



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

PROCESSO Nº: 2542/2015-TCER
INTERESSADO: Tribunal de Contas do Estado de Rondônia
ASSUNTO: Relatórios de Gestão Fiscal, referentes aos 1º, 2º e 3º quadrimestres de 2015
RESPONSÁVEL: José Euler Potyguara Pereira de Mello – Presidente
RELATOR: Conselheiro **PAULO CURI NETO**
GRUPO: I

Gestão Fiscal. Tribunal de Contas do Estado de Rondônia - exercício de 2015. Cumprimento dos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal. O imposto de renda retido na fonte da remuneração de cada Poder ou Órgão Autônomo não deve ser deduzido da Despesa Total com Pessoal, bem como do cálculo da Receita Corrente Líquida. Revogação do Parecer Prévio nº 56/2002, com efeito a partir do exercício de 2017

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, que tratam de análise dos Relatórios da Gestão Fiscal, concernentes aos 1º, 2º e 3º quadrimestres, relativos ao exercício de 2015, do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, como tudo dos autos consta.

ACORDAM os Senhores Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, em consonância com o Voto do Relator, Conselheiro PAULO CURI NETO, por unanimidade de votos, em:

I. **Considerar** a Gestão Fiscal do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, do Exercício de 2015, de responsabilidade do Senhor José Euler Potyguara Pereira de Mello – Conselheiro Presidente, consentânea com os pressupostos de responsabilidade fiscal, dispostos na Lei Complementar nº 101/2000 e no Parecer Prévio nº 56/2002;

II. **Revogar**, com efeito *a partir do exercício de 2017*, as disposições do Parecer Prévio nº. 56/2002, preservando os efeitos dos atos já praticados, de modo a possibilitar, em relação aos Relatórios de Gestão Fiscal apresentados até o exercício de 2016 (3º Quadrimestre), na metodologia de apuração da receita corrente líquida e do limite de gastos com pessoal (artigo 19 da Lei Complementar nº. 101/2000), a dedução do IRRF (imposto de renda retido na fonte) na Despesa Total com Pessoal de cada Poder ou Órgão Autônomo, bem como na Receita Corrente Líquida calculada para esse fim;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

III. **Dar ciência**, por ofício, a todos os Poderes Estaduais e Municipais, bem como aos Órgãos Autônomos Estaduais (Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunal de Contas), da revogação do Parecer Prévio nº 56/2002 e da obrigatoriedade de que, na apuração da receita corrente líquida e do limite de gastos com pessoal, a contar do Relatório de Gestão Fiscal correspondente ao 1º Quadrimestre do exercício de 2017, observe a metodologia descrita no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (7ª ed., válido a partir do exercício financeiro de 2017), que expressa a posição majoritária dos Tribunais de Contas, em especial quanto:

a) à obrigatoriedade de incluir o IRRF, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pela administração direta e indireta do ente no cálculo da Receita Corrente Líquida, sendo vedada a sua dedução nos demonstrativos fiscais; e

b) à vedação da dedução do Imposto de Renda Retido na Fonte por cada Poder ou Órgão Autônomo para o cálculo da Despesa Total com Pessoal, nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

IV. **Informar** que, na hipótese de Poder ou Órgão Autônomo ultrapassar o limite de gastos com pessoal no 1º quadrimestre de 2017, o percentual excedente deverá ser eliminado nos 4 quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço nos 2 primeiros quadrimestres, nos termos do artigo 23 e do artigo 66 da Lei Complementar nº. 101/2000;

V. **Oficiar** o Supremo Tribunal Federal acerca da revogação do Parecer Prévio nº 56/2002, para adoção das providências cabíveis em face da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3.889 (Relator: Ministro Roberto Barroso);

VI. **Intimar**, via diário oficial, a autoridade interessada acerca deste Acórdão;

VII. **Cientificar** o Secretário-Geral de Controle Externo acerca desta decisão;

VIII. **Encaminhar** cópia deste Acórdão à Secretaria do Tesouro Nacional/STN;

IX. **Publicar** no Diário Oficial do TCE-RO;

X. **Encaminhar** os presentes autos à Secretaria-Geral de Controle Externo para apensamento à Prestação de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, do exercício de 2015, para apreciação consolidada;

XI. **Determinar** à Secretaria-Geral de Administração do TCERO que confeccione demonstrativos contábeis específicos no último exercício do



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

mandato do Presidente, a fim de evidenciar as despesas a serem contabilizadas e expurgadas relativamente ao limite previsto no artigo 21, parágrafo único, da LRF; e

XII. **Determinar** ao CAAD que fiscalize concomitantemente o cumprimento do limite do artigo 21, parágrafo único, da LRF.

Participaram do julgamento os Senhores Conselheiros VALDIVINO CRISPIM DE SOUZA, FRANCISCO CARVALHO DA SILVA, PAULO CURI NETO (Relator), WILBER CARLOS DOS SANTOS COIMBRRA, BENEDITO ANTÔNIO ALVES; o Conselheiro-Substituto OMAR PIRES DIAS; o Conselheiro Presidente EDILSON DE SOUSA SILVA; o Procurador-Geral do Ministério Público de Contas ADILSON MOREIRA DE MEDEIROS.

Porto Velho/RO, 15 de dezembro de 2016.

(assinado eletronicamente)
PAULO CURI NETO
Conselheiro Relator
Mat. 450

(assinado eletronicamente)
EDILSON DE SOUSA SILVA
Conselheiro presidente
Mat. 11



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

PROCESSO Nº: 2542/2015-TCER
INTERESSADO: Tribunal de Contas do Estado de Rondônia
ASSUNTO: Relatórios de Gestão Fiscal, referentes aos 1º, 2º e 3º quadrimestres de 2015
RESPONSÁVEL: José Euler Potyguara Pereira de Mello – Presidente
RELATOR: Conselheiro **PAULO CURI NETO**
GRUPO: I

I. Versam os autos sobre a análise dos Relatórios da Gestão Fiscal, concernentes aos 1º, 2º e 3º quadrimestres, relativos ao exercício de 2015, do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, sob a responsabilidade do Senhor José Euler Potyguara Pereira de Mello – Conselheiro Presidente, em cumprimento à Lei Complementar nº 101/2000 e à Instrução Normativa nº 013/2004/TCE-RO.

II. Os Relatórios de Gestão Fiscal do exercício foram encaminhados e publicados dentro dos prazos legais.

Disponibilidade de Caixa

III. A análise dos autos está a indicar que o Tribunal de Contas juntamente com o Fundo de Desenvolvimento Institucional/TCE – FDI possuíam disponibilidade de caixa na importância de R\$ 53.222.299,93. Por outro lado, os restos a pagar inscritos no 3º quadrimestre perfizeram R\$ 1.910.902,61 (processados R\$ 25.781,10 e não processados R\$ 1.885.121,51) e os depósitos (consignações) o valor de R\$ 86.922,99, somando a quantia de R\$ 1.997.825,60.

IV. Do cotejo entre a disponibilidade de caixa e as obrigações tem-se uma suficiência financeira de R\$ 51.224.474,33.

V. Além disso, ficou constatado que houve cumprimento ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Do Endividamento

VI. Consoante relatório técnico, o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia não possui dívida consolidada líquida, não concedeu garantias e contragarantias de valores, bem como não contraiu operações de crédito no exercício.

Do Controle Interno



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

VII. O Controle Interno do TCE-RO (Parecer nº 217/CAD/2016), depois de analisar a gestão fiscal do 3º quadrimestre de 2015, não apontou qualquer irregularidade. Diante disso, subscreveu que a presente gestão fiscal encontra-se de acordo com as exigências legais.

Do Ministério Público de Contas

VIII. O Ministério Público de Contas, na forma do Regimento Interno desta Corte, cuja regulamentação se deu pelo Provimento nº 001/10, a fim de dar maior celeridade ao trâmite dos processos que tenham por objeto a análise de Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e o exame de Relatórios de Gestão Fiscal, optou por manifestar-se oralmente, ressalvando que, caso lhe pareça conveniente, poderá solicitar a remessa dos autos para a emissão de Parecer escrito.

Proibição de Assunção de Despesa com Pessoal nos Últimos 180 dias do Mandato (art. 21, parágrafo único da LRF).

Das disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal, referentes às despesas com pessoal vocacionadas para o final do mandato, nenhuma assume tanta relevância como a constante do art. 21, parágrafo único, cujo teor é o seguinte:

Art. 21. Omissis

Parágrafo Único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

A complexidade e a repercussão dessa vedação requerem análise mais detida.

De início, cabe lembrar que o intérprete não pode se prender apenas ao aspecto gramatical da norma jurídica, devendo se lançar ao exame do contexto em que está inserida e dos fins que tenciona atingir. Do contrário, as conclusões extraídas padecerão de fragilidade, por resultarem de análise que perscrutou apenas um dos aspectos da teoria dos signos.

Tais aspectos não serão olvidados neste momento e sua aplicação propiciará o deslinde de algumas divergências instaladas na doutrina.

O eminente Conselheiro do TCE/RS, Dr. Helio Saul Mileski, ao analisar o dispositivo sub examine teve o denodo de evidenciar sua finalidade, in verbis:

“A regra tem cunho de moralidade pública e visa a coibir a prática de atos de favorecimento aos quadros de pessoal, mediante concessões em final de mandato, no sentido de evitar o comprometimento dos orçamentos futuros e uma possível inviabilização das novas gestões ¹”.

¹ Mileski, Helio Saul. O Controle da Gestão Pública. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, pág. 86
Acórdão APL-TC 00503/16 referente ao processo 02542/15



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Na dicção de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

"... o dispositivo não proíbe os atos de investidura ou os reajustes de vencimentos ou qualquer outro tipo de ato que acarrete aumento de despesa, mas veda que haja aumento de despesa com pessoal no período assinalado. Assim, nada impede que atos de investidura sejam praticados ou vantagens pecuniárias sejam outorgadas, desde que haja aumento da receita que permita manter o órgão ou Poder no limite estabelecido no art. 20 ou desde que o aumento da despesa seja compensado com atos de vacância ou outras formas de diminuição da despesa com pessoal. As proibições de atos de provimento em período eleitoral costumam constar de leis eleitorais, matéria que escapa aos objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. a intenção do legislador com a norma do parágrafo único foi impedir que, em fim de mandato, o governante pratique atos que aumentem o total de despesa com pessoal, comprometendo o orçamento subsequente ou até mesmo superando o limite imposto pela lei, deixando para o sucessor o ônus de adotar as medidas cabíveis para alcançar o ajuste²".

Instalaram-se na doutrina duas correntes: de um lado, os que sustentam que o incremento de gasto com pessoal deve ser aferido tendo como referência proporção (percentual) da receita corrente líquida – RCL; de outro, os que afirmam que o paradigma é em valores absolutos, são os nominalistas.

Tal testilha tem desdobramentos que superam o mero academicismo.

Para os proporcionalistas, novas despesas com pessoal podem ser realizadas nos últimos 180 dias do mandato, desde que o percentual de referência não seja superado³. Tal hipótese é possível tanto com a redução em valores absolutos da despesa com pessoal, de modo a compensar os novos gastos, quanto com o aumento da receita corrente líquida, sendo possível, neste caso, o incremento da despesa com pessoal em números correntes, sem que se materialize inobservância do indigitado parágrafo único.

É ilustrativo e merece transcrição o exemplo apresentado por Flávio C. de Toledo Júnior e Sérgio Ciquera Rossi, ambos proporcionalistas, litteratim:

Admitindo que no mês de junho a despesa com pessoal do legislativo represente 3% da receita corrente líquida, referida Câmara poderá, naqueles cento e oitenta dias, elevar nominalmente tal gasto, conquanto o percentual resultante não ultrapasse o verificado em junho (3%) e desde que atendam às restrições do limite prudencial e do instrumento que regula o processo eleitoral da Nação, a Lei nº 9.504, de 1997⁴.

² Pietro, Maria Sylvia Zanella di, in Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. Coord. Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento. São Paulo: Saraiva, 2001, pág. 156.

³ A incidência desta norma não desobriga o gestor de observar as limitações da legislação eleitoral (art. 73, V, da Lei nº 9.504/97).

⁴ Toledo Júnior, Flávio C. e Rossi, Sérgio Ciquera. Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada Artigo por Artigo. 2ª ed. São Paulo: Editora NDJ, 2002, págs. 153 e 154.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Para os nominalistas, ainda que ocorra aumento na receita corrente líquida, novos gastos com pessoal no período sob restrição somente são lícitos se forem precedidos de redução, no mesmo quantitativo, dos gastos com pessoal em números correntes.

Qual itinerário palmilhar?

O deslinde desta questão pressupõe análise contextualizada da Lei Complementar nº 101/00. As limitações de despesa veiculadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, notadamente as de pessoal, são construídas na forma de proporção da receita corrente líquida. Destarte, não há motivo para que neste limite seja abandonado o método que permeia os demais lindes desta Lei.

Sobre a matéria pontificam com precisão Toledo Júnior e Ciquera Rossi:

Em suma, a apuração desse gasto [com pessoal] relaciona sempre duas variáveis fazendárias: a despesa de pessoal de cada Poder e a receita corrente líquida de todo o ente federado; se é assim sempre, a barreira em debate [art. 21, parágrafo único] não poderia ser observada de maneira diversa.

Aquelas duas variáveis, ademais, incorporam doze meses de execução orçamentária; não há despesa de pessoal e receita corrente líquida de um, de dois ou de seis meses, mas, tão só, de doze meses. Aqui, a tese nominal perde fundamento vez que se ampara em cifras monetárias de apenas dois meses, o que antecede os cento e oitenta dias do final de mandato (junho) e o mês em que se quer criar despesas de pessoal⁵.

A despeito da contundência dos argumentos empregados pelos insígnis autores paulistas, entende-se que tal corrente não deve ser aplicada em sua forma pura.

34. Em pelo menos uma situação a posição proporcional deve ser combinada com a corrente nominal (corrente mista). Trata-se da hipótese em que ocorre diminuição da receita corrente líquida, mantendo, a despesa com pessoal, sua representação em valores absolutos.

Neste caso, apesar do gestor não ter promovido nos últimos 180 dias do mandato nenhuma nova despesa com pessoal, operar-se-á elevação do dispêndio com pessoal em percentual da receita corrente líquida. A prosperar a tese proporcional pura, seria forçoso reconhecer a violação da baliza em tela.

Todavia, despiciendo esforço para se depreender que não há se falar em ilícito nessa hipótese, pois, como não foi praticado nenhum novo ato que resulte em aumento de gasto com pessoal, inviável a aplicação da sanção de nulidade. Somente o ato que ocasiona o incremento é nulo e viu-se que na situação ventilada não houve atuação comissiva por parte do gestor que tenha por corolário novas despesas. Em outros termos, não há ato a ser nulificado, não havendo, por conseguinte, ilicitude.

⁵ Ob. Cit.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Apenas se a redução da receita corrente líquida estiver combinada com o aumento de gasto com pessoal em números correntes é que estará caracterizada a infração à norma legal.

Com efeito, em regra deve ser aplicada a corrente proporcional pura e, na hipótese de redução da receita corrente líquida, a corrente mista.

Para que a violação legal reste concretizada é suficiente a edição de ato nos 180 dias finais do mandato, tendo o aumento de despesa com pessoal ocorrido nesse período ou no exercício seguinte.

Com isso, lei que promova aumento de despesa com pessoal, editada no período sujeito à restrição (últimos 180 dias do mandato), cuja eficácia seja diferida ao primeiro exercício do mandato seguinte caracteriza ofensa à norma em comento. Interessante registrar que a amplitude desta norma contrasta com a previsão correspondente da Lei nº 10.028/2000 (Lei dos Crimes Fiscais).

O art. 359-G do Código Penal prevê que constitui crime contra as Finanças Públicas “ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa com pessoal, nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura”.

Interpretação sistemática e teleológica do art. 21, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/00 conduzem à conclusão de que existem exceções ao limite em exame, apesar de não expressas.

Para que fiquem caracterizadas as exceções que serão relacionadas a seguir, o que isentará o gestor de responsabilidade, é fundamental que o ato praticado nos últimos 180 dias do mandato seja motivado.

- I – Abono de vantagens a professores do ensino fundamental;
- II – Calamidade pública;
- III – Crescimento vegetativo da folha;
- IV – Revisão geral anual, derivada de lei anterior a 5 de julho;
- V – Cumprimento de decisão judicial.

Por fim, a Lei de Responsabilidade Fiscal, por tudo que se viu, consubstancia importante contribuição para a probidade da gestão pública, pois refreia o ímpeto perdulário dos gestores em fim de gestão ao cominar severas sanções.

Feito esse apanhado teórico, enfrentar-se-á o caso concreto posto à apreciação desta Corte.

A ofensa ao parágrafo único do art. 21 da LRF não é de fácil verificação, pois o aumento da despesa nesse caso pode resultar de fatores que não guardam nenhuma correlação com os atos praticados pelo gestor. Ademais disso, há atos que, muito embora causem o



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

incremento da despesa do período em restrição, não podem deixar de ser praticados pelo gestor.

Fácil ver que não basta a mera constatação do aumento da despesa do período, há se demonstrar as razões pelas quais o incremento ocorreu e, além disso, se era possível ao gestor contê-lo.

Por outro lado, diante da omissão do gestor em demonstrar que o incremento da despesa se deu por fatores alheios à sua vontade ou por atos que não podiam deixar de ser praticados, há que se presumir, com base no dever legal de prestar contas, pelo descumprimento do art. 21, parágrafo único, da LRF.

Dessa forma, além de aduzir as causas que suscitaram o aumento da despesa, deve o gestor, por meio da enunciação de valores, evidenciar como se deu a elevação dos gastos públicos, sob pena de expedição de parecer prévio desfavorável à aprovação das contas.

Ilustrativamente, a alegação do crescimento vegetativo da folha de pessoal deve ser acompanhada de demonstrativos que individualizem os valores que compõe tal incremento, ou seja, as quantias relativas à progressão de carreira, aos anuênios e aos quinquênios etc. Necessário, ainda, uma análise comparativa entre as despesas ocorridas no 1º semestre com as praticadas no 2º, de modo a indicar de quanto foi o incremento do período em análise.

Igual sistemática deve ser utilizada quando o aumento de despesa resultar de atos praticados em período diverso daquele que está sendo objeto de análise. Em suma, necessário que o gestor desonere-se, por meio da apresentação de documentos idôneos, do dever legal de demonstrar que cumpriu o comando legal.

Por outro lado, as informações e as alegações do gestor devem ser objeto de cuidadosa análise por parte desta Corte, de modo a verificar se há uma correlação direta entre os dados ofertados e as alegações aduzidas.

No presente caso, o Corpo Técnico evidenciou que houve um incremento na despesa com pessoal no 3º quadrimestre (R\$ 51.692.750,99) se cotejado com o 2º quadrimestre (R\$ 49.307.231,43), o correspondente a 4,84%. No entanto, propugnou que a majoração foi em decorrência do normal crescimento vegetativo da folha.

Ao final, o Corpo Técnico assegurou que o Controle Interno desta Corte (CAAD) foi omissivo, em seu parecer, quanto ao gasto com pessoal.

Dessa feita, esta Relatoria encaminhou os presentes autos ao Controle Interno (CAAD) para a realização de uma análise acurada e conclusiva do cumprimento ou não das vedações estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal para o último ano de mandato, em especial o art. 21, parágrafo único, da Lei de Complementar nº 101/00.

O Controle Interno desta Corte (CAAD), por meio do Parecer nº 217/CAAD/2016 (ID 322672), aduziu o que segue:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Ante a ausência de informações nos componentes que compõem o Relatório de Gestão Fiscal, os autos foram submetidos à manifestação da Secretaria Geral de Administração e Planejamento, que através da Secretaria Gestão de Pessoal, por meio da Informação n. 002/Astec/SGA/2016, às fls. 245/253, prestou os esclarecimentos necessários os quais adotamos como parte integrante da presente justificativa.

Ao final, a CAAD concluiu o seguinte:

Ante ao exposto, concluímos que o aumento na folha de pagamento ocorridos nos últimos 180 (cento e oitenta) dias do mandato do titular do Órgão, estão de acordo com o disposto no artigo 21 da Lei Complementar n. 101/2000, uma vez que os referidos implementos ocorridos durante o período de restrição, foram legalizados e/ou são oriundos de determinação judicial e não representaram aumento real da despesa com pessoal.

Conforme mencionou o Controle Interno (CAAD), os autos foram submetidos à manifestação da Secretaria Geral de Administração – SGA que assegurou equívoco na apuração da despesa com pessoal, nos 2º e 3º quadrimestres de 2015 e no 1º quadrimestre de 2016, da forma a seguir:

De acordo com o Defin, ao analisar os elementos de despesa dos gastos com Pessoal Civil, verificou-se que não foram deduzidos, do total dos gastos, os valores relativos aos pagamentos de 1/3 de Férias Constitucional dos meses de maio, junho e outubro de 2015, totalizando R\$ 359.278,26, fazendo com que o índice da despesa de pessoal sobre a Receita corrente Líquida do Estado - RCL apresentasse um valor superior ao real.

Ressalta o Defin que a inconsistência encontrada não reflete no aumento da despesa de pessoal no exercício, pois já está embutida no cômputo total dos valores relativos àquela despesa e por se tratar de verba de caráter indenizatório impactou na aferição do índice da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, em face de não dedução.

Tendo em vista que os valores indenizatórios não descontados das despesas totais com pessoal foram referentes aos meses de maio, junho e outubro/2015, os Relatórios de Gestão Fiscal que apresentaram inconsistências são os do 2º e 3º Quadrimestre de 2015 e do 1º Quadrimestre de 2016, os quais foram devidamente reanalisados e corrigidos, conforme demonstrado pelo Defin em seu despacho e anexos. Em razão disso, índices sofreram alteração para menor, apresentando, respectivamente, percentuais de 0,89%, 0,92% e 0,93% da ROL.

Nessa esteira, a Secretaria Geral de Administração – SGA afirmou que o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia despendeu com pessoal o montante líquido de R\$ 51.333.472,73, consoante demonstrativo da despesa com pessoal mês a mês.

Examinando tal demonstrativo, percebe-se que o Tribunal de Contas no primeiro semestre de 2015 gastou com pessoal a cifra de R\$ 24.749.207,68 e no segundo semestre a quantia de R\$ 26.584.265,07.

Acórdão APL-TC 00503/16 referente ao processo 02542/15

Av. Presidente Dutra nº 4229, Bairro: Pedrinhas Porto Velho - Rondônia CEP: 76801-326

www.tce.ro.gov.br



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Vê-se que da análise comparativa entre as despesas ocorridas no 1º semestre e as realizadas no 2º, constatou-se um incremento de R\$ 1.835.057,39.

A Secretaria Geral de Administração - SGA apresentou memória de cálculo indicando que o aumento no 2º semestre de 2015 tem como principais causas a recomposição salarial (ocorrida em abril e setembro de 2015)⁶, Mandado de Segurança (Quintos), contratação de concursado, gratificação de docência, substituições, etc, consoante quadro abaixo:

Incrementos e Desonerações da Folha de Pagamento – 2º semestre de 2015

Evento	Incremento – R\$	Desoneração – R\$
Recomposição Salarial	2.380.564,00	-
Mandado de Segurança - Quintos	120.812,26	-
Contratação Concurso	43.600,00	-
Gratificação de Docência	90.939,56	-
Retorno Afastamento INSS	28.364,50	-
Atualização Servidores Cedidos	25.390,00	-
Substituições	124.671,00	-
Nomeação em Substituição	51.430,00	-
Outros Incrementos Vegetativos	23.500,00	-
Exonerações	-	(174.000,00)
Diferença Aux. Saúde e Maternidade	-	(154.000,00)
Total	2.889.271,32	(328.000,00)
Diferença	2.561.271,32	

Fonte: Informação nº 002/Astec/SGA/2016

Note-se que, não obstante os atos tenham sido praticados no 1º semestre ou no 2º, mas alheios à vontade do gestor, os seus efeitos financeiros se propagaram ao longo do 2º semestre de 2015, consequências financeiras essas que devem ser afastadas quando da apuração do cumprimento do art. 21, parágrafo único, da LRF, já que advêm de atos praticados antes do período sob restrição e de atos cuja realização era obrigatória.

De início, como a recomposição salarial ocorreu a partir do 2º trimestre (abril de 2015), procedeu-se, com vistas a identificar o impacto financeiro dessa medida no resto do exercício de 2015, a uma análise comparativa entre os períodos.

Num primeiro momento, foram confrontadas as despesas com pessoal do 1º e do 2º trimestres. Em seguida, fez-se uma análise comparativa entre as despesas do 1º semestre⁷ com as do 2º.

A análise trimestral identificou um impacto financeiro no 2º trimestre de 2015, por conta da instalação da recomposição salarial, no valor de R\$ 167.597,50.

⁶ Lei nº 3.519/2015, de 17 de março de 2015, com efeito a partir de 1º de abril, sendo 5,87% em abril e 4,13% em setembro.

⁷ No primeiro semestre foi considerada a média mensal da despesa com pessoal, desconsiderando o valor específico da recomposição salarial de abril a junho/2015. Além disso, foi excluído dos cálculos o 13º salário do exercício (1º e 2º semestres).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Quadro1 – Análise Trimestral

Despesa com Pessoal de Janeiro a Junho de 2015 – R\$					
Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
3.689.269,77	3.756.808,61	3.762.534,80	3.754.856,72	4.086.515,66	3.870.033,30
Total do 1º Trimestre R\$ 11.208.613,18			Total do 2º Trimestre R\$ 11.711.405,68		
Valor Médio Mensal R\$ 3.736.204,39			Valor Médio Mensal R\$ 3.903.801,89		
Impacto na folha, proveniente da recomposição salarial = R\$ 167.597,50 (Média Mensal)					

Nota: O 13º salário não foi computado no cálculo

O exame semestral, por seu turno, evidenciou um impacto financeiro no 2º semestre no montante de R\$ 324.432,01, conforme se enuncia a seguir:

Quadro2 – Análise Semestral

Despesa com Pessoal de Julho a Dezembro de 2015 – R\$					
Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
3.987.365,56	3.952.752,74	4.104.730,15	4.074.420,56	4.090.790,91	4.153.758,50
Total do 2º Semestre R\$ 24.363.818,42					
Valor Médio Mensal do 1º Semestre R\$ 3.736.204,39			Valor Médio Mensal do 2º Semestre R\$ 4.060.636,40		
Impacto no segundo semestre R\$ 324.432,01 (Média Mensal)					

Nota: O valor médio do 1º semestre (R\$ 3.736.204,39) é igual ao do 1º trimestre com a exclusão do impacto financeiro da recomposição salarial no valor de R\$ 167.597,50.

Verifica-se dos demonstrativos acima que nem todo o aumento da despesa com pessoal do 2º semestre ocorreu por conta da recomposição salarial realizada no 1º semestre, senão vejamos.

A análise trimestral assinala impacto financeiro, por conta da recomposição salarial, de R\$ 167.597,50 (média mensal). Todavia, o exame semestral está a indicar acréscimo de R\$ 324.432,01 (média mensal), ou seja, R\$ 156.834,51 (média mensal) a maior.

Pode-se entender, consoante Informação nº 002/Astec/SGA/2016, de confecção da SGA, que tal quantia resultou do pagamento de Mandado de Segurança (Quintos) nº 200.00.2004.0077144, no valor de R\$ 120.812,26, a partir de 10.08.2015; contratação de um Auditor de Controle Externo (concurso público nº 1/2013/TCE-RO), convocado em 1º.06.2015 e homologado em 30.10.2013, na quantia de R\$ 43.600,00; gratificação de docência (não indenizatória) pagas nos meses de julho a dezembro, cujo fato gerador ocorreu no semestre anterior, no valor de R\$ 90.939,56; retorno de servidora afastada pelo INSS, a partir de agosto, na importância de R\$ 28.364,50; atualização de remuneração de 02 (dois) servidores a disposição da Corte, em face da recomposição salarial, a partir de julho, na quantia de R\$ 25.390,00; substituição de servidores em cargos de chefia, ato expedido no semestre anterior com reflexo no 2º semestre, no valor de R\$ 124.671,00; crescimento vegetativo, na cifra de R\$ 23.500,00. Somando o montante de R\$ 457.277,32.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Por outro lado, a SGA explica que, no decorrer do 2º semestre de 2015, foram exonerados diversos servidores, bem como ocorreu o óbito de um servidor, sendo expurgada da folha a quantia de R\$ 174.000,00. Demais disso, houve diferença de auxílio doença e salário maternidade, favorável a este Tribunal, repassados pelo IPERON e INSS, no valor de R\$ 154.000,00. Com efeito, verifica-se uma redução na folha de pagamento no montante de R\$ 328.000,00.

Por fim, cumpre destacar que os valores mencionados na Informação nº 002/Astec/SGA/2016, da Secretaria Geral de Administração - SGA, dizem respeito à remuneração bruta. De outro giro, esta análise se concentrou nos moldes estabelecidos anteriormente pela Corte, ou seja, pelo valor líquido despendido com pessoal. Ressalte-se, portanto, que tal constatação não desvirtuou o resultado apurado na gestão.

Ao julgador de contas não é permitido flexibilizar o cumprimento dos limites legais, sob pena de permitir que situações que discrepem da finalidade legal concretizem-se. Por outro lado, os lindes normativos não podem ser analisados com a preterição do contexto fático, ignorando-se as circunstâncias da gestão.

Diante do exposto, fácil ver que não houve incremento de despesa com pessoal nos últimos 180 dias do mandato decorrente de ato praticado no período sob restrição e todas as despesas que sinalizaram alguma majoração estão claramente acomodada nas exceções a esse limite, consoante remansosa jurisprudência desta Corte.

Posto isso, cumpriu o Tribunal de Contas no exercício de 2015, no final da gestão do Exmo. Conselheiro José Euler Potyguara Pereira de Melo, a vedação prescrita no art. 21, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/2000.

Limite Despesa com Pessoal

Destaque-se que a receita corrente líquida do Estado de Rondônia somou a importância de R\$ 5.584.971.021,99. A despesa total com pessoal do Tribunal de Contas, por seu turno, atingiu o montante de R\$ 51.333.472,73, o que corresponde a 0,92% da RCL, sendo o limite máximo o percentual de 1,04%, nos termos da alínea "a", inciso II, e § 1º do art. 20 da LRF. Com efeito, tal despesa acha-se regular, conforme enunciou o relatório do Corpo Técnico, nos termos do Parecer Prévio nº. 56/2002/TCERO.

Segundo a interpretação histórica deste Tribunal, os gastos com pessoal devem ser apurados pelo valor líquido da folha de pagamento, com a exclusão do montante de IRPF retido da remuneração dos servidores (**Parecer Prévio nº. 56/2002/TCERO**), o que designo de interpretação ampliativa das hipóteses de despesas dedutíveis da Despesa Total com Pessoal. Como sabemos, o §1º do artigo 19 da LRF elenca um rol de despesas que não devem ser computadas na verificação do cumprimento do limite de gastos com pessoal e o valor retido a título de recolhimento do imposto de renda não foi relacionado pelo legislador complementar.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Ocorre que, por força do Parecer Prévio nº. 56/2002/TCERO, temos atualmente diferentes metodologias de cálculo da RCL.

Na primeira metodologia, adotada pelo Poder Executivo, a Receita Corrente Líquida, segundo a definição legal, correspondente ao somatório das receitas correntes (tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes) arrecadadas nos últimos 12 meses, excluídas as duplicidade e deduzidas, nos termos da lei, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional e legal, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência, as receitas da compensação financeira entre os regimes previdenciários e as receitas para a formação do FUNDEB (artigo 2º, IV, “a” a “c”, §1º a 3º, da LRF).

Esse parâmetro é utilizado como indexador para os mecanismos de planejamento, controle e transparência da LRF, a exemplo do encaminhamento da proposta orçamentária dos Poderes e órgãos autônomos (artigo 12, §3º, da LRF), do controle do limite de gastos com pessoal do Poder Executivo, da publicação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (artigo 53, I, da LRF), da apuração do limite do montante da dívida consolidada líquida dos entes da Federação e da dívida mobiliária federal (artigo 30, §3º, da LRF, combinado com o artigo 2º da Resolução nº. 40/2011 do Senado Federal).

A outra metodologia, decorrente do Parecer Prévio nº. 56/2002/TCERO, é utilizada estritamente para fins de apuração do limite de gastos com pessoal dos demais Poderes e órgãos autônomos, com a dedução do imposto de renda retido na fonte sobre a folha de pagamento dos servidores, tanto da Receita Corrente Líquida, quanto da Despesa Bruta com Pessoal.

A dedução do montante do IR retido impacta, proporcionalmente, muito mais fortemente o cálculo da Despesa Total com Pessoal do que a apuração da Receita Corrente Líquida. Ilustrativamente, a partir dos dados do 3º Quadrimestre de 2015, vê-se que a dedução do IRPF retido diminui a RCL em 4% e a DTP em 14%. Essa metodologia assegura, portanto, maior margem de expansão das despesas com pessoal. Causa-me, entretanto, inquietação que tenhamos hoje mais de uma metodologia oficial de apuração da Receita Corrente Líquida.

A Receita Corrente Líquida é o indexador básico da Lei de Responsabilidade Fiscal a partir do qual se ancoram os mecanismos de planejamento, controle e transparência dos gastos públicos. É, portanto, um parâmetro central do modelo de responsabilidade fiscal no Brasil para adequar os gastos do setor público à capacidade e ao esforço arrecadatório corrente. Parece-me pouco coerente que tenhamos 2 modelos de cálculo da RCL, sobretudo porque o texto legal não dá margem a essa distinção. E isto decorre, como vimos, da dedução do montante retido de IRPF da apuração das Despesas com Pessoal.

Com a promulgação da Lei Complementar nº. 101, de 2000, muitos debates técnicos surgiram sobre a aplicação dos seus dispositivos, em especial sobre a possibilidade ou não de imposto de renda retido na fonte sobre a folha de pagamento dos servidores nos gastos com pessoal dos Poderes e órgãos autônomos.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Dessa forma, no âmbito dos Tribunais de Contas, surgiram 2 interpretações acerca do conceito de Despesa Total com Pessoal contida no artigo 18 da LRF: I) a exegese minoritária favorável à dedução do IRPF retido na fonte sobre a folha de pagamento no cômputo dos gastos com pessoal, adotada inicialmente pelo Tribunal de Contas gaúcho (Parecer Coletivo nº 2/2002); II) e a exegese majoritária que perfilhava a taxatividade das despesas legalmente dedutíveis da apuração dos gastos com pessoal e considerava, conseqüentemente, o valor bruto da folha de pagamento, sem a dedução do montante correspondente ao IRPF.

A posição adotada por esta Corte de Contas surgiu, com vimos, no Tribunal de Contas do Estado de Rio Grande do Sul, também em 2002. Outros Tribunais de Contas acolheram o entendimento⁸. Todavia, a maioria das Cortes de Contas, juntamente com a Secretaria do Tesouro Nacional, alinhou-se à impossibilidade da dedução do montante do imposto de renda retido da remuneração dos servidores. Com efeito, no IV Fórum do IRB – PROMOEX, realizado em junho de 2007, os representantes dos Tribunais de Contas e órgãos da União convergiram, por ampla maioria (95% dos presentes), no sentido de que “a exclusão do IRRF [da RCL] não tem sustentação jurídica ou contábil” e de que há “impossibilidade jurídica de se fazer a exclusão do IRRF no cálculo da DTP”⁹.

Ainda que o entendimento favorável à dedução do imposto de renda retido possua razões ponderáveis e preocupações razoáveis, penso essa interpretação deve ser revista. A divergência de teses é própria da dinâmica da hermenêutica jurídica e contribui para a evolução do sistema como um todo, mas o tempo põe à prova todas as ideias. A pretensão de validade do discurso jurídico reside também na possibilidade de serem sempre abertos à crítica de novos e, quiçá, melhores argumentos.

Por essa razão é que a jurisprudência – o direito posto – está em constante evolução; ela deve refletir a mudança dos desafios da sociedade e contexto significativo dos textos jurídicos. Nesse sentido, observou o inolvidável Carlos Maximiliano: “*Não pode o Direito isolar-se do ambiente em que vigora, deixar de atender às outras manifestações da vida social e econômica. [...] As mudanças econômicas e sociais constituem o fundo e a razão de ser de toda a evolução jurídica; e o direito é feito para traduzir em disposições positivas e imperativas toda a evolução social*”¹⁰.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que antes acolhia a possibilidade de dedução do imposto de renda retido na fonte (Resolução nº. 7598/2002), passou a verter o entendimento majoritário a partir do Acórdão 1568/2006 (Tribunal Pleno - Relator: Conselheiro Fernando Augusto Mello Guimarães). Com a consolidação do entendimento, a Corte de Contas paranaense determinou, no §7º do artigo 16 da Instrução Normativa nº. 56/2011, que: “*O imposto de renda retido na fonte no pagamento da remuneração dos servidores ativos e inativos não será abatido do total da despesa para a aferição dos limites referidos nos arts. 14 e 15 [da referida IN]*”.

⁸ Adotaram esse entendimento os seguintes tribunais: TCE-PR, TCE-GO, TCE-PA, TCE-RR, TCE-ES, TCE-RN e TCE-RS.

⁹ Cf. IV Fórum do IRB – PROMOEX: harmonização conceitual dos pontos de controle da Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: http://www.controlepublico.org.br/files/Relatorio_IV_Forum.pdf.

¹⁰ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16 ed. Rio de Janeiro, 1997, p. 157-159.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Com a devida vênia, penso que esta Corte de Contas deva seguir semelhante movimento de evolução interpretativa e adotar a tese perfilhada pela maioria dos Tribunais de Contas e pela União. A crise fiscal do Estado brasileiro e suas repercussões sociais e econômicas impõem-nos, julgadores de contas, a responsabilidade de enxergar buscar soluções jurídicas razoáveis e adequadas aos desafios do País. Não devemos olvidar que ausência de critérios claros e de transparência na metodologia de cálculo dos resultados fiscais contribuíram fortemente para a crise de confiança em que nós nos encontramos.

Examinando detidamente os fundamentos que alicerçam a interpretação contida no Parecer Prévio nº. 56/2002, verifico que a questão pode ser examinada por novas perspectivas jurídicas, ainda não consideradas por esta Corte. Aqueles que defendem a possibilidade da dedução partem das seguintes premissas, consoante a síntese proposta por Carlos Maurício Figueiredo e Marcos Antônio Rios da Nóbrega (Conselheiro-Substituto do TCE-PE):

“Cumpro ressaltar que todas as decisões dos Tribunais de Contas que adotaram esta tese foram baseadas nos mesmos argumentos, a saber:

- 1) A LRF é de caráter eminentemente financeiro e não contábil.
- 2) As expressões Receita e Despesa comportam um conceito contábil e outro financeiro, assim para fins da LRF devem-se adotar os conceitos financeiros destas expressões.
- 3) Os valores relativos ao IRRF constituem-se em ‘operação meramente escritural’ (fl. 54), não ‘aumentam nem reduzem os cofres estaduais’.
- 4) O IRRF deve ser excluído da Receita Corrente Líquida por ser ‘meramente escritural’ e por sua inclusão na RCL caracterizar uma ‘duplicidade’.
- 5) O IRRF não é uma despesa do Estado, uma vez que não se incorpora ao patrimônio privado”.

Antes de refletir acerca do conceito de Despesa com Pessoal, há por bem registrar a seguinte observação do ex-Ministro Eros Grau: “Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeto a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum”¹¹.

Com efeito, a interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal, sem prejuízo do reconhecimento de sua especificidade, há de se harmonizar com o sentido atribuído ao sistema normativo como um todo. Juarez Freitas não titubeia em vaticinar que, “a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação”¹². Do ponto de vista prático-operativo, uma postura a-sistemática incorreria no risco de se deprimir a objetividade do processo interpretativo, na medida em que o não cotejamento da norma singular com os

¹¹ Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito, 4 ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 44.

¹² A Interpretação Sistemática do Direito, 3.ed., pp. 74 e 221-222.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

demais dispositivos legais, especialmente os de hierarquia superior, possibilita exegeses simplistas que não se coadunam com a unidade formal e axiológica do sistema.

A austeridade fiscal, enquanto princípio e vetor axiológico, decorre do conjunto do Sistema Constitucional. O texto da Carta Maior está permeado de normas de Finanças Públicas, dedicando um segmento específico para consagrar normas gerais e vetores de Finanças Públicas (Capítulo II do Título VI), não sendo demasiado sustentar a existência de uma Ordem Fiscal-Constitucional (ou Constituição Fiscal – termo que vem sendo usado na literatura lusitana) que deve orientar a interpretação-aplicação da legislação infraconstitucional.

Conseqüentemente, a interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal, sem dúvidas um diploma legislativo de natureza técnica que pode suscitar muitas controvérsias, deve harmonizar-se com o sentido e objetivo dos princípios e normas do Direito Constitucional, que conformam a interpretação de toda a legislação infraconstitucional de Direito Financeiro.

Um tema central da Constituição Fiscal brasileira é a preocupação com o controle das despesas com pessoal, designadas de variadas formas no texto constitucional (artigo 29, VII, artigo 29-A, §1º, artigo 204, parágrafo único, I, 216, §6º, I, artigo 235, XI, da Constituição Federal e artigo 38, parágrafo único do ADTC, dentre outros).

Na apuração e controle da despesa total do Poder Legislativo municipal (artigo 29-A da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº. 25/2000) e o total da despesa com a remuneração dos vereadores (artigo 29, VII, da CF), o imposto de renda retido na fonte não é deduzido das despesas, nem o correspondente valor é deduzida do somatório das receitas tributárias e transferências constitucionais, conforme se verifica, exemplificativamente, no Acórdão nº. 55/2014 – 2ª Câmara (Processo 1308/2011 – Relator: Conselheiro Valdivino Crispim).

Nota-se, *in casu*, que o argumento de que os valores relativos ao IRRF constituem-se em “operação meramente escritural” não são considerados na interpretação-aplicação dos referidos dispositivos constitucionais. O posicionamento desta Corte, nos termos do Parecer Prévio nº. 63/2001, é que o parâmetro de cálculo adotado por esta Corte de Contas, para apuração do limite de gastos com os gastos com pessoal do Poder legislativo municipal, é a soma bruta da remuneração paga, antes das retenções tributárias. Nesse sentido, transcrevo o opinativo da eminente Procuradora-Geral de Contas Érika Patrícia Saldanha de Oliveira, cujo entendimento foi acolhido na Decisão nº. 210/2013 – Pleno (Parecer nº. 387/2013 – Processo nº. 2303/2013, Relator: Conselheiro Paulo Curi Neto):

Dessa forma, não se pode entender como folha de pagamento somente o montante líquido a ser despendido efetivamente pelo ente ou órgão, mas sim a soma total da remuneração devida aos servidores (entendendo-se por remuneração a soma do vencimento e das vantagens pecuniárias percebidas em razão do exercício da função). Até mesmo porque a remuneração bruta faz parte do patrimônio jurídico do servidor, o qual, em face de disposição legal cumprirá sua obrigação de pagar certos tributos que por motivo de



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

conveniência do órgão beneficiado são retidos na fonte, quando poderiam simplesmente serem pagos em momento diferente.

O exame da jurisprudência gera, a meu ver, uma desconfortável contradição: na apuração dos limites constitucionais de gastos com pessoal do Poder Legislativo, o IRRF não é deduzido da apuração da despesa; por outro lado, nos termos do Parecer Prévio nº. 56/2002, o IRRF é deduzido Despesa Total com Pessoal prevista na LRF, porque o IRRF não seria uma despesa financeira do Estado, mas uma receita.

A premissa básica que desconsidera o montante de imposto de renda na folha de pagamento dos servidores na apuração dos gastos com pessoal é de que não há uma despesa no sentido financeiro. Ora, admitindo essa premissa como verdadeira, ela deveria ser válida para interpretação-aplicação dos controles financeiros análogos previstos tanto na própria LRF, quanto na própria Constituição Fiscal. Afinal, ao nos comprometermos com determinada premissa, é necessário levá-la às últimas consequências no sistema normativo total, sob pena de estarmos a fazer interpretação sob tiras, e não do ordenamento como um todo.

Com efeito, a manutenção dessa premissa possui consequências importantes na interpretação de outros dispositivos constitucionais, inclusive aqueles que definem limites mínimos de aplicação de recursos em serviços essenciais do Estado: saúde e educação (artigos 198, §2º, II, e 212 da Constituição Federal).

Se é verdadeiro que o IRRF constitui receita e despesa meramente escriturais e fictícias, sem representar um efetivo gasto ou arrecadação financeira para o Estado ou o Município, há de se admitir forçosamente que o montante do imposto de renda retido da folha dos servidores deve ser deduzido, igualmente, na apuração das despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino do Estado e dos Municípios, assim como da correspondente base de cálculo (receita resultante de imposto). Afinal, se o imposto de renda retido da folha dos professores e profissionais da saúde não constitui uma despesa no sentido financeiro, o respectivo montante não contribui efetivamente para o financiamento das referidas funções estatais.

Evidentemente, que esse entendimento conflitaria com a prática e a jurisprudência remansosa desta Corte e dos demais Tribunais de Contas. Aliás, qualquer mudança de entendimento nesse particular teria repercussões quíçá socialmente catastróficas, uma vez que diminuiria a margem de recursos vinculados à educação e saúde. Isso não poderia ser admitido, em nenhuma hipótese, muito menos na antevéspera da provável aprovação de Proposta de Emenda Constitucional (PEC 241) que limitará o crescimento dos gastos públicos por 2 décadas.

Como percebemos, a ideia de que o IRRF não deve ser computado nas despesas com pessoal não sobrevive, a meu ver, a um teste de generalização a nível de interpretação sistemática.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Demais, a tese contida no Parecer Prévio nº. 56/2002/TCERO funda-se, como vimos, na premissa de que “a parcela correspondente ao IRRF sobre a remuneração dos servidores não é um ‘gasto’, pois, se assim fosse, ele estaria incorporado antes ao patrimônio privado, o que de fato não ocorre”. Penso que, nessa premissa, há 2 aspectos mal compreendidos.

O primeiro diz respeito à ideia de que o montante retido do IRPF implica que não há aumento do patrimônio do servidor e, logo, não haveria gasto público. Percebo que há certa confusão entre o fenômeno econômico da despesa (a transferência disponibilidade financeira) e o fenômeno jurídico do tributo. Há distinção entre o fato jurídico-tributário, sujeito ao regime jurídico-tributário, e fato jurídico-financeiro, regido ao Direito Financeiro. Ora, a hipótese de incidência do IR é a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” (artigo 43 do CTN). O patrimônio à luz do Direito Civil e do Direito Tributário é o conjunto de relações jurídicas (direitos, obrigações e os seus bens) independentemente dos seus efeitos econômicos na realidade.

Então, conceber que o montante do imposto de renda retido não integrou o patrimônio privado do servidor é equivalente a negar a existência do próprio fato gerador do tributo (auferir a remuneração, que serve de base de cálculo para o tributo) e, conseqüentemente, negar a própria legitimidade jurídica do produto da arrecadação do IRPF que é destinado a Estados e Municípios. O contribuinte de fato e de direito é o servidor ou empregado público. Logo, a retenção do imposto de renda dos servidores constitui uma expropriação patrimonial na fonte decorrente da disponibilidade jurídica da remuneração bruta.

Demais, a afirmação de que o “IRRF sobre a remuneração dos servidores não é um ‘gasto’” do Estado não me parece precisa. Na verdade, como vimos, o produto desse tributo, retido da folha de pagamento dos servidores, é uma receita tributária, cujo cálculo é obtido a partir da despesa bruta com a remuneração dos servidores. Dessa forma, o gasto ou despesa do ponto de vista jurídico e orçamentário é a remuneração bruta da folha de pagamento, tanto que ela se sujeita às regras e etapas do Direito Financeiro: empenho, liquidação e pagamento (artigos 60, 62 e 63 da Lei nº. 4.320/1964).

Penso, por outro lado, que reduzir o conceito da Despesa Pública, para fins de controle dos gastos com pessoal, a um fato econômico e financeiro não está consentâneo com o conceito legal. A despesa pública é, também, um fato orçamentário, em especial para fins de apuração da Despesa Total com Pessoal. Com efeito, a LRF, ao determinar a inclusão aos valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra em substituição a servidores e empregados públicos utilizou uma classificação orçamentária da despesa: “Outras Despesas com Pessoal” (artigo 18, §1º).

De outro lado, a metodologia de cálculo determinada pela LRF, baseada no regime de competência, é indicativa de que o conceito de despesa total com pessoal é de natureza orçamentária, independentemente do aspecto financeiro ou econômico da despesa. Por essa razão, que o método de apuração contábil descrito no Manual de Demonstrativos Fiscais da STN utiliza o critério da Despesa Executadas nos últimos 12 meses, ou seja, as despesas



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

liquidadas e, no encerramento do exercício, as inscritas em restos a pagar não processados, mesmo que ainda não pagas¹³.

Posto tudo isso, concluo que é a remuneração bruta, antes das deduções legais, o conceito juridicamente relevante para a apuração da Despesa Total com Pessoal, ressalvadas as deduções taxativamente previstas na própria LRF.

Esse foi o entendimento consagrado, por exemplo, no Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, por meio da Consulta nº. 812.412 (Relator: Conselheiro Eduardo Carone Costa) e da Consulta nº. 672.672. Transcrevo, a propósito, manifestação do Conselheiro Antônio Carlos Andrada:

[...] Tenho que a obrigação dos entes públicos, ante o princípio do equilíbrio fiscal e o princípio constitucional da eficiência, é computar como despesa com pessoal todos os gastos [e consequentemente o IRRF] empreendidos em razão da existência dos servidores e empregados públicos. Isso porque os limites quanto às despesas com pessoal foram criados buscando impedir que a arrecadação estatal seja completamente absorvida pelo mero funcionamento da “máquina” da Administração.

[...]

Ademais, trazemos hoje ao Plenário documento elaborado pela Diretoria de Finanças desta Corte, que atesta que nos relatórios de gestão fiscal elaborados pelo próprio TCE/MG os valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte (folha de pagamento dos servidores) são computados no montante da despesa bruta com pessoal do Tribunal.

Nesse sentido, a exclusão do IRRF da despesa total com pessoal poderia distorcer a finalidade da LRF de limitar o comprometimento dos recursos públicos com despesas de natureza remuneratória, dado que o IRRF integra o salário bruto do servidor ou empregado.

Acrescento, ainda, conforme disposição expressa da 3ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, volume III, que o IRRF não pode ser deduzido do cálculo da despesa total com pessoal. Esse manual esclareceu quais despesas não poderiam ser deduzidas para fins de verificação dos limites da LRF: a) despesas com inativos e pensionistas custeadas com recursos não vinculados; b) valores transferidos em decorrência da compensação financeira entre diversos regimes de previdência; c) o Imposto de Renda Retido na Fonte, que constitui, em realidade, receita tributária do ente empregador.

Não se pode olvidar que a STN é competente para estabelecer os parâmetros e referenciais contábeis não só para a União, mas também para os Estados e Municípios brasileiros. Isso é importante, inclusive, para evitar um tratamento desigual aos jurisdicionados, na medida em que uma orientação

¹³ Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de demonstrativos fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: relatório de gestão fiscal / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 7. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2016.

Acórdão APL-TC 00503/16 referente ao processo 02542/15



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

desta Corte de Contas poderia estar em flagrante oposição com uma orientação da STN, dificultando a obtenção de recursos federais por um determinado município, situação esta que já foi verificada na prática.

Na mesma linha, no site do Tribunal de Contas de São Paulo é possível encontrar a Nota n. 1097/2007/CCONT-STN, da Secretaria do Tesouro Nacional, que esclarece vários aspectos sobre o cálculo da Despesa Total com Pessoal para fins de verificação dos limites impostos pela LRF. Sobre o IRRF, essa nota esclarece que:

[...] 47. Tem se tornado frequente a prática de excluir o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) dos servidores, tanto da receita como da despesa, como forma de flexibilizar os limites aplicáveis à DTP [Despesa Total com Pessoal]. O argumento para tal exclusão é que, por ser tributo de competência da União, não deve nem compor a receita corrente de estado ou município. Esse argumento não encontra abrigo à luz do que determina a Constituição, nos arts. 157 e 158.

48. Não há dúvidas, portanto, quanto à inclusão do IRRF na RCL [Receita Corrente Líquida], cabendo apenas discutir se o registro deve dar-se como transferência da União ou como receita tributária dos demais entes (Portaria STN n. 212/2001), já que o recurso não passa pelo orçamento da União e é diretamente retido pelos Estados e Municípios. De outro, o IRRF não faz parte do conceito de DTP [Despesa Total com Pessoal], razão que já seria bastante para atestar o absurdo da exclusão. Não bastasse isso, o IRRF também não está mencionado nas exclusões listadas exaustivamente. O mesmo entendimento parece ser compartilhado pelo Procurador-Geral da República que impetrou a ADI n. 3.484 contra o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte- TCE/RN por excluir o IRRF dos servidores públicos do cômputo da DTP [Despesa Total com Pessoal]. Após a arguição de inconstitucionalidade, o TCE/RN revogou o dispositivo impugnado fazendo com que ficasse a ADI prejudicada por perda superveniente de objeto. Caminhos idênticos foram percorridos por ADI impetradas contra os Tribunais de Contas de Rondônia e Roraima. Ressalte-se que, em todos os casos, o STF não se recusou a julgar a ação; apenas não pode fazê-lo devido à revogação citada. A prática, que parece afrontar a capacidade de defesa da lei pelo Judiciário brasileiro, cedo ou tarde terá fim. O Grupo entendeu que não há sustentação legal para a exclusão do IRRF e que, eventualmente, o mesmo recurso a ADI poderia ser trilhado com relação a outras burlas na aplicação da LRF.

Com relação ao à dedução do imposto de renda retido na fonte no cálculo da RCL, penso que discussão desse ponto é mais simples. Ora, a LRF expressamente define que a Receita Corrente Líquida é composta por várias espécies de receitas correntes, entre elas, as receitas tributárias¹⁴. Como o próprio Parecer Prévio nº. 56/2002/TCERO admite que “o imposto de renda retido na fonte, incidente sobre a folha de salários dos servidores, deve integrar a receita tributária do Estado e dos Municípios” (e isso é questão incontroversa), a natureza dessa receita não justifica a sua exclusão do cálculo da RCL.

¹⁴ Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como: IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

Acórdão APL-TC 00503/16 referente ao processo 02542/15

Av. Presidente Dutra nº 4229, Bairro: Pedrinhas Porto Velho - Rondônia CEP: 76801-326

www.tce.ro.gov.br



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

Argumenta-se, por outro lado, que o produto do IRPF dos servidores seria receita escritural e computá-lo caracterizaria duplicidade, pois o ingresso do recurso ocorreu em momento pretérito. Referido entendimento contraria, todavia, as normas e práticas contábeis correntes. O Manual de Demonstrativo Fiscal da STN determina que o “*Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF deverá ser incluído pelo ente que efetuou a retenção na fonte, não se admitindo deduções a qualquer título para efeito de cômputo da RCL*”¹⁵.

Vê-se, pois, que a alegada duplicidade somente ocorrerá, contabilmente, se e apenas se for deduzido o produto do IRRF no cômputo da Despesa Total com Pessoal. Como não há lastro jurídico para a dedução desse montante na Despesa Total com pessoal, descabe falar em dedução das correspondentes receitas no cálculo da RCL. Com isto, penso que eliminaríamos a anomalia de termos um cálculo diferenciado da RCL para fins de apuração da Despesa Total com Pessoal dos Poderes e Órgãos Autônomos (Ministério Público e Tribunal de Contas).

Impositivo, pois, a revogação do Parecer Prévio nº 56/2002, com efeitos *a partir de 2017*. Saliento que a mudança de entendimento não deve ser aplicada no exame da Gestão Fiscal dos órgãos estaduais e municipais no período atual e nos pretéritos. O princípio da proteção da confiança legítima, cujos efeitos são amplamente reconhecidas no Direito brasileiro, assegura a estabilização dos efeitos jurídicos dos atos praticados em conformidade com as normas vigentes¹⁶.

Considerando que a interpretação dos textos normativos pelos Tribunais é parte integrante do processo de concretização-aplicação¹⁷, a mudança de orientação jurisprudencial também deve preservar os atos praticados legitimamente sob a égide da interpretação então vigente, quando a mudança do precedente acarretar grave prejuízo ao interesse social ou à segurança jurídica. Nesse sentido, cito o magistério de Luiz Guilherme Marinoni¹⁸:

Quando os precedentes ou a jurisprudência consolidada são levados a sério, a sua estabilidade requer especial cuidado. Isso porque, como chega a ser intuitivo, a revogação de jurisprudência consolidada pode causar surpresa injusta a todos aqueles que nela pautaram suas condutas. Daí por que é imprescindível, na lógica jurídica estribada na autoridade e na obrigatoriedade dos precedentes, atentar para os efeitos da decisão revogadora de precedente ou de jurisprudência consolidada.

Posto isso, o posicionamento histórico firmado por esta Corte de Contas, aplicado por mais de 1 década, ensejou a legítima expectativa dos administradores quanto à regularidade e

¹⁵ Manual de Demonstrativos Fiscais – Volume II, p. 42.

¹⁶ “Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Esses princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos” (Direito Constitucional, 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003).

¹⁷ MÜLLER, Friedrich. **Teoria Estruturante do Direito**. 2. ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 2009.

¹⁸ **Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores**. Revista de Informação Legislativa. Brasília ano 48 n. 190 abr./jun. 2011.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

legitimidade dos atos praticados sob os parâmetros adotados por este órgão de controle externo. Por essa razão, julgo necessário aplicar, no caso, a técnica conhecida no direito anglo-saxão como “*prospective overruling*”, o que consiste na modulação dos efeitos da decisão, com diferimento da sua eficácia para momento futuro, no caso, para o exercício de 2017.

Esta Corte de Contas já se utilizou da referida técnica de decisão em várias oportunidades, dentre as quais cito: Acórdão nº 43/2012 – Pleno – Processo nº. 501/2007 – Relator: Conselheiro Wilber Coimbra; e Acórdão nº 16/2013 – 2ª Câmara – Processo nº. 1.502/2009 – Relator: Conselheiro Paulo Curi Neto.

Dessa forma, o novo entendimento deve ser aplicado na apuração da Despesa com Pessoal a partir do 1º Quadrimestre de 2017. Considerando que, no 3º trimestre deste ano, o PIB recuou 0,8% e, no acumulado de 4 trimestres, a queda foi de 4,4%, se eventualmente for constatada a extrapolação dos limites previstos no artigo 20, II, da LRF o prazo para contenção da despesa e redução do percentual excedente, previsto no art. 23, será duplicado, nos termos do artigo 66 da LRF.

Dessa forma, constatado no 1º Quadrimestre de 2017, que os Poderes e Órgãos Autônomos ultrapassaram os limites o percentual excedente deverá ser eliminado nos 4 quadrimestres subsequentes, de modo que, ao menos, um terço seja reduzido nos 2 primeiros quadrimestres.

Conclusão

76. Diante do exposto, considerando o cumprimento dos limites impostos na LRF, submeto, em consonância com a manifestação do Corpo Instrutivo, à deliberação deste Pleno a seguinte decisão:

I. **Considerar** a Gestão Fiscal do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, do Exercício de 2015, de responsabilidade do Senhor José Euler Potyguara Pereira de Mello – Conselheiro Presidente, consentânea com os pressupostos de responsabilidade fiscal, dispostos na Lei Complementar nº 101/2000 e no Parecer Prévio nº 56/2002;

II. **Revogar**, com efeito *a partir do exercício de 2017*, as disposições do Parecer Prévio nº. 56/2002, preservando os efeitos dos atos já praticados, de modo a possibilitar, em relação aos Relatórios de Gestão Fiscal apresentados até o exercício de 2016 (3º Quadrimestre), na metodologia de apuração da receita corrente líquida e do limite de gastos com pessoal (artigo 19 da Lei Complementar nº. 101/2000), a dedução do IRRF (imposto de renda retido na fonte) na Despesa

**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA***Secretaria de Processamento e Julgamento**DP-SPJ*

Total com Pessoal de cada Poder ou Órgão Autônomo, bem como na Receita Corrente Líquida calculada para esse fim;

III. **Dar ciência**, por ofício, a todos os Poderes Estaduais e Municipais, bem como aos Órgãos Autônomos Estaduais (Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunal de Contas), da revogação do Parecer Prévio nº 56/2002 e da obrigatoriedade de que, na apuração da receita corrente líquida e do limite de gastos com pessoal, a contar do Relatório de Gestão Fiscal correspondente ao 1º Quadrimestre do exercício de 2017, observe a metodologia descrita no Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (7ª ed., válido a partir do exercício financeiro de 2017), que expressa a posição majoritária dos Tribunais de Contas, em especial quanto:

a) à obrigatoriedade de incluir o IRRF, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pela administração direta e indireta do ente no cálculo da Receita Corrente Líquida, sendo vedada a sua dedução nos demonstrativos fiscais; e

b) à vedação da dedução do Imposto de Renda Retido na Fonte por cada Poder ou Órgão Autônomo para o cálculo da Despesa Total com Pessoal, nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

IV. **Informar** que, na hipótese de Poder ou Órgão Autônomo ultrapassar o limite de gastos com pessoal no 1º quadrimestre de 2017, o percentual excedente deverá ser eliminado nos 4 quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço nos 2 primeiros quadrimestres, nos termos do artigo 23 e do artigo 66 da Lei Complementar nº. 101/2000;

V. **Oficiar** o Supremo Tribunal Federal acerca da revogação do Parecer Prévio nº 56/2002, para adoção das providências cabíveis em face da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3.889 (Relator: Ministro Roberto Barroso);

VI. **Intimar**, via diário oficial, a autoridade interessada acerca desta decisão;

VII. **Cientificar** o Secretário-Geral de Controle Externo acerca desta decisão;

VIII. **Encaminhar** cópia desta decisão à Secretaria do Tesouro Nacional/STN;



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA
Secretaria de Processamento e Julgamento
DP-SPJ

IX. **Publicar** no Diário Oficial do TCE-RO;

X. **Encaminhar** os presentes autos à Secretaria Geral de Controle Externo para apensamento à Prestação de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, do exercício de 2015, para apreciação consolidada;

XI. **Determinar** à Secretaria-Geral de Administração do TCERO que confeccione demonstrativos contábeis específicos no último exercício do mandato do Presidente, a fim de evidenciar as despesas a serem contabilizadas e expurgadas relativamente ao limite previsto no artigo 21, parágrafo único, da LRF; e

XII. **Determinar** ao CAAD que fiscalize concomitantemente o cumprimento do limite do artigo 21, parágrafo único, da LRF.

Em 15 de Dezembro de 2016



EDILSON DE SOUSA SILVA
PRESIDENTE



PAULO CURI NETO
RELATOR