

PROCESSO Nº : 5.673-1/2010
INTERESSADO : PREFEITURA MUNICIPAL DE BRASNORTE
ASSUNTO : CONSULTA
RELATOR : CONSELHEIRO ALENCAR SOARES
PARECER Nº : 046/2010

Excelentíssimo Senhor Conselheiro:

Trata-se de consulta formulada pelo Senhor Mauro Rui Heisler, Prefeito Municipal de Brasnorte, de fls. 02 e 03 TC, referente à criação de CNPJ próprio para o Fundo Municipal de Saúde e o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação, nos seguintes termos:

I - Existe a necessidade de criação de CNPJ próprio do Fundo Municipal de Saúde ou como filial da prefeitura? Como fazer a contabilização? Deverá haver contador próprio? Como elaborar as peças de planejamento PPA, LDO e LOA? Se houver essa obrigatoriedade, gerará mais despesas para o Município, será necessário montar outra estrutura administrativa? Quem gerenciará as receitas e despesas do FMS? Quem será o responsável pela aplicação, controle e acompanhamento dos recursos do FMS? As responsabilidades serão do Prefeito ou do Secretário de Saúde? Como fica o envio das informações do APLIC relativas ao FMS?

II - Na apreciação das contas do Executivo Municipal pelo Legislativo, houve determinações como a criação do FUNDO CONTÁBIL para o FUNDEB até a data de 30 de setembro de 2010. Ante essa determinação indagamos à Egrégia Corte: Existe a exigência de criação do referido fundo? Se positiva, o CNPJ será como matriz ou filial e contabilização? Terá contador próprio? Como elaborar as peças de planejamento PPA, LDO e LOA? Gerando nova despesa para o Município, haveria a necessidade de montar outra estrutura administrativa? Quem gerenciará as receitas e despesas do FUNDEB? Quanto às contas do FUNDEB as responsabilidades serão do Prefeito ou do

Secretário de Educação? Qual a forma de envio das informações do APLIC?
Até o presente momento não temos a informações por parte de nenhum município da criação do Fundo Contábil do Fundeb.

Não foram juntados documentos complementares aos autos.

É o relatório.

1. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

A consulta foi formulada em tese, por autoridade legítima, com a apresentação objetiva dos quesitos e versa sobre matéria de competência deste Tribunal, logo foram preenchidos os requisitos de admissibilidade prescritos no art. 48 da Lei Complementar nº 269/2007 (Lei Orgânica) c/c art. 232 da Resolução nº 14/2007 (Regimento Interno).

2. MÉRITO

2.1. Introdução

A consulta em tela resume-se nos seguintes tópicos: a) inscrição dos fundos especiais junto ao Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ; b) consequências dessa inscrição em relação à organização orçamentária, contábil e administrativa dos referidos fundos; c) responsabilidade pela gestão dos recursos vinculados a esses fundos; d) prestação de contas a este Tribunal de Contas.

Antes de adentrar em seus pontos específicos, cumpre ressaltar que a consulta refere-se ao Fundo Municipal de Saúde – FMS e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, que são espécies de fundos especiais, cuja disciplina normativa consta da Constituição Federal, da Lei nº 4.320/64 e da Lei Complementar nº 101/00.

Assim sendo, serão estudados primeiramente o fundamento legal, o conceito e a natureza jurídica dos fundos especiais, seguido da análise da exigência de cadastro dos fundos no CNPJ e as consequências desse ato em sua organização orçamentária, contábil e administrativa, para só então adentrar nos pontos específicos do FMS e do FUNDEB.

2.2. Fundos especiais: fundamento legal, conceito e natureza jurídica

As normas gerais sobre as condições para a instituição e funcionamento dos fundos encontram-se sob a reserva de lei complementar, conforme dispõe o art. 165, § 9º, da Constituição Federal. Não tendo sido editada a referida lei complementar, continuam a prevalecer as disposições da Lei nº 4.320/64, que em seus artigos 71 a 74 trata da instituição e funcionamento dos fundos especiais.

Não raras vezes a doutrina classifica os fundos em categorias distintas, não havendo uma unanimidade nessa classificação. Para OLIVEIRA¹, os “fundos públicos financeiros” classificam-se em duas modalidades distintas: os fundos de destinação, que vinculam receitas para aplicação em determinadas finalidades, e os fundos de participação, que implicam em reservas de recursos para distribuição a pessoas jurídicas determinadas. Já para KOHAMA², os fundos especiais classificam-se em fundos especiais de despesa, fundos especiais rotativos ou de financiamento e fundos de natureza contábil.

Embora as classificações acima sejam importantes, deve-se esclarecer que as mesmas decorrem da finalidade e organização de cada fundo, sendo que todas essas espécies de fundos especiais estão sujeitas às mesmas normas gerais e possuem a mesma natureza jurídica, pois, ao contrário, não se tratariam de fundos especiais, mas de instituto diverso.

Nos termos do art. 71 da Lei nº 4.320/64, constitui **fundo especial** o produto de **receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços**, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

1 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2008, p. 283-287.

2 KOHAMA, Helio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 222-223.

Conforme se depreende do referido dispositivo legal, os fundos especiais só podem ser instituídos por meio de lei em sentido estrito, a teor do disposto no art. 167, inciso IX, da Constituição Federal, e constituem mecanismo de vinculação de receitas específicas a despesas determinadas, ou seja, o produto das receitas definidas na lei instituidora dos fundos constará de conta separada do caixa único do respectivo ente e será destinado ao pagamento de obrigações resultantes da execução de programas de governo vinculados ao objetivo do respectivo fundo.

Nesses termos, ao se vincular receitas específicas à realização de determinadas despesas, os fundos especiais acabam por constituir exceção ao princípio da unidade de tesouraria, plasmado no art. 56 da Lei nº 4.320/64, segundo o qual “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais”.

Em relação à natureza jurídica dos fundos especiais, é unânime a doutrina ao reconhecer que os fundos não possuem personalidade jurídica, já que não são sujeitos de direitos e obrigações na ordem jurídica. Nesse sentido, merece destaque a preciosa lição de OLIVEIRA³, que assim dispõe:

Referidos fundos não têm personalidade jurídica, ou seja, não titularizam interesse próprios. A personalidade jurídica significa que alguém tem direitos e deveres assegurados na ordem jurídica. No caso, os Fundos não têm direitos próprios, nem obrigações.

Em outro trecho, em que se discute a divergência doutrinária quanto à personalidade judiciária do fundo, ou seja, da possibilidade do fundo figurar como parte na relação jurídica-processual, conclui o referido autor⁴:

A corrente que entende da inexistência, seja de personalidade jurídica, seja de personalidade judiciária é correta. Em primeiro lugar, os fundos não são

3 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2008, p. 288.

4 Ob. cit., p. 289.

titulares de direitos, nem sujeito de obrigações. Ser pessoa jurídica significa ser centro de imputação normativa, isto é, ter vontade, praticar atos, interferir no centro imputativo de outra pessoa jurídica, poder firmar contratos, ir a juízo, etc., mas nada disso faz o Fundo. De outro lado, não pratica atos jurídicos e, pois, não pode ser sujeito ativo ou passivo em relação processual.

Nesses termos, é de fácil percepção que os fundos especiais não se enquadram no conceito de nenhuma das modalidades de entidades da administração indireta, por meio das quais os entes estatais (União, Estados e Municípios) descentralizam a realização de determinadas atividades públicas a pessoas jurídicas de direito público (autarquias) ou privado (empresa pública, sociedade de economia mista e fundações públicas⁵).

Por outro lado, os fundos especiais também não podem ser equiparados a órgãos da administração direta, enquanto modalidade de desconcentração da atividade administrativa, pois, na verdade, tais fundos são instituídos com o objetivo de vincular recursos auferidos de receitas específicas à realização de determinados programas de governo, afetos a órgão da administração desconcentrada, instituído para gestão de determinada área de atuação do respectivo ente estatal, a exemplo das Secretarias Municipais de Educação e de Saúde.

Nesse sentido caminha a doutrina de REIS⁶:

[...] o Fundo Especial, forma de gestão de receitas, como tal, não é entidade jurídica, órgão ou unidade orçamentária, mas tão-somente um conjunto de recursos financeiros destinados à formação das disponibilidades de caixa especial e aos pagamentos de obrigações resultantes da execução de programas de trabalho do órgão ao qual se vincula para a concretização do objetivo preestabelecido.

5 Conforme ensina o administrativista José dos Santos Carvalho Filho, em seu Manual de Direito Administrativo, 21. ed., editora Lumen Juris, p. 494-503, as fundações públicas poderão ser instituídas com personalidade jurídica de direito público, quando criadas por lei, hipótese em que se equiparam às autarquias, ou com personalidade jurídica de direito privado, quando sua instituição for autorizada por lei e efetivada por meio do registro dos atos constitutivos no órgão competente, caso em que se submeterá ao regime de direito privado mitigado por algumas regras aplicáveis à administração pública, a exemplo da exigência de concurso público.

6 REIS, Heraldo da Costa. *Gestão por Fundos Especiais*. Disponível em: <www.agehab.go.gov.br/pehis/download/texto_4.pdef>. Acesso em: 23 de abr. 2010.

Do que foi posto aqui, inclina-se que os fundos especiais constituem uma universalidade de receitas vinculadas a despesas específicas, não possuem personalidade jurídica, e também não se caracterizam como órgãos da administração direta desconcentrada, sendo administrados pelo órgão público indicado na lei de criação.

2.3. Fundos especiais: inscrição junto ao CNPJ

O Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ encontra-se regulado pela Instrução Normativa RFB nº 1.005/2010, cujo art. 1º estabelece que o CNPJ compreende as informações cadastrais das entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como as informações de outras entidades necessárias para o cumprimento de legislação que não tenha natureza tributária.

Nesse contexto, o art. 11, inciso XI, da referida Instrução Normativa, prescreve que os fundos públicos de natureza meramente contábil também estão obrigados a se inscreverem no CNPJ, silenciando-se em relação ao tipo de inscrição, ou seja, se como matriz ou filial. É de se notar que não é de competência deste Tribunal de Contas definir se a referida inscrição dar-se-á como matriz ou filial, até mesmo porque o art. 2º da referida normativa dispõe que a administração do CNPJ compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Por outro lado, é importante ressaltar que essa exigência de inscrição dos fundos especiais junto ao CNPJ não desconfigura o conceito e a natureza jurídica a eles conferida pelas normas constitucionais e legais vigentes. Em outras palavras, a criação do CNPJ não equipara os fundos especiais a pessoas jurídicas, e tão pouco lhes confere personalidade jurídica, logo, tal exigência só pode ser entendida como uma fórmula para tornar mais eficiente a fiscalização dos recursos financeiros destinados aos referidos fundos, pois as contas bancárias que servirão para movimentação desses recursos estarão vinculadas aos respectivos CNPJ.

2.4. Fundos especiais: organização orçamentária, contábil e administrativa

A inscrição dos fundos especiais junto ao CNPJ não traz consequências drásticas na sua gestão e operacionalização, a não ser em relação à necessidade de criação de uma conta

bancária com o CNPJ específico do fundo, por meio da qual será movimentada os recursos a ele destinados, e ao cumprimento de eventuais obrigações acessórias exigidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme previsão contida nos respectivos atos normativos.

Em relação à gestão orçamentária, contábil e administrativa do fundo, nada mudou com a exigência do CNPJ, devendo-se observar as regras peculiares aplicáveis aos fundos delineadas na presente consulta. O que pode ocorrer é que tais regras não vinham sendo cumpridas, e, com a inscrição no CNPJ, as mesma passarão a ser observadas.

No que se refere à posição dos fundos no orçamento, REIS⁷ defende o seguinte:

[...] o Fundo, nos termos do art. 71, da Lei nº 4.320/64, *por não ser órgão ou unidade orçamentária*, não terá orçamento, mas apenas um plano de aplicação em que se demonstrarão as receitas e pagamentos de obrigações que resultarem da execução dos programas de trabalho do órgão ao qual se vincula.

Para o referido autor, os fundos especiais, por não possuírem personalidade jurídica e não configurarem órgãos da administração direta desconcentrada, não devem possuir orçamento, de forma que os recursos a eles transferidos serão destinados ao pagamento das despesas decorrentes da execução dos programas do órgão ao qual está vinculado.

Nesses termos, o fundo não teria natureza orçamentária, mas apenas financeira, ou seja, não possuiria dotação orçamentária. Assim sendo, os recursos a ele destinados seriam utilizados para o financiamento de programas ou ações determinados, conforme previsto na lei de criação do fundo e no orçamento do órgão ao qual se vincula. Dessa forma, o controle orçamentário da destinação dos recursos transferidos ao fundo, que, repete-se, estão vinculados a determinadas despesas, dar-se-ia por meio da classificação da receita e da despesa por destinação e fonte de recursos⁸.

7 REIS, Heraldo da Costa. *Gestão por Fundos Especiais*. Disponível em: <www.agehab.go.gov.br/pehis/download/texto_4.pdf>. Acesso em: 23 de abr. 2010.

8 BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários*. 2. ed. Brasília: STN,

Embora pelo aspecto técnico a linha de pesamento do autor esteja correta, o fato é que nada impede que o ente, ao elaborar seu orçamento, crie uma unidade orçamentária própria do fundo especial, dentro da estrutura orçamentária do órgão ao qual se vincula, incluindo programas específicos a serem executados com os recursos provenientes do respectivo fundo.

Tal metodologia, apesar de não obrigatória, torna mais eficiente o controle da vinculação dos recursos do fundo às respectivas despesas, ainda mais naqueles entes que ainda não possuem um controle efetivo da receita e despesa por destinação e fonte de recurso.

Ademais, a experiência orçamentária da União⁹ e do Estado do Mato Grosso¹⁰, onde, diga-se de passagem, há um controle da receita e da despesa por destinação e fonte de recurso, demonstra que é costume da prática orçamentária a criação de uma unidade orçamentária para execução da despesa vinculada a determinado fundo especial. Ora, se isso é corrente em unidades estatais que possuem um controle orçamentário efetivo por destinação e fonte de recurso, porque tal conduta seria vedada em entes que não implantaram tal controle, ou que funcione de forma ineficiente.

Tal possibilidade de criação de uma unidade orçamentária dentro do órgão ao qual se vincula o fundo não significa a criação de uma estrutura administrativa própria do fundo para realização dos programas a ele consignado. Tal tarefa compete ao respectivo órgão, de forma que a criação de uma unidade orçamentária para o fundo especial visa tão somente um controle mais eficiente e efetivo da vinculação dos recursos do fundo para despesas determinadas.

Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009, p. 109. “Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de destinação/fonte de recursos exerce um duplo papel na execução orçamentária. Para a receita orçamentária, este código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

9 A Lei nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010, que aprovou orçamento anual de 2010 da União, prevê diversas unidades orçamentárias correspondentes a fundos especiais, dentro das quais foram criados os programas vinculados ao respectivo fundo, a exemplo do Fundo Especial do Senado Federal, dentre vários outros.

10 A Lei nº 9.077, de 29 de dezembro de 2008, que aprovou orçamento anual de 2009 do Estado de Mato Grosso, prevê diversas unidades orçamentárias correspondentes a fundos especiais, dentro das quais foram criados os programas vinculados ao respectivo fundo, a exemplo do Fundo de Desenvolvimento do Sistema de Pessoal – FUNDESP, vinculado à Secretaria de Estado de Administração – SAD, dentre vários outros.

Sob o ponto de vista contábil, há um consenso de que os fundos especiais demandam de contabilidade própria¹¹, não no sentido de que se deva criar uma estrutura contábil separada, distinta da contabilidade do órgão ao qual está vinculado, mas sob a perspectiva de que a contabilidade do ente deva oferecer a possibilidade de emissão de relatórios contábeis e gerenciais para controle dos recursos financeiros que constituem os respectivos fundos. Isso se dá por meio da criação de contas contábeis específicas, que possibilitarão a produção das informações necessárias para gestão e controle dos recursos vinculados aos fundos especiais.

Nesse sentido, mais uma vez merece referência o magistério de REIS¹², que, ao tratar especificamente desse tema, assim lecionou:

Observe o consulente que o Fundo Especial como forma de gestão implica também a existência de uma contabilidade própria, mediante a segregação de contas específicas que produzirão informações sobre a gestão dos recursos financeiros que o constituem, ainda que a gestão financeira seja a Caixa Única [...]

Esclareça-se, contudo, que não se está sugerindo a organização de um setor administrativo para a contabilidade do fundo especial, mas de contas segregadas no sistema de informações contábeis do Município. [...]

Como o Fundo é uma *forma de gestão de receitas e pagamentos*, não há porque pensar-se em estrutura administrativa para sua operacionalização, qualquer que seja o seu objetivo.

Sua contabilidade, por exemplo, é feita através de segregação de contas específicas mediante as quais serão geradas as informações para controle e avaliação de sua gestão. Apesar disso, não há impedimento para descentralização contábil, ou seja, organizar a Contabilidade junto ao órgão

11 Nesse sentido: MACHADO JÚNIOR, J. T.; REIS, H. C. *A Lei 4.320 Comentada*. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000, p. 154-155. REIS, Heraldo da Costa. *Gestão por Fundos Especiais*. Disponível em: <www.agehab.go.gov.br/pehis/download/texto_4.pdef>. Acesso em: 23 de abr. 2010. KOHAMA, Helio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 225-236.

12 REIS, Heraldo da Costa. *Gestão por Fundos Especiais*. Disponível em: <www.agehab.go.gov.br/pehis/download/texto_4.pdef>. Acesso em: 23 de abr. 2010.

ao qual se vincula o Fundo. Nesse caso, a contabilidade central funcionará a base de relatórios que lhes serão remetidos pela unidade descentralizada. Esta solução, entretanto, é mais adequada para os Municípios com maior capacidade organizacional e maior porte, pois exige articulação e é mais complexa.

Comungando do entendimento exposto até aqui, merece destaque judicioso estudo elaborado por KOHAMA¹³, que, em capítulo específico de sua obra destinado ao estudo dos fundos especiais, exemplifica a criação de contas específicas para o registro da receita, despesa e disponibilidades do fundo.

No que tange à organização administrativa dos fundos especiais, considerando o que já foi visto, tem-se que os referidos fundos não demandam de uma estrutura administrativa específica, de forma que sua operacionalização efetuar-se-á pela estrutura do órgão ao qual cada fundo esteja vinculado.

Isso é assim, porque, como já dito, tais fundos não detêm personalidade jurídica e nem configuram órgãos da administração pública direta, mas tão-somente mecanismo de gestão financeira. As despesas a serem arcadas com os recursos do fundo não são por ele realizadas, visto que o mesmo não presta qualquer tipo de serviço público, o que se enquadra no âmbito de competência do órgão ao qual o fundo esteja vinculado. Em outras palavras, os fundos especiais só existem como conta financeira, pois não executam políticas públicas, servindo apenas para vinculação de receitas específicas à realização de determinados programas de governo a cargo de órgão específico da administração desconcentrada do respectivo ente estatal.

Nesse contexto, o fundo não adquire direitos e obrigações no mundo jurídico, assim, por exemplo, não assina contratos e não possui patrimônio próprio, o que não impede que nos contratos celebrados pelo órgão ou entidade de que faz parte, ou nos documentos fiscais representativos das despesas por ele pagas, não possa constar, de forma complementar, a designação do fundo junto ao nome do órgão ou entidade, pois tal procedimento não visa lhe emprestar natureza de sujeito de direitos ou obrigações, o que ficará a cargo do respectivo ente,

13 KOHAMA, Helio. *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 225-236.

mas pretende apenas criar um sistema de controle mais eficiente sobre a vinculação dos recursos que compõem os fundos especiais a determinadas despesas.

Nessa mesma linha, é possível desagregar da contabilidade do ente os bens, direitos e obrigações adquiridos a partir da gestão dos fundos especiais, por meio de contas específicas, de forma que tal procedimento não implica na patrimonialização do fundo, pois tais ativos e passivos pertencem ao respectivo ente estatal, objetivando apenas um melhor controle de sua gestão.

Não é outra a posição de KOHAMA¹⁴, segundo o qual a criação de um fundo especial não implica na criação de uma nova estrutura administrativa, mas apenas uma adequação dos procedimentos de gestão e de controle:

Devemos mencionar que a instituição de fundos especiais deve provocar, nos órgãos onde são constituídos, uma adaptação, mas não uma modificação na estrutura organizacional, para a sua implantação, sendo necessária, eventualmente, uma revisão nos procedimentos. [...]

Entretanto, na instituição de fundos especiais, em vista do volume dos recursos que arrecada e do trabalho que precisa realizar, verificada a impossibilidade da adequação anteriormente descrita, poderá ser identificada a necessidade de reestruturação organizacional. Nesse sentido, devemos tomar a devida cautela para não se criar duplicidade de procedimentos e de controles.

Merece destaque o Prejulgado nº 1896 do Tribunal de Contas de Santa Catarina, que ao tratar da matéria objeto da presente consulta, assim se manifestou:

1. É de competência do Ente criar fundo especial e atribuir-lhe a forma - se unidade orçamentária ou unidade gestora independente. O Ente deve atentar para as condições estabelecidas na legislação federal e/ou estadual quando se tratar de transferência de recursos federais e/ou estaduais condicionada à criação e funcionamento de fundo.

14 Ob. cit., p. 236.

2. Deverá ter a forma de Unidade Gestora independente quando se tratar de Fundo destinado a gerir: a) os recursos do Fundo Municipal de Saúde, com vistas ao atendimento das ações e serviços de saúde, pela sua abrangência e pelo volume de recursos que movimenta, e em face da EC n. 29/00, das Leis (federais) ns. 8.080 e 8.142, de 1990, do art. 25, inciso IV, letra b, da LRF e demais normas vigentes; b) os recursos do Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos (RPPS), em face das disposições da Constituição Federal, da Lei Federal n. 9.717, de 1998, e alterações posteriores, e demais normas legais vigentes.

3. É recomendável, em face da legislação vigente, que observem, no mínimo, a forma de Unidade Orçamentária: a) o Fundo Municipal da Criança e do Adolescente ou equivalente; e b) o Fundo Municipal de Assistência Social ou equivalente.

4. É recomendável, em face do princípio da economicidade e para evitar despesas desnecessárias com o pagamento de honorários de contabilista, aquisição de programas de computador e outras despesas, conforme o caso, proceder mediante lei: a) a incorporação à contabilidade central do Ente dos fundos constituídos como unidades orçamentárias, não vinculados a transferências de recursos federais e/ou estaduais; b) a extinção de fundos atualmente existentes, cuja movimentação financeira seja insignificante, incorporando as atividades como ações ou programas específicos de órgão da estrutura do Poder Executivo Municipal.

5. Qualquer que seja a sua forma de estruturação, os fundos devem manter controles orçamentários, bancários (através de conta específica), contábeis e extra-contábeis, de modo a permitir a qualquer tempo a verificação da comprovação da origem dos recursos recebidos e de sua aplicação nas finalidades previstas em lei, a cargo dos órgãos e entidades repassadores dos recursos, do controle interno, do controle externo, assim como a emissão de relatórios gerenciais.

Da análise do referido precedente, percebe-se que aquela Corte de Contas reconheceu ser de competência do respectivo ente criar fundo especial e atribuir-lhe a forma de

unidade orçamentária ou de unidade gestora independente, tendo como regra a primeira forma de organização. Porém, no caso dos fundos de saúde, exigiu-se sua organização como unidade gestora independente. Percebe-se que uma das razões que levou aquele tribunal a adotar essa postura foi o fato de que tais fundos possuem abrangência e volume de recursos significativos. Diverge-se, nesse ponto, do referido precedente, pois a decisão sobre a forma de organização dos fundos de saúde deverá ser realizada no âmbito de cada esfera de governo, apurando-se no caso concreto a necessidade ou não de organização do fundo como uma unidade gestora independente, sendo que, nessa hipótese, recomenda-se a descentralização dos serviços a ele inerentes por meio da criação de uma entidade da administração indireta, tendo em vista que a configuração de um fundo especial como unidade gestora independente não se compatibiliza com seu conceito e natureza jurídica.

Albergando o entendimento aqui defendido, o Tribunal de Contas do Paraná regulamentou a matéria por meio do art. 49 da Instrução Normativa nº 20/2008, concluindo que:

Art. 49 Todos os recursos destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pelo Estado e União para a mesma finalidade serão aplicados por meio do Fundo Municipal de Saúde, com acompanhamento e fiscalização pelo Conselho Municipal de Saúde, como determina o artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º O **Fundo Municipal de Saúde** terá natureza executora, sendo sua **contabilidade centralizada no Poder Executivo ou poderá adotar figura da administração indireta, com contabilidade própria.**

I - Em quaisquer dos casos, há a obrigatoriedade de inscrição do Fundo Municipal de Saúde no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), por força do determinado na Instrução Normativa RFB nº 748, de 28 de junho de 2007.

II - As contas correntes bancárias destinadas à movimentação dos recursos de que trata este artigo serão abertas em nome do Fundo Municipal de Saúde.

Ainda em relação à organização administrativa, merece relevo a questão atinente à ordenação de despesa, controle e prestação de contas dos fundos especiais. Caberá à lei instituidora do fundo dispor sobre o responsável pela sua gestão, competido ao Sistema de Controle Interno do respectivo ente o controle e acompanhamento da aplicação desses recursos, o que não exclui a competência do controle externo.

No âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, as unidades jurisdicionadas da esfera municipal relacionadas no art. 1º da Resolução Normativa nº 16/2008, alterada pela Resolução Normativa nº 12/2009, deverão encaminhar mensalmente as informações exigidas por meio do sistema APLIC, *verbis*:

Art. 1º As Prefeituras, Câmaras, Regimes Próprios de Previdência Social, independente de sua constituição jurídica, Autarquias, Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, Associações gestoras exclusivamente de recursos públicos, todas da esfera municipal, deverão remeter por seus responsáveis, via internet, nos prazos definidos no art. 3º, as informações detalhadas no leiaute das tabelas do sistema APLIC.

Nota-se que das unidades relacionadas não constam órgãos da administração pública direta desconcentrada (Secretarias Municipais) e tão-pouco fundos especiais, de forma que as informações contábeis e administrativas desses deverão ser encaminhadas juntamente com as informações do poder a qual pertencem, com exceção dos Regimes Próprios de Previdência Social, que, em razão de exigência legal e de sua natureza e finalidade especial, merecem tratamento separado do patrimônio do respectivo ente.

Enfim, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.320/64, as normas referentes às receitas que compõem o fundo especial, os programas e despesas e ele vinculados, e a sua organização e operacionalização orçamentária, contábil e administrativa, deverão estar contempladas na respectiva lei de criação.

2.5. Fundo Municipal de Saúde

Uma vez que os fundos especiais configuram uma vinculação de recursos financeiros específicos a determinadas despesas, verifica-se que a sua instituição deve observar os limites constitucionais para vinculação da receita pública, especialmente aquele previsto no art. 167, inciso IV, da Lei Maior, que veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as hipóteses previstas no próprio texto constitucional, dentre as quais se destaca a destinação de recursos para saúde e educação (CF, arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII).

Em relação à saúde, o art. 198, § 2º, da Constituição Federal, prescreve que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre receitas específicas, ao passo que o art. 77, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabelece que os recursos dos entes estatais destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pela União para a mesma finalidade **serão aplicados por meio de Fundo de Saúde** que será acompanhado e fiscalizado por Conselho de Saúde, sem prejuízo do disposto no art. 74 da Constituição Federal, que trata do sistema de controle interno, o que não afasta, por óbvio, o exercício do controle externo pelos tribunais de contas competentes.

Conforme a literalidade da norma constitucional, os recursos vinculados às ações e serviços de saúde serão aplicados por meio de fundo de saúde, seja qual for o ente estatal. Tais fundos não podem ser confundidos com entidades da administração indireta, pois, se assim quisesse, o constituinte teria estipulado dessa forma, exigindo-se a descentralização da gestão desses recursos por meio de entidades autárquicas.

Nesse sentido, resta concluir que tais fundos de saúde são espécies de fundos especiais, conforme conceituado anteriormente. Registra-se que tal conclusão não significa dizer que cada entidade governamental não poderia descentralizar a execução de tais serviços por meio de entidades da administração indireta, com maior grau de autonomia administrativa e financeira, vez que essa oposição está adstrita ao poder de autogoverno e autoadministração dos entes federativos.

Registra-se que a Constituição Federal não criou os referidos fundos, mas limitou-se a condicionar a gestão dos recursos da saúde por meio desses fundos especiais, os quais devem ser criados no âmbito de cada ente da federação, de forma que as respectivas leis de criação disciplinarão a organização e funcionamento do fundo, observando, em todo caso, as disposições especiais relacionadas à saúde, com destaque para Constituição Federal e a Lei nº 8.080/90, conhecida como Lei Orgânica da Saúde.

Para efeitos do presente estudo, merece destaque o disposto no art. 9º da referida lei, onde prescreve que a direção do Sistema Único de Saúde será exercida pelo Ministério ou Secretária de Saúde de cada esfera de governo. Sendo assim, infere-se que a gestão da saúde nos âmbitos estadual e municipal será de competência das respectivas secretarias de saúde, o que inclui a função de ordenador de despesa.

Dessa forma, a gestão dos fundos de saúde deverá ser realizada nos termos da lei de criação de cada fundo, observando-se, em todo caso, a regra contida no art. 9º da Lei nº 8.080/90.

2.6. Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

Em relação à educação, o art. 212 da Constituição Federal, prescreve que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, na manutenção e desenvolvimento do ensino, recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre a receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências. Contudo, não há previsão constitucional ou infraconstitucional, de caráter nacional de que tais recursos deverão ser aplicados por meio de fundo especial, a exemplo do que ocorre com a saúde.

Por outro lado, o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias destina parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação, prescrevendo em seu inciso I que a distribuição dos recursos e de

responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios será assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil, silenciando-se em relação à criação do referido fundo na esfera municipal.

O referido fundo especial foi regulamentado e instituído no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.494/07, que também silenciou-se em relação à criação dos fundos nos municípios. Dessa forma, diante da ausência de norma constitucional ou nacional que exija a criação, pelos municípios, de um fundo especial para gerir os recursos recebidos do FUNDEB, resta concluir que tal decisão está adstrita ao poder de autogoverno e autoadministração dos entes federativos.

Isso é assim porque o FUNDEB foi criado em nível nacional, com natureza de fundo contábil, contemplando todos os entes estatais, não havendo necessidade de criação de fundos especiais específicos para os municípios. O que se deve garantir é a movimentação da receita do FUNDEB em conta bancária específica e sua aplicação na finalidade do Fundo.

Ademais, deve-se registrar que a Lei nº 11.494/07 prescreveu em seu art. 25 a necessidade de se promover o registro individualizado dos recursos recebidos e das despesas efetuadas referentes ao FUNDEB, a fim de possibilitar o acompanhamento e controle de sua gestão. Nesses termos, embora não haja a necessidade de se criar um fundo especial no âmbito dos municípios, a contabilidade do ente deve oferecer a possibilidade de emissão de relatórios contábeis e gerenciais para controle individual da receita e despesa do FUNDEB, utilizando-se, para isso, dos mesmos mecanismos aplicáveis aos fundos especiais.

3. CONCLUSÃO

Feita essas considerações acerca do fundamento legal, conceito, natureza jurídica, e da organização orçamentária, contábil e administrativa dos fundos especiais, passa-se de forma objetiva às respostas das questões suscitadas pelo consulente.

Fundo Municipal de Saúde:

Existe a necessidade de criação de CNPJ próprio do Fundo Municipal de Saúde ou como filial da prefeitura? Sim, conforme previsto no art. 11, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.005/2010, é obrigatória a inscrição dos fundos públicos contábeis junto ao CNPJ, porém o referido ato normativo não definiu se a inscrição será como matriz ou filial. Nesse sentido, nota-se que não cabe a este Tribunal de Contas proceder tal definição, pois trata-se de matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Como fazer a contabilização? Deverá haver contador próprio? Não há necessidade de se criar uma estrutura contábil própria, e, conseqüentemente, não é necessário um contador específico do fundo. O fundo integrará a contabilidade do ente ao qual pertence. O que se exige é que a contabilidade do ente deva oferecer a possibilidade de emissão de relatórios contábeis e gerenciais para controle dos recursos financeiros que constituem os respectivos fundos. Isso se dá por meio da criação de contas contábeis específicas, que possibilitarão a produção das informações necessárias para gestão e controle dos recursos vinculados aos fundos de saúde.

Como elaborar as peças de planejamento PPA, LDO e LOA? Nesse caso há duas hipóteses. Na primeira, não é criado uma unidade orçamentária própria do fundo, de forma que os recursos que o compõe serão destinados ao pagamento dos programas constantes do orçamento do órgão ao qual esteja vinculado. Nessa hipótese, o controle orçamentário da destinação dos recursos transferidos ao fundo dar-se-á por meio da classificação da receita e da despesa por destinação e fonte de recursos. No segundo caso, poderá ser criado uma unidade orçamentária própria do fundo especial, junto à estrutura orçamentária da Secretaria ao qual se vincula, incluindo programas específicos a serem executados com os recursos provenientes do respectivo fundo. Recomenda-se a utilização em conjunto dos dois modelos.

Se houver essa obrigatoriedade, gerará mais despesas para o Município, será necessário montar outra estrutura administrativa? Os fundos municipais de saúde não demandam de uma estrutura administrativa específica, de forma que sua operacionalização poderá ser efetuada pela estrutura do órgão ao qual esteja vinculado, demandando apenas a adequação dos procedimentos de gestão e de controle.

Quem gerenciará as receitas e despesas do FMS? Quem será o responsável pela aplicação, controle e acompanhamento dos recursos do FMS? As responsabilidades serão do Prefeito ou do Secretário de Saúde? A gestão dos fundos de saúde deverá ser realizada nos termos da lei de criação de cada fundo, observando-se, em todo caso, a regra contida no art. 9º da Lei nº 8.080/90, segundo a qual a direção do sistema único de saúde no âmbito estadual e municipal será de competência das respectivas secretarias de saúde.

Como fica o envio das informações do APLIC relativas ao FMS? As informações do fundo de saúde deverão ser encaminhadas juntamente com as informações da Prefeitura, conforme consta do art. 1º da Resolução Normativa nº 16/2008, deste Tribunal de Contas.

Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação:

Existe a exigência de criação do FUNDO CONTÁBIL para o FUNDEB no âmbito da esfera municipal? O FUNDEB foi criado com natureza de fundo contábil no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, conforme prescrito no art. 60 do ADCT, e no art. 1º da Lei nº 11.494/07, que se silenciaram em relação à criação dos fundos nos municípios. Dessa forma, diante da ausência de norma constitucional ou nacional que exija a criação, pelos municípios, de um fundo especial para gerir os recursos recebidos do FUNDEB, conclui-se que tal decisão está adstrita ao poder de autogoverno e autoadministração dos entes federativos.

Se positiva, o CNPJ será como matriz ou filial e contabilização? Terá contador próprio? Como elaborar as peças de planejamento PPA, LDO e LOA? Em relação ao cadastro no CNPJ, havendo a criação do fundo especial no município, deverão ser observadas as mesmas regras aplicáveis aos fundos especiais em geral, dentre as quais se destaca a obrigatoriedade de inscrição junto ao CNPJ. Não sendo criado fundo especial para gestão dos recursos do FUNDEB, não haverá a necessidade de inscrição no CNPJ. Já em relação às peças de planejamento e à contabilização, deve-se registrar que a Lei nº 11.494/07 prescreveu em seu art. 25 a necessidade de se promover o registro individualizado dos recursos recebidos e das despesas efetuadas referentes ao FUNDEB, a fim de possibilitar o acompanhamento e controle de sua gestão. Nesses termos, embora não haja a obrigatoriedade de se criar um fundo especial no âmbito dos municípios, o orçamento e a contabilidade do ente devem oferecer a possibilidade de emissão de relatórios orçamentários, contábeis e gerenciais para controle individual da receita e despesa do FUNDEB, utilizando-se, para isso, dos mesmos mecanismos aplicáveis aos fundos especiais.

Gerando nova despesa para o Município, haveria a necessidade de montar outra estrutura administrativa? Não, independentemente de se instituir ou não o fundo especial.

Quem gerenciará as receitas e despesas do FUNDEB? Quanto às contas do FUNDEB as responsabilidades serão do Prefeito ou do Secretário de Educação? O gestor dos recursos do FUNDEB é o mesmo do órgão aplicador dos recursos da educação (§ 5º do art. 69 da Lei nº 9.394/96), sendo que a definição da competência para gestão dos recursos da educação constará da legislação municipal.

Qual a forma de envio das informações do APLIC? Deverão ser encaminhadas juntamente com as informações da Prefeitura, conforme consta do art. 1º da Resolução Normativa nº 16/2008, deste Tribunal de Contas.

4. PROPOSTA DE EMENTA

Considerando que não há prejulgados de tese desta Corte de Contas acerca dos temas objeto da presente consulta, ao julgar o presente processo e em comungando este Egrégio Tribunal Pleno do entendimento delineado neste parecer, sugere-se a seguinte ementa (art. 234, § 1º, da Resolução nº 14/2007):

Resolução de Consulta nº ____/2010. Saúde. Fundo Municipal de Saúde. Natureza Jurídica. CNPJ. Orçamento. Contabilidade. Administração. Gestão. Prestação de Contas.

1 - Todos os recursos destinados às ações e serviços públicos de saúde e os transferidos pelo Estado e União para a mesma finalidade serão aplicados por meio do Fundo Municipal de Saúde, com acompanhamento e fiscalização pelo Conselho Municipal de Saúde, e pelos órgãos de controle interno e externo, conforme determina o artigo 77 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

2 - O Fundo Municipal de Saúde será criado por lei específica, como fundo especial, sem personalidade jurídica, estando vinculado administrativamente à Secretaria Municipal de Saúde, salvo opção do ente estatal pela descentralização dos serviços públicos de saúde por meio de entidades de natureza autárquica, com personalidade jurídica de direito público, integrantes da Administração Pública Indireta.

3 - É obrigatória a inscrição do Fundo Municipal de Saúde no CNPJ, por força do que determina a Instrução Normativa RFB nº 1.005/2010. A inscrição no CNPJ não equipara os fundos especiais a pessoas jurídicas, e tão pouco lhes confere personalidade jurídica.

4 - Nas peças de planejamento do ente deve ser criada uma unidade orçamentária própria do Fundo Municipal de Saúde, dentro da estrutura orçamentária da respectiva Secretaria Municipal de Saúde, incluindo os programas específicos a serem executados com os recursos provenientes do respectivo fundo. Além disso, deverá ser observada a classificação da receita e despesa orçamentárias por destinação e fonte de recursos, a fim de possibilitar um controle mais eficiente da destinação das receitas que constituem os fundos de saúde.

5 - Não há obrigatoriedade de se criar uma estrutura administrativa-contábil própria para o Fundo Municipal de Saúde, e, conseqüentemente, não é necessário um contador específico, pois o Fundo integrará a contabilidade do ente ao qual pertence. O que se exige é que a contabilidade do ente deva oferecer a possibilidade de emissão de relatórios contábeis e gerenciais para controle dos recursos financeiros que constituem o respectivo fundo.

6 - O Fundo Municipal de Saúde não demanda uma estrutura administrativa específica, de forma que sua operacionalização será efetuada pela estrutura do órgão ao qual esteja vinculado, sendo necessário apenas a adequação dos procedimentos de gestão e de controle. A gestão dos fundos de saúde deverá ser realizada nos termos da lei de criação de cada fundo, observando-se, em todo caso, a regra contida no art. 9º da Lei nº 8.080/90, segundo a qual a direção do sistema único de saúde no âmbito estadual e municipal será de competência das respectivas secretarias de saúde.

Educação. FUNDEB. Criação de fundo municipal especial. Não obrigatoriedade. Necessidade da adoção de procedimentos contábeis e orçamentários que possibilitem o acompanhamento e controle de sua gestão.

1 - O FUNDEB foi criado com natureza de fundo contábil no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, conforme prescrito no art. 60 do ADCT, e no art. 1º da Lei nº 11.494/07, que se silenciaram em relação à criação do fundo nos municípios. Dessa forma, a decisão de criação de um fundo especial para gerir os recursos recebidos do FUNDEB pelos Municípios está adstrita ao poder de autogoverno e autoadministração desses entes federativos.

2 - Havendo a criação de um fundo especial no município para gerenciar os recursos do FUNDEB, a sua organização e funcionamento deverá observar as mesmas regras aplicáveis aos fundos especiais em geral, dentre as quais se destaca a obrigatoriedade de inscrição junto ao CNPJ. Não sendo criado fundo especial para gestão dos recursos do FUNDEB, não haverá a necessidade de inscrição no CNPJ.

3 - Qualquer que seja a forma de gestão dos recursos recebidos do FUNDEB, o orçamento e a contabilidade do respectivo ente estatal devem oferecer a possibilidade de emissão de relatórios orçamentários, contábeis e gerenciais para controle individual da receita e despesa do FUNDEB.

Posto isso, submete-se à apreciação do Conselheiro relator para decisão quanto à admissibilidade e eventual instrução complementar, sendo encaminhado na sequência ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para manifestação (art. 236 do RITCMT).

Cuiabá-MT, 28 de abril de 2010.

Bruno Anselmo Bandeira
Consultor de Orientação ao Jurisdicionado

Bruna Henriques de Jesus Zimmer
Consultora de Estudos e Normas

Ronaldo Ribeiro de Oliveira
Secretário-Chefe da Consultoria Técnica