

PROCESSO Nº : 10.141-9/2012
INTERESSADO : PREFEITURA MUNICIPAL DE SINOP
ASSUNTO : CONSULTA
RELATOR : CONSELHEIRO DOMINGOS NETO
PARECER Nº : 038/2012

Excelentíssimo Senhor Conselheiro:

Trata-se de consulta formulada pelo Sr. Juarez Costa, Prefeito Municipal de Sinop, às fls. 02 e 03 -TC, indagando sobre o tratamento dado aos restos a pagar quando da apuração dos limites constitucionais dos gastos com saúde e educação, nos seguintes termos:

- “a) Os Restos a Pagar Processados sem suficiente disponibilidade financeira para sua cobertura serão considerados como aplicados em ações de saúde?*
- b) Caso sim, tal entendimento aplica-se aos restos a pagar relacionados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino?*
- c) A dedução dos restos a pagar sem suficiente disponibilidade financeira, para fins de apuração da aplicação mínima em Ações de Saúde e Manutenção de Desenvolvimento do Ensino, deverá ser realizada a cada exercício de apuração ou somente no último ano de mandato?”*

Não foram juntados documentos complementares aos autos.

É o relatório.

1. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos de admissibilidade da presente consulta, exigidos pelo art. 232 da Resolução 14/2007 (Regimento Interno do TCE/MT), foram preenchidos em sua

totalidade, tendo em vista que a consulta foi formulada em tese, por autoridade legítima, com a apresentação objetiva dos quesitos e versa sobre matéria de competência deste Tribunal.

Passa-se à análise, em tese, da consulta formulada.

2. DA NECESSIDADE DE REEXAME DE PREJULGADO DE TESE

A indagação versa sobre a metodologia de cálculo do gasto público em ações e serviços de saúde em face das novas regras introduzidas pelo art. 24 da Lei Complementar nº 141/2012, bem como se essas novas regras também se aplicam à educação.

Sobre este assunto, este Tribunal de Contas possui entendimento sedimentado por meio da Decisão Administrativa nº 16/2005, conforme prejudgado abaixo:

Decisão Administrativa nº 16/2005. Saúde. Limite. Artigos 198 e 212 da CF/88. Despesas. Apuração pela despesa liquidada.

Na verificação do cumprimento das obrigações constitucionais, as despesas com ensino e saúde são consideradas após a sua regular liquidação, devendo haver suficiente disponibilidade de caixa para pagamento daquelas inscritas em Restos a Pagar Processados.

Ocorre que no início deste ano, foi publicada a Lei Complementar nº 141/2012, que “regulamenta o §3º do artigo 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo”, conforme dispõe a ementa da lei.

Desta forma, torna-se necessário revisitar o assunto para analisar se o posicionamento deste Tribunal deve sofrer alterações, e, se for o caso, apresentando-se, ao final, a respectiva proposta de reexame de tese, conforme competência deferida a esta Consultoria Técnica pelo Regimento Interno, *verbis*:

Art. 235. Se sobre a matéria objeto da consulta já houver deliberação plenária, a Consultoria Técnica dela dará ciência ao Conselheiro relator, juntando o referido prejudgado à sua manifestação.

§ 1º Se considerar necessária adoção de novo entendimento, o Titular da Consultoria Técnica poderá apresentar fundamentos legais e técnicos para abalizar sua reapreciação, ficando a critério do Conselheiro relator apresentar proposta para alteração do prejudgado. [...]

Ademais, ultrapassando os limites da consulta, que se encontra restrita a pontos específicos da metodologia de cálculo das despesas que devem integrar o limite da saúde, importante consignar que a Decisão Administrativa nº 16/2005 firmou outros precedentes relacionados à matéria, com destaque ao seguinte prejudgado:

Decisão Administrativa nº 16/2005. Saúde. Limite. Artigos 198, CF/88. Base de cálculo.

[...] As despesas relativas ao pagamento de inativos e pensionistas, custeadas com recursos do Tesouro, devem ser computadas como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino e com ações e serviços públicos de saúde, conforme sua origem.

É de se registrar que o referido prejudgado, que autoriza a inclusão das despesas com inativos custeadas com recursos do Tesouro no cálculo da saúde, deve ser reexaminado em face dos dispositivos que definiram as despesas que são ou não computadas na saúde, constantes da Lei Complementar nº 141/2012.

Este estudo não demanda maiores complexidades, motivo pelo qual se propõe realizá-lo junto à presente consulta, e, se for o caso, apresentando-se, ao final, a

respectiva proposta de reexame de tese a ser apreciada pelo Relator, em ementa separada daquela destinada a responder à consulta, o qual poderá requerer o reexame da tese prejudgada nos termos do Regimento Interno:

Art. 237. Por iniciativa fundamentada do Presidente, de Conselheiro, de representante do Ministério Público de Contas ou a requerimento de interessado, o Tribunal Pleno poderá reexaminar tese prejudgada.

Parágrafo único. Alterado o prejudgado, passa a ter força obrigatória a nova orientação a partir da sua publicação.

Assim, para um melhor deslinde das dúvidas formuladas e de modo a tornar a resposta mais inteligível ao consulente, o presente parecer foi dividido em quatro tópicos, conforme o estabelecido a seguir.

2.1. Cálculo do gasto com Ações e Serviços Públicos de Saúde

A Constituição Federal estabelece que os entes federativos aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos calculados sobre:

“Art. 198:

(...)

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o artigo 155 e dos recursos de que tratam os artigos 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o artigo 156 e dos recursos de que tratam os artigos 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.”

Conforme previsto no art. 198, § 3º, da Constituição Federal, Lei Complementar deverá estabelecer: os percentuais mínimos de aplicação em ações e serviços de saúde

pelos entes; normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas esferas federal, estadual, distrital e municipal; e normas de cálculo do montante a ser aplicado pela União, dentre outras disposições.

Até que o Congresso Nacional regulamentasse a matéria, cada Tribunal de Contas acabava por definir as regras para o cálculo do montante a ser aplicado na saúde, sendo que esta Corte de Contas assim o fez por meio da Decisão Administrativa nº 16/2005, concluindo que deveriam ser consideradas apenas as despesas liquidadas, e, em relação aos restos a pagar processados, só seriam considerados aqueles com cobertura financeira, observando-se as vinculações de recursos.

Pois bem. Em 2012 foi publicada a Lei Complementar nº 141 que regulamentou o art. 198 da Constituição Federal, buscando uniformizar a metodologia de cálculo dos recursos mínimos a serem aplicados na saúde.

Ao tratar das normas de cálculo para apurar o cumprimento do mínimo constitucional na saúde, a referida Lei Complementar assim dispôs:

Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:

I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e

II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

§ 1º A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso II do caput e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.

Antes de adentrar objetivamente na dúvida apresentada, em cotejo com o dispositivo legal transcrito acima, oportuno reforçar que a despesa pública possui três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho cria a obrigação de pagamento, geralmente pendente do implemento de condição (art. 58 da Lei nº 4.320/64), enquanto que a liquidação atesta e confirma o cumprimento da obrigação, tendo por base títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. 63, da Lei nº 4.320/64). Por fim, o pagamento só deve ocorrer após a regular liquidação (art. 62 da Lei nº 4.320/64).

A Lei nº 4.320/64 preconiza que “pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas” (art. 35, inciso II). Assim, uma vez empenhada e não liquidada ou não paga, deverá ser inscrita em restos a pagar, respeitando o princípio da anualidade. A Lei n. 4.320/64 diferencia os restos a pagar que já foram liquidados (restos a pagar processados) dos não liquidados (restos a pagar não processados).

Portanto, restos a pagar processados são aquelas despesas empenhadas, cuja obrigação já foi adimplida pelo fornecedor/contratado, tendo sido cumprido o segundo estágio da despesa.

Os restos a pagar não processados representam aquelas despesas cujos empenhos já foram emitidos mas a obrigação ainda não foi adimplida, estando pendente a liquidação.

Voltando-se ao texto legal, verifica-se que a literalidade do art. 24, inciso I, consigna de forma clara e pacífica que as despesas liquidadas e pagas no exercício (ou seja, apenas as despesas pagas¹) devem integrar o cálculo da aplicação de recursos mínimos na saúde.

Já o inciso II do art. 24 também não deixa dúvidas de que as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em restos a pagar não processados², também

1 Observa-se que a expressão “as despesas liquidadas e pagas no exercício” referem-se apenas às despesas que foram liquidadas e depois pagas, não contemplando aquelas despesas liquidadas e não pagas. Se o legislador quisesse incluir essas últimas, teria utilizado a seguinte expressão: “as despesas liquidadas e as pagas no exercício”.

2 Nesse ponto, ao se considerar os restos a pagar não processados com cobertura financeira, a Lei Complementar estabeleceu regra menos rígida do que o entendimento até então firmado pelo Tribunal de Contas, que só admitia no câmputo da saúde as despesas regularmente liquidadas.

devem ser computadas no cálculo, desde que acobertadas por disponibilidade de caixa, sendo que a parte final do dispositivo em comento, ao tratar das disponibilidades “consolidadas no Fundo de Saúde”, revela que esses recursos disponíveis devem estar vinculados ao cumprimento do limite constitucional.

Nesse contexto, parece, a primeira vista, que a literalidade do art. 24 da Lei Complementar nº 141/2012 deixou de considerar no cômputo da saúde os restos a pagar processados. Tal conclusão seria ilógica, pois não haveria razão para lei considerar os restos a pagar não processados (obrigação ainda não adimplida pelo contratado) e deixar de fora os restos a pagar processados (objeto da despesa efetivamente realizado).

Portanto, uma interpretação lógica e sistemática do ordenamento jurídico, conjugando o dispositivo em tela com a disciplina normativa da despesa orçamentária prescrita na Lei nº 4.320/1964, aponta para uma solução na qual os restos a pagar processados, cujo objeto da despesa já foi efetivamente realizado, devem ser considerados no cômputo do limite mínimo de aplicação de recursos na saúde.

Porém, tal solução ainda apresenta-se incompleta, pois cumpre verificar se a inclusão dos restos a pagar processados no cálculo da saúde também está condicionada à existência de cobertura financeira de recursos vinculados a esse fim, assim como ocorre com os restos a pagar não processados.

Neste ponto, é oportuno observar que a Minuta de Decreto do Governo Federal que objetiva regulamentar a Lei Complementar nº 141/2012 apresenta solução segundo a qual os restos a pagar processados devem ser considerados no cálculo da saúde independentemente da existência da disponibilidade de caixa³.

³ Assim dispôs a Minuta de Decreto do Governo Federal que Regulamenta a Lei Complementar nº 141/2012 apresentada na reunião do Grupo Técnico de Padronização de Relatórios – GTREL realizada nos dias 9 a 11/05/2012:

“Art. 15. [...] § 1º Na metodologia prevista no *caput*, serão considerados para o cálculo do limite mínimo relativo ao exercício corrente, as despesas:

I – pagas;

II – liquidadas e inscritas em Restos a Pagar;

III – empenhadas e não liquidadas inscritas em Restos a Pagar até o limite da disponibilidade de caixa do exercício.”

Tal linha de entendimento parte do pressuposto de que os restos a pagar processados estão contemplados no inciso I do art. 24 da Lei (“as despesas liquidadas e pagas”). No entanto, foi demonstrado alhures que a literalidade do mencionado dispositivo legal inclui apenas as despesas pagas, de forma que a interpretação inicialmente dada pelo Governo Federal apresenta-se, ao ver desta Consultoria Técnica, equivocada.

Assim, entendeu-se que os restos a pagar processados não estão contidos de forma expressa no art. 24 da Lei, porém, uma interpretação lógica e sistemática do ordenamento jurídico revelou que os restos a pagar processados devem sim ser considerados no cálculo da saúde.

Da mesma forma, adotando-se uma interpretação sistemática da Lei Complementar nº 141/2012 com a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), nota-se que não há como admitir a existência de restos a pagar processados sem a respectiva cobertura financeira, de forma que sua inclusão para fins de cumprimento da aplicação de recursos mínimos na saúde significaria aceitar uma situação ilícita.

Nessa linha de ideias, observa-se que o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁴ limitou a inscrição de restos a pagar à disponibilidade financeira constatada na data de encerramento do exercício financeiro, no último ano de mandato.

Muito embora tal dispositivo se refira ao último ano de mandato, trata-se de norma que preserva o equilíbrio fiscal, prioriza o planejamento e o controle dos gastos e, portanto, pode ser aplicada subsidiariamente para interpretação dos dispositivos que tratam da obrigação constitucional de aplicação em ações e serviços de saúde, a serem cumpridos anualmente.

⁴ Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.
Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Este foi o entendimento dado pelo Ministério da Saúde ao elaborar a Nota Técnica nº 59/2008, que, ao apresentar a metodologia utilizada para a coleta de dados de gastos em ações e serviços públicos em saúde, assim se manifestou:

Os Restos a Pagar inscritos são considerados como despesas com ações e serviços públicos tanto na União, nos Estados e nos Municípios desde que atendam os dispositivos do **artigo 42** da Lei de Responsabilidade Fiscal, que **limita a inscrição de Restos a Pagar à disponibilidade financeira que o ente tem na data do encerramento do seu exercício financeiro.**

Ademais, mesmo que o art. 42 da LRF esteja restrito ao último ano de mandato, admitir a concretização de gastos sem a respectiva fonte de recursos financeiros consistiria em ariscada relativização do princípio da responsabilidade na gestão fiscal, que exige, dentre outros requisitos, o equilíbrio das contas públicas (LRF, art. 1º, § 1º)⁵, o qual deve ser observado anualmente, independentemente de se tratar ou não de final de mandato.

Neste rastro, defende-se que os restos a pagar processados associados às despesas com as ações e serviços públicos de saúde, independentemente de ocorrerem no último ano de mandato, também devem possuir saldo financeiro para serem considerados como despesas válidas à aferição do cumprimento do limite constitucional estabelecido no art. 198 da CF/88, com muito mais razão até do que os restos a pagar não processados referidos no artigo 24, inciso II, da Lei Complementar nº 141/2012, haja vista já terem recebido o ateste do cumprimento da obrigação.

Admitir outra interpretação seria aceitar que a Administração Pública reconheça uma obrigação, não reserve recursos para pagá-la e, pior, ainda utilize esta despesa para

⁵ Art. 1º [...] § 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.

compor os gastos em ações e serviços de saúde, tudo em confronto com o princípio da gestão fiscal responsável.

Assim, em resposta à indagação de letra “a” do consulente, entende-se que: i) os restos a pagar processados sem suficiente disponibilidade financeira para sua cobertura não serão considerados para efeito de verificação do cumprimento das obrigações constitucionais com as ações e serviços públicos de saúde; e ii) a exigência de cobertura financeira para cômputo dos restos a pagar, processados ou não, no cálculo da saúde deve ser verificada a cada ano, independentemente de se tratar de final de mandato.

Nessa senda, conclui-se que na verificação anual do cumprimento do limite constitucional de aplicação em gastos com serviços e ações de saúde, as despesas inscritas em Restos a Pagar, processados ou não, só serão consideradas até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

2.2. Cálculo do gasto com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

A Constituição Federal estabelece regras para aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino, nos seguintes termos:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Para o cálculo de verificação do cumprimento das obrigações com ensino, estabelecidas pela Constituição Federal, não houve alteração legislativa que justifique a mudança do entendimento constante da Decisão Administrativa nº 16/2005, o qual, para essa Consultoria Técnica, apresenta-se mais razoável do que aquele exarado pela Lei Complementar nº 141/2012, pois não contempla despesas pendentes de adimplemento pelo contratado (restos a pagar não processados).

Desta forma, para efeito de verificação do cumprimento das obrigações constitucionais com ensino, as despesas serão consideradas após a sua regular liquidação, desde que haja disponibilidade de caixa para pagamento daquelas inscritas em restos a pagar processados.

Por outro lado, não serão computadas as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar, **mesmo que haja disponibilidade de caixa ao final do exercício.**

Assim, em resposta à indagação de letra “b” do consulente, constata-se que a metodologia de cálculo do limite mínimo de recursos que devem ser aplicados na saúde, inaugurada pelo art. 24, I e II, da Lei Complementar nº 141/2012, não se aplica ao cálculo da despesa mínima com a manutenção e desenvolvimento do ensino.

Entende-se, então, pela permanência da atual forma de cálculo estabelecida para apuração do limite de aplicação em manutenção e desenvolvimento do ensino, nos termos da Decisão Administrativa nº 16/2005.

2.3. Momento da apuração da eventual dedução de restos a pagar sem suficiente disponibilidade financeira

A última indagação versa sobre qual o momento da apuração de eventual dedução dos restos a pagar sem suficiente disponibilidade financeira para fins de aplicação mínima em ações e serviços de saúde e manutenção e desenvolvimento do ensino.

Neste sentido, conforme defendido alhures, a norma utilizada como parâmetro com vistas à elaboração da metodologia de cálculo do cumprimento das obrigações constitucionais em ensino e saúde foi o princípio da gestão fiscal responsável, que pressupõe o equilíbrio anual das contas públicas, extraídos dos artigos 1º, § 1º, e 42 da

Lei de Responsabilidade Fiscal, que visam a preservação do equilíbrio fiscal, a priorização do planejamento e o controle dos gastos públicos.

Ademais, dispõe a Lei nº 4.320/64 que “pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas” (art. 35, inciso II). Portanto, em resposta à indagação de letra “c” do consulente, infere-se que quaisquer deduções dos restos a pagar sem suficiente disponibilidade financeira devem ser apuradas anualmente, impactando no cálculo anual das obrigações constitucionais com o cumprimento dos limites com ensino e saúde.

2.4. Inclusão das despesas com inativos e pensionistas no cômputo das ações e serviços públicos de saúde e na manutenção e desenvolvimento do ensino

2.4.1. Ações e serviços públicos de saúde

Conforme defendido na introdução deste capítulo, é oportuna a revisão de outro prejulgado aprovado pela Decisão Administrativa nº 16/2005, que dispõe sobre a inclusão das despesas com inativos e pensionistas no cálculo da saúde, nos seguintes termos:

**Decisão Administrativa nº 16/2005. Saúde. Limite. Artigos 198, CF/88.
Base de cálculo.**

[...] As despesas relativas ao pagamento de inativos e pensionistas, custeadas com recursos do Tesouro, devem ser computadas como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino e com ações e serviços públicos de saúde, conforme sua origem.

Tal proposta de reexame de tese decorre da Lei Complementar nº 141/2012, que regulamentou, em seus artigos 3º e 4º, as despesas que podem ou não ser computadas na saúde, estabelecendo o seguinte:

Art. 4º Não constituirão despesas com ações e serviços públicos de saúde, para fins de apuração dos percentuais mínimos de que trata esta Lei Complementar, aquelas decorrentes de:
I - pagamento de aposentadorias e pensões, inclusive dos servidores da saúde; [...]

Pois bem, a literalidade da Lei revela, de forma irrefutável, que as despesas com inativos e pensionistas não podem ser computadas no cálculo da saúde, mesmo que tais benefícios tenham se originado de servidores da saúde.

Aliás, cumpre observar que nem mesmo à legislação do Estado ou dos municípios poderia dar tratamento distinto do que aquele previsto na norma federal, haja vista que o art. 198, § 3º, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 29/2000, deferiu expressamente à lei complementar federal a competência para regulamentação da aplicação de recursos mínimos na saúde.

Por fim, registra-se que esse entendimento já havia sido adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que, ao dispor sobre o Demonstrativo das Despesas com Saúde anexo ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, assim dispôs:

DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE – Essa coluna identifica as despesas próprias com ações e serviços públicos de saúde e as seguintes deduções: despesas com inativos e pensionistas; despesas custeadas com outros recursos vinculados à saúde, incluídos os recursos do SUS, os recursos de operações de crédito e as despesas custeadas com outros recursos vinculados à saúde, e os restos a pagar inscritos sem disponibilidade de recursos próprios. [...]

(-) DESPESAS COM INATIVOS E PENSIONISTAS – Nessa linha, registrar o total das despesas com inativos e pensionistas constantes do orçamento da saúde. Essas despesas são deduzidas por não

caracterizarem despesas com saúde propriamente dita, e sim, despesas com previdência social. [...]

TOTAL DAS DESPESAS PRÓPRIAS COM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE (VI) – Nessa linha, registrar o total das despesas com saúde, deduzidas as despesas com inativos e pensionistas, as despesas vinculadas aos recursos do SUS, as receitas de operações de crédito internas e externas e outros recursos. [...]⁶

2.4.2. Manutenção e desenvolvimento do ensino

Deve-se destacar que o prejudgado em tela não se resume ao cálculo da saúde, mas também dispõe sobre a inclusão dos gastos com inativos e pensionistas custeados com recursos do tesouro no cálculo da educação, de forma que seu reexame demanda ainda a análise da sua aplicabilidade em relação ao ensino.

Nesse sentido, convém registrar que a Lei nº 9.394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional – LDB, prescreve, em seus artigos 70 e 71, as despesas computadas e não computadas na manutenção e desenvolvimento do ensino, não havendo dispositivo tão claro quanto aquele da Lei Complementar nº 141/2012 vedando ou admitindo a inclusão dos gastos com inativos no limite mínimo da educação.

Não obstante a inexistência de norma expressa vedando ou admitindo as despesas com inativos e pensionistas no cálculo da educação, é de se observar que o art. 70 da LDB estabelece que os gastos, para serem computados na manutenção e desenvolvimento do ensino, devem ser realizados “com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis”, *verbis*:

Art. 70. Considerar-se-ão como de manutenção e desenvolvimento do ensino as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos

⁶ Brasil. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de demonstrativos fiscais*: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. v. 2: Relatório resumido da execução orçamentária – 3. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010, pp. 225 e 226.

básicos das instituições educacionais de todos os níveis, compreendendo as que se destinam a:

I - remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação; [...]

De outra banda, o art. 71, VI, da LDB exclui expressamente dos gastos com educação as despesas correspondentes aos profissionais em exercício de atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino, sendo certo que os inativos e pensionistas não exercem atividades educacionais:

Art. 71. Não constituirão despesas de manutenção e desenvolvimento do ensino aquelas realizadas com:

[...]

VI - pessoal docente e demais trabalhadores da educação, quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino.

De acordo com essas diretrizes, não se apresenta correto a inclusão das despesas com inativos e pensionistas nos gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino, pois, considerando que os beneficiários dessas despesas não exercem atividades educacionais, tais dispêndios em nada contribuem para a “consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais de todos os níveis”.

Sustentando argumento semelhante, convém anotar trecho do voto condutor do Acórdão nº 172/2007 do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, *verbis*:

[...] No tocante à inclusão dos inativos nos gastos de manutenção e desenvolvimento do ensino, fazem-se necessárias algumas ponderações.

A disciplina constitucional da matéria restringe-se a:

1. Competência privativa da União para legislar sobre diretrizes e bases da educação nacional, cabendo aos Estados, se autorizados por Lei Complementar, legislar sobre aspectos específicos (art. 22, XXIV);

2. Competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre educação, cultura, ensino e desporto (art. 24, IX);

3. Obrigatoriedade de aplicações mínimas em manutenção e desenvolvimento do ensino e respectiva base de cálculo (art. 212).

A Lei de Diretrizes e Bases da Educação - Lei nº 9.394/96, entre outras matérias, estabeleceu as despesas e serem incluídas e as que não podem ser consideradas nos cálculos de aplicação em MDE.

Com efeito, o art. 71, preceitua serem excluídos das despesas com MDE os gastos com docentes ou outros trabalhadores em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção e desenvolvimento do ensino, o que permite, desde já, inferir que o legislador pretendeu desconsiderar qualquer despesa de pessoal que não contribuisse diretamente com as atividades de manutenção e desenvolvimento do ensino. **Se não foi admitido o gasto com pessoal ativo, por muito maior razão não deve ser admitida a despesa de pessoal inativo, que em nada contribui para o incremento da atual situação do ensino.**

Nessa linha de raciocínio, assim decidiu aquela colenda Corte de Contas:

2. Os gastos com inativos não devem ser incluídos no cálculo dos recursos aplicados em MDE, sendo inaplicável a Lei Estadual n. 6.676/98 por vício de inconstitucionalidade [...] (Acórdão TCE-PB nº 172/2007 – Plenário)

1. Cientificar o Poder Executivo Estadual do entendimento firmado no Acórdão APL TC 172/2007, com a advertência de que, a partir da data de publicação desta decisão, não mais serão considerados, para efeito de aplicações em MDE, os gastos com inativos; (Acórdão TCE-PB nº 583/2008 – Plenário)

Não é outro o entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco:

d) No máximo 40% dos recursos oriundos do FUNDEF deverão ser aplicados em despesas necessárias à manutenção e desenvolvimento do

ensino fundamental em obediência restrita ao disposto no artigo 70 da Lei 9.394/96, não podendo ser consideradas despesas de manutenção do ensino, além de outras, as despesas com pessoal docente e demais trabalhadores da educação quando em desvio de função ou em atividade alheia à manutenção de desenvolvimento do ensino, despesas com inativos, com programas suplementares de alimentação, assistência médico-pedagógica, farmacêutica, psicológica e outras formas de assistência social (artigo 71 da lei de diretrizes e bases da educação). (Decisão TCE-PE nº 246/2000 – Plenário)

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais adotou a mesma tese:

1) As despesas com inativos e pensionistas não podem ser consideradas, para o fim de apuração do limite constante no art. 212 da Constituição Federal, como despesa de manutenção e desenvolvimento do ensino, com fulcro nos artigos 70 e 71 da Lei 9.394/96 e nos arts. 5º, I, e 6º, VII, da Instrução Normativa TC n. 13/2008. Tais despesas não constam no rol do art. 70, isto é, não contribuem para a consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais. (TCE-MG, Consulta 804.606, Relator Conselheiro Eduardo Carone, Tribunal Pleno, Sessão de 06/07/2011)

Apesar de o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais ter reconhecido que não há amparo legal para inclusão das despesas com inativos e pensionistas no cálculo da educação, o mesmo permitiu tal expediente de forma excepcional, tendo em vista a realidade do Estado e dos municípios mineiros, cujos regimes próprios de previdência apresentam-se deficitários. Segue o trecho da decisão que estabeleceu tal ressalva:

3) Prevalece a orientação que vem desde 2006 (também pronunciada na Consulta n. 713677, de Relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Andrada, na Sessão Plenária de 18/03/2009), em caráter excepcional, no sentido de se adequar o texto da Lei à realidade fática dos orçamentos dos Municípios mineiros, com a inclusão das despesas com inativos para implemento do limite do art. 212 da CR/88, até que os fundos de

previdência estejam integralmente capitalizados, para suportar os gastos com as aposentadorias e pensões. (TCE-MG, Consulta 804.606, Relator Conselheiro Eduardo Carone, Tribunal Pleno, Sessão de 06/07/2011)

Entende-se que a relativização promovida pela Corte mineira não merece prosperar no âmbito do Estado de Mato Grosso, a uma porque os art. 70 e 71 da LDB não admitem a inclusão das despesas com inativos e pensionistas na manutenção e desenvolvimento do ensino, e a duas porque a situação do Estado e dos municípios mato-grossenses não se equiparam à realidade mineira.

Aqui, via de regra, os regimes próprios de previdência municipais tem conseguido arcar com os benefícios previdenciários, desonerando os respectivos tesouros desse encargo. Já em relação ao Estado, embora observa-se a ocorrência de déficit previdenciário, é de se destacar que o limite está sendo cumprido mesmo sem a inclusão das despesas com inativos e pensionistas.⁷

Há que se registrar que alguns Tribunais tem adotado entendimento semelhante àquele exarado por esta Corte de Contas na Decisão Administrativa nº 16/2005, incluindo os gastos com inativos e pensionistas no cálculo da educação, conforme estudo promovido por DAVIES⁸:

No item 'despesa', a principal polêmica diz respeito à inclusão dos gastos (equivalentes hoje a bilhões de reais) com os inativos em MDE. Embora o

⁷ Nos termos do Parecer Prévio nº 05/2012, referente às contas de 2011 do Governador do Estado (Processo TC nº 6.736-9/2012), “o Estado aplicou o valor R\$ 1.551.390.187,93 em despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, valor esse que corresponde a 28,65% da receita de impostos e transferências, atendendo o percentual mínimo de 25%, previsto na Constituição da República.” Analisando o Relatório Técnico sobre as Contas do Governo do Estado, percebe-se que o valor da despesa com educação foi apurado por unidade orçamentária, incluindo-se a Secretaria de Estado de Educação (UO 14.101) e a Fundação Universidade Estadual de Mato Grosso (UO 26.201). A partir do Relatório Fiplan – FIP 617 (Resumo de Despesa Orçamentária por Unidade Orçamentária), verificou-se que não foi empenhado nas referidas unidades orçamentárias despesas com aposentadorias e pensões (ED 01 e 03), de forma que as despesas com inativos e pensionistas não foram incluídas no cálculo.

⁸ DAVIES, Nicholas. *Os Tribunais de Contas e seus Procedimentos de Avaliação dos Gastos Governamentais em Educação*: os Casos de São Paulo, Rio de Janeiro e Pará. Brasília: ESAF, 2003. 44 p. Monografia premiada em 2º lugar no VIII Prêmio Tesouro Nacional – 2003, Tributação, Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Pública, Niterói (RJ), pp. 42 e 43, Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/VIIIPremio/sistemas/2siafpVIIIPTN/2premio_tosi.pdf, Acessado em: 25 de jun de 2012.

parecer 26/97 do Conselho Nacional de Educação e a Carta dos Técnicos do MEC e dos TCs considerem que tais gastos não podem ser financiados com o percentual mínimo dos impostos, 3 TCs (TCESP, TCERJ, TCMRJ) vêm aceitando a prática das Secretarias de Fazenda de incluir tais despesas como MDE. Entretanto, o TC do Estado do Pará discorda dessa prática, também adotada pela Secretaria de Fazenda do Pará. O TCM de SP aceitava tal inclusão, porém mudou sua interpretação a partir de 1999.

E o mesmo autor conclui sobre os efeitos desse entendimento equivocado:

Em síntese, o estudo constatou que os procedimentos adotados pelos Tribunais de Contas na contabilização das receitas e despesas em MDE não são uniformes e alguns descumprem a legislação pertinente, com a conseqüente perda de bilhões de reais devidos em MDE. O desafio que se coloca, pois, não é apenas aperfeiçoar a legislação federal, mas garantir pelo menos o cumprimento da legislação vigente pelos governos estaduais e municipais e pelos Tribunais de Contas, o que resultaria em bilhões de reais a mais para a educação.

Por fim, cumpre mencionar que a Secretaria do Tesouro Nacional, ao dispor sobre o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE anexo ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária, estabelece, de forma clara e expressa, que os gastos com inativos e pensionistas não podem ser computados como manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme os argumentos transcritos a seguir:

Conforme previsão legal, consideram-se como MDE, as despesas realizadas com vistas à consecução dos objetivos básicos das instituições educacionais. Sobre esse aspecto, o art. 70, inciso I, da LDB, determina que, no que se refere a gastos com pessoal, considerem-se as despesas destinadas à remuneração e aperfeiçoamento do pessoal docente e demais profissionais da educação, excetuando-se as despesas com pessoal quando em desvio de função ou em atividade alheia à

manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme previsto no art. 71, inciso VI da lei acima referida.

A Constituição, por sua vez, distingue expressamente em seu texto os termos provento, pensão e remuneração, aplicando o termo remuneração para os servidores ativos, provento para os inativos e pensão para os pensionistas.

“Art. 37.

...

XI – a remuneração e o subsídio dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões...”

“Art. 40.

...

§ 2º Os proventos de aposentadoria e as pensões, por ocasião de sua concessão, não poderão exceder a remuneração do respectivo servidor, no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria ou que serviu de referências para a concessão da pensão.

§ 3º Para o cálculo dos proventos de aposentadoria, por ocasião da sua concessão, serão consideradas as remunerações utilizadas como base para as contribuições do servidor aos regimes de previdências de que tratam este artigo e o art. 201, na forma da lei.”
(grifo nosso)

Adicionalmente, o art. 22, inciso I, da Lei 11.494/07 determina expressamente o conceito de remuneração para profissionais do magistério.

“Art. 22. Pelo menos 60% (sessenta por cento) dos recursos anuais totais dos Fundos serão destinados ao pagamento da remuneração

dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública.

Parágrafo único. Para os fins do disposto no caput deste artigo, considera-se:

I – remuneração: o total de pagamentos devidos aos profissionais do magistério da educação, em decorrência do efetivo exercício em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, Distrito Federal ou Município, conforme o caso, inclusive os encargos sociais incidentes;”(grifo nosso)

Portanto, a partir do exposto acima, e considerando a interpretação conjunta dos arts. 37 e 40 da Constituição, os arts. 70 e 71 da LDB, e o art. 22 da Lei 11.494/07, conclui-se que, para fins do limite constitucional com MDE, devem-se considerar apenas as despesas destinadas à remuneração e ao aperfeiçoamento dos profissionais em educação, e que exerçam cargo, emprego ou função na atividade de ensino, **excluindo-se, por conseguinte, as despesas que envolvam gastos com inativos e pensionistas, pois a lei faz distinção entre as espécies de rendimento: remuneração, proventos e pensões.** As despesas com inativos e pensionistas devem ser mais apropriadamente classificadas como Previdência.⁹

Diante das considerações supramencionadas, resta concluir que as despesas com inativos e pensionistas não podem ser consideradas no cômputo das ações e serviços públicos de saúde e da manutenção e desenvolvimento do ensino, tornando-se necessário o reexame da tese prejudgada por este Tribunal.

3. CONCLUSÃO:

Pelo exposto, e considerando-se que:

⁹ Brasil. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de demonstrativos fiscais*: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. v. 2: Relatório resumido da execução orçamentária – 3. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010, pp. 123 e 124.

a) a Lei Complementar nº 141/2012 regulamentou o § 3º do art. 198 da Constituição Federal, dispondo, em seu art. 24, sobre a metodologia de cálculo dos recursos mínimos a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde;

b) os restos a pagar processados sem suficiente disponibilidade financeira para sua cobertura não podem ser considerados para efeito de verificação do cumprimento das obrigações constitucionais com saúde;

c) para efeito de verificação do cumprimento das obrigações constitucionais, as despesas com ensino serão consideradas após a sua regular liquidação, devendo haver suficiente disponibilidade de caixa para pagamento daquelas inscritas em restos a pagar processados;

d) por outro lado, não serão computadas as despesas com ensino empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar, **mesmo que haja disponibilidade de caixa ao final do exercício**;

e) quaisquer deduções dos restos a pagar sem suficiente disponibilidade financeira são apurados anualmente, impactando no cálculo das obrigações constitucionais com ensino e saúde;

f) as despesas com inativos e pensionistas não podem ser computadas nos gastos com ações e serviços públicos de saúde (art. 4º, I, da Lei Complementar nº 141/2012) e com a manutenção e desenvolvimento do ensino (arts. 70, I, e 71, VI, da Lei nº 9.394/96);

Propõe-se os seguintes encaminhamentos de mérito:

3.1. Em resposta aos questionamentos formulados pelo consulente:

3.1.1. Reexame de tese específica prejudgada por meio da Decisão Administrativa nº 16/2005 (art. 235, § 1º, da Resolução nº 14/2007), descrita no item seguinte, com a consequente aprovação das teses contidas nas seguintes ementas (art. 234, § 1º, da Resolução nº 14/2007):

Resolução de Consulta nº ___/2012. Saúde. Limite. Artigo 198, CF. Despesas. Restos a pagar. Necessidade de disponibilidade financeira.

Na verificação anual do cumprimento do limite constitucional de aplicação em gastos com serviços e ações de saúde, as despesas inscritas em Restos a Pagar, processados ou não, só serão consideradas até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

Resolução de Consulta nº ____/2012. Educação. Limite. Artigo 212, CF. Despesas. Restos a pagar. Apuração pela despesa liquidada.

Para efeito de verificação anual do cumprimento do limite constitucional de aplicação em gastos com a manutenção e desenvolvimento do ensino, as despesas serão consideradas após a sua regular liquidação, devendo haver suficiente disponibilidade de caixa para pagamento daquelas inscritas em restos a pagar processados. Não serão computadas as despesas com ensino empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar, mesmo que haja disponibilidade de caixa ao final do exercício.

3.1.2. Revogação de verbete específico contido na Decisão Administrativa nº 16/2005, que diz *“na verificação do cumprimento das obrigações constitucionais, as despesas com ensino e saúde são consideradas após a sua regular liquidação, devendo haver suficiente disponibilidade de caixa para pagamento daquelas inscritas em Restos a Pagar Processados”*, tendo em vista que aquela Decisão versa sobre vários temas e o conteúdo citado já está contemplado nas ementas propostas acima.

3.2. Adicionalmente aos questionamentos apresentados, e com o objetivo de adequar o entendimento deste Tribunal à legislação vigente e à jurisprudência predominante:

3.2.1. Reexame de tese específica prejudgada por meio da Decisão Administrativa nº 16/2005 (art. 237 da Resolução 14/2007), descrita no item seguinte, com a consequente aprovação da tese contida na seguinte ementa (art. 234, § 1º, da Resolução nº 14/2007):

Resolução de Consulta nº ___/2012. Saúde. Limite. Artigo 198, CF. Educação. Limite. Artigo 212, CF. Despesas. Inativos e Pensionistas. Não inclusão.

As despesas relativas ao pagamento de inativos e pensionistas, mesmo que custeadas com recursos do Tesouro, não devem ser computadas como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino e com ações e serviços públicos de saúde, independentemente de sua origem.

3.2.2. Revogação de verbete específico contido na Decisão Administrativa nº 16/2005, que diz “*As despesas relativas ao pagamento de inativos e pensionistas, custeadas com recursos do Tesouro, devem ser computadas como despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino e com ações e serviços públicos de saúde, conforme sua origem*”, tendo em vista que aquela Decisão versa sobre vários temas e o conteúdo citado já está contemplado na ementa proposta acima.

3.3. Considerando-se que os cálculos para a aferição dos limites de saúde e ensino devem ser realizados anualmente, bem como que a vigência da Lei Complementar 141/2012 teve termo inicial a partir de janeiro de 2012, recomenda-se, ainda, que a Resolução de Consulta a ser aprovada tenha seus efeitos aplicados a partir de 01 de janeiro de 2012.

Cuiabá-MT, 25 de junho de 2012.

Bruna Zimmer
Técnico de Controle Público Externo

Edicarlos Lima Silva
Consultor Adjunto à Consultoria Técnica

Bruno Anselmo Bandeira
Secretário-Chefe da Consultoria Técnica