

**Processo:** 1077213  
**Natureza:** CONSULTA  
**Procedência:** Prefeitura Municipal de Guaranésia  
**Consulente:** Laércio Cintra Nogueira  
**RELATOR:** CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA

**TRIBUNAL PLENO – 24/02/2021**

CONSULTA. PREFEITURA MUNICIPAL. LEI ESTADUAL Nº 23.422/2019. CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS. CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS. EXECUÇÃO DE DESPESAS. MÍNIMOS CONSTITUCIONAIS.

1. Os recursos provenientes de dívidas referentes à Cota-Parte do ICMS, Cota-Parte do IPVA e transferências do FUNDEB, operados por meio de cessão de direitos creditórios, serão classificadas como Receita de Capital, observando o método de contabilização presente na IPC n. 13, confeccionada pelo Ministério da Fazenda em conjunto a Secretaria do Tesouro Nacional.
2. Os recursos oriundos da cessão de direitos creditórios a que se refere a Lei Estadual nº 23.422/19 não fazem parte da base de cálculo dos gastos mínimos constitucionais em manutenção e desenvolvimento do ensino e ações e serviços públicos de saúde, nem compõem o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb.

**PARECER**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os Exmos. Srs. Conselheiros do Tribunal Pleno, na conformidade da Ata de Julgamento e das Notas Taquigráficas, em:

- I) conhecer da presente Consulta, preliminarmente, por unanimidade, uma vez que foram observadas as disposições do art. 210-B, § 1º, I a V, do Regimento Interno do Tribunal de Contas, nos termos do voto do Relator;
- II) fixar prejulgamento de tese, com caráter normativo, por maioria, diante das razões expendidas no voto-vista do Conselheiro Cláudio Couto Terrão, nos seguintes termos:
  - a) a rubrica de receita orçamentária e DRs relativas aos recursos provenientes de dívidas referentes à Cota-Parte do ICMS, Cota-Parte do IPVA e transferências do FUNDEB, operados por meio de cessão de direitos creditórios, serão classificadas como Receita de Capital, observando o método de contabilização presente na IPC n. 13, confeccionada pelo Ministério da Fazenda em conjunto a Secretaria do Tesouro Nacional;
  - b) os recursos oriundos da cessão de direitos creditórios a que se refere a Lei Estadual nº 23.422/19 não fazem parte da base de cálculo dos gastos mínimos constitucionais em manutenção e desenvolvimento do ensino e ações e serviços públicos de saúde, nem compõem o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb.

Votaram, na preliminar, o Conselheiro Sebastião Helvecio, o Conselheiro Cláudio Couto Terrão, o Conselheiro José Alves Viana, o Conselheiro Gilberto Diniz, o Conselheiro Durval Ângelo e o então Conselheiro Presidente Mauri Torres.

Votaram, no mérito, o Conselheiro Sebastião Helvecio, o Conselheiro Cláudio Couto Terrão, o Conselheiro Substituto Adonias Monteiro, o Conselheiro Gilberto Diniz, o Conselheiro Durval Ângelo e o Conselheiro Presidente José Alves Viana. Vencidos, em parte, o Relator, o Conselheiro Gilberto Diniz e o Conselheiro Durval Ângelo.

Presente à sessão a Procuradora-Geral Elke Andrade Soares de Moura.

Plenário Governador Milton Campos, 24 de fevereiro de 2021.

**JOSÉ ALVES VIANA**  
Presidente

**WANDERLEY ÁVILA**  
Relator

**CLÁUDIO TERRÃO**  
Prolator de voto vencedor

*(assinado eletronicamente)*



**NOTAS TAQUIGRÁFICAS**  
**TRIBUNAL PLENO – 16/12/2020**

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

**I – RELATÓRIO**

Trata-se de consulta eletrônica autuada neste Tribunal em 01/11/2019, enviada pelo Sr. Laércio Cintra Nogueira, atual Prefeito Municipal de Guaranésia.

O Consulente realizou a seguinte indagação:

- Em 19/09/2019 foi sancionada a Lei Estadual nº 23.422 que autoriza os municípios a ceder os direitos creditórios à instituições financeiras para reequilibrar as finanças após o atraso de transferências obrigatórias pelo Estado de MG
- Na hipótese de o município fazer uso da cessão de direitos creditórios (antecipação do recebimento dos montantes da Dívida do Governo de MG) por intermédio de uma Instituição Financeira:
- Qual será a rubrica de receita orçamentária e DRs que deverão ser utilizadas para contabilização dos recursos, já que os recursos se originam de dívidas referentes à Cota-Parte do ICMS, Cota-Parte do IPVA Transferências do Fundeb?
- Na execução das despesas de recursos oriundos da cessão de direitos creditórios deverão ser atendidos os mínimos constitucionais em Ensino (25% ICMS IPVA), Saúde (15% ICMS IPVA) e na valorização dos profissionais do magistério (60% Fundeb)?

Em conjunto, o Consulente encaminhou a documentação necessária para comprovar sua posse como Prefeito Municipal, na data de 01/01/2017.

Observando o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 210-B, §1º, I a IV, da Resolução nº 12/2008 – Regimento Interno desta Corte de Contas, em 13/11/2019, determinei que os autos fossem encaminhados à Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência, para que fosse verificada a observância do art. 210-B, §1º, V, do Regimento Interno. Ainda, determinei que, após a manifestação da Coordenadoria, os autos fossem remetidos à Diretoria de Controle Externo dos Municípios para a elaboração de relatório técnico acerca do questionamento (peça processual n. 5).

Em seu estudo, a Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência constatou que o Tribunal ainda não enfrentou questionamento nos exatos termos suscitados pelo consulente, de forma direta e objetiva (peça processual n. 6).

Por sua vez, a 1ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios, Unidade Técnica para a qual a Diretoria de Controle Externo dos Municípios encaminhou os autos, concluiu, em síntese, que “numa possível venda do patrimônio público por meio da cessão de direitos creditórios daqueles valores devidos pelo Estado de Minas Gerais a título de ICMS, IPVA e FUNDEB (§8º do art. 1º), quanto numa eventual contratação de operação de crédito (art. 6º), a forma de contabilização dessas receitas será como alienação de bens e direitos, gerando uma Receita de Capital.”. Ademais, asseverou que “numa eventual operação de cessão de direitos creditórios decorrerá uma receita de capital e como tal deverá ser contabilizada observando que a destinação da receita deverá prioritariamente ser usada no pagamento de despesas na gestão em que ocorrer a cessão, observando as destinações constitucionais de recursos para áreas de saúde e educação.”.

Após a manifestação da Unidade Técnica, vieram-me os autos conclusos.

É o relatório, no essencial.

## **II – FUNDAMENTAÇÃO**

### **II.1-Admissibilidade**

Em análise dos requisitos de admissibilidade, entendo que foram observadas as determinações do art. 210-B, §1º, I a V, do Regimento Interno do Tribunal de Contas. Enfatizo, ainda, a teor do disposto no art. 210, I, do mesmo diploma regimental, que o consulente é parte legítima, e que o questionamento formulado diz respeito a matéria em tese e de competência desta Corte de Contas.

Ademais, com base em estudo efetuado pela Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência, verifico que o Tribunal não possui decisões que tenham enfrentado questionamento nos termos suscitados pelo consulente.

Desse modo, conheço da presente consulta, com o intuito de respondê-la em tese.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

Conheço.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Com o Relator.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Admito.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

Também admito.

CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO:

Admito.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Também admito.

ADMITIDA A CONSULTA.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

### **II.2-Mérito**

Em 19/09/2019, o Estado de Minas Gerais sancionou a Lei n. 23.422 autorizando os municípios a ceder direitos creditórios e realizar operações de crédito sobre as transferências obrigatórias do Estado em atraso, com o objetivo de reequilibrar suas finanças. A inserção da referida norma se dá como medida de atenuar os efeitos da crise econômica vivida em âmbito estadual, desde 2014.

Em atenção às disposições da norma, o Consultante busca compreender qual será o enquadramento adequado para contabilização dos recursos, uma vez que se originam de dívidas referentes à cota-parte das transferências constitucionais, e se deverão ser atendidos os mínimos constitucionais relativos ao investimento em Ensino, Saúde e nos profissionais do magistério, por meio do FUNDEB.

Nesses termos, a Lei traz as seguintes possibilidades de operacionalização de cessão de direitos creditórios:

*Art. 1º – Ficam os municípios do Estado autorizados a ceder, a título oneroso, para instituições financeiras ou fundos de investimento regulamentados pela Comissão de Valores Imobiliários os direitos creditórios provenientes dos atrasos das transferências obrigatórias devidas pelo Estado.*

*(...)*

*Art. 6º – Ficam os municípios do Estado autorizados a contratar operações de crédito com instituições financeiras autorizadas pelo Banco Central, dando como garantia da operação de crédito os direitos creditórios referentes às transferências obrigatórias do Estado ao município vencidas e não quitadas, depositadas em conta específica vinculada à garantia da operação de crédito.*

Em atenção a tais dispositivos, observo, quanto ao primeiro questionamento, ser pertinente recorrermos as Instruções de Procedimentos Contábeis n. 13 – Cessão de Direitos Creditórios, produzida pelo Ministério da Fazenda em conjunto a Secretaria do Tesouro Nacional, conforme aludido pelo órgão técnico.

A IPC n. 13 busca orientar os profissionais de contabilidade quanto aos registros contábeis relacionados a operações de cessão de direitos creditórios tributários e não tributários. Para tanto, define os créditos tributários como, nos termos do Código Tributário Nacional, “*toda prestação pecuniária compulsória em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada*”.

Por sua vez, os créditos não tributários são aqueles não submetidos às peculiaridades do regime jurídico dos tributos, sendo passíveis de venda verdadeira – efetiva transferência do recebível para o ativo da entidade securizadora, assegurando aos investidores o direito legal sobre os recebíveis; ou cessão definitiva – caracterizada pela impossibilidade de os ativos cedidos retornarem ao cedente no caso de falência.

Considerando as definições trazidas pela IPC n. 13, conclui-se que os créditos ora em exame tratam-se de créditos de natureza não tributários, assim, devem ser contabilizados na seguinte forma:

**ROTEIRO DE CONTABILIZAÇÃO – CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO TRIBUTÁRIOS – CESSÃO DEFINITIVA (SEM COBRIGAÇÃO NO CEDENTE)**

48. Pressupõe-se que:

- a. Os recebíveis da entidade podem ser alienados, não há restrições legais para a cessão definitiva.
- b. A entidade cede seus recebíveis, em caráter definitivo para uma SPE, que irá captar recursos mediante a emissão de debêntures lastreadas nesses recebíveis.

**EXEMPLO**

A. Ente governamental aliena seus recebíveis, mediante um contrato de cessão definitiva, no valor de R\$ 100.000. O ente receberá R\$ 55.000 (deságio de 45%). A SPE emite debêntures lastreadas nos recebíveis no valor de R\$ 80.000, pagando juros aos investidores. Assim, apresenta-se proposta para registros no ente público cedente:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.3.8.x.xx.xx DIREITOS CREDITÓRIOS A RECEBER (P) R\$ 55.000

D 3.4.x.x.x.xx.xx VPD DESÁGIO - CESSÃO DE DIR CREDITÓRIOS  
(DEFINITIVA) R\$ 45.000

C 1.x.x.x.x.xx.xx CRÉDITOS A RECEBER (P) R\$ 100.000

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA  
NACIONAL (F) R\$ 55.000

C 1.1.3.8.x.xx.xx DIREITOS CREDITÓRIOS A RECEBER (F) R\$ 55.000

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx RECEITA A REALIZAR R\$ 55.000

C 6.2.1.2.x.xx.xx RECEITA REALIZADA R\$ 55.000

NR: Receita de Capital – Alienação de Créditos

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx CONTROLE DA DISPONIBILIDADE DE RECURSOS  
R\$ 55.000

C 8.2.1.1.1.x.xx.xx DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE  
RECURSOS R\$ 55.000

Ainda, acrescento a conclusão trazida pela 1ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios acerca da contabilização dessas receitas como Receita de Capital, assim como a utilização do Anexo IA do SICOM (peça processual n. 8, fl. 7/8), nos seguintes termos:

No presente caso, trata-se de um crédito não tributário e os recursos provenientes da cessão de direitos creditórios devem ser classificados como alienação de bens e direitos gerando uma Receita de Capital, conforme disposto nas orientações do Tesouro Nacional e no § 2º do art. 11 da Lei Nacional n. 4.320/1964.

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

Portanto, a rubrica de receita orçamentária e DRs que deverão ser utilizadas para contabilização dos recursos, provenientes de dívidas referentes à Cota-Parte do ICMS, Cota-Parte do IPVA Transferências do FUNDEB (§8º do art. 1º da Lei), assim como eventuais contratações de operação de crédito (art. 6º), será como Receitas de Capital.

Por sua vez, quanto ao segundo questionamento, observo que a redação do §11 do art. 1º da Lei obriga o atendimento das destinações constitucionais de recursos para o Ensino, Saúde e valorização dos profissionais do magistério, conforme segue:

§ 11 – A receita decorrente da cessão de direitos creditórios de que trata este artigo será aplicada prioritariamente no pagamento de despesas empenhadas na gestão em que ocorrer a cessão, **observadas as destinações constitucionais de recursos para as áreas de saúde e educação. (grifamos)**

Elucidados os questionamentos que instruem a presente consulta, passo às conclusões.

### III – CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos expostos, tendo em consideração os estudos técnicos emitidos pela Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência e pela 1ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios, passo às conclusões.

Respondo ao **primeiro questionamento** determinando que a rubrica de receita orçamentária e DRs relativas aos recursos provenientes de dívidas referentes à Cota-Parte do ICMS, Cota-Parte do IPVA e transferências do FUNDEB, operados por meio de cessão de direitos creditórios, serão classificadas como Receita de Capital, observando o método de contabilização presente na IPC n. 13, confeccionada pelo Ministério da Fazenda em conjunto a Secretaria do Tesouro Nacional.

Em relação ao **segundo questionamento**, como disposto no art. 1º, §11, da Lei Estadual n. 23.422/2019, deverão ser observados os mínimos constitucionais de Ensino, Saúde e valorização dos profissionais do magistério nas execuções das despesas provenientes da cessão de direitos creditórios.

É o parecer.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

De acordo.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Peço vista.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

VISTA CONCEDIDA AO CONSELHEIRO CLÁUDIO TERRÃO.

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA-GERAL ELKE ANDRADE SOARES DE MOURA.)

**RETORNO DE VISTA**  
**NOTAS TAQUIGRÁFICAS**  
**TRIBUNAL PLENO – 24/02/2021**

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

**I – RELATÓRIO**

Trata-se de consulta formulada pelo Senhor Laércio Cintra Nogueira, prefeito do Município de Guaranésia, em que apresenta os seguintes questionamentos:

Em 19/09/2019 foi sancionada a Lei Estadual nº 23.422 que autoriza os municípios a ceder os direitos creditórios a instituições financeiras para reequilibrar as finanças após o atraso de transferências obrigatórias pelo Estado de MG.

Na hipótese de o município fazer uso da cessão de direitos creditórios (antecipação do recebimento dos montantes da Dívida do Governo de MG) por intermédio de uma Instituição Financeira:

- Qual será a rubrica de receita orçamentária e DRs que deverão ser utilizadas para contabilização dos recursos, já que os recursos se originam de dívidas referentes à Cota Parte do ICMS, Cota-Parte do IPVA Transferências do Fundeb?

- Na execução das despesas de recursos oriundos da cessão de direitos creditórios deverão ser atendidos os mínimos constitucionais em Ensino (25% ICMS IPVA), Saúde (15% ICMS IPVA) e na valorização dos profissionais do magistério (60% Fundeb)?

Na sessão do Tribunal Pleno ocorrida no dia 16/12/21, a consulta foi admitida, por unanimidade. No mérito, o relator, conselheiro Wanderley Ávila, apresentou seu voto, nos seguintes termos:

Respondo ao **primeiro questionamento** determinando que a rubrica de receita orçamentária e DRs relativas aos recursos provenientes de dívidas referentes à Cota-Parte do ICMS, Cota-Parte do IPVA e transferências do FUNDEB, operados por meio de cessão de direitos creditórios, serão classificadas como Receita de Capital, observando o método de contabilização presente na IPC n. 13, confeccionada pelo Ministério da Fazenda em conjunto a Secretaria do Tesouro Nacional.

Em relação ao **segundo questionamento**, como disposto no art. 1º, §11, da Lei Estadual n. 23.422/2019, deverão ser observados os mínimos constitucionais de Ensino, Saúde e valorização dos profissionais do magistério nas execuções das despesas provenientes da cessão de direitos creditórios.<sup>1</sup>

O relator foi acompanhado pelo conselheiro Sebastião Helvecio. Em seguida, pedi vista dos autos para melhor avaliar o processo.

É o relatório, no essencial.

## II – FUNDAMENTAÇÃO

Conforme narrado, na sessão de 16/12/20, o relator asseverou, em resposta ao primeiro questionamento, que a receita municipal advinda da cessão dos direitos creditórios fundada na Lei estadual nº 23.422/19 deve ser classificada como Receita de Capital, observando o método de contabilização descrito na IPC nº 13. Em relação ao segundo questionamento, fez remissão ao § 11 do art. 1º da mesma lei para concluir que deverão ser observados os mínimos constitucionais em saúde, educação e valorização dos profissionais do magistério na execução das despesas provenientes da cessão de direitos creditórios.

No que concerne à resposta dada à primeira indagação, estou de pleno acordo com os argumentos invocados no voto condutor, razão pela qual acompanho a sua conclusão neste ponto, integralmente.

Em relação ao segundo questionamento, a resposta formulada pelo relator foi fundamentada exclusivamente na transcrição do § 11 do art. 1º da Lei estadual nº 23.422/19, sendo que a situação contempla particularidades legais e contábeis que, a meu ver, merecem maior aprofundamento, a fim de melhor esclarecer o consulente.

Essas particularidades decorrem, basicamente, do fato de que os percentuais mínimos a que se refere o consulente – manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde e valorização dos profissionais do magistério – são calculados sobre a receita resultante dos impostos, inclusive a proveniente de transferências, como é o caso do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Tais impostos e transferências correntes são ordinariamente classificados como Receita Corrente, porém, quando o direito ao seu crédito é objeto de cessão, nos termos da Lei estadual

---

<sup>1</sup> Grifos do original.

nº 23.422/19, os recursos daí advindos passam a ostentar a qualidade de Receita de Capital, como foi reconhecido, aliás, durante a apreciação do primeiro questionamento.

A dúvida parece residir, portanto, na composição da base de cálculo dos percentuais mínimos constitucionais, se devem ser nela computadas as receitas oriundas da cessão do direito de crédito ou se o fato de se tornarem Receita de Capital as exclui da base de cálculo.

Nessa matéria, cumpre recordar que a Constituição da República estabelece, como regra, a vedação de vinculação de receitas de impostos. Não obstante, ressalva, dentre outras, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino:

Art. 167. São vedados: [...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); [...]

Art. 198 [...] § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) [...]

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) [...]

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Observa-se que a Constituição estabelece como base de cálculo dos recursos destinados à saúde e educação, respectivamente, “o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º” e a “receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências”.

Sobre a base de cálculo, convém citar também o que dispõem a Lei Complementar nº 141/12 (valores mínimos a serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde) e a Lei nº 9.394/96 (diretrizes e bases da educação):

Lei Complementar nº 141/12:

Art. 7º Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal. [...]

Art. 9º Está compreendida na base de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios qualquer compensação financeira proveniente de impostos e transferências constitucionais previstos no § 2º do art. 198 da Constituição Federal, já instituída ou que vier a ser criada, bem como a dívida ativa, a multa e os juros de mora decorrentes dos impostos cobrados diretamente ou por meio de processo administrativo ou judicial.

Art. 10. Para efeito do cálculo do montante de recursos previsto no § 3º do art. 5º e nos arts. 6º e 7º, devem ser considerados os recursos decorrentes da dívida ativa, da multa e dos juros de mora provenientes dos impostos e da sua respectiva dívida ativa. [...]

Art. 29. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios excluir da base de cálculo das receitas de que trata esta Lei Complementar quaisquer parcelas de impostos ou transferências constitucionais vinculadas a fundos ou despesas, por ocasião da apuração do percentual ou montante mínimo a ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde.

Lei nº 9.394/96:

Art. 69. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, ou o que consta nas respectivas Constituições ou Leis Orgânicas, da receita resultante de impostos, compreendidas as transferências constitucionais, na manutenção e desenvolvimento do ensino público.

§ 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não será considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

No caso do Fundeb, o art. 212-A da Constituição da República (incluído pela Emenda Constitucional nº 108/20) estabelece que o fundo é constituído da seguinte forma:

Art. 212-A. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 desta Constituição à manutenção e ao desenvolvimento do ensino na educação básica e à remuneração condigna de seus profissionais, respeitadas as seguintes disposições:

I - a distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios é assegurada mediante a instituição, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), de natureza contábil;

II - os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e IV do caput do art. 158 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição;<sup>2</sup>

Uma vez definida a base de cálculo, é necessário saber se os direitos creditórios provenientes dos atrasos das transferências obrigatórias devidas pelo Estado aos Municípios se inserem no cálculo dos recursos mínimos destinados à saúde e educação, bem como na composição do Fundeb.

Nesse tocante, destaca-se que, de acordo com a Lei nº 4.320/64, as despesas são reconhecidas pelo regime de competência, ao passo que as receitas são reconhecidas pelo regime de caixa<sup>3</sup>:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Sobre tal aspecto, a doutrina leciona o seguinte:

As receitas públicas devem constar da lei orçamentária anual como meras estimativas. Isto porque seu ingresso ocorrerá ao longo do exercício financeiro a que corresponde o orçamento, e o regime contábil para a sua apuração é o de caixa, porquanto pertencem ao exercício financeiro todas as receitas nele legalmente arrecadadas (art. 35, I, da Lei nº 4.320/64).<sup>4</sup>

<sup>2</sup> A composição do Fundeb também pode ser vista na Lei nº 11.494/07 (válida até o exercício de 2020) e Lei nº 14.113/20 (válida para os exercícios a partir de 2021).

<sup>3</sup> Vale também mencionar o art. 39 da Lei nº 4.320/64, segundo o qual “Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias”.

<sup>4</sup> FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de Direito Financeiro e

Por força do disposto no artigo 35, I, da Lei nº 4.320/64, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas. Na mesma linha, o artigo 39 do mesmo Diploma Legal preceitua que os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. Vê-se que a ordem jurídica adotou o regime de caixa para a apropriação das receitas orçamentárias.<sup>5</sup>

No caso das transferências constitucionais, a arrecadação pelo ente transferidor (Estado) gera um direito a receber (ativo) para o ente recebedor (Município), em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, conforme se verifica da leitura do seguinte trecho do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

#### 3.6.4.3. Transferências Constitucionais e Legais

Enquadram-se nessas transferências aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal.

[...]

O ente recebedor deve reconhecer um direito a receber (ativo) no momento da arrecadação pelo ente transferidor em contrapartida de variação patrimonial aumentativa, não impactando o superávit financeiro.

[...]

#### 9.6. TRANSFERÊNCIAS

[...]

c. Registro no ente recebedor, no momento da arrecadação pelo transferidor:

Somente após a arrecadação do tributo pelo ente transferidor, e uma vez atendidos os requisitos para reconhecimento de um ativo, o ente recebedor deverá reconhecer o crédito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa.

Destaca-se que, caso o ente recebedor não possua informação que suporte o registro contábil, o registro do ativo deverá ser realizado apenas quando da transferência propriamente dita.

Reconhecimento do Direito a Receber

Natureza da informação: patrimonial

|                   |                                          |                  |
|-------------------|------------------------------------------|------------------|
| D 1.1.2.3.x.xx.xx | Créditos de Transferências a Receber (P) | 250              |
| C 4.5.2.x.x.xx.xx | Transferências Intergovernamentais       | 250 <sup>6</sup> |

Dessa forma, enquanto a transferência não for realizada pelo Estado, o Município deve registrar somente um direito a receber.

Apenas quando do efetivo ingresso do recurso transferido pelo Estado, o Município deve efetuar a baixa do direito a receber (ativo) em contrapartida do ingresso no banco (afetando o superávit financeiro). Simultaneamente, o Município deve registrar a receita orçamentária realizada em contrapartida da receita a realizar nas contas de controle da execução do orçamento:

e. No momento da transferência, no ente recebedor:

Quando do ingresso do recurso no ente recebedor, deve ser efetuada a baixa do ativo – créditos a receber em contrapartida do ingresso no banco, neste momento impactando o superávit financeiro.

Simultaneamente, deve-se registrar a receita orçamentária realizada nas contas de controle da execução do orçamento.

Esse procedimento, de registro da receita orçamentária apenas quando da efetiva entrada de recursos, evita a formação de um superávit financeiro superior ao lastro financeiro existente no ente recebedor.

Natureza da informação: patrimonial

Tributário. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 122.

<sup>5</sup> FURTADO, J. R. Caldas. Direito Financeiro. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 354.

<sup>6</sup> Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8ª ed. Brasília, 2018, p. 64 e 236.

|                                      |                                                     |                  |
|--------------------------------------|-----------------------------------------------------|------------------|
| D 1.1.1.1.x.xx.xx                    | Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F) | 250              |
| C 1.1.2.3.x.xx.xx                    | Créditos de Transferências a Receber (P)            | 250              |
| Natureza da informação: orçamentária |                                                     |                  |
| D 6.2.1.1.x.xx.xx                    | Receita a Realizar                                  | 250              |
| C 6.2.1.2.x.xx.xx                    | Receita Realizada                                   | 250              |
| Natureza da informação: controle     |                                                     |                  |
| D 7.2.1.1.x.xx.xx                    | Controle da Disponibilidade de Recursos             | 250              |
| C 8.2.1.1.1.xx.xx                    | Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)    | 250 <sup>7</sup> |

No caso dos direitos creditórios a que se refere a Lei estadual nº 23.422/19, esta última etapa – recebimento – não ocorreu. Assim, não houve ainda o reconhecimento do efetivo ingresso dos recursos relativos às transferências, nem a realização da receita orçamentária.

Esse entendimento é reforçado pelo fato de que o art. 23 da Lei Complementar nº 141/12 e o art. 69, §§ 3º e 4º da Lei nº 9.394/96 dispõem que, apesar de haver uma estimativa inicial, o cumprimento de gasto mínimo em saúde e educação se dá tendo como base de cálculo as receitas efetivamente realizadas (regime de caixa):

Lei Complementar nº 141/12:

Art. 23. Para a fixação inicial dos valores correspondentes aos recursos mínimos estabelecidos nesta Lei Complementar, será considerada a receita estimada na lei do orçamento anual, ajustada, quando for o caso, por lei que autorizar a abertura de créditos adicionais.

Parágrafo único. As diferenças entre a receita e a despesa previstas e as efetivamente realizadas que resultem no não atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios serão apuradas e corrigidas a cada quadrimestre do exercício financeiro.

Lei nº 9.394/96:

Art. 69. [...]

§ 3º Para fixação inicial dos valores correspondentes aos mínimos estatuidos neste artigo, será considerada a receita estimada na lei do orçamento anual, ajustada, quando for o caso, por lei que autorizar a abertura de créditos adicionais, com base no eventual excesso de arrecadação.

§ 4º As diferenças entre a receita e a despesa previstas e as efetivamente realizadas, que resultem no não atendimento dos percentuais mínimos obrigatórios, serão apuradas e corrigidas a cada trimestre do exercício financeiro.

Por seu turno, os recursos do Fundeb devem ser utilizados no exercício financeiro em que forem efetivamente creditados aos Municípios, conforme dispõem a Lei nº 11.494/07 (válida até o exercício de 2020) e a Lei nº 14.113/20 (válida para os exercícios a partir de 2021):

Lei nº 11.494/07

Art. 21. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

Lei nº 14.113/20

Art. 25. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas de manutenção e de desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

---

<sup>7</sup> Ibid., 2018, p. 237-238.

O Manual de Demonstrativos Fiscais, por sua vez, dispõe que as transferências constitucionais só deixam de compor a base de cálculo dos gastos mínimos em educação do ente transferidor (Estado) quando este efetivamente transferir, e só passam a compor a base de cálculo dos Municípios quando estes efetivamente receberem, confirmando a prevalência do regime de caixa:

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão aplicar, anualmente, em MDE, vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências.

Portanto, a observação quanto ao cumprimento do limite mínimo é anual. A parcela da arrecadação de impostos transferida pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto no parágrafo anterior, na receita do governo que a transferir. Assim sendo, tal parcela deverá ser deduzida da base de cálculo da receita, do ente transferidor, para apuração dos limites mínimos estabelecidos constitucionalmente. [...]

Para efeito do cumprimento dos percentuais mínimos de aplicação em MDE, devem ser consideradas receitas de impostos as transferências constitucionais recebidas, mas não as voluntárias, ainda que sejam aplicadas em ações próprias de MDE. [...] <sup>8</sup>

## 2- RECEITA DE TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

Registra as transferências constitucionais e legais recebidas pelos Municípios, ou seja, as transferências dos valores referentes a impostos arrecadados pela União e pelos Estados e repassados aos Municípios <sup>9</sup>

Outro ponto que merece ser destacado é que o recebimento de uma transferência constitucional dá origem a uma Receita Corrente, ao passo que a alienação do direito creditório correlato gera uma Receita de Capital, conforme exposto no voto condutor.

Contudo, entendo que, enquanto a primeira situação (atribuição de natureza de Receita Corrente) tem uma série de implicações jurídicas – como composição da base de cálculo de gastos mínimos em saúde e educação, limites calculados com base na receita corrente líquida <sup>10</sup> etc. –, a segunda (atribuição de natureza de receita de capital) não possui interferência nesse sentido, não compondo a base de cálculo de apuração de gastos mínimos.

Em outras palavras, a receita de capital derivada da cessão de créditos não carrega a natureza ou os efeitos jurídicos do crédito que lhe deu origem (transferências inadimplidas pelo Estado). Mesmo quando do efetivo recebimento, os recursos derivados da cessão de créditos previsto na Lei estadual nº 23.422/19 não interferirão na base de cálculo dos gastos mínimos em saúde, educação ou na composição do Fundeb.

Aliás, em situação análoga, é possível citar o art. 69, § 2º, da Lei nº 9.394/96, segundo o qual, para fins de apuração da base de cálculo de gastos mínimos em educação, serão consideradas excluídas das receitas de impostos as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária de impostos.

---

<sup>8</sup> Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 10. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2019, p. 297-298.

<sup>9</sup> Ibid., 2010, p. 355.

<sup>10</sup> Lei de Responsabilidade Fiscal: Art. 2º [...] IV - receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos: [...]

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição. [...]

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

Por fim, apenas para fins de esclarecimento, é importante destacar que a Receita de Capital obtida não poderá, como regra, ser utilizada para financiar despesas correntes<sup>11</sup>.

Além disso, tendo em vista que os recursos obtidos com a cessão de créditos não são considerados na base de cálculo da receita, as despesas realizadas com estes recursos também não serão consideradas para fins de apuração dos mínimos constitucionais em saúde, conforme disposto na Lei Complementar nº 141/12:

Art. 24 [...] § 4º Não serão consideradas para fins de apuração dos mínimos constitucionais definidos nesta Lei Complementar as ações e serviços públicos de saúde referidos no art. 3º:

I - na União, nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios, referentes a despesas custeadas com receitas provenientes de operações de crédito contratadas para essa finalidade ou quaisquer outros recursos não considerados na base de cálculo da receita, nos casos previstos nos arts. 6º e 7º;<sup>12</sup>

Portanto, em face das disposições constitucionais e legais aplicáveis à espécie, que ora trouxe à colação, com a devida vênia do relator, abro divergência em relação ao segundo questionamento, por entender que os recursos advindos da cessão de créditos prevista na Lei estadual nº 23.422/19 não interferem na apuração da base de cálculo dos percentuais constitucionais vinculados à manutenção e desenvolvimento do ensino e às ações e serviços públicos de saúde, bem como na composição do Fundeb.

### III – CONCLUSÃO

Pelos fundamentos expostos, acompanho o relator em relação ao primeiro questionamento e, com a devida vênia, dele divirjo quanto à segunda indagação, para a qual proponho responder ao consulente da seguinte forma:

Os recursos oriundos da cessão de direitos creditórios a que se refere a Lei Estadual nº 23.422/19 não fazem parte da base de cálculo dos gastos mínimos constitucionais em manutenção e desenvolvimento do ensino e ações e serviços públicos de saúde, nem compõem o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb.

CONSELHEIRO SUBSTITUTO ADONIAS MONTEIRO:

Acompanho o voto-vista, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

Pela ordem, Senhor Presidente.

<sup>11</sup> Lei de Responsabilidade Fiscal: Art. 44. É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

<sup>12</sup> Art. 7º Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal.

CONSELHEIRO PRESIDENTE JOSÉ ALVES VIANA:

Com a palavra, pela ordem, o Conselheiro Sebastião Helvecio.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

Senhor Presidente, quero apenas rever minha posição. Eu havia votado inicialmente com o Relator, mas, diante da fundamentação trazida pelo Conselheiro Cláudio Terrão, vou acompanhar o voto-vista.

CONSELHEIRO PRESIDENTE JOSÉ ALVES VIANA:

Conselheiro Adonias Monteiro.

CONSELHEIRO ADONIAS MONTEIRO:

Vou acompanhar o voto-vista também, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

Acompanho o voto do Relator, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO:

Senhor Presidente, a Lei Estadual nº 23.422/2019 estabelece no § 11 do art 1º que devem ser observados os mínimos constitucionais da saúde e da educação. Literalmente, assim está escrito:

A receita decorrente da cessão de direitos creditórios de que trata este artigo será aplicada prioritariamente no pagamento de despesas empenhadas na gestão em que ocorrer a cessão, observadas as destinações constitucionais de recursos para as áreas de saúde e educação.

Acompanho o Relator.

CONSELHEIRO PRESIDENTE JOSÉ ALVES VIANA:

No primeiro quesito, também vou acompanhar o Relator. No primeiro questionamento, acompanho o voto do Relator.

No segundo questionamento, acompanho o voto-vista.

**FICA APROVADO O VOTO DIVERGENTE DO CONSELHEIRO CLÁUDIO TERRÃO, VENCIDOS, EM PARTE, O RELATOR, O CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ E O CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO.**

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA-GERAL ELKE ANDRADE SOARES DE MOURA.)

\* \* \* \*