PARECER PAR - GACS PSS - 14140/2015

PROCESSO TC/MS	:	TC/05264/2012
PROTOCOLO	:	1296474
UNIDADE JURISDICIONADA	:	FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E DE VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO DE LAGUNA CARAPÃ - MS
JURISDICIONADOS/INTERESSADOS	:	OSCAR LUIZ PEREIRA BRANDÃO E ELIANA CRISTINA DA SILVA ARAMBELL
TIPO DE PROCESSO	:	PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GESTÃO DE 2011
RELATOR	:	RONALDO CHADID

EMENTA: PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DE GESTÃO. FUNDEB. CONTAS IRREGULARES. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA TCE/MS Nº 35/2011. DESCUMPRIMENTO DO ART. 21, § 2º DA LEI FEDERAL Nº 11.494/2007.

1. RELATÓRIO

Trata-se de Parecer sobre as Contas Anuais de Gestão do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) tocante ao Município de Laguna Carapã – MS, inerente ao exercício financeiro de 2011. O presente parecer é emitido em atenção ao disposto no art. 14, inciso I da Lei Complementar Estadual n.º 160/2012 – Lei Orgânica do TCE/MS.

Esta Auditoria já se manifestou anteriormente, momento em que concluiu pela **irregularidade**. Vejamos:

> III – CONCLUSÃO
> 9 – Diante do exposto neste Parecer e considerando tudo que consta do processo ficou constatado que o Gestor ao apresentar os resultados de sua gestão pública, representada nesta Prestação de Contas Anuais de Gestão, o fez em desacordo com

> a vigente ordem legal, conforme visto nos itens 5 e 6 e subitem 7.2 deste Parecer, razões pelas quais esta Auditoria opina de forma conclusiva que o Tribunal Pleno em seu julgamento, com fundamento no que reza o inciso III do art. 159 da LCE nº 160/2012, considere:
> 9.1 - IRREGULARES a PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DE GESTÃO do FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E DE VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO DE LAGUNA CARAPÃ - MS, inerente ao exercício financeiro de 2011, de responsabilidade do Sr. OSCAR LUIZ PEREIRA BRANDÃO. (PAR-AUDITORIA-4578/2013, fl. 494)

A seguir o Ministério Público de Contas, opinou no seguinte sentido:

> **"V – CONCLUSÃO:**
> Mediante o exposto e por tudo mais que dos autos consta, opina o Ministério Público de Contas no sentido que o egrégio Tribunal de Contas adote nestes autos o seguinte julgamento:
> I – julgar **REGULAR COM RESSALVA** a Prestação de Contas de Gestão do exercício de 2011 do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação de Laguna Carapã-MS, de responsabilidade do gestor Sr. **OSCAR LUIZ PEREIRA BRANDÃO** – Prefeito Municipal, tendo como suporte o art. 77, inciso II, da Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul combinado com o artigo 21, inciso II e artigo 59, inciso II, ambos da Lei Complementar nº160/2012 e artigo 16, inciso II, "a", 4, da Resolução Normativa TC/MS nº 76/2013, tendo em vista a não observância do percentual estabelecido no § 2º do artigo 21 da Lei Federal nº 11.494/2007;
> II – **RECOMENDAR** ao atual responsável pelo Órgão para que observe com maior rigor as normas legais que regem a Administração Pública, especialmente o contido na Lei Federal nº 11.494/2007, assim como o rol de documentos exigidos por esta Corte de Contas (Instrução Normativa nº 035/2011) para a instrução das Prestações de Contas, evitando que falhas desta natureza voltem a ocorrer e;
> III – dar conhecimento do resultado do julgamento aos interessados, nos moldes do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal." PAR-MPC – GAB 3 DR. JAC/SUBSTITUTO-1434/2014, fl.503/504)

Por conta das divergentes opiniões, o Conselheiro Relator, por meio de Despacho (fls. 505/506), determinou o retorno dos autos a Auditoria para emissão de novo parecer, com o objetivo de auxiliá-lo no seu julgamento.

É o relatório. Passo a Opinar.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DO ESCOPO DA ANÁLISE

Já consta dos autos o parecer PAR-AUDITORIA-4578/2013 (fls. 491/495), restando suprida a determinação processual que estabelece a obrigatoriedade de parecer conclusivo da Auditoria sobre as contas de gestão.

Assim, considerando o despacho fl. 505, esta auditoria limitar-se-á analisar os seguintes documentos, com objetivo de esclarecer os pontos controversos:

- Relatório da 5ª ICE – ANP 5616/2012 (fls. 420/422);
- Relatório da 5ª ICE – ANC-5ICE-2032/2013 (fls. 483/490);
- PAR-AUDITORIA-4578/2013 (fls. 491/495) e
- Parecer do MPC – PAR-MPC-GAB.3.DR.JAC/SUBSTITUITO-14347/2014 (fls. 497/504).

Portanto, esta auditoria deixa claro que **não** efetuou nova análise de dados (documentos, demonstrativos contábeis, cálculo, etc) e que as opiniões constantes deste parecer, fundamentaram-se exclusivamente nos documentos acima mencionados.

2.2 DOS PONTOS CONTROVERSOS

O primeiro ponto a destacar é o fato de não dos documentos analisados **não localizamos qualquer menção a desvio de verbas ou dano ao erário**. Portanto, nem a 5ª ICE, nem a auditoria, nem o MPC manifestaram-se quanto a ocorrência de tais situações.

Em sede de análise conclusiva, a 5ª ICE, manifestou-se da seguinte maneira:

> Em face ao exposto, entendemos que a presente Prestação de Contas anual do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB do Município de Laguna Carapã, referente ao exercício financeiro de 2011, demonstra **conformidade com as normas dispostas na Lei Complementar nº 101/2000**, e por mais que os resultados finais foram apresentados adequadamente nos Anexos de acordo com o determinado nos arts. 101 a 1066, **da Lei Federal nº 4.320/64**, doutro modo **deixou de observar o determinado no § 2º, artigo 21 da Lei Federal nº 11.494/07,** bem como o estabelecido **no item 3.3 – "B12", da Instrução Normativa nº 35/2011 desta e. Corte de Contas**.

Da leitura do trecho acima, extraímos que a inspetoria atestou a conformidade dos Demonstrativos Contábeis com a Lei n.º 4.320/64. Também não constatou infringência às normas previstas na LRF, porém constatou a violação ao art. 21, § 2º da Lei n.º 11.494/2007. Constatou também ausência de parecer do controle interno, exigido pela IN/TCE/ n.º 35/2011.

Ou seja: os demonstrativos contábeis foram elaborados em conformidade com a lei e não ocorreu violação da LRF. Mas no que tange à lei que rege o FUNDEB, **que é o objeto destas contas de gestão**, o jurisdicionado deixou de cumprir o princípio da anualidade. Vejamos o que estabelece o art. 21 da Lei Federal n.º 11.494/2007 (Lei regulamentadora do FUNDEB):

> Art. 21. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, **serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no exercício financeiro em que lhes forem creditados**, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.
>
> § 1o Os recursos poderão ser aplicados pelos Estados e Municípios indistintamente entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica nos seus

> respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 da Constituição Federal.
>
> § 2o Até 5% (cinco por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União recebidos nos termos do § 1o do art. 6o desta Lei, **poderão ser utilizados no 1o (primeiro) trimestre do exercício imediatamente subseqüente, mediante abertura de crédito adicional**.

O art. 21 da Lei Federal n.º 11.494/2007 estabelece o princípio da anualidade do FUNDEB, ou seja, estabelece que o recurso deve ser aplicado no mesmo exercício de seu recebimento.

Já o §2º do art. 21 traz a exceção ao princípio da anualidade, permitindo que até **5%** dos recursos recebidos à conta do FUNDEB sejam aplicados no 1º trimestre do exercício anterior mediante abertura de crédito adicional, usando, como recurso, o valor do superávit financeiro (que corresponderá, via de regra, aos recursos em caixa, ou ao AF[1]-PF).

O Manual do FUNDEB, elaborado pela Presidência da República, página 26, discorre sobre a observância do princípio da anualidade no FUNDEB, nos seguintes termos:

> 4.3. PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E EXECUÇÃO FINANCEIRA DOS RECURSOS DO FUNDEB
> O **princípio da anualidade** encontra-se presente em toda a dinâmica do Fundo, visto que os parâmetros que o disciplinam são baseados em periodicidade anual (valor por aluno, valor mínimo, matrículas, ajuste de contas, etc.), de forma coerente com a aplicação mínima constitucional de impostos e transferências vinculados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino (art. 212 da CF), **que consagra esse princípio para toda aplicação em favor da educação pública**. Os recursos do Fundo, por originarem-se da parcela dos impostos e transferências vinculados à educação, consequentemente, também se submetem a essa regra geral da anualidade. Dessa forma, **tanto a programação orçamentária quanto a execução financeira devem se apoiar nesse princípio**. **A anualidade legal a ser observada, portanto, não permite a transferência, para outro(s)**

[1] AF – Ativo Financeiro e PF – Passivo Financeiro

> **exercício(s), das obrigações que, por lei, devem ser cumpridas em cada exercício isoladamente.** Assim, o orçamento e a execução financeira devem ocorrer de forma que:
> • 25% das receitas de impostos e transferências dos estados, Distrito Federal e municípios sejam aplicados na educação no ano em que são disponibilizadas para utilização;
> • 60% do valor repassado (creditado) à conta do Fundeb sejam efetivamente aplicados na remuneração dos profissionais do magistério no mesmo exercício em que os valores financeiros são repassados.
>
> A exceção a essa regra limita-se à permissão **de que até 5% do valor total repassado à conta do Fundeb no ano sejam aplicados no primeiro trimestre do ano seguinte**. O valor correspondente deve ser objeto de abertura de crédito adicional, no orçamento do ano seguinte, com efetivação do pagamento no decorrer do 1º trimestre.
>
> http://mpeduc.mp.br/mpeduc/www2/controle_social/arquivos/manual_fundeb_2013.pdf
> Acesso em 13/11/2015

No mesmo sentido a Cartilha: Orientações para o FUNDEB, do TCM-RJ, páginas 34 e 59:

> 10. ACUMULAÇÃO DE SALDOS FINANCEIROS
> É ilegal a existência de acumulação de saldos financeiros provenientes de exercícios anteriores?
> Sim. Tendo em vista o texto do caput do art. 21 da Lei nº 11.494/07 dispondo que os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complentação da União, serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, **no exercício financeiro em que lhes forem creditados em ações consideradas** como manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação pública básica. **No entanto, de acordo com o § 2º, do referido artigo, até 5% (cinco por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União, poderão ser utilizados no 1º (primeiro) trimestre do exercício imediatamente subseqüente, mediante abertura de crédito adicional**.
>
> http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/3437/cartilha_fundeb.pdf
>
> 18.5. ENTESOURAMENTO
> O que se deve observar no tocante ao saldo do exercício anterior?

☐ **identificar nas Demonstrações Contábeis e na execução orçamentária a existência de superávit financeiro gerado no exercício encerrado**;
☐ verificar a relação percentual do superávit financeiro com a arrecadação total do FUNDEB (Processo nº 40/1775/2008). O Regulamento do FUNDEB permite que essa relação alcance apenas 5%;
☐ **verificar no primeiro trimestre do exercício seguinte se houve a abertura de crédito suplementar com lastro em superávit financeiro**;
☐ verificar se os programas de trabalho contemplados com a suplementação referida alcançaram, no primeiro trimestre, o estágio do pagamento da despesa de forma que possa se caracterizar a utilização referida no Regulamento do FUNDEB.

O TCE/ES normatizou a fiscalização do principio da anualidade do FUNDEB, no art. 24 Da Resolução n.º 238/2012. Vejamos:

Art. 24 Os recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, deverão ser utilizados pelo Estado e pelos Municípios, **no exercício financeiro em que lhes forem creditados**, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública.
§ 1º Os recursos poderão ser aplicados pelo Estado e pelos Municípios indistintamente entre etapas, modalidades e tipos de estabelecimento de ensino da educação básica nos seus respectivos âmbitos de atuação prioritária, conforme estabelecido nos §§ 2º e 3º do art. 211 da CF.
§ 2º Considerar-se-ão efetivamente aplicadas, respeitando-se o princípio contábil fundamental da competência, as despesas **efetivamente empenhadas e liquidadas no exercício**, pagas até o seu encerramento ou que possuam correspondente lastro financeiro para o seu pagamento na conta bancária do Fundo.
§ 3º As despesas inscritas em restos a pagar processados com insuficiência de correspondente disponibilidade financeira vinculada ao Fundo, mesmo que pagas em exercícios subseqüentes, não serão consideradas para efeito do disposto no caput do artigo 24.
§ 4º Os restos a pagar processados do Fundo cancelados no exercício corrente, cujos valores já tenham sido considerados nos respectivos exercícios de inscrição, deverão ser deduzidos da despesa no mesmo exercício.
§ 5º Até 5% (cinco por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União, poderão **ser utilizados no primeiro trimestre do exercício imediatamente subseqüente, mediante abertura de crédito adicional e registro**

> **em fonte específica.**
> § 6º Considera-se recursos utilizados, conforme parágrafo 5.º do art. 24, as **despesas efetivamente empenhadas, liquidadas e pagas no 1º trimestre controladas em fonte de recurso específica**.
> § 7º A utilização da faculdade prevista no parágrafo 5º do art. 24 não isenta o Estado nem os Municípios da obrigatoriedade da aplicação dos 25% da receita resultante de impostos e transferências, na forma prevista no art. 212 da CFA política de controle interno é indispensável para a concretização da transparência na gestão do gasto público.

Nesta toada, observa-se que a regra geral é que os recursos sejam aplicados no mesmo exercício financeiro em que foram creditados. Podendo o gestor, a seu critério, deixar de aplicar até 5% dos recursos recebidos, desde que:

1. Abra crédito adicional;
2. Empenhe, liquide e pague as despesas no primeiro trimestre do exercício seguinte.

Portanto, caso o tribunal permita o extrapolamento de tal limite estará criando uma exceção à exceção, uma vez que a regra geral é aplicação total dentro do mesmo exercício financeiro, sendo exceção a aplicação de até 5% no 1º trimestre do exercício seguinte. Assim abriria-se um precedente, sem qualquer parâmetro de normatização. Até 0,39% seria a exceção criada pelo TCE/MS? E se outros casos surgissem alegando que 5,40% ou 5,41% também seria razoável?

Assim, nosso entendimento (balizado pela análise efetuada pela 5ª ICE) é de que não houve dano ao erário, nem desvio de recursos, mas que houve falta de planejamento e falta de controle. Aqui, cabe ressaltar a ausência do Parecer do Controle Interno, o qual, por força da IN 35/2011 e das normas constitucionais e legais o gestor estava obrigado a instituir. Nesse sentido destaco o art. 26 da Lei Federal n.º 11.494/2007 (lei do FUNDEB):

> Art. 26. **A fiscalização e o controle referentes ao cumprimento** do disposto no art. 212 da Constituição Federal e **do disposto nesta Lei**, **especialmente em relação à aplicação da totalidade dos**

> **recursos dos Fundos, serão exercidos**:
> I - pelo órgão de controle interno no âmbito da União e **pelos órgãos de controle interno** no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos **Municípios**;
> II - pelos **Tribunais de Contas dos Estados**, do Distrito Federal e dos Municípios, junto aos respectivos entes governamentais sob suas jurisdições;
> III - pelo Tribunal de Contas da União, no que tange às atribuições a cargo dos órgãos federais, especialmente em relação à complementação da União.

Ou seja: cabia ao gestor efetuar o planejamento dos gastos com o FUNDEB e cabia ao órgão de controle interno municipal fiscalizar e controlar a aplicação dos recursos do FUNDEB, em especial no que tange à APLICAÇÃO DA TOTALIDADE DOS RECURSOS DO FUNDO. **Obrigação esta conferida por lei a este TCE/MS, sem que lhe fosse conferida qualquer competência para flexibilização dos limites legais insculpidos na norma**.

Neste sentido, importante destacar a penalidade ao descumprimento das normas previstas na Lei n.º 11.494/2007:

> Art. 28. **O descumprimento** do disposto no art. 212 da Constituição Federal e **do disposto nesta Lei sujeitará** os Estados e o Distrito Federal à intervenção da União, **e os Municípios à intervenção dos respectivos Estados** a que pertencem, nos termos da alínea e do inciso VII do caput do art. 34 e do inciso III do caput do art. 35 da Constituição Federal.

Portanto, esta auditoria filia-se integralmente ao PARECER PAR-AUDITORIA-4578/2013 (fls. 491/495), opinando por sua manutenção integral, por entender que não cabe a este TCE/MS criar nova exceção ao principio da anualidade dos gastos do FUNDEB, sob pena de criarmos uma segunda regra não prevista na legislação que rege o fundo.

Apesar do nosso posicionamento pela reprovação das contas, não podemos deixar de analisar os argumentos trazidos á baila pelo ilustre *parquet* de

Contas, uma vez que o objetivo deste parecer é esclarecer os pontos controversos que conduziram a opiniões opostas dos órgãos em questão. Neste sentido, verificamos que os argumentos trazidos à baila pelo ilustre representante do MPC foram os seguintes:

a) Controle Interno – compete ao Poder Executivo municipal tomar as providências legais, implantando o Sistema de Controle Interno e assim emitindo os parecer devido e superando a ausência documental verificada (vide fl. 499);
b) O extrapolamento do limite de 5% em 5,39% não tem o condão de comprometer a regularidade das contas (vide fl. 503).

Neste sentido, peço vênia para discordar de tais argumentos. Quanto ao controle interno, ainda que o executivo implantasse *a posteri* o Controle Interno, este não mais atuaria a contento nas contas do FUNDEB-LAGUNA CARAPÃ-2011, visto que ausência de planejamento e controle já se consumou. Eventual emissão a posteriori de um parecer sobre as contas do FUNDEB-2011 não teria o condão de prevenir a irregularidade. Enquanto profissionais do controle externo sabemos que o controle (de maneira geral) é prévio, concomitante e subsequente. A atuação do controle interno, neste caso, deveria ser prévia e concomitante, de maneira a constatar, ainda a tempo de corrigir eventuais irregularidades, a possibilidade de extrapolamento do limite. Neste sentido é que entendemos que o Controle Interno é excelente ferramenta de gestão, colaborando para qualidade do gasto público, prevenindo falhas, atuando como parceiro do bom gestor. Portanto, se nós entendermos que a juntada, a posteriori de um parecer elaborado pelo controle interno, supriria eventual irregularidade, estaríamos privilegiando a conformidade (forma), em detrimento da eficiência e da eficácia (essência/conteúdo).

Por outro lado, dizer que o descumprimento do principio da anualidade e da sua exceção, extrapolando o percentual em 0,39% não compromete a regularidade das contas, seria, novamente, privilegiar a

conformidade, em detrimento da efetividade do gasto público, da legalidade, da eficiência e da eficácia e principalmente do **PLANEJAMENTO**. Destaco, que o fato de ter elaborado os demonstrativos contábeis de acordo com a Lei, não se traduz garantia de boa gestão, nem garante a correta aplicação do dinheiro público, visto que é perfeitamente possível descumprir outros normativos legais (desviando recursos inclusive) e ainda sim cumprir a Lei 4.320/64 e a LRF.

Importante ressaltar que esta Corte tem precedentes julgando contas regulares com ressalva em casos semelhantes, conforme jurisprudência colacionada pelo ilustre parquet de contas (vide fl. 502).

Destaco ainda o seguinte trecho do parecer ministerial (fl. 503), no qual faz refência à manifestação do corpo técnico desta casa em outro processo:

> **3º - CONTRARIEDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 8º DA LEI 101/2000**.
> A imputação pretendida contraria o entendimento do Artigoacima, da Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece (in verbis):
>
> **"Os Recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto da sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso."**
>
> Verifica-se de forma clara que os saldos existentes do FUNDEB independentemente do percentual acima ou abaixo de 5% serão aplicados no FUNDEB ao qual estão vinculados.
>
> Assim, o gestor não poderá ser penalizado uma vez que tem o amparo legal na L.R.F.
>
> (Grifo no original)

Nosso entendimento, quanto à incompatibilidade entre o art. 8º da LRF e § 2º do art. 21 da Lei 11.494/2007 é no sentido de que não há colisão entre normas, mas que uma reforça o conteúdo da outra. Importante ressaltar que o art. 8º, introduzido no ordenamento jurídico em 2000, apenas determina que os recursos

vinculados a finalidade específica sejam utilizados exclusivamente no objeto de sua vinculação, independentemente do exercício financeiro em que ocorrer o ingresso.

Tal dispositivo tem por objetivo dar transparência aos recursos vinculados e possibilitar maior controle sobre eventuais desvios de finalidade destes recursos. E veja, há total harmonia entre este dispositivo e o dispositivo atacado, qual seja, §2º do art.21 da Lei Federal n.º 11.494/2007, vejamos:

> Art. 21. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, **serão utilizados** pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, **no exercício financeiro em que lhes forem creditados**, **em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública**, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.
>
> [...]
>
> § 2o Até 5% (cinco por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União recebidos nos termos do § 1o do art. 6o desta Lei, **poderão ser utilizados no 1o (primeiro) trimestre do exercício imediatamente subseqüente, mediante abertura de crédito adicional**.
>
> LRF:
>
> Art. 8º - (...)
> Parágrafo único. Os recursos **legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação**, **ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso**.
>
> Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
>
> I - a disponibilidade de caixa **constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada**;

O que extraio da leitura conjunta do § único do art. 8º e do inciso I do art. 50 da LRF c/c §2º do art. 21 da Lei Federal 11.494/2007 são as seguintes conclusões:

1. A LRF trouxe a obrigatoriedade de evidenciar, de forma separada, as disponibilidades de caixa que são legalmente vinculadas, de maneira a permitir o controle da utilização de tais recursos, exclusivamente, no objeto de sua vinculação;
2. O recurso vinculado, só pode ser aplicado no objeto da vinculação, independentemente, do exercício financeiro em que tenha ocorrido o ingresso. Veja que tal dispositivo é genérico e abrange, por exemplo, o controle da destinação de recursos para saúde, educação e aqueles provenientes da alienação de bens;
3. Em 2007, a Lei do FUNDEB – lei 11.494/2007 – em seu art. 21, reforçou tal vinculação ao determinar que os recursos devem ser aplicados na manutenção e desenvolvimento do ensino, trazendo como inovação, o princípio da anualidade, assim o recurso deve ser aplicado no mesmo exercício financeiro de seu ingresso;
4. O paragrafo 2º do art. 21 da Lei 11.494/2007 traz a exceção ao principio da anualidade permitindo que o gestor deixe em conta até 5% dos recursos do fundo, a serem aplicados em exercício diverso do seu ingresso, na manutenção e no desenvolvimento do ensino;
5. Assim, o §2º do art. 21 da Lei 11.494/2007 ao permitir que até 5% dos recursos do FUNDEB, sejam aplicados no 1º trimestre do exercício seguinte, no objeto de sua vinculação está em total consonância com o § único do art. 8º da LRF. Portanto, não que se falar em conflito de normas, mas sim em perfeita sintonia ente elas.

Neste sentido, vejamos os entendimentos do Tribunal de Contas de Minas Gerais:

> **Tribunal Pleno**
>
> **Questões acerca da base de cálculo do Fundeb**
>
> O saldo dos recursos do Fundeb transferido para o exercício seguinte, nos termos do § 2º do art. 21 da Lei Federal 11.494/07, seja decorrente de verba não utilizada ou do cancelamento de restos a pagar à conta do referido fundo, constitui superávit financeiro e incorpora a base de cálculo do Fundeb do exercício subsequente, em face de sua natureza vinculativa, compondo, portanto, o total da receita para efeito de cálculo dos 60% afetos aos gastos com a remuneração dos profissionais do magistério em efetivo exercício, o qual deverá ser utilizado no primeiro trimestre do exercício receptor, mediante a abertura de crédito adicional. Esse foi o parecer aprovado pelo Tribunal Pleno em resposta a consulta. O relator, Cons. Cláudio Couto Terrão, destacou o art. 21 da Lei Federal 11.494/07, que determina a utilização dos recursos do Fundeb no exercício em que forem creditados, em ações consideradas como manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública. **Salientou que o § 2º do citado art. 21 estabelece uma exceção a regra geral, dispondo que até 5% de tais recursos poderão ser utilizados no primeiro trimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante a abertura de crédito adicional, sendo mantida sua natureza vinculativa, em obediência ao art. 8º, parágrafo único, da LC 101/00.** Registrou que, paralelamente, o art. 22 da mencionada Lei Federal 11.494/07 dispõe que pelo menos 60% dos recursos anuais totais do Fundeb serão destinados ao pagamento da remuneração dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício na rede pública. Ressaltou o entendimento do TCEMG, consignado no Anexo III da INTC 01/10,baseado no Parecer CNE/CEB n. 07/2008 do MEC, segundo o qual, a partir das prestações de contas do exercício de 2009, para aferição da base de cálculo dos 60% do magistério, passou-se a considerar a inclusão do saldo dos recursos do Fundeb do exercício anterior, procedendo-se às devidas alterações no SIACE/PCA. Transcreveu o voto aprovado pela Câmara de Educação Básica, nos seguintes termos: "Com base nas disposições da legislação vigente, (...) voto no sentido de que, observadas as limitações legais, os 60% (sessenta por cento) dos recursos do Fundeb, como mínimo,

> subvinculados à remuneração dos profissionais do magistério da Educação Básica em efetivo exercício na rede pública, incidam sobre os recursos anuais totais desse Fundo, incluindo-se o saldo positivo líquido da conta respectiva apurado em balanço e transferido do exercício anterior". O parecer foi aprovado por unanimidade (Consulta n. 838.953, Rel. Cons. Cláudio Couto Terrão, 21.11.12).

E finalmente, quanto ao argumento de § 2º do art. 21 da Lei 11.494/2007 carece de imperatividade (vide fl. 502), entendemos, com as vênias de estilo, que o mesmo não merece prosperar. Ora, a Lei Federal 11.494/2007 atribuiu aos Tribunais de Contas o poder-dever de fiscalizar a aplicação da Lei como um todo e não apenas dos dispositivos que determinam a aplicação da subvinculação de 60% remuneração dos profissionais do magistério e 40% MDE[2]. Tanto é verdade que cabe denúncia pelo descumprimento desta lei ao Ministério Público, sendo possível o ajuizamento de ação popular em face do descumprimento desta lei. Vejamos:

> Art. 26. **A fiscalização e o controle** referentes ao **cumprimento** do disposto no art. 212 da Constituição Federal e **do disposto nesta Lei**, **especialmente em relação à aplicação da totalidade dos recursos dos Fundos**, serão exercidos:
>
> I - pelo órgão de controle interno no âmbito da União e pelos órgãos de controle interno no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
>
> II - pelos **Tribunais de Contas dos Estados**, do Distrito Federal e dos Municípios, junto aos respectivos entes governamentais sob suas jurisdições;
>
> III - pelo Tribunal de Contas da União, no que tange às atribuições a cargo dos órgãos federais, especialmente em relação à complementação da União.
>
> Art. 28. **O descumprimento** do disposto no art. 212 da Constituição Federal e **do disposto nesta Lei** sujeitará os Estados e o Distrito Federal à intervenção da União, **e os Municípios à**

[2] MDE – Manuntenção e Desenvolvimento do Ensino

> **intervenção dos respectivos Estados a que pertencem**, nos termos da alínea e do inciso VII do caput do art. 34 e do inciso III do caput do art. 35 da Constituição Federal.
>
> Art. 29. A **defesa da ordem jurídica**, do regime democrático, dos **interesses sociais e individuais indisponíveis, relacionada ao pleno cumprimento desta Lei**, compete ao Ministério Público dos Estados e do Distrito Federal e Territórios e ao Ministério Público Federal, especialmente quanto às transferências de recursos federais.
>
> § 1o A legitimidade do Ministério Público prevista no caput deste artigo não exclui a de terceiros para a propositura de ações a que se referem o inciso LXXIII do caput do art. 5º e o § 1º do art. 129 da Constituição Federal, sendo-lhes assegurado o acesso gratuito aos documentos mencionados nos arts. 25 e 27 desta Lei.
>
> § 2o Admitir-se-á litisconsórcio facultativo entre os Ministérios Públicos da União, do Distrito Federal e dos Estados para a fiscalização da aplicação dos recursos dos Fundos que receberem complementação da União.

Assim, discordando do respeitável parecer do Ministério Público de Contas, esta auditoria concorda integralmente com o mérito do parecer da auditoria - PAR-AUDITORIA-4578/2013 (fls. 491/495) – opinando por sua manutenção.

Apesar disso, importante destacar que as contas sob exame, referem-se ao exercício financeiro de 2011 e que embora continuem pendentes de julgamento, esta auditoria, entende que a norma definidora de irregularidades a ser aplicado ao caso concreto é Lei Completar n.º 48/1990.

Nosso entendimento quanto a estas contas de gestão é o seguinte:

1. Normas processuais – autoaplicáveis – assim, aplicável a IN n.º 35/2011 (vigente em 01/01/2012 – e as contas foram prestadas em março de 2012) e o Regimento Atual (RN nº 76/2013) no que tange a tramitação processual dos atos praticados desde sua entrada em vigor;
2. Aplicação de Penalidades – Lei Complementar nº 48/1990;

3. Definição de Regularidade/Irregularidade – Lei Complementar n.º 48/1990.

Sendo assim, entedemos que a LC n.º 160/2012 não pode retroagir para alcançar os fatos relativos as contas de 2011 (ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011), uma vez que aquela lei **só passou a vigorar em 03/01/2012.**

Outro ponto importante a destacar é que, tanto o MPC (vide fl. 503) quanto a auditoria (vide fl. 495) emitiram seus pareceres tomando por base a LC n.º 160/2012. Portanto, se entendermos que a lei aplicável às contas de 2011 é a LC nº 160/2012, com razão a auditoria, haja visto que o art. 59, inciso III c/c art. 42, inciso VI não deixam dúvidas: descumpriu limite legal, contas irregulares. Vejamos:

> Art. 42. Para os efeitos desta Lei Complementar, é **considerada infração toda violação de prescrição** constitucional, **legal** ou regulamentar que discipline a prática de atos sujeitos ao controle externo, tais como:
>
> [...]
>
> VI - a **desobediência**, na **gestão financeira ou orçamentária**, **aos limites de qualquer natureza** estabelecidos nas Constituições Federal e Estadual e **nas leis pertinentes**;
>
> Art. 59. As prestações de contas serão consideradas:
>
> [...]
>
> III - irregulares, **quando for comprovada a prática de infração, nos termos do disposto no art. 42**.

A contrário sensu, se entendermos que as contas sob exame, são regidas, quanto à aplicação de penalidade e definição de regularidade/irregularidade, pela Lei Complementar n.º 48/1990, aí sim, caberia, em tese, a regularidade com ressalvas. Isso porque à luz do art. 76 da LC nº 48/90 (http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/db/legislacaoServicoConsulta/270.pdf):

> Art. 76 - As contas serão julgadas:
>
> I - regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;
>
> II - **regulares com ressalva**, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, **ou ainda a prática de ato de gestão ilegal,** ilegítimo ou antieconômico que não seja de natureza grave e **que não represente injustificado dano ao erário**;
>
> III - **irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:**
>
> a) omissão no dever de prestar contas;
>
> **b) grave infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial**;
>
> c) injustificado dano ao erário, decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
>
> d) desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos.
>
> Parágrafo único - O Tribunal poderá julgar **irregulares as contas no caso de reincidência no descumprimento de determinação de que o responsável tenha ciência, feita em processo de tomada ou prestação de contas**.

Destaco que, conforme já dito anteriormente, a 5ª ICE não constatou indícios de desvio de verbas ou dano ao erário. Assim, o entendimento quanto ao tipo de irregularidade, que a nosso ver é grave, PODERIA ACARRETAR, o julgamento como contas irregulares (art. 76, inciso III, alínea b – LC n.º 48/90 – grave infração à normal legal), mas também poderia acarretar o julgamento como contas regulares com ressalva (art. 76, inciso II – LC n.º 48/90 – ato ilegal sem dano ao erário).

Portanto, nossa opinião é pela irregularidade das contas, por considerar que a desobediência ao limite previsto no §2º do art. 21 da Lei Federal nº 11.494/2007 é de natureza grave. E, por tratar-se das contas do exercício de 2011, entendemos aplicável a lei complementar n.º 48/1990. Assim, com fulcro art. 76,

inciso III, alínea b da LC n.º 48/90, opinamos pela **irregularidade das contas**.

3. CONCLUSÃO

Em atenção ao Despacho do Conselheiro relator (DSP-G.RC-2859/2015, fl.505), emitimos nosso Parecer e mantemos a opinião pela irregularidade das contas (PAR-AUDITORIA-4578/2013). Contudo, por entendemos aplicável a estas contas de gestão a LC n.º 48/1990, consideramos que o fundamento da irregularidade é o art. 76, inciso III, alínea b da referida lei.

Opinamos ainda pela orientação ao corpo técnico para que, ao apontar violação de dispositivos legais, consigne em seu relatório se, em seu entendimento, a violação conduz ou não à reprovação das contas, fundamentando sua opinião. Tal solicitação tem por objetivo a celeridade processual, uma vez que possibilitaria tanto à Auditoria como ao MPC analisarem previamente os argumentos trazidos, evitando nova oitiva dos órgãos envolvidos como ocorrido no caso em tela.

É o parecer.

Campo Grande, 16 de novembro de 2015.

PATRÍCIA SARMENETO DOS SANTOS
CONSELHEIRA SUBSTITUTA

magl

PROCESSO TC/MS	:	TC/05264/2012
PROTOCOLO	:	1296474
UNIDADE JURISDICIONADA	:	FUNDO DE MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO BÁSICA E DE VALORIZAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO DE LAGUNA CARAPÃ - MS
JURISDICIONADOS/INTERESSADOS	:	OSCAR LUIZ PEREIRA BRANDÃO E ELIANA CRISTINA DA SILVA ARAMBELL
TIPO DE PROCESSO	:	PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GESTÃO DE 2011
RELATOR	:	RONALDO CHADID

Ao Conselheiro relator,

Em atenção ao Despacho DSP-G.RC-2859/2015, fl.505, encaminhamos os presentes autos, com o nosso parecer.

Campo Grande, 16 de novembro de 2015.

PATRÍCIA SARMENTO DOS SANTOS
AUDITORA – CONSELHEIRA SUBSTITUTA