



TESOURO NACIONAL



46 ANOS

Instituto Rui Barbosa
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas



ATRICON

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS
TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

1º RELATÓRIO PARCIAL

GRUPO 1 – HARMONIZAÇÃO DE CONCEITOS E PROCEDIMENTOS DE GESTÃO FISCAL

Acordo de Cooperação Técnica nº 01/2018

OUTUBRO DE 2019

Sumário

1. Apresentação	2
2. Identificação das Divergências	3
3. Reunião para discussão sobre as regras do MDF.....	4
4. Anexos	6
Anexo 1 – Respostas ao Questionário de Mapeamento de Divergências.....	6
Anexo 2 – Relatório 1ª Reunião Grupo 1 - ACT	29

1. Apresentação

O Acordo de Cooperação Técnica nº 01/2018, firmado em 06 de março de 2018, tem como objeto a conjugação de esforços entre a STN/MF e os TRIBUNAIS DE CONTAS, visando fomentar a transparência da gestão fiscal, apoiar o exercício do controle social, racionalizar os custos de controle e regulação, reduzir as divergências e duplicidades de dados e informações, promover a transferência de conhecimentos e harmonizar conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação de normas atinentes à execução orçamentária, financeira e patrimonial, à contabilidade pública e à gestão fiscal.

O Grupo 1 ou GT 1 – Harmonização de Conceitos e Procedimentos de Gestão Fiscal, tem como objetivo a harmonização de conceitos e procedimentos entre os entes governamentais na aplicação das normas atinentes à gestão fiscal e ao cumprimento dos dispositivos estabelecidos na LRF para que a regra de transparência prevista na mesma lei seja cumprida efetivamente.

Este relatório apresenta os resultados dos trabalhos realizados referentes a parte do cronograma destacada a seguir, e contém a apresentação das divergências identificadas e os resultados das discussões sobre as orientações contidas no MDF que necessitam ser alteradas ou novamente discutidas e validadas na CTCONF antes de se tentar a harmonização.

1. Identificar as divergências existentes entre as orientações relacionadas ao cumprimento da LRF contidas no MDF e as regras estabelecidas pelos tribunais de contas:
 - 1.1. Definir um conjunto de possíveis divergências (questionário);
 - 1.2. Identificar as divergências em cada tribunal de contas;
 - 1.3. Compilar as divergências identificadas;
 - 1.4. Apresentar, na CTCONF, as divergências identificadas;
 - 1.5. Elaborar relatório apresentando as divergências existentes.
2. Analisar as divergências identificadas e definir quais ações deverão ser tomadas.
 - 2.1. Identificar quais orientações contidas no MDF necessitam ser alteradas ou novamente discutidas e validadas na CTCONF antes de se tentar a harmonização;

Os passos seguintes serão:

- 2.2. Apresentar, na CTCONF, propostas de alterações no MDF conforme necessidades identificadas e acordadas na ação 2.1.
- 2.3. Identificar os impactos das mudanças nas regras em cada tribunal de contas e as alternativas e prazos necessários para se promover a harmonização;

2. Identificação das Divergências

A primeira etapa desse trabalho constituiu-se na identificação das divergências existentes entre as orientações relacionadas ao cumprimento da LRF contidas no MDF e as regras estabelecidas pelos tribunais de contas com vistas à obtenção de um Diagnóstico da situação existente em relação harmonização de conceitos e procedimentos na aplicação das normas de gestão fiscal.

Em Abril de 2019 foi encaminhado aos tribunais de contas o mapeamento das divergências conceituais entre as orientações contidas no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF e as regras estabelecidas pelos tribunais de contas. Esse questionário apresentou itens com entendimentos divergentes identificados pela equipe da Secretaria do Tesouro Nacional – STN e pelos integrantes do GT 1.

O questionário foi dividido em dois blocos de perguntas. No primeiro bloco foram apresentadas as regras existentes no MDF com a possibilidade de o tribunal de contas indicar se possui o mesmo entendimento do MDF, sem qualquer ressalva; se possui entendimento semelhante ao do MDF, mas com alguma(s) ressalva(s); ou se possui entendimento integralmente diverso do MDF. Nos dois últimos casos, foi solicitada a apresentação das ressalvas ou entendimentos do tribunal de contas.

O segundo bloco de perguntas apresentou perguntas com respostas livres.

26 Tribunais de Contas responderam o questionário, sendo eles:

TCE-AP, TCE-BA, TCM-BA, TCE-CE, TCE-ES, TCE-GO, TCE-MT, TCE-MA, TCE-MS, TCE-PA, TCM-PA, TCE-PR, TCE-PB, TCE-PE, TCE-PI, TCE-RN, TCE-RO, TCE-RR, TCE-RJ, TCM-RJ, TCE-RS, TCE-SC, TCE-SP, TCM-SP, TCE-SE e TCE-TO.

As questões com maior índice de divergência estão relacionadas ao cálculo da despesa com pessoal, destacando as regras do MDF apresentadas a seguir:

- As despesas com pagamento de benefícios previdenciários a inativos e pensionistas devem compor a despesa bruta com pessoal.
- No cálculo da despesa bruta com pessoal, deve-se considerar o valor total dos salários dos servidores ativos e inativos, incluindo o valor da retenção referente ao IRRF e de outras retenções.
- O total das despesas com pagamento de benefícios previdenciários a inativos e pensionistas deve ser rateado por poder e órgão a que eles se vinculam.
- As despesas referentes à parcela do pagamento relativa à remuneração do pessoal que exerce atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, como, por exemplo, as contratações de entidades do terceiro setor, devem ser incluídas no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.

3. Reunião para discussão sobre as regras do MDF

Após a identificação das divergências, os integrantes do GT 1 foram divididos em 3 subgrupos e cada subgrupo se debruçou sobre as regras relacionadas aos temas Demonstrativos da Despesa com Pessoal e da Receita Corrente Líquida; Demais Demonstrativos do RREO; e Demais Demonstrativos do RGF, com o objetivo de estudar melhor as regras contidas no Manual e defender as alterações que se julgassem necessárias.

No dia 05 de junho de 2019, os integrantes do Grupo 1 se reuniram na Secretaria do Tesouro Nacional com o objetivo de avaliar se as regras existentes no MDF estão compatíveis com o disposto na LRF. Nessa reunião, os técnicos discutiram as regras dispostas no MDF e os entendimentos definidos pelos tribunais de contas, tendo como base as divergências identificadas no questionário, e apresentaram posicionamento técnico quanto à melhor interpretação dos conceitos relacionados à LRF.

Dessas discussões, destacamos a seguir algumas questões relacionadas à Receita Corrente Líquida e à Despesa com Pessoal. O relatório completo com os pontos discutidos na reunião integra o Anexo 2 deste relatório.

- Sobre os problemas decorrentes do cômputo das receitas temporárias no cálculo da Receita Corrente Líquida – RCL, entendeu-se que não há margem na lei para alterar a interpretação e retirá-las do cálculo. No entanto, o impacto dessas receitas na RCL deve ser bem explicitado para que não haja demanda para aumento da despesa com pessoal com base em receitas que não mais ocorrerão.
- Em razão dessa questão, discutiu-se se a RCL seria um bom parâmetro para o limite, tendo em vista que permite o aumento da despesa com pessoal em casos de receitas temporárias e em época de crescimento da economia, sendo difícil a redução quando essas receitas não mais se concretizam. Além disso, é necessário avaliar se os limites atuais estão impedindo a prestação de serviços públicos ou se é possível melhorar a gestão e fazer mais com menor quantidade de servidores.
- A estratégia de permitir as deduções nas despesas com pessoal custeadas com recursos vinculados ao RPPS para promover o equilíbrio dos regimes de previdência, não deu certo. O fato é que, na maioria dos casos, o equilíbrio dos regimes de previdência acabou não ocorrendo. Poderia ser uma solução tratar os inativos de outra forma e propor limite somente para os ativos.
- O demonstrativo da Despesa com Pessoal poderia trazer também as informações das despesas que não entram no cômputo. Uma sugestão seria apresentar as despesas de forma mais detalhada, possibilitando identificar o valor das despesas que não são consideradas no cálculo. Seriam identificados os valores conforme as regras do MDF e conforme o entendimento do tribunal de contas. Essas diferenças podem ser evidenciadas em notas explicativas.
- A orientação atual é que o demonstrativo publicado no Siconfi deve ser igual ao enviado para o tribunal de contas e que o rascunho gerado pelo Siconfi deve seguir o MDF.
- A definição se os rendimentos de aplicações financeiras do RPPS devem ou não integrar a RCL deverá ser levado novamente para discussão na CTCONF para que seja definida por decisão da maioria dos membros votantes.

O trabalho de identificação das regras dispostas no MDF que necessitam ser alteradas ou ajustadas não está completo e, ao longo do período estabelecido pelo Acordo de Cooperação, serão realizadas novas discussões nesse sentido.

4. Anexos

Anexo 1 – Respostas ao Questionário de Mapeamento de Divergências

Neste documento, foram compiladas as respostas ao questionário de mapeamento de divergências dos 26 tribunais de contas que responderam o questionário. As respostas estão reproduzidas sem a identificação dos tribunais.

26 Tribunais de Contas responderam o questionário, sendo eles:

TCE-AP, TCE-BA, TCM-BA, TCE-CE, TCE-ES, TCE-GO, TCE-MT, TCE-MA, TCE-MS, TCE-PA, TCM-PA, TCE-PR, TCE-PB, TCE-PE, TCE-PI, TCE-RN, TCE-RO, TCE-RR, TCE-RJ, TCM-RJ, TCE-RS, TCE-SC, TCE-SP, TCM-SP, TCE-SE e TCE-TO.

Questões Fechadas

Compilação das respostas ao questionário de mapeamento das divergências conceituais entre as orientações contidas no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF e as regras estabelecidas pelos tribunais de contas.

1. Demonstrativos da Receita Corrente Líquida – RCL e da Despesa com Pessoal

1) As receitas temporárias e as receitas vinculadas como, por exemplo, as transferências relativas a convênios, as receitas comprometidas com o Sistema Único de Saúde, os royalties, o salário-educação e o Fundo de Combate à Pobreza, compõem a RCL. Essas receitas, ainda que representem parcela significativa da arrecadação do ente, não devem ser deduzidas para efeito de cômputo da RCL.

- As receitas relativas aos royalties e o Fundo de Combate à Pobreza não compõem a RCL.

2) A receita referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF compõe a RCL do ente que efetuou a retenção na fonte.

- Parecer Normativo prevê que as retenções efetuadas sobre contratos de serviços, não se incluindo nestes, aqueles para substituição de servidores, possa ser deduzido do valor referente ao IRRF da RCL e aos gastos com pessoal.
- Nos termos de Decisão do PLENO, os valores referentes ao IRRF dos servidores estaduais e municipais não são considerados na apuração da Despesa Líquida com pessoal, nem da Receita Corrente Líquida, para fins de aferição dos limites de despesa com pessoal, definidos na LRF.
- Este Tribunal decidiu por meio de Acórdão, revogar Parecer Prévio e, desta forma, o IRRF na folha de pagamento de pessoal não deveria mais ser deduzido da despesa de pessoal. Assim, a partir de 2017, todos os Órgãos e Poderes, que faziam essa dedução, deveriam se adequar à nova situação. Todavia, a decisão deste Tribunal ensejou o Ministério Público do Estado a acionar o Judiciário com Mandado de Segurança contra a medida desta Corte, obtendo sucesso em caráter liminar, ressaltando-se que, no mês de fevereiro de 2018, a decisão em sede liminar foi corroborada na apreciação do mérito pelo Tribunal de Justiça do Estado. Após a suspensão da revogação do Parecer Prévio, a Assembleia Legislativa, o Ministério

Público e o Tribunal de Justiça do Estado, permanecem fiéis a ele. Dentre os que seguiam esse parecer, apenas o Tribunal de Contas e o Poder Executivo, a partir de 2017, está elaborando seus Relatórios de Gestão Fiscal, sem deduzir o IRRF.

- São deduzidas do cálculo da RCL as receitas orçamentárias do IRRF sobre Rendimentos do Trabalho, em atendimento à Decisão unânime do Tribunal Pleno.
- A regra geral é a descrita no MDF, porém, por força da Decisão do Peno, para fins de cálculo dos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal de Despesa com pessoal, o valor correspondente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre remuneração, subsídio e proventos dos servidores públicos Estaduais e Municipais não é considerado por algumas Unidades Jurisdicionadas, no cômputo da DLP e RCL.
- Imposto de Renda Retido na Fonte deve ser excluído do somatório de receitas que compõem a RCL do ente federado e, por consequência, do cômputo de despesas com Pessoal, por não representar nem receita efetiva, nem despesa típica, mas mero registro contábil, conforme resolução do tribunal de contas.

3) Os valores transferidos ao FUNDEB, correspondentes a 20% das receitas de impostos e de transferências constitucionais, devem ser deduzidos integralmente para fins do cálculo da RCL. Dessa forma, somente as receitas recebidas do FUNDEB integrarão a RCL.

- Não foram apontadas divergências

4) As receitas intraorçamentárias (contrapartida da modalidade 91- operações entre entidades integrantes do mesmo orçamento fiscal e da seguridade social) não integram as receitas correntes para cálculo da RCL.

- Não foram apontadas divergências

7) As despesas com pagamento de benefícios previdenciários a inativos e pensionistas devem compor a despesa bruta com pessoal.

- Resolução excluiu os gastos com pensionistas do limite da despesa de pessoal, o que surtiu efeito na despesa de pessoal com fonte não vinculada.
- Entendimento que os gastos com inativos e pensionistas não lastreados por recursos vinculados integram a despesa total com o pessoal para fins de apuração do limite global do Estado, mas não são computados para apuração dos limites específicos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas, tal qual estabelecido no art. 20, inciso II, da LRF;
- Parecer normativo prevê que benefícios previdenciários a inativos e pensionistas não são computados para fins do cálculo da despesa com pessoal do Poder/Órgão (art. 20n da LRF), no entanto, são inseridos no cálculo da despesa com pessoal do Ente (art. 19, da LRF).
- Conforme Decisão do TCE, foi expedida orientação de caráter interno, no sentido de que as despesas com pensionistas, por não depender de fatos que possuam vínculo ou ingerência da Administração Pública, não deveriam ser computadas para fins de aferição dos limites de gastos totais com pessoal, seja isoladamente, no âmbito de cada poder ou órgão, seja no cálculo do limite global. Quanto às despesas com inativos, o TCE firmou, nos termos de um Acórdão, entendimento de que para os entes federados que instituírem regime próprio de previdência social aquele

cômputo deve ser contabilizado pelo respectivo Poder Executivo Estadual, responsável pela gestão previdenciária.

- Na Despesa Bruta com Pessoal, os benefícios previdenciários a inativos e pensionistas são incluídos. Para fins de cálculo da Despesa com Pessoal da LRF, são excluídas as despesas orçamentárias com pensionistas, conforme Decisões unânimes do Tribunal Pleno.
- O TCE possui Resolução na qual restou estabelecido que a elaboração do RGF e RREO serão na forma constante do Manual de Demonstrativos Fiscais - STN. Contudo, a Constituição Estadual assim disciplina que na verificação do atendimento pelo Estado dos limites globais estabelecidos na lei complementar federal, mencionado no caput deste artigo, não serão computadas as despesas com os pensionistas e os valores referentes ao imposto de renda retidos na fonte dos servidores públicos estaduais.

8) No cálculo da despesa bruta com pessoal, deve-se considerar o valor total dos salários dos servidores ativos e inativos, incluindo o valor da retenção referente ao IRRF e de outras retenções.

- Resolução Normativa prevê que a parcela do IRRF não deverá ser considerada como gasto com pessoal.
- Embora o Tribunal de Contas possua o mesmo entendimento exposto no Manual da STN, o Tribunal de Justiça do Estado proferiu decisão liminar em que concedeu tutela provisória de urgência para a exclusão dos valores relativos ao IRRF deste Órgão.
- Atualmente existe uma modulação de efeitos para emissão de Parecer Prévio, considerando que havia entendimento divergente e com a adequação ao entendimento da STN o TCE estabeleceu metas para adequação dos limites.
- De acordo com Decisão do Pleno, o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte não deve ser computado como despesa de pessoal compondo os limites global e específico previsto no art. 19 e 20 da LRF.
- Nas Contas de Governo de 2018 o valor do IRRF passou a ser demonstrado no cômputo da despesa bruta com pessoal.
- Parecer normativo prevê que tais benefícios não são computados para fins do cálculo da despesa com pessoal do Poder/Órgão (art. 20, da LRF), no entanto, são inseridos no cálculo da despesa com pessoal do Ente (art. 19, da LRF) e prevê que as retenções do IRRF efetuadas sobre contratos de serviços, não se incluindo nestes, aqueles para substituição de servidores, possa ser deduzido do valor da RCL e dos gastos com pessoal.
- Na esfera estadual as retenções não são deduzidas. Na esfera municipal aplica-se Instrução Normativa em que o IRRF é deduzido, porém com incorporação progressiva à razão de 6,25% ao ano, a partir do exercício de 2012, para municípios com população superior a 200 mil habitantes; e à razão de 12,5% ao ano, a partir do exercício de 2011, para municípios com população inferior a 200 mil habitantes.
- O TCE reconhece que deve ser considerada a despesa bruta com pessoal, no entanto, desconsidera algumas parcelas dessa despesa bruta: licença-prêmio indenizável, 1/3 de férias e verbas indenizatórias.
- Nos termos de Decisão do Pleno, os valores referentes ao IRRF dos servidores estaduais e municipais não são considerados na apuração da despesa líquida com

peçoal, nem da Receita Corrente Líquida, para fins de aferição dos limites de despesa com peçoal, definidos na LRF.

- Este Tribunal decidiu, por meio de Acórdão, revogar Parecer Prévio e, desta forma, o IRRF na folha de pagamento de peçoal não deveria mais ser deduzido da despesa de peçoal. Assim, a partir de 2017, todos os Órgãos e Poderes, que faziam essa dedução, deveriam se adequar à nova situação. Todavia, a decisão deste Tribunal ensejou o Ministério Público do Estado a acionar o Judiciário com Mandado de Segurança contra a medida desta Corte, obtendo sucesso em caráter liminar, ressaltando-se que, no mês de fevereiro de 2018, a decisão em sede liminar foi corroborada na apreciação do mérito pelo Tribunal de Justiça do Estado. Após a suspensão da revogação do Parecer Prévio, a Assembleia Legislativa, o Ministério Público e o Tribunal de Justiça do Estado, permanecem fiéis a ele. Dentre os que seguiam esse parecer, apenas o Tribunal de Contas e o Poder Executivo, a partir de 2017, está elaborando seus Relatórios de Gestão Fiscal, sem deduzir o IRRF
- IN do TCE prevê dedução do IRRF.
- Na Despesa Bruta com Peçoal, o valor da retenção referente ao IRRF e outras retenções são incluídos. Para fins de cálculo da Despesa com Peçoal da LRF, a retenção do IRRF é excluída, conforme a Decisão unânime do Tribunal Pleno.
- A regra geral é a descrita no MDF, porém, por força da Decisão do Pleno, para fins de cálculo dos limites previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal de Despesa com peçoal, o valor correspondente ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente sobre remuneração, subsídio e proventos dos servidores públicos Estaduais e Municipais não é considerado por algumas Unidades Jurisdicionadas, no cômputo da DLP e RCL.
- O TCE possui Resolução na qual restou estabelecido que a elaboração do RGF e RREO serão na forma constante do Manual de Demonstrativos Fiscais - STN. Contudo, a Constituição Estadual assim disciplina que na verificação do atendimento pelo Estado dos limites globais estabelecidos na lei complementar federal, mencionado no caput deste artigo, não serão computadas as despesas com os pensionistas e os valores referentes ao imposto de renda retidos na fonte dos servidores públicos estaduais.
- Imposto de Renda Retido na Fonte, deve ser excluído do somatório de receitas que compõem a RCL do ente federado e, por consequência, do cômputo de despesas com peçoal, por não representar nem receita efetiva, nem despesa típica, mas mero registro contábil, conforme resolução do tribunal de contas.

9) O total das despesas com pagamento de benefícios previdenciários a inativos e pensionistas deve ser rateado por poder e órgão a que eles se vinculam.

- A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE.
- Não há no TCE entendimento obrigando tal rateio. Há encaminhamento jurisprudencial pela possibilidade de o município custear gastos com inativos da câmara municipal.
- De acordo com Decisão do Pleno, os gastos com inativos e pensionistas não lastreados por recursos vinculados integram a despesa total com o peçoal, para fins de apuração do limite global do Estado, mas não são computados para apuração dos limites específicos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e do Tribunal de Contas, tal qual estabelecido no art. 20, inciso II, da LRF;

- Na esfera municipal as despesas com pagamentos de benefícios previdenciários são computadas na despesa de pessoal do poder executivo. Na esfera estadual os valores são segregados e computados para cada esfera de poder.
- Parecer Normativo prevê que tais benefícios não são computados para fins do cálculo da despesa com pessoal do Poder/Órgão (art. 20, da LRF), no entanto, são inseridos no cálculo da despesa com pessoal do Ente (art. 19, da LRF).
- O TCE entende que tais despesas devem constar nos demonstrativos de cada órgão ou poder, no entanto, o efeito é anulado no limite da despesa com pessoal de Poder (Legislativo ou Judiciário) ou Órgão e levado à conta do Poder Executivo quando se tratar de benefício coberto pelo RPPS.
- Não há normativo interno que discipline esse assunto.
- Quanto aos demais Poderes e Órgãos autônomos, este TCE firmou entendimento de que, nos demonstrativo de despesas com pessoal, os gastos com inativos devem ser evidenciados e publicizados, mas não ter impacto na apuração do limite legal, isso porque, nos termos de Acórdão, os entes federados que instituírem regime próprio de previdência social estes valores devem ser contabilizado pelo respectivo Poder Executivo Estadual, responsável pela gestão previdenciária.
- Apesar do RPPS do Estadual não ratear as despesas com inativos e pensionistas por poder e órgão, o Plenário do TCE não havia enfrentando esta questão, sendo instado pelo Conselho de Supervisão do Regime de Recuperação Fiscal a analisar a matéria, que está sendo promovida em Processo em tramitação sem decisão definitiva.
- Não há qualquer tipo de rateio.
- Nosso entendimento é que, uma vez aposentado, a despesa com pessoal deixa de ser responsabilidade do poder ou do órgão e passa a ser responsabilidade do órgão previdenciário.

10) As despesas relativas à mão de obra referentes a contratos de terceirização que esteja empregada em atividade fim da instituição ou em atividade prevista no plano de cargos e salários devem ser incluídas no cômputo da despesa total com pessoal.

- Sim, porém devem ser observadas as parcelas correlatas a utilização de insumos na prestação dos serviços, sendo incluído no cálculo de pessoal apenas os valores relativos a mão de obra.
- A inclusão no cálculo depende da identificação das despesas pelas equipes técnicas do TCE, não ocorrendo registro por parte dos fiscalizados.
- O entendimento é o mesmo do STN, entretanto na prática ainda não conseguimos operacionalizar totalmente esse acompanhamento.
- Na esfera municipal foi inserido uma linha no Demonstrativo de Despesa com pessoal denominada "Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (Exceto Elemento 34)" com vistas incluir despesa de terceirização contabilizadas em outros elementos de despesas na área da Saúde.
- As atividades de assessoria jurídica e contábil: o TCE tem o entendimento que mesmo não previsto o cargo no Plano de Cargos e Salários, deverá ser considerada como despesa com folha de pagamento, conforme estabelece o art. 29-A, § 1º, da CF, e, nos termos do art. 18 da Lei Complementar nº. 101/2000, quando se verificar que o serviço prestado por terceiro é de natureza continuada e não acessória ou complementar às atividades de competência legal do órgão ou ente. Entretanto a sua inclusão na DTP ocorrerá a partir do ano de 2021.

11) As despesas referentes à parcela do pagamento relativa à remuneração do pessoal que exerce atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, como, por exemplo, as contratações de entidades do terceiro setor, devem ser incluídas no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.

- Apenas se o contrato caracterizar substituição de servidores.
- Não é considerado como despesa com pessoal.
- Não é considerado como despesa com pessoal.
- O Estado não inclui estas despesas para verificação dos limites de gastos com pessoal. Este Tribunal de Contas ainda não se pronunciou definitivamente sobre a matéria.
- A inclusão no cálculo depende da identificação das despesas pelas equipes técnicas do TCE, não ocorrendo registro por parte dos fiscalizados. Existem ainda limitações na inclusão dessas despesas devido a previsão em Resoluções de Consulta de que deve ser verificada terceirização ilegal e ainda considerados apenas os serviços "complementares", ou seja, não são todas as despesas com terceirização da área fim que são consideradas como gastos com pessoal.
- O entendimento é o mesmo do STN, entretanto na prática ainda não conseguimos operacionalizar totalmente esse acompanhamento.
- Na esfera municipal foi inserido uma linha no Demonstrativo de Despesa com pessoal denominada "Outras Despesas de Pessoal Decorrentes de Contratos de Terceirização (Exceto Elemento 34)" com vistas incluir despesa de terceirização contabilizadas em outros elementos de despesas na área da Saúde.

11) As despesas referentes à parcela do pagamento relativa à remuneração do pessoal que exerce atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, como, por exemplo, as contratações de entidades do terceiro setor, devem ser incluídas no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.

- Atualmente, as despesas registradas no elemento 36, detectadas via sistema de coleta de dados, são adicionadas ao câmputo da despesa com pessoal, ainda que os gestores não tenham incluído no RGF. Porém, se contratados por intermédio de pessoa jurídica ou OS/OSCIP não estão no Câmputo.
- Embora tenhamos o entendimento de que seria o mais correto, não estamos incluindo tal valor em virtude da dificuldade de levantar os gastos de pessoal no elemento 39 e ainda aqueles efetuados por entidades do terceiro setor.

12) As despesas custeadas com os valores repassados pelo tesouro do ente federado para cobertura da insuficiência financeira do RPPS NÃO devem ser deduzidas como despesas não computadas.

- A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE
- Nos termos de Instrução Normativa, há uma regra de transição (até 2025) que prevê, para a esfera estadual, a não inclusão dos aportes financeiros na dedução das despesas com pessoal para adequação à metodologia do MDF.
- Na esfera estadual aplica-se Acórdão em que as Insuficiências Financeiras acordadas no Termo de Compromisso são deduzidas, porém, com incorporação progressiva a partir do exercício financeiro de 2016, à razão de 6,25% ao ano. Na esfera municipal os valores não são deduzidos.
- Há decisão plenária que permite a dedução somente no âmbito estadual.

- Quando destacadas no RGF do ente, tais despesas não são deduzidas, desta forma compõe o montante total da despesa com pessoal. Porém, não são efetuadas auditorias financeiras, com o objetivo de verificar se o montante destacado no RGF se refere à totalidade das insuficiências financeira do RPPS.

14) As despesas com os agentes comunitários de saúde, com os agentes de combate às endemias, bem como com pessoal relacionado a outros programas federais que dependam da parceria dos municípios para serem executados, que tenham sido contratados por meio de processo seletivo público ou não, devem ser incluídas no câmputo da despesa com pessoal.

- Há despesas oriundas de alguns programas federais que não são incluídas no câmputo da despesa com pessoal, conforme Instrução.
- O entendimento é o mesmo do STN, entretanto, na prática ainda não conseguimos operacionalizar totalmente esse acompanhamento.
- O Tribunal de Contas, fundamentado por meio de Parecer Prévio, determina a exclusão das despesas com os agentes comunitários de saúde e com os agentes de combate às endemias custeados com verba federal, da despesa com pessoal e da RCL.

15) Não poderá haver outras deduções para o cálculo da Despesa com Pessoal, além das seguintes: indenizações por Demissão e com Programas de Incentivos à Demissão Voluntária; decorrentes de decisão judicial da competência de período anterior ao da apuração; demais despesas da competência de período anterior ao da apuração; e dos inativos e pensionistas custeados com recursos vinculados.

- Em Processo de consulta, por meio de Resolução nº 031/2016, o TCE decidiu pela exclusão dos valores referentes ao Abono de Permanência, Abono Pecuniário de Férias, Indenização de Férias não gozadas e Licenças-prêmio do câmputo das despesas com pessoal.
- O TCE incluiu no conceito de "Programa de Incentivos à Demissão Voluntária" o "Programa de Aposentadoria Voluntária – PAV".
- O TCE permite a dedução de abono de permanência e de férias.
- O Tribunal de Contas exarou Parecer Prévio que determina que as verbas relativas aos auxílios moradia, creche alimentação, transporte e escola são de natureza indenizatória. Decisão exarada na em Reunião do Conselho Superior de Administração do TCE - Abono Pecuniário de férias e Licença Prêmio consideradas verbas indenizatórias.
- Parecer Prévio - As despesas decorrentes do pagamento do terço constitucional de férias deverão ser deduzidas do câmputo com gastos de pessoal na apuração dos limites do art. 20 da LRF.
- DECISÃO NORMATIVA-PLENO - Exclusões: abono pecuniário de férias, adicional de férias (ou terço constitucional de férias), férias não usufruídas (exclusão integral desde que não gozadas por necessidade do serviço), abono de licença-prêmio convertido em pecúnia: exclusão integral desde que não gozada por necessidade do serviço.
- Parecer normativo permite que seja excluído do total das despesas com pessoal dos Poderes e órgãos o valor das contribuições patronais para fins do art. 20, da LRF, no entanto, tais valores devem ser inseridos no cálculo da despesa com pessoal do Ente (art. 19, da LRF).

- Serão deduzidos do computo da Despesa com Pessoal:
 - Auxílio-Alimentação. Se a lei que instituir o benefício definir que o mesmo apresenta cunho indenizatório, este não será computado no cálculo da despesa com pessoal;
 - despesas orçamentárias com o Aporte Financeiro para Amortização do Passivo Atuarial com o RPPS e Amortização do Passivo Atuarial/Alíquota Suplementar com o RPPS não serão computadas para fins de limite da despesa com pessoal por não pertencerem ao período de apuração correspondente face ao estabelecido no § 2º do art. 18 da LRF;
 - ajuda de custo, representação mensal e remoções, conforme Decisão do Tribunal;
 - férias indenizadas, 1/3 de adicional de férias e 13º salário remunerado, na hipótese de exoneração, conforme Decisão do Tribunal Pleno;
 - abono de permanência aos servidores que, tendo completado as exigências para aposentadoria voluntária, optem por permanecer em atividade, conforme Decisão do Tribunal Pleno; e
 - licença-prêmio indenizada, conforme Decisão do Tribunal Pleno.
 - as despesas orçamentárias com Convocação Extraordinária (inciso III do § 1º do artigo 19 da LRF), Sessões Extraordinárias e respectivos encargos do INSS, quando contabilizadas no poder Executivo, visto tratar-se de despesas orçamentárias de responsabilidade exclusiva do Poder Legislativo Municipal;
 - as despesas orçamentárias de natureza assistencial, custeadas pelo Poder Executivo/Indiretas Municipais aos seus servidores, conforme Decisão do Tribunal Pleno;
 - as despesas orçamentárias com o Programa Federal de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, em atendimento à Decisão do Tribunal Pleno.
- Entendimento do TCE que os valores relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte, Terço Constitucional de férias e abono de permanência, deve ser excluído do cômputo na apuração da Despesas total com pessoal, conforme resolução.

2. Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO (Exceto Demonstrativo da Receita Corrente Líquida)

5) Os aportes de recursos para cobertura de insuficiências financeiras não devem compor o total das receitas previdenciárias do RPPS para apuração do resultado previdenciário. Dessa forma, a necessidade de aporte financeiro será refletida na apuração do resultado previdenciário deficitário.

- Fundamentado em decreto estadual e corroborado por Parecer Prévio, os recursos para cobertura de insuficiências financeiras compõem o total das receitas previdenciárias.
- Como os benefícios previdenciários suportados com recursos do tesouro figuram na despesa orçamentária do RPPS, entendemos que a transferência financeira recebida por este regime para cobertura de déficit financeiro gerado por esta despesa, deve figurar na receita previdenciária.
- Para fins do Demonstrativo, e para demonstrar a necessidade de aporte financeiro, sim.
- A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE.

6) Os restos a pagar não processados, quando forem liquidados nos exercícios seguintes ao da inscrição e não forem pagos, deverão integrar a coluna de restos a pagar processados no exercício seguinte ao da sua liquidação.

- No âmbito estadual não havia procedimento para verificação. Foi verificado que o estado não realizou o procedimento previsto no MDF em 2018.
- Entendimento que os RPNP devem preservar a sua origem em todas as suas etapas.
- A análise dos restos a pagar por poder e órgão é efetuada, no âmbito desta Corte de Contas, nas contas de gestão dos órgãos independentes e nas contas consolidadas de governo, com base em outros demonstrativos contábeis.
- Os restos a pagar não processados, quando forem liquidados nos exercícios seguintes ao da inscrição e não forem pagos, deverão integrar a coluna de restos a pagar processados no exercício da sua liquidação.
- O MCASP 8ª ed. dispõe que os RPNP liquidados no exercício e não pagos devem ser reclassificados para RPP, contudo o próprio Manual exige nota explicativa ao Balanço Orçamentário na qual seja detalhado o procedimento adotado em relação aos RPNP liquidados e não pagos (se o ente transfere o saldo ao final do exercício para RPP ou se mantém o controle dos RPNP liquidados e não pagos separadamente). A orientação de confecção desta nota explicativa causa dúvida quanto à exigência de reclassificação. Entendimento que o Anexo 7 do RREO é claro ao dispor que os restos a pagar não processados liquidados têm significado análogo ao RPP, devendo, portanto, receber o mesmo tratamento na elaboração do demonstrativo, não se verificando ganhos com a reclassificação proposta.

3. Relatório de Gestão Fiscal – RGF (Exceto Demonstrativo da Despesa com Pessoal)

16) A dívida consolidada deve ser composta de dívidas de curto prazo (passivo circulante) e de dívidas de longo prazo (passivo não-circulante), de forma que os valores considerados na dívida consolidada somente deixarão de compor o demonstrativo após o seu pagamento.

- A DC deve seguir o conceito do art.29 da LRF. As dívidas de curto prazo podem constar no demonstrativo como 'não integrantes da DC'.
- A dívida consolidada é analisada, no âmbito desta Corte de Contas, nas contas consolidadas de governo, com base em outros demonstrativos contábeis.
- Na esfera municipal os valores consignados (2188) são deduzidos da disponibilidade de caixa.

17- O passivo atuarial relativo ao RPPS não deve compor a Dívida Consolidada do respectivo ente.

- A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE.
- Processo evidenciou em determinado Município que o déficit o atuarial não estava corretamente reconhecido no Passivo da entidade, ou seja, para o TCE, o passivo atuarial relativo ao RPPS deve compor a Dívida Consolidada do respectivo ente.

18- Para cumprimento do art. 42 da LRF, a disponibilidade de caixa deve ser considerada de forma segregada por vinculação de recursos.

- Devem ser segregadas por grupo: recursos ordinários e recursos vinculados

- Está em trâmite no TCE Processo de Revisão de Prejulgado objetivando convergir e parametrizar os critérios de análise quanto ao cumprimento do artigo 42, da Lei de Responsabilidade Fiscal.
- Nas análises das últimas prestações de contas, referentes a final de mandato, o TCE tem apurado as disponibilidades de caixa de forma global e consolidada, expurgando, tão somente, os valores referentes a convênios e RPPS.
- A apuração do cumprimento do artigo 42 é feita com base na disponibilidade orçamentária sem levar em conta a vinculação de recursos.
- Embora concordemos com o MDF, atualmente, não recebemos a informação de forma segregada.

19- A limitação de inscrição em restos a pagar em relação à disponibilidade de caixa deve ser observada em todos os exercícios.

- O controle e alerta são feitos pelo Tribunal em todos os exercícios, porém a aplicação de penalidades em caso de descumprimento ocorre apenas no último ano do mandato do gestor.
- Verificação é realizada no último ano de mandato.
- É do entendimento deste tribunal que a vedação de rolagem de dívidas de curto prazo referentes a restos a pagar e demais obrigações se aplica apenas em último ano de mandato, haja vista o disposto no art. 42 da LC 101/00. Para imposição da vedação descrita nesse item, entendemos ser necessária alteração do dispositivo legal, tal como proposto no art. 44, inciso II do PLP nº 295/2016.

20- Na apuração da disponibilidade de caixa, devem ser levadas em consideração todas as obrigações de despesas contraídas, mesmo que não estejam registradas na execução orçamentária.

- Não são computadas as obrigações contabilmente registradas pelo regime contábil da competência e que em razão da sua natureza pertençam a competência orçamentária futura.
- A matéria não foi objeto de análise por parte do TCE.
- Na esfera estadual pela metodologia atual somente são consideradas as obrigações registradas na execução orçamentária. O entendimento do TCE será consolidado a partir da Revisão de Prejulgado, que trata do tema, por meio de Processo que está em trâmite.
- Na apuração da disponibilidade de caixa são consideradas apenas as despesas orçamentárias.
- É preciso distinguir passivos com atributo "P - Permanente" que devem ser computados como obrigações para apuração da disponibilidade líquida de caixa de outros que, pela sua essência, não devam, a exemplo dos precatórios. Concordamos que passivos permanentes oriundos de despesas realizadas sem disponibilidade orçamentária devam ser incluídos no cálculo em questão, mas não outros passivos com tal atributo, a exemplo de estoque de precatórios, dívidas de longo prazo e provisões.
- Nosso entendimento é que os valores não registrados na execução orçamentária, impactam no cálculo da disponibilidade de caixa, desde que registrados no passivo circulante.

Questões Abertas

1) Quais as dificuldades encontradas pelo Tribunal de Contas e pelos seus jurisdicionados na aplicação dos Manuais, Portarias e Instruções Normativas da STN?

- Resposta Consultoria Técnica: Em geral, no que diz respeito às consultas informais prestadas aos fiscalizados, a maior dificuldade é com a leitura e interpretação de amplas informações e dados postos nos documentos da STN. As orientações realizadas são pontuais e oportunas, sendo de difícil trato um possível rol elucidativo das dificuldades. Resposta Área Técnica: A maior dificuldade dos fiscalizados está na falta de capacitação e pouca conscientização dos servidores envolvidos, deixando para aplicar os procedimentos definidos nos manuais, portarias e instruções em momentos muito próximos ao prazo estabelecido. Pontualmente, a maior dificuldade identificada até o momento é o controle das receitas e despesas por fonte/destinação de recursos.
- Necessidade de capacitação e recurso limitado de pessoal.
- Além da carência de técnico no quadro permanente das entidades, existe uma resistência por parte de alguns gestores pois alguns requisitos fiscais descritos MDF são ensejadores de rejeição de contas.
- 1. A aplicabilidade das decisões da CTCONF e de outras esferas não consideram a realidade dos municípios; 2. Processo de extinção do TCM-CE em 2017/2018; 3. Processo de implantação de Sistema de Gerenciamento de dados (ferramentas) em andamento; 4. Falta de tradição na participação dos Grupos Técnicos e na Câmara Técnica.
- Dificuldade relacionadas aos consórcios públicos e seus reflexos no demonstrativo fiscal da Despesa com Pessoal. Controle dos restos a pagar para apuração dos limites constitucionais de aplicação no ensino e saúde (especialmente decorrente da LC 141/2012). Ausência de mapeamento mínimo para subsidiar a elaboração do Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar relativo a coluna “Demais Obrigações Financeiras” a exemplo da metodologia adotada pela União, (disponível em <http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/transparencia/arquivo/28261:945700>); Ausência de regulamentação nos manuais (MDF e MCASP) do tratamento a ser dado aos depósitos judiciais (Lei 151/2015). Apropriação de despesas com pessoal (não reconhecidas no orçamento), mas reconhecidas patrimonialmente em função do regime de competência (férias, por exemplo) deve compor a coluna “demais obrigações financeiras” do anexo 5, bem como a despesa computável para fins de apuração do limite de despesas com pessoal da LRF.
- O tribunal adota o entendimento preconizado pelos Manuais, Portarias e Instruções Normativas da STN. Contudo, dificuldades internas (quadro profissional técnico em quantidade insuficiente e sistemas inadequados/ausentes), bem como fatores externos (dentre eles, as Emendas Constitucionais conflitantes com os normativos da STN e a carência de vontade política) limitam a atuação deste Tribunal de Contas no controle externo da gestão fiscal estadual.
- Falta de normatização própria do Tribunal e de sistemas que possibilitem o acompanhamento destas normas. Além disso, as capacitações realizadas têm sido insuficientes.
- Falta de capacitação e constantes alterações da legislação, inclusive no decorrer do exercício.
- Os jurisdicionados alegam deficiência de pessoal, técnica e recursos financeiro.

- Apesar do Manual tratar dos itens de despesas que devem compor as deduções de Inativos e Pensionistas com Recursos vinculados, quais sejam, os identificados pelos elementos de despesa 01–Aposentadorias/Reformas, 03–Pensões, 05–Outros Benefícios Previdenciários, 91–Sentenças Judiciais e 92–Despesas de Exercícios Anteriores, todos associados às fontes de recursos vinculadas da Previdência, há jurisdicionados, especificamente aqueles que recebem créditos orçamentários (destaques) da UG da Previdência, que consideram para fins dessa dedução o valor das contribuições retidas dos servidores e da cota patronal recolhidas mensalmente ao Instituto da Previdência Própria dos Servidores.

No Manual existe a previsão de inclusão nas despesas com pessoal das pensões especiais, mas dada a generalização do termo, e diante de questionamentos, inclusive judiciais acerca dessas concessões, que em alguns casos são desprovidas de contribuições prévias, como por exemplo as pensões especiais de ex-governadores, pairam dúvidas acerca da classificação e inclusão no câmputo dos gastos com pessoal.

- Conforme verificado no primeiro bloco de perguntas, a dificuldade estaria relacionada à divergência quanto às orientações emanadas da STN e os entendimentos provenientes de decisões do tribunal de contas.
- As interpretações podem ser direcionadas aos interesses dos jurisdicionados a exemplo das verbas indenizatórias, entre outros.
- 1º - As alterações promovidas nos normativos que demandam modificações nos SIAFICs, bem como nas peças orçamentárias, na maioria das vezes, não levam em consideração prazos suficientes e adequados para os entes procederem os ajustes necessários;
2º - Dificuldades relativas à elaboração dos Demonstrativos devido à complexidade dos respectivos conteúdos e à clareza com que as informações dispostas nos manuais.
- Do ponto de vista do Tribunal de Contas, as constantes alterações dos manuais, edições de portarias e instruções normativas ensejam modificações nos trabalhos operacionais deste Órgão de Controle, inclusive do ponto de vista tecnológico, culminando no descompasso entre os novos regramentos da STN e a fiscalização a cargo da Corte de Contas.
- A dificuldade encontrada pelo jurisdicionado limita-se no âmbito da divergência concernente a exclusão das verbas do PSF e PAC (recursos federais para pagamento de agentes comunitários de saúde e agentes de combate às endemias), haja vista a obrigatoriedade de elaboração de dois demonstrativos, um para atender a STN e o outro para atender o TCE.
- TCE: dificuldades de interpretação, ausência de metodologia definida para os cálculos, por exemplo, como calcular o resultado primário, nominal? Que valores utilizar na análise das metas de resultado primário, nominal, metas de despesas e receitas na LDO, valor corrente ou constante? Quais são despesas primárias e receitas primárias? Alterações frequentes das regras do Manual.

Jurisdicionados: falta de conhecimento do Manual, frequência de atualização das regras, falta de treinamento dos servidores das prefeituras. Falta de divulgação dos meios de treinamento da STN, disponíveis na rede mundial de computadores. Ausência de avaliação e acompanhamento de metas e limites estabelecidos na LDO para fins de cumprimento da LRF.

- Falta de modernização (evolução) do Sistema Contábil, Orçamentário e Financeiro do Município para proporcionar a elaboração dos demonstrativos de forma automática e não manual.

- Em relação aos jurisdicionados, a estrutura administrativa de alguns municípios, bem como seu corpo funcional são dificultadores para a adequada aplicação nas normas.
- Não são consideradas dificuldades, mas existem divergências de entendimentos entre o Colegiado desta Corte e a Secretaria do Tesouro Nacional. Divergências estas explicitadas nas questões anteriores.
- 1) No MDF deveriam constar os parâmetros de cálculos (Conta Contábil, Classificação da receita/Receita, Funções, subfunções) para apuração das diversas variáveis da LRF, Saúde e Educação.
2) As alterações das classificações de receitas ou despesas, próximas ou posteriores ao envio do Projeto da LOA, tem implicação na adequação dos sistemas informatizados de apoio, bem como nas especificações de leiautes dos TCs.
- A incorporação de novos procedimentos ao MCASP, resultantes da convergência das normas internacionais de contabilidade, tem representado um desafio ao corpo técnico da Corte de Contas, haja vista a necessidade de atualização permanente e a dificuldade de aplicação prática de alguns dispositivos (a exemplo das bases de mensuração do preço presumido e custo de liberação para passivos). Há também divergências de entendimentos em assuntos específicos, a exemplo dos registros orçamentários sem fluxo de caixa (tratados no MCASP 8ª ed.) e da contabilização das retenções e dos depósitos judiciais, para os quais foram editadas IPCs pelo Tesouro Nacional.
No que se refere aos jurisdicionados, destaca-se a dificuldade de uma prefeitura no cumprimento dos prazos do PIPCP, motivada, sobretudo, pelo sucateamento da carreira de contador no Município, que tem provocado alta rotatividade de servidores e impossibilidade de retenção de talentos.
- Divulgações de normas pela STN de forma intempestiva, com prazos reduzidos, que dificultam a adequação e a aplicação junto às Unidades Jurisdicionadas.
- Mudanças constantes que necessitam alterações significativas nos sistemas de coleta e tratamento de dados do TCE, consequentemente nos sistemas dos jurisdicionados. Ex. alteração no ementário da receita e da despesa.

2) Existem divergências técnicas entre as orientações contidas no MDF e a aplicação das regras fiscais efetuadas pelo Tribunal de Contas não elencadas nos questionamentos acima? Especifique.

- Apesar da Resolução de Consulta adequar as divergências existentes, a vigência do entendimento adequado será apenas a partir de 2020.
- Com a extinção do TCM-CE, por emenda constitucional estadual, o novo limite estabelecido para o TCE-CE foi a soma dos percentuais conforme definido pela LRF. Entretanto, como fica o percentual do Poder Legislativo já que todos os servidores do extinto TCM-CE foram aproveitados? 3,4% ou 3%? O TCE-CE decidiu que os percentuais do Poder Executivo Estadual e o Poder Legislativo Estadual ficariam definidos com base na LDO. Haveria sim, a necessidade de estabelecer na LRF, parágrafo para manutenção dos percentuais caso os servidores sejam aproveitados no TCE.
- A despesa computável em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino é a empenhada e liquidada, conforme Resolução.
- Resolução permite o compute de despesas destinadas a cobrir déficit financeiro do RPPS, relativos a inativos e pensionistas originários da educação no total de gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino, para fins de apuração do limite constitucional.

- Na esfera estadual ainda não há uma análise integral da Análise da Gestão Fiscal, assim poderão surgir divergências quando da geração de todos os Relatórios da LRF, e consequente validação da metodologia de elaboração, por ocasião da apreciação dos Processos decorrentes, pelas unidades deste TCE e pelo Colegiado.
Na esfera municipal temos ainda aplicação de Acórdão que está modulando a questão do Imposto de Renda, além da falta de critério e alinhamento na aplicação da IPC 14, o que faz com o que seja excluído o rendimento positivo da RCL.
- Questões relacionadas ao não ingresso das despesas indenizatórias na despesa com pessoal (licença-prêmio indenizáveis, 1/3 de férias e abono de permanência);
O Estado não enxerga impedimento em declarar e dar tratamento orçamentário à diferença (perda) anual em suas contas previdenciárias. Por força da Lei Complementar Estadual, essa diferença é empenhada (tem processamento orçamentário), o que não tem respaldo nas orientações do MDF;
Não há clareza por parte do MCASP quanto à forma de contabilização das provisões matemáticas previdenciárias.
- Em relação a aplicação de recursos em MDE, este TCE tem considerado as despesas empenhadas (no caso dos municípios) no cômputo limite. Este entendimento está sendo alterado, conforme decisão em processo de consulta, passando a adotar, gradativamente, as despesas pagas no cômputo do limite (Exercício de 2020).
Em relação a aplicação de recursos em ASPS, o entendimento atual está em linha com o MDF, porém, o mesmo está sendo alterado, conforme decisão em processo de consulta, passando a considerar no cômputo do limite as despesas pagas e as inscritas em restos a pagar (RPP e RPNP), desde que possuam disponibilidade de caixa no fundo de saúde (Exercício de 2019).
- Não se trata de divergência, mas penso que a dedução dos ganhos com aplicação financeira do RPPS da RCL deveria constar de forma explícita no MDF.
- Com relação ao cálculo do Resultado Primário, é de nosso entendimento que a despesa a ser computada no cálculo deve ser a liquidada (acrescida dos restos a pagar não processados ao término do exercício), e não a paga, como orientado pela STN.

3) O Tribunal gostaria de promover a convergência de entendimento sobre algum ponto listado no item anterior ou identificado no primeiro bloco? Especifique.

- Sim, no que concerne a inclusão do IRRF no cômputo das despesas com pessoal.
- Sim. Dos itens citados.
- Sim. As divergências entre os critérios de classificação dos gastos com pessoal decorrentes da execução dos programas compartilhados entre os entes da federação.
- Quanto aos municípios, o TCE faz a exigência por meio de I.N., contudo, considerando o que dispõe a Portaria STN 437/2012, alterada pela Portaria 753/2012. Para o Estado, I.N. dispõe sobre aplicação da LRF no âmbito do TCE e estabelece como regra as normas do MCASP e do MDF, exceto as decisões do plenário em contrário.
- Retirada do IRRF da base de cálculo dos limites de gastos com saúde e educação.
Apesar da Resolução de Consulta adequar a divergências existentes a vigência do entendimento adequado será apenas a partir de 2020.
- Avaliação da Transparência - Alguns tribunais avaliam apenas o cumprimento do art. 48 e 48-A, outros incluem a LAI. Alguns Tribunais atribuem pesos aos critérios, aferindo uma nota. Outros consideram regular o atendimento a todos os critérios.

- O TCE, ao aderir ao Acordo de Cooperação Técnica nº 001/2018, dispõe-se ao debate. Todavia, o alinhamento ao entendimento dependerá da decisão do Colegiado.
- Com a adesão do Tribunal de Contas ao Acordo de Cooperação Técnica STN/IRB/ATRICON Nº 1/2018, que inclusive originou o presente Grupo de Trabalho, entende-se que há interesse na convergência de entendimento sobre todas as questões contábeis e fiscais, o que se acredita estar em processo de alinhamento.
- Essa questão requer um entendimento entre os membros que compõem o conselho deste TCE.
- Ao aderir ao Acordo de Cooperação Técnica nº. 001/2018, o TCE se mostra aberto às discussões de convergência, porém a viabilidade de alinhamento quanto a entendimentos específicos será definida no decorrer dos estudos promovidos no âmbito dos respectivos Grupos de Trabalho, e, necessariamente, após a devida apreciação e deliberação do corpo julgador desta Corte de Contas.
- Sim, no que tange a contabilização para fins fiscais (RCL e Demonstrativo de Pessoal) das verbas do PSF e PAC's (recursos federais para pagamento de agentes comunitários de saúde e agentes de combate às endemias).
- Sim, exceto em relação à questão 8 do primeiro bloco. Porém, para todos os casos em momento oportuno serão necessárias discussões sobre as bases e abrangência dessa convergência.
- o TCE está aberto a discussões.
- Sim, de todos os pontos divergentes, ressaltando-se que, em alguns casos, a solução pode perpassar pela revisão das orientações constantes do MDF.
- Sim. Itens 2, 8, 9, 14 e 15 do primeiro bloco.
- Sim.
- Não.

4) O Tribunal exige dos seus jurisdicionados a observância do art. 4º da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013, que estabelece o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP? Caso negativo, especifique os motivos.

- Quanto aos municípios, faz a exigência por meio de I.N, contudo, considerando o que dispõe a Portaria STN 437/2012, alterada pela Portaria 753/2012. Para o Estado, I.N., dispõe sobre aplicação da LRF no âmbito do TCE e estabelece como regra as normas do MCASP e do MDF, exceto as decisões do plenário em contrário.
- Sim. Ocorre que na esfera estadual utiliza-se o PCASP Federação, e nos municípios já se utiliza o PCASP estendido.
- Sim, embora não haja Resolução específica do TCE sobre a matéria, as decisões desta Corte direcionam para a obrigatoriedade de sua observância.
- O TCE não tem feito normas específicas para tratar dos temas já normatizados pela STN. Na análise das contas, um dos pontos de controle é verificar se o jurisdicionado está atendendo aos normativos da STN. E, em Portaria que orienta a prestação de contas, solicita PCAS com observância às diretrizes da STN.
- Sim. Desde a edição da Portaria o Tribunal vem realizando o acompanhamento dessa exigência nas Contas de Governo.
- Sim. Todos os jurisdicionados adotam pelo menos o PCASP Federação.
- Este Tribunal de Contas, por meio de Resolução Normativa, determinou como obrigatória a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, das Demonstrações

Contábeis Aplicadas ao Setor Público e dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos.

- Sim. O Tribunal de Contas através de portaria de outubro de 2018, alterou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP Estendido até o 7º nível de classificação, cuja utilização é de caráter obrigatório com as alterações realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN com validade a partir do exercício de 2019, por todos os Poderes e Órgãos estaduais e municipais do Estado, para a efetivação dos registros de seus atos e fatos contábeis, conforme a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis nº 00 (IPC 00) da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.
- Sim. Apesar de inexistir normativo específico, o sistema de coleta de dados está preparado para receber as informações contábeis e fiscais nesta padronização.
- Sim. O nosso sistema de Auditoria Eletrônica, utilizando para captar, entre outras informações, dados contábeis dos órgãos jurisdicionados da área municipal, utiliza um plano de contas adaptado ao PCASP.
- Sim

5) O Tribunal exige dos seus jurisdicionados a aplicação integral da IPC 00 – Anexo III (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público Estendido), editado pela STN, como referência para permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP, bem como a geração de base de dados para a consolidação das contas públicas? Caso negativo, especifique as diferenças.

- Sim. O plano de contas do sistema de prestação de contas está alinhado com o PCASP Estendido, de forma que a prestação de contas é aceita somente nesse PCASP. No entanto não sabemos se o sistema contábil local do município utiliza o PCASP Estendido ou utiliza outro e faz “de-para” no momento de remeter para o TCE. De qualquer forma, quando o sistema do tribunal e o Siconfi recebem a prestação de contas no PCASP estendido estamos incentivando-os a se adequarem.
- O TCE não tem feito normas específicas para tratar dos temas já normatizados pela STN. Na análise das contas, um dos pontos de controle é verificar se o jurisdicionado está atendendo aos normativos da STN. E, em Portaria que orienta a prestação de contas, solicita PCASP com observância às diretrizes da STN.
- Sim. Desde a edição da Portaria, o Tribunal vem realizando o acompanhamento dessa exigência nas Contas de Governo.
- Na esfera estadual é aplicado o PCASP Estendido.
Na área municipal exige-se somente dos RPPS, no que couber, em cumprimento à Portaria MPS nº 509/2013. Na área municipal, o TCE adotou o PCASP a partir de janeiro de 2013. Como o Anexo III da IPC 00 foi publicado somente em março, não houve possibilidade de ajuste. Ao longo dos anos, buscou-se aproximar o PCASP do tribunal do PCASP Estendido, mas em virtude da necessidade de ajustes em regras do sistema, esse procedimento ainda não foi 100% implementado.
- Não. Nos termos da Portaria STN nº 390 a adoção é facultativa.
- Este Tribunal de Contas, por meio de Resolução Normativa, determinou como obrigatória a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos.
- Sim. O Tribunal de Contas através de portaria 19 de outubro de 2018, alterou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP Estendido até o 7º nível de classificação,

cujas utilizações são de caráter obrigatório com as alterações realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN com validade a partir do exercício de 2019, por todos os Poderes e Órgãos estaduais e municipais do Estado, para a efetivação dos registros de seus atos e fatos contábeis, conforme a versão atualizada do Anexo III da Instrução de Procedimentos Contábeis nº 00 (IPC 00) da Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

- Sim, para os municípios, por meio do Sistema Contábil.
- Sim. O Tribunal divulga todo ano o PCASP do Tribunal, que contém detalhamento necessário a algumas demandas da Corte. O PCASP TCE é elaborado tendo por base o PCASP Estendido.
- Sim. O nosso sistema, utilizando para captar, entre outras informações, dados contábeis dos órgãos jurisdicionados da área municipal, utiliza um plano de contas adaptado ao PCASP Estendido.
- Sim.
- Não há nenhuma orientação.

6) A repartição do percentual de verificação dos limites da despesa com pessoal dos Poderes e órgãos obedece às regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, inclusive em relação à repartição interna entre os órgãos? Caso essa regra não seja observada, indicar os percentuais adotados, a legislação que fundamenta essa repartição e a data a partir da qual ocorre essa interpretação.

- Com a publicação de Lei Estadual, e mantida pelas Leis que dispuseram sobre as diretrizes orçamentárias para os exercícios seguintes, a repartição dos limites de pessoal para os órgãos do Poder Legislativo do Estado, a partir do exercício de 2011 foi alterada em relação àquela fixada após a publicação da LRF.
- No que se refere à repartição do Poder Legislativo, o TCE considera os seguintes limites: Assembleia Legislativa (1,38%), TCE (1,35%) e TCM (0,67%), conforme Resolução e Acórdão desta corte. Contudo, Lei Complementar Estadual estabeleceu, como limite, para a Assembleia Legislativa 1,50%, para o Tribunal de Contas do Estado 1,35% e para o Tribunal de Contas dos Municípios 0,55%.

- Sim, conforme Resolução.
Antes da Resolução o TCE entendia que os gastos com pessoal da Defensoria Pública não entravam no cálculo dos gastos com pessoal do Poder Executivo (49%), mas apenas no limite geral (60%). Apesar da Resolução corrigir o entendimento, adequando-o à STN, o TCE estabeleceu que o novo entendimento só terá efeitos no Parecer Prévio a partir do exercício de 2020. Destaca-se ainda que o acompanhamento do RGF considerará desde a publicação o entendimento correto, dessa forma o entendimento antigo terá efeitos apenas no Parecer.

- Sim, porém nos exercícios de 2017 e 2018 tem-se uma modulação específica originária de resolução administrativa.

A repartição do percentual é observada em relação aos limites globais dos Poderes e do Ministério Público, sendo 48,60% para o Poder Executivo, 3,40% para o Legislativo, 6% para o Judiciário e 2% para o Ministério Público.

Na distribuição interna desses limites entre os Poderes Legislativo e Judiciário, o TCE com fundamento no art. 20, §1º, da LRF editou Resolução efetuando a distribuição interna desses limites entre os Poderes Legislativo e Judiciário da seguinte forma:

Legislativo - 1,56% para a Assembleia Legislativa, 0,96% para o Tribunal de Contas, 0,60% para o Tribunal de Contas dos Municípios, 0,20% para o Ministério Público de Contas do Estado e 0,08% para o Ministério Público de Contas dos Municípios.

Judiciário: 5,92% para o Tribunal de Justiça do Estado e 0,08% para a Justiça Militar do Estado.

Todavia, os limites internos do Poder Legislativo apresentados na Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado divergem para alguns órgãos dos limites definidos na Resolução do TCE.

- Sim, não se tem conhecimento de situação divergente.
- Sim. A única exceção fica por conta da repartição dos limites das despesas com pessoal entre Tribunal de Contas do Estado e a Assembleia Legislativa. De acordo com o art. 20 da LRF, inciso II, “a”, o percentual do Poder Legislativo, que inclui os órgãos mencionados, importa em 3% da RCL. O mesmo artigo prevê, em seu §1º, que tal limite, será repartido entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da RCL, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação da LRF, resultando nos percentuais de 2,11% para a Assembleia e de 0,89% para o Tribunal de Contas. Ocorre que em 20 de outubro de 2009, por meio de Decreto Legislativo, os limites dos gastos de pessoal e encargos passaram a ser estabelecidos da seguinte forma: a) a partir de 1º de novembro de 2009: 2% da RCL para a Assembleia e 1% da RCL para o Tribunal de Contas; b) a partir de 1º de janeiro de 2010: 1,9% da RCL para a Assembleia e 1,1% destinado ao Tribunal de Contas.
- No âmbito estadual, há divergência somente em relação à distribuição entre os órgãos do Poder Legislativo. A repartição atualmente praticada é de 1% para o TCE e 2% para a Assembleia Legislativa, percentuais estes adotados em decorrência de Resolução que vigorou a partir de 15/02/2008.
- A repartição do percentual de comprometimento da RCL com despesas de pessoal, no caso dos Poderes e Órgãos do Estado, obedece estritamente às regras contidas no art. 20 da LRF.
- Sim. No entanto, até o primeiro quadrimestre de 2018, em relação ao Legislativo Estadual, o percentual estabelecido na LDO era diferente do definido na LRF. Na LDO era 4,5% para o Legislativo e 47,5% para o Executivo. Em razão disso, há uma LCE que define regras para recondução aos limites da LRF.

7) Nos casos da execução de Parcerias Público Privadas em que há incorporação de ativo por parte da entidade do setor público para posterior pagamento por meio de contraprestações, qual é a orientação do Tribunal acerca do registro concomitante do passivo e sua inclusão na dívida consolidada líquida?

- Ainda não existe orientação do TCE.
- Na esfera Estadual, embora tenha sido regulamentada a contratação de PPP, até o presente momento não houve efetivação de parceria.
No âmbito do TCE foi instituído recentemente, por meio de Portaria, o Programa de Fiscalização de Contratos de Parceria e de Gestão, cujos integrantes deverão tratar do tema.
- O TCE não possui normativo ou decisão sobre esta matéria. Os jurisdicionados são orientados pelos auditores a seguirem as regras estabelecidas no MCASP e demais normativos da STN.

8) Para situações em que o ente público faz uso de recursos decorrentes de depósitos judiciais de lides das quais não toma parte, qual é o entendimento do Tribunal de Contas acerca da caracterização ou não de operação de crédito?

- Ainda não existe entendimento do TCE.
- Não foi considerada uma operação de crédito. O Estado editou Lei classificando essa receita como "Outras Receitas Correntes". A dívida foi registrada no relatório da Dívida Consolidada Líquida em "Outros Valores não Integrantes da DC".
- Na esfera municipal o entendimento da equipe técnica é de que a utilização de recursos decorrentes de depósitos judiciais de lides das quais o ente público não toma parte, tem a característica de operação de crédito.
- Não há entendimento sobre o assunto até o momento. Todavia por não se tratar de recursos próprios do ente federado, deverá ocorrer a devolução do valor utilizado, podendo ser considerado como operação de crédito nos termos do art. 29, III da LRF.
- Este tribunal possui o entendimento de que tais recursos devem ser enquadrados como operação de crédito, na hipótese de sua utilização.

9) Qual é o entendimento do Tribunal de Contas acerca da inclusão na RCL de recursos decorrentes de rendimento dos ativos do RPPS?

- Aplicando-se a literalidade da LRF, este TC entende que deve ser incluído, entretanto quanto ao aspecto da vinculação do recurso, uma vez que a vinculação do acessório acompanha o principal e o recurso originário do RPPS é deduzido, a lógica poderia ser diferente. Precisamos ampliar a discussão acerca do assunto.
- Os rendimentos são incluídos na RCL.
- Compõe, uma vez que é classificada como receita orçamentária.
- Conforme Resolução, as receitas decorrentes de rendimentos de carteira de investimentos dos RPPS não devem ser computadas na base de cálculo para determinação da RCL.
- Se for a realização dos investimentos, o valor deve ser considerado, se for marcação a mercado não se aplica. De acordo com a IPC-14.
- Os rendimentos de aplicação dos RPPS constam do cálculo da RCL nas análises do tribunal.
- Na esfera estadual o valor é computado na RCL e não é deduzido.
Na esfera municipal o valor é computado como receita patrimonial e deduzido na linha Contribuição do Servidor para o Plano de Previdência e Rendimento de Aplicação Financeira.
Lembrando que adoção da IPC 14 se alinha com o entendimento da área municipal.
- O TCE considera os rendimentos dos ativos (receita de aplicações, inclusive do RPPS) no cômputo da RCL.
- Nas suas auditorias, o TCE está incluindo na RCL.
- O TCE segue o mesmo entendimento da STN, incluindo tais rendimentos na RCL.
- São excluídos do cômputo da RCL as receitas orçamentárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores – RPPS, do Fundo de Assistência Social dos Servidores e do Fundo de Assistência à Saúde dos Servidores decorrentes de aplicações financeiras em Fundos de Investimento de recursos (alínea “c” do inciso IV do artigo 2º e § 3º do artigo 2º da LRF).
- Deve ser dado o mesmo tratamento dado ao principal, já que integram o produto da arrecadação.

- O TCE aceita a inclusão dos rendimentos oriundos dos ativos do RPPS na RCL.

10) Qual é o entendimento do Tribunal de Contas acerca da legalidade das operações de cessão de direitos creditórios por parte dos entes públicos? Na eventualidade de sua realização, o Tribunal entende que tais operações se enquadram no conceito de operações de crédito?

- Ainda não existe entendimento do TCE.
- Não há deliberação final sobre a matéria no âmbito do TCE. O Ministério Público de Contas junto ao TCE representou alguns processos quando da tentativa do Poder Executivo em operacionalizar a cessão de direitos creditórios no estado, porém os autos encontram-se pendentes de julgamento meritório.
- Determinação (...), no sentido de que não sejam realizadas operações de cessão de direitos creditórios, tendo-se em conta sua desconformidade com a legislação que rege as operações de crédito, (...) consignando-se o alerta de que o descumprimento desta determinação ensejará a imediata abertura de Tomada de Contas Extraordinária.
- De acordo com Decisão plenária, proferida em sede de Consulta, a securitização de precatórios pode ser considerada como operação de crédito, caso se verifiquem os pressupostos característicos previstos no MDF, e nos demais normativos correlatos.
- Não foram identificadas, no âmbito do tribunal, orientações, decisões ou entendimentos acerca dessa temática. Cabe ressaltar que há um processo tramitando neste Tribunal cujo objeto é a apreciação da legalidade da cessão de direitos creditórios referentes aos Royalties do Petróleo, no entanto, ainda sem julgamento.
- Deve ser seguida a Resolução do Senado 43/01, art. 5º, VI, alíneas a e b.
Com relação à legalidade, há normas do BACEN e da CVM relativas à estas operações. Em tese, pelas características, assemelham-se a operações de crédito.

11) Em transações que não envolvem fluxo financeiro, como a dação em pagamento ou o encontro de contas (por exemplo, compensação entre dívida ativa e precatórios), qual é a orientação do Tribunal acerca da necessidade de registros orçamentários? Qual é a orientação relacionada à observância das eventuais vinculações que existiriam caso os recursos fossem efetivamente arrecadados?

- Ainda não há posicionamento sobre o assunto.
- O tribunal ainda não possui orientação formal, nem analisou caso concreto sobre o assunto. Porém entende que, do ponto de vista técnico, deve haver os registros orçamentários.
- O Tribunal Pleno não enfrentou esta questão específica. As orientações repassadas em atendimentos aos jurisdicionados segue o disposto no MCASP e na Nota Técnica nº 1/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN-MF.
- Ainda não há orientação normativa a este respeito no âmbito do TCE. No entanto, é recomendada a observância manuais, portarias e nota técnicas expedidos pela STN.
- Estas transações têm impacto orçamentário (receita e despesa) e devem observar as vinculações devidas.
- Este tribunal entende que o registro orçamentário de transações sem efetivo fluxo de caixa COMO REGRA GERAL não se coaduna aos conceitos orçamentários dispostos na Lei 4.320/64 e na doutrina. A justificativa de que tais registros são necessários para a elaboração de relatórios fiscais, na concepção do Tribunal, é frágil, cabendo, no limite, a utilização de contas de controle em tais hipóteses.
- Recomenda-se que atenda aos aspectos orçamentários e de vinculação de recurso.

12) Qual é o entendimento do Tribunal quanto ao cancelamento de empenhos de obrigações patronais quando do parcelamento de dívidas? Qual o mecanismo adotado para que os empenhos cancelados sejam computados no Demonstrativo da Despesa com Pessoal?

- A despesa será contabilizada pelo regime de competência, integrando as despesas com pessoal de acordo com os respectivos períodos de apuração.
- Independentemente do cancelamento das obrigações patronais, considera-se a mesma como despesa com pessoal no período de sua competência.
- Na área municipal, é orientado o não cancelamento do empenho e, em caso de cancelamento, seja reconhecida obrigação deixada de empenhar para mapeamento e cômputo do Demonstrativo de Despesa com Pessoal.
- O montante dos empenhos cancelados deve compor o total das despesas com pessoal, observada a competência do encargo, de modo a considerar como despesa de pessoal as que estejam enquadradas nos 12 meses relativos ao período de apuração (§2º, art. 18).
- Ainda não há orientação normativa a este respeito no âmbito do TCE. No entanto, existe mecanismo implantando em 2019 para os municípios que captura tal movimento.
- O Tribunal pacificou entendimento que o não cumprimento das obrigações previdenciárias do ente enseja opinião pela reprovação das contas, tais como a retenção das contribuições do servidor, a não realização dos repasses patronais, os reiterados parcelamentos de débitos, o pagamento em atraso das contribuições, ocasionando juros e multas ao Município.
- Não há decisão majoritária e predominante até o momento, sendo discutida em uma das Câmaras no sentido de que não é possível o cancelamento de empenhos liquidado.
- O tribunal concorda com o procedimento de cancelamento de empenhos, uma vez que o enquadramento da despesa passa a ser de dívida (cuja amortização será classificada como despesa de capital). Contudo, entende que é necessário o uso de contas de controle para que os valores cancelados sejam alocados à despesa de pessoal da competência em apuração.
- Em fase de estudo e adaptação do sistema de relatório do TCE, objetivando refletir na apuração dos gastos com pessoal, todos os fatos geradores ocorridos no período de referência.

13) Qual é o entendimento do Tribunal quanto ao reconhecimento das despesas com pessoal que não passaram pelo empenho? Qual o mecanismo adotado para mapeamento desses valores por meio da contabilidade?

- Devem ser computadas na apuração do índice de pessoal. Atualmente, quando da validação do 3º quadrimestre, o TC usa o critério de analisar a execução orçamentária do ano seguinte para verificar a ocorrência de gastos de pessoal relacionados ao ano anterior contabilizados como "Despesas de Exercícios Anteriores".
- Quando da análise da prestação de contas anual – PCA ou auditorias, quando detectada tal situação, é feito ajuste na despesa de pessoal no momento da instrução processual, e também para fins de apuração dos art. 55 e 42 da LRF, neste último requisito para todas as despesas.
- Não há deliberação sobre a matéria no âmbito do TCE até o momento. Contudo, a Unidade Técnica responsável pela análise dispõe de mecanismos que possibilitam a apuração destes valores (quadro de obrigações por competências, requisição de informações, consulta aos sistemas corporativos).

- Ainda não há entendimento em decisão de consulta ou súmula sobre o tema. Não há mecanismo estabelecido para identificação desse tipo de ocorrência.
- O TCE não tem decisão sobre esse tema. O Sistema de Auditoria Eletrônica e o Sistema de Folha de Pagamento estão em fase de implantação. Provavelmente, esta situação será uma trilha de auditoria.
- Considera-se a despesa com pessoal com base no regime de competência, ou seja, em um exercício deverá ter doze folhas de pagamento mais a folha do abono natalino e seu respectivo encargo patronal.
- Na esfera estadual ainda não foi tratada essa questão. Na área municipal é reconhecido em conta específica, com conta corrente indicando que se trata de pessoal, computando no mapeamento do Demonstrativo de Despesa com Pessoal.
- São computados na despesa de pessoal do respectivo período. Através do Sistema, que dispõe, dentre outros, da base de dados das receitas e despesas dos entes jurisdicionados, é possível verificar as despesas incorridas de pessoal e não contabilizadas no período de competência.
- Ainda não há orientação normativa a este respeito no âmbito do TCE. Porém, mesmo sem empenho as despesas de pessoal devem integrar o cálculo do limite com pessoal. Na verificação das referidas despesas são incluídas não só as despesas resultantes da execução orçamentária, mas também as variações patrimoniais diminutivas correlatas.
- O Tribunal entende que deve ser reconhecido para fins de apuração da despesa com pessoal e, para aferição do equilíbrio financeiro do ente em determinado exercício, o mecanismo adota para verificação destes valores é a Auditoria.
- O TCE segue as regras definidas no MCASP quanto ao reconhecimento patrimonial da despesa no Passivo independentemente de empenho. Quanto ao mapeamento desses valores não há mecanismo definido pelo Tribunal.
- O TCE possui o entendimento de que as referidas despesas devem compor as despesas com pessoal para efeito de apuração do limite.
- Essas despesas devem ser regularmente empenhadas. Caso contrário deve haver o reconhecimento patrimonial das despesas (DVP).
- Apesar de tal cenário não ter sido identificado em auditorias desta Corte, é de nosso entendimento que as despesas deveriam ser alocadas no cômputo do limite, haja vista o disposto no inciso II do art. 50 da LC nº 101/00. Não mapeamos, até o momento, a forma mais adequada de proceder com tal inclusão.
- Devem ser inclusas na apuração da despesa com pessoal, tendo como base os registros contábeis apresentados pelos jurisdicionados e demais dados encaminhados ao TCE.

14) O Tribunal possui orientação quanto a aplicação de Instruções de Procedimentos Contábeis quando estas divergem do entendimento adotado até o momento da edição e impactam nos demonstrativos fiscais?

- Sim. A exemplo do impacto dos gastos com terceirização e programas federais no cômputo da despesa de pessoal.
- O TC tem adotado as orientações originárias das IPCs, procurando fazer as adequações necessárias que venham interferir de forma direta ou indireta nos demonstrativos fiscais à medida que são editadas.
- O TC acompanha anualmente se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com o MCASP e verifica o andamento da implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais (Portaria STN nº 548/2015).

- Em situações de divergência com IPCs, o TC utiliza, como critério de auditoria e de demais procedimentos de fiscalização, entendimentos firmados com base em estudos procedidos por grupos especificamente constituídos para exame de um determinado assunto, como é o caso da contabilização dos depósitos judiciais.
- O TCE tem recomendado a utilização das IPCs.

Anexo 2 – Relatório 1ª Reunião Grupo 1 - ACT

No dia 05 de junho de 2019, ocorreu a primeira reunião do Grupo 1 do ACT, com o objetivo de identificar quais orientações contidas no Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF necessitam ser alteradas ou novamente discutidas e validadas na CTCONF antes de se tentar a harmonização de entendimentos. Essa atividade correspondeu ao item 2.1 do plano de trabalho e as discussões tiveram como base as divergências identificadas nas respostas dos tribunais de contas ao questionário de mapeamento de divergências.

Alguns participantes argumentaram que existem divergências de entendimentos em razão de legislação específica dos entes da Federação e, sendo uma questão jurídica, não há como resolver no âmbito do tribunal.

Foi ressaltado que, como resultado dessa reunião, seria apresentado relatório com o entendimento técnico em relação aos conceitos da LRF. Posteriormente, cada tribunal avaliará se deseja harmonizar os entendimentos e como será feita essa harmonização.

Na sequência, apresentamos o resumo das discussões por itens do questionário de mapeamento das divergências.

Despesa com Pessoal e Receita Corrente Líquida

1. RCL – Receitas Temporárias e receitas vinculadas:

Regra MDF:

As receitas vinculadas como, por exemplo, as transferências relativas a convênios, as receitas comprometidas com o Sistema Único de Saúde, os royalties, o salário-educação e o Fundo de Combate à Pobreza, não deverão ser deduzidas para efeito de cômputo da RCL. As receitas temporárias, como royalties, ainda que representem parcela significativa da arrecadação do ente, não deverão ser deduzidas para efeito de cômputo da RCL.

Nesse planejamento, o ente deverá considerar o caráter permanente ou transitório das receitas, tendo em vista o equilíbrio intertemporal das contas públicas. Para tanto, deve-se, prudentemente, evitar que receitas de caráter temporário, tais como royalties, deem margem à criação de despesas obrigatórias de caráter continuado, tais como despesas com pessoal, em nível incompatível com o equilíbrio das contas públicas quando essas receitas cessarem.

Discussões:

- Apesar de as receitas temporárias causarem um impacto também temporário na RCL, não há margem na lei para alterar a interpretação e retirá-las do cálculo. No entanto, o impacto dessas receitas na RCL deve ser bem explicitado para que não haja demanda para aumento da despesa com pessoal com base em receitas que não mais ocorrerão.

- Pode-se discutir como estabelecer os limites da despesa com pessoal sem ser com base na RCL. Há muitos projetos de lei para alterar a LRF retirando despesas da base de cálculo, porém, não adianta tratar somente pontos específicos, mas talvez pensar numa nova lógica para esse limite.

- É preciso também avaliar qual a realidade dos entes na questão de despesas com pessoal: identificar se os limites estão prejudicando a aplicação em outras áreas (como Saúde e

Educação), e, se assim, os entes deixam de fornecer os serviços necessários à população, ou se é possível melhorar a gestão e fazer mais com menor quantidade de servidores.

2. IRRF

Regra MDF - RCL:

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.

Regra MDF – Despesa com Pessoal:

04.01.02.02 Despesas deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal para cálculo da Despesa Total com Pessoal

Não poderão ser deduzidos:

c) o Imposto de Renda Retido na Fonte, uma vez que, do ponto de vista do ente empregador, o IRRF não é despesa, mas receita tributária. De outra forma, a despesa com a remuneração bruta do servidor, a qual engloba o valor que, em um momento posterior, será retido para pagamento do IRRF, é despesa com pessoal.

Discussões:

- Há muitas divergências sobre essa questão. Ao redor dessa discussão, há muitas pressões por interpretações diferentes. Essa questão surgiu com o Ministério Público do RS e as decisões se espalharam pelo país: do RS chegou ao RN.

- Uma das penalidades pelo descumprimento do limite da despesa com pessoal é a restrição de não recebimento de transferências voluntárias. Participantes consideraram que a STN pode usar isso como, por exemplo, restringir os convênios nos casos de descumprimento conforme a regra do MDF. No entanto, há uma série de decisões judiciais determinando que restrições sejam retiradas do CAUC.

- Também é um problema a intervenção dos outros Poderes nos entendimentos para fazer diferente do Poder Executivo. Com isso, os critérios ficam diferentes na consolidação.

- Não há como alterar a regra do MDF, pois a LRF não dá margem.

3. Despesas com Inativos e Pensionistas:

Regra MDF:

As informações de pessoal deverão ser consideradas pelo valor total do grupo de natureza de despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, abrangendo as despesas com Ativos, Inativos, Pensionistas e pelo valor de alguns elementos do grupo de natureza da despesa 3 – Outras Despesas Correntes, que se enquadram no conceito do artigo 18 da LRF.

A despesa total com pessoal compreende o somatório dos gastos do Ente da Federação com ativos, inativos e pensionistas (despesa bruta com pessoal), deduzidos alguns itens exhaustivamente explicitados pela própria LRF (despesas deduzidas).

04.01.02.02 Despesas deduzidas da Despesa Bruta com Pessoal para cálculo da Despesa Total com Pessoal

Não poderão ser deduzidos:

a) *as despesas com pessoal inativo e pensionista, custeadas com recursos não vinculados;*

Ressalta-se que as despesas com pessoal inativo e pensionistas devem ser segregadas por poder ou órgão, na contabilidade, de forma que sejam identificadas as despesas vinculadas a cada poder ou órgão, e seja possível a inclusão desses valores em seus demonstrativos.

Discussões:

- No MDF, está disposto que o conceito de despesas com pessoal abrange tudo o que está estabelecido no art. 18 da LRF, porém, vão surgindo interpretações diferentes como o caso de um Estado em que há uma ADIN em análise, pois a Constituição Estadual impõe retirar o montante de Inativos do cálculo da despesa com pessoal.

- O ponto crucial é sempre resgatar qual a lógica da LRF.

- A estratégia de permitir as deduções nas despesas com pessoal custeadas com recursos vinculados ao RPPS para promover o equilíbrio dos regimes de previdência, não deu certo. O fato é que, na maioria dos casos, o equilíbrio dos regimes de previdência acabou não ocorrendo. Poderia ser uma solução tratar os inativos de outra forma e propor limite somente para os ativos.

- Outro problema é o rateio. Quando os inativos passaram para o RPPS, isso acabou prejudicando o Poder Executivo, porque ficou difícil distribuir a parte correspondente dos inativos para os respectivos poderes. Mas o limite é por Poder e Órgão. A interpretação da LRF parece clara, mas não é direta.

- Em relação à dedução de pensões, a CF/88 não cita explicitamente, mas se entende que está vinculada ao benefício original. É necessário deixar claro no MDF que é possível deduzir as despesas com pensionistas pagos com recursos vinculados.

- O demonstrativo pode trazer também as informações das despesas que não entram no câmputo. Uma sugestão seria apresentar as despesas de forma mais detalhada, possibilitando identificar o valor das despesas que não são consideradas no cálculo. Seriam identificados os valores conforme as regras do MDF e conforme o entendimento do tribunal de contas. Essas diferenças podem ser evidenciadas em notas explicativas.

- Pensar num modelo de tabela que mostre tudo (todos os itens detalhados), inclusive os valores que foram desconsiderados por Resolução dos Tribunais.

- Foi alertado que a ATRICON não abre duas possibilidades de entendimento e dá apenas uma diretriz. Não dá para ter duas formas de avaliar a mesma regra. A orientação deve ser única e propor diretriz para resolver a questão dos conceitos divergentes. Essa dicotomia, caso aconteça, será a primeira vez.

- Houve concordância sobre apresentar o demonstrativo evidenciando o valor calculado conforme o MDF da STN e o valor resultante dos entendimentos do Tribunal. Isso já ocorre também para SIOPE e SIOPS.

- Sugestão: incluir no SICONFI campo para explicitar o entendimento dos tribunais. Abrir no demonstrativo a lista de itens de divergências, sem respaldar interpretações contrárias à LRF. Um modelo nesse sentido deve ser discutido entre os participantes do grupo.

- A orientação atual é que o demonstrativo enviado para a STN deve ser igual ao enviado para o Tribunal e o rascunho gerado pelo Siconfi deve seguir o MDF. Houve entendimento de que o

demonstrativo publicado no Siconfi deve ser com base nas regras do MDF, no entanto é importante deixar transparente o cálculo com base no entendimento do tribunal.

- Deixar claro o que o demonstrativo da STN pretende evidenciar e, também, transparecer o que o Tribunal entende sobre o assunto. Atualmente, o demonstrativo está imperfeito, não se sabe o que está compõem os valores que os entes preenchem e publicam. É preciso destrinchar os valores.

4. Inativos e Pensionistas – Insuficiência Financeira:

Regra MDF:

Recursos vinculados ao RPPS são os provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive, o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

São também receitas vinculadas ao RPPS as contribuições patronais ao RPPS e as receitas provenientes do aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em conformidade com a Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, devidamente registradas na contabilidade no elemento de despesa 97 – Aportes para Cobertura de Déficit Atuarial do RPPS, conforme definido na Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 19 de agosto de 2010.

Para os RPPS que ainda não tenham promovido o equilíbrio financeiro e atuarial e apresentem déficits financeiros em todos os exercícios, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo tesouro do ente para fazer face ao déficit do exercício (déficit financeiro) ou repassados para constituição de reserva financeira não podem ser deduzidas para o cálculo da despesa com pessoal líquida. Essas despesas constituem a parcela da despesa com inativos de responsabilidade do ente federado, e, portanto, devem fazer parte do câmputo da despesa total com pessoal.

O mesmo acontece com o Plano Financeiro dos regimes que tenham optado pela segregação das massas. Nesse caso, as despesas custeadas com os recursos repassados pelo ente para a cobertura da insuficiência do Plano Financeiro não poderão ser deduzidas da despesa bruta com pessoal.

Discussões:

- O entendimento que consta no MDF resultou de discussões no então GTREL e não está explícito na LRF. Há alguns pontos que geram dúvidas, como os casos em que recursos do plano previdenciário são utilizados para cobrir déficit do plano financeiro. A STN já respondeu que nos casos em que ocorra a junção das massas, os recursos são tratados como sendo do regime, mas, nos casos em que um plano usa os recursos do outro com a possibilidade de devolução, os recursos do plano previdenciário utilizados pelo plano financeiro devem ser tratados como aportes financeiros. Esse entendimento, no entanto, não consta no MDF.

5. Despesas com Pessoal – Programas Federais:

Regra MDF:

O conceito de despesa com pessoal não depende da natureza do vínculo empregatício. Assim, as despesas com servidores, independentemente do regime de trabalho a que estejam submetidos,

integram a despesa total com pessoal e compõem o cálculo do limite de gasto com pessoal. Assim, consideram-se incluídos tanto servidores efetivos, como cargos em comissão, celetistas, empregados públicos e agentes políticos. Esse também é o caso dos agentes comunitários de saúde e dos agentes de combate às endemias, quer tenham sido contratados por meio de processo seletivo público ou não.

Discussões:

- O entendimento é que a despesa é do ente federativo e não há margem na LRF para exclusão dessas despesas. Há casos em que os valores correspondentes são retirados das despesas com pessoal e da RCL e outros casos em que a exclusão ocorre somente na despesa com pessoal.
- Um entendimento no sentido de que os recursos dos programas federais sejam retirados tanto do cálculo da RCL como da despesa com pessoal, pode não resolver, pois seria necessário retirar também da RCL receitas dos programas que não acarretam despesa com pessoal e, dessa forma, poderá não haver efeito na redução do índice.
- Há vários projetos de lei para alterar a LRF nesse sentido, mas essas alterações pontuais não vão resolver o problema. Uma solução poderia ser alterar a LRF para impor um limite para pagamento de dívida e para investimentos, e para todas as demais despesas, o ente ficaria livre para aplicar os recursos e realizar suas despesas de custeio.

6. Contratos de Terceirização

Regra MDF:

As despesas relativas à mão de obra, constantes dos contratos de terceirização, empregada em atividade-fim da instituição ou inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal, serão classificadas no grupo de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, elemento de despesa 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização. Essas despesas devem ser incluídas no cálculo da despesa com pessoal por força do §1º do art. 18 da LRF.

Discussões:

- O problema é identificar o que corresponde a esse tipo de despesas com pessoal. Há o caso em que não se registra no elemento de despesa 34.
- Há casos em que o tribunal reclassifica dos demais elementos para o elemento 34, caso identifique que se trata de despesa com pessoal.
- Outro ponto de controvérsia é definir o que é atividade-fim do ente, pois essa definição é complexa.

7. Contratação de Forma Indireta

Regra MDF:

Além da terceirização, que corresponde à transferência de um determinado serviço à outra empresa, existem também as despesas com pessoal decorrentes da contratação, de forma indireta, de serviços públicos relacionados à atividade fim do ente público, ou seja, por meio da contratação de cooperativas, de consórcios públicos, de organizações da sociedade civil, do serviço de empresas individuais ou de outras formas assemelhadas.

Da mesma forma, a parcela do pagamento referente à remuneração do pessoal que exerce a atividade fim do ente público, efetuado em decorrência da contratação de forma indireta, deverá ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.

Discussões:

- Em relação à portaria de carência da despesa com OS no cômputo dessas despesas, se o tribunal de contas já considera essas despesas no cômputo, ele pode continuar a fazer a verificação dentro das despesas com pessoal.
- Não há padrão para apresentar isso no demonstrativo: será aberta uma linha para evidenciar separadamente esses valores? Precisa pensar esse ponto na construção do novo modelo de demonstrativo de pessoal.
- A Portaria fala também de ajustar os contratos de gestão: não há apenas informação de pessoal, traz também as demais despesas. É preciso definir como fiscalizar os valores informados. Identificar o percentual específico em relação à RCL.
- Isso permite burlas à LRF, torna-se um incentivo para os entes deixarem de fazer concurso e contratar pessoal terceirizado.
- Isso também gera um problema nas informações de despesa com Saúde, pois os gastos com pessoal de saúde estão decrescendo muito por causa da contratação indireta. Afeta até mesmo as estatísticas internacionais e os indicadores das pesquisas acadêmicas.
- Para operacionalizar a regra das OS, OSCIP e demais entidades do terceiro setor, será necessária a definição da forma de contabilização.

8. Demais deduções

Regra MDF:

Apresenta-se abaixo lista exemplificativa de itens considerados despesa bruta com pessoal, com base nas rubricas de gastos da União:

Não se considera despesa bruta com pessoal os pagamentos de natureza indenizatória, que têm como característica compensar dano ou ressarcir gasto do servidor público, em função do seu ofício, e os benefícios assistenciais.

Abaixo apresenta-se lista exemplificativa de gastos com pessoal que não entram no cômputo da despesa bruta com pessoal:

Discussões:

- Os tribunais de contas adotam entendimentos dos tribunais de justiça e da Receita Federal em relação às definições sobre o que são verbas remuneratórias ou indenizatórias e entendem que algumas despesas não devem compor a despesa com pessoal como Abono de Permanência, Abono Pecuniário de Férias, Indenização de Férias e de Licenças-prêmio não gozadas. Em razão das discussões realizadas no GTREL, todas as despesas citadas são consideradas despesa com pessoal conforme definido no MDF.

9. Pensões especiais

Respostas:

- No Manual existe a previsão de inclusão nas despesas com pessoal das pensões especiais, mas dada a generalização do termo, e diante de questionamentos, inclusive judiciais acerca dessas concessões, que em alguns casos são desprovidas de contribuições prévias, como por exemplo as pensões especiais de ex-governadores, pairam dúvidas acerca da classificação e inclusão no câmputo dos gastos com pessoal.

Regra MDF:

No que se refere a pensões especiais, devem ser classificadas como despesas com pessoal as pensões que são vinculadas a cargos públicos do ente da Federação e também as pensões vinculadas a outros órgãos ou entidades, mas cuja responsabilidade pelo custeio tenha sido assumida pelo ente da federação.

Por outro lado, as pensões especiais concedidas a título de caráter indenizatório ou como benefício social, tais como as pensões a anistiados políticos, não devem ser consideradas despesa com pessoal.

10. Repartição do percentual dos limites da despesa com pessoal

Ocorreram alterações na distribuição interna entre os órgãos do Poder Legislativo em relação ao estabelecido na LRF, mas também há legislação estadual alterando os limites dos Poderes estabelecidos na LRF. Alguns desses casos aguardam decisão judicial.

11. Inclusão de rendimentos do RPPS na RCL

Discussão:

- A questão é se podem ser incluídos ou não no cálculo da RCL.
- Após a IPC-14, há orientação que não deve ser dada receita orçamentária por ganhos de marcação a mercado. No resgate, sim.

Esse ponto deve ser levado novamente para discussão na CTCONF para que, por decisão da maioria dos membros votantes, seja definido se os rendimentos de aplicações financeiras do RPPS devem ou não integrar a RCL.

12. Cancelamentos de empenhos de obrigações patronais em razão do parcelamento dessas dívidas

Discussão:

- Nesses casos, o MDF define que os pagamentos dos parcelamentos devem ser classificados como obrigações patronais. No entanto essas despesas serão deduzidas por serem de período anterior. Em razão disso, os empenhos iniciais (posteriormente cancelados) devem ser considerados na despesa com pessoal no período em que eram devidos.

13. Reconhecimento das despesas com pessoal que não foram empenhadas

Discussão:

- Há dificuldade em acompanhar e controlar as despesas que não foram empenhadas ou que tiveram o empenho cancelado, como nesse caso.

- Para reformular o modelo do demonstrativo, é preciso levar em consideração a questão da transparência das despesas de pessoal, independente se vai entrar no câmputo ou não, inclusive dos Outros Poderes.

- É preciso se perguntar qual a finalidade do demonstrativo e se este está mostrando realmente o custo do setor público. Também vale avaliar se começa a computar auxílios na despesa bruta com pessoal.

Regra MDF:

Para efeito desse demonstrativo identificam-se como despesas executadas:

a) *as despesas liquidadas, assim consideradas por ter ocorrido a entrega do correspondente material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.320/64;*

b) *as despesas empenhadas, mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não Processados.*

c) *despesas que, indevidamente, não passaram pela execução orçamentária, mas que preenchem os requisitos para tal, como, por exemplo, a execução da despesa com o salário dos servidores referente ao mês trabalhado.*

Deverá ser apresentada nota explicativa no rodapé do demonstrativo, destacando-se as inclusões ou exclusões de valores no demonstrativo em atendimento ao regime de competência da despesa, como, por exemplo, a inclusão de uma despesa não executada orçamentariamente ou a exclusão de uma despesa classificada como despesa com pessoal, mas que não deveria integrar o câmputo do limite no período, excetuadas, nesse último caso, aquelas que serão deduzidas como despesas não computadas.

Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO

14. RPPS – Aporte Financeiro

Regra MDF:

RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS - RPPS

Não deverão ser incluídos, nessa linha, os repasses extraorçamentários para cobertura de insuficiências financeiras. Nesse caso, o Resultado Previdenciário (item VII) representará a necessidade de financiamento do RPPS e os aportes de recursos para cobertura de insuficiências financeiras são demonstrados em tabela específica.

Discussão:

- O repasse referente ao aporte para cobertura do déficit financeiro não deve constar como receitas para que seja apresentado corretamente o valor do déficit previdenciário.

- O aporte atuarial é deduzido na fórmula, pois tem que ficar aplicado por 5 anos.

15. Restos a Pagar

Regra MDF:

Destaca-se que não há mais a discriminação entre Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar não processados liquidados em exercícios anteriores, pois conforme estabelecido no item 4.7 da Parte I do MCASP, sobre os estágios de execução dos Restos a Pagar, os RPNP liquidados no exercício, mas não pagos, devem ser transferidos para RPP no encerramento, abertura ou processo de transferência entre os exercícios. Ressalta-se, no entanto, que, para não haver divergência entre os valores gerados com base nos registros contábeis referentes ao mês de dezembro e nos registros contábeis de encerramento, a transferência deve ocorrer nas rotinas de abertura ou de transferência entre os exercícios.

Discussões:

- Os Restos a Pagar Processados e Não Processados liquidados em exercícios anteriores são registrados na mesma conta do PCASP, que controla os RPP. O MCASP definiu que restos a pagar não processados que terminarem o exercício como liquidados devem ser transferidos para restos a pagar processados.
- É preciso rever as contas da execução dos RP; pois no mês 12 o saldo ainda não deve estar zerado: 6313→6123.
- Sobre a manutenção da informação da origem como restos a pagar não processados, observou-se que, como a informação não é relevante, não há necessidade de se criar um conjunto de contas de controle no PCASP especificamente para controlar restos a pagar não processados liquidados.

16. Cálculo do Resultado Primário

Regra MDF:

RESULTADO PRIMÁRIO – Acima da Linha (XXIV) = [XIIa - (XXIIIa + XXIIIb + XXIIIc)]

Registra o resultado primário, por meio da metodologia “acima da linha”, que representa a diferença entre as receitas primárias totais realizadas e as despesas primárias totais pagas. O resultado positivo corresponde a um superávit de fluxo de caixa primário e o negativo a um déficit de fluxo de caixa primário.

Discussões:

- O estágio da execução considerado no cálculo do resultado primário é o pagamento da despesa, pois é o estágio que realmente impacta a dívida. Essa questão foi tratada nas discussões do GTREL que antecederam a reformulação do demonstrativo.

Relatório de Gestão Fiscal – RGF

17. Conceito de Dívida Consolidada

Regra MDF:

Destaca-se que, uma vez enquadrada no conceito de Dívida Consolidada, uma obrigação financeira não perderá essa característica com o simples decurso do tempo. O montante da DC será reduzido somente quando houver o pagamento dessas obrigações. O empenho, a liquidação ou a inscrição de uma dívida em restos a pagar também não interferem na variação do montante da dívida consolidada de um ente.

Outro ponto a se observar é a diferença entre o conceito fiscal de dívida e o conceito de exigibilidade utilizado pela Ciência Contábil. Este último independe de questões de cunho orçamentário e segrega as dívidas de determinada entidade entre dívidas de curto prazo (passivo circulante) ou de longo prazo (passivo não-circulante), para possibilitar uma análise da capacidade de solvência da entidade. Nesse sentido, parte da Dívida Consolidada ou Fundada (conceito fiscal), deve ser contabilmente classificada como dívida de longo prazo e parte classificada como dívida de curto prazo.

Cabe ressaltar também que a classificação como dívida flutuante definida pela Lei 4.320/64, relacionada a aspectos de contabilidade orçamentária, não se confunde com a classificação feita com a finalidade de controle de endividamento trazida pela LRF. É possível, portanto, que um determinado passivo seja classificado como dívida flutuante para os fins previstos na Lei 4.320/64 e, ao mesmo tempo, seja classificado como Dívida Consolidada para os fins da LRF.

Regra MDF:

OUTROS VALORES NÃO INTEGRANTES DA DC

PASSIVO ATUARIAL

Registra o saldo do Passivo Atuarial (Provisão Matemática Previdenciária), que representa o total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data, a valor presente, conforme parecer atuarial mais recente.

Discussões:

- Esse entendimento do conceito de dívida consolidada incluídas as dívidas de curto prazo tem respaldo em parecer da PGFN que afirma que os conceitos da Lei 4320 e da LRF são diferentes, e que o conceito da LRF é mais amplo.
- Foi exposto entendimento de que dívidas contraídas com prazo de amortização inferior a 12 meses podem constar no demonstrativo como outros valores não integrantes da DC, com exceção das operações de crédito cujas receitas constaram do orçamento, pois estas integram a DC. Conforme o MDF, o Passivo Atuarial também deve ser classificado em outros valores não integrantes da DC.
- Sobre a Regra do MDF para Insuficiência Financeira, alguns participantes sugeriram que a inscrição em RP sem disponibilidade de caixa deveria integrar a DC. Foi sugerido levar essa discussão para a CTCONF.
- Mesmo sendo incluído na DC, os RP e as obrigações vencidas continuam sendo incluídos no demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar.
- Foi informado que há um Decreto que estabelece que Restos a Pagar não prescrevem mais (extinguiu prescrição quinquenal).
- A alteração do art. 42 foi considerada necessária: é preciso pensar em uma proposta legislativa para tornar o cômputo e a verificação por exercício.
- Solicitação para melhorar a redação sobre Passivo Atuarial e Parcelamento de Contribuições Previdenciárias (pág. 564 da 10ª edição do MDF).

- Em relação à orientação sobre as retenções sem os ativos correspondentes, foi informado que o fato de a IPC 11 permitir três formas de contabilizar as retenções, prejudica a elaboração do demonstrativo. Na próxima reunião da CTCONF serão discutidas as contas do PCASP relacionadas a Depósitos Restituíveis e Consignações.
- Foi levantada dúvida se os parcelamentos de contribuições de servidores devem ou não entrar na DC ou devem ser informados em outros valores não integrantes.
- Não existe conta para registrar atraso de repasse de transferência constitucional, bem como o atraso de duodécimo.
- Avaliar a possibilidade de tratar obrigação vencida que já passou de um orçamento ser tratada como dívida no item “Outras Dívidas”. Seria necessário validar esta regra do MDF. Se parcelar, apresentar-se-ia como parcelamento na DCL, se for obrigação vencida, incluir-se-ia em outras dívidas.
- Foi informado que a 10ª edição do MDF apresenta entendimento de que obrigações vencidas, após o término do exercício, sem correspondente disponibilidade de caixa podem ser incluídas na DC, visto que se equipara a financiamento, e que os recursos destinados a essas obrigações foram utilizados para outras despesas, configurando entrada orçamentária.
- Não há como mapear obrigações vencidas e não pagas, seria possível somente se a informação orçamentária estivesse combinada com a informação patrimonial.
- Vale a pena rediscutir a regra de Restos a Pagar, pois há uma preocupação sobre a duplicidade de valores inscritos em RP e constantes na DC. É preciso pensar em formas de controle para esse ponto.

18. Disponibilidade de Caixa e Inscrição de RP:

Foram abordados três aspectos: a segregação dos recursos vinculados; a inclusão de obrigações que não passaram pela execução orçamentária, mas deveriam ter passado; e a possibilidade de se observar a disponibilidade de caixa para inscrição em restos a pagar em todos os exercícios.

Regra MDF:

A disponibilidade de caixa deverá constar de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.

Dessa forma, pretende-se demonstrar o cálculo e o resultado da disponibilidade de caixa líquida para cada um dos recursos vinculados, permitindo que se avalie a inscrição em Restos a Pagar Não Processados também de forma individualizada.

Neste demonstrativo, deverão ser apresentados, separadamente, o cálculo da disponibilidade de caixa para os recursos não vinculados, bem como o cálculo da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes. Se restar saldo de disponibilidade de caixa líquida (após a inscrição em restos a pagar não processados do exercício) de recursos ordinários, este montante pode ser utilizado para cobrir eventuais insuficiências que venham a ocorrer em fontes de recursos vinculados cuja própria disponibilidade não seja suficiente para honrar as respectivas obrigações financeiras contraídas.

Regra MDF:

Identifica o total, em 31 de dezembro do exercício de referência, das obrigações financeiras, relativas à respectiva vinculação, que deveriam ter sido executadas orçamentariamente, mas não transitaram por essa execução e, conseqüentemente não foram inscritas em restos a pagar. Como exemplo, temos os salários devidos e não empenhados, as obrigações com fornecedores que foram liquidadas de fato (com a mercadoria entregue, por exemplo), mas não foram empenhadas, e as contribuições patronais devidas e não empenhadas.

Nessas situações, a partir do momento em que ocorre uma renegociação desses débitos, normalmente com a aprovação da casa legislativa, essas obrigações não são mais devidas integralmente no exercício, mas de forma parcelada, não podendo comprometer a disponibilidade de um exercício somente. Dessas renegociações, somente seriam computadas as parcelas em atraso que não foram executadas orçamentariamente.

Discussões:

- De acordo com o MDF, este demonstrativo deve ser segregado por vinculação de recursos.
- Há consenso sobre o demonstrativo ser segregado por fontes, mas casos específicos são analisados pelos tribunais individualmente.
- Conforme definido no MDF, os valores restituíveis não devem ficar na disponibilidade de caixa. No entanto, se for considerado, deve-se incluir também a obrigação correspondente.
- Encaminhamento: Discutir IPC 11 novamente para tentar construir apenas uma forma de contabilizar as retenções.
- Em relação à limitação de inscrição em restos a pagar por exercício, o MDF considera o art. 42 combinado com art. 55, ambos da LRF, como indicativo de boa gestão. No entanto, com o veto ao art. 41 da LRF, não é possível estabelecer o limite de inscrição em restos a pagar.
- Foi informado que no projeto de lei proposto pela STN (PEF) está prevista alteração no art. 42 da LRF juntamente com um prazo para os Entes se ajustarem a essa regra.