar a caracterização de relação de emprego entre o obreiro e a Administração, deve adotar todos os cuidados e precauções necessárias para evitar a aplicação da subsidiariedade trabalhista prevista no inciso V da Súmula 331 do TST c/c ADC nº 16/DF do STF.

4) A contratação de pessoas físicas para a execução de atividades acessórias e instrumentais da Administração, a título de terceirização, representa alto risco trabalhista, podendo acarretar ao Poder Público a aplicação dos ditames da Súmula 363 do TST.

CONTRATO DE TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. LIMITE DE FOLHA DE PAGAMENTO. DESPESAS NÃO COMPUTADA.

1) As terceirizações consideradas lícitas não devem compor o agregado de gastos com folha de pagamento das Câmaras Municipais, para efeito de cálculo do limite estabelecido no artigo 29-A, § 1º, da CF/88.

2) As terceirizações ilícitas devem compor o agregado de gastos com folha de pagamento das Câmaras Municipais, para efeito de cálculo do limite estabelecido no artigo 29-A, § 1º, da CF/88. São ilícitas as terceirizações que, alternativamente: a) supram atividades finalísticas e típicas do órgão ou entidade contratante; b) sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo quadro ativo de pessoal do órgão ou entidade; e, c) configurarem relação de emprego entre a Administração contratante e o obreiro, caracterizada pela ocorrência dos pressupostos da subordinação jurídica, pessoalidade e habitualidade.

163. Neste momento, impende consignar o conceito preciso de terceirização. Para o *Professor Vilson Antônio Rodrigues Bilhalva*¹, *“terceirização é a transferência da execução de determinadas atividades empresariais, até então realizadas por pessoal próprio, para parceiros idôneos e especializados”*.
164. Francisco Antônio de Oliveira², de seu turno, entende terceirização como o *“liame que liga uma empresa tomadora à empresa prestadora de serviços, mediante contrato regulado pelo direito civil, comercial ou administrativo, com a finalidade de realizar serviços coadjuvantes da atividade-fim, por cuja realização somente responde a empresa prestadora de serviço não tendo a empresa tomadora qualquer possibilidade de ingerência na mão-de-obra da empresa prestadora. A contratação poderá ter como escopo a produção de bem (etapas de uma linha de*

¹ BILHALVA, Vilson Antônio Rodrigues. Terceirização, Revista Síntese Trabalhista, Porto Alegre, 96, jun/97, p. 22.

² OLIVEIRA, Francisco Antônio de. Da terceirização e da flexibilização como estágios para a globalização. ADV Advocacia Dinâmica: Seleção Jurídicas 10/97, vol. 17, p. 28.



produção) bem como a prestação de serviços (limpeza, vigilância, segurança, serviços de importação e de exportação, treinamento de pessoal etc.)”.

165. Consoante magistério de Maria Sylvia Zanella de Pietro, *“a terceirização assume, na prática, variadas formas, dentre as quais a empreitada de obra e de serviço e a locação de serviços por meio de interposta pessoa (fornecimento de mão-de-obra)”*.
166. Em linhas gerais, vigora o entendimento nessa Corte de Contas que as *terceirização lícitas* não devem compor o cálculo das despesas totais com pessoal, nos termos §1º do artigo 18 da LRF.
167. Para a caracterização de terceirização como lícita ou ilícita, deve ser observado o que o ordenamento jurídico permite. Para o Professor Sérgio Pinto Martins a respeito do tema: *“A terceirização legal ou lícita é a que observa os preceitos legais relativos aos direitos dos trabalhadores, não pretendendo fraudá-los, distanciando-se da existência da relação de emprego. A terceirização ilegal ou ilícita é a que se refere à locação permanente de mão-de-obra, que pode dar ensejo a fraudes e a prejuízos em relação aos trabalhadores”*³.
168. No âmbito do Direito Trabalhista, o **Tribunal Superior do Trabalho (TST)**, ao revisar o **Enunciado nº 256**, ampliou a possibilidade de terceirização de serviços, ao prever, além das duas hipóteses já mencionadas, como lícita a terceirização de conservação e limpeza, bem como de quaisquer serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.
169. O **Enunciado nº 331 do TST**⁴, firmou o entendimento que Não forma vínculo de

³ MARTINS, Sérgio Pinto. Terceirização lícita e ilícita. Repertório IOB de Jurisprudência: Trabalhista e Previdenciário, Caderno 2, São Paulo, 8, abr/97, pp. 155/158.

⁴ TST. Súmula nº 331. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011 I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o



emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20-06-1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

170. No caso concreto, o Poder Público, na qualidade de contratante, celebrou os Contratos de nº 04/2019 e 28/2019 com a Cooperativa, com o objeto de *“prestação de mão de obra de apoio às atividades operacionais subsidiárias para atender a demanda de serviços das Secretarias”*. Contendo como descrição dos itens: *serviços, agente de apoio; serviços, servente de limpeza; serviços, guarda patrimonial; serviços, oficial serviços gerais; serviços, auxiliar de manutenção e conservação; serviços, auxiliar de cozinha; serviços, coletor de detritos; e serviços operacional, motorista condutor de ambulância.*
171. Percebe-se que a natureza jurídica dos serviços contratados é *atividade-meio*. Sendo assim, o mérito se restringe em dizer se essas atividades-meio estão correlacionadas com as atribuições dos cargos previstos no PCCS do Município, especificamente, se possui relação com o *Cargo de Serviços de Nível Médio; Cargo de Serviços Auxiliares e Manutenção de Infraestrutura e Cargo de Serviços Operacionais* (arts. 98, 100 e 103 da Lei Municipal nº 1117/2016).
172. A meu ver, os serviços contratados com a pessoa jurídica, não faz referência a

tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974). II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta. IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial. V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada. VI – A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.



substituição de servidor ocupante do Cargo de Serviços Auxiliares e Manutenção de Infraestrutura e Cargo de Serviços Operacionais. Digo isso, pois, as despesas com Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires se definem como o *fornecimento de mão de obra acessórias (operacionais)*, precedido de regular procedimento licitatório, ao passo que não configura burla as normas constitucionais relativas aos servidores públicos.

173. Além disso, *não há relação direta de emprego* entre a Administração e o prestador de serviço, o que significa dizer que os prestadores de serviços estão subordinadas à Cooperativa de Trabalho. E, não restou evidenciado que os serviços terceirizados estão incluídos no plexo de atribuições integrantes do Plano de Cargos e Salários da Administração Pública, não configura fraude ao princípio constitucional do concurso público, visto que não restou demonstrado a compatibilidade das atividades.
174. Compreendo que, não está evidenciado nos autos se por meio de lei o Município criou cargos vocacionados para executar essas atividades contratadas, muito menos restou demonstrado que ocorreu uma substituição de cargos por terceiro, **concluo, sendo lícita a admissão de terceiros para prover as necessidades do ente federativo.**
175. Nesses termos, **divergentemente** dos entendimentos técnico e ministerial, entendo que o montante de R\$ 1.143.928,70 devem ser desconsiderados do computo das despesas com pessoal para fins de apuração de gasto com pessoal, uma vez que não está acobertado pelo §1º do artigo 18 da LRF.

Da contabilização das despesas com o Instituto de Promoção Humana e Ambiental (OSCIP):

176. Primeiro, pontuo que a contabilização das despesas com mão de obra com OSCIP no cômputo da despesa total com pessoal ainda é matéria que causa insegurança



jurídica, uma vez que existe um conflito aparente de norma que regulamenta a inclusão de tais despesa no cômputo da despesa total de pessoal.

177. A **Lei Estadual nº 11.082⁵**, de 14 de janeiro de 2020, que regulamenta sobre as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), prevê no §3º do artigo 8º, que não serão incluídas no cômputo das despesas totais de pessoal do Poder Público os gastos e as despesas com pessoal das OSCIPs:

§ 3º Os gastos e as despesas com a força de trabalho e com pessoal das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público que atuem na atividade do órgão ou entidade pública **não serão incluídas no cômputo das despesas totais de pessoal do Poder Público e do ente da federação**, para fins de cálculo dos limites previstos na Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

178. A **Resolução de Consulta nº 02/2013-TP** deste Tribunal firmou o entendimento na alínea 'g' que os gastos com pessoal da OSCIP parceria não devem ser computados na aferição do limite de gastos total com pessoal do ente público parceiro. Transcrevo a seguir a ementa da resolução:

RESOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 02/2013 -TP EMENTA: AUDITORIA GERAL DO ESTADO. CONSULTA. CONVÊNIOS E CONGÊNERES. TERMO DE PARCERIA. ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO – OSCIP. REGRAS GERAIS: a) É legal e legítima a celebração de Termos de Parceria entre a Administração Pública e OSCIP's, desde que restritos às atividades de interesse público previstas no art. 3º da Lei 9.790/99, conforme dispõem os artigos 8º do Decreto 3.100/99, e 1º da Lei Estadual 8.707/07. b) O Poder Público pode se utilizar de mão de obra da OSCIP parceira para a execução de programas ou projetos governamentais, caracterizados ou não como serviços públicos não exclusivos do Estado, desde que a atuação desta se dê exclusivamente em complementariedade às atividades já implementadas e desenvolvidas pelo Estado e quando restar comprovado que as disponibilidades estruturais do ente estatal são insuficientes ou não podem ser ampliadas para garantir a prestação do serviço à população. c) Prestação de serviços intermediários de apoio, nos termos do parágrafo único do artigo 3º da Lei 9.790/1999, deve ser entendida como prestação de serviços acessórios e complementares, vinculados às atividades de interesse público objeto do termo de parceria (atividade-meio ou atividade-fim). d) A realização de eventos, consultorias e assessorias técnicas por meio de OSCIP somente será permitida se prevista no termo de parceria e se estiver diretamente relacionada com o objeto conveniado. e) O Termo de Parceria está submetido aos limites do §1º do art. 65 da Lei no

⁵ MATO GROSSO. LEI Nº 11.082/2020. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/legislacao/22355/visualizar>.



8.666/1993, salvo se expressamente previsto no instrumento e desde que eventuais acréscimos ou supressões não descaracterizem ou modifiquem as finalidades da parceria originalmente firmada. f) O programa de trabalho objeto do Termo de Parceria deve ser elaborado pela OSCIP parceira, e poderá sofrer alterações ao longo da execução, com maior ou menor nível de detalhamento em relação ao programa originalmente previsto. Eventuais alterações, porém, devem manter correlação com o programa original e compatibilidade com a programação orçamentária, objetivos e metas de planejamento do parceiro estatal; e, **g) os gastos com pessoal da OSCIP parceira não devem ser computados na aferição do limite de gasto total com pessoal do ente público parceiro, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando as atividades de interesse público por ela executadas, sejam em complementação à ação estatal e estejam previstas no artigo 3º da Lei 9.790/1999.** (Grifamos e destacamos)

179. O Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), 9ª edição, da Secretaria do Tesouro Nacional, regulamentou que 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. Transcrevo a seguir o referido trecho:

“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.

A LRF, ao estabelecer um limite para as despesas com pessoal, definiu que uma parcela das receitas do ente público deveria ser direcionada a outras ações e, para evitar que, com a terceirização dos serviços, essa parcela de receitas ficasse comprometida com pessoal, estabeleceu, no § 1º do artigo 18, que os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos devem ser contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal”.

*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”.*⁶

⁶ Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito. Válido a partir do exercício financeiro de **Federal e Municípios** 2019/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 9ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2018. pág. 497.



180. Vê-se que a tanto a lei estadual quanto a resolução de consulta deste Tribunal conflitam com o regulamento previsto no MDF. Diante desse conflito, buscando a segurança jurídica, é imprescindível que este Tribunal reanalise as orientações emanadas pela Resolução de Consulta nº 02/2013.
181. Contudo, a meu ver, a resolução desse conflito deve ser realizado por meio do critério hierárquico das normas. Não há que se falar em norma jurídica inferior contrária a superior.
182. A nova regra estabelecida pelo Manual de Demonstrativos Fiscais está em sintonia com o que disciplina o §1º do artigo 18 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), que estabelece: "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".
183. Sendo assim, o a lei estadual e a resolução de consulta estão em dissonância com o que prevê a Lei Federal, o que significa dizer que, o fundamento de validade dessas lei é a LRF, que está metodologicamente regulamentado pelo MDF para fins de contabilização do para a elaboração dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, bem como o Anexo de Riscos Fiscais (ARF), do Anexo de Metas Fiscais (AMF), do Relatório Resumido da execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Portanto, para fins de contabilização das despesas com mão de obra com OSCIP prevalece a regra estabelecida pelo MDF, vez que concorda com a LRF.
184. Ressalto que, a definição do que deve se entender por "substituição de servidores e empregados públicos" é tema extremamente polêmico e cabe à União legislar sobre a matéria, visto que é de sua competência privativa. Contudo, atualmente, a definição a ser observada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios na contabilização de suas despesas com pessoal é encontrada no Manual de Demonstrativos Fiscais.



185. No caso concreto, as atividades executadas pelo Instituto se tratam, na maior parte, de atividades na área da saúde, de caráter permanente e essenciais para sociedade.
186. A bem da verdade, a execução indireta de serviços, por meio do Termo de Parceria em análise, envolvem **atividades-fim** do Estado, portanto, se enquadram na hipótese prevista no §º1 do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal, qual seja, **da obrigatoriedade de contabilização das respectivas despesas como “Outras Despesas de Pessoal” e, por conseguinte, de sua inclusão na despesa total para fins de apuração do percentual de gastos com pessoal sobre a Receita Corrente Líquida (MDF, 9ª Edição, pág. 495).**
187. Sobre o tema, fundamentado pela regra estabelecida nas 8ª e 9ª Edições do MDF, em 2019, o **Tribunal de Contas da União** proferiu o Acórdão nº 1187/2019-Plenário, no processo TC nº 023.410/2016-7, nos seguintes termos:

TCU. Acórdão 1187/2019-Plenário

VISTOS, relatados e discutidos estes embargos de declaração opostos pela Mesa da Câmara dos Deputados contra o Acórdão 2444/2016-TCU-Plenário, que apreciou Solicitação do Congresso Nacional, no qual se requereu manifestação deste Tribunal acerca da possibilidade de celebração de contratos de gestão com organizações sociais por entes públicos na área de saúde, especialmente sobre a forma de contabilização dos pagamentos a título de fomento nos limites de gastos de pessoal previstos na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) ;

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante os motivos expostos pelo Relator, em:

9.1. conhecer e acolher parcialmente os embargos de declaração, com fulcro nos arts. 32, II, e 34 da Lei 8.443/1992;

9.2. esclarecer à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal que o Acórdão 2444/2016-TCU-Plenário não possui caráter normativo, nem constitui prejulgamento de tese;

9.3. declarar nulos os subitens 9.1.2. a 9.1.5 do Acórdão 2444/2016-TCU-Plenário;

9.4. considerar prejudicados os pedidos da embargante contidos nas alíneas “c” e “d” do parágrafo 21 de sua peça recursal;

9.5. integrar o Acórdão 2444/2016-TCU-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;

9.6. dar ciência deste acórdão à embargante, ao Presidente do Senado Federal, à Comissão de Assuntos Sociais do Senado Federal e à Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU (Semag) . (Grifo nosso)

188. Vê-se que o TCU consignou o entendimento de 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.

189. Acontece que, a postura da Secex deste Tribunal de considerar os custos de mão de obra com OSCIP no cômputo da despesa como pessoal para fins de apuração dos resultados fiscais de Administração é nova, iniciada em 2019 pela Secex de Receita e Governo, ao analisar as contas anuais do exercício de 2018, o que faz com que este Relator se incline ao regramento estabelecido no art. 23 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que se lê:

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.

190. O teor do art. 23, temos que o enquadramento na hipótese de interpretação ou orientação nova sobre norma gera um poder-dever de previsão de um regime de transição. Trata-se de uma prática já consolidada por nós quando deliberamos sobre a Resolução de Consulta nº 19/2018 de modular efeitos de um diferimento temporal da aplicação da decisão nova.

191. Diz o artigo 23 que o regime de transição deve ser tal que garanta o mínimo indispensável para que a interpretação nova conceda aos destinatários que seus efeitos recaiam de modo (i) proporcional; (ii) equânime e, (iii) que não comprometa



os interesses gerais perseguidos pelo decisor.

192. Destaco que, no que se refere a proporcionalidade dos efeitos, significa dizer que os efeitos da nova interpretação ou orientação devem ser sentidos de modo ponderado, com intensidade modulada entre o impacto da nova regra com o condicionamento. A proporcionalidade não tem relação a ideia de necessidade, mas sim, com a adequação da solução transitória.
193. Assim, por exemplo, quando este Tribunal de Contas mudar seu entendimento sobre o que deve e o que não deve ser computado nos gastos com pessoal. A alteração de entendimento deverá vir acompanhada com um regra de transição que proporcione uma mudança comportamental suportável aos destinatários.
194. Foi nesse sentir que, recentemente, Secretaria do Tesouro Nacional⁷ publicou a Portaria no 233/19, regulamentando em seu artigo 1º que até o final do exercício de 2019, sejam definidas as rotinas, as contas contábeis e as classificações orçamentárias, com a finalidade de viabilizar 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”.
195. O parágrafo segundo da referida Portaria autoriza, para os exercícios de 2018 a 2020, que os referidos montantes das despesas com pessoal das organizações da

⁷ **STN. PORTARIA Nº 233, DE 15 DE ABRIL DE 2019.** Art. 1º Até o final do exercício de 2019, 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 9ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aprovado pela Portaria STN nº 389, de 14 de junho de 2018, e alterações posteriores. § 1º Até o final do exercício de 2020, 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 2020, 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 2021 as regras definidas conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais vigente. Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-233-de-15-de-abril-de-2019-71712489>. Acesso em 10.nov.2020.



sociedade civil não sejam levados em consideração no cômputo da despesa total com pessoal do ente contratante, sendo plenamente aplicáveis, a partir do exercício de 2021, as regras definidas no Manual de Demonstrativos Fiscais, ou seja, o cômputo das despesas com pessoal decorrentes de parcerias com o Terceiro Setor.

196. Compreendo que, o STN estabeleceu um regime de transição para o cumprimento da regra do MDF 8ª Edição (publicada em junho de 2017 e com vigência a partir do exercício de 2018) por meio da Portaria nº 233/19, da qual apresenta o entendimento de que devem ser incluídas no cômputo da despesa total com pessoal as despesas com pessoal que atua na atividade fim do ente, independentemente da forma de contratação. Como exemplo, tem-se a contratação de profissionais para atuação na área da saúde por meio de cooperativas, consórcios públicos, de pessoas jurídicas ou por meio de organizações da sociedade civil, como as OSs, OSCIPs e congêneres.
197. Veja que a Portaria flexibilizou a aplicação da regra do Manual somente para as organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente federativo. No entanto, *mutatis mutandis*, as consequências oriundas da nova orientação do MDF não alcançaram apenas as eventuais despesas oriundas de contratos de gestão com OS, como observado nessas contas de governo, a nova regra afeta frontalmente os Termos de Parceria firmados entre o Ente parceiro e a OSCIP. Exemplificando, no caso de Itaúba, os gastos com despesas de pessoal de OSCIP representam **8,61%** da despesa total de pessoal do Poder Executivo Municipal apurado preliminarmente pela Secex.
99. Por essas razões, deixo consignado que, entendo necessário que este aplicar, por analogia, a flexibilização da nova regra inserida no MDF 8ª edição, para fins de atenuar, quando o caracterização da irregularidade AA04 (descumprimento dos limites fiscais de gasto com pessoal) decorrer exclusivamente da aplicação da nova regra estabelecida no item 04.01.02.01, do MDF 9ª Edição.



100. No caso concreto, a flexibilização não será necessária, isso porque a soma da despesa com pessoal da Organização de Sociedade Civil Pública deixou de ser fator caracterizador da irregularidade relativa ao descumprimento do limite de gastos com pessoal (AA04), razão pela qual não faz jus ao regime de transição da nova regra.
101. Por essa razão, considerando que a soma das despesas com OSCIP não implicaram em descumprimento do limite, **coaduno** com os entendimentos técnico e ministerial no sentido de **contabilizar o montante de R\$ 1.306.666,33 referente à despesas com Instituto de Promoção Humana e Ambiental** ao cômputo da despesa total com pessoal, uma vez que conforme item 04.01.02.01 MDF/STN *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.*
102. Sendo assim, com as deduções dos valores de R\$ 1.012.633,02 (recursos vinculados ao RPPS) e R\$ 1.306.666,33 (despesas com terceirização lícita), considero que para fins de apuração do limite de gasto com pessoal, o montante de **despesa total de pessoal do Poder Executivo equivale a R\$ 12.851.182,16 o que representa 46,74% da Receita Corrente Líquida (R\$ 27.495.228,77).**
103. Por essa razão, concluo **pelo AFASTAMENTO da irregularidade 1, classificada como AA04**, em razão da cumprimento do limite exigido pelo artigo 20, III, b da LRF. Por outro lado, entendo que é indispensável expedir **RECOMENDAÇÃO** ao Poder Legislativo para que ao julgar essas contas, determine ao Chefe do Poder Executivo do município de Itaúba que:
- a. **ADOTE** medidas articuladas com a finalidade de cumprir a regra estabelecida no item 04.01.02.01 do Manual de Demonstrativos Fiscais 9ª Edição, notadamente com vistas a incluir, no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal estipulados nos artigos 19 e 20 da Lei de



Responsabilidade Fiscal, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim por meio de cooperativa, de consórcios públicos, de organizações da sociedade civil, do serviço e empresas individuais ou outras formas afins.

II.5.1.2. Da ausência de Transparência das peças orçamentárias (Irregularidade 2, itens 2.1 e 2.2, classificação DB08):

198. A Secex, em análise preliminar da regularidade das peças orçamentárias, apontou que a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) não foram publicadas no Portal da Transparência do Município, portanto, em desconformidade com o artigo 37 da Constituição da República e do artigo 48 da LRF.
199. O Gestor, em sua defesa, demonstrou que a LDO e a LOA foram devidamente publicadas com ampla divulgação das leis no site oficial do município, link:
- <https://www.itauba.mt.gov.br/Documentos/Publicacoes/Ldo/>
 - <https://www.itauba.mt.gov.br/Documentos/Publicacoes/Loa/>
200. Após analisar a defesa, a Secex concluiu pelo saneamento da irregularidade, pois verificou a referida publicidade e constatou as publicações das peças orçamentária. Por sua vez, o MPC acompanhou o entendimento técnico.
201. Compartilho com os entendimentos técnico e ministerial no sentido de **AFASTAR a irregularidade 2, classificada como DB08**, uma vez que o Poder Público cumpriu com o artigo 48 da LRF, divulgando no site oficial da prefeitura as peças orçamentárias.



II.5.1.3. Da incompatibilidade da LOA com as metas de resultado primário e nominal estabelecidas na LDO (Irregularidade 4, classificação FB13)

202. Em Relatório Preliminar, a Secex constatou que a Lei Orçamentária Anual foi elaborada de forma incompatível com as metas de resultado primário e nominal estabelecidos na LDO, contrariando o art. 5º da LRF.
203. Em sua defesa, o Gestor argumentou que houve erro de geração do documento referente à LOA 2019 uma vez que não demonstrou o valor da receita total e nem da despesa da LOA, ocasionando a suposta incompatibilidade.
204. Argumentou também, que o valor total da receita a ser considerada na LOA/2019 é a quantia de R\$ 34.250.000,00, idêntica àquela demonstrada pelo Anexo de Metas Fiscais da LDO anexa à defesa (documento externo nº 189165/2020).
205. Após analisar a defesa, a Secex concluiu que pelo saneamento da irregularidade, por constatar que os anexos de metas fiscais e as receitas previstas na LOA 2019 possuem os mesmos valores.
206. O MPC, por sua vez, acompanhou o entendimento técnico no sentido de afastar o apontamento.
207. Pois bem. A **Constituição da República de 1988**, em seu art. 165 instituiu as leis orçamentárias: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, estabelecendo a integração entre as mesmas.
208. A compatibilidade entre os instrumentos orçamentários é imposta e está explícita nos seguintes artigos da Constituição da República de 1988:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.



§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º **A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual**, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I - sejam **compatíveis** com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

§ 4º As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias **não poderão** ser aprovadas quando **incompatíveis** com o plano plurianual.

Art. 167.

§ 1º Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado **sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão**, sob pena de crime de responsabilidade.

209. Na elaboração da LDO o ente municipal deve se utilizar de parâmetros macroeconômicos, de séries históricas e de outras informações relevantes para estimular a receita e despesa. Quando da elaboração da LOA, deve-se revisar todos esses parâmetros de forma que compatibilize o orçamento com diretrizes e metas estabelecidas para o exercício, nos termos do art. 5º da LRF:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma **compatível** com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

210. Segundo o artigo 166, §3º, inciso I da Constituição da República de 1988, as emendas à LOA só poderão ser aprovadas se estiverem compatíveis com o PPA. Depreende-se, portanto, que as emendas ao orçamento são que devem estar de acordo com o PPA e, não este se adequar as modificações. O que significa dizer que quando da elaboração da LOA não pode provocar a alteração do PPA e da LDO.



211. Sobre a necessidade de compatibilidade, este Tribunal já se posiciona sobre a vedação de execução ou inclusão em Orçamento Anual de programas e ações não existentes no PPA e LDO, a seguir nossa jurisprudência:

Planejamento. Orçamento Anual. Inclusão ou execução de novos programas. Compatibilidade com o PPA e a LDO. É vedada a execução ou inclusão em Orçamento Anual, na LOA ou por créditos adicionais, de programas e ações não existentes no PPA e na LDO, tendo em vista a necessidade de compatibilidade programática entre as peças de planejamento (art. 165, § 7º, da CF/1988 e art. 5º, caput, da LRF). (CONTAS ANUAIS DE GOVERNO MUNICIPAL. Relator: JAQUELINE JACOBSEN MARQUES. Parecer 70/2017 - TRIBUNAL PLENO. Julgado em 14/11/2017. Publicado no DOC/TCE-MT em 30/11/2017. Processo 84433/2016). (Divulgado no Boletim de Jurisprudência, Ano: 2017, nº 42, nov/2017).

Planejamento. PPA, LDO e LOA. Compatibilidade. Limites à programação. Diretrizes para verificação. **1) Os programas e ações previstos na LOA e na LDO devem ser compatíveis com os programas, objetivos, metas, iniciativas e/ou ações definidos no PPA, contudo, os valores financeiros do PPA, seja por programa ou por ação, não limitam a programação da despesa na LOA.** 2) A LDO deve indicar os programas, objetivos, metas, iniciativas e/ou ações previstos no PPA que devem ser tratados como prioritários na elaboração, aprovação e execução da LOA, não sendo obrigatória a fixação de valores financeiros; e, 3) As prioridades e metas estabelecidas na LDO têm precedência na alocação de recursos e na execução do orçamento anual, contudo, não constituem limites à programação da despesa na LOA. (CONSULTAS. Relator: DOMINGOS NETO. Resolução De Consulta 10/2013 - TRIBUNAL PLENO. Julgado em 11/06/2013. Publicado no DOC/TCE-MT em 17/06/2013. Processo 72648/2013).

212. Sendo assim, as leis orçamentárias devem ser compatíveis entre si, as receitas e despesas, assim como o resultado primário e nominal estimados na LOA devem ser os mesmos definidos na LDO. Ou se, houver diferença entre eles, deve haver previsão expressa na LDO sobre a probabilidade da ocorrência, em que momento serão apresentadas as novas metas e quais fatores justificam as novas proposições.
213. No caso concreto, restou comprovado que o valor total da receita a ser considerada na LOA, é a quantia de R\$ 34.250.000,00, o que altera a contexto em que a irregularidade foi caracterizada, ao passo em que demonstra a compatibilidade do Anexo de Metas Fiscais da LDO com a LOA, razão pela coaduno com os entendimentos técnico e ministerial no sentido de **AFASTAR a irregularidade 4,**



classificada como FB13, uma vez que o Município cumpriu com o artigo 5º da LRF.

II.5.1.4. Da não inclusão da memória e metodologia de cálculo do Anexo de Metas Fiscais (Irregularidade 5, item 5.2, classificação FB99):

214. A Secex, em análise preliminar, apontou que não houve a inclusão da memória e metodologia de cálculo do Anexo das Metas Fiscais da LDO, descumprindo o que prevê o art. 4º, §2º, inciso II da LRF.
215. A defesa alegou que compõe o Processo nº 37577-2/2018 que trata das Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2019, está em total sintonia com as exigências contidas no §2º, inciso II do Art. 4º da Lei Complementar nº 101/2000.
216. A Secex, ao analisar a defesa, constatou que foi apresentado o Anexo da memória e metodologia de cálculo do Anexo de Metas Fiscais, concluindo pelo saneamento da irregularidade. Por sua vez, o MPC também concluiu que a irregularidade deve ser afastada.
217. Vislumbro que, consta nos autos os anexos apresentado junto com a LDO/2019 (Documento Digital 263489/2018, pág. 32), o que demonstra que o Município de Itaúba cumpriu com art. 4º, §1º da LRF, uma vez que foi elaborado o Anexo de Metas Ficais com a memória e metodologia de cálculo exigida.
218. Desta forma, alinho-me as conclusões técnica e ministerial para **AFASTAR a irregularidade 5, item 5.2, classificada como FB99**, em razão da inequívoca ausência de materialidade, descaracterizada por meio da argumentação apresentada pela defesa.

II.5.2. DAS IRREGULARIDADES MANTIDAS PELA SECEX DE RECEITA E GOVERNO:

219. Transcrevo a seguir as irregularidades mantidas pelo Corpo Técnico:



3) DB99 GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA_GRAVE_99. Irregularidade referente à Gestão Fiscal/Financeira, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT.

3.1) Insuficiência de saldo, no valor total de R\$ 785.172,98, para pagamento de restos a pagar processados e não processados das fontes 00 e 02, conforme demonstrado no Quadro 5.2 do Anexo 5.

5) FB99 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO_GRAVE_99. Irregularidade referente à Planejamento/Orçamento, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT.

5.1) Não definição de metas anuais no que tange ao RESULTADO NOMINAL, conforme determina o art. 4º, § 1º da LRF, prejudicando a utilização dos mecanismos de acompanhamento e controle da gestão fiscal instituídos na CF/88 e LRF.

II.5.2.1. Da Insuficiência de saldo para pagamento de restos a pagar processados e não processados (irregularidade 3, item 3.1, classificação DB99):

220. A Secex, preliminarmente, apontou insuficiência de saldo no valor total de R\$ 785.172,98 (setecentos e oitenta e cinco mil cento e setenta e dois reais e noventa e oito centavos), para pagamento de restos a pagar processados e não processados das fontes 00 e 02, conforme demonstrado no Quadro 5.2 do Anexo 5 do relatório técnico preliminar (documento digital nº 182739/2020, pág. 78).

Identificação dos Recursos	Disponibilidade
00-Recursos Ordinários	-R\$ 490.157,06
02-Receitas de impostos e de Transferência de imposto-Saúde	-R\$ 295.015,92
Total	-R\$785.172,98

221. A defesa reconheceu o déficit financeiro nas fontes mencionadas, contudo, justificou que no exercício de 2019 a gestão da Prefeitura de Itaúba não conseguiu definitivamente extinguir o déficit existente no exercício anterior. E, que não houve a arrecadação esperada para a competência de dezembro/2018, motivado pela ausência dos repasses federais e estaduais que resultaram em uma queda de arrecadação no mês de R\$ 703.221,41, quando comparado ao mesmo período do exercício anterior. Ainda, que o Governo Federal não repassou aos município os recursos relacionados ao FEX no exercício de 2018, o que acabou contribuindo para ausência de receita esperada no mês 12/2018. Ao final, argumentou que o



déficit não ocorreu por dolo ou culpa do gestor.

222. Após analisar a defesa a Secex Concluiu pela manutenção da irregularidade, por entender que a justificativa de que o saldo negativo vem de exercícios anteriores, não sana a falha, pois ao iniciar a nova gestão, o responsável deve prevenir tais déficits e as possibilidades de se extingui-los esse procedimento isso não foi adotado pelo gestor.
223. O MPC, por sua vez, opinou pela manutenção da irregularidade de sigla DB99, com necessária emissão de RECOMENDAÇÃO à câmara Municipal para que determine à atual gestão da Prefeitura de Itaúba para que observe o equilíbrio fiscal nas contas públicas e evite a ocorrência de déficit por fonte, de modo que não restem restos a pagar sem correspondente disponibilidade financeira para quitação.
224. É o relatório essencial.
225. Vislumbro que, é inconteste a materialidade da irregularidade, haja vista que a própria defesa reconheceu que houve déficit. Portanto, passo a analisar o mérito e a responsabilidade do Gestor.
226. No caso, houve insuficiência de saldo para pagamento de restos a pagar nas fontes 00 e 02, conforme a tabela anteriormente apresentada. A *insuficiência* ocorreu pelo fato de que o Gestor não promoveu o efetivo controle do equilíbrio fiscal das contas do Município, por meio de limitação de empenho e de movimentação financeira.
227. Esse fato traduz desequilíbrio financeiro, embora tenha disponível para pagamentos dos restos a pagar processados e não processados do exercício, ao analisarmos a disponibilidade de saldo por fonte de recursos se caracteriza a insuficiência.
228. O §1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, estabeleceu que a



responsabilidade na gestão fiscal pressupõe:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar

229. Nesse sentido, coleciono a jurisprudência deste Tribunal:

Planejamento. Equilíbrio fiscal. Inscrição em restos a pagar. Necessidade de existência de saldo em disponibilidade de caixa.

O ente público deve promover um efetivo controle do equilíbrio fiscal de suas contas (art. 1º, § 1º, Lei de Responsabilidade Fiscal), mediante limitação de empenho e de movimentação financeira, caso necessárias, segundo os critérios fixados em lei de diretrizes orçamentárias, de modo a garantir que a inscrição em Restos a Pagar de despesas contraídas no exercício seja suportada pelo saldo da disponibilidade de caixa existente, por fontes de recursos. (CONTAS ANUAIS DE GOVERNO MUNICIPAL. Relator: LUIZ CARLOS PEREIRA. Parecer 83/2017 - TRIBUNAL PLENO. Julgado em 28/11/2017. Publicado no DOC/TCE-MT em 14/12/2017. Processo 82384/2016). (Divulgado no Boletim de Jurisprudência, Ano: 2017, no 42, nov/2017).

Despesa. Restos a pagar. Limitação de empenho e de movimentação financeira.

Para garantir que a inscrição em Restos a Pagar de despesas contraídas em um exercício ocorra até o limite do saldo da disponibilidade de caixa, abstendo-se de permitir o acúmulo imotivado e excessivo de passivos financeiros para exercícios futuros, o Poder Executivo municipal deve promover o efetivo controle do equilíbrio fiscal das contas do Município (art. 1º, § 1º, da LRF), mediante limitação de empenho e de movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias. (CONTAS ANUAIS DE GOVERNO MUNICIPAL. Relator: JAQUELINE JACOBSEN MARQUES. Parecer 75/2019 - TRIBUNAL PLENO. Julgado em 03/12/2019. Publicado no DOC/TCE-MT em. Processo 167550/2018). (Divulgado no Boletim de Jurisprudência, Ano: 2019, nº 63, dez/2019).

230. A insuficiência nas fontes representa a inobservância da obrigação de promover o planejamento e em prevenir os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Desta forma coaduno com a Secex quanto a caracterização da



irregularidade.

231. Quanto à alegação de que a frustração do repasse pelo Governo Federal ocasionou justifica a indisponibilidade. Compreendo que essa não é a causa da irregularidade, por essa razão ela não é capaz de descaracterizar a irregularidade.
232. No âmbito do Direito Penal Brasileiro, o art. 13 dispõe “*O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.*”
233. Segundo a Teoria das equivalências das condições, também conhecida como *conditio sine qua non*, causa é toda condição do resultado, podendo ser qualquer uma indistintamente, que tenha contribuído para o resultado. É indiferente que o resultado tenha sido produzido ocasionalmente, ou que para sua verificação tenha concorrido uma *concausa*, ou seja, uma condição preexistente, concomitante ou superveniente. Causa é condição que não pode ser excluída hipoteticamente sem excluir o resultado. Nesse sentido, causa é uma *conditio sine qua non* do resultado, ou seja, a condição sem a qual o resultado não pode existir.
234. Digo isso, para refletir se a frustração do repasse pode ser utilizada como uma condição para o resultado, ou, se a causa é a omissão do Gestor em não limitar o empenho e realizar movimentações financeira capazes de garantir o equilíbrio fiscal.
235. A meu ver, a frustração de receita embora possa atenuar a conduta, nesse caso, ela não tem potencial para descaracterizar a materialidade desse apontamento, uma vez que o repasse do FEX se refere a um recurso oriundo de receita incerta, o que significa dizer que se trata de receita eventual, ou seja, a programação decorrente dessa receita deve ser controlada pelo Gestor, de tal modo que seja realizada a limitação de empenho efetiva para que prevenir a ocorrência de déficit.
236. Compreendo que a causa condição do resultado da indisponibilidade de saldo para



pagamento de restos a pagar, foi a omissão no controle efetivo, por meio da limitação de empenho e de movimentação financeira. Isso porque, a frustração de receita não proibiu o Gestor de efetuar a limitação de empenho, não restringiu o Chefe do Executivo de adotar medidas para prevenir o risco de déficit.

237. Desta forma, coaduno com os entendimentos técnico e ministerial, para **MANTER a irregularidade 3, classificada como DB99**, em razão da inobservância do §1º do art. 1º da LRF.
238. Contudo, vislumbro que o custeio das atividades relacionadas ao Fundeb, o montante de R\$ 1.356.673,45 com recursos próprios, é circunstancia capaz de atenuar o déficit apresentado no Balanço Patrimonial, de modo que embora esteja caracterizado não tenha potencialidade para ensejar emissão de parecer contrário à aprovação dessas contas.
239. Além disso, ressalto que a irregularidade não prejudicou o resultado financeiro, tendo em vista que nesse exercício Itaúba apresentou superávit financeiro de **R\$ 228.474,13**, considerando todas as fontes de recurso.
240. Em tempo, compreendo necessário expedir **RECOMENDAÇÃO** ao Legislativo Municipal, nos termos do art. 22, §1º da Lei Complementar Estadual nº 269/2007 (Lei Orgânica do TCE/MT) para que determine ao Chefe do Poder Executivo que:
- b. **OBSERVE e CONTROLE** o equilíbrio fiscal nas contas públicas e evite a ocorrência de déficit por fonte, de modo que não restem restos a pagar sem correspondente disponibilidade financeira para quitação.

II.5.2.2. Da não definição de metas anuais no que tange ao Resultado Nominal, conforme determina o art. 4º, §1º da LRF (Irregularidade 5, item 5.1, classificação FB99):



241. A Secex, em análise preliminar da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO/2019), apontou que as metas fiscais de resultado nominal não foram previstas na LDO (art.4º, §1º da LRF). Em Acompanhamento Simultâneo, a Secex informou que o Anexo de Metas Fiscais constantes na LDO não apresenta metas de resultado nominal para os exercício presente e subsequente, prejudicando a utilização dos mecanismos de acompanhamento e controle da gestão fiscal e constituiu infração administrativa.
242. A defesa, com base no item 03.06.02.02 do MDF, 9ª edição, arguiu que o Município estabelece uma meta de resultado nominal R\$ 0,00 (zero reais), apesar de fala no sistema que apresenta uma linha vazia. Alegou que com base no Manual não há limite fixado na LRF ou legislação correlata.
243. A Secex analisou os argumentos defensivos, contudo, concluiu pela manutenção da irregularidade, por entender que apesar do Município ter encaminhado o novo Anexo de Metas Fiscais, não encaminhou a comprovação que tal demonstrativo tenha sido alterado mediante devido processo legislativo, dessa forma não comprovaria a legalidade desse novo demonstrativo.
244. Por sua vez, o MPC discordou do entendimento técnico, entendendo que assiste razão o defendente, tendo em vista que em alegações finais, o gestor trouxe novamente discriminadas a metodologia e memória de cálculo das metas fiscais, consoante da Lei de Diretrizes Orçamentárias, por meio do qual verificou a previsão de resultado nominal igual a zero para o exercício de 2019 (documento digital nº 192942/2020, pág. 09), opinando pelo saneamento da irregularidade.
245. É a breve contextualização.
246. A irregularidade foi caracterizada pela Secex pelo fato do *Quadro-Metodologia e Memória de Cálculo das Metas Anuais* não ter apresentado valor para o exercício de 2019, 2020 e 2021, demonstrando para a Equipe Técnica que não foi definida



metas anuais de resultado nominal.

247. A LRF em seu §1º do art. 4º prevê que as metas anuais compõem o Anexo de Metas Fiscais (AMF), das quais serão estabelecidos os resultados nominal e primário e o montante da dívida pública, para o exercício que se referirem e para os dois seguintes:

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

248. O Manual de Demonstrativo Fiscal, 9ª Edição, em seu item 03.06.02.02 disciplina que:

Para fins do arcabouço normativo criado pela LRF e pela RSF nº 40/2001, o resultado nominal representa a variação da DCL em dado período e pode ser obtido a partir do resultado primário por meio da soma da conta de juros (juros ativos menos juros passivos).

Os juros a serem considerados para o cálculo do resultado nominal são apurados por competência, ou seja, quando de seu impacto no montante da DCL. Assim, os juros ativos são as remunerações, reconhecidas segundo o regime de competência, sobre créditos financeiros (como empréstimos concedidos) ou aplicações financeiras do ente, independentemente de seu tratamento orçamentário. Já os juros passivos são aqueles reconhecidos, segundo o regime de competência, sobre os passivos que compõem a Dívida Consolidada do ente (juros sobre passivos não classificados na Dívida Consolidada não entram no cômputo do resultado nominal), independentemente de seu tratamento orçamentário. Receitas e despesas orçamentárias derivadas de juros ativos e passivos, respectivamente, são, por definição, consideradas não-primárias ou financeiras (por derivarem de dívidas ou créditos).

249. Portanto, conforme o Manual o objetivo da apuração do Resultado Nominal é medir a evolução da Dívida Fiscal Líquida. E, de acordo com a LRF, integrará o projeto de LDO Anexo de Metas Fiscais, em que serão fixadas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública. O AMF conterá também a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior e demonstrativo das metas anuais,



instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos.

250. O objetivo de se estabelecer metas para três exercícios financeiros consecutivos é sinalizar à sociedade qual será a tendência de trajetória da política fiscal do governo, visto que o comportamento da política fiscal é um importante parâmetro para as empresas elaborarem seu planejamento.
251. Além disso, a elaboração de metas viabiliza o monitoramento do cumprimento das mesmas, o que é fundamental para que não se tornem uma peça de ficção. Tanto é, que o art. 9º da LRF determina que, se verificado, ao final de um bimestre, que a receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal, o Ente promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos 30 dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira segundo critérios fixados em lei.
252. No caso, o Gestor previu o resultado nominal igual a zero, o que demonstra ele estimou que o Resultado Primário mais os juros e correções resultam em zero. Quando há superávit primário representa que houve economia para pagamentos dos juros da dívida pública. Quando o superávit primário não é suficiente para pagar os juros, gera o déficit nominal. No caso, para atingir um resultado nominal igual a zero, é preciso que o superávit seja suficiente para pagar os juros da dívida.
253. Em outras palavras, o resultado nominal é a soma do resultado primário e a diferença entre receitas financeiras (aplicações financeiras) e despesas financeiras (amortizações, juros e encargos da dívida e despesas com concessão de empréstimos). Na prática, o resultado nominal decorre da comparação do estoque da dívida no exercício anterior menos o estoque da dívida do período atual. Quando o resultado é positivo, significa que o aumentou a dívida, igual a gestão não responsável. Por outro lado, quando o resultado for negativo, significa que diminuiu a dívida, igual a gestão fiscal responsável.



254. Conforme o Relatório Técnico Preliminar se extrair os dados a seguir:

Dívida Consolidada Líquida (DCL)	Em 31/dez/18	Em 31/dez/2019
Dívida Consolidada (I)	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Deduções (II)	R\$ 1.201.525,03	R\$ 1.153.974,20
Dívida Consolidada Líquida (III)=(I-II)	-R\$ 1.201.525,03	-R\$ 1.153.974,20
RESULTADO NOMINAL	-R\$ 47.550,83	-

255. Verifico, portanto, que o Poder Executivo deixou de estimar o resultado primário. Conforme Relatório Técnico em Acompanhamento Simultâneo (documento digital nº 228427/2019, pág. 9), para o exercício de 2019, o referido anexo estabeleceu como meta de resultado primário R\$ (1.903.000,00) em valores correntes e R\$ (1.825.419,66) em valores constantes. No entanto, não foram previstos resultado nominal para o exercício vigente, tampouco, subsequentes.
256. Em alegações finais, o Gestor alegou que os valores correntes e constantes do resultado nominal são iguais a zero, a meu ver, a apresentação do valor igual a zero, posterior ao conhecimento da irregularidade, apenas confirma a falha da gestão fiscal, especificamente as metas fiscais.
257. Pontuo que a Lei 10.028/2000, tipifica como infração administrativa a apresentação de Lei de Diretrizes orçamentárias anual que não contempla as metas fiscais na forma da Lei (art. 5º, II). Não basta meramente preencher uma tabela de metas com quaisquer números. É preciso fundamentá-los com todos os elementos tornados obrigatórios pela LRF.
258. Destaco que, em que pese o Município ter apresentado resultado negativo no valor da Dívida Consolidada Líquida, não exige o gestor de responsabilidade de cumprir as determinações legais, isso porque, não há discricionariedade para o cumprimento da regra estabelecida no §1º do artigo 4º.



259. Sendo assim, data vênia, dirijo do Parecer Ministerial, alinhando-me ao entendimento do técnico no sentido de **MANTER a irregularidade 5, item 5.1, classificação FB99**, uma vez que o Poder Executivo apresentou uma gestão fiscal responsável, porém, deixou de cumprindo com o §1º do art. 4º da LRF.
260. Em contrapartida, é certo que a manutenção da irregularidade não tem o condão de macular as presentes contas. Sendo assim, mantenho a irregularidade para recomendar ao Chefe do Poder Executivo que

c. **INSTRUA** as metas de resultado nominal nos termos exigidos no inciso III do artigo 53 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

II.5.3. ANÁLISE GLOBAL DAS CONTAS:

261. Considerando os fatos e fundamentos expostos, é possível concluir que as irregularidades remanescentes não implicaram em desequilíbrio das contas públicas, nem o comprometimento dos atos governamentais e de gestão atinentes ao alcance do equilíbrio fiscal e orçamentário, e o cumprimento dos ditames constitucionais e legais relativos aos repasses ao Poder Legislativo, e aos gastos com saúde, educação, remuneração dos profissionais de magistério, os quais foram regulares. Ao passo que essas irregularidades não possuem potencialidade, por si só, de conduzirem a emissão de parecer prévio contrário à aprovação destas contas.
262. O Poder Executivo apresentou resultado orçamentário de R\$ 913.846,34, como também, disponibilidade financeira no valor de R\$ 228.474,13, para honrar seus compromissos ao longo prazo, não tendo apresentado dívida consolidada líquida.
263. Recomendo, considerando a alta dependência de transferências correntes, que atingiu 76,76%, o que significa que a Receita Tributária Própria representa apenas 14,08% da receita total arrecada, à atual autoridade política gestora da Prefeitura



de Itaúba que:

d. **ELABORE e IMPLEMENTE** um plano de ação no sentido de não só assegurar a cobrança dos tributos de sua competência, como também de viabilizar a máxima efetividade na arrecadação destes, a fim de aumentar as Receitas Próprias do Município.

264. Por último, à título informativo, visando o aprimoramento dos Controles Internos no âmbito municipal e, também a adequação das atividades com o ordenamento jurídico pátrio, compreendo ser oportuno e relevante registrar que no dia 8 de outubro deste ano, o TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MATO GROSSO julgou procedente, por unanimidade, a Ação Direta de Inconstitucionalidade que contestava a criação de cargos comissionados para controlador-geral, coordenador de controle interno e outros na Controladoria-Geral do Município de Cáceres/MT. Reproduzo a ementa da mencionada decisão:

“POR UNANIMIDADE JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE A AÇÃO, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR. EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI COMPLEMENTAR – IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO – CRIAÇÃO DE CARGOS COMISSIONADOS DE CONTROLADOR GERAL, COORDENADOR DE CONTROLE INTERNO, COORDENADOR DE SISTEMA APLIC, GERENTE DE AUDITORIA, GERENTE DE APLIC E GERENTE DE OUVIDORIA – ATRIBUIÇÕES DE NATUREZA TÉCNICA – AUSÊNCIA DE ATIVIDADES DE ASSESSORAMENTO, CHEFIA OU DIREÇÃO – OFENSA AO PRINCÍPIO DA INVESTIDURA – REGRA DISPOSTA NO ART. 37, INC. II E V, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ART. 129, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL – INCONSTITUCIONALIDADE VERIFICADA – AÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. No caso, há alguns dispositivos legais impugnados que tratam apenas das atribuições administrativas da Controladoria Geral do Município, cujo conteúdo é meramente programático, não havendo qualquer mácula que possa, de alguma forma, ofender a Constituição Estadual e muito menos a Carta Magna, mormente pelo fato da demanda questionar a criação de cargos comissionados que supostamente ofendem o princípio da investidura. A matéria relativa à contratação de servidores comissionados já foi submetida ao e. STF, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE n. 1.0421.210/SP, no qual foram firmadas as seguintes teses pela Corte Constitucional: “a) A criação de cargos em comissão somente se justifica para o exercício de funções de direção, chefia e assessoramento, não se



prestando ao desempenho de atividades burocráticas, técnicas ou operacionais; b) tal criação deve pressupor a necessária relação de confiança entre a autoridade nomeante e o servidor nomeado; c) o número de cargos comissionados criados deve guardar proporcionalidade com a necessidade que eles visam suprir e com o número de servidores ocupantes de cargos efetivos no ente federativo que os criar; e d) as atribuições dos cargos em comissão devem estar descritas, de forma clara e objetiva, na própria lei que os instituir.” (Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 27.09.2018) Analisando as atribuições dos cargos criados na espécie, salta aos olhos a inconstitucionalidade da norma impugnada, por não se tratar de atividades de assessoramento, chefia ou direção, mas sim de natureza eminentemente técnica, violando o princípio da investidura, consoante o quanto disposto no art. 37, inc. II e V, da Constituição Federal e art. 129, inc. II, da Constituição Estadual. A norma que cria cargo sem prever suas atribuições, e de forma desproporcional, é inconstitucional de plano, pois, viola as regras postas pelo STF em recurso com repercussão geral, além do princípio da investidura.”

265. Nos termos da decisão, restou consignado a inconstitucionalidade da norma que criou cargos comissionados para exercerem atribuições da Controladoria Geral, por não se tratar de cargos com atribuições de chefia, assessoramento e direção, mas sim, de natureza eminentemente técnica, violando o princípio da investidura, consoante o quanto disposto no artigo 37, inciso II e V, da Constituição Federal e artigo 29, inciso II, da Constituição Estadual.
266. Com efeito, prestigiando a legalidade dos atos administrativos e a segurança jurídica, entendo pertinente expedir, nessas contas de governo, **RECOMENDAÇÃO** ao Poder Legislativo para que determinar ao Município que

e. **ATENTE** à recente decisão do Tribunal de Justiça/MT, na Ação Direta de inconstitucionalidade, por meio do Processo nº 101496-32.2020.8.11.0000, divulgada na data 22/10/2020 e publicada em 23/10/2020, que julgou a norma, que cria cargo em comissões para exercerem atribuições de controle interno, e de forma desproporcional, é inconstitucional de plano, pois, viola as regras postas pelo STF em recurso com

⁸ **TJMT.** DIÁRIO DE JUSTIÇA ELETRÔNICO-MT. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO Nº 1014296-32.2020.8.11.0000. ACESSO EM: https://dje.tjmt.jus.br/dje/relatorio/10844-2020_CADERNO_JUDICIAL_DO_TRIBUNAL_DE_JUSTICA.pdf. Ed. Nº 10844. Disponibilização 22/10/2020.



repercussão geral, além do princípio da investidura.

III. DISPOSITIVO:

267. Diante o exposto, acolho o Parecer Ministerial nº 6.204/2020, da lavra do Procurador de Contas Dr. William de Almeida Brito Júnior, e ao fundamento do que dispõem o art. 31 da Constituição da República; art. 210 da Constituição Estadual; o inciso I do art. 1º e o art. 26, ambos da Lei Complementar Estadual nº 269/2007, exarar **PROPOSTA DE VOTO no sentido de emitir Parecer Prévio Favorável à Aprovação das Contas Anuais do Município de ITAÚBA, exercício de 2019, gestão da Sra. VALCIR DONATO.**
268. PROPONHO, também por recomendar ao Poder Legislativo do Município de Itaúba que, ao julgar essas contas relativas ao exercício de 2019, determine ao Chefe do Poder Executivo que
- a. **ADOTE** medidas articuladas com a finalidade de cumprir a regra estabelecida no item 04.01.02.01 do Manual de Demonstrativos Fiscais 9ª Edição, notadamente com vistas a incluir, no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal estipulados nos artigos 19 e 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim por meio de cooperativa, de consórcios públicos, de organizações da sociedade civil, do serviço e empresas individuais ou outras formas afins.
 - b. **OBSERVE e CONTROLE** o equilíbrio fiscal nas contas públicas e evite a ocorrência de déficit por fonte, de modo que não restem restos a pagar sem correspondente disponibilidade financeira para quitação.
 - c. **INSTRUA** as metas de resultado nominal nos termos exigidos no inciso III do artigo 53 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
 - d. **ELABORE e IMPLEMENTE** um plano de ação no sentido de



não só assegurar a cobrança dos tributos de sua competência, como também de viabilizar a máxima efetividade na arrecadação destes, a fim de aumentar as Receitas Próprias do Município.

- e. **ATENTE** à recente decisão do Tribunal de Justiça/MT, na Ação Direta de inconstitucionalidade, por meio do Processo nº 101496-32.2020.8.11.0000, divulgada na data 22/10/2020 e publicada em 23/10/2020, que julgou a norma, que cria cargo em comissões para exercerem atribuições de controle interno, e de forma desproporcional, é inconstitucional de plano, pois, viola as regras postas pelo STF em recurso com repercussão geral, além do princípio da investidura.

269. Ressalto, por fim, que a manifestação ora exarada se baseia exclusivamente no exame de documentos de veracidade ideológica presumida, conforme prescreve o parágrafo 3º do artigo 176 do Regimento Interno deste Tribunal.

270. Por fim, submeto à apreciação deste Tribunal Pleno, a Minuta de Parecer Prévio anexa para, após votação, ser convertida em Parecer Prévio deste Tribunal de Contas do Estado.

271. **É a proposta de voto.**

Tribunal de Contas, 3 de dezembro de 2020.

(assinatura digital)

Conselheiro Substituto MOISES MACIEL
Relator

⁹ **TJMT.** DIÁRIO DE JUSTIÇA ELETRÔNICO-MT. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO Nº 1014296-32.2020.8.11.0000. ACESSO EM: https://dje.tjmt.jus.br/dje/relatorio/10844-2020_CADERNO_JUDICIAL_DO_TRIBUNAL_DE_JUSTICA.pdf. Ed. Nº 10844. Disponibilização 22/10/2020.