

PARECER 12/2007

Consulta. Despesas com o PASEP. Interpretação sistemática do Direito. Natureza. Efeitos. As despesas relativas ao PASEP devem ser pagas com Recursos Livres.

Vem a esta Auditoria consulta formulada pelo Sr. Alcides Vicini, Prefeito Municipal de Santa Rosa, e encaminhada pelo Excelentíssimo Senhor Conselheiro João Luiz Vargas, Vice-Presidente, para Parecer.

1. A consulta decorreu do recebimento, pela municipalidade, do ofício-circular deste Tribunal de Contas, DCF-Gab nº 003/2007, de 07-02-07 (fls. 9) em continuidade ao processo de consolidação das contas públicas, do qual decorre a necessária alteração da conta do PASEP, quanto à natureza da despesa, de 3.1.90.47 (pessoal e encargos sociais) para 3.3.90.47 (outras despesas correntes), e pretende a resposta às questões assim formuladas:

a) se as despesas relativas à conta do PASEP podem ser pagas (proporcionalmente) com recursos livres, do MDE ou do FUNDEB;

b) ou se essas despesas devem ser pagas exclusivamente com recursos livres?

2. A matéria consultada foi objeto de análise realizada pela Consultoria Técnica que se pronunciou através da Informação nº 010/2007, da qual sinala-se as informações que esclarecem os antecedentes que ensejaram a dúvida submetida a este Tribunal de Contas, em razão da apreciação das contas do Exmo. Sr. Governador do Estado referente ao exercício de 2005:

Tais modificações decorreram da análise efetuada, quando da apreciação das contas do Exmo. Governador do Estado, concernentes ao exercício de 2005, em relação às quais o Tribunal Pleno, em Sessão de 28-6-2006, deliberou pela exclusão da despesa com as contribuições ao PASEP da despesa total com pessoal, para os fins do limite definido na Lei Complementar nº 101/2000, consoante Processo nº 3.097-02.00/06-6.

Os pressupostos legais que levaram a tal decisão, consoante constou na respectiva instrução técnica, defluíram, principalmente, do regramento posto no art. 239 da Constituição Federal de 1988, a qual desvinculou as contribuições do PIS/PASEP das contas individuais de seus beneficiários, destinando o montante de sua arrecadação ao Fundo de Amparo ao Trabalhador, criado pela Lei 7.998/90.

Tal embasamento também foi amparado na Lei Federal nº 9.715/98, que dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP, a qual, no art. 2º, inciso III, disciplina que a contribuição ao PASEP, das pessoas jurídicas de direito público interno, será apurada com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Foi referido, ainda, que, "não obstante a natureza social da contribuição do PASEP, não haveria como vinculá-la diretamente ao servidor público do Estado, ao contrário do que acontece com as contribuições de natureza previdenciária".

Em função desses argumentos, foi modificado o entendimento anterior desta Corte, materializado na Informação nº 019/2000, que caracterizava a despesa em apreço como encargo social e, como tal, a incluía no rol das despesas com pessoal de que trata a LRF.

É o relatório.

3. Inicialmente cabe assinalar que a resposta à consulta não pode prescindir da compreensão do ordenamento jurídico como um sistema dinâmico de normas e da constituição como um sistema aberto de princípios e normas, conforme ensina Canotilho (1), o que fornece as bases para a correta exegese das questões trazidas na presente consulta.

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Neste sentido, por calhar à perfeição, trago à colação excertos do Parecer Coletivo nº 1/2002, do qual fui relatora:

Salienta Canotilho, acerca do sistema jurídico composto de princípios e regras, o fato de permitir ao próprio sistema: a) a respiração, que ocorre através da textura aberta dos princípios; b) a legitimidade, vislumbrada na idéia dos princípios consagrarem valores fundamentadores da ordem jurídica; c) o enraizamento, na referência sociológica dos princípios orientados a valores, programas, funções e pessoas; e d) o caminhar, através dos "instrumentos processuais e procedimentais adequados possibilitadores da concretização, densificação e realização prática (política, administrativa, judicial) das mensagens normativas da constituição". (2)

As normas jurídicas, observa Karl Larenz, não estão desligadas umas das outras. A noção de sistema jurídico interno pressupõe a existência de uma ordem hierárquica interna e a convivência de "diferentes princípios de igual peso nos diferentes graus de concretização. (3)

5. O legislador além de estabelecer os princípios e as regras que compõem o ordenamento jurídico também tem presente aspectos atinentes à organização e ordenação relativos à forma, prazos, preceitos de natureza procedimental traduzindo exigências decorrentes de nexos de regulação, da necessidade de segurança jurídica (4) (...).

6. Interpretar, segundo Larenz, "é uma actividade de mediação, pela qual o intérprete traz à compreensão o sentido de um texto que se lhe torna problemático" .

Esta atividade se faz necessária, em grande parte, em razão da linguagem que a lei emprega e, em grande medida, por apresentar termos mais ou menos flexíveis cujo significado pode ser distinto "segundo as circunstâncias, a relação objectiva, e o contexto do discurso, a colocação da frase e a entoação da palavra".

Mesmo conceitos já assentados, muitas vezes, são trazidos com notas distintas. Frequentemente, uma mesma expressão vem empregada, em leis diferentes e, às vezes, na mesma lei, com distintos significados.

Ao intérprete cumpre indagar o conteúdo e a delimitação que o legislador deu a determinado conceito ou expressão de forma geral e em particular na lei especial e, ainda, na norma singular a ser aplicada.

Cabe ao intérprete, deixar falar a norma, conforme leciona Larenz (5), evitar a contradição, delimitar a esfera de regulação. O intérprete deve ter presente a variedade e a constante mutação das relações da vida que o colocam continuamente diante de novas questões.

Os critérios de interpretação, que se inter-relacionam, partem do sentido literal, passam pelo contexto significativo da lei, buscam a teleologia da norma, e a interpretação sistemática orientada a princípios constitucionais constituem balizas a nortear o trabalho do intérprete.

7. Presentes a necessária visão de sistema jurídico composto de princípios e regras e a de interpretação sistemática do direito, cabe verificar se a disciplina regulamentar (...) insere-se, com adequação, no sistema hierárquico de princípios e regras encimados pelos dispositivos da Constituição Federal e complementado pela legislação infraconstitucional regente da matéria. Significa verificar a adequação (...) dos procedimentos que visam dar concreção aos princípios constitucionais e legais postos e sua realização prática e administrativa.

4. A matéria objeto da consulta diz com a forma de contabilização dos valores referentes às despesas relativas ao PASEP e tem reflexos tanto no que concerne aos limites das despesas com pessoal, estabelecidos na LRF, como no percentual mínimo a ser aplicado em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e em Ações e Serviços de Saúde.

Seu reflexo no limite das despesas com pessoal exsurge no exame das contas do Governador do Estado ao ser acolhida a manifestação (fls. 309 a 311 do processo) da equipe do Parecer Prévio, quanto ao questionamento referente ao PASEP, incluído pelo Poder Executivo, integralmente acolhido pelo relator e pelo Egrégio Plenário na apreciação das contas do

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

exercício de 2005:

Ao final dos esclarecimentos, o Poder Executivo solicita que seja reconsiderada a inclusão da despesa com o Programa Federal de Formação do Patrimônio Público - PASEP na despesa total com pessoal, a qual tem sido sustentada por esta Corte de Contas com base na Informação nº 43/2001, da Consultoria Técnica do TCE, aprovada pelo Tribunal Pleno em 10-10-2001. Em consulta à jurisprudência deste Tribunal sobre o tema, depreende-se que a inclusão das contribuições ao PASEP na despesa com pessoal decorre do entendimento de que a mesma se trata de um encargo social de natureza trabalhista, caracterizando-se, dessa forma, como uma obrigação patronal. A Informação da CT nº 19/2000, tratando especificamente da contribuição ao PASEP, transcreveu parte do Parecer Coletivo nº 1/92 da Auditoria, a qual reproduzimos a seguir:

O principal argumento utilizado na sede de esclarecimentos é de que esse entendimento era compreensível até a Constituição Federal de 1988, quando o montante arrecadado a esse título era rateado entre contas individuais de cada servidor público, fato que deixou de ocorrer a partir da promulgação da atual Constituição, que desvinculou as contribuições do PIS/PASEP das contas individuais de seus beneficiários, destinando o montante de sua arrecadação ao Fundo de Amparo ao Trabalhador, criado pela Lei 7.998/90.

Esse recurso passou, então, a financiar o seguro-desemprego e a concessão de abono anual aos empregados que percebem até dois salários mínimos por mês. Dessa forma, não obstante a natureza social da contribuição do PASEP, não haveria como vinculá-la diretamente ao servidor público do Estado, ao contrário do que acontece com as contribuições de natureza previdenciária.

No que diz respeito a essa assertiva, de fato, entendemos não haver vinculação direta entre as contribuições ao PASEP e o servidor público, em absoluta concordância com os argumentos aqui apresentados pelo Poder Executivo. Concordamos, da mesma forma, que essa é a principal razão, se não a única, para que a Portaria Interministerial MP/MOG 163, de 04 de maio de 2001, tenha classificado essa despesa no elemento 47 - Obrigações Tributárias, no grupo 3 - Outras Despesas Correntes, e não no grupo 1 - Pessoal e Encargos Sociais.

Ademais, corrobora esse entendimento, o fato de a contribuição ao PASEP ser apurada com base no valor mensal das receitas correntes, arrecadadas diretamente ou por meio de transferências, e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, independentemente da folha de salários (Lei Federal nº 9.715/98). Assim, tais despesas não estão sob a ingerência do administrador, o qual tem que promover ações no sentido de se adequar aos limites da LRF. Portanto, a contribuição ao PASEP é, de fato, uma obrigação vinculada à receita e não à despesa com pessoal.

Importa referir, ainda, que tanto a revogada Lei nº 96/99, quanto a Lei de Responsabilidade Fiscal, afastaram do conceito de despesa com pessoal qualquer parcela que não apresente cunho remuneratório.

Diante de todo o exposto, entendemos que devam ser acolhidas as razões apresentadas pelo Estado do Rio Grande do Sul para esse item, a fim de que seja excluída a despesa com as contribuições ao PASEP da despesa total com pessoal, para fins do limite definido na Lei Complementar nº 101/2000.

Passemos à análise do teor do disposto na Constituição Federal de 1988 na matéria atinente ao PIS/PASEP:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º Dos recursos mencionados no caput deste artigo, pelo menos quarenta por cento

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

Já a Lei Federal nº 9.715, de 25-11-1998, ao dispor sobre as contribuições ao PIS e PASEP, determina que referidas contribuições sejam apuradas:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

... omissis ...

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

No âmbito da jurisprudência judicial cabe referir a seguinte decisão, que bem caracteriza a base de cálculo do PIS, totalmente desvinculada dos pagamentos de pessoal, folha de salários e vinculada ao faturamento das pessoas jurídicas de direito privado:

Incidem o PIS e a Cofins nos valores referentes ao acréscimo financeiro consubstanciado na correção monetária agregada ao preço da mercadoria comercializada a prazo. Composto o preço da contraprestação dada pelo comprador, os referidos valores integram o preço bruto da mercadoria e, por isso, compõem a base de cálculo do PIS e Cofins. Precedentes citados do STF: RE 435.842-SC, DJ 24/11/2004; e do STJ: EREsp 234.500-SP, DJ 5/12/2005. REsp 674.445-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17/5/2007.

Note-se que as contribuições ao PIS/PASEP, de regra, não incidem sobre a folha de pagamento ou folha de pessoal, nomeadamente a partir da promulgação da atual Constituição, que desvinculou as contribuições do PIS/PASEP das contas individuais de seus beneficiários, destinando o montante de sua arrecadação ao Fundo de Amparo ao Trabalhador, criado pela Lei nº 7.998/90, para financiar, na forma da lei, o seguro-desemprego, o abono de que trata o § 3º do art. 239 da Constituição Federal e os programas de desenvolvimento econômico, conforme previsto no § 1º do mesmo artigo.

Especialmente nos termos da Lei nº 9.715/98, referida contribuição, que tem indubitável natureza social, não mais se caracteriza como encargo trabalhista sobre a folha de pessoal ou encargo sobre as despesas com pessoal do serviço público para vir a caracterizar-se como contribuição social incidente sobre o faturamento mensal, para pessoas jurídicas de direito privado (aí incluídas as empresas públicas e as sociedades de economia mista) e sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas para as pessoas jurídicas de direito público interno, excetuando-se apenas as entidades sem fins lucrativos e as sociedades cooperativas.

Cabe considerar também que o art. 18 da LC 101/2000 inclui encargos sociais e contribuições recolhidas às entidades de previdência ao conceituar despesa total com pessoal, *verbis*:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Contudo, embora a natureza social da destinação do PASEP, a contribuição para o Programa não apresenta a natureza específica de encargo incidente sobre os gastos com pessoal e, neste ponto, diverge-se dos entendimentos anteriormente exarados neste Tribunal de Contas.

A interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais e legais sobre a matéria conduz a afirmar-se correta a exegese contida no exame das contas do Governador do Estado do

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

Rio Grande do Sul, no exercício de 2005 e a conseqüente exclusão do valor das despesas com o PASEP do limite das despesas com pessoal para os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como adequada sua contabilização no elemento 47 - Obrigações Tributárias e Contributivas, grupo 3 - Outras Despesas Correntes, e não no grupo 1 - Pessoal e Encargos Sociais.

Por todo o exposto, é de se concluir que o procedimento a ser adotado quanto às despesas com o PASEP é a sua contabilização como Obrigações Tributárias e Contributivas, sua classificação quanto à natureza da despesa como 'outras despesas correntes' e seu pagamento com recursos livres, uma vez que desvinculadas das despesas com pessoal. Em conseqüência, desvinculadas também do cômputo no cálculo do total dos montantes aplicados em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE e Ações e Serviços Públicos de Saúde - ASPS.

É o parecer.

Auditoria, 22 de junho de 2007.

ROZANGELA MOTISKA BERTOLO

Auditora Substituta de Conselheiro

(1) CANOTILHO, JJ. Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Almedina, 1993, p. 166 e segs.

(2) "Esta perspectiva teórico-jurídica, tendencialmente 'principlista', do 'sistema constitucional', como sistema processual de regras e princípios, é de particular importância, não só porque fornece suportes rigorosos para solucionar certos problemas metódicos [...] mas também porque **permite respirar, legitimar, enraizar e caminhar** o próprio sistema. A respiração se dá através da 'textura aberta' dos princípios, a legitimidade entrevê-se na idéia dos princípios consagrarem valores (liberdade, democracia, dignidade) fundamentadores da ordem jurídica, o enraizamento prescreta-se na **referência sociológica** dos princípios a valores, programas, funções e pessoas; a capacidade de caminhar obtém-se através de instrumentos **processuais e procedimentais adequados, possibilitadores da concretização, densificação e realização prática (política, administrativa, judicial) das mensagens normativas da constituição.**" (grifo do autor e nossos). Op. cit., p. 170.

(3) LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989, p. 579.

(4) Ibid. p. 140.

(5) Ibid., p. 377.

Processo nº 3947-0200/07-9

DECISÃO: O Tribunal Pleno, em sessão de 18-07-07, à unanimidade, acolhendo o Voto do Senhor Conselheiro-Relator, por seus jurídicos fundamentos, destaca, preliminarmente, que a resposta à presente Consulta não constitui prejulgamento de fato ou caso concreto, nos termos do que dispõe o parágrafo 2º do artigo 138 do Regimento Interno deste Tribunal, e decide pelo **envio à Autoridade Consulente, a título de colaboração, de cópia reprográfica da Informação nº 010/2007 da Consultoria Técnica, e do Parecer nº 12/2007 da Auditoria, acolhidos nesta data.**

PARECER ACOLHIDO.