

# REVISTA DIGITAL DO TCEPR

## DOCTRINA

A convivência das três ramificações da contabilidade no Setor Público: patrimonial x financeira x orçamentária

Repasses de recursos públicos às entidades do Terceiro Setor. A inaplicabilidade do artigo 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal

## NOTICIÁRIO

Bonilha destaca decisão do STF sobre papel dos TCs

TCE apresenta medidas a prefeitos dos Campos Gerais

“Atual modelo de compras públicas favorece a corrupção”, diz Marçal Justen

TCE determina devolução de R\$ 50,5 milhões por Oscips

Participação de Curitiba no ICMS cai 6,2% em 2015

Presidente Bonilha apoia Fachin no STF

Servidor não tem direito a previdência sem requisitos

Registro de dados de aposentadoria mudou no site do TCE

WWW.TCE.PR.GOV.BR

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ  
NÚMERO 12

ABR/JUN 2015



# REVISTA DIGITAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Revista Digital do Tribunal de Contas do Estado do Paraná/Tribunal de Contas do Estado do Paraná. - n. 1, (2012) - . Curitiba: Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 2012- .

Trimestral

Resumo em português

Disponível em <http://www.tce.pr.gov.br/>

1. Administração pública - Paraná - Periódicos. 2. Finanças públicas – Paraná – Periódicos. 3. Controle externo – Paraná - Periódicos. 4. Paraná – Tribunal de Contas – Periódicos. I. Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

CDU 336.126.55(816.5)(05)

Opiniões e conceitos emitidos nos artigos, bem como a exatidão, adequação e procedência das citações bibliográficas, são de exclusiva responsabilidade dos autores, não refletindo, necessariamente, o posicionamento do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

**Conselho Editorial:**

IVAN LELIS BONILHA

Presidente

CAROLINE GASPARIN LICHTENSZTEJN

Secretária

BARBARA GONÇALVES MARCELINO PEREIRA

OMAR NASSER FILHO

RODRIGO DUARTE DAMASCENO FERREIRA

Seleção de processos: LIGIA MARIA HAUER RÜPPEL

Organização: CAROLINE GASPARIN LICHTENSZTEJN

Normalização bibliográfica: YARUSYA ROHRICH DA FONSECA

Projeto gráfico: Núcleo de Imagem

Diagramação: Núcleo de Imagem

Capa: Núcleo de Imagem

Tribunal de Contas do Estado do Paraná – Secretaria do Conselho Editorial

Praça Nossa Senhora de Saete, s/n – Centro Cívico - Curitiba – PR

Contato - Secretária do Conselho Editorial: CAROLINE GASPARIN

LICHTENSZTEJN ([carolg@tce.pr.gov.br](mailto:carolg@tce.pr.gov.br))

Tel. (41) 3350-1670/3054-7555



# [SUMÁRIO

<b>EDITORIAL</b> .....	<b>8</b>
<b>TCE NOTÍCIAS</b> .....	<b>11</b>
Bonilha destaca decisão do STF sobre papel dos TCs .....	12
TCE apresenta medidas a prefeitos dos Campos Gerais.....	13
Atual modelo de compras públicas favorece a corrupção, diz Marçal Justen.....	14
TCE determina devolução de R\$ 50,5 milhões por Oscips.....	15
Participação de Curitiba no ICMS cai 6,2% em 2015.....	15
Presidente Bonilha apoia Fachin no STF .....	17
Servidor não tem direito a previdência sem requisitos.....	18
Registro de dados de aposentadoria mudou no <i>site</i> do TCE.....	19
<b>DOCTRINA</b> .....	<b>21</b>
<b>A convivência das três ramificações da contabilidade no Setor Público: patrimonial x financeira x orçamentária</b> .....	<b>22</b>
FEIJÓ, Paulo Henrique	
<b>Repasses de recursos públicos às entidades do terceiro setor. A inaplicabilidade do artigo 26 da lei de responsabilidade fiscal.</b> .....	<b>46</b>
BATALHA, Lúcio Flávio Luttembarck	
<b>PERGUNTAS E RESPOSTAS</b> .....	<b>55</b>

<b>JURISPRUDÊNCIA</b> .....	<b>59</b>
<b>ACÓRDÃOS</b> .....	<b>60</b>
<b>Iluminação pública</b> .....	<b>60</b>
Custeio de serviço - Forma de utilização dos recursos	
<b>Servidor público</b> .....	<b>73</b>
Acúmulo de proventos e de remuneração - Impossibilidade de permanência no cargo após aposentadoria	
<b>Servidor público</b> .....	<b>83</b>
Regime próprio ou único - Regime geral de previdência - Migração	
<b>Sociedade de economia mista</b> .....	<b>89</b>
Controle acionário de empresa privada - Regime jurídicos e controle externo	
<b>LEGISLAÇÃO EM DESTAQUE</b> .....	<b>99</b>
<b>ORIENTAÇÕES PARA PUBLICAÇÃO</b> .....	<b>105</b>

# [ EDITORIAL

Prestigiando o importante papel da sociedade no controle da administração pública, o Tribunal de Contas do Paraná disponibiliza o décimo segundo exemplar de sua Revista Digital, referente ao segundo trimestre de 2015.

Nesta publicação, o leitor encontrará dois excelentes artigos.

O primeiro, de autoria do Professor Paulo Henrique Feijó, fala sobre “a convivência das três ramificações da contabilidade no setor público: patrimonial x financeira x orçamentária”. Em sentido amplo, a contabilidade *“tem a função primordial de registrar os atos e fatos segundo as diversas óticas necessárias à elaboração dos relatórios que serão disponibilizados aos vários usuários da informação”*, diz o autor.

O segundo, escrito pelo Engenheiro, Advogado e Servidor desta Corte, Lúcio Flávio Luttembarck Batalha, sustenta a inaplicabilidade do Art. 26 da LRF aos repasses de recursos públicos às entidades do terceiro setor.

Além disso, a Revista destaca alguns julgados do Tribunal sobre temas relevantes como a forma de utilização de recursos oriundos da contribuição para o serviço de iluminação pública, o regime jurídico e o controle das empresas



estatais e, ainda, a possibilidade de servidor vinculado ao RGPS ser contemplado com benefícios do extinto regime próprio.

O noticiário da Revista também merece destaque, especialmente quanto ao posicionamento do Professor Marçal Justen Filho sobre a Lei 8.666/93. Em palestra realizada em comemoração aos 68 anos deste Tribunal, o mestre asseverou que os poderes extraordinários conferidos aos agentes públicos são portas abertas à corrupção.

Ainda no noticiário, a Revista registra que o TCE determinou a devolução de R\$ 50,5 milhões por organizações da sociedade civil de interesse público. O levantamento revelou que a principal irregularidade detectada é a terceirização ilegal de mão de obra, especialmente na área da saúde.

Além de revelar que o controle da administração pública traduz um importante instrumento voltado para a evolução do Estado, a Revista pretende estimular a sociedade a incrementar o relevante papel do controle social.

  
IVAN LELIS BONILHA

Presidente





[ TCE NOTÍCIAS ]



## Bonilha destaca decisão do STF sobre papel dos TCs

Decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no início de abril reforça a competência dos Tribunais de Contas para impor sanções a empresas ou pessoas que causem danos ao patrimônio público. Em julgamento de mandado de segurança, o STF confirmou a legalidade de decisão do Tribunal de Contas da União (TCU) que havia considerado empresa do Rio de Janeiro responsável solidária por dano ao erário decorrente de acordo extrajudicial firmado com agentes públicos.

Na avaliação do presidente do TCE-PR, conselheiro Ivan Bonilha, a manifestação da mais alta corte do país beneficia também os órgãos de controle estaduais. “É uma decisão importante, que reconhece algo que o nosso Tribunal de Contas já aplica: a responsabilização solidária de empresas ou pessoas que praticam atos lesivos ao patrimônio público”, destacou.



## TCE apresenta medidas a prefeitos dos Campos Gerais

As dificuldades enfrentadas pelos municípios para cumprir a Agenda de Obrigações, em especial as prestações de contas mensais, bem como em relação à contratação de pessoal na área da saúde pública foram os principais temas da reunião realizada no último dia 17 de abril entre o presidente do TCE, conselheiro Ivan Bonilha, e prefeitos da Associação dos Municípios da Região dos Campos Gerais (AMCG).

Onze prefeitos participaram do encontro. Bonilha informou aos prefeitos que debateria a criação de uma nova Agenda de Obrigações para a alimentação do Sistema de Informações Municipais-Acompanhamento Mensal (SIM-AM). Também informou que o Tribunal analisa a possibilidade da implantação de um módulo único

para a prestação de contas, com a uniformização das informações.

O presidente informou também que o TCE discute a possibilidade de apoio técnico às prefeituras por parte da Companhia de Tecnologia da Informação e Comunicação do Paraná (Celerpar). Também analisa a realização de uma pesquisa junto aos prefeitos para identificar as principais dificuldades em relação às prestações de contas.

Outra questão abordada foi a dificuldade enfrentada pelas prefeituras na contratação de pessoal para a área de saúde, em especial médicos, para atender às demandas locais. As dúvidas serão relacionadas em consulta formal, que seria encaminhada pela AMCG ao Tribunal de Contas.



*Em reunião no Tribunal, presidente informou que se discute nova Agenda de Obrigações*

## Atual modelo de compras públicas favorece a corrupção, diz Marçal Justen

A necessidade de reforma da Lei de Licitações (8.666/93), reduzindo-se as possibilidades de prerrogativas extraordinárias – também chamadas cláusulas exorbitantes – no Direito Público foi defendida pelo jurista Marçal Justen Filho, durante palestra no Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR). Ele foi o conferencista convidado na comemoração dos 68 anos do órgão de controle, celebrados no dia 2 de junho.

Poderes extraordinários conferidos pelas leis aos agentes públicos são portas abertas à corrupção. O mau gestor pode lançar mão de alterações ou mesmo da extinção unilateral de contratos, exigências de amostras de produtos ou garantias,

possibilidade de demora e suspensão dos pagamentos para exigir propina ou restringir a competitividade entre fornecedores.

Na avaliação de Justen Filho, as prerrogativas extraordinárias, reproduzidas do modelo francês, não se justificam no Direito Administrativo brasileiro. “É um regime essencialmente não democrático, muito incentivado no período totalitário”, afirmou. “Se quisermos realmente mudar o Brasil, temos que arquivar este modelo, que é complexo e favorece a corrupção.” Segundo ele, o momento atual, em que a sociedade discute o tema e busca mecanismos para combater o desvio de recursos públicos, é ideal para essa mudança.



## TCE determina devolução de R\$ 50,5 milhões por Oscips

Nos últimos dois anos, o TCE-PR determinou a devolução de R\$ 50,52 milhões por organizações da sociedade civil de interesse público (Oscips). O volume de multas aplicadas a essas entidades no período somou R\$ 3,96 milhões.

Determinado pelo presidente, conselheiro Ivan Bonilha, o levantamento, que abrange os anos de 2013 e 2014, foi realizado pela Diretoria de Análise de Transferências (DAT). O volume de devoluções pode aumentar, já que atualmente tramitam no Tribunal processos de prestações de contas de Oscips que somam R\$ 230,8 milhões, recebidos de municípios e do Estado entre os anos de 2012 e 2015.

A principal irregularidade verificada nas contas de Oscips é a terceirização ilegal de mão de obra, especialmente na área da saúde, utilizada para burlar o princípio constitucional do concurso público e os limites de gasto com pessoal impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Outras irregularidades são o pagamento de taxa administrativa e de despesa com custo operacional sem comprovação; contratação superfaturada de empresas ligadas a dirigentes das entidades; ausência de relatórios sobre os resultados obtidos pelas parcerias; falta de controle sobre os serviços prestados; e omissão no dever de prestar contas ao TCE-PR.

## Participação de Curitiba no ICMS cai 6,2% em 2015

Curitiba, São José dos Pinhais, Araucária, Ponta Grossa, Piraquara e Paranaguá perderam participação entre os 20 municípios paranaenses com os maiores índices na distribuição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) em 2015.

A informação integra o processo de homologação do ICMS deste exercício, aprovado pelo Pleno do TCE-PR, na sessão de 23 de abril (Processo nº 26103/15). O total que



deverá ser distribuído aos 399 municípios paranaenses ao longo do ano e de R\$ 5.857.270.500,00.

O cálculo, estabelecido pelo Decreto nº 12.729/2014, foi elaborado pela Secretaria de Estado da Fazenda. Dos municípios que tiveram redução de participação no ICMS, a maior queda ocorreu em São José dos Pinhais (-6,56, para R\$ 396,35 milhões). O segundo foi Curitiba (-6,24%, para R\$ 750,6 milhões). Em seguida, vêm Araucária (-2,37%, para R\$ 354,86 milhões), Ponta Grossa (-1,66%, para R\$

135,98 milhões), Piraquara (-1,75%, para R\$ 42,86 milhões) e Paranaguá (-0,45%, para R\$ 65,11 milhões).

Os demais 14 municípios do grupo registraram aumento na participação no ICMS estadual de 2014 para 2015. Os índices de crescimento variam de 0,33% a 9,47%. Esse maior índice de crescimento ocorreu em Cambé, cujos repasses atingirão R\$ 53,91 milhões. O segundo maior crescimento, de 5,99%, foi de Guarapuava, cuja participação chegará a R\$ 67,8 milhões.

Municípios	Índice (%)	Índice (%)	Evolução (%)	Receita Prevista 2015 - R\$ 1,00
	2014	2015	2014/2015	
Curitiba	13,67	12,81	(6,24)	750.599,0
São José dos Pinhais	7,24	6,77	(6,56)	396.347,9
Araucária	6,21	6,06	(2,37)	354.855,5
Londrina	2,67	2,68	0,33	157.053,6
Maringá	2,47	2,50	1,30	146.590,8
Ponta Grossa	2,36	2,32	(1,66)	135.978,4
Foz do Iguaçu	1,96	2,00	2,32	117.239,5
Cascavel	1,83	1,87	1,77	109.240,5
Toledo	1,27	1,33	4,74	77.782,4
Guarapuava	1,09	1,16	5,99	67.798,9
Pinhais	1,14	1,15	0,77	67.103,6
Paranaguá	1,12	1,11	(0,45)	65.116,9
Arapongas	0,92	0,95	2,88	55.605,5
Telêmaco Borba	0,91	0,94	4,16	55.219,7
Cambé	0,84	0,92	9,47	53.915,7
Castro	0,89	0,92	3,55	53.893,1
Campo Largo	0,84	0,86	2,46	50.188,9
Colombo	0,78	0,81	3,36	47.411,4
Piraquara	0,74	0,73	(1,75)	42.856,1
Cianorte	0,61	0,66	8,41	38.454,0
<b>SUBTOTAL</b>	<b>49,55</b>	<b>48,54</b>	<b>(2,03)</b>	<b>2.843.252,4</b>
Outros (379 municípios)	50,45	51,46	2,00	3.014.018,0



## Presidente Bonilha apoia Fachin no STF

O presidente do TCE-PR, conselheiro Ivan Lelis Bonilha, esteve em Brasília no dia 12 de maio, para levar seu apoio ao jurista Luiz Edson Fachin. Indicado pela presidente Dilma Rousseff para o cargo de ministro do Supremo Tribunal Federal, o ex-professor da Universidade Federal do Paraná foi sabatinado pelos senadores.

“Para nós, paranaenses, é um motivo de imensa satisfação ter um

jurista do escol do professor Fachin na mais alta corte de justiça do País”, declarou o presidente. “Referência nacional no Direito, com extensa obra e inegável conhecimento, o professor Fachin tem, certamente, grande contribuição a dar ao STF, enriquecendo e qualificando ainda mais as decisões da corte”, considerou Bonilha.



*Jurista é referência nacional, considerou presidente do TCE*

## Servidor não tem direito a previdência sem requisitos

Não é possível a servidor público optar pelo regime previdenciário mais vantajoso se ele não tiver cumprido, antes da extinção do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), os requisitos para o benefício que lhe garantem o direito adquirido. A orientação é do Pleno do TCE-PR, em resposta a consulta formulada pelo prefeito de Ivaiporã (Região Central), Luiz Carlos Gil.

Na consulta (Processo nº 870874/13), o prefeito pergunta se “é possível e legal que servidores que tenham pertencido por tempo considerável a regime próprio e, após

realizarem novo concurso, sem interromper o vínculo com o município, estejam sob o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), desvinculem-se do RGPS e migrem para as condições do extinto RPPS que sejam mais vantajosas para sua aposentadoria”.

O relator, conselheiro Durval Amaral, manifestou-se pela impossibilidade. Para o relator, não há convivência de regimes previdenciários distintos (RPPS e RGPS) à mesma classe de servidores, exceto quando os segurados, à época da extinção do RPPS, já tivessem o direito adquirido ao benefício daquele regime.



## Registro de dados de aposentadoria mudou no site do TCE

Os gestores públicos devem estar atentos: o módulo de aposentadoria do Sistema Integrado de Atos de Pessoal (Siap) mudou no último dia 11 de junho. Entre as alterações, está o registro do veículo de comunicação no qual será publicado o ato de concessão da aposentadoria ao servidor público. Ele não poderá mais ser preenchido manualmente.

O nome do veículo terá de ser escolhido entre as opções previamente cadastradas no Módulo de Veículo de Publicação do Siap. Além disso, mudou a forma de preenchimento das informações dos tempos de contribuição especiais de magistério e de policiais. Quanto ao magistério, os tempos de contribuição especiais também passa-

ram a aceitar informação quanto aos descontos e licenças.

Finalmente, além da última remuneração, que deve ser preenchida de acordo com as vantagens constantes do último contracheque do servidor, também será necessário informar as verbas transitórias incorporáveis na aposentadoria.

Para mais informações, o gestor deve entrar na página do TCE na internet, em “Serviços”; depois, em “Serviço Integrado de Atos de Pessoal (Siap)” e “Acesso ao Siap”. Devem ser consultados os documentos “Alteração - Veículo de Publicação”, “Alteração - Tempos Especiais” e “Alteração - Verbas Transitórias”. O novo layout de dados da importação também já está disponível.









[ DOUTRINA ]



# A CONVIVÊNCIA DAS TRÊS RAMIFICAÇÕES DA CONTABILIDADE NO SETOR PÚBLICO: PATRIMONIAL X FINANCEIRA X ORÇAMENTÁRIA



**FEIJÓ, Paulo Henrique<sup>1</sup>**

Graduado em Ciências Contábeis e Atuariais – UNB

Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças – FGV

Representante do CFC na Associação Interamericana de Contabilidade (AIC)

## RESUMO

O novo modelo de sistema de informação contábil para o setor público resgata o objeto da Contabilidade como ciência, que é o patrimônio, que, por sua vez, já engloba aspectos financeiros. A cultura contábil que vige no setor público era e ainda é a de privilegiar os aspectos orçamentários, muitas vezes em detrimento ao controle dos aspectos patrimoniais, exceto os componentes financeiros que, por sua interseção com os controles orçamentários, se apresentam com bons níveis de controle. Contabilidade, orçamento e fluxo de caixa controlam receitas e despesas, cada um sob seu enfoque. A contabilidade patrimonial, tendo por base os efeitos no patrimônio da entidade, deve captar as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e diminutivas (VPD) segundo o princípio da competência, ou seja, incluindo-as na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento. A contabilidade financeira considera o impacto no fluxo de caixa da entidade, devendo, portanto, captar as variações financeiras aumentativas (VFA) e diminutivas (VFD) segundo o regime de caixa, ou seja, incluindo-as na apuração do resultado do período em que ocorrerem quando recebidas ou pagas, respectivamente. Já o orçamento brasileiro considera como efetivadas as receitas no momento da arrecadação e as despesas no momento da emissão do empenho (compromisso),

<sup>1</sup> Co-Autor dos Livros: *Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal*; *Curso de Siafi: Teoria e Prática da Execução Financeira no Siafi – Volume 1 - Execução Orçamentária e Financeira*; *Volume 2: Suprimento de Fundos; Entendendo Resultados Fiscais*; *Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público*; Autor do livro *Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. O presente artigo está baseado no capítulo 2 do livro *Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público*, Editora Gestão Pública, Brasília, 2015.



sempre em uma perspectiva mais próxima de fluxo financeiro. Portanto, para os mesmos elementos de fluxos e estoques, cada uma das contabilidades pode estabelecer tratamentos diferentes no que se refere ao reconhecimento e objeto a ser estudado. A contabilidade, no sentido mais amplo, tem a função primordial de registrar os atos e fatos segundo as diversas óticas necessárias à elaboração dos relatórios que serão disponibilizados aos vários usuários da informação.

## 1 CONTEXTO

Todo e qualquer método de contabilização, do mais rudimentar ao mais sofisticado, tem a finalidade, entre outras, de permitir o gerenciamento e controle administrativo, financeiro, patrimonial e operacional de um empreendimento, visando a apurar os resultados sob as mais diversas óticas: financeira, patrimonial, orçamentária, econômica, etc. O setor público no Brasil e no mundo é um agente de mercado com peso importante na economia e precisa mensurar os seus resultados.

No Brasil, a publicação das NBCASP alavancou a discussão conceitual sobre o papel a ser desenvolvido pela contabilidade aplicada ao setor público. A NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.128/2008, estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação desse ramo da contabilidade.

A referida norma assim conceitua:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Mas qual seria o objetivo de se fazer uma contabilidade específica para o setor público? Segundo a norma,

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Diante da confusão preexistente entre orçamento e contabilidade, a Resolução CFC nº 1.128/2008 ratificou que **o objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público e não o orçamento público**. Não obstante, é objetivo da contabilidade no setor público gerar informações de natureza orçamentária, financeira e econômica, esta última mais relacionada com aspectos patrimoniais das entidades.

Para entender melhor o processo ora em desenvolvimento no setor público, é importante estabelecer o paradigma conceitual para diferenciar o que a Lei nº 4.320/1964 denomina de: contabilidade patrimonial, contabilidade financeira e contabilidade orçamentária. São dimensões da contabilidade que se correlacionam e, ao mesmo tempo, são independentes, pois cada uma tem objeto e propósito bem definidos.

Qualquer cidadão ao fazer uma planilha para organizar suas contas mensais, controlar seus rendimentos, monitorar seu saldo bancário, procurar as melhores opções de investimentos para aplicar as eventuais sobras monetárias está de certa forma praticando uma contabilidade rudimentar, necessária ao financiamento de sua existência e à manutenção do equilíbrio de suas finanças. Alguns autores defendem que na iniciativa privada o termo contabilidade financeira foi criado apenas para motivar não contadores e leigos em



contabilidade ao estudo das formas de utilização das demonstrações contábeis como ferramenta de gestão financeira, considerando que a legislação limita o exercício de atividades contábeis a profissionais habilitados e registrados. Nesse contexto, a contabilidade financeira pode ser entendida como aquela praticada por gestores financeiros de entidades, sejam públicas ou privadas, com base no fluxo de caixa e que visa ao controle das disponibilidades, das contas a pagar e a receber, ou seja, tem foco nos elementos que integram o conceito ou são geradores de caixas ou equivalentes de caixa, bem como as obrigações financeiras da entidade.

A grande verdade é que ao se observar a abrangência da contabilidade se conclui que toda contabilidade é financeira. Por isso, alguns estudiosos defendem que não existe especificamente essa denominação, porque a contabilidade financeira e os vários ramos da contabilidade, como a contabilidade fiscal e tributária, a gerencial, a societária e até mesmo a de custos, estão contidos na contabilidade geral e suas ramificações. Neste sentido, são exemplos de ramificações: contabilidade bancária, contabilidade comercial, contabilidade de seguros e a contabilidade pública, atualmente denominada de contabilidade aplicada ao setor público.

Diante do exposto se conclui que as denominações trazidas pela Lei nº 4.320/1964 de contabilidade patrimonial, financeira, orçamentária e industrial têm o objetivo de direcionar o que será estudado e controlado dentro da contabilidade aplicada ao setor público.

No caso específico da contabilidade financeira, pode-se restringir o seu objeto ao controle do fluxo de caixa da entidade, que envolve as disponibilidades em moedas correntes (nacional e estrangeira), as contas a receber e a pagar, os investimentos em títulos e valores mobiliários e as formas de captação de recursos para cobrir eventuais fluxos de caixa negativos, isto é, a falta de recursos financeiros.

No setor público, a contabilidade financeira tem sido muito utilizada para apoiar a melhoria das estatísticas fiscais que, por sua vez, têm tido pa-

pel fundamental na definição, elaboração e monitoramento da política fiscal. A implantação das metodologias de apuração das necessidades de financiamento dos governos, mais conhecida como apuração dos resultados primário e nominal, sob a ótica de caixa, permitiu que a sociedade passasse a ter acesso a uma informação básica: o ente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) gasta mais ou menos do que arrecada? Esse acompanhamento tem possibilitado um maior controle do endividamento público e o consequente equilíbrio macroeconômico. Talvez hoje essa seja a informação gerada pela contabilidade financeira mais utilizada pelo mercado.

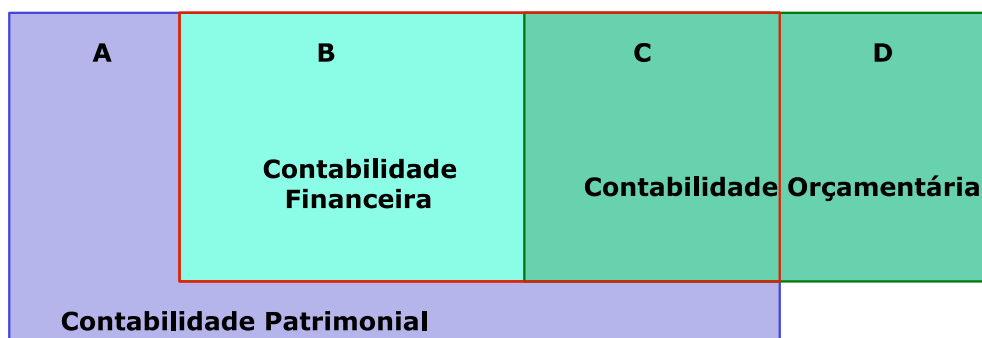
O objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público, mas isso não significa que ela deverá abandonar os controles orçamentários, pois, dentro da função básica de provedora de informações para a tomada de decisão, caberá à contabilidade apoiar os processos orçamentários. A contabilidade patrimonial conceitualmente abrange a contabilidade financeira e não impede que se faça uma contabilidade orçamentária.

O orçamento tem grande importância no âmbito do setor público, mas não é prerrogativa exclusiva de entidades desse setor, sendo também de grande valia para as entidades privadas. Trata-se de valioso instrumento de planejamento que, de modo geral, visa a prever as receitas e fixar as despesas em um dado período, com a prerrogativa de determinar a alocação de recursos segundo os objetivos e metas estabelecidos para a entidade.

Todos os três instrumentos (contabilidade, orçamento e fluxo de caixa) controlam receitas e despesas, cada um sob seu enfoque. A **contabilidade patrimonial**, tendo por base os efeitos no patrimônio da entidade, deve captar as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e diminutivas (VPD) segundo o princípio da competência, ou seja, incluindo-as na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento. A **contabilidade financeira** considera o impacto no fluxo de caixa da entidade, devendo, portanto, captar as variações financeiras aumentativas (VFA) e diminutivas (VFD) segundo o regime de caixa, ou seja, incluindo-as na apuração do resultado do período em

que ocorrerem quando recebidas ou pagas, respectivamente. Já o **orçamento** brasileiro considera como efetivadas as receitas no momento da arrecadação e as despesas no momento da emissão do empenho (compromisso), sempre em uma perspectiva mais próxima de fluxo financeiro. Portanto, para os mesmos elementos de fluxos e estoques, cada uma das contabilidades pode estabelecer tratamentos diferentes no que se refere ao reconhecimento e objeto a ser estudado. Lembramos apenas que a contabilidade, no sentido mais amplo, tem a função primordial de registrar os atos e fatos segundo as diversas óticas necessárias à elaboração dos relatórios que serão disponibilizados aos vários usuários da informação.

**Figura 1.1 - A abrangência da três contabilidades: Patrimonial x Financeira x Orçamentária**



	Patrimonial	Financeira	Orçamentária
Objeto	Patrimônio	Fluxo de Caixa	Orçamento
Regime Contábil	Competência	Caixa	Base Modificada <sup>(1)</sup>
Variações Aumentativas	VPA	VFA	Receita
Variações Diminutivas	VPD	VFD	Despesa
Estoque de Bens e Direitos	Ativo	Caixa e Equivalente	Ativo Financeiro <sup>(2)</sup>
Estoque de Obrigações	Passivo	Obrigações Financeira	Passivo Financeiro <sup>(2)</sup>

(1) Base modificada = Reconhece receita na arrecadação e despesa quando assume compromisso (empenho).  
 (2) Conceitos definidos na Lei nº 4.320/1964.

Fonte: Autores.

A figura acima demonstra graficamente a interseção em termos de abrangência das três contabilidades exigidas para o setor público. Verifica-se que a contabilidade patrimonial por ter o regime mais amplo, no caso o de competência, abrange por completo a contabilidade financeira, que é feita sob a ótica de caixa, e parte da contabilidade orçamentária (áreas que contêm os pontos A, B e C). Assim, todo fato capturado pela contabilidade financeira é também controlado pela contabilidade patrimonial. No entanto, a recíproca não é verdadeira, já que existem fatos que são registrados pela contabilidade patrimonial, mas não pela financeira. Um exemplo típico é o recebimento de bens em doação que é registrado pela contabilidade patrimonial, mas não está na abrangência da contabilidade financeira nem da orçamentária. Existem situações que são capturadas pela contabilidade orçamentária, por esta adotar o regime de base modificada, mas não são reconhecidas pela patrimonial (ponto D). Um exemplo clássico são as despesas empenhadas e não liquidadas, que constituem no momento do empenho (compromisso) um passivo financeiro. No entanto, esse compromisso não possui os requisitos para ser reconhecido como obrigação na contabilidade patrimonial.

A segregação dos tipos de contabilidade, por mais que eles apresentem interseções, muito ajuda nas discussões do setor público. Deve-se atentar para o fato de que a contabilidade não cria atos e fatos, apenas evidencia os que ocorrem no mundo real, mas a utilização de técnicas contábeis para o controle de fluxos e estoques de determinado processo pode ser muito útil para o controle e acompanhamento dos resultados do período, seja sob uma vertente patrimonial, financeira ou orçamentária.

Ainda que determinado ente da Federação tenha uma excelente contabilidade, seu orçamento pode ser mal elaborado ou sua gestão financeira irresponsável. Em qualquer caso, a contabilidade deve demonstrar os efeitos da gestão orçamentária e financeira sobre seu patrimônio. Uma boa contabilidade ajudará o gestor na tomada de decisões e, caso este opte por uma estratégia equivocada, a contabilidade deverá evidenciar adequadamente seus reflexos sobre o patrimônio de cada ente.

Pode-se concluir que o novo modelo de sistema de informação contábil para o setor público resgata o objeto da Contabilidade como ciência, que é o patrimônio, que, por sua vez, já engloba aspectos financeiros. A cultura contábil que vige no setor público era e ainda é a de privilegiar os aspectos orçamentários, muitas vezes em detrimento ao controle dos aspectos patrimoniais, exceto os componentes financeiros que, por sua interseção com os controles orçamentários, se apresentam com bons níveis de controle. É bem verdade que esse cenário está mudando gradativamente.

## 2 A CONTABILIDADE PATRIMONIAL NO SETOR PÚBLICO

Quando se fala de uma contabilidade patrimonial que tenha como objeto o controle do patrimônio público, pode-se perguntar: Qual a abrangência do conceito de patrimônio público? A Resolução CFC nº 1.129/2008, que aprovou a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, define:

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

A Resolução CFC nº 750/1993 estabelece princípios de contabilidade e não restringe sua aplicação à empresa privada, entidades cooperativas, entidade pública ou qualquer tipo de entidade. A referida norma possui o Apêndice I, que faz a interpretação desses princípios para as empresas privadas. Na busca da melhoria da informação contábil, o Conselho Federal de Contabilidade ratificou que os princípios de contabilidade devem ser aplicados também ao setor público. Assim, a opção foi a de não se criar princípios específicos para o setor público, o que resultou na publicação da Resolução CFC nº 1.111/2007,<sup>2</sup> que interpreta os princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público. Essa ação do CFC reforça a convicção de que os princípios devem orientar a ação do profissional contábil.

2 Alterada pela Resolução CFC nº 1.367/2011.

Quando regula a contabilidade patrimonial e industrial, a Lei nº 4.320/1964 estabelece que:

Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art. 95. A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Preocupada com a visão patrimonial da contabilidade e sua relação com a contabilidade orçamentária, a referida lei determina que as alterações da situação líquida patrimonial, sejam resultantes e/ou independentes da execução orçamentária, devem constituir elementos da conta patrimonial (art. 100). Também dispõe que a Demonstração das Variações Patrimoniais, que é equivalente à Demonstração do Resultado do Exercício do setor privado, evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício (art. 104).

Para sacramentar a visão patrimonial, define ainda a estrutura básica do balanço patrimonial que, por sua vez, deverá demonstrar: a) ativo e passivo financeiro, b) ativo e passivo permanente, c) saldo patrimonial, e d) contas de compensação. O ativo financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis que independe de autorização orçamentária e os valores numerários. O ativo permanente será composto pelos bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa. O passivo financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independe de autorização orçamentária. O passivo permanente incluirá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate. Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas no ativo e passivo e que, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio (art. 105).

Logo se conclui que a Lei nº 4.320/1964 não pactua com a ocultação de nenhum elemento patrimonial, seja do ativo ou do passivo. Depois de garantir que todos os ativos e passivos devem ser registrados e evidenciados, a lei ainda estabelece, em seu art. 106, regras para avaliação dos elementos patrimoniais, entre as quais se destacam:

- I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

É importante entender que até o artigo 83 a Lei nº 4.320/1964, predominantemente, trata de regras orçamentárias. No entanto, de acordo com a referida lei, a contabilidade deve dar conhecimento da composição do patrimônio das entidades do setor público. Em outras palavras, deve evidenciar todos os ativos e passivos dessas entidades, sendo que tal reconhecimento deve ser feito por meio da “escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais” (art. 86 - grifo nosso) e com a utilização do método das partidas dobradas e a aplicação do regime de competência, pois somente o reconhecimento no fato gerador garante que todos os ativos e passivos sejam evidenciados.

Adicionalmente, a Lei nº 4.320/1964 estabelece que:

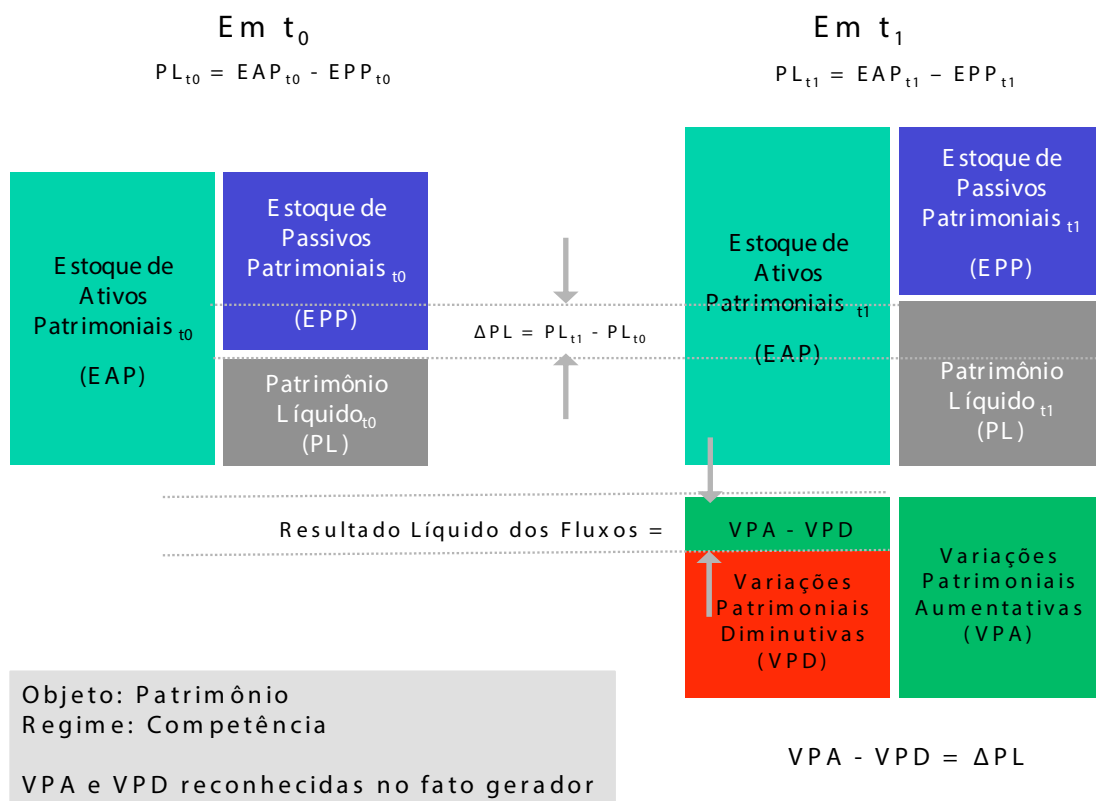
- Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.
- Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

A figura 1.3 apresenta graficamente a equação fundamental da contabilidade segundo a teoria geral de fluxos e estoques aplicada à contabilidade patrimonial. Em  $t_0$  se observa que o Patrimônio Líquido ( $PL_{t_0}$ ), calculado pela diferença entre Estoque de Ativos Patrimoniais em  $t_0$  ( $EAP_{t_0}$ ) e Estoque de Passivos Patrimoniais em  $t_0$  ( $EO_{t_0}$ ) é menor do que o Patrimônio Líquido em  $t_1$  ( $PL_{t_1}$ ). A variação do Patrimônio Líquido ( $\Delta PL$ ) do momento  $t_0$  para o  $t_1$  é explicada pelo Resultado Líquido dos Fluxos, nesse caso representado



pela diferença entre Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) e Diminutivas (VPD). Considerando-se que a contabilidade patrimonial tem como objeto o patrimônio, abrange todos os ativos e passivos patrimoniais e reconhece as variações patrimoniais segundo o regime de competência.

Figura 1.3 - Teoria Geral de Fluxos e Estoques na Contabilidade Patrimonial



Fonte: Autores.

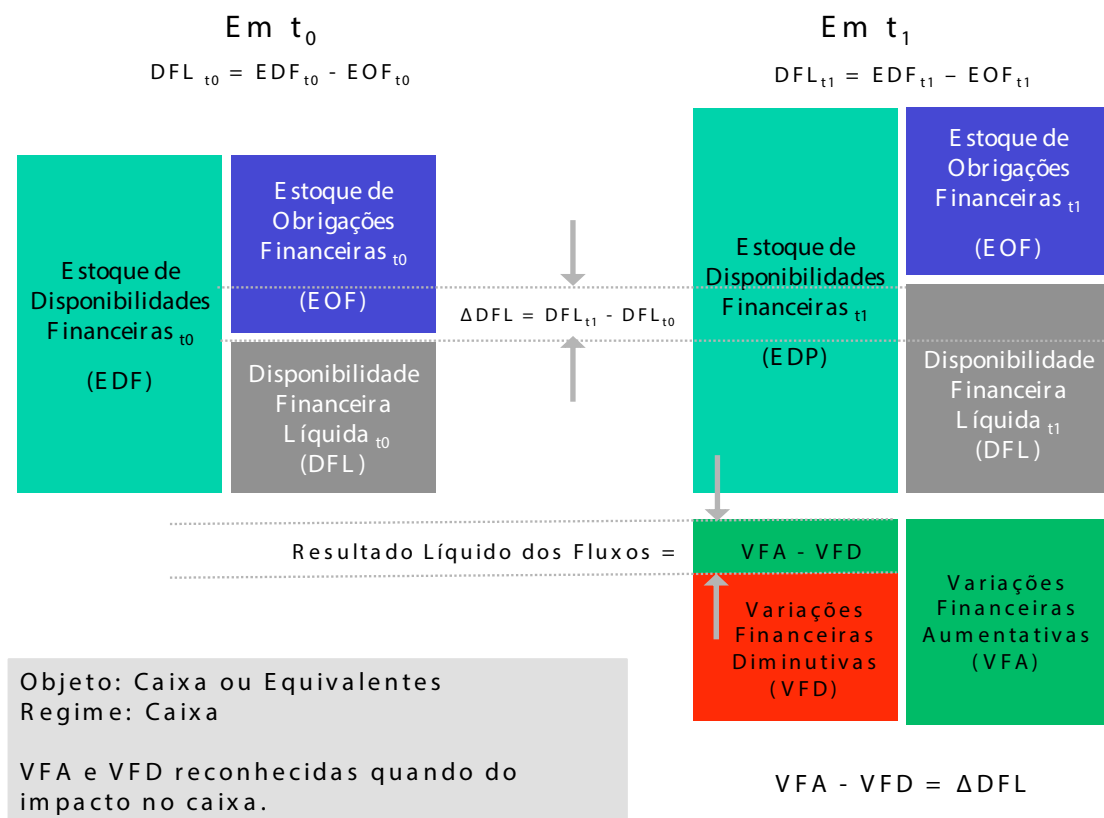
### 3 A CONTABILIDADE FINANCEIRA NO SETOR PÚBLICO

A figura 1.4 representa graficamente a equação fundamental da contabilidade sob a perspectiva da contabilidade financeira. Em  $t_0$  se observa que a Disponibilidade Financeira Líquida ( $DFL_{t_0}$ ), calculada pela diferença entre Estoque de Disponibilidades Financeiras em  $t_0$  ( $EFO_{t_0}$ ) e Estoque de Obrigações Financeiras em  $t_0$  ( $EOF_{t_0}$ ), é menor do que a Disponibilidade Financeira Líquida em  $t_1$  ( $DFL_{t_1}$ ). A variação da Disponibilidade Financeira Líquida ( $\Delta DOL$ ) do momento  $t_0$  para o  $t_1$  é explicada pelo Resultado Líquido dos Fluxos, neste caso representado pela diferença entre Variações Financeiras Aumentativas (VFA) e Diminuti-



vas (VFD). Logicamente que essa é a representação genérica dos conceitos da contabilidade financeira sob a perspectiva da teoria de fluxos e estoques.

Figura 1.4 - Teoria Geral de Fluxos e Estoques na Contabilidade Financeira



Fonte: Autores.

## 4 A CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA NO SETOR PÚBLICO

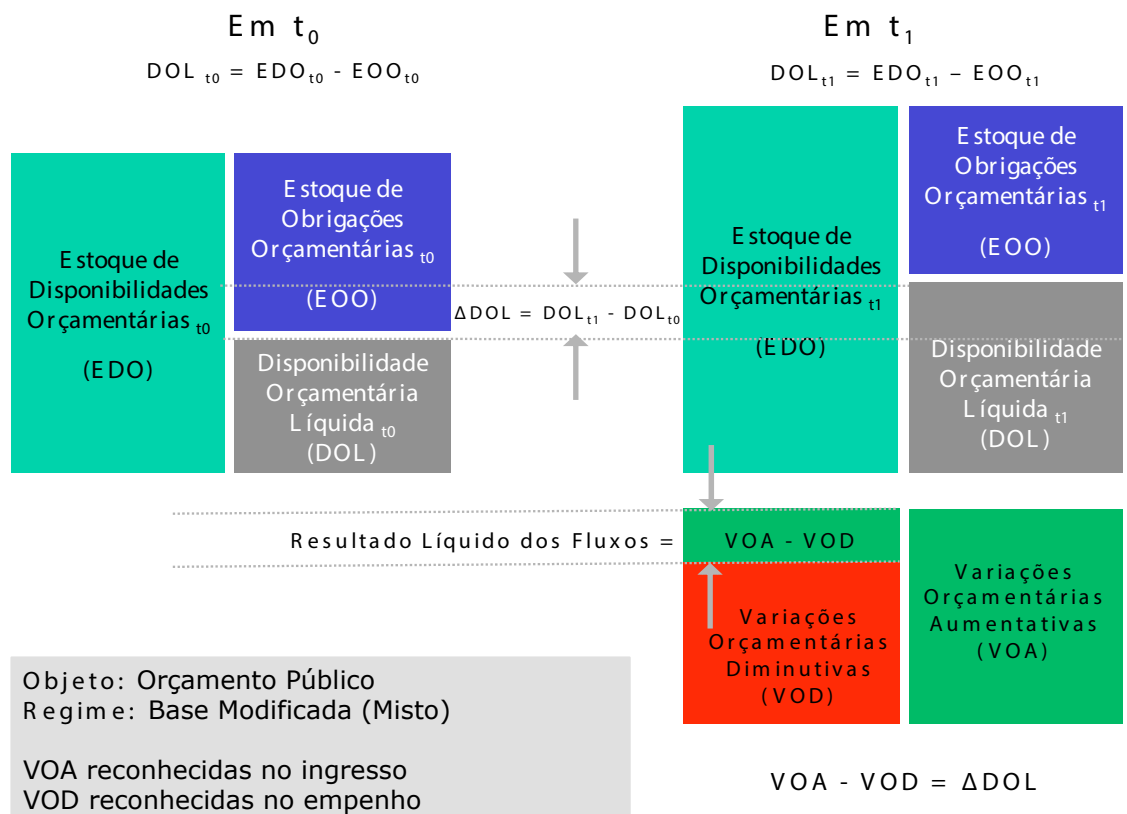
O orçamento é o principal instrumento de política fiscal do governo, pois estima a receita e fixa a despesa para o exercício ao qual se refere. Dessa forma, interessa à contabilidade orçamentária o controle de disponibilidades e obrigações orçamentárias, isto é, o total de recursos financeiros que podem ser aplicados em políticas públicas e obrigações do governo.

Assim, utilizando a teoria de fluxos e estoques da contabilidade, pode-se associar que a contabilidade orçamentária tem como objeto o orçamento público. Neste sentido, deve controlar os Estoques de Disponibilidades (EDO) e Obrigações Orçamentárias, bem como as Variações Orçamentárias Diminutivas (VOD)

e Aumentativas (VOA), tratadas, respectivamente, como despesas e receitas. O princípio da anualidade do orçamento restringe a abrangência da contabilidade orçamentária ao controle do fluxo de receitas e despesas do exercício.

A figura 1.5 representa graficamente a equação fundamental da contabilidade sob a perspectiva da contabilidade orçamentária. Em  $t_0$  se observa que a Disponibilidade Orçamentária Líquida ( $DOL_{t_0}$ ), calculada pela diferença entre Estoque de Disponibilidades Orçamentárias em  $t_0$  ( $EDO_{t_0}$ ) e Estoque de Obrigações Orçamentárias em  $t_0$  ( $EOO_{t_0}$ ), é menor do que a Disponibilidade Orçamentária Líquida em  $t_1$  ( $DOL_{t_1}$ ). A variação da Disponibilidade Orçamentária Líquida ( $\Delta DOL$ ) do momento  $t_0$  para o  $t_1$  é explicada pelo Resultado Líquido dos Fluxos, nesse caso representado pela diferença entre Variações Orçamentárias Aumentativas (VOA) e Diminutivas (VOD). Trata-se da representação genérica dos conceitos da contabilidade orçamentária sob a perspectiva da teoria de fluxos e estoques. Considerando-se a legislação e as práticas de controle contábil do orçamento no Brasil, é necessária uma associação dos termos genéricos aos conceitos da contabilidade orçamentária.

Figura 1.5 - Teoria Geral de Fluxos e Estoques na Contabilidade Orçamentária



## 4.1 O RECONHECIMENTO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA

As variações orçamentárias aumentativas são denominadas na contabilidade orçamentária de receita. O artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 estabelece que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas. Em decorrência dessa determinação, pode-se afirmar que na contabilidade orçamentária é adotado o regime de caixa para a receita orçamentária.

A arrecadação é o momento em que o contribuinte paga o seu tributo ao agente arrecadador. O recolhimento é caracterizado pela transferência dos valores arrecadados para a conta do Tesouro Nacional, Estadual/Distrital ou Municipal. É importante destacar que a legislação diz que pertencem ao exercício as receitas nele arrecadadas e não nele recolhidas. Quando o contribuinte paga o tributo no último dia útil do ano, usualmente o agente arrecadador somente transfere o valor, ao ente, no primeiro ou segundo dia útil do ano seguinte, conforme acordo contratual entre as partes.

Esse ingresso no caixa do governo será receita do ano corrente ou do ano seguinte? Em cumprimento à determinação legal, a receita pertence ao exercício em que foi arrecadada, ou seja, o ano corrente. Mas atenção: se a contabilidade orçamentária adotasse rigorosamente o regime de caixa, essa receita deveria ser contabilizada no exercício seguinte, quando do ingresso dos recursos na conta do governo. Logo, a receita orçamentária não respeita exatamente o regime de caixa e muito menos o regime de competência, seguindo uma dinâmica ou regime próprio definido na legislação.

Em nenhum momento a legislação determina que a receita orçamentária seja contabilizada sob a ótica de caixa. É bem verdade que, entre os dois regimes, caixa e competência, o momento da arrecadação se aproxima mais da ótica de caixa. Teríamos o regime de caixa no caso em que o agente arrecadador transferisse os recursos financeiros para a conta do ente na mesma data da arrecadação, ou seja, a arrecadação e o recolhimento ocorreriam simultaneamente. Outra forma de olhar, que leva ao enquadramento no conceito estrito de caixa, é caracterizar a conta que acolhe a arrecadação no banco

como conta de governo, o que faz com que o momento de arrecadação seja o de crédito da conta sob a ótica de caixa.

Verifica-se então que a contabilidade orçamentária pode não registrar as receitas pela ótica de caixa e sim pela ótica de arrecadação, a qual antecede o ingresso dos recursos no caixa.

## 4.2 O RECONHECIMENTO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA

Na contabilidade orçamentária, as variações orçamentárias diminutivas são denominadas de despesa. De acordo com o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele empenhadas. Em decorrência dessa determinação, durante muito tempo se consagrou a máxima de que na contabilidade pública adotava-se o regime de competência para a despesa orçamentária. Adicionalmente, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no inciso II do art. 50 determina que a despesa e a assunção de compromissos serão registrados segundo o regime de competência.

As mudanças em curso na contabilidade do setor público, trazidas pelas NBCASP e pelo processo de convergência aos padrões internacionais, separam a contabilidade orçamentária da contabilidade patrimonial, ambas previstas na Lei nº 4.320/1964. A contabilidade orçamentária segue o chamado regime misto ou de base modificada, reconhecendo as receitas no momento da arrecadação e as despesas no momento do empenho, o que caracteriza um compromisso assumido. Na contabilidade patrimonial o registro das variações patrimoniais deve ser realizado pela ótica de competência, ou seja, independentemente do momento do recebimento ou do pagamento.

Nos entes que adotavam o padrão contábil do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) a despesa orçamentária era considerada realizada no momento da liquidação, que se caracteriza como o momento em que o Estado assume a obrigação de pagar ao credor. No novo modelo a despesa orçamentária é reconhecida no empenho, sendo que na grande maioria dos Municípios essa já era a prática vigente.

Portanto, o reconhecimento da despesa patrimonial no momento da liquidação era a regra geral na contabilidade do setor público, principalmente nos entes que utilizavam o mesmo modelo contábil do Governo Federal. Contudo, em algumas situações não se aplicava essa regra. A principal exceção era a inscrição de restos a pagar não processados. Durante muito tempo se propagou no setor público que o momento de reconhecimento do empenho seria pelo regime de competência, mas conceitualmente esse entendimento estava completamente equivocado.

Na contabilidade patrimonial, na qual a despesa (variação patrimonial diminutiva - VPD) é regida estritamente pelo regime de competência, as entidades devem, em cumprimento aos princípios contábeis, reconhecer ao longo do ano passivos correspondentes ao adicional de férias, licenças especiais e demais fatos que afetem o seu patrimônio, reconhecendo neste momento a VPD.

No setor público, as VPD relativas a direitos legais dos servidores públicos, como o pagamento do décimo terceiro salário, que no caso da União era realizado usualmente nos meses de junho e dezembro, somente eram reconhecidas quando da liquidação das despesas referentes à folha de pagamento do mês em que o servidor receberia efetivamente o benefício. Esse procedimento contrariava, na essência, o princípio da competência da despesa, pois, de acordo com a legislação vigente, o servidor público tem direito a receber o décimo terceiro e o adicional de férias proporcionais aos meses trabalhados, sendo esta uma obrigação a pagar, gerada a cada mês. Observe-se que, caso o servidor quebrasse o vínculo empregatício com o ente empregador, a qualquer tempo este ente teria uma obrigação a pagar ou um passivo que, via de regra, não era registrado na contabilidade da entidade do setor público. Com as alterações nos procedimentos contábeis as VPD devem ser reconhecidas no momento do fato gerador, que no caso de pessoal se caracteriza pelos dias trabalhados, enquanto que a despesa orçamentária será reconhecida no momento do empenho, e poderá, inclusive, acontecer por estimativa.

A aplicação do princípio da competência na contabilidade patrimonial em nada afetará os registros orçamentários que continuarão ocorrendo em todas as suas fases, inclusive a inscrição em restos a pagar. Nos termos do artigo 36 da Lei nº 4.320/1964, serão inscritas em restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro de cada ano, distinguindo-se as processadas das não processadas. Assim, a norma legal estabelece que, no encerramento do exercício, a parcela da despesa que se encontrar em qualquer fase de execução posterior à emissão do empenho e anterior ao pagamento será considerada restos a pagar. Aquelas despesas que se encontrarem empenhadas e não liquidadas serão denominadas de restos a pagar não processados, e aquelas que se encontrarem liquidadas, restando apenas o pagamento, serão registradas como restos a pagar processados. Ao determinar que no final do exercício fosse reconhecida como despesa aquela empenhada, independentemente de sua liquidação, e como receita a arrecadada, independentemente de sua cobrança, o legislador claramente foi prudente dos dois lados, pois é como se estivesse dizendo: “Gestor público, só programe para o exercício as receitas que você venha a arrecadar, isto é, que tenham ingresso financeiro, mas para as despesas já considere aquelas compromissadas (empenho)”.

O raciocínio implícito na lei é de que a receita a ser utilizada para pagamento da despesa empenhada está prevista para ser arrecadada no exercício ou já foi arrecadada e está disponível no caixa do governo. Logo, como a receita que ampara o empenho pertence ao exercício e serviu de base, dentro do princípio orçamentário do equilíbrio, para a fixação da despesa autorizada pelo Legislativo, a despesa que for empenhada com base nesse crédito orçamentário também deverá pertencer ao exercício.

Para melhor compreensão, vejamos um exemplo: determinada receita foi arrecadada e permaneceu no caixa, portanto, compondo o ativo financeiro do ente público. Ao final do exercício a despesa empenhada, que criou para o Estado uma obrigação pendente do cumprimento do implemento de condição, terá que ser registrada também numa conta de passivo financeiro, senão o ente público estará apresentando em seu balanço patrimonial, ao

final do exercício, um superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro), que poderá ser objeto de abertura de crédito no ano seguinte na forma prevista na lei. No entanto, a receita que permaneceu no caixa na virada do exercício já está comprometida com o empenho inscrito em restos a pagar e, por isso, não poderá ser utilizada para a abertura de novo crédito.

Neste sentido, chega-se à conclusão de que a inscrição de restos a pagar, mesmo os não processados, tem que gerar, sob a ótica orçamentária, um passivo financeiro<sup>3</sup> para o ente público, sob pena de comprometer a apuração do superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro). Na visão da contabilidade orçamentária o registro do passivo financeiro é inevitável, mesmo sabendo-se que não é um passivo consumado sob a ótica da contabilidade patrimonial, pois falta o cumprimento do implemento de condição, ou seja, inexistente uma exigibilidade. No entanto, por força da necessidade de reconhecimento da despesa orçamentária no empenho e da apuração do superávit financeiro, o passivo financeiro tem que ser registrado, porque se trata de despesa empenhada e não paga.

Dessa forma, a contabilidade orçamentária, em respeito aos princípios da legalidade e da anualidade do orçamento, reconhece as despesas no mesmo exercício financeiro do correspondente orçamento, independentemente da fase em que se encontre a sua realização. Assim, mesmo os restos a pagar não processados (não liquidados) são registrados como despesas do exercício e ensejam ao final do exercício o reconhecimento de um passivo financeiro, ainda que não se trate de um passivo sob a ótica patrimonial, porque não há uma possibilidade de exigir da Administração Pública nada, porque o que se assumiu foi um compromisso de fazer ou entregar. No entanto, cabe ressaltar que a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a despesa e a assunção de compromissos sejam registradas segundo o regime de competência, que nesse caso deve ser entendida como a despesa sob a ótica da contabilidade geral, que no setor público se denomina de variação patrimonial diminutiva.

3 O artigo 105, § 3º da Lei nº 4.320/1964 define que o passivo financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos independentemente de autorização orçamentária.



Nomenclatura muito utilizada para análise das informações de execução da despesa é o conceito de despesa executada, que considera aquela efetivamente liquidada acrescida da inscrita em restos a pagar não processados. Ou seja, ao longo do exercício considera apenas a liquidada e ao final do mesmo toda a despesa empenhada, mesmo que não tenha sido liquidada.

Com isso, atende-se os vários usuários da informação, sejam os elaboradores do orçamento, que observam a execução da despesa sob o enfoque da anualidade; os órgãos de controle, que, além da visão da execução orçamentária, fiscalizam o cumprimento das normas legais no que concerne à elaboração dos balanços; os cidadãos, que desejam avaliar os resultados efetivos das aplicações dos recursos previstos pelas políticas governamentais.

Embora existam eventuais questionamentos que sempre causam muitas polêmicas em relação aos critérios técnicos de aplicação do regime de competência para a despesa pública, observa-se que:

- a obrigação orçamentária deve ser considerada contraída no momento da formalização do contrato ou instrumento congênere, que, de acordo com a legislação, deve ter prévio empenho;
- o empenho, como foi exposto, não gera obrigação a pagar, isto é, não gera passivo sob a ótica patrimonial, pois essa obrigação depende do cumprimento do implemento de condição. Isso significa que a persistência ou não dela, ao final do exercício, está relacionada com as condições estabelecidas no contrato. No entanto, sob a ótica da contabilidade orçamentária, o empenho gera uma obrigação orçamentária, reconhecida, como um passivo financeiro;
- o empenho gera um compromisso ou acordo entre as partes: o fornecedor tem a obrigação de entregar o que foi contratado e o governo tem a obrigação de pagar, caso o material ou serviço entregue atenda ao que foi especificado e contratado;
- uma obrigação a pagar para a contabilidade, de acordo com o princípio da competência, nasce independentemente da execução orçamentária. Logo, se há uma conta a pagar, exigível, esta deverá



ser apropriada como um passivo, mesmo se não tiver sido previamente empenhada. Nesse caso o responsável que deu causa à assunção de obrigação sem amparo orçamentário deverá responder pelos seus efeitos;

- no caso de despesas de caráter continuado como, por exemplo, pessoal e encargos sociais e determinados serviços públicos, consideram-se compromissadas, ou seja, da competência do exercício, aquelas efetivamente realizadas durante o ano civil, ainda que venham a ser liquidadas no exercício seguinte;
- os contratos de despesas, com execução prevista para mais de um exercício, tais como aqueles relativos a serviços de manutenção, limpeza e vigilância, são usualmente inscritos em restos a pagar pelos valores das despesas previstas para execução no exercício que está se encerrando, ou seja, normalmente pelo valor de dezembro, que será pago em janeiro;
- quando se tratar de despesas não pagas, mas que efetivamente ocorreram no exercício, ainda que não liquidadas, deverá haver a correspondente inscrição em restos a pagar, e mantida a disponibilidade financeira para o seu pagamento no exercício seguinte. É o caso do salário de dezembro, que deve ser pago em janeiro.

### 4.3 SUPERÁVIT FINANCEIRO

As Disponibilidades Orçamentárias Líquidas representadas pelos saldos de caixa existentes ao final de cada exercício, que não se encontrem comprometidos, poderão ser utilizadas como fonte de financiamento para abertura de créditos orçamentários adicionais em exercícios futuros, ou seja, créditos que se somarão ao valor das dotações aprovadas no orçamento anual. Esses saldos de caixa constituem o que se denomina de **superávit financeiro**.

A apuração do superávit financeiro se realiza pelo confronto entre os totais do ativo financeiro e do passivo financeiro, constantes do balanço patrimonial do exercício anterior. A Lei nº 4.320/1964 define a abrangência do ativo e do passivo financeiros, conforme a seguir:

Art. 105. [...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

[...]

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

O mecanismo de apuração do superávit financeiro se encontra estabelecido também no art. 43, parágrafo 2º da referida lei, nos seguintes termos: “Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas”.

Esse parágrafo foi inserido no artigo que trata das condições para abertura de créditos adicionais, e seus termos decorrem da necessidade de se garantir que os créditos orçamentários somente sejam abertos quando houver garantia dos recursos necessários ao pagamento das despesas correspondentes.

A diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro representa situação em que, no encerramento do exercício, as disponibilidades financeiras não se encontrem inteiramente comprometidas com pagamentos futuros.

#### 4.4 RECONHECIMENTO DA DESPESA SOB O ENFOQUE PATRIMONIAL X LEGALIDADE DA DESPESA

O arcabouço legal brasileiro estabelece como regra que a despesa aconteça após prévia autorização legislativa, ou seja, após a aprovação do orçamento. Entretanto, o que acontece quando a despesa foi incorrida, ou seja, o bem foi entregue ou o serviço prestado, de boa-fé, mas não havia dotação autorizada? Deve-se considerar nulo o ato e não se efetuar o pagamento? Registra-se a despesa na contabilidade ou somente depois de reconhecida orçamentariamente?

Neste momento é importante separar os princípios contábeis dos princípios orçamentários. O fato de não se ter cumprido o princípio da universalidade do orçamento, ou seja, de que toda receita e despesa deve constar do orçamento, não pode interferir no cumprimento dos princípios contábeis e tampouco no objeto da ciência contábil, que é o patrimônio da entidade. Neste sentido a Lei nº 4.320/1964 foi sábia e, como vimos, dedicou uma parte específica para a contabilidade, que começa no artigo 83.

Dessa forma, por exemplo, uma unidade de governo recebeu a conta de energia do mês para efetuar o pagamento, mas não havia empenhado a despesa, pois não existia dotação orçamentária suficiente. Para efetuar o pagamento o gestor precisará receber os créditos orçamentários, mas enquanto não tiver a autorização orçamentária poderá registrar o passivo na contabilidade? Não só pode como deve, porque a contabilidade tem por obrigação espelhar todos os ativos e passivos da unidade ou, na letra da própria Lei nº 4.320/1964, deve evidenciar as variações patrimoniais.

Para viabilizar o registro e separar os aspectos patrimoniais dos orçamentários, o PCASP distingue as informações por natureza: orçamentária, patrimonial e controle. Assim, o registro da referida despesa deverá ser efetuado no sistema patrimonial como uma variação patrimonial diminutiva independentemente da execução orçamentária. O procedimento provavelmente implicará a elaboração de processo de reconhecimento de dívida, acompanhado das justificativas que couberem para que seja paga orçamentariamente a partir de um remanejamento de crédito, um crédito adicional e, se for de exercício diverso, como despesa de exercícios anteriores.

**Atenção:**

**Sempre que não for possível a apropriação da despesa à conta do orçamento do exercício corrente, o compromisso deverá ser objeto do registro contábil adequado, que reflita a situação passiva existente, se for o caso, em contas de natureza patrimonial.**

Cabe observar que o registro na contabilidade não exime a apuração de responsabilidades pela falta de planejamento que provocou a realização de despesa sem autorização orçamentária, configurando, nos termos da lei, um crime fiscal. Assim, um erro não pode justificar outro, ou seja, não é pelo fato de não se ter seguido o rito estabelecido em lei para execução da despesa orçamentária que também não será realizado o registro da despesa sob o enfoque patrimonial (VPD).

No Governo Federal esse procedimento foi implementado a partir de 2008 e está alinhado com as determinações do Tribunal de Contas da União (TCU) relacionadas ao tema. Uma das manifestações do TCU ocorreu em auditoria realizada junto ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), nos contratos de prestação de serviços de arrecadação da contribuição previdenciária e pagamento de benefícios realizados pela rede bancária credenciada. Durante alguns anos o INSS acumulou dívidas junto às instituições financeiras, relativas a serviços prestados que não foram pagos por falta de dotações. Como se tratava de um serviço essencial e de grande apelo social, sua prestação não foi descontinuada, ocorrendo mesmo sem contrato. No relatório de auditoria houve a recomendação, acatada pelo Plenário do TCU, no sentido de que a Secretaria do Tesouro Nacional criasse uma rotina contábil e o INSS providenciasse o tempestivo registro da dívida.

Portanto, não se pode confundir procedimentos de boa gestão orçamentária e financeira com procedimentos contábeis. É importante ressaltar que não se está defendendo que a despesa seja realizada sem orçamento, mas sim que a contabilidade espelhe efetivamente os ativos e passivos das entidades públicas.

Além dos ganhos contábeis, há também ganho da implantação dessa sistemática para os órgãos de planejamento e orçamento, que muitas vezes não sabem das dívidas acumuladas pelos órgãos e são surpreendidos com solicitações de créditos adicionais para saldar despesas de exercícios anteriores. Neste sentido, muitos entes da Federação estão implantando rotina contábil que exige a preexistência de um passivo para que seja reconhecida despesa orçamentária de exercícios anteriores.





# REPASSES DE RECURSOS PÚBLICOS ÀS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR. A INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 26 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.



**BATALHA, Lúcio Flávio Luttembarck**

Analista de Controle – TCE-PR

Advogado

Engenheiro Eletricista

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar as exigências legais para a realização de transferências voluntárias e para a formalização de convênios com as entidades privadas do terceiro setor. Para tanto, se faz uma breve análise dos artigos 25 e 26 da Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Partindo-se do conceito legal e restrito de transferências voluntárias, procurou-se consolidar as diversas condições e os requisitos para a sua realização presentes nessa mesma Lei e na Constituição Federal. Para compreender o exato significado da expressão “*concessão de subvenções*” do parágrafo segundo do artigo 26, foram empregados os métodos de interpretação contextual, autêntico, histórico e jurisprudencial. Espera-se, como resultado deste trabalho, apresentar uma nova visão sobre o tema, reorientando as exigências deste Tribunal em relação aos repasses de recursos públicos às entidades do terceiro setor. Ao final, concluiu-se pela inaplicabilidade do artigo 26 aos repasses de recursos públicos às entidades privadas sem fins lucrativos que atuam em colaboração com o Poder Público.



Se, no âmbito deste Tribunal de Contas a expressão “transferências voluntárias” inclui os repasses às entidades privadas sem fins lucrativos, conforme o artigo 227 de seu Regimento Interno, para a Lei Complementar n.º 101/2000, esse conceito é muito mais restrito<sup>1</sup>.

A Lei de Responsabilidade Fiscal conceituou transferência voluntária como sendo a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde<sup>2</sup>.

---

1 Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

2 Art. 227. Para os fins deste Regimento Interno e observado o disposto no inciso VI, do art. 1.º e § 1.º, do art. 95, da Lei Complementar n.º 113/2005, considera-se transferência voluntária o repasse de recursos correntes ou de capital por entidades da administração pública estadual ou municipal a outra pessoa jurídica de direito público federal, estadual ou municipal ou a pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, a título de convênio, auxílio, acordo, cooperação, contribuição, subvenção social, ajustes ou outros instrumentos congêneres, que não decorra de determinação constitucional ou legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

Além de delimitar o conceito de transferência voluntária, a Lei Complementar n.º 101/2000 estabeleceu algumas condições e requisitos para a sua realização.

De acordo com o seu artigo 25, o beneficiário da transferência voluntária deverá: (I) atender o que vier a ser disposto pela lei de diretrizes orçamentárias; (II) prever dotação orçamentária específica; (III) observar o artigo 167, X da Constituição Federal, que veda o emprego dos recursos no pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista; (IV) estar em dia quanto aos pagamentos de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como quanto à prestação de contas de recursos anteriormente dele recebidos; (V) atender os limites constitucionais relativos à educação e à saúde; (VI) observar os limites das dívidas consolidada e mobiliária, de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, de inscrição em Restos a Pagar e de despesa total com pessoal; (VII) comprovar a existência de previsão orçamentária de contrapartida; (VIII) aplicar os recursos exclusivamente na finalidade pactuada.

Interessante notar que o inciso II, do parágrafo primeiro, do artigo 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que previa a formalização de transferências voluntárias por instrumento de convênio, foi vetado pelo Presidente da República com fundamento nas justificativas apresentadas pelo Ministério da Educação, o qual, entre outros argumentos salientou que

a exigência de convênio em lei complementar inviabiliza futuras experiências de simplificação de procedimentos no âmbito da Administração Pública, em programas onde aquele instrumento mostrasse progressivamente dispensável ou substituível por outros mais modernos e eficazes.

Contudo, destacou-se naquela oportunidade "... a possibilidade de restabelecimento da exigência de convênio para as transferências voluntárias anualmente e com as devidas exceções, na lei de diretrizes orçamentárias..."<sup>3</sup>.

3 [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/Mensagem\\_Veto/2000/Vep101-00.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2000/Vep101-00.htm), acessado em 22/6/2015.

A par daquelas condições e requisitos, outros existem dispersos na própria Lei de Responsabilidade Fiscal: - demonstrar a previsão e a efetiva arrecadação de todos os impostos de sua competência constitucional (artigo 11, parágrafo único); - se ultrapassadas as despesas total com pessoal, a recondução aos limites legais (artigo 23, § 1.º); descumprimento dos prazos para publicação do Relatório de Gestão Fiscal (art. 55, § 3º); implementação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal nos prazos estabelecidos (art. 48 c/c art. 73-C).

Adicionalmente, de acordo com o artigo 40, § 2.º, se o ente não atender as exigências legais para o recebimento de transferências voluntárias ficará impedido de obter a concessão de garantia pela União para realização de operação de crédito junto a organismo financeiro internacional, ou a instituição federal de crédito e fomento para o repasse de recursos externos.

Além da vedação inscrita no artigo 167, X da Constituição Federal, como antes mencionado, o artigo 97, § 10, IV, “b” dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficarão impedidos de receber transferências voluntárias se estiverem inadimplentes com o pagamento dos respectivos precatórios vencidos.

Em que pesem as inúmeras condições e os diversos requisitos que envolvem a realização de transferências voluntárias, não foi conferido o mesmo tratamento pela Lei de Responsabilidade Fiscal aos repasses de recursos públicos às entidades privadas do terceiro setor.

Tal circunstância talvez seja reflexo da decisão do Poder Público de incentivar a participação dessas entidades na execução das políticas públicas, então conhecida como contratualização de resultados<sup>4</sup>, contexto que deu azo às leis da Organização da Assistência Social, Lei n.º 8.742/1993, Organizações Sociais, Lei n.º 9.637/1998, Serviço Voluntário, Lei n.º 9.608/1998, e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, Lei n.º 9.790/1999.

4 <http://www.gespublica.gov.br/biblioteca/pasta.2010-12-08.3617032145/pasta.2010-04-08.0042928925/Leticia%20PRODUTO%20II.pdf>, acesso em 23/6/2015.

Uma questão de especial interesse está em saber se os repasses de recursos para as entidades privadas sem fins lucrativos, que atuam em colaboração com o Poder Público, têm o seu fundamento no artigo 26 Lei de Responsabilidade Fiscal e, portanto, necessitam de prévia lei autorizativa. *Verbis*.

Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou défits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

§ 1.º O disposto no caput aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

§ 2.º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

A resposta é negativa!

Ora, ao se firmar um termo de ajuste com uma entidade do terceiro setor, o Poder Público não estará financiando eventual *déficit* dessa instituição, mas transferindo-lhe recursos para a execução de um objeto específico, previamente determinado e, naturalmente, de interesse público.

Da mesma forma, não se pode enquadrar os recursos transferidos às entidades privadas na expressão “concessão de subvenções” contida no parágrafo segundo do mesmo artigo 26.

Numa interpretação contextual, depreende-se que o legislador está se referindo às subvenções econômicas, não às sociais.

De fato, o texto se refere a concessões de empréstimos, financiamentos, refinanciamentos, participação em constituição ou aumento de capital - elementos de natureza eminentemente econômica.

Ainda, adotando-se a interpretação autêntica, devemos buscar os conceitos técnicos utilizados pela Lei de Responsabilidade Fiscal, tais como recei-



tas correntes, receitas de capital, restos a pagar ou subvenções na própria Lei ou na legislação subsidiária, a exemplo da Lei n.º 4.320/1964.

Assim é que a Lei n.º 4.320/1964 distingue as subvenções sociais das econômicas. *Verbis* (o grifo é nosso).

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(...)

§ 3.º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I **subvenções sociais**, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II **subvenções econômicas**, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Mais especificamente, ao tratar das transferências correntes, a Lei n.º 4.320/1964, indica a natureza das atividades que podem ser custeadas por subvenções sociais, estabelecendo algumas condições para tanto. *Verbis*.

I) Das Subvenções Sociais

Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica.

Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados obedecendo os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.

Art. 17. Somente à instituição cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização serão concedidas subvenções.

Não bastassem tais argumentos, socorrendo-nos, agora, da interpretação histórica, a Exposição de Motivos da Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser utilizada como uma ferramenta adicional para elucidar o alcance de seus conceitos<sup>5</sup>.

5 [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_01/EM-PLC18.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_01/EM-PLC18.htm), acesso em 18/6/2015.

Ao se referir às transferências de recursos do setor público para o setor privado, a Exposição de Motivos faz expressa referência à subvenção econômica. *Verbis* (destaquei).

26. O Título VII considera o inter-relacionamento entre finanças públicas e privadas. Nessa matéria, confere-se particular realce ao papel do poder público como agente normativo e sobretudo regulador da atividade econômica, nos termos do art. 174 da Constituição. **Os dispositivos constantes desse Título disciplinam e restringem as transferências de recursos públicos para o setor privado**, em especial sob a forma de capitalizações, **subvenções econômicas** e subsídios de preços públicos. Desse modo, a destinação e a utilização de recursos públicos para pessoas físicas ou jurídicas, somente poderão ocorrer se vierem a ser expressamente autorizados em lei.

Finalmente, excluídos os recursos que não decorram de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde, as transferências às entidades do terceiro setor são formalizadas mediante a celebração de convênios ou instrumentos congêneres com o Poder Público.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 342, proposta pelo Governo do Estado do Paraná em face do disposto pelo artigo 54, XXI da Constituição Estadual, declarou inconstitucional a exigência de autorização, pela Assembleia Legislativa, para que o Poder Executivo pudesse celebrar convênios com entidades de direito público ou privado, por entender que tal comando infringe os princípios da independência e da harmonia entre os poderes<sup>6</sup>.

Também por este viés, adotando-se a interpretação jurisprudencial, mostra-se inaplicável o artigo 26 às transferências de recursos para as organizações do terceiro setor.

6 <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=70&dataPublicacaoDj=11/04/2003&incidente=1502218&codCapitulo=5&numMateria=10&codMateria=1>, acesso em 19/06/2015.

“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a regra que subordina a celebração de acordos ou convênios firmados por órgãos do Poder Executivo à autorização prévia ou ratificação da Assembleia Legislativa, fere o princípio da independência e harmonia dos poderes (art. 2.º, da C.F.). Precedentes. 2. Ação Direta julgada procedente para a declaração de inconstitucionalidade do inciso XXI do art. 54 da Constituição do Estado do Paraná.”

Inobstante tais ponderações, os requisitos e as condições para as transferências de recursos às entidades privadas sem fins lucrativos que atuam em cooperação com o Poder Público, por força do artigo 4.º, I, “f” da Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão ser estabelecidas pela lei de diretrizes orçamentárias e, por consequência, constar da respectiva lei orçamentária<sup>7</sup>.

No Estado do Paraná, a formalização de convênios foi disciplinada pela Lei n.º 15.608/2007.

Posteriormente, outros requisitos foram acrescentados pelas Leis n.º 16.244/2009 e 16.897/2011. A Lei n.º 17.826/2013 trata dos requisitos para a concessão e a manutenção do título de utilidade pública.

7 Art. 4.º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2.º do art. 165 da Constituição e:  
(...)  
f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;





**[ PERGUNTAS E RESPOSTAS ]**



## PERGUNTAS E RESPOSTAS

### **O que é o Procedimento de Acompanhamento Remoto – PROAR?**

**R:** O Procedimento de Acompanhamento Remoto (PROAR) é uma das ferramentas de fiscalização utilizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Paraná, que permite o acompanhamento, à distância, e em tempo real, da execução orçamentária, financeira e patrimonial das administrações municipais. A fiscalização acontece via web, através do Sistema Gerenciador de Acompanhamento – SGA, permitindo ao Tribunal de Contas, o apontamento tempestivo e célere, de atos potenciais que possam apresentar riscos às finanças e às contas públicas.

### **Alguns benefícios de aposentadoria exigem tempo mínimo na carreira para que o servidor possa se aposentar com fundamento na respectiva regra. O que se entende por tempo na carreira?**

**R:** Carreira é o conjunto de cargos dispostos hierarquicamente e estruturados conforme diferentes graus de complexidade das atribuições respectivas. Uma carreira, portanto, é formada por diferentes cargos, sendo que o acesso a um diferente cargo de uma mesma carreira se dá exclusivamente para os titulares de cargos que já integram a carreira. Caso o ingresso num segundo cargo só possa ser feito mediante concurso público, pode-se concluir que os cargos não fazem parte da mesma carreira.

### **Se um recurso que a administração municipal ou estadual tiver recebido da União for transferido de modo voluntário, será necessário informar no SIT?**

**R:** A União repassa milhões de reais, anualmente, ao estado e aos municípios do Paraná. Boa parte dos recursos são decorrentes de obrigações legais ou até mesmo constitucionais. Mas, quando este recurso é contabilizado no orçamento municipal ou estadual, ele também está sujeito a fiscalização pelo Tribunal de Contas. A descentralização de recursos é comum na administração pública. Por isso, muitas vezes ocorre também uma nova

descentralização na execução de ações propostas com a União. Por exemplo, se um município assina um acordo com um ministério para receber recursos e este município transfere de modo voluntário para uma entidade privada que pretende executar aquelas ações, a prestação de contas no SIT será obrigatória. Por isso, é importante que a formalização da parceria assinada com a entidade privada seja realizada cuidadosamente, observando as leis aplicáveis. A apresentação no SIT, contudo, não substitui a prestação de contas que os órgãos federais poderão exigir.





# [ JURISPRUDÊNCIA\* ]

\*Nota: A divulgação dos acórdãos selecionados para esta edição da Revista Digital do TCE-PR não substitui o conteúdo publicado no Diário Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.



# ACÓRDÃOS

## ILUMINAÇÃO PÚBLICA CUSTEIO DE SERVIÇO - FORMA DE UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS

PROCESSO Nº : 1066695/14  
ASSUNTO : CONSULTA  
ENTIDADE : MUNICÍPIO DE CAMPO MOURÃO  
INTERESSADO : REGINA MASSARETTO BRONZEL DUBAY  
RELATOR : CONSELHEIRO IVENS ZSCHOERPER LINHARES

### ACÓRDÃO N.º 1791/15 - Tribunal Pleno

EMENTA: Consulta. Custeio de serviço de iluminação pública (COSIP). Forma de utilização dos recursos. Art. 149-A, da CF. Possibilidade de custeio dos vencimentos da equipe de manutenção da iluminação pública. Impossibilidade de custeio de faturas de energia elétrica, matérias e serviços referentes a bens de uso especial e em relação a itens diversos da iluminação pública.

## 1 DO RELATÓRIO

Trata o expediente de consulta formulada pelo Município de Campo Mourão, por intermédio da Prefeita Municipal Regina Massaretto Bronzel Dubay, por meio da qual visa dirimir as seguintes dúvidas:

1) É possível utilizar os recursos da contribuição para custeio de serviço de iluminação pública (COSIP) para pagamento dos vencimentos da equipe de eletricitas que fazem a manutenção da rede de iluminação pública?



- 2) É possível utilizar os recursos da contribuição para custeio de serviço de iluminação pública (COSIP) para pagamento de faturas de energia elétrica dos espaços esportivos das comunidades e bairros do Município?
- 3) É possível utilizar os recursos da contribuição para custeio de serviço de iluminação pública (COSIP) para aquisição de materiais e serviços (substituição de postes e luminárias) nos espaços esportivos e Parque de Exposições?

Após emenda a inicial (peça nº 09), com a juntada de Parecer Jurídico da Municipalidade<sup>1</sup>, a presente Consulta foi admitida, uma vez que presentes os requisitos do artigo 381 da Lei Orgânica desta Corte.

Em observância ao trâmite regimentalmente previsto, seguiram os autos à Diretoria de Jurisprudência e Biblioteca que informou a existência de duas decisões com matéria correlata ao tema em análise: [Acórdão nº 205/07](#) – Tribunal Pleno<sup>2</sup> que trata de Consulta e o [Acórdão nº 1058/08](#) – Segunda Câmara<sup>3</sup> acerca de impugnação de despesas.

A Diretoria de Contas Municipais, por meio da Instrução nº 143/15 (peça nº 14) analisou o arcabouço normativo que rege a questão, teceu considerações acerca do parecer jurídico, das decisões internas dessa Corte, da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e da doutrina, opinando, conclusivamente nos seguintes termos:

- a) há fortes indícios de inconstitucionalidade no art. 149-A, da Constituição, pois o STF já reconheceu que é possível o controle de constitucionalidade de emenda constitucional e a Emenda Constitucional nº 39/2002, ao introduzir o referido artigo não atentou para a potencialidade lesiva que resulta da falta de controle sobre o exercício do poder de atingir o patrimônio do contribuinte, ferindo

---

1 Por meio do Parecer Jurídico, a Procuradoria do Município concluiu “opinativamente que não é possível custear a iluminação de equipamentos públicos de uso específico, tais como quadras esportivas e campos de futebol, com os recursos oriundos da COSIP, sob pena de desvio de finalidade e lesão aos contribuintes, que sofrem incidência do referido tributo para fins de custeio do serviço de iluminação pública de logradouros públicos, conforme inteligência do art. 149-A da Constituição Federal/88”.

2 [ACÓRDÃO nº 205/07](#) - Tribunal Pleno. EMENTA: Consulta. Instituição de Fundo de Aval pelo Poder Executivo Municipal. Ainda que inexistam óbices legais, pela inviabilidade de instituição.

3 [ACÓRDÃO nº 1058/08](#) - Segunda Câmara. EMENTA: Impugnação de despesas. Município de Matinhos. Irregularidades decorrentes da lei que instituiu a contribuição para custeio de iluminação pública no município. Procedência e conseqüente recomposição dos danos causados ao erário. Conforme instrução do processo.

o os direitos fundamentais do contribuinte e seu patrimônio sem que esteja submetido a mecanismos claros e eficientes de controle e aos limites definidos no art. 149 e no art. 146, III, da Constituição; b) a simples edição de lei ordinária, ainda que respeite os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade não são suficientes para a exigência da contribuição, sendo obrigada Lei Complementar que discipline os limites, restrições e diretrizes do sistema tributário brasileiro, dando operacionalidade à sua instituição/cobrança, eis que é por meio de Lei Complementar que se determina a parcela de realidade de cada Município que a contribuição irá atingir e como isto se operará (elementos necessários à instituição da contribuição); c) a Lei Complementar (art. 146, III, CR), além de dispor sobre normas gerais de direito tributário (conteúdo dos preceitos), tem a aptidão para veicular normas gerais em matéria de 'legislação tributária', ou seja, estruturação dos vários componentes do sistema, como competências, limitações, institutos, etc.;

d) não é possível utilizar recursos da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP para pagamento dos vencimentos da equipe de eletricitas que fazem a manutenção da rede de iluminação pública, eis que a remuneração dos servidores públicos ou de despesas gerais do Município deve se dar na forma prevista na Constituição, na legislação municipal e na Lei de Responsabilidade Fiscal;

e) não é possível utilizar os recursos da referida contribuição para pagamento de faturas de energia elétrica dos espaços esportivos das comunidades e bairros do Município, sob pena de desvio de finalidade e assunção de despesas correntes por vias transversas, vedada pelo art. 149-A, da Constituição, cuja previsão é específica (iluminação pública em logradouros públicos) e pelo Decreto-Lei nº 201/67;

f) não é possível utilizar os recursos da COSIP para a aquisição de materiais e serviços, como a substituição de postes e luminárias, nos espaços esportivos e do Parque de Exposições, eis que são despesas que devem ser custeadas por impostos e não por contribuições com finalidade específica, nos termos da fundamentação.

Por seu turno, o Ministério Público de Contas, mediante o Parecer nº 976/15 (peça nº 15), divergiu da Unidade Técnica e, apresentou decisões do Supremo Tribunal Federal que destacam a constitucionalidade<sup>4</sup> da contribuição para o custeio da iluminação pública e a possibilidade de criação por lei ordinária, uma vez que não há restrição constitucional<sup>5</sup> nesse sentido.

Passadas as discussões preliminares, o *Parquet* adentrou na análise de cada questionamento, opinando por respondê-los nos seguintes termos:

4 - STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 724104, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 22/03/2014;  
- STF, Recurso Extraordinário 573675/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 21/05/2009

5 - STF, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 739715/RJ, Rel. Min. Eros Grau, DJe 18/06/2009

R.: Sim. Os vencimentos dos eletricitas que fazem a manutenção da rede de iluminação pública poderão ser pagos pelo produto da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública.

02- R.: Não. Os espaços esportivos que tenha destinação específica, tais como quadras poliesportivas, ginásios, parques de exposições, etc., ainda que inseridos em praça pública, não devem ser custeados pela Contribuição para Custeio da iluminação Pública.

03- R.: Não. A aquisição de materiais e serviços para substituição de postes e luminárias nos espaços esportivos e Parque de Exposições não podem ser custeados pela Contribuição de Iluminação Pública por ter destinação específica e estão classificados como bens públicos de uso especial da administração.

É o relatório.

## 2 DA FUNDAMENTAÇÃO E VOTO

Presentes os pressupostos de admissibilidade, bem como considerando a inexistência de decisões normativas<sup>6/7</sup> sobre o assunto, nos termos do §4º do art. 313 e seguintes, a presente Consulta foi admitida.

De início, deve-se destacar que assiste razão ao Ministério Público de Contas quando assevera que a constitucionalidade da instituição da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, o que foi feito por meio do [RE 573.675](#)<sup>8</sup>, tema 44, com repercussão geral do Município de São José de Santa Catarina, do Exmo. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Os termos da decisão foram reiterados por meio do [RE 724.104](#)<sup>9</sup>, de mesma Relatoria, em que se analisava decisão emanada pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo.

6 A decisão versada no Acórdão nº 1.058/08 discutiu vício na elaboração da Lei Municipal instituindo a contribuição, mas produzida com vícios, pois havia vários vetos que não foram apreciados pelo Legislativo Municipal antes da publicação da Lei, descumprindo assim o Executivo o processo formal legislativo e gerando a ilegalidade da lei instituidora da contribuição, oriunda do Projeto de Lei nº 32/02.

7 O Acórdão nº 205/07 (Processo nº 563771/06), trata-se de consulta formulada pelo Município de Foz do Iguaçu, indagando a possibilidade de utilização dos recursos excedentes decorrentes da arrecadação da contribuição para custeio de iluminação pública para a construção e instalação de Hospital Municipal.

8 Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão que entendeu pela constitucionalidade da Lei Complementar 7/2002 do Município de São José, que instituiu a Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública - COSIP.

9 Publicado no DJ nº 56, do dia 25/03/2013.

Em ambas essas decisões, restou assentada a possibilidade de os consumidores de energia elétrica pagarem a referida contribuição, mediante alíquota progressiva, o que é complementado com o outro entendimento, também do STF, lembrado pelo douto Procurador-Geral, de que a instituição dessa contribuição pode se dar por lei ordinária (Agravo de Instrumento 739715/RJ, a f. 4 da peça nº 15), sem necessidade de lei complementar.

No entanto, em relação ao alcance do art. 149-A, ressalve-se que o mesmo está sendo debatido na Suprema Corte, por meio do [RE 666.404](#), de Relatoria do Exmo. Ministro Marco Aurélio, tema 696<sup>10</sup>, o qual, depois de admitido, sobreveio repercussão geral da matéria, em 28/11/2013, sendo assim ementado:

ILUMINAÇÃO PÚBLICA — CUSTEIO DE MELHORAMENTO E EXPANSÃO DA REDE — ARTIGO 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL — AFASTAMENTO NA ORIGEM - RECURSO EXTRAORDINÁRIO — REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da cobrança, por Municípios e Distrito Federal, de contribuição de iluminação pública visando satisfazer despesas com melhoramento e expansão da rede.

Não obstante esteja pendente de julgamento<sup>11</sup>, tal fato não impede o exame deste processado, devendo, porém, haver acompanhamento pela Diretoria Jurídica, e, eventual decisão conflitante de caráter vinculante da Corte Suprema, forçará sua revisão.

10 Validação da destinação de recursos advindos da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública também ao melhoramento e à expansão da rede.

11 Em pesquisa no site do STF, observa-se que o processo está concluso com o Relator desde 22/10/2014. O Ministério Público de Contas verificou que o **Ministério Público Federal**, em parecer de lavra do Procurador-Geral da República, *Dr. Rodrigo Janot*, já se **manifestou no referido Recurso Extraordinário favorável a inclusão de investimentos**, tendo assim ementado:

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 696. CUSTEIO DE SERVIÇOS DE MELHORAMENTO E EXPANSÃO DA REDE DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. INTERPRETAÇÃO FILOLÓGICA E HISTÓRICA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.*

*1. O precedente de repercussão geral firmado no RE 573.675/SC reconheceu a constitucionalidade da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, sob a perspectiva da isonomia geral e tributária e do princípio da capacidade contributiva, de modo que não se estendeu à questão da abrangência do conceito de custeio do serviço de iluminação pública.*

*2. A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, prevista no art. 149-A da Constituição Federal, também abrange o melhoramento e a expansão da rede, não se restringindo às despesas com a instalação e manutenção do respectivo serviço. Interpretação filológica e histórica do termo ‘custeio do serviço de iluminação pública’ e constitucionalidade das normas municipais em discussão pelo prisma do princípio da proporcionalidade.*

*3. Parecer pelo provimento do recurso extraordinário.”*

Diante disso, passo a análise dos questionamentos da Consulta.

Observe-se, inicialmente, que, em última análise, a resposta à questão diz respeito à própria definição de contribuição, dentro das categorias tributárias, como sendo aquela que, diversamente dos impostos, destina-se a uma finalidade específica, e, diversamente da taxa, não guarda correspondência com a retribuição de um serviço público prestado.

Por esse último fundamento, aliás, como bem lembrado pela Diretoria de Contas Municipais, a fl. 12/13 da peça nº 14, foi declarada inconstitucional a instituição de Taxa de Iluminação (TI), visto que seu fato gerador referia-se a “serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte” (RE 233332/RJ, Acórdão do Tribunal Pleno do STF, votação unânime, com julgamento em 10/03/99).

Quanto ao primeiro questionamento acerca da “possibilidade de se utilizar os recursos da COSIP para pagamento dos vencimentos da equipe de eletricitas que fazem a manutenção da rede de iluminação pública”, releva notar o disposto nos artigos 30, V e 149-A da Constituição da República.

Foi estabelecido constitucionalmente, nos termos do art. 30, inciso V, a competência do Município para “organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial”, dentre os quais inclui-se a iluminação pública.

Para garantir a preservação dessa competência administrativa foi inserido, por força da Emenda Constitucional nº 39/2002, o artigo 149-A<sup>12</sup> na Constituição, permitindo aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição de contribuição para financiar os serviços de iluminação pública.

12 Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002\)](#) Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002\)](#)



Com o advento da Resolução Normativa nº 414/2010 da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), foi determinada a transferência dos ativos de iluminação pública e a responsabilidade pela manutenção e reparo da rede elétrica aos municípios até 31 de janeiro de 2014, posteriormente prorrogado para 31 de dezembro de 2014<sup>13</sup>, por meio do art. 218, que dispõe:

Art. 218 A distribuidora deve transferir o sistema de iluminação pública registrado como Ativo Imobilizado em Serviço – AIS à pessoa jurídica de direito público competente.” “Art. 218 A distribuidora deve transferir o sistema de iluminação pública registrado como Ativo Imobilizado em Serviço – AIS à pessoa jurídica de direito público competente.

Ressalte-se que esse dispositivo normativo não veio a inovar a ordem jurídica, estando em consonância com o panorama do modelo federativo<sup>14</sup> da Constituição da República, sobre o qual se conferiu aos municípios ampla autonomia e, em especial ao disposto nos artigos 30, V e 149-A e parágrafo único da Constituição Federal, devolvendo apenas aos Municípios, expressamente, os meios para o exercício da competência sobre um serviço cujo objeto já lhe era previsto pela Carta Maior, porém, cuja atribuição estava sendo financiada pelas distribuidoras.

Logo, considerando também os apontamentos feitos pelo *Parquet*, que destaca que os municípios passaram a ser responsáveis por efetuar os serviços de reparo e substituição de materiais desses pontos de iluminação, além de realizar os projetos de ampliação, manutenção e modernização do sistema, tudo por força do artigo 218, combinado com artigo 2º<sup>15</sup>, incisos XXXIX

13 Art. 218 A distribuidora deve transferir o sistema de iluminação pública registrado como Ativo Imobilizado em Serviço – AIS à pessoa jurídica de direito público competente.

14 Nesses termos observam-se em especial os artigos 18, 29 e 30.

15 Art. 2º. Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

(...)

XXXIX - iluminação pública: serviço público que tem por objetivo exclusivo prover de claridade os logradouros públicos, de forma periódica, contínua ou eventual;

(...)

XLIV - instalações de iluminação pública: conjunto de equipamentos utilizados exclusivamente na prestação do serviço de iluminação pública;”

(...)

e XLIV, e artigo 21<sup>16</sup> da Resolução ANEEL nº 414/2010, indiscutível a necessidade de serem aportados recursos públicos suficientes para fazer frente às despesas assumidas, uma vez que passou a ser de atribuição do município esse serviço público, essencial à sociedade

Desse modo, não é plausível que a interpretação do art. 149-A da Constituição seja feita de maneira restritiva e assistemática, uma vez que a referida Resolução transferiu de volta aos Municípios obrigações sobre as quais esses devem despender e remanejar recursos operacionais, humanos e financeiros.

Ademais, como afirma o Exmo. Procurador - Geral do Ministério Público de Contas, Dr. MICHAEL RICHARD REINER, ao se reportar à manifestação do Procurador Geral da República, Dr. RODRIGO JANOT favorável à utilização da contribuição para o melhoramento e a expansão da rede:

Grosso modo, se pode o mais, pode-se o menos; ou seja, se pode investir, porque não manter. Assim, aquilo que se **agrega a prestação de serviço de iluminação pública**, consistente nos serviços de substituição de materiais e equipamentos de energia elétrica, a aquisição dos insumos necessários a eficiência do sistema, a contratação de projetos de modernização, ampliação e execução encontram-se **amparada pela tributação**. Desse modo, o pagamento de salários dos técnicos envolvidos na prestação dos serviços, seus equipamentos de proteção, os veículos e meios utilizados para efetuar a manutenção do sistema, a aquisição de materiais diretamente relacionados a iluminação pública e a fatura de energia consumida não só pode, como **deve ser pagos com recursos da COSIP** pois são **despesas ligadas estritamente ao custeio do serviço de iluminação pública**" (fl. 7 da peça nº 15).

Assim, pode-se responder ao primeiro questionamento nos termos do opinativo Ministerial, no sentido de que **"os vencimentos dos eletricitistas que fazem a manutenção da rede de iluminação pública poderão ser pagos pelo produto da Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública"**, fundamen-

16 Art. 21. A elaboração de projeto, a implantação, expansão, operação e manutenção das instalações de iluminação pública são de responsabilidade do ente municipal ou de quem tenha recebido deste a delegação para prestar tais serviços.

(...)

§2º A responsabilidade de que trata o caput inclui todos os custos referentes à ampliação de capacidade ou reforma de subestações, alimentadores e linhas já existentes, quando necessárias ao atendimento das instalações de iluminação pública, observado o disposto nos §§ 1º a 4º do art. 43.

tando-a em uma interpretação sistemática do art. 149-A da Constituição e das alterações trazidas pela Resolução Normativa nº 414/2010 da ANEEL, bem como aplicando o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, de forma a sopesar o financiamento em sentido amplo dos recursos advindos da contribuição para custeio de serviço de iluminação pública.

Com relação aos dois questionamentos seguintes, que têm por objeto a possibilidade de custeio de espaços esportivos das comunidades e bairros do Município e de parques de exposição, a dúvida resolve-se, em última análise, mediante a classificação de bens públicos do art. 99 do Código Civil<sup>17</sup>, que já havia sido objeto de outra manifestação do Ministério Público de Contas, exarada no **Protocolo nº 215610/2004**, por meio do **Parecer nº 11447/03**, nos seguintes termos:

O serviço de iluminação pública compreende a iluminação dos bens públicos de uso comum do povo, bens estes que são acessíveis por toda a população em geral (ruas, praças, parques, praias). Não se inclui neste serviço a iluminação dos bens públicos de uso especial, já que nestes a iluminação não serve como um fim em si mesma, mas sim, como meio para a consecução de outros serviços públicos, sendo paga pelo próprio Órgão Público no montante equivalente ao seu consumo, por meio de tarifa emitida pela concessionária prestadora do serviço.

A seguir, sintetiza o douto Procurador Geral seus fundamentos nos seguintes termos:

Vê-se que há correlação a contribuição para custeio de iluminação pública e a classificação de bens públicos do Código Civil, já que os bens de uso comum do povo são os destinatários da referida contribuição (f. 8 da peça nº 15).

Nesse mesmo sentido, aliás, sinalizou a Diretoria de Contas Municipais, ainda que sua conclusão tenha sido diversa daquela do Ministério Público de Contas:

17 "Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades."

Pelo deduzido na fundamentação, verifica-se que resta juridicamente impossível ao Município ampliar a aplicação/destino da contribuição (COSIP) para finalidades diversas à de iluminação de ruas, praças, avenidas, parques e demais bens de uso comum, conforme fundamentação esgrimida (fl. 17/18 da peça nº 14).

Merece ainda destaque a outra observação do douto Procurador Geral, no sentido de que:

A iluminação pública não se confunde com unidade consumidora de energia elétrica. Como esclarecido na Resolução ANEEL nº 414/2012, iluminação pública é a unidade com o 'objetivo de prover de claridade os logradouros públicos'. O pagamento das faturas de energia elétrica de um imóvel público não está incluso apenas as luminárias daquele imóvel, mas também os equipamentos eletroeletrônicos, o que foge do escopo da contribuição referida. Nesses espaços esportivos seguramente não haverá apenas as luminárias como consumidoras da energia elétrica, mas também, por exemplo, o chuveiro dos vestiários, o placar eletrônico, os bebedouros de água, os sensores de irrigação, etc. (fl. 8 da peça nº 15).

A conclusão, portanto há que se assentar em duas premissas: tratar-se de bem de uso comum, acessível a toda a população, e que o custeio restrinja-se à iluminação, sem incluir outras formas de consumo de energia elétrica.

Desse modo, em se tratando de espaços esportivos configurados como bens de uso especial, ou seja, aqueles afetados a uma destinação específica, entendo pela impossibilidade de utilização dos recursos do COSIP, agravada pelo fato de que nessas faturas de energia elétrica constam itens diversos daqueles referentes apenas, à iluminação pública.

No que tange ao terceiro questionamento, que trata da possibilidade de utilizar os recursos da contribuição para custeio de serviço de iluminação pública (COSIP) para aquisição de materiais e serviços (substituição de postes e luminárias) nos espaços esportivos e Parque de Exposições, verificam-se pertinentes as observações anteriores que fazem distinção quanto a se tratar de bem de uso público e bem de uso especial, bem quanto ao fato de se tratar de iluminação pública, ou seja, aquele serviço exclusivo de prover claridade aos logradouros públicos (art. 2º, XXXIX, Resolução Normativa nº 414/2010).

Assim, observa-se que no caso de Parque de Exposições, cujo acesso, normalmente, não é livre à toda a população, bem como espaços esportivos de uso especial, a utilização de tais recursos mostra-se inviável, eis que se trata de despesas a serem custeadas por impostos e não por contribuições com finalidade específica, como bem destacado pela Diretoria de Contas Municipais e pelo Ministério Público de Contas.

**III. Face ao exposto, VOTO:**

**a)** pelo conhecimento da Consulta formulada pela Prefeita Municipal Regina Massaretto Bronzel Dubay, do Município de Campo Mourão, uma vez presentes os pressupostos de admissibilidade, e, no mérito, pela resposta nos seguintes termos:

**1)** É possível o pagamento dos vencimentos da equipe de eletricitas que fazem a manutenção da rede de iluminação pública com recursos da COSIP, pois são despesas ligadas estritamente ao custeio do serviço de iluminação pública.

**2)** Não é possível o pagamento de faturas de energia elétrica em espaços esportivos que não configuram bens públicos de uso comum, acessíveis a toda a população, bem como nos casos em que a fatura de energia elétrica englobe outros itens além da iluminação pública, na definição do art. 2<sup>o</sup><sup>18</sup> da Resolução n<sup>o</sup> 414/2010 da ANEEL.

**3)** Não é possível a utilização de recursos da contribuição para custeio de serviço de iluminação pública (COSIP) para aquisição de materiais e serviços (substituição de postes e luminárias) em espaços esportivos, nas condições definidas no item anterior, bem como, em Parques de Exposições de uso especial, em virtude da restrição de acesso da população.

**b)** pela possibilidade de futuro reexame da matéria abordada no presente processado, quando do julgamento do Recurso Extraordinário [666.404](#), de Relatoria do Exmo. Ministro Marco Aurélio.

18 Art. 2<sup>o</sup>, XXXIX – iluminação pública: serviço público que tem por objetivo exclusivo prover de claridade os logradouros públicos, de forma periódica, contínua ou eventual;



c) determinação, após o trânsito em julgado da decisão, a remessa dos autos à Diretoria de Jurisprudência e Biblioteca, os registros pertinentes, no âmbito de sua competência definida no Regimento Interno e, posteriormente, à Diretoria de Protocolo, para o encerramento do processo, nos termos do art. 398, § 1º e art. 168, VII, do Regimento Interno.

### 3 DA DECISÃO

**VISTOS, relatados e discutidos, ACORDAM OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ,** nos termos do voto do Relator, Conselheiro IVENS ZSCHOERPER LINHARES, por maioria absoluta, em:

I - Conhecer da Consulta formulada pela Prefeita Municipal Regina Massaretto Bronzel Dubay, do Município de Campo Mourão, uma vez presentes os pressupostos de admissibilidade, e, no mérito, pela resposta nos seguintes termos:

É possível o pagamento dos vencimentos da equipe de eletricitas que fazem a manutenção da rede de iluminação pública com recursos da COSIP, pois são despesas ligadas estritamente ao custeio do serviço de iluminação pública;

Não é possível o pagamento de faturas de energia elétrica em espaços esportivos que não configuram bens públicos de uso comum, acessíveis a toda a população, bem como nos casos em que a fatura de energia elétrica englobe outros itens além da iluminação pública, na definição do art. 2º<sup>19</sup> da Resolução nº 414/2010 da ANEEL; Não é possível a utilização de recursos da contribuição para custeio de serviço de iluminação pública (COSIP) para aquisição de materiais e serviços (substituição de postes e luminárias) em espaços esportivos, nas condições definidas no item anterior, bem como, em Parques de Exposições de uso especial, em virtude da restrição de acesso da população;

II - Possibilitar futuro reexame da matéria abordada no presente processado, quando do julgamento do Recurso Extraordinário [666.404](#), de Relatoria do Exmo. Ministro Marco Aurélio;

19 Art. 2º, XXXIX – iluminação pública: serviço público que tem por objetivo exclusivo prover de claridade os logradouros públicos, de forma periódica, contínua ou eventual;

III - Determinar, após o trânsito em julgado da decisão, a remessa dos autos à Diretoria de Jurisprudência e Biblioteca, para os registros pertinentes, no âmbito de sua competência definida no Regimento Interno e, posteriormente, à Diretoria de Protocolo, para o encerramento do processo, nos termos do art. 398, § 1º e art. 168, VII, do Regimento Interno.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor THIAGO BARBOSA CORDEIRO (voto vencedor).

O Auditor CLÁUDIO AUGUSTO CANHA votou pela impossibilidade de resposta ao primeiro item da Consulta por não estar devidamente formulado (voto vencido).

Presente o Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas ELIZEU DE MORAES CORREA.

Sala das Sessões, 23 de abril de 2015 - Sessão nº 15.

**IVENS ZSCHOERPER LINHARES**

**Conselheiro Relator**

**IVAN LELIS BONILHA**

**Presidente**

# SERVIDOR PÚBLICO

## ACÚMULO DE PROVENTOS E DE REMUNERAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE PERMANÊNCIA NO CARGO APÓS APOSENTADORIA

PROCESSO N° : 1127201/14  
ASSUNTO : CONSULTA  
ENTIDADE : MUNICÍPIO DE SÃO SEBASTIÃO DA AMOREIRA  
INTERESSADO : LUIZ FERNANDES  
RELATOR : CONSELHEIRO IVENS ZSCHOERPER LINHARES

### ACÓRDÃO N.º 1751/15 - Tribunal Pleno

**EMENTA:** Consulta. Conhecimento e resposta:

- a) pela possibilidade do acúmulo de remuneração de um cargo público com proventos de inatividade decorrentes da aposentadoria em outro, desde que a acumulação seja viável na atividade, vedada a trílice cumulação;
- b) pela concessão do direito de escolha ao servidor que, preenchendo os requisitos para a inativação em dois cargos públicos regularmente acumulados, desejar se aposentar em somente um deles;
- c) pela impossibilidade de os servidores estatutários, ocupantes de cargo efetivo, permanecerem em atividade, após a aposentadoria, seja ela pelo regime próprio de previdência ou pelo regime geral. Necessária a submissão a novo concurso para o reingresso no serviço público, observando-se, de qualquer forma, a vedação à cumulação de proventos prevista no §10 do art. 37 da Constituição Federal.

## 1 DO RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada pelo Prefeito do Município de São Sebastião da Amoreira, Sr. Luiz Fernandes, nos seguintes termos:

No caso de servidor ocupante de 02 (dois) cargos efetivos de professor na rede municipal de ensino (dois padrões de vinte horas

semanais), acumuláveis, portanto, na forma da Constituição Federal (art. 37, XVI, "a"), constituindo vínculos distintos com a Administração mediante habilitação em concurso para cada um destes cargos, é lícita a permanência em 01 (um) dos cargos de professor após a aposentadoria concedida pelo Regime Geral de Previdência Social (INSS), com a consequente cumulação dos proventos e do salário de 01 (um) cargo de professor?

Caso seja positiva a resposta ao questionamento nº 01, como deve proceder a Administração para decidir em qual dos cargos se dará a inativação (exoneração), ou seja, em qual deles o servidor continuará em exercício concomitante à percepção da aposentadoria, considerando que o INSS concede o benefício previdenciário sem delimitar/identificar em qual cargo decorreu a jubilação? Deve-se exonerar o servidor do cargo mais antigo?

No caso de servidor ocupante de apenas 01 (um) cargo efetivo, é lícita a permanência em serviço após a aposentadoria deferida pelo INSS (RGPS)?

O pedido foi instruído pelos pareceres jurídicos anexados às peças nº 08 e 09, nos quais a subscritora se posicionou pela ilicitude da permanência do servidor aposentado no cargo de referência, visto que a aposentadoria é hipótese de vacância do cargo, e pela vedação da acumulação de proventos de aposentadoria com duas remunerações na ativa.

A consulta foi conhecida pelo Despacho nº 789/14 (peça nº 10), eis que presentes os requisitos de admissibilidade previstos nos arts. 38 e 39, da Lei Complementar Estadual nº 113/2005, e arts. 311 e 312 do Regimento Interno.

A Diretoria de Jurisprudência e Biblioteca prestou a Informação nº 02/15 (peça nº 12), na qual atestou a ausência de precedente específico sobre o tema.

Na sequência, a Diretoria de Controle de Atos de Pessoal emitiu o Parecer nº 82/15 (peça nº 14), no qual emitiu as seguintes conclusões:

Quanto à **questão nº 1**, a resposta é positiva, ou seja, é possível acumular remuneração e proventos, desde que, o cargo, emprego ou função pública seja as exceções estabelecidas no art. 37, inc. XVI, da CF/88. Contudo, essa acumulação se compreende no máximo 02 (dois): "remuneração e remuneração"; "remuneração e proventos" ou "proventos e proventos", não sendo permitida 03 acumulações de qualquer forma.

(...)

Sobre o **questionamento nº 02**, a Administração deve observar em qual dos cargos acumulados de professor, o servidor preencheu os requisitos para que seja concedida a aposentadoria. Caso o servidor preenche os requisitos, para inativação, nos 02 (dois) cargos de

professor, e sendo pleiteada apenas 01 (uma) aposentadoria, a Administração deve dar opção ao respectivo servidor, para que este escolha, em qual dos cargos requer a sua aposentadoria, continuando em atividade no outro cargo que não optou em se aposentar. A **questão 03** traz a discussão se é lícita a permanência em serviço do servidor ocupante de apenas 01 (um) cargo efetivo, após a aposentadoria deferida pelo INSS (RGPS). A resposta é negativa. Ou seja, o servidor sendo aposentado no cargo público, não poderá continuar mais em atividade no referido cargo, sendo necessário ser aprovado previamente em outro concurso público como estabelece o art. 37, inc. II da CF/88, desde que, o cargo antes ocupado ou que venha a ocupar esteja previsto nos cargos, emprego e função pública que a Constituição Federal admite acumulação (art. 37, inc. XVI, CF/88).

Na mesma esteira, o D. Procurador-Geral de Contas, mediante Parecer nº 932/15 (peça nº 15), sugeriu a resposta nos seguintes termos:

pela possibilidade de acúmulo de proventos e de remuneração por servidor ocupante de dois cargos, nos casos em que a Constituição Federal excepciona a inacumulabilidade; a escolha sobre qual vínculo ocorrerá a inativação compete ao servidor interessado; e não é possível a permanência em serviço de servidor aposentado, em virtude da ocorrência da vacância do cargo.

É o relatório.

## 2 DA FUNDAMENTAÇÃO E VOTO

Conforme acima relatado, os pareceres que instruem o feito são uníssomos em responder: a) que é possível acúmulo de proventos com a remuneração de um cargo, nos casos em que a

Constituição Federal excepciona a inacumulabilidade; b) que a escolha do vínculo sobre o qual ocorrerá a inativação compete ao servidor interessado; e c) que não é possível a permanência em serviço no cargo em que se der a aposentadoria, em virtude da ocorrência da vacância do cargo.

Partindo da análise realizada pela Diretoria de Controle de Atos de Pessoal, passa-se a discorrer sobre cada um dos questionamentos:



**a) No caso de servidor ocupante de 02 (dois) cargos efetivos de professor na rede municipal de ensino (dois padrões de vinte horas semanais), acumuláveis, portanto, na forma da Constituição Federal (art. 37, XVI, "a"), constituindo vínculos distintos com a Administração mediante habilitação em concurso para cada um destes cargos, é lícita a permanência em 01 (um) dos cargos de professor após a aposentadoria concedida pelo Regime Geral de Previdência Social (INSS), com a consequente cumulação dos proventos e do salário de 01 (um) cargo de professor?**

Abstraindo-se do caso concreto descrito pelo consulente em seu petítório inicial, verifica-se que a presente dúvida comporta resposta em tese, nos termos do art. 38, § 1º, da Lei Orgânica.

Conforme bem exposto pelo d. Procurador Geral do Ministério Público de Contas (fl. 02 da peça nº 15), os incisos XVI e XVII, do art. 37, da Constituição Federal,<sup>1</sup> estabelecem como regra a vedação da acumulação de cargos públicos. O mesmo inciso XVI define as exceções em que a acumulação é admitida, observada a compatibilidade de horários e o limite de remuneração.

Seguindo igual lógica, o art. 40, § 6º, da Lei Fundamental<sup>2</sup> veda a per-

1 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XVI - é vedada a acumulação remunerada de cargos públicos, exceto, quando houver compatibilidade de horários, observado em qualquer caso o disposto no inciso XI:

a) a de dois cargos de professor;

b) a de um cargo de professor com outro técnico ou científico

c) a de dois cargos ou empregos privativos de profissionais de saúde, com profissões regulamentadas;

XVII - a proibição de acumular estende-se a empregos e funções e abrange autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias, e sociedades controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público;

2 Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

(...)

§ 6º - Ressalvadas as aposentadorias decorrentes dos cargos acumuláveis na forma desta Constituição, é vedada a percepção de mais de uma aposentadoria à conta do regime de previdência previsto neste artigo.

cepção de mais de um provento de aposentadoria, ressalvado aqueles derivados de cargos acumuláveis em atividade, observado o teto remuneratório.

Da mesma forma, o § 10, do art. 37, da Constituição da República<sup>3</sup> veda a percepção simultânea de proventos de aposentadoria com a remuneração de cargo, emprego ou função pública, ressalvados os cargos acumuláveis.

A partir dos dispositivos constitucionais citados, a jurisprudência desta Corte de Contas, conforme destacado pela Unidade Técnica, já teve a oportunidade de concluir pela possibilidade do acúmulo de remuneração de cargo público com proventos de aposentadoria, desde que a acumulação seja viável na atividade:

Servidor público. Aposentadoria. Concurso público. Cumulação de remuneração com aposentadoria pelo INSS. Possibilidade. Regime próprio. Acúmulo de remuneração com proventos da inatividade. Possibilidade, respeitadas as ressalvas constitucionais. Inteligência do artigo 37, XVI, XVII e § 10. (Acórdão nº 1394/12 – Pleno).

Assim, nada impede que o servidor que acumule regularmente dois cargos públicos requeira a sua aposentadoria em um deles e permaneça em atividade no segundo.

Pertinente, a esse respeito, o exemplo de Marçal Justen Filho:<sup>4</sup>

(...) é possível acumular o provento derivado de cargo de magistério com o exercício de outro cargo remunerado de magistério. Essa regra é bastante lógica. Não teria sentido que, se o sujeito acumulasse regularmente dois cargos, tivesse de exonerar-se de um deles se resolvesse aposentar-se no outro.

Todavia, qualquer acumulação é restrita a dois pagamentos, sejam eles na forma de remuneração, de proventos, ou de ambos, haja vista que o § 10 do art. 37, assim como o § 6º do art. 40, ambos da Constituição

<sup>3</sup> § 10. É vedada a percepção simultânea de proventos de aposentadoria decorrentes do art. 40 ou dos arts. 42 e 142 com a remuneração de cargo, emprego ou função pública, ressalvados os cargos acumuláveis na forma desta Constituição, os cargos eletivos e os cargos em comissão declarados em lei de livre nomeação e exoneração.

<sup>4</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 9 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 949.

Federal, restringem a percepção simultânea às hipóteses de cumulação na ativa, por sua vez previstas no inciso XVI do art. 37, todas claramente limitadas a dois cargos.

Em corroboração, o recente Acórdão nº 1032/15, do Tribunal Pleno:

Recurso de Revista. Ato de Inativação. Acórdão que negou registro ao ato, por conta do tríplice acúmulo de cargo sem caráter técnico ou científico com outros dois de professor. Admitida a possibilidade de acumulação do cargo de Técnico de Gestão Pública em relação a um dos padrões do cargo de Professor. Pela conversão em diligência.

Dessa forma, respeitando-se o caráter geral inerente às consultas submetidas a este Tribunal, o primeiro questionamento poderá ser assim respondido: pela possibilidade do acúmulo de remuneração de um cargo público com proventos de inatividade decorrentes da aposentadoria em outro, desde que a acumulação seja viável na atividade, vedada a tríplice cumulação.

**b) Caso seja positiva a resposta ao questionamento nº 01, como deve proceder a Administração para decidir em qual dos cargos se dará a inativação (exoneração), ou seja, em qual deles o servidor continuará em exercício concomitante à percepção da aposentadoria, considerando que o INSS concede o benefício previdenciário sem delimitar/identificar em qual cargo decorreu a jubilação? Deve-se exonerar o servidor do cargo mais antigo?**

A toda evidência, a dúvida se refere à hipótese em que o servidor que acumula regularmente dois cargos públicos, preenchendo os requisitos para a aposentadoria em ambos, requer apenas uma aposentadoria.

Nesse caso, conforme pareceres instrutórios uníssimos, por se tratar de direito subjetivo do servidor, no momento em que este requerer a inativação deve ser-lhe franqueada a escolha do vínculo em que deseja se aposentar, mantendo-se em atividade no outro cargo.

Já na hipótese em que os requisitos para a aposentadoria tenham sido preenchidos em somente um dos cargos, é em relação a este, evidentemente, que será extinto o vínculo entre o servidor e o Estado.

Destarte, a resposta à segunda questão poderá ser assim redigida: pela concessão do direito de escolha ao servidor que, preenchendo os requisitos para a inativação em dois cargos públicos regularmente acumulados, desejar se aposentar em somente um deles.

**c) No caso de servidor ocupante de apenas 01 (um) cargo efetivo, é lícita a permanência em serviço após a aposentadoria deferida pelo INSS (RGPS)?**

O terceiro questionamento deve ser respondido negativamente, haja vista que aposentadoria do servidor põe fim ao vínculo jurídico com o Estado e produz a vacância do cargo, sendo vedada sua permanência em atividade no mesmo.

Novamente, vale transcrever a lição de Marçal Justen Filho<sup>5</sup>:

Aposentadoria é o ato administrativo unilateral que constitui a relação jurídica de inatividade, assegurando a percepção vitalícia de proventos em valor determinado, com cunho declaratório ou constitutivo da extinção do vínculo jurídico entre o Estado e o servidor.

(...)

O ato administrativo de aposentadoria possui eficácia declaratória ou constitutiva da extinção do vínculo jurídico até então existente entre o Estado e o titular do cargo público de provimento efetivo.

(...)

Esse ato de aposentadoria produz a vacância do cargo até então ocupado pelo agente e a extinção dos deveres e direitos atinentes à relação jurídica entre o Estado e o servidor.

Nesse mesmo sentido, a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro elenca a aposentadoria dentre as causas de vacância do cargo,<sup>6</sup> ao passo que o magistério de Diógenes Gasparini também a indica dentre as causas de vacância, “com a extinção do vínculo”.<sup>7</sup>

5 JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*, p. 1005 a 1007.

6 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Curso de Direito Administrativo*. Saraiva, São Paulo, 2005, p. 646.

7 GASPARINI Diógenes. *Direito Administrativo*. 6ª edição, Saraiva, São Paulo, 2001, p. 251.

Por consequência, ficando o cargo vago, não é lícito ao servidor aposentado permanecer no exercício das atividades que lhe eram conferidas, salvo na hipótese de vir a ser aprovado em novo concurso público, em se tratando de cargo acumulável, nos termos do art. 37, XVI, da Constituição Federal.

O Tribunal Pleno desta Corte de Contas já teve a oportunidade de se manifestar a esse respeito, em sede de Consulta, por meio de decisão com força normativa:

Consulta. Impossibilidade de os servidores estatutários, ocupantes de cargo efetivo, permanecerem em atividade, após a aposentadoria, seja ela pelo regime próprio de previdência ou pelo regime geral. Necessária a submissão a novo concurso para o reingresso no serviço público, observando-se, de qualquer forma, a vedação à cumulação de proventos prevista no §10 do art. 37 da Constituição Federal. (Acórdão nº 1725/10 – Tribunal Pleno).

Ademais, conforme consta do referido Acórdão,

o Estatuto dos Servidores Cíveis do Estado do Paraná, em seu artigo 123, VI, prevê a aposentadoria dentre as causas de vacância do cargo e, mesmo na hipótese de adoção do Regime Geral de Previdência Social, aplica-se o disposto no artigo 79 da Orientação Normativa MPS/SPS nº 02, de 31/03/2009, que dispõe que 'a concessão da aposentadoria ao servidor titular de cargo efetivo, ainda que pelo RGPS, determinará a vacância do cargo'.

Da mesma forma, os pareceres de peças nº 08 e 09 indicam que o próprio estatuto dos servidores do município em questão (Lei nº 599/01) estabelece, em seu art. 50, IV, que a aposentadoria é causa de vacância do cargo público.

Tendo em vista a existência de pronunciamento com efeito normativo deste Tribunal a respeito do tema, e inexistindo fundamento nos autos para abalzar a sua reapreciação, o processo deveria ser extinto com relação a este tópico, por força do contido no § 4º do Art. 313 do Regimento Interno desta Corte de Contas.<sup>8</sup>

8 Art. 313. Uma vez protocolada, autuada e distribuída, será a consulta encaminhada ao Relator para proceder ao juízo de admissibilidade.

(...)

§ 4º Tratando-se de tema sobre o qual o Tribunal já tenha se pronunciado com efeito normativo, o relator dará ciência ao interessado extinguindo o processo.



Todavia, considerando a maior extensão da presente consulta, que em realidade condensa três questionamentos conexos, não se vislumbra qualquer prejuízo de que o terceiro deles também receba resposta nestes autos, desde que nos exatos termos daquela proferida pelo Acórdão nº 1725/10:

pela impossibilidade de os servidores estatutários, ocupantes de cargo efetivo, permanecerem em atividade, após a aposentadoria, seja ela pelo regime próprio de previdência ou pelo regime geral. Necessária a submissão a novo concurso para o reingresso no serviço público, observando-se, de qualquer forma, a vedação à cumulação de proventos prevista no §10 do art. 37 da Constituição Federal.

**3.** Pelo exposto, **VOTO** no sentido de que a presente consulta seja conhecida e, no mérito, respondida nos seguintes termos:

a) pela possibilidade do acúmulo de remuneração de um cargo público com proventos de inatividade decorrentes da aposentadoria em outro, desde que a acumulação seja viável na atividade, vedada a tríplex cumulação;

b) pela concessão do direito de escolha ao servidor que, preenchendo os requisitos para a inativação em dois cargos públicos regularmente acumulados, desejar se aposentar em somente um deles;

c) pela impossibilidade de os servidores estatutários, ocupantes de cargo efetivo, permanecerem em atividade, após a aposentadoria, seja ela pelo regime próprio de previdência ou pelo regime geral. Necessária a submissão a novo concurso para o reingresso no serviço público, observando-se, de qualquer forma, a vedação à cumulação de proventos prevista no §10 do art. 37 da Constituição Federal.

### 3 DA DECISÃO

**VISTOS, relatados e discutidos,** ACORDAM OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro IVENS ZSCHOERPER LINHARES, por unanimidade, em:

Conhecer a presente Consulta para, no mérito, respondê-la nos seguintes termos:

a) pela possibilidade do acúmulo de remuneração de um cargo público com proventos de inatividade decorrentes da aposentadoria em outro, desde que a acumulação seja viável na atividade, vedada a tríplice cumulação;

b) pela concessão do direito de escolha ao servidor que, preenchendo os requisitos para a inativação em dois cargos públicos regularmente acumulados, desejar se aposentar em somente um deles;

c) pela impossibilidade de os servidores estatutários, ocupantes de cargo efetivo, permanecerem em atividade, após a aposentadoria, seja ela pelo regime próprio de previdência ou pelo regime geral. Necessária a submissão a novo concurso para o reingresso no serviço público, observando-se, de qualquer forma, a vedação à cumulação de proventos prevista no §10 do art. 37 da Constituição Federal.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor THIAGO BARBOSA CORDEIRO.

Presente o Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas ELIZEU DE MORAES CORREA.

Sala das Sessões, 16 de abril de 2015 - Sessão nº 14.

**IVENS ZSCHOERPER LINHARES**

**Conselheiro Relator**

**IVAN LELIS BONILHA**

**Presidente**

# SERVIDOR PÚBLICO

## REGIME PRÓPRIO OU ÚNICO - REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA - MIGRAÇÃO

PROCESSO N.º : 870874/13  
ASSUNTO : CONSULTA  
ENTIDADE : MUNICÍPIO DE IVAIPORÃ  
INTERESSADO : LUIZ CARLOS GIL  
RELATOR : CONSELHEIRO JOSÉ DURVAL MATTOS DO AMARAL

### ACÓRDÃO N.º 1519/15 - Tribunal Pleno

**EMENTA:** Consulta. Município de Ivaiporã. Possibilidade de concessão de benefícios do extinto regime próprio a servidor vinculado ao regime geral de previdência. Direito adquirido. Aplicação do art. 10 da lei n.º 9.717/1998.

## 1 RELATÓRIO

Encerram os presentes autos consulta formulada pelo Município de Ivaiporã, por meio da qual provoca esta Corte a dirimir a seguinte questão pontualmente formulada:

É possível e legal, diante dos diplomas legais e das hipóteses mencionadas, que, servidores que tenham pertencido por tempo considerável a Regime Próprio ou único, e, após realizar novo concurso, entretanto, sem interromper o vínculo com o ente municipal, entretanto, sob o Regime Geral de Previdência, posteriormente, desvincular-se deste e migrar para as condições do extinto regime, posto que mais vantajosas para fins de aposentação?

Nos termos do artigo 313 do Regimento Interno desta Corte, o expediente foi recebido por esta Relatoria (Despacho n.º 210/14, peça 04) e determinado o seu encaminhamento à Coordenadoria de Jurisprudência e Biblioteca, a qual informou a inexistência de prejudgado ou decisões sobre o tema consultado (Informação n.º 18/14, peça 06).

Pelo Despacho n.º 302/14 desta Relatoria, foi determinado o encaminhamento dos autos à Diretoria de Controle de Atos de Pessoal ao Ministério Público de Contas para manifestações (peça 08).

A Diretoria de Controle de Atos de Pessoal (Parecer n.º 3587/14 - peça 10) esclarece preliminarmente que a dúvida suscitada diz respeito à situação funcional de servidor específico, o que, a princípio, não comportaria a veiculação de consulta. Contudo, admite excepcionalmente o expediente e pontua que a resposta ao caso deverá ser feita em tese.

Em relação ao questionamento realizado nos autos observa, inicialmente, que o gestor municipal incorre em imprecisões técnicas que talvez tenham contribuído para o surgimento da dúvida. Sustenta que essas decorrem basicamente da confusão entre Regime Próprio da Previdência e Regime Jurídico Único do servidor, bem como da relação entre esses regimes. Assim, após discorrer sobre a questão, conclui sua abordagem aduzindo: “É possível, em conclusão parcial, afirmar que o Regime Jurídico Único não se confunde com o Regime Próprio de Previdência, exatamente porque cada um desses regimes regula relação jurídica distinta: a primeira normativa a relação institucional entre servidor e o ente público empregador; já a segunda regulamenta a relação previdenciária entre funcionário e fundo/ente previdenciário”.

Assim, partindo da premissa de que a intenção do Consulente tenha sido de se referir a Regime Próprio de Previdência, aduz que, no caso de o ente público ter extinguido este, nos termos legais, passando a vincular seus servidores ao RGPS, o mesmo só poderá deferir benefícios com base no extinto regime para aqueles funcionários que implementaram os requisitos necessários para sua concessão antes da extinção do Regime Próprio.

O Ministério Público junto a esta Corte (Parecer n.º 5836/14, peça 11) ratifica os termos do parecer exarado pela unidade técnica, não se opondo que a mesma seja respondida nos termos do Parecer n.º 3587/14 - DICAP (peça 10).

É o relatório.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO E VOTO

### 2.1 PRELIMINARES

Preliminarmente, comportam os autos as condições necessárias a sua admissibilidade. O consulente é parte legítima para suscitar o presente expediente nesta Corte de Contas, consoante faculta o art. 39, II, da Lei Complementar n.º 113/2005<sup>1</sup>. Por se tratar de tema afeto à aplicabilidade de regras de aposentadoria e seus eventuais desdobramentos, a dúvida versa acerca da aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de competência deste Tribunal de Contas.

No mais, em atenção aos inc. II, III e IV, do art. 38 da Lei Complementar n.º 113/2005, o feito encontra-se devidamente pontuado, instruído (peça 3, fls. 2-4) e, ainda que não formulado em tese, guarda relevante interesse público, devidamente motivado (peça 3, fls. 1-33).

Destarte, conheço da presente consulta.

### 2.2 MÉRITO

Relativamente ao questionamento, vislumbro que não fica ao alvedrio dos servidores municipais a possibilidade de escolher as regras que regerão a composição dos eventuais benefícios previdenciários a serem pleiteados.

O ordenamento jurídico somente permite a concessão de benefícios com base no extinto regime de previdência caso os servidores (estatutários ou celetistas), à época da extinção, já houvessem implementado todos os requisitos necessários para sua concessão, em observância à garantia constitucional do direito adquirido, independentemente de terem mudado de cargo.

<sup>1</sup> Art. 39. Estão legitimados para formular consulta:  
II - no âmbito municipal, **Prefeito**, Presidente de Câmara Municipal, dirigentes de autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas, fundações instituídas e mantidas pelo município, consórcios intermunicipais e conselhos constitucionais e legais, conforme previsto em Regimento Interno.



Tal fato decorre, pelo fato de que em regra não há convivência de Regimes Previdenciários distintos à mesma classe de servidores (RGPS e RPPS), excepcionando somente a hipótese daqueles segurados que, à época da extinção do Regime Próprio, tinham direito adquirido ao benefício pleiteado naquele regime.

Logo, não há como o servidor, mesmo que ele tenha contribuído por longo período a RPPS, “optar” sem respaldo em direito adquirido pelo regime previdenciário mais vantajoso se ele não cumpriu, antes da extinção do regime próprio, os requisitos para o benefício que pleiteia.

Assim, com a correta compreensão dessa diferença, permite-se construir as seguintes proposições:

I - Se o servidor pretender se aposentar valendo-se apenas de tempo de serviço anterior à migração para o **regime geral** (desde que tenha reunido condições fáticas e jurídicas para tanto), deverá requerer o benefício à entidade à qual era vinculado e que mantinha o **regime próprio extinto**, incidindo a atuação desta Corte para apreciação do registro do ato de aposentadoria.

II - Caso pretenda agregar tempo posterior à migração para o **regime geral**, o pedido deverá ser dirigido ao INSS, **não** incidindo a atuação desta Corte para apreciação do registro do ato de aposentadoria, uma vez que a concessão será gerida pela autarquia federal.

Tendo como base a premissa acima, conclui-se que o questionamento hipotético formulado se refere ao ente público que tenha instituído Regime Próprio de Previdência e que, após, por meio de lei, o tenha extinguido, tendo sido adotado o RGPS a todos os servidores estatutários.

Tangencia o assunto à Lei n.º 9.717/98, a qual no seu art. 10 prevê que

no caso de extinção de regime próprio de previdência social, a União, o Estado, o Distrito Federal e os **Municípios** assumirão integralmente a responsabilidade pelo pagamento dos benefícios concedidos durante a sua vigência, bem como daqueles benefícios

cujos **requisitos necessários a sua concessão foram implementados anteriormente à extinção do regime próprio de previdência social** (grifo nosso).

Destarte, sigo os opinativos uniformes da Diretoria de Controle de Atos de Pessoal – DICAP e do Ministério Público junto a este Tribunal de Contas e, **VOTO** para:

I) conhecer da consulta formulada pelo Prefeito de Ivaiporã para, no mérito, responder-lhe que:

a) não há como o servidor, mesmo que ele tenha contribuído por longo período a RPPS, “*optar*” sem respaldo em direito adquirido pelo regime previdenciário mais vantajoso se o mesmo não cumpriu, antes da extinção do RPPS, os requisitos para o benefício que pleiteia.

II) Após a publicação da decisão no Diário Eletrônico do Tribunal de Contas, proceder aos registros pertinentes, pelas respectivas unidades, no âmbito de sua competência definida no Regimento Interno.

III) Após o trânsito em julgado, feitas as anotações necessárias, encerrar os presentes autos, nos termos do art. 398 do RITCEPR.

É o voto.

### 3 DA DECISÃO

**VISTOS, relatados e discutidos estes autos de CONSULTA, ACORDAM** os membros do **Tribunal Pleno** do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro JOSÉ DURVAL MATTOS DO AMARAL, por unanimidade em:

I - Conhecer da consulta formulada pelo Prefeito de Ivaiporã para, no mérito, responder-lhe que:

a) não há como o servidor, mesmo que ele tenha contribuído por longo período a RPPS, “optar” sem respaldo em direito adquirido pelo regime previdenciário mais vantajoso se o mesmo não cumpriu, antes da extinção do RPPS, os requisitos para o benefício que pleiteia.

II - Após a publicação da decisão no Diário Eletrônico do Tribunal de Contas, proceder aos registros pertinentes, pelas respectivas unidades, no âmbito de sua competência definida no Regimento Interno.

III - Após o trânsito em julgado, feitas as anotações necessárias, encerrar os presentes autos, nos termos do art. 398 do Reg. Interno do TCE-PR.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSÉ DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor THIAGO BARBOSA CORDEIRO.

Presente a Procuradora do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas CÉLIA ROSANA MORO KANSOU.

Sala das Sessões, 9 de abril de 2015 – Sessão n.º 13.

**JOSÉ DURVAL MATTOS DO AMARAL**

**Conselheiro Relator**

**IVAN LELIS BONILHA**

**Presidente**

# SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLE ACIONÁRIO DE EMPRESA PRIVADA - REGIME JURÍDICOS E CONTROLE EXTERNO

PROCESSO Nº : 550113/14  
ASSUNTO : CONSULTA  
ENTIDADE : SERCOMTEL S/A TELECOMUNICAÇÕES  
INTERESSADO : CHRISTIAN PERILLIER SCHNEIDER  
RELATOR : CONSELHEIRO NESTOR BAPTISTA

## ACÓRDÃO N.º 1735/15 - Tribunal Pleno

**EMENTA:** Consulta. SERCOMTEL S.A. - Telecomunicações. Pelo conhecimento da Consulta com fulcro no § 1º do artigo 38 da Lei Complementar 113/2005, tendo em vista relevante interesse público. I. A mera participação de sociedade de economia mista no capital social de empresa privada não a transforma em sociedade de economia mista, uma vez que ausente o requisito essencial da autorização legal para a sua criação. II. As empresas controladas submetem-se a um regime jurídico híbrido, devendo observar normas típicas de Direito Público, tais como a exigência de realização de concurso público para contratação de pessoal e a realização de procedimento licitatório para aquisição de bens, obras e serviços. III. As empresas estatais – incluindo as controladas direta ou indiretamente pelo Poder Público – estão submetidas ao controle externo por parte dos Tribunais de Contas.

## 1 RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada pelo Sr. Christian Perillier Schneider, na qualidade de Presidente da SERCOMTEL S.A. – TELECOMUNICAÇÕES, sociedade de economia mista, integrante da administração pública indireta do Município de Londrina, na qual se indaga se a participação, ainda que majoritária, de uma sociedade de economia mista no capital social de uma empresa privada a transforma em sociedade de economia mista. Ademais, a consulente

indaga se empresa que não foi criada por lei específica, mas que possua o seu capital social composto majoritariamente por uma sociedade de economia mista, ou seja, que possua uma sociedade de economia mista como sócio majoritário, estaria obrigada a adotar o regime público de gestão (concurso público e licitação) e se tal empresa estaria sujeita à jurisdição do Tribunal de Contas competente.

O presente feito seguiu seu regular trâmite, sendo instruído pela Diretoria de Jurisprudência e Biblioteca (DJB), pela Diretoria de Contas Municipais (DCM) e pelo douto Ministério Público de Contas (MPC), na forma regimental, considerando a complexidade do objeto da consulta *sub examine*.

É o relatório.

## 2 DA FUNDAMENTAÇÃO E VOTO

Em sede preliminar, insta salientar que a presente consulta não está formulada em abstrato – requisito para o conhecimento de consultas consoante o artigo 38 da Lei Orgânica do TCE/PR e o artigo 311 do Regimento Interno desta Corte – uma vez que versa sobre projeto de reestruturação da empresa ASK! (Companhia Nacional de Call Center), como referido pela orientação nº 1257/2010 da Gerência de Assuntos Legislativos e Normativos da Procuradoria-Geral do Município de Londrina.

Desta forma, esta Corte de Contas recebe esta nos termos do artigo 38, §1º da Lei Complementar 113/2005, visto que presentes os requisitos e considerando o interesse público motivado pela peça inicial.

Assim, preliminarmente, conheço da presente consulta.

Inicialmente, cumpre registrar que sociedades de economia mista são pessoas jurídicas de Direito Privado, integrantes da administração indireta do Estado e necessariamente constituídas sob a forma de sociedades anônimas,

associando capitais públicos e privados para a consecução de finalidades públicas (serviço público ou atividade econômica de relevante interesse coletivo ou indispensável à segurança nacional). A respeito do tema *sub examine*, faz-se imprescindível sublinhar a lição do mestre Hely Lopes Meirelles:

O objeto da sociedade de economia mista tanto pode ser um serviço público como uma atividade econômica empresarial. Quando for serviço público, sua liberdade operacional é ampla e irrestrita; quando for atividade econômica, fica limitada aos preceitos constitucionais da subsidiariedade e da não competitividade com a iniciativa privada, sujeitando-se às normas aplicáveis às empresas congêneres particulares e ao regime tributário comum, pois é dever do Estado dar preferência, estímulo e apoio à iniciativa privada para o desempenho da atividade econômica (...).

Insta consignar que o artigo 37, XIX, da Constituição da República é expresso ao atestar que somente por lei específica poderá ser autorizada a instituição de sociedade de economia mista.

XIX - somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação"; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Neste sentido, já acentuou o Tribunal de Contas da União:

26. O regime militar reestruturou a administração pública, prezando pela desconcentração na administração direta, e pela descentralização, expandindo a administração indireta, tanto para agir em setores considerados públicos, quanto para realizar intervenção na economia. Em termos legislativos, essa reformulação foi efetivada por meio do Decreto-Lei nº 200/1967.

27. Entretanto, houve uma proliferação das chamadas estatais, que compunham a administração indireta. A Constituição Federal de 1988, com o intuito de coibir abusos pretéritos, estabeleceu a necessidade de lei específica para a criação ou autorização para criação de entes da administração pública indireta. (...)” (Acórdão 1.335/2004 – TCU – Plenário – Ministro Relator: Lincoln Magalhaes da Rocha - Ata 33/2004 - Sessão 08/09/2004 – DOU 16/09/2004)

Ademais, a Lei Maior igualmente estabelece que a participação de sociedades de economia mista em empresas privadas – hipótese formulada na consulta em tela – depende de prévia autorização legislativa.



XX - depende de autorização legislativa, em cada caso, a criação de subsidiárias das entidades mencionadas no inciso anterior, assim como a participação de qualquer delas em empresa privada;

Nestes termos, resta evidente a resposta à primeira demanda ora em comento: a mera participação de sociedade de economia mista no capital social de empresa privada não a transforma em sociedade de economia mista, uma vez que ausente o requisito essencial da autorização legislativa prévia para a sua instituição.

É imperioso, neste contexto, destacar a definição mais ampla de empresas estatais, as quais podem ser caracterizadas como todas aquelas estão submetidas ao controle direto ou indireto do Poder Público, tais como as empresas públicas, as sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e todas as demais sociedades em que a Administração Pública, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. Corroborando tal entendimento, o Decreto nº 3.735/2001:

Art. 1º Ao Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão compete a aprovação dos seguintes pleitos de empresas estatais federais, encaminhados pelos respectivos Ministérios supervisores: (...)  
§ 1º Para os fins do disposto neste Decreto, consideram-se empresas estatais federais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Neste mesmo diapasão, o Decreto nº 6.021/2007:

Art. 1º Fica criada a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União - CGPAR, com a finalidade de tratar de matérias relacionadas com a governança corporativa nas empresas estatais federais e da administração de participações societárias da União.

Parágrafo único. Para os fins deste Decreto, consideram-se:

I - empresas estatais federais: as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais sociedades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; (...)

Relevante, ainda, destacar o conceito de empresa controlada, com fulcro no artigo 2º da Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal):

Art. 2º - Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

I - ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

II - empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação; (...)

Resta patente, nesta toada, que as empresas controladas são estatais, em sentido lato, estando sujeitas à tutela/supervisão/controle administrativo. Tendo em vista que as empresas controladas administram recursos públicos e que, por definição, tem finalidade pública, devem, por certo, submeter-se a um regime jurídico híbrido, no qual convivem normas de direito privado e regras típicas do regime de Direito Público – tal como ocorre nas sociedades de economia mista – devendo observar normas tais como a exigência de realização de concurso público para contratação de pessoal e a realização de procedimento licitatório para aquisição de bens, obras e serviços.

A própria lei de licitações, em seu artigo 1º, parágrafo primeiro, aponta nesta direção:

Art. 1º. Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

No que diz respeito à obrigatoriedade de realização de concursos públicos para a contratação de pessoal, há de se respeitar o disposto na súmula nº 231 do Tribunal de Contas da União:

A exigência de concurso público para admissão de pessoal se estende a toda a Administração Indireta, nela compreendidas as Autarquias, as Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, as Sociedades de Economia Mista, as Empresas Públicas e, ainda, as demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, mesmo que visem a objetivos estritamente econômicos, em regime de competitividade com a iniciativa privada.

Ainda no tocante a este ponto, cumpre consignar o artigo 37, XVII, da Carta Magna:

XVII - a proibição de acumular estende-se a empregos e funções e abrange autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias, e sociedades controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público;" (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Resta cristalino, desta forma, que se a proibição de acúmulo de cargos públicos estende-se a empresas controladas, o regime jurídico aplicável para contratação de pessoal é o regime jurídico de direito público, sendo a aprovação por concurso público *conditio sine que non* para a admissão de pessoal, nos termos do artigo 37, II, do texto constitucional pátrio.

Por fim, é certo que as empresas estatais – incluindo as controladas direta ou indiretamente pelo Poder Público – estão submetidas ao controle externo por parte do Poder Legislativo competente, com o auxílio do Tribunais de Contas, nos termos dos artigos 70 e 71 da Constituição da República.

Neste sentido, o a jurisprudência do egrégio Tribunal de Contas da União:

RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO. COMPANHIA DE PROMOÇÃO AGRÍCOLA - CPA/CAMPO. NATUREZA JURÍDICA. SUBMISSÃO AO CONTROLE EXTERNO. NEGADO PROVIMENTO. A Companhia de Promoção Agrícola - CPA/Campo tem natureza jurídica de empresa estatal, eis que a União detém o controle indireto da empresa, submetendo-se esta, portanto, à observância das normas de Direito Público e ao controle externo exercido pelo TCU. (...)

9. Não existem dúvidas, consoante já esclarecido pela unidade técnica, de que a empresa não pode ser enquadrada como autarquia, empresa ou fundação pública. Restaria apenas a figura de sociedade de economia mista. Faz-se ausente, entretanto, lei autorizativa para sua constituição, condição essencial para a existência de toda empresa dessa natureza.

10. Esse obstáculo, apesar de se revelar como vício de ilegalidade na origem da entidade, não tem, por si só, o condão de remover a competência desta Corte de Contas para exercer a plena fiscalização de seus atos, nem exclui a empresa da incidência dos institutos do Direito Administrativo, consoante sólida jurisprudência desta Casa (Acórdãos nºs 281/2001, 695/2002, 593/2003, 2.224/2004 e 292/2005 - todos desta Primeira Câmara).

11. Nesse contexto, a competência desta Corte em relação à empresa pode ser determinada por meio da regra presente no art. 2º do Decreto nº 84.129/79, que define como empresa estatal qualquer empresa controlada direta ou indiretamente pela União.

12. Como, no exercício em exame, a União, por meio do Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A - BNCC e outras empresas públicas, era a acionista principal da Brasagro que, por seu turno, detinha 51% das ações da CPA/Campo, configura-se o controle indireto da União sobre esta empresa, podendo ser classificada como empresa estatal submetida ao controle deste Tribunal. (...)" (Acórdão 576/2005 – 1ª Câmara/TCU – Ministro-relator: Marcos Vinícios Vilaça - Ata 10/2005 - Primeira Câmara - Sessão 05/04/2005 - DOU 13/04/2005)

Particularmente no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, dispõe o artigo 3º, IV, da Lei Complementar Estadual n.º 113/2005:

Art. 3º A jurisdição do Tribunal abrange: (...)  
IV – os responsáveis pelas contas das empresas estatais ou de cujo capital social o Estado ou o Município participe, de forma direta ou indireta, nos termos do ato constitutivo.

Há de se destacar que a empresa em comento – controlada por sociedade de economia mista municipal – já vem prestando contas a este Tribunal, vide os autos 243698/12, 159852/13 e 301555/14.

Da mesma forma, em situações análogas, as empresas controladas prestam regularmente contas a esta Corte, *exempli gratia*, nos casos da Marumbi Transmissora de Energia S/A e da Costa Oeste Transmissora de Energia S/A. Neste sentido, os acórdãos 2383/12 (Pleno) e 4341/14 (Pleno), dentre outros.

Em suma, a fiscalização por parte dos Tribunais de Contas, constitucionalmente prevista, alcança as sociedades de economia mista e as suas controladas, uma vez que mesmo com natureza jurídica de direito privado tais entidades são regidas por certas normas de direito público, entre elas a subsunção ao controle externo.

Diante do exposto, **VOTO pelo CONHECIMENTO** da presente Consulta, formulada pelo Sr. Christian Perillier Schneider, Presidente da SERCOMTEL S.A. - TELECOMUNICAÇÕES, sociedade de economia mista integrante da administração pública indireta do Município de Londrina, com fulcro no artigo 38, § 1º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

No mérito, em suma, a resposta da presente consulta se dá nos seguintes termos:

I. A mera participação de sociedade de economia mista no capital social de empresa privada não a transforma em sociedade de economia mista, uma vez que ausente o requisito essencial da autorização legal para a sua criação.

II. As empresas controladas submetem-se a um regime jurídico híbrido, devendo observar normas típicas de Direito Público, tais como a exigência de realização de concurso público para contratação de pessoal e a realização de procedimento licitatório para aquisição de bens, obras e serviços.

III. As empresas estatais – incluindo-se as controladas direta ou indiretamente pelo Poder Público – estão submetidas ao controle externo por parte dos Tribunais de Contas.

Nestes termos, após o trânsito em julgado da presente decisão, determino a remessa destes autos à Diretoria de Contas Municipais (DCM), para ciência, e à Diretoria de Execuções (DEX), para as devidas anotações, e, ainda, posteriormente, seu encerramento e arquivamento junto à Diretoria de Protocolo (DP) desta ilustre Casa.

É o voto.

### 3 DA DECISÃO

**VISTOS, relatados e discutidos, ACORDAM OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro NESTOR BAPTISTA, por unanimidade, em:**

**I - CONHECER** da presente Consulta, formulada pelo Sr. Christian Perillier Schneider, Presidente da SERCOMTEL S.A. - TELECOMUNICAÇÕES, Sociedade de Economia Mista integrante da administração pública indireta do Município de Londrina, com fulcro no artigo 38, § 1º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná;

**II - Responder a presente Consulta nos seguintes termos:**

a) A mera participação de sociedade de economia mista no capital social de empresa privada não a transforma em sociedade de economia mista, uma vez que ausente o requisito essencial da autorização legal para a sua criação;

b) As empresas controladas submetem-se a um regime jurídico híbrido, devendo observar normas típicas de Direito Público, tais como a exigência de realização de concurso público para contratação de pessoal e a realização de procedimento licitatório para aquisição de bens, obras e serviços;

c) As empresas estatais – incluindo-se as controladas direta ou indiretamente pelo Poder Público – estão submetidas ao controle externo por parte dos Tribunais de Contas;

III - Determinar, após o trânsito em julgado da presente decisão, a remessa destes autos à Diretoria de Contas Municipais (DCM), para ciência, e à Diretoria de Execuções (DEX), para as devidas anotações, e, ainda, posteriormente, seu encerramento e arquivamento junto à Diretoria de Protocolo (DP) desta ilustre Casa.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros NESTOR BAPTISTA, ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor THIAGO BARBOSA CORDEIRO.

Presente o Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas ELIZEU DE MORAES CORREA.

Sala das Sessões, 16 de abril de 2015 - Sessão nº 14.

**NESTOR BAPTISTA**  
**Conselheiro Relator**

**IVAN LELIS BONILHA**  
**Presidente**







[ LEGISLAÇÃO EM DESTAQUE ]

## 1 LEGISLAÇÃO FEDERAL

### 1.1 EMENDAS CONSTITUCIONAIS

<p><a href="#">Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015</a> Publicado no D.O.U. de 17 abr. 2015</p>	<p>Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.</p>
<p><a href="#">Emenda Constitucional n. 88, de 7 de maio de 2015</a> Publicado no D.O.U. de 8 maio 2015</p>	<p>Altera o art. 40 da Constituição Federal, relativamente ao limite de idade para a aposentadoria compulsória do servidor público em geral, e acrescenta dispositivo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.</p>

### 1.2 LEIS ORDINÁRIAS

<p><a href="#">Lei n. 13.114, de 16 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 17 abr. 2015</p>	<p>Dispõe sobre a obrigatoriedade de os serviços de registros civis de pessoas naturais comunicarem à Receita Federal e à Secretaria de Segurança Pública os óbitos registrados, acrescentando parágrafo único ao art. 80 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973.</p>
<p><a href="#">Lei n. 13.115, de 20 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 22 abr. 2015</p>	<p>Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2015.</p>
<p><a href="#">Lei n. 13.116, de 20 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 22 abr. 2015</p>	<p>Estabelece normas gerais para implantação e compartilhamento da infraestrutura de telecomunicações e altera as Leis nºs 9.472, de 16 de julho de 1997, 11.934, de 5 de maio de 2009, e 10.257, de 10 de julho de 2001.</p>
<p><a href="#">Lei n. 13.124, de 21 de maio de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 22 maio 2015</p>	<p>Altera a Lei nº 10.446, de 8 de maio de 2002, que dispõe sobre infrações penais de repercussão interestadual ou internacional que exigem repressão uniforme, para os fins do disposto no inciso I do § 1º do art. 144 da Constituição Federal.</p>
<p><a href="#">Lei n. 13.127, de 26 de maio de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 27 maio 2015</p>	<p>Altera a Lei nº 9.656, de 3 de junho de 1998, que dispõe sobre os planos e seguros privados de assistência à saúde, para eximir as entidades de autogestão constituídas sob a forma de fundação, de sindicato ou de associação da obrigação de constituir pessoa jurídica independente, especificamente para operar planos privados de assistência à saúde.</p>
<p><a href="#">Lei n. 13.129, de 26 de maio de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 27 maio 2015</p>	<p>Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.</p>

<p><a href="#">Lei n. 13.134, de 16 de junho de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 17 jun. 2015</p>	<p>Altera as Leis nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990, que regula o Programa do Seguro-Desemprego e o Abono Salarial e institui o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), nº10.779, de 25 de novembro de 2003, que dispõe sobre o seguro-desemprego para o pescador artesanal, e nº 8.213, de 24 de julho de 1991, <b>que dispõe sobre os planos de benefícios da Previdência Social</b>; revoga dispositivos da Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990, e as Leis nº 7.859, de 25 de outubro de 1989, e nº 8.900, de 30 de junho de 1994; e dá outras providências.</p>
<p><a href="#">Lei n. 13.135, de 17 de junho de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 18 jun. 2015</p>	<p>Altera as Leis nº 8.213, de 24 de julho de 1991, nº 10.876, de 2 de junho de 2004, nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e nº 10.666, de 8 de maio de 2003, e dá outras providências.</p>
<p><a href="#">Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015</a> Publicada no D.O.U. de 29 jun. 2015</p>	<p>Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997.</p>

### 1.3 DECRETOS

<p><a href="#">Decreto n. 8.428, de 2 de abril de 2015</a> Publicado no D.O.U. de 6 abr. 2015</p>	<p>Dispõe sobre o Procedimento de Manifestação de Interesse a ser observado na apresentação de projetos, levantamentos, investigações ou estudos, por pessoa física ou jurídica de direito privado, a serem utilizados pela administração pública <i>[na estruturação de empreendimentos objeto de <b>concessão ou permissão de serviços públicos</b>, de <b>parceria público-privada</b>, de arrendamento de bens públicos ou de concessão de direito real de uso]</i>.</p>
---	--

## 2 LEGISLAÇÃO ESTADUAL

### 2.1 LEIS ORDINÁRIAS

<p><a href="#">Lei n. 18.451, de 6 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.E. de 7 abr. 2015</p>	<p>Dispõe sobre a criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado do Paraná e adoção de outras providências.</p>
<p><a href="#">Lei n. 18.452, de 6 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.E. de 7 abr. 2015</p>	<p>Altera o art. 8º da Lei nº 17.639, de 31 de julho de 2013, que dispõe sobre o Programa Luz Fraterna.</p>
<p><a href="#">Lei n. 18.453, de 14 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.E. de 16 abr. 2015</p>	<p>Altera a Lei nº 18.419, de 7 de janeiro de 2015, que estabeleceu o Estatuto da Pessoa com Deficiência do Estado do Paraná.</p>
<p><a href="#">Lei n. 18.466, de 24 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.E. de 27 abr. 2015</p>	<p>Dispõe sobre a criação do Cadastro Informativo Estadual – Cadin Estadual.</p>



<a href="#">Lei n. 18.468, de 29 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.E. de 30 abr. 2015	Dispõe sobre a criação do Programa de Parcelamento Incentivado – PPI, do Programa Incentivado de Parcelamento de Débitos – PPD e da Cessão de Direitos Creditórios, e adoção de outras providências.
<a href="#">Lei n. 18.469, de 30 de abril de 2015</a> Publicada no D.O.E. de 30 abr. 2015	Dispõe sobre a reestruturação do Plano de Custeio e Financiamento do Regime Próprio de Previdência Social do Estado do Paraná e adoção de outras providências.
<a href="#">Lei n. 18.492, de 24 de junho de 2015</a> Publicada no D.O.E. de 25 jun. 2015	Aprovação do Plano Estadual de Educação e adoção de outras providências.
<a href="#">Lei n. 18.493, de 24 de junho de 2015</a> Publicada no D.O.E. de 25 jun. 2015	Alteração da data base para a revisão geral anual e estabelecimento, para os anos que especifica, do índice de revisão geral das tabelas de vencimento básico ou de subsídio das carreiras estatutárias civis e militar do Poder Executivo do Estado do Paraná, e adoção de outras providências.

## 2.2 DECRETOS

<a href="#">Decreto n. 1.185, de 30 de abril de 2015</a> Publicado no D.O.E. de 30 abr. 2015	Revoga o art. 7º do Decreto Estadual nº 578, de 27 de fevereiro de 2015 [ <i>que Regulamenta a Lei nº 18.370, de 15 de dezembro de 2014, que dispõe sobre a instituição de contribuição previdenciária para aposentados, militares da reserva ou reformados e pensionistas do Regime Próprio da Previdência Social do Estado do Paraná – RPPS</i> ].
<a href="#">Decreto n. 1.198, de 30 de abril de 2015</a> Publicado no D.O.E. de 30 abr. 2015	Fixa, a partir de 1º de maio de 2015, valores do piso salarial no Estado do Paraná.
<a href="#">Decreto n. 1.590, de 2 de junho de 2015</a> Publicado no D.O.E. de 3 jun. 2015	Altera o Decreto nº 2791, de 27 de dezembro de 1996, no que se refere aos critérios técnicos de alocação de recursos relativos a mananciais destinados a abastecimento público.
<a href="#">Decreto n. 1.591, de 2 de junho de 2015</a> Publicado no D.O.E. de 3 jun. 2015	Regulamenta as normas da Lei Estadual nº 17.134, de 25 de abril de 2012, que instituiu o Pagamento por Serviços Ambientais e o Biocrédito no âmbito do Estado do Paraná.
<a href="#">Decreto n. 1.715, de 24 de junho de 2015</a> Publicado no D.O.E. de 25 jun. 2015	Dispõe sobre a aplicação de recursos de incentivos fiscais por Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

## 3 NORMAS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO PARANÁ

### 3.1 INSTRUÇÕES NORMATIVAS

<a href="#">Instrução Normativa n. 106, de 23 de abril de 2015</a> Publicada no D.E.T.C. de 24 abr. 2015	Altera a Instrução Normativa nº 105, de 5 de fevereiro de 2015, que dispõe sobre a Agenda de Obrigações para o exercício de 2015.
---	---

<a href="#">Instrução Normativa n. 107, de 28 de maio de 2015</a> Publicada no D.E.T.C. de 9 jun. 2015	Dispõe sobre os critérios de análise e os parâmetros de conformidade do módulo de aposentadoria do Sistema de Atos de Pessoal (SIAP) no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.
---	---

### 3.2 INSTRUÇÕES DE SERVIÇO

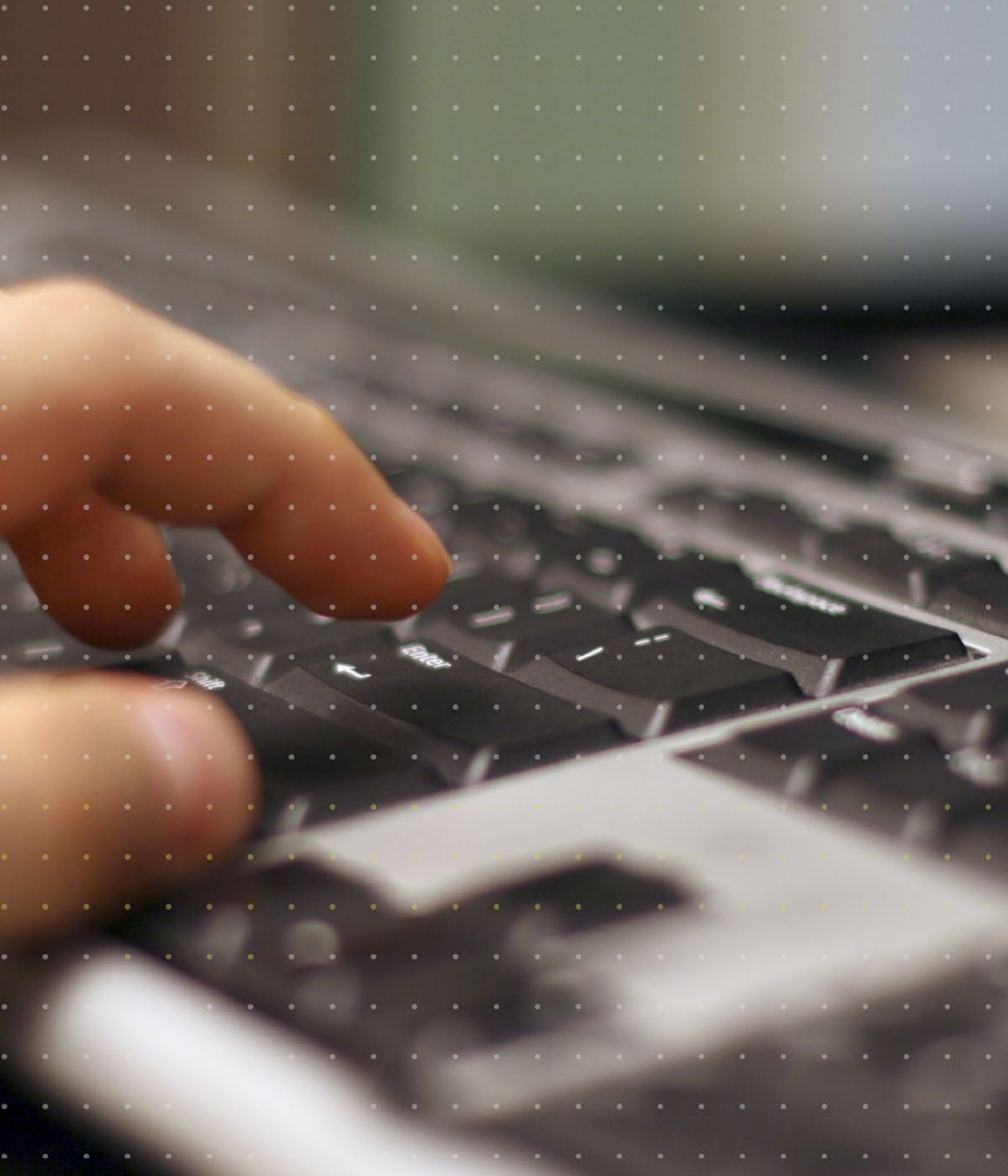
<a href="#">Instrução de Serviço n. 99, de 22 de junho de 2015</a> Publicada no D.E.T.C. de 24 jun. 2015	Dispõe sobre o valor mínimo para processamento das prestações de contas de transferências voluntárias, nos termos do art. 26, § 2º, da Resolução nº 28/2011.
---	--

### 3.3 PORTARIAS SELECIONADAS

<a href="#">Portaria n. 495, de 7 de maio de 2015</a> Publicada no D.E.T.C. de 8 maio 2015	Altera a composição das Câmaras deliberativas deste Tribunal de Contas, pelo período de 2 (dois meses).
<a href="#">Portaria n. 601, de 11 de junho de 2015</a> Publicada no D.E.T.C. de 12 jun. 2015	Altera a composição das Câmaras deliberativas deste Tribunal de Contas. Revoga a Portaria nº 495, de 7 de maio de 2015.







# [ ORIENTAÇÕES PARA PUBLICAÇÃO ]

## PUBLICAÇÃO NA REVISTA DIGITAL DO TCE-PR

Através do seu Conselho Editorial, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) convida servidores, pesquisadores, consultores, docentes e estudantes de pós-graduação, mestrado e doutorado, a apresentarem artigos para publicação na Revista Digital do TCE-PR.

Os documentos deverão ser enviados em formato eletrônico (preferencialmente, no formato do programa Microsoft Word) para a Secretaria do Conselho Editorial do TCE-PR, aos cuidados de Caroline Lichtensztein: [carolg@tce.pr.gov.br](mailto:carolg@tce.pr.gov.br) (Fone: 41-3350-1670/3054-7555).

### 1 LINHA EDITORIAL

A Revista Digital do TCE-PR é uma publicação trimestral, composta por acórdãos exarados pela Corte e por artigos relacionados ao direito, contabilidade, administração e economia - no âmbito das atividades das atribuições do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. A premissa básica de sua linha editorial é a busca pelo texto crítico, apartidário e pluralista.

Os artigos apresentados para publicação na Revista devem contribuir para incrementar a experiência dos leitores e dos jurisdicionados do TCE-PR, bem como aumentar o conhecimento sobre o funcionamento da administração pública e melhorar o entendimento face aos crescentes desafios que ela apresenta.

Para isso, podem atender a esses objetivos de quatro maneiras distintas:

- a) oferecendo novas ideias e abordagens de administração pública;
- b) relatando as melhores práticas utilizadas em diferentes entidades;
- c) analisando situações inovadoras de casos práticos da administração pública;
- d) comunicando pesquisas recentes de vanguarda em administração pública.

Abrangência e profundidade devem ser buscadas simultaneamente.

O artigo não deverá ser um produto perecível, sem valor futuro. Suas ideias e seus conceitos devem ser sólidos o suficiente para resistirem durante longo período de tempo.

## 2 APRECIÇÃO DO CONSELHO EDITORIAL DO TCE-PR

Os artigos serão submetidos à análise do Conselho Editorial do TCE-PR, a quem compete:

- proceder à revisão dos artigos encaminhados quanto à relevância do tema, propriedade em face da linha editorial, estilo e conteúdo científico.
- a avaliação das matérias submetidas a sua apreciação, de conformidade com as normas e o programa editorial;
- o controle de qualidade do material editado;
- a compilação, editoração e edição de publicações.

Nenhum trabalho será publicado sem que seja previamente aprovado pelo Conselho Editorial.

Os trabalhos com indicação à reformulação serão encaminhados ao autor ou organizador, acompanhados da orientação circunstanciada quanto aos pontos a serem revistos. Satisfeitas as exigências, os trabalhos com indicação à reformulação serão novamente submetidos ao Conselho.

## 3 NORMAS PARA PUBLICAÇÃO

- 1 – Os originais serão submetidos à aprovação de especialistas nos temas tratados.
- 2 – Os originais serão encaminhados aos avaliadores no menor tempo possível. O processo de seleção de artigos envolve avaliação do Conselho Editorial, que deverá selecionar os títulos a serem publicados. No sumário, a sequência

de títulos de artigos obedecerá à ordem alfabética de sobrenomes de autores.

3 – Autor(es): Pessoa(s) física(s) responsável(eis) pela criação do conteúdo intelectual ou artístico de um documento. Não confundir com colaboradores.

3.1 – Para artigos com autoria múltipla, é necessário informar a ordem de apresentação dos autores e declaração de cada um autorizando a publicação.

4 – A revista se reserva o direito de efetuar nos originais alterações de ordem normativa, ortográfica e gramatical, com vistas a manter o padrão culto da língua, respeitando, porém, o estilo dos autores. As provas finais não serão enviadas aos autores.

5 – As opiniões emitidas pelos autores dos artigos são de sua exclusiva responsabilidade.

6 – Nos artigos observar as seguintes recomendações:

**Tamanho:** a extensão máxima do material enviado será a seguinte: artigos, 20 laudas; resenhas, 5 laudas; relatos de experiências, 10 laudas. As laudas deverão ser apresentadas em tamanho A-4, fonte Arial (tamanho 12) e espaçamento entre linhas de 1,5.

**Título do trabalho:** o título deve ser breve e suficientemente específico e descritivo.

**Resumo em português:** deve ser elaborado um resumo indicativo com os principais pontos do documento com, no máximo, 200 palavras.

**Agradecimentos:** agradecimentos a auxílios recebidos para a elaboração do trabalho deverão ser mencionados no final do artigo.

**Notas:** notas contidas no artigo devem ser indicadas com um número imediatamente depois da frase a que dizem respeito. As notas deverão vir no rodapé da página correspondente, em fonte Arial (tamanho 10).

**Referências:** NBR 6023/2002. A exatidão e adequação das referências a trabalhos que tenham sido consultados e mencionados no texto são da responsabilidade do autor. Informação oriunda de comunicação pessoal, trabalhos em andamento e os não publicados não devem ser incluídos na lista de referências, mas indicados em nota de rodapé da página onde forem citados.

**Recomendações:** recomenda-se que se observem as normas da ABNT referentes à apresentação de artigos em publicações periódicas: impressa (NBR 6022/2003), elaboração de referências (NBR 6023/2002), apresentação de citações em documentos (NBR 10.520/2002), norma para datar (NBR 5892/1989) e numeração progressiva das seções de um documento (6024/2003).





WWW.TCE.PR.GOV.BR

# REVISTA DIGITAL DO TCEPR ABR/JUN 2015

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

NÚMERO 12

PRAÇA NOSSA SENHORA DE SALETE S/Nº - CEP 80.530-910  
FONE: 3350-1616  
CURITIBA - PARANÁ - BRASIL

