

Aviso nº 62 - GP/TCU

Brasília, 10 de fevereiro de 2026.

Senhor Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência, para conhecimento, cópia do Acórdão nº 277/2026 (acompanhado dos respectivos Relatório e Voto) proferido pelo Plenário desta Corte de Contas, na Sessão Ordinária de 4/2/2026, ao apreciar o TC-024.601/2019-5, da relatoria do Ministro Jhonatan de Jesus.

O mencionado processo trata de auditoria realizada na gestão do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf).

Atenciosamente,

(Assinado eletronicamente)

Vital do Rêgo
Presidente

A Sua Excelência o Senhor
Senador DAVI ALCOLUMBRE
Presidente do Congresso Nacional
Brasília – DF

GRUPO II – CLASSE V – Plenário

TC 024.601/2019-5

Natureza: Relatório de Auditoria.

Órgãos/Entidades: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Representação legal: não há.

SUMÁRIO: AUDITORIA. MINISTÉRIO DA FAZENDA. FUNDO ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO E APERFEIÇOAMENTO DAS ATIVIDADES DE FISCALIZAÇÃO (FUNDAF). AVALIAÇÃO DA LEGALIDADE, LEGITIMIDADE E EFICIÊNCIA NA GESTÃO DE RECEITAS E DESPESAS. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ESPECÍFICA E DE PLANOS DE APLICAÇÃO FORMALIZADOS. IMPASSE ENTRE LEGALIDADE E EFICIÊNCIA NO USO DO FUNDO PARA O PAGAMENTO DE PESSOAL E ENCARGOS. ARRECADAÇÃO SUPERIOR ÀS NECESSIDADES REAIS DO FUNDO (SUPERÁVIT). INCLUSÃO DE FINALIDADES SEM PERTINÊNCIA TEMÁTICA (SUBCONTA SPU). DETERMINAÇÕES. RECOMENDAÇÕES. CIÊNCIAS.

RELATÓRIO

Trata-se de auditoria de conformidade realizada com o objetivo de avaliar os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade das receitas e despesas executadas com recursos vinculados ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf).

2. Como resultado do trabalho, foi elaborado o relatório de peça 114, que descreve os achados de auditoria, suas respectivas evidências e apresenta propostas de determinações, recomendações e ciências.

3. Diante do extenso lapso temporal entre a identificação dos achados e a fase de deliberação, determinei a reavaliação das propostas, a fim de verificar sua pertinência perante eventuais mudanças normativas, factuais ou procedimentais ocorridas após a conclusão do relatório.

4. Concluída a atualização, o auditor instrutor, com a anuência da diretora da subunidade técnica, apresentou proposta revisada (peças 162 e 163). O auditor-chefe adjunto substituto manifestou discordância parcial em relação ao conteúdo (peça 164).

5. Posteriormente, o representante do Ministério Público junto ao Tribunal (MPTCU) emitiu parecer, alinhando-se ao posicionamento daquele primeiro (peça 166).

6. A seguir, são reproduzidos sequencialmente: o relatório original da equipe de fiscalização, a instrução que atualizou as propostas, o pronunciamento do auditor-chefe adjunto substituto e o parecer do *Parquet*.

Relatório de auditoria (peça 114):

“I. Introdução

I.1. Deliberação que originou o trabalho

1. Em cumprimento ao Despacho de 24/7/2019 do Min. Bruno Dantas (TC 016.013/2019-0), realizou-se a auditoria na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e na Secretaria do Patrimônio da União (SPU), no período entre 12/8/2019 e 29/11/2019. Além disso, recorreu-se a informações subsidiárias junto aos seguintes órgãos: Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Secretaria do Orçamento Federal (SOF) e Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Economia (AECI-ME).

2. As razões que motivaram esta auditoria foram o risco, a oportunidade, a materialidade e a relevância do Fundaf e de suas subcontas especiais, tendo em vista que possui receitas e despesas vinculadas por lei que deverão ser aplicadas nos objetivos de sua criação. Ademais, no período 2009-2018, foram vinculadas receitas ao fundo na ordem de R\$ 117 bilhões, sendo necessário verificar a transparência na gestão e na prestação de contas destes recursos.

I.2. Visão geral do objeto

3. A Constituição Federal dispôs no art. 165, § 9º, II, que cabe à lei complementar estabelecer condições para a instituição e funcionamento de fundos. Recepcionada com *status* de lei complementar, a Lei 4.320/1964, nos artigos 71 a 74, cumpre tal mister definindo que fundo especial é ‘o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação’.

4. Nesse contexto, o art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975 previu a criação do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), sob a gestão da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), com objetivo de fornecer recursos visando a financiar o seu reaparelhamento e reequipamento, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais.

5. Posteriormente, alterações legislativas no art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975 acrescentaram o parágrafo único, ampliando o custeio com recursos vinculados ao Fundaf, *in verbis*:

[...] O FUNDAF destinar-se-á, também, a fornecer recursos para custear: (Incluído pela lei nº 9.532, de 1997)

a) o funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, inclusive o pagamento de despesas com diárias e passagens referentes aos deslocamentos de Conselheiros e da gratificação de presença de que trata o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971; (Incluída pela lei nº 9.532, de 1997).

b) projetos e atividades de interesse ou a cargo da Secretaria da Receita Federal, inclusive quando desenvolvidos por pessoa jurídica de direito público interno, organismo internacional ou administração fiscal estrangeira. (Incluída pela lei nº 9.532, de 1997).

c) o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 13.464, de 2017).

6. O art. 3º da Lei 7.711/1988 instituiu o programa de trabalho denominado ‘Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União’, constituído de projetos destinados ao incentivo da arrecadação, administrativa ou judicial, de receitas inscritas como Dívida Ativa da União (DAU). As despesas do aludido programa são supridas com recursos vinculados (produto do encargo legal acrescido aos débitos inscritos na Dívida Ativa da União, previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025/1969) à subconta especial do Fundaf, gerida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos do parágrafo único do dispositivo que o criou.

7. O Fundaf foi ratificado, na forma do disposto no art. 36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), pelo Decreto legislativo 22/1990.

[Constituição Federal — ADCT]

Art. 36. Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos.

8. Além da subconta especial gerida pela PGFN, o art. 37 da Lei 9.636/1998 instituiu o Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (PROAP), vinculando recursos à outra subconta especial do Fundaf, sob a gestão da Secretaria de Patrimônio da União (SPU), destinados a atender despesas com o referido programa.

9. O Quadro 1 demonstra a vasta legislação que vincula recursos ao Fundaf e às suas subcontas especiais.

Quadro 1 – Legislação que vincula recursos ao Fundaf e às subcontas especiais.

Legislação		Dispositivo	
Decreto-Lei 1.455/1976	Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas.	Art. 22; Art. 28 c/c Art. 29, I, § 5º, I.	O produto da alienação de mercadorias abandonadas, entregues à Fazenda Nacional ou objeto de pena de perdimento terá a seguinte destinação: 60% ao Fundaf e 40% à seguridade social.
Lei 7.711/1988	Dispõe sobre formas de melhoria da administração tributária.	Art. 3º, parágrafo único; Art. 4º.	A partir do exercício de 1989, o produto da arrecadação de multas , inclusive as que fazem parte do valor pago por execução da dívida ativa e de sua respectiva correção monetária , incidentes sobre os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e próprios da União, constituirá receita do Fundaf.
Lei 8.383/1991	Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda.	Art. 69.	O produto da arrecadação de multas , inclusive as que fazem parte do valor pago por execução da Dívida Ativa e de sua respectiva correção monetária , incidentes sobre tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal e próprios da União, bem como daquelas aplicadas à rede arrecadadora de receitas federais ficam destinados ao Fundaf.
Lei 8.981/1995	Altera a legislação tributária Federal.	Art. 85.	O produto da arrecadação dos juros de mora , no que diz respeito aos tributos e contribuições, exceto as contribuições arrecadadas pelo INSS, integra os recursos do Fundaf.
Lei 9.069/1995	Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do Real e os critérios para conversão das obrigações para o Real.	Art. 40 c/c art. 38 e art. 36.	O produto da arrecadação dos juros de mora de créditos tributários e débitos com o patrimônio da união não pagos nos prazos previstos, no que diz respeito aos tributos e contribuições, exceto as contribuições sociais arrecadadas pelo INSS, ficam destinados ao Fundaf.
Lei 9.430/1996	Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta.	Art. 61, § 3º c/c Art. 4º da lei 9.716/98.	Os juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos ficam destinados ao Fundaf.
Lei 9.636/1998	Dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União.	Art. 37, parágrafo único.	Comporão o Fundaf, e integrarão subconta especial destinada a atender às despesas com o PROAP, gerida pela SPU, as receitas patrimoniais decorrentes de multas e parcela do produto das alienações de que trata esta lei.
Lei 9.716/1998	Dá nova redação aos arts. 1º, 2º, 3º e 4º do Decreto-Lei 1.578, de 11 de outubro de 1977, que dispõe sobre o imposto de exportação.	Art. 3º, § 4º.	O produto da arrecadação da Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX - fica vinculado ao Fundaf.
Lei 10.893/2004	Dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha	Art. 37, § 4º.	O produto da arrecadação da Taxa de Utilização do Sistema Eletrônico de Controle

	Mercante - AFRMM e o Fundo da Marinha Mercante – FMM.		da Arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - MERCANTE - fica vinculado ao Fundaf.
Lei 11.457/2007	Dispõe sobre a Administração Tributária Federal	Art. 2º c/c Art. 3º, §§ 1º e 4º.	A retribuição pelos serviços de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais e das contribuições instituídas a título de substituição , será de 3,5% do montante arrecadado e deverá ser creditada ao Fundaf.

Fonte: elaboração própria.

10. Do quadro acima depreende-se que o financiamento do Fundaf, que na sua concepção original contava apenas com uma parcela do produto da alienação de mercadorias abandonadas, dadas em pagamento ou objeto de pena de perdimento, ao longo do tempo passou a receber aportes do produto da arrecadação de multas, e sua respectiva correção monetária, dos juros de mora e da taxa de utilização de sistemas aduaneiros (SISCOMEX e MERCANTE).

11. Por fim, com a criação da ‘super-receita’ (incorporação da arrecadação previdenciária pela RFB, que até a edição da Lei 11.457/2007 era atribuição do INSS), o Fundaf passou a receber recursos provenientes até mesmo da própria arrecadação previdenciária.

12. O Quadro 2 aduz que, dada a crescente diversificação das fontes, os recursos vinculados ao Fundaf e às suas subcontas especiais alcançaram, no período 2009-2018, o montante nominal total de R\$ 117 bilhões.

Quadro 2 - Recursos vinculados ao Fundaf e às suas subcontas especiais, no período 2009-2018.

Órgão responsável legal pela gestão do Fundaf ou da subconta especial.	Valor Vinculado (R\$)	Total (R\$)
RFB	96.126.219.707,82	117.015.787.324,47
PGFN	20.444.727.956,36	
SPU	444.839.660,29	

Fonte: Ofício SEI 18.673/2019/ME - STN – Anexo I (peças 60 e 62).

13. Em relação aos dispêndios, o art. 4º do Decreto 2.037/1996, que consolida normas sobre a aplicação de recursos no âmbito da RFB, disciplina que os recursos do Fundaf serão destinados a custear as seguintes despesas:

- i) aquisição e manutenção de materiais permanentes;
- ii) manutenção, adaptação, reforma, ampliação, construção e aquisição de imóveis;
- iii) aquisição de materiais de consumo;
- iv) movimentação temporária ou definitiva de servidores;
- v) capacitação e aperfeiçoamento de servidores;
- vi) modernização tecnológica; e
- vii) outras despesas que objetivem atuações típicas da RFB.

14. Também de maneira bastante ampla, o art. 5º do Decreto 98.135/1989 regulamentou o previsto no art. 3º da Lei 7.711/1988, dispondo acerca dos projetos e atividades que integram o programa de trabalho de ‘Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União’, cujo financiamento poderá ser realizado com recursos da subconta especial da PGFN, da seguinte forma:

Art. 5º Integram o programa de trabalho de ‘Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União’, criado pelo art. 3º da Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988, os seguintes projetos e atividades: (Redação dada pelo Decreto 1.847, de 1996).

I - implantação, desenvolvimento, modernização e manutenção de redes, sistemas e equipamentos de processamento de dados e aquisição de materiais de consumo necessários a seu funcionamento;

II - custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a representação da Fazenda

Nacional em Juízo, nas causas de natureza fiscal;

III - representação da Fazenda Nacional junto aos Conselhos de Contribuintes;

IV - *pro labore* de êxito, inclusive gratificação natalina e adicional de férias referente ao *pro labore*, devido aos integrantes da carreira de Procurador da Fazenda Nacional e a ocupantes de cargos em comissão ou funções de confiança na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, especificados em Portaria do Ministro de Estado da Fazenda;

V - diligências e publicações;

VI - serviços relativos à penhora de bem e remoção e depósito de bens penhorados ou adjudicados à Fazenda Nacional;

VII - modernização, expansão e racionalização de instalações físicas destinadas a unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

VIII - formação e aperfeiçoamento de recursos humanos;

IX - atividades direcionadas ao incremento da arrecadação da Dívida Ativa da União, detalhadas, em ato próprio, pelo Ministro de Estado da Fazenda;

X - outras despesas administrativas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Parágrafo único. No interesse da arrecadação da Dívida Ativa da União, o Ministro de Estado da Fazenda poderá criar, modificar, ampliar ou substituir projetos e atividades no âmbito do programa de trabalho mencionado no caput deste artigo, desde que custeados com os mesmos recursos destinados, por lei, ao programa.

15. Ainda, a Lei 13.327/2016, que dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, suas autarquias e fundações, disciplinou que parcela dos encargos legais — previsto no art. 1º do Decreto-Lei 1.025/1969 — (recursos vinculados à subconta especial da PGFN), irá pagar honorários advocatícios de sucumbência a advogados públicos, *in verbis*:

Art. 30. Os honorários advocatícios de sucumbência incluem:

[...]

II - até 75% (setenta e cinco por cento) do produto do encargo legal acrescido aos débitos inscritos na dívida ativa da União, previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969;

16. Por sua vez, o art. 37 da Lei 9.636/1998 dispõe que a subconta especial da SPU se destina a custear as seguintes despesas relativas ao PROAP:

i) adequação dos imóveis de uso especial;

ii) ampliação e qualificação do cadastro dos bens imóveis da União;

iii) aquisição, reforma, restauro e construção de imóveis;

iv) incentivo à regularização e realização de atividades de fiscalização, demarcação, cadastramento, controle e avaliação dos imóveis públicos federais e ao incremento das receitas patrimoniais;

v) desenvolvimento de recursos humanos visando à qualificação da gestão patrimonial, mediante a realização de cursos de capacitação e participação em eventos relacionados ao tema;

vi) aquisição e instalação de equipamentos, bem como à modernização e informatização dos métodos e processos inerentes à gestão patrimonial dos imóveis públicos federais; e

vii) gestão e manutenção das atividades das Unidades Central e Descentralizadas da SPU.

17. No período 2009-2018, o Quadro 3 apresenta as despesas empenhadas, no total de R\$ 86,59 bilhões, com base em recursos vinculados ao Fundaf e às subcontas especiais.

Quadro 3 – Despesas empenhadas com recursos vinculados ao Fundaf e às suas subcontas especiais, no período 2009-2018.

Órgão responsável legal pela gestão do Fundaf ou da subconta especial	Despesas Empenhadas (R\$)	Total (R\$)
RFB	78.118.662.721,40	86.596.830.222,43

PGFN	8.236.123.237,50	
SPU	242.044.263,53	

Fonte: Despacho Copol/Sucor/RFB – Anexo 4 (peça 35); Ofício SEI 22211/2019/ME - PGFN – Anexo IV (peça 57); e Nota Técnica SEI 4501/2019/ME - SPU (peças 69-70).

18. Ao final do exercício de 2018, **o Fundaf e suas subcontas especiais registraram o superávit de R\$ 19,73 bilhões**, consoante demonstra o Quadro 4.

Quadro 4 – Superávit Financeiro do Fundaf e de suas subcontas especiais ao final do exercício de 2018.

Órgão responsável legal pela gestão do Fundaf ou da subconta especial.	Superávit Financeiro (R\$)	Total (R\$)
RFB	14.873.046.000,00	19.736.708.000,00
PGFN	4.680.771.000,00	
SPU	182.891.000,00	

Fonte: Ofício SEI 18673/2019/ME - STN – Anexo II (peças 60 e 63).

19. Por derradeiro, cabe registrar que, nos exercícios de 2017 e 2018, foram destinados ao Fundaf R\$ 18,05 bilhões de reais (peça 34), em face de um processo denominado de **classificação provisória da receita tributária arrecadada**. Tal processo está esclarecido de forma didática à peça 94. Parte dessa operação constituiu amostra da auditoria, o que culminou com a constatação de ilegalidade no repasse de, no mínimo, **R\$ 2,3 bilhões alocados irregularmente ao Fundaf**, em desfavor do Tesouro Nacional, conforme ‘achado II.4’.

I.3. Objetivo e questões de auditoria

20. O objetivo da presente auditoria de conformidade é verificar aspectos de legalidade, legitimidade e eficiência das receitas e despesas do Fundaf, administrado pela RFB, e das subcontas especiais do Fundaf, administradas pela PGFN e SPU.

21. A partir do objetivo do trabalho e a fim de avaliar em que medida os recursos estão sendo aplicados de acordo com a legislação pertinente, formularam-se as questões de auditoria adiante indicadas:

a) Questão 1: As receitas do Fundaf estão sendo executadas em conformidade com os normativos vigentes?

Subquestão 1.1) Todas as receitas devidas ao Fundaf estão sendo destinadas ao fundo?

Subquestão 1.2) Todas as receitas destinadas ao Fundaf são devidas?

b) Questão 2: As despesas do Fundaf estão sendo executadas em conformidade com os normativos vigentes?

Subquestão 2.1) Todas as despesas do Fundaf são legais?

Subquestão 2.2) Todas as despesas do Fundaf são legítimas?

c) Questão 3: A gestão dos recursos do Fundaf e das suas subcontas especiais atende à legislação pertinente e às boas práticas de governança do setor público?

I.4. Metodologia utilizada

22. Para execução do trabalho foram aplicados os procedimentos definidos na matriz de planejamento, mediante aplicação das seguintes técnicas de auditoria: pesquisa de jurisprudência e de legislação acerca do assunto; obtenção de dados em sistemas informatizados (Portal da Transparência, Siop, Tesouro Gerencial, Siafi etc.); análise da documentação requisitada.

23. Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU 168 de 30 de junho de 2011) e com observância aos Padrões de Auditoria de Conformidade estabelecidos pelo TCU (Portaria-Segecex 26 de 19 de outubro de 2009).

I.5. Limitações inerentes à auditoria

24. Não houve.

I.6. Volume de recursos fiscalizados

25. O volume de recursos fiscalizados no período (2009 - 2018) alcançou o montante de R\$ 117.015.787.324,47.

I.7. Benefícios estimados da fiscalização

26. Entre os benefícios estimados desta fiscalização pode-se mencionar a correção de irregularidades ou impropriedades, com o objetivo de aperfeiçoar o processo de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais, de forma a eliminar ou mitigar as situações encontradas. Ainda, registra-se como potencial benefício a identificação de R\$ 252.208.124,13 relativos a pagamentos indevidos de honorários sucumbenciais a advogados públicos.

I.8. Processos conexos

27. Foram constatados os seguintes processos conexos a este trabalho:

a) TC 004.745/2018-3 — representação formulada pelo Subprocurador-Geral Lucas Rocha Furtado, do Ministério Público de Contas do TCU, acerca de possíveis irregularidades no pagamento de honorários de sucumbência, instituído pela Lei 13.327/2016. O feito encontra-se pendente de julgamento, aguardando pronunciamento do gabinete do Min. Rel. Raimundo Carreiro.

b) TC 011.648/2018-0 — proposta de fiscalização para atendimento da determinação constante do item 9.3 do Acórdão 2.721/2017-TCU-Plenário (TC 021.009/2017-1), de relatoria do Ministro Benjamin Zymler, que determinou à Segecex que formalize processo apartado com vistas ao planejamento e à execução de fiscalização destinada a examinar a natureza jurídica do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho instituído pela Lei 13.464/2017, bem como a verificar a correspondente repercussão nos pagamentos a servidores ativos e a inclusão dessa parcela em aposentadorias e pensões, ficando a critério da unidade formular o modelo adequado de fiscalização a ser executado, diante do expressivo volume de beneficiários do referido bônus. O processo encontra-se aguardando providências na unidade técnica, tendo em vista o Despacho do Min. Rel. Benjamin Zymler ter determinado o sobrestamento dos autos, nos termos do art. 157 do RITCU, até que haja o julgamento definitivo dos MS 35.410, 35.490, 35.494, 35.498 e 35.500, todos impetrados perante o Supremo Tribunal Federal, da relatoria do Ministro Alexandre de Moraes.

c) TC 027.291/2018-9 — denúncia em face de possíveis irregularidades ocorridas no Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA), ente vinculado à Advocacia-Geral da União, e que operacionaliza o crédito e a distribuição dos valores pagos a título de honorários advocatícios de sucumbência aos advogados públicos, segundo os artigos 33 e 34 da Lei 13.327/2016. O processo é da relatoria da Ministra Ana Arraes e encontra-se pendente de julgamento, aguardando providências (aguardando julgamento de pedido de vista).

d) TC 005.283/2019-1 — representação instaurada em face de irregularidades identificadas na instituição e no pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho da relatoria do Min. Bruno Dantas. Foram prolatados os Acórdãos 1.840/2019 – TCU – plenário e 1.921/2019 – TCU – Plenário, ambos de relatoria do Min. Bruno Dantas, aos quais já foram apresentados cinco recursos. O processo encontra-se aguardando parecer do MPTCU.

II. Achados de auditoria

II.1. Pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União.

Situação Encontrada

28. No período 2018-2019, **foram direcionados cerca de R\$ 1,6 bilhão para o Conselho Curador de Honorários Advocatícios (CCHA)** (peça 83), entidade vinculada à Advocacia-Geral da União (AGU) e que operacionaliza o crédito e a distribuição de valores relativos a pagamento de honorários de

sucumbência, segundo o que disciplinam os artigos 33 e 34 da Lei 13.327/2016 — regulamenta o processo de pagamento de honorários sucumbenciais a advogados públicos da esfera federal.

29. Durante o período foram pagos aproximadamente R\$ 252 milhões, o que representa 15,5% do montante supramencionado, a título de honorários sucumbenciais, ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União (DAU). Em outras palavras, advogados públicos receberam a verba antes do ajuizamento de qualquer ação, com fundamento no art. 5º, inc. I, da Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016 (peça 82).

Quadro 5 - Quantia paga a título de honorários advocatícios de sucumbência, no período 2018-2019.

Fundamento Legal (art. 30, incisos I, II e III da Lei 13.327/2016)	Fundamento Legal (art. 5º, incisos I e II da Portaria Interministerial nº 8, de 22/11/2016)	Período	%
		2018-2019* (R\$)	
I - o total do produto dos honorários de sucumbência recebidos nas ações judiciais em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais; e	—	567.393.780,36	34,9%
III - o total do produto do encargo legal acrescido aos créditos das autarquias e das fundações públicas federais inscritos na dívida ativa da União, nos termos do § 1º do art. 37-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.			
II - até 75% (setenta e cinco por cento) do produto do encargo legal acrescido aos débitos inscritos na dívida ativa da União, previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969;	I - 75% na hipótese de recolhimento em momento anterior ao ajuizamento	252.208.124,13	15,5%
	II - 50% na hipótese de recolhimento após o ajuizamento.	807.300.086,65	49,6%
Total		1.626.901.991,14	100%

Fonte: Portal da Transparência — relação de pagamentos e Ordens Bancárias (peças 83-85).

(*) Quantia registrada até novembro/2019.

30. Ante o fato, preliminarmente, cabe esclarecer que o art. 22 da Lei 8.906/1994 — Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) — estabelece que a prestação de serviço profissional assegura aos que são inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência. Ademais, o Estatuto, no art. 23, dispõe que os honorários **incluídos na condenação**, por arbitramento ou sucumbência, **pertencem ao advogado**.

31. Pressupõe-se, dessa forma, que os advogados têm direito a honorários convencionados, arbitrados judicialmente e sucumbenciais, sendo as duas últimas espécies decorrentes de prolação de sentença no âmbito de processo judicial.

32. No que concerne a advogados públicos, outrossim inscritos nos quadros da OAB para que possam exercer suas atividades, o Código de Processo Civil (CPC) — Lei 13.105/2015 — definiu que eles fazem jus somente ao recebimento de honorários sucumbenciais, corroborando o entendimento de que serão pagos mediante condenação da parte vencida por meio de uma sentença, *in verbis*:

Art. 85. A **sentença condenará** o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

[...]

§ 19. Os advogados públicos **perceberão honorários de sucumbência**, nos termos da lei.

33. Nesse contexto, o art. 30 da Lei 13.327/2016 regulamenta o preceptivo contido no CPC, estabelecendo que os honorários advocatícios de sucumbência incluem:

I - o total do produto dos honorários de sucumbência recebidos nas ações judiciais em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais;

II – até 75% (setenta e cinco por cento) do produto do encargo legal acrescido aos débitos inscritos na dívida ativa da União, previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969;

III - o total do produto do encargo legal acrescido aos créditos das autarquias e das fundações públicas federais inscritos na dívida ativa da União, nos termos do § 1º do art. 37-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

34. Com base no escopo deste trabalho, impende reportar que o encargo legal, previsto no art. 30, inc. II, da supracitada norma, é considerado originariamente receita pública vinculada à subconta especial da PGFN, incluída no Fundaf, por meio do art. 3º, parágrafo único, da Lei 7.711/1988, ainda vigente, e destinada a atender despesas com projetos do 'Programa de Incentivo à Arrecadação da DAU'.

35. A fim de definir o percentual da parcela dos encargos legais a ser destinada para o pagamento de honorários de sucumbência, a Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016, regulamentou o dispositivo, estabelecido pela Lei 13.327/2016, art. 30, inc. II, da seguinte forma:

Art. 5º Na ausência de sistema informatizado que permita a identificação ou aferição dos marcos que definirão **o percentual dos encargos legais que serão vertidos à instituição financeira contratada pelo Conselho Curador dos Honorários Advocatícios - CCHA**, serão aplicados como regra de transição os seguintes percentuais:

I - 75% na hipótese de recolhimento em momento anterior ao ajuizamento, e

II - 50% na hipótese de recolhimento após o ajuizamento.

36. Diante da questão, por meio de requisição de informações (peça 20), buscou-se esclarecer o fundamento legal para o recebimento de honorários de sucumbência por advogados públicos ainda na fase administrativa da cobrança da DAU.

37. A PGFN, mediante a Nota SEI 86/2019/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME (peça 21), esclareceu que:

[...] há um regramento específico para os honorários advocatícios decorrentes da cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União, que se dá mediante a incidência de encargo legal. Ademais, a Lei nº 13.327/2016 **não restringiu os honorários de sucumbência dos advogados públicos federais àqueles decorrentes de ações judiciais**. Pelo contrário, num contexto em que se busca a desjudicialização (sic) e a resolução consensual dos conflitos, Portaria Interministerial nº 8, de 22/11/2016, com fundamento no art. 30, II, da Lei nº 13.327/2016, **confere maior incentivo à recuperação do crédito não ajuizado**, ao incluir como honorários 75% do valor do encargo legal decorrente de crédito não ajuizado, ou seja, o percentual máximo. **Isso obedece a um critério de eficiência**, visto que a cobrança via execução fiscal tem um custo maior para a União - do ponto de vista da PGFN e do Judiciário Federal -, e também para o devedor, além de o tempo médio de tramitação do processo ser bastante longo.

[...]

O fundamento legal para que sejam pagos honorários de sucumbência ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União **decorre do art. 30, II, da Lei 13327/2016**, que fixa a parcela do encargo legal da dívida ativa da União que compõem os honorários dos Advogados Públicos Federais, bem como do **art. 1º do Decreto-Lei nº 1025/69 e do art. 3º do Decreto-Lei nº 1569/1977**, que estabelecem o encargo legal para créditos inscritos em dívida ativa da União, tanto ajuizados, quanto não ajuizados.

38. Em que pese a PGFN, em sua resposta, não tenha mencionado entre as legislações apresentadas o Decreto-Lei 1.645/1978, importa relatar que o seu vigente art. 3º estatui que, na cobrança executiva da DAU, **a aplicação do encargo legal substitui a condenação do devedor em honorários de advogado e o respectivo produto será recolhido integralmente ao Tesouro Nacional**, sendo mais uma vez considerada originariamente receita pública.

39. No que tange ao art. 3º do Decreto-Lei 1.569/1977, verifica-se que, na realidade, o que existe é apenas a espontaneidade do devedor em pagar os seus débitos perante o Fisco antes de adentrar a cobrança na esfera judicial, uma vez que teria que suportar os encargos legais majorados a 20%, com fundamento no art. 1º do Decreto-Lei 1.025/1969.

Art. 3º O encargo previsto no art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969 [...] **será reduzido para 10% (dez por cento)**, caso o débito, inscrito como Dívida Ativa da União, **seja pago antes da remessa da respectiva certidão ao competente órgão do Ministério Público, federal ou estadual, para o devido ajuizamento**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.163, de 1984) (Vide Decreto-lei nº 2.163, de 1984) (Vide Decreto-lei nº 2.331, de 1987).

40. Igualmente em vigor e dispondo que a cobrança da DAU não terá a participação de servidores públicos, o Decreto-Lei 1.025/1969 (fundamento para o art. 30, II, da Lei 13.327/2016), no seu art. 1º, destaca que o encargo legal **será recolhido aos cofres da União**.

41. No tocante ao argumento de que a Lei 13.327/2016 não restringiu os honorários de sucumbência dos advogados públicos federais àqueles decorrentes de ações judiciais, entende-se que não merece prosperar, porquanto que **o CPC e o Estatuto da OAB estabelecem, de forma clara e inequívoca, que os honorários sucumbenciais são devidos apenas em caso de condenação da parte vencida no curso do processo judicial**. Assim, em caso de êxito dos advogados públicos, o encargo legal, no valor de 20% sobre montante devido, substitui a condenação da parte adversa em honorários de sucumbência, conforme exemplos de sentenças acostadas às peças 23-27.

42. Ainda, é cediço que o princípio da isonomia entre advogados públicos e privados, na percepção de honorários, norteou o CPC a disciplinar o seu recebimento pelos primeiros, tendo em vista que também possuem o ônus de estarem inscritos na OAB para exercerem as suas atividades no âmbito de processo judicial. Ora, atribuir pagamento de honorários de sucumbência ainda na fase administrativa da cobrança da DAU seria uma benesse não pretendida pelo CPC e Estatuto da OAB, visto que advogados públicos já são remunerados com recursos públicos para exercerem suas atividades no âmbito administrativo.

43. De mais a mais, o fato violaria também os princípios da legalidade e da moralidade. O último, pelo fato de os advogados públicos se apropriarem de recursos legalmente vinculados à subconta especial da PGFN, os quais visam a promover o incentivo à arrecadação da DAU mediante a instituição de projetos. O primeiro, em razão de o art. 5º, inciso I, da Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016, extrapolar a regulamentação requerida pela Lei 13.327/2016, art. 30, inc. II, atribuindo honorários sucumbenciais quando o devedor espontaneamente recolhe aos cofres públicos os tributos acrescidos dos encargos legais à taxa de 10%, a fim de evitar a sua majoração após o ajuizamento da ação.

44. Por derradeiro, considerando a existência de processos conexos tramitando pelo TCU acerca do tema ‘honorários de sucumbência pagos a advogados públicos’, conforme item específico descrito neste relatório, cabe informar que a análise empreendida na presente auditoria foi restrita à ilegalidade encontrada no achado, tendo em vista o seu elo com a utilização indevida de recursos originariamente vinculados ao Fundaf.

45. Além disso, impende reportar que tramita junto ao Supremo Tribunal Federal (STF) a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6.053/DF, proposta pela Procuradoria-Geral da República (PGR) contra o art. 85, § 19, do CPC, o art. 23 da Lei 8.906/2016 (Estatuto da OAB) e arts. 27 e 29 a 36 da Lei 13.327/2016. Desse processo extraiu-se Embargo de Declaração — oposto pela PGR em face de acórdão do STF — cuja passagem transcrita abaixo registra entendimento semelhante ao descrito neste achado, *in verbis* (peça 106, p. 6-7):

Nos termos do art. 30 da Lei 13.327/2016, compreende-se como ‘honorários de sucumbência’ não apenas o percentual assinalado na sentença como devidos ao advogado (como disposto no Código de Processo Civil), como também percentual ou a totalidade da taxa de encargo legal acrescido aos débitos inscritos na dívida ativa da União e aos créditos das autarquias e fundações públicas federais inscritos na dívida ativa da União.

Houve, portanto, **ampliação indevida do conceito de honorários de sucumbência** (estabelecido no CPC), para abranger até mesmo encargos legais, **possibilitando o recebimento de honorários em situações em que sequer há processos judiciais**, como nas hipóteses de refinanciamento de débitos (REFIS).

Ora, não poderia a lei computar como sucumbência **algo que em nada se relaciona com a sucumbência**.

Conclusão

46. Ante o exposto, com fundamento no art. 1º do Decreto-Lei 1.025/1969, no art. 3º do Decreto-Lei 1.645/1978 e no art. 3º, parágrafo único, da Lei 7.711/1988, que dispõem que **os encargos legais são receitas públicas vinculadas ao Fundaf**, impedindo que servidores públicos se beneficiem de sua arrecadação, bem como no art. 85, § 19, do CPC, **que limita os advogados públicos ao recebimento somente de honorários sucumbenciais**, é possível concluir que **os denominados encargos legais cobrados do contribuinte, na fase administrativa pela inscrição em DAU, no percentual de 10%, pertencem aos cofres públicos, neste caso ao Fundaf**.

47. Ademais, **o recebimento de honorários de sucumbência na fase administrativa da cobrança da DAU**, com fundamento no art. 5º, inciso I, da Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016, **é ilegal**, pois esse normativo ultrapassou os limites de regulamentação do inciso II, art. 30, da Lei 13.327/2016, o qual destina até 75% da parcela de encargos legais para o pagamento apenas de honorários sucumbenciais, nos termos do § 19, art. 85 do Código de Processo Civil.

Proposta de encaminhamento

48. Considerando que a AGU e o CCHA, entidades que operacionalizam o crédito e a distribuição de valores relativos a pagamento de honorários de sucumbência a advogados públicos, não são Unidades Jurisdicionadas desta Unidade Técnica; considerando que as entidades não foram instadas a se manifestar no âmbito desta auditoria sobre o achado; determinar a Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e Assistência Social (SecexPrevi) que instaure processo de representação apartado para:

a) promover a oitiva da AGU e do CCHA para que se pronunciem acerca da situação encontrada descrita neste achado, tendo em vista que operacionalizam o crédito e a distribuição de valores relativos a pagamento de honorários de sucumbência a advogados públicos;

b) determinar, após análise das manifestações da AGU e CCHA, eventualmente à AGU que se abstenha de repassar ao CCHA os valores relativos a honorários advocatícios de sucumbência pagos a advogados públicos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;

c) promover o devido ressarcimento dos recursos públicos destinados indevidamente a advogados públicos;

d) atualizar os valores que foram pagos a advogados públicos a título de honorários de sucumbência ainda na fase de cobrança administrativa da DAU, visto que o valor apurado pela equipe de auditoria se limita até novembro/2019, para subsidiar eventual análise sobre devolução de valores pagos indevidamente; e

e) apurar a eventual responsabilidade da Sra. Grace Maria Fernandes Mendonça (CPF 270.950.961-04), então Advogada-Geral da União; do Sr. Eduardo Refinetti Guardia (CPF 088.666.638-40), então Ministro de Estado da Fazenda Substituto; do Sr. Dyogo Henrique de Oliveira (CPF 768.643.671-34), então Ministro de Estado do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão Interino; e do Sr. Eliseu Lemos Padilha (CPF 009.227.730-68), então Ministro de Estado-Chefe da Casa Civil da Presidência da República, por assinarem a Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016, extrapolando os limites de regulamentação do inc. II, art. 30, da Lei 13.327/2016, que permitiu a destinação indevida de recursos originariamente públicos para o pagamento de verbas privadas a título de honorários de sucumbência, conforme descrito na situação encontrada deste achado.

Objeto no qual o achado foi constatado

49. Ingressos de receitas no Fundaf.

Critério

50. Decreto-Lei 1.025/1969, art. 1º; Decreto-Lei 1.569/1977, art. 3º; Decreto-Lei 1.645/1978, art. 3º; Lei 7.711/1988, art. 3º, § único; Lei 8.906/1994, arts. 22 e 23; Lei 13.105/2015, art. 85, § 19; Lei 13.327/2016, art. 30, inc. II; e Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016, art. 5º, inc. I.

Evidência

51. Nota SEI 72/2019/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME – resposta ao Ofício 02-Fiscalis-196/2019 – PGFN – itens ‘p’ e ‘q’ (peça 80); Acordo de Cooperação Técnica celebrado entre a Advocacia Geral da União (AGU) e o Ministério da Fazenda, visando o cumprimento do disposto no art. 35 da Lei 13.327/2016 (peça 81); Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016 – regulamenta o disposto nos arts. 30, inc. II, e 36, inc. I, da Lei 13.327/2016 (peça 82); Relação de Ordens Bancárias para o pagamento de honorários sucumbenciais a advogados públicos, nos exercícios de 2018 e 2019 (peça 83); Ordens Bancárias para pagamento de honorários sucumbenciais com fundamento no art. 30, II, da Lei 13.327/2016 c/c art. 5º, I, da Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016 (antes do ajuizamento da ação) (peça 84); Ordens Bancárias para pagamento de honorários sucumbenciais com fundamento no art. 30, II,

da Lei 13.327/2016 c/c art. 5º, I, da Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016 (após o ajuizamento da ação) (peça 85); Fluxograma da cobrança da Dívida Ativa da União pela PGFN (peça 86).

Causa da ocorrência do achado

52. Ilegalidade do art. 5º, I, da portaria Interministerial 8, de 22/11/2016.

Efeito/Consequência do achado

53. Parcela dos encargos legais do Fundaf (receita pública) é destinada de forma ilegal a pagamento de honorários advocatícios de sucumbência a advogados públicos (receita privada), ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União, causando prejuízo ao erário.

II.2. Execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em objetos de gasto distintos do previsto em lei.

Situação encontrada

54. Recursos legalmente vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN embasaram o empenho de despesas correntes para o pagamento de pessoal e encargos sociais, no período 2009-2018. Esse custeio não está em consonância com a legislação que disciplina a aplicação de recursos do fundo. **O montante representa R\$ 32 bilhões, o que corresponde a 38% do total empenhado no período, consoante demonstra quadro a seguir.**

Quadro 6 – Despesas empenhadas com base nas fontes de recursos do Fundaf e da subconta especial (PGFN) para pagamento de pessoal e encargos sociais, no período 2009-2018.

Ano	Órgão	Despesas empenhadas com base nas fontes de recursos vinculados ao Fundaf ou à subconta especial da PGFN (R\$)	Despesas empenhadas com base nas fontes de recursos vinculados ao Fundaf ou à subconta especial da PGFN que não possuem fundamento na sua legislação (pessoal e encargos sociais) (R\$)	% utilizado dos recursos vinculados ao Fundaf ou à subconta especial da PGFN para o empenho de despesas que não possuem fundamento na sua legislação (pessoal e encargos sociais)
2009	RFB	6.133.237.115,93	3.290.860.780,44	54%
	PGFN	401.333.770,32	240.640.850,58	60%
2010	RFB	6.363.693.465,56	801.909.768,70	13%
	PGFN	446.738.366,27	254.286.009,36	57%
2011	RFB	3.114.974.005,95	316.681.252,31	10%
	PGFN	424.349.510,71	235.559.842,71	56%
2012	RFB	5.464.232.535,25	384.202.985,03	7%
	PGFN	684.950.057,37	342.104.801,14	50%
2013	RFB	8.290.138.009,81	1.574.427.625,02	19%
	PGFN	817.423.353,21	484.513.599,97	59%
2014	RFB	7.860.586.832,79	1.580.568.203,05	20%
	PGFN	912.098.757,13	593.331.850,00	65%
2015	RFB	7.904.201.138,68	1.744.044.975,50	22%
	PGFN	1.021.055.188,61	631.149.315,93	62%
2016	RFB	8.052.652.728,61	3.040.761.778,95	38%
	PGFN	1.065.266.252,50	667.493.599,47	63%
2017	RFB	7.165.567.581,92	2.043.250.493,18	29%
	PGFN	1.070.926.834,53	628.780.390,98	59%
2018	RFB	17.769.379.306,90	12.724.338.485,06	72%
	PGFN	1.391.981.146,85	932.848.987,26	67%
Total		86.354.785.958,90	32.511.755.594,64	38%

Fonte: Peças 35; 57; 87 e 88

55. Originariamente, segundo o Decreto-Lei 1.437/1975, conforme já repisado, o Fundaf fora instituído para financiar basicamente despesas com o reaparelhamento e reequipamento para desenvolver e aperfeiçoar atividades de fiscalização dos tributos federais a cargo da RFB. Mediante ulterior modificação da citada norma, foram acrescidos o custeio do funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e da

Câmara Superior de Recursos Fiscais (CARF) do então Ministério da Fazenda, de projetos e atividades de interesse ou a cargo da RFB e do BEP.

56. A partir de 1989, quando foi criada a subconta especial gerida pela PGFN, nos termos do art. 3º da Lei 7.711/1988, o Fundaf passou a custear despesas com o ‘Programa de Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União’, constituído de projetos destinados ao:

Incentivo da arrecadação, administrativa ou judicial, de receitas inscritas como Dívida Ativa da União, à implementação, desenvolvimento e modernização de redes e sistemas de processamento de dados, no custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em Juízo, em causas de natureza fiscal, bem assim diligências, publicações, pro labore de peritos técnicos, de êxito, inclusive a seus procuradores e ao Ministério Público Estadual e de avaliadores e contadores, e aos serviços relativos a penhora de bens e a remoção e depósito de bens penhorados ou adjudicados à Fazenda Nacional.

57. No quadro apresentado, cabe reportar que, no exercício de 2018, as despesas com pessoal e encargos sociais alcançaram, para a RFB e PGFN, respectivamente, o patamar de 72% e 67% do total de recursos empenhados com base nas fontes vinculadas ao Fundaf e à subconta especial da PGFN. Durante todo o período avaliado (2009 – 2018), **constatou-se que R\$ 32,5 bilhões foram gastos com despesas empenhadas (pessoal e encargos sociais) com base nas fontes de recursos vinculados ao Fundaf ou à subconta especial da PGFN que não possuem fundamento na sua legislação, correspondendo à 38% de toda a despesa do período.**

58. Esse fato corrobora o entendimento de que recursos vinculados ao Fundaf suplantam as reais necessidades de gastos dos órgãos que utilizam os seus recursos para despesas, consoante visto mais adiante em achado específico, porquanto o seu grande excedente está sendo utilizado de forma ilegal para o pagamento de despesas correntes (pessoal e encargos sociais) que deveriam ser arcadas pelo Tesouro Nacional, pois, consoante exposto anteriormente, a utilização de recursos de um fundo especial, instituído para o alcance de determinados objetivos e serviços, segundo dispõe a Lei 4.320/1964, para o pagamento de despesas de caráter obrigatório e continuado, subverte os desígnios de sua criação.

Conclusão

59. Ante o exposto, com fundamento no art. 4º do Decreto 2.037/1996, art. 77 do Decreto 93.872/1986, art. 71 da Lei 4.320/1964 e art. 37, *caput* da CF (princípio da legalidade), é possível concluir que a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN para o pagamento de despesas correntes relacionadas a pessoal e encargos sociais **não encontra respaldo na legislação que disciplina a aplicação de recursos do fundo e de sua subconta especial.**

60. Contudo, deve ser alterada a proposta preliminar de encaminhamento para: **ciência da irregularidade e recomendação de mudança legislativa do Fundaf**, em razão das considerações da SOF, acostadas à peça 100, acerca de eventual impacto de determinação do TCU para este achado — registrada no relatório preliminar da auditoria —, no sentido de que, nos moldes do encaminhamento preliminar, poderia acarretar transtornos imediatos à Administração Financeira e Orçamentária Federal, conforme exposto na análise dos comentários dos gestores da SOF à peça 111.

61. Ainda, acerca da situação exposta pela SOF, há de se considerar o disposto no *caput* do art. 20 do Decreto-Lei 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), cujo texto dispõe que ‘nas esferas administrativa, controladora e judicial, **não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão**’.

Proposta de encaminhamento

62. Dar ciência ao Ministério da Economia de que a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), viola a seguinte legislação: Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/1988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único.

63. Em consonância com a proposta do ‘Achado II.8’, recomendar ao Ministério da Economia, considerando que o propósito de criação do Fundaf foi subvertido com a alocação da maioria dos recursos

que lhe é vinculado para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pagamento de pessoal e encargos sociais), que avalie:

a) a necessidade de proposição de mudança legislativa para permitir:

a.1) a desvinculação de saldos superavitários de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando à sua utilização nas demais políticas públicas relevantes do governo;

a.2) a redução de fontes que vinculam recursos públicos ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a deixá-los mais compatíveis com as reais necessidades dos órgãos que se beneficiam dos seus recursos; e

b) alternativamente aos itens anteriores, a possibilidade de extinção do Fundaf.

Objeto no qual o achado foi constatado

64. Execução dos recursos legalmente vinculados ao Fundaf.

Critério

65. Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/1988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único.

Evidência

66. Despacho Copol/Sucor/RFB – Ofício 317/2019 – RFB/Audit/Diaex – resposta ao Ofício 01-Fiscalis-196/2019 – RFB (peça 31); Dispêndios realizados com recursos do Fundaf – 2009 a 2018 (RFB) (peça 35); Dispêndios realizados com recursos da subconta especial do Fundaf (PGFN) (peça 57); Despesas empenhadas com base em recursos vinculados ao Fundaf para o pagamento de pessoal e encargos sociais – 2009 a 2018 (RFB) (peça 87); e Despesas empenhadas com base em recursos vinculados à subconta especial do Fundaf para o pagamento de pessoal e encargos sociais – 2009 a 2018 (PGFN) (peça 88).

Causa da ocorrência do achado

67. Ausência de processo formal e específico estabelecido pelo Ministério da Economia para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais, bem como de prestação de contas específicas da utilização de seus recursos.

Efeito/Consequência do achado

68. Aplicação de recursos do Fundaf e da subconta especial da PGFN em objetos que não seguem suas diretrizes legais.

II.3. Ausência de classificação e destinação ao Fundaf de parcelas de juros e multas do IR e do IPI decorrentes de parcelamentos especiais.

Situação encontrada

69. A RFB e a STN, embora cientes das exigências legais de distribuição de recursos arrecadados às respectivas fontes, não segregaram, desde o início, os recursos em principal, juros e multas, embora houvesse, em muitos casos, DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) específicos para tais parcelas arrecadadas.

70. Preliminarmente, destaquem-se dois pontos das deliberações do TCU sobre o processo classificatório das arrecadações dos parcelamentos especiais. No primeiro, o Acórdão 1.254/2016-TCU-Plenário (TC 025.222/2015-5), de relatoria do Min. Raimundo Carreiro, concluiu que os percentuais para classificação das quantias arrecadadas de IR e IPI foram definidos com base no perfil de composição de arrecadação de período passado, conforme a Portaria MF 232/2009 expressamente estabelece como critério geral preferencial. Por ser uma preferência, os critérios até poderiam ser outros, desde que tecnicamente comprovada maior razoabilidade, mas não foi o caso. Dessa forma, pressupõe-se que todos os percentuais aplicados nas classificações do IR e do IPI são adequados, uma vez que todas as classificações seguem a mesma regra (peça 13, p. 8-202).

71. O segundo ponto diz respeito ao atendimento da recomendação constante do item 9.3.2 do Acórdão 2.464/2016-Plenário (TC 030.786/2015-0), de 21/9/2016, de relatoria do Min. Raimundo Carreiro, citado no relatório da Auditoria Financeira das Demonstrações Contábeis do Ministério da Fazenda referentes ao exercício de 2016, de 20/3/2017, que subsidiou a recomendação, no mesmo sentido, constante do item 9.1.6 do Acórdão TCU 288/2018-TCU-Plenário (TC 025.774/2016-6), de 21/2/2018, de relatoria do Min. Aroldo Cedraz, amparada no art. 57 da Lei 4.320/1964 c/c o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição. Assim, com a atuação do Tribunal, indutora da edição da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, amplia-se o rol dos tributos classificados por estimativa, mantendo-se como critério geral o perfil da composição de arrecadação de período passado definido na Portaria MF 232/2009; a partir de então, todos os tributos são assim classificados.

72. Uma vez que há interesse específico desta auditoria sobre a integralidade dos recursos do Fundaf, uma questão que naturalmente se apresenta é sobre a regularidade do direcionamento dos recursos ao fundo decorrentes do processo de classificação por estimativa. Constatou-se que, não obstante a aplicação do perfil da composição de arrecadação de período passado na classificação dos montantes de IR e IPI, não houve discriminação dos recursos, desde o início, em principal, juros e multas.

73. Os quadros seguintes exemplificam o caso. O Quadro 7, trata-se da reprodução de uma parte do anexo da primeira nota técnica de classificação por estimativa — Nota Codac/Codar/Divar 31, de 25/5/2009 — (peça 13), que trata da destinação total de R\$ 1.192.650.144,89 em IR e IPI. O recorte se refere à segregação do IR (R\$ 94.730.066,62) e do IPI (R\$ 23.735.497,68) do montante de R\$ 2.119.240.864,07 relativo à arrecadação do Simples Federal com base na composição do código 6106, nos anos de 2005 e 2006 — nesta tabela não está informado o período de apuração (peça 13, p. 11). O Quadro 8 apresenta que o IR e o IPI classificados receberam, respectivamente, os ‘Códigos do Tributo’ 0950 e 0952, que têm correspondência, respectivamente, com os ‘Códigos de Destinação’ 466 e 467 (peça 94, p. 8). Verifica-se, então, que tanto os juros como as multas integram o principal, de forma que **não houve a correspondente destinação ao Fundaf.**

Quadro 7 – Classificação por estimativa de IR e IPI.

Cod	Denominação	Total	IR	IPI	Total		
5897	Parcelamento Pessoa Física Simples	680.253,68	30.407,34	7.618,84	38.026,18		
5909	Parcelamento Pessoa Jurídica Simples	34.369.326,09	1.536.308,88	384.936,45	1.921.245,33	Estimativa Simples	
7659	Parcelamento Simples Federal	666.353.776,03	29.786.013,79	7.463.162,29	37.249.176,08	IR Simples (4,47%)	94.730.066,63
7640	Multa Parcelamento Simples Federal	119.182.077,32	5.327.438,86	1.334.839,27	6.662.278,13	IPI Simples (1,12%)	23.735.497,68
7392	Juros Parcelamento Simples Federal	218.512.330,52	9.767.501,17	2.447.338,10	12.214.839,27		
8658	Refis Simples	16.324.315,00	729.696,88	182.832,33	912.529,21		
8822	R D Ativa Simples	566.622.819,00	25.328.040,01	6.346.175,57	31.674.215,58		
8916	Multa Simples R D Ativa	102.150.301,41	4.566.118,47	1.144.083,38	5.710.201,85		
8929	Juros Simples R D Ativa	395.045.665,02	17.658.541,23	4.424.511,45	22.083.052,68		
Total Simples		2.119.240.864,07	94.730.066,63	23.735.497,68	118.465.564,31		

Fonte: Nota Codac/Codar/Dirar 31, de 25/5/2009 - (peça 13, p. 11).

Quadro 8 - Classificação por estimativa de IR e IPI.

Código (DARF)	Título (DARF)	Data da Classificação (DARF-Siafi)	Código de Destinação (STN)	Título do Código de Destinação (STN)	Quantia Classificada (DARF) (R\$)
0950	IRPJ-CLASSIFICAÇÃO POR ESTIMATIVA	20/05/2009	46600	IRPJ-CLASSIFICAÇÃO POR ESTIMATIVA	972.780.325,09
0952	IPI-CLASSIFICACAO POR ESTIMATIVA	20/05/2009	46700	IPI-CLASSIFICAÇÃO POR ESTIMATIVA	219.869.819,80
Nota Codac/Codar/Divar n. 31, de 25-de maio de 2009					1.192.650.144,89

Fonte: Ofício SEI 74.009/2019/ME, de 21/11/2019 (peça 77).

74. O montante estimado de R\$ 94.730.066,62 de IR foi integralmente considerado como principal, embora R\$ 37.319.599,73 (39,4%) não sejam: R\$ 9.893.557,33 seriam, propriamente, a arrecadação estimada das multas, e R\$ 27.426.042,40 dos juros. As distribuições deveriam ser, segundo parâmetros aplicáveis ao exercício de 2009, as apresentadas no quadro seguinte — Quadro 9. Assim, caberia ao Fundaf, considerando apenas a arrecadação do Simples Federal nesse específico período, a quantia de R\$

9.591.137,13 (25,7% x R\$ 37.319.599,73) correspondente ao IR, e de R\$ 1.636.385,14 (17,5% x R\$ 9.350.772,20) correspondente ao IPI, conforme percentuais apresentados no quadro seguinte.

Quadro 9 – Parametrização da destinação da receita.

Percentuais de Destinação (%)	IR (%)	IPI (%)
FPE	21,50	21,50
FPM	23,50	23,50
IPI-Exportação	0,00	10,00
FNO, FNE e FCO	3,00	3,00
TCONS (Fonte 101) (%)	48,00	58,00
DRU (Fonte 100)¹ (%)	20,00	20,00
MDE (Fonte 112)² (%)	6,30	4,50
Fundaf (Fonte 158 ou 132)³	25,70	17,50

Fonte: elaboração própria.

Notas:

¹DRU (Desvinculação de Receitas da União);

²MDE (Manutenção e Desenvolvimento do Ensino): 18%*(100-FPE-FPM-IPI/EXP.-DRU);

³Fonte relativa às multas extinta pela Portaria SOF nº 1, de 12 de maio de 2017, quando passa a ser classificado na fonte 32.

75. Não obstante, é ponderável aceitar que as correções sejam realizadas a partir do exercício de 2017, mais precisamente da edição da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, que trata da classificação provisória, por estimativa, de outras naturezas de receitas – II, IOF, Cofins, PIS/Pasep, CSLL e outras que materialidade justificasse a identificação.

76. Inicialmente porque que este Tribunal, ao examinar as classificações ocorridas nos exercícios de 2014 a 2016 compreendeu não haver, dentro do escopo dos trabalhos, vícios quanto à metodologia adotada, concluindo, mediante Acórdão 1.254/2016 – TCU – Plenário (TC 025.222/2015-5), de relatoria do Min. Raimundo Carreiro, estar amparada na Portaria MF 232/2009 (peça 94, p. 2-3).

77. Além disso, a edição da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, veio atender a recomendação exarada no item 9.3.2 do Acórdão 2.464/2016-Plenário (TC 030.786/2015-0), de 21/9/2016, da relatoria do Min. Raimundo Carreiro, posteriormente reforçada nos trabalhos de Auditoria Financeira das Demonstrações Contábeis do Ministério da Fazenda referentes ao exercício de 2016, de 20/3/2017, que deram suporte à recomendação constante do item 9.1.6 do Acórdão TCU 288/2018- TCU -Plenário (TC 025.774/2016-6), de 21/2/2018, de relatoria do Min. Aroldo Cedraz. Assim, com a Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, repisa-se, ampliou-se a relação de tributos e houve a criação de ‘códigos de receita’ que segregam o principal, os juros e as multas, conforme metodologia constante da citada Nota Codac/Codar/Divar 247, de 18/9/2017 (peça 13, p. 153-156).

78. Embora não tenha havido prejuízo aos entes federativos, não se tratava apenas de realizar essas transferências, mas também garantir a destinação dos demais recursos vinculados, mediante contabilização de informações fidedignas e tempestivas, conforme estabelecia os itens QC12, QC19 e QC29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — vigente à época dos fatos e com dispositivos ainda válidos nos itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019 —, c/c o art. 50, inciso I, da LRF, que determina que a disponibilidade de caixa deva constar de registro, próprio que garanta que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada.

79. Registre-se, por fim, que o tema envolve tanto a RFB como a STN, na medida em que, embora a RFB seja responsável pela criação dos códigos de receita, os dados relacionados alimentarão um sistema (Siafi) administrado pela STN, que, por isso, deve promover um controle que garanta a alocação e contabilização dos recursos conforme determinam as normas. Dessa forma, é conveniente que eventuais deliberações envolvam a coordenação do Ministério da Economia ao qual ambos estão subordinados. Diante do exposto, em razão das providências adotadas visando o saneamento das irregularidades ocorridas, propõe-se o encaminhamento considerando esse aspecto.

Conclusão

80. Ante o exposto, é possível concluir que, antes da edição da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, que trata da classificação provisória, por estimativa, de recursos arrecadados dos parcelamentos especiais, não houve segregação em principal, juros e multas, deixando-se, irregularmente, de destinar ao Fundaf as parcelas determinadas em lei.

Proposta de encaminhamento

81. Dar ciência ao Ministério da Economia de que, nos casos em que haja necessidade de classificação de recursos arrecadados por estimativa, devem ser consideradas na metodologia adotada as destinações vinculadas previstas na Constituição e em leis, com o objetivo de dar cumprimento ao art. 50, inciso I, da LRF, c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e os itens QC12, QC19 e QC 29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — atualmente itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019.

Objeto no qual o achado foi constatado

82. Ingressos de receitas no Fundaf — Classificação de recursos arrecadados por estimativa de parcelamentos especiais com amparo na Portaria MF 232/2009, de 20/5/2009, c/c a Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017.

Critério

83. Art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000 (LRF), c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e os itens QC12, QC19 e QC 29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — atualmente itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019.

Evidência

84. Nota Codac/Codar/Divar 31, de 25/5/2009 — (peça 13), que trata da destinação total de R\$ 1.192.650.144,89 em IR e IPI.

Causa da ocorrência do achado

85. Ausência de instituição de ‘códigos de receita’ que segregassem o principal, os juros e as multas das arrecadações.

Efeito/Consequência do achado

86. Não houve regular destinação de recursos vinculados pela Constituição e por leis nas fontes de recursos próprias do Fundaf.

II.4. Aplicação irregular de percentuais de destinação às fontes de recursos relativa a receitas arrecadadas decorrentes de parcelamentos especiais.

Situação encontrada:

87. Constatou-se que receitas classificadas por estimativa foram registradas nas fontes de recursos próprias do Fundaf, entre as quais as fontes 32 e 58, utilizando-se os mesmos percentuais de destinação aplicados às arrecadações ordinárias do exercício de 2017 (exercício da classificação), ao invés dos percentuais aplicados no exercício da ocorrência das arrecadações.

88. A análise está centrada na classificação por estimativa do montante de R\$ 28.779.929.032,15, baseada na Nota Codac/Codar/Divar 293, de 10/11/2017, por meio da qual foi realizada a segunda classificação por estimativa desde a edição da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017. Trata-se da classificação por estimativa de maior materialidade, e assume especial relevância por envolver tributos arrecadados desde 2007 (peça 13, p. 164-169).

89. Mantendo-se a sistemática aplicada às demais classificações por estimativa, o montante foi distribuído por ‘Código do Tributo’ segundo o peso (percentual) de cada qual na arrecadação no ano de 2016 do parcelamento no âmbito da Lei 11.941/2009, excetuando-se as quantias já arrecadadas de IR e IPI, conforme explanado no achado específico anterior. As figuras seguintes são cópias da ‘Memória de

cálculo dos percentuais de distribuição' e do resultado da 'Classificação extraordinária' no correspondente 'Código do Tributo', conforme consta do anexo da citada nota técnica (peça 13, p. 167-169).

Figura 1 - Memória de cálculo dos percentuais de distribuição.

Valores em R\$1,00				PERCENTUAIS			CÓDIGOS DE RECEITA		
Tributo	Principal	Multas	Juros	Principal	Multas	Juros	Principal	Multas	Juros
Imposto sobre a Importação - II	2.239.508,65	374.790,37	3.317.150,57	0,09%	0,01%	0,13%	0032	0156	0269
IOF	11.443.301,95	1.184.407,60	12.336.397,40	0,44%	0,05%	0,47%	0021	0146	0259
Cofins	734.509.184,55	57.253.265,44	819.959.038,60	28,20%	2,20%	31,48%	0020	0145	0258
Pasep	33.729.832,23	5.259.161,43	55.139.395,81	1,29%	0,20%	2,12%	0372	0373	0374
PIS	152.609.450,16	10.662.467,24	153.697.303,11	5,86%	0,41%	5,90%	0018	0144	0256
CSLL	201.868.637,57	23.479.445,08	240.732.524,46	7,75%	0,90%	9,24%	0024	0152	0265
Outras Receitas Administradas	25.284.178,96	14.112.017,84	45.595.862,18	0,97%	0,54%	1,75%	0053	0173	0284
	1.161.684.094,07	112.325.555,00	1.330.777.672,13	44,60%	4,31%	51,09%			
			2.604.787.321,20			100,00%			

PERCENTUAIS				CÓDIGOS DE RECEITA			DISTRIBUIÇÃO			
Tributo	Principal	Multas	Juros	Principal	Multas	Juros	Principal	Multas	Juros	TOTAL
Imposto sobre a Importação - II	0,09%	0,01%	0,13%	0032	0156	0269	24.744.016,33	4.141.006,12	36.650.730,45	65.535.752,91
IOF	0,44%	0,05%	0,47%	0021	0146	0259	126.435.434,99	13.086.353,11	136.303.121,10	275.824.909,21
Cofins	28,20%	2,20%	31,48%	0020	0145	0258	8.115.488.751,33	632.583.283,41	9.059.612.179,51	17.807.684.214,25
Pasep	1,29%	0,20%	2,12%	0372	0373	0374	372.676.175,88	58.107.735,50	609.227.434,94	1.040.011.346,32
PIS	5,86%	0,41%	5,90%	0018	0144	0256	1.686.160.366,91	117.808.102,03	1.698.179.901,28	3.502.148.370,22
CSLL	7,75%	0,90%	9,24%	0024	0152	0265	2.230.418.205,66	259.421.088,86	2.659.819.829,93	5.149.659.124,46
Outras Receitas Administradas	0,97%	0,54%	1,75%	0053	0173	0284	279.361.339,86	155.921.701,80	503.782.273,13	939.065.314,79
	44,60%	4,31%	51,09%				12.835.284.290,97	1.241.069.270,83	14.703.575.470,35	28.779.929.032,15
			100,00%							

Fonte: Nota Codac/Codar/Divar 293, de 10/11/2017 – (peça 13, p. 167-168).

Figura 2 - Resultado da Classificação Extraordinária.

Cod DE	Valor DE	Cod PARA	Valor PARA
4737 Lei nº 12.996, de 2014 - PGFN - Demais Débitos - Parcelamento	5.321.780.723,56	0032 Imposto de importação - Parcelamentos	24.744.016,33
4750 Lei nº 12.996, de 2014 - RFB - Demais Débitos - Parcelamento	11.153.320.551,24	0156 Multa - Imposto de Importação - Parcelamentos	4.141.006,12
4772 L 12996/14-PGFN-Demais Débitos-Pgto PF/Base Cálculo Neg da CSLL	176.778.224,02	0269 Juros - Imposto de Importação - Parcelamentos	36.650.730,45
4795 L 12.996/14-RFB-Demais Débitos-Pgto PF/Base Cálculo Neg da CSLL	1.265.748.205,47	0021 IOF - Operações de crédito - Parcelamentos	126.435.434,99
4902 L 12.996/14 - PGFN - Demais Débitos - Parcelamento - Dep Jud	1.482.532,89	0146 Multa - IOF - Operações de crédito - Parcelamentos	13.086.353,11
4931 Lei 12.996/14 - RFB - Demais Débitos - Parcelamento- Dep Jud	5.679.454,42	0259 Juros - IOF - Operações de crédito - Parcelamentos	136.303.121,10
3926 Resburtura L 11941/09-RFB-Demais Déb-Parc Div Não Parc-Art 1	2.051.593.096,25	0020 COFINS - Parcelamentos	8.115.488.751,33
3835 Resburtura L 11941/09-PGFN-Demais Déb-Parc Div Não Parc-Art 1	1.842.773.125,94	0145 Multa - COFINS - Parcelamentos	632.583.283,41
3829 Resburtura L 11941/09-PGFN-Demais-PG à Vista com PF/BCN CSLL	308.530.498,32	0258 Juros - COFINS - Parcelamentos	9.059.612.179,51
3841 Resburtura Lei 11941, de 2009 - PGFN - Demais Débitos - Art 3	887.762.997,90	0372 PASEP - Parcelamentos	372.676.175,88
3910 Resburtura L 11941/09-RFB-Demais-PG à Vista com PF e BCN CSLL	248.141.073,67	0373 Multa - PASEP - Parcelamentos	58.107.735,50
3932 Resburtura Lei nº 11.941, de 2009 - RFB - Demais Débitos-Art 3	355.841.148,96	0374 Juros - PASEP - Parcelamentos	609.227.434,94
3858 Resburtura L 11941/09-PGFN-Aprov Indevido Crédito IPI - ART 2	41.895.904,88	0018 PIS - Parcelamentos	1.686.160.366,91
3955 Resburtura L 11941/09-RFB-Aprov Indevido Crédito IPI - ART 2	22.094.397,99	0144 Multa - PIS - Parcelamentos	117.808.102,03
4412 Resburtura L 11941/09-PGFN-Dem Déb - Parc Não Parc-Art 1-Dep Jud	194.405,97	0256 Juros - PIS - Parcelamentos	1.698.179.901,28
4526 Resburtura L 11941/09-RFB-Dem Déb - Parc Não Parc-Art 1-Dep Jud	3.549.255,02	0024 CSLL - Parcelamentos	2.230.418.205,66
0285 Parcelamento para Ingresso no SIMPLES NACIONAL	1.055.016.752,33	0152 Multa - CSLL - Parcelamentos	259.421.088,86
0400 R D ATIVA - PARCELAMENTO PARA INGRESSO NO SIMPLES NACIONAL	214.800.723,48	0265 Juros - CSLL - Parcelamentos	2.659.819.829,93
0970 R D Ativa - Parcelamento Ingresso no Simples Nacional-2009	5.446.772,20	0053 Demais receitas tributárias - Parcelamentos	279.361.339,86
0873 Parcelamento para Ingresso no Simples Nacional	28.153.983,28	0173 Multa das demais receitas tributárias - Parcelamentos	155.921.701,80
5184 Programa de Regularização Tributária (PRT) - Demais Débitos	1.222.072.724,30	0284 Juros - Demais receitas tributárias - Parcelamentos	503.782.273,13
5190 Programa Esp Regularização Tributária (PERT) - Demais Débitos	2.567.072.480,06		
	28.779.929.032,15		28.779.929.032,15

Fonte: Nota Codac/Codar/Divar 293, de 10/11/2017 – (peça 13, p. 169).

90. O quadro acostado à peça 109 informa sobre a associação de cada 'Código do Tributo' a um 'Código de Destinação', ao qual estão associados os 'Percentuais de Destinação' - parametrização -, de modo a viabilizar a segregação dos montantes segundo a fonte de recursos ('Código da Fonte

Detalhada'). Quantias discriminadas que se agregam aos respectivos saldos das contas correntes da Conta Única (CTU), concomitantemente à diminuição do saldo na fonte 177, detalhada no Siafi como '0177000000'. A partir desse momento foram liberados os recursos para os fins definidos na legislação.

91. Constata-se, contudo, que os 'Percentuais de Destinação' empregados na categorização para as fontes são aqueles existentes no exercício de 2017, e **não os aplicáveis nos anos em que ocorreram as arrecadações**. Não é a norma aplicável no momento da classificação por estimativa que determina a identificação e escrituração dos recursos, **mas a norma vigente ao tempo da arrecadação**.

92. Com o objetivo de avaliar a dimensão da eventual divergência, solicitou-se à RFB a informação sobre as quantias e correspondentes decêndios em que ocorreram as arrecadações que compõem o montante classificado por estimativa, segregados por 'DARF-Parcelamento'. De posse dessa informação, aplicou-se o mesmo critério de classificação por estimativa da RFB para se chegar ao *quantum* de cada 'Código do Tributo', porém agora em cada exercício do período 2007-2017.

93. Então, com base no levantamento via Siafi dos 'Percentuais de Destinação' para as fontes de recursos em cada exercício, calcularam-se as quantias que deveriam ser destinadas. Consta da peça 94, p. 78-80 (Anexo 4) os percentuais aplicáveis nos exercícios de 2007 a 2017; na peça 94, p. 81-99 (Anexo 5) estão as arrecadações dos parcelamentos especiais ('DARF-Parcelamento') em seus respectivos decêndios; e na peça 94, p. 100-102 (Anexo 6) estão as quantias classificadas por estimativa nos mesmos percentuais que serviram de base para a distribuição feita pela RFB, segregadas, para cada exercício, por 'Fonte Detalhada'. Os resultados constam do quadro acostado à peça 110.

94. Na coluna 'Subtotal (% 2007-2017)', estão registrados os resultados da soma das arrecadações classificadas por estimativa em suas fontes por meio da aplicação dos percentuais de destinação do respectivo exercício; na coluna 'Subtotal (% 2017)' constam as quantias classificadas usando apenas os percentuais de destinação do ano de 2017. A última coluna apresenta a diferença entre as duas anteriores demonstrando, quando os valores são negativos, que **houve destinação de recursos ao Fundaf a maior que o devido**, se fosse utilizado o percentual do próprio exercício.

95. A sistemática utilizada distorce não apenas as fontes de recursos vinculados ao Fundaf, mas todo o conjunto de fontes. Especificamente no caso do Fundaf, em foco nesta ação de controle, o Quadro 10, um recorte do mencionado anteriormente (peça 110), **apresenta as quantias a maior destinadas ao fundo, totalizando cerca de R\$ 2,3 bilhões**. Observe-se que desse conjunto arrecadado houve classificação definitiva apenas dos recursos dos parcelamentos especiais relativos ao Programa de Regularização Tributária (PRT) e ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) – 'Códigos de Parcelamento - '5184' e '5190'.

Quadro 10 - Quantias a maior destinadas ao Fundaf.

DARF	Destinação	Código de Destinação	Código da Fonte Detalhada	Fonte Detalhada	Subtotal (2007-2017) (a)	Subtotal (2017) (b)	Diferença (b-a)
0146	Multa - IOF - Operações de crédito - Parcelamentos	46100	0158000000	MULTAS OUT IMP-F158	8.974.332,77	10.730.809,56	-1.756.476,79
0156	Multa - Imposto de Importação - Parcelamentos			MULTAS OUT IMP-F158	2.839.810,81	3.395.625,03	-555.814,22
0173	Multa das demais receitas tributárias - Parcelamentos	15400		MULTAS-F.158	135.924.783,98	155.921.701,80	-19.996.917,82
0256	Juros - PIS - Parcelamentos	42500	0132251030	J.PIS/PA-SRFPAES132	1.420.212.655,95	1.698.179.901,28	-277.967.245,33
0258	Juros - COFINS - Parcelamentos	42100		J.COFINS-SRF-PAE132	7.576.685.995,20	9.059.612.179,55	-1.482.926.184,35
0259	Juros - IOF - Operações de crédito - Parcelamentos	46200		JUROS-OUT.IMP-F.132	93.294.308,50	111.768.559,30	-18.474.250,80
0265	Juros - CSLL-Parcelamentos	42700		J.CSLL-SRF-PAES-132	2.318.698.626,57	2.659.819.829,95	-341.121.203,38
0269	Juros - Imposto de	46200		JUROS-	25.086.032,71	30.053.598,97	-4.967.566,26

	Importação - Parcelamentos			OUT.IMP-F.132			
0284	Juros - Demais receitas tributárias - Parcelamentos	23600		JUROS SRF F.132	439.172.327,25	503.782.273,13	-64.609.945,88
0374	Juros-PIS/PASEP-PAES	42500		J.PIS/PA-SRFPAES132	509.505.802,54	609.227.434,95	-99.721.632,41
					12.530.394.676,28	14.842.491.913,52	-2.312.097.237,24

Fonte: STN, RFB e Siafi

Nota: Recursos da fonte detalhada '0132251040' (PGFN) ou da fonte detalhada '0132251030' (RFB).

96. Neste achado, não houve qualquer ação no sentido de se efetivar a apropriada destinação dos recursos arrecadados, diferente do anterior, no qual restou consignado que a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, as classificações por estimativa foram realizadas de modo a considerar separadamente o principal, os juros e as multas, e assim garantir uma destinação fidedigna.

97. No caso em análise, as receitas orçamentárias foram alocadas aos correspondentes saldos da Conta Única utilizando-se erroneamente os percentuais de destinação aplicados no exercício da classificação, ao invés dos percentuais aplicados no exercício da ocorrência das arrecadações.

98. Embora este Tribunal tenha consignado a regularidade da metodologia adotada (Acórdão 1.254/2016 – TCU – Plenário, Rel. Min. Raimundo Carreiro), é patente que o atendimento completo de suas recomendações não se restringe à elaboração de uma estimativa tecnicamente aceitável, mas também passa pela correta segregação dos tributos classificados por estimativa; ou seja, deveriam atender às regras estabelecidas pela legislação vigente ao tempo da arrecadação.

99. No entanto, é razoável aceitar que as regularizações ocorram com as classificações realizadas a partir da edição da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, quando as recomendações deste Tribunal são acatadas no que respeita à destinação de um conjunto maior de tributos e da aplicação de uma metodologia que, enfim, identifica específicos códigos de receita para o principal, os juros e as multas desses tributos. As regularizações, portanto, deveriam incidir sobre a classificação da Nota Codac/Codar/Divar 293, de 10/11/2017, examinada pela equipe de auditoria, e seguintes, nos termos adiante propostos.

100. Por derradeiro, há de se registrar que a irregularidade descrita neste achado implica ainda a avaliação de responsabilidades que devem ser eventualmente apuradas no TC 001.261/2019-3 — prestação de contas do então Ministério da Fazenda, relativa ao exercício de 2017 —, dada a reclassificação, não usual, de R\$ 18,48 bilhões de receitas pendentes de classificação da Conta Única para a conta do Fundaf em novembro e dezembro de 2017, tal como demonstrado de forma amostral neste achado. Esse processo de contas está com proposta de sobrestamento, aguardando o pronunciamento desta Unidade Técnica, com vistas a esperar o mérito destes autos e de outros processos conexos.

Conclusão

101. Na classificação provisória, por estimativa, de recursos arrecadados de parcelamentos especiais, utilizou-se, irregularmente, para fins de distribuição às correspondentes fontes estabelecidas na Constituição e em leis, percentuais de destinação aplicáveis no exercício da classificação e não os percentuais aplicáveis no exercício de ocorrência das arrecadações.

Proposta de encaminhamento

102. Determinar ao Ministério da Economia que, em atenção à Portaria MF 232/2009, de 20/5/2009, promova, junto à Secretaria Especial da Receita Federal e à Secretaria do Tesouro Nacional, os ajustes contábeis necessários para que os recursos arrecadados classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, integrem o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942.

Objeto no qual o achado foi constatado

103. Ingressos de receitas no Fundaf — Classificação de recursos arrecadados por estimativa de parcelamentos especiais com amparo na Portaria MF 232/2009, de 20/5/2009, c/c a Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017.

Critério

104. Art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942.

Evidência

105. Nota Codac/Codar/Divar 293, de 10/11/2017 (peça 13).

Causa da ocorrência do achado

106. As receitas classificadas por estimativa foram registradas nas fontes de recursos próprias utilizando-se os percentuais de destinação aplicados às arrecadações ordinárias do exercício da arrecadação, ao invés dos percentuais aplicados no exercício da ocorrência das arrecadações.

Efeito/Consequência do achado

107. Existência de recursos vinculados arrecadados classificados por estimativa integrando irregularmente o saldo de fontes da Conta Única, e, portanto, passíveis de utilização em ações que não as estabelecidas na Constituição e em leis.

II.5. Execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegítimos.

Situação encontrada

108. Preliminarmente, impende mencionar que há processos conexos tramitando pelo TCU acerca do tema ‘pagamento de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho’, conforme relação de processos conexos descritos em item específico deste relatório. Sendo assim, a análise deste achado ficou adstrita à ilegitimidade na utilização de recursos vinculados ao Fundaf para o pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira (BEP).

109. Assim, nos exercícios de 2017-2018, conforme demonstra o quadro a seguir, observou-se que foi pago BEP a servidores da ativa, aposentados e pensionistas da RFB — despesa corrente de caráter obrigatório e continuado —, no montante de R\$ 1.028.555.462,35. Esse custeio foi incluído pela Lei 13.464/2017, modificando o parágrafo único do art. 6º do Decreto Lei 1.437/1975.

110. Por outro lado, em Investimentos para administração fiscal, no mesmo período, foram despendidos recursos vinculados ao Fundaf na ordem de R\$ 120.786.754,03.

Quadro 11 – Despesas com Investimentos e BEP, nos exercícios de 2017-2018, utilizando recursos vinculados ao Fundaf.

Ano	Despesas pagas com recursos vinculados ao Fundaf*	Despesas com investimentos (R\$)	% de recursos vinculados ao Fundaf destinados a investimentos	Despesas com BEP (R\$)	% de recursos vinculados ao Fundaf destinados a BEP
2017	4.475.791.547,25	71.929.592,80	1,61%	254.536.601,01	5,69%
2018	4.193.423.402,25	48.857.161,23	1,17%	774.018.861,34	18,46%
Total	8.669.214.949,50	120.786.754,03	1,39%	1.028.555.462,35	11,86%

Fonte: Despacho Copol/Sucor/RFB – Anexo 4 (peça 35) e peça 89.

(*) Foram excluídas despesas com pessoal e encargos sociais, pois não encontram fundamento para o seu pagamento com recursos vinculados ao Fundaf, conforme demonstrado em achado específico (Execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN em objetos de gasto distintos do previsto em lei).

111. Com base nas informações, verifica-se que foram destinados 11,86% de recursos vinculados ao Fundaf para o pagamento do BEP, havendo, entre os períodos, um aumento de 12,77% para esta despesa corrente.

112. Por sua vez, **os investimentos para subsidiar o desenvolvimento e aperfeiçoamento da administração fiscal consumiram somente 1,39% do total dos dispêndios realizados, sendo todos os**

demais 98,61% dos gastos empenhados em despesas correntes, ocorrendo uma redução de 0,44% nesta natureza de despesa.

113. A situação **demonstra que os objetivos que nortearam a criação do Fundaf foram desvirtuados, tendo em vista a redução de recursos vinculados ao Fundaf para despesas com investimentos concomitantemente com a sua ampliação para o pagamento do BEP** (despesa corrente de caráter obrigatório e continuado) no período 2017-2018.

114. Nessa esteira, impende destacar excerto da exposição de motivos (peça 90, p. 9-10) que acompanhou a mensagem direcionada ao Congresso Nacional, submetendo o projeto do Decreto-Lei 1.437/1975 para deliberação.

6. [...] cuida o projeto [...] de prever a cobrança do selo especial de controle [...] aos contribuintes que promovem as saídas de cigarros, bebidas e relógios, e de instituir, com os recursos financeiros daí advindos, o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento – FUNDADF.

7. Com os recursos financeiros gerados pelo fundo ora proposto, pretende o Ministério da Fazenda **dotar a administração fiscal**, especialmente a do setor alfandegário, de **eficazes meios materiais para o desempenho de suas funções** [...].

8. Assim, se não dotada a administração fiscal de adequados recursos materiais, **particularmente em termos de equipamentos**, ver-se-á comprometida a eficácia das medidas administrativas editadas, pela impossibilidade de coibir-se o contrabando e demais formas de entrada ilegal de mercadorias em nosso país, de tão extensas fronteiras e de alongada costa litorânea.

115. Sendo assim, com fundamento no *caput* do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975 (peça 90, p. 10), levado à deliberação do Congresso Nacional, **verifica-se que o Fundaf fora criado sobretudo para custear despesas com investimentos, visando ao reaparelhamento e reequipamento para subsidiar o desenvolvimento e aperfeiçoamento da administração fiscal**, além de intensificar a repreensão às infrações cometidas pelos contribuintes.

116. Nesse sentido, o art. 71 da Lei 4.320/1964 — estabelece condições para a instituição e funcionamento de fundos, conforme preceito disciplinado no art. 165, § 9º, II da Constituição Federal — disciplina que fundo especial, como é o caso do Fundaf, é ‘o produto de **receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços**, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação’.

Conclusão

117. Ante o exposto, é possível concluir que **a destinação de recursos para o custeio de despesas correntes de caráter obrigatório e continuado, a exemplo do BEP, não possui legitimidade para serem pagas com recursos vinculados ao Fundaf**, visto que, ao instituir o fundo especial, o legislador originário objetivava dotar a administração fiscal de meios materiais para a consecução de seus objetivos, tais como investimentos para o aperfeiçoamento e desenvolvimento das atividades que lhe forem atribuídas.

Proposta de encaminhamento

118. Recomendar ao Ministério da Economia que avalie a conveniência e a oportunidade da manutenção do pagamento do BEP com recursos vinculados ao Fundaf, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial, tais como investimentos em áreas que promovam o aperfeiçoamento e desenvolvimento da administração fiscal a cargo da RFB.

Objeto no qual o achado foi constatado:

119. Execução dos recursos vinculados ao Fundaf.

Critérios

120. Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; e Lei 4.320/1964, art. 71.

Evidência

121. Dispendios realizados com recursos do Fundaf (peça 35); Pagamento de Bônus de Eficiência e Produtividade e de Investimentos - 2017 e 2018, com recursos vinculados ao Fundaf (peça 89); e Exposição de Motivos do Decreto-Lei 1.437/1975 (peça 90).

Causa da ocorrência do achado

122. Ausência de processo formal e específico estabelecido pelo Ministério da Economia para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais.

Efeito/Consequência do achado

123. Aplicação de recursos do Fundaf em objetos que não seguem suas diretrizes legais e legítimas.

II.6. Ausência de prestação de contas específicas do Fundaf e de suas subcontas especiais.

Situação encontrada

124. No período 2009-2018, não foram identificadas prestações de contas específicas (relatórios de gestão) de recursos vinculados ao Fundaf e às suas subcontas especiais realizadas pela RFB, PGFN e SPU, órgãos legalmente responsáveis pela gestão do fundo e de suas subcontas, respectivamente, nos termos do art. 9º do Decreto-Lei 1.437/1975; do parágrafo único, art. 3º da Lei 7.711/1988; e do parágrafo único, art. 37 da Lei 9.636/1998.

125. Em que pese a inexistência de prestação de contas específicas (relatório de gestão), a RFB aduz que são elaborados e divulgados relatórios de acompanhamento da execução orçamentária, bem como realiza sua prestação de contas conforme orientações de normativos do TCU (peça 45). Além disso, destaca que ocorre a participação do Comitê de Execução Orçamentária — órgão composto por representantes das unidades centrais e das superintendências regionais (peça 49) — no processo de acompanhamento da execução orçamentária do órgão (peça 31, p. 23).

126. A PGFN limitou-se a informar que o processo de prestação de contas segue as orientações e normatizações do TCU, indicando os relatórios de gestão apresentados durante o período 2009-2018, em cumprimento ao dever de prestar contas do gestor (peça 54).

127. A SPU relatou que não efetua prestação de contas específica para os recursos do PROAP (Fonte 133), descrevendo que os utiliza para a elaboração da sua proposta orçamentária (peça 69).

128. No que respeita aos relatórios de gestão apresentados pela RFB e PGFN, em obediência às normas que regulamentam a prestação de contas perante o TCU, convém registrar as pouquíssimas passagens relativas à aplicação de recursos do Fundaf e de suas subcontas especiais.

[Relatório de Gestão 2017 do então Ministério da Fazenda (peça 92, p. 115)]

Seu custeio [relativo ao pagamento de honorários de advocatícios de sucumbência, no valor de R\$ 104 milhões, e de bônus de eficiência e produtividade, no de R\$ 1,1 bilhões] **se dá pelo Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF)**, destinado especificamente a fornecer recursos para atender aos encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais da SRFB.

[Relatório de Gestão 2016 da PGFN (peça 91, p. 53 e 74-75)]

Na execução de todas as ações de capacitação, foram investidos recursos que perfazem o montante de R\$ 945.645,46 (novecentos e quarenta e cinco mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e quarenta e seis centavos), incluindo-se os **recursos advindos do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF** e FGTS e considerando-se o patrocínio financeiro das 4 (quatro) bolsas de estudo supracitadas, o qual ocorreu na modalidade de reembolso de despesa realizada com pagamento da matrícula e mensalidade dos cursos, creditado em folha de pagamento.

[...]

A PGFN atualmente conta com um total de 4.100 vagas de estagiários. Destas, 2.900 são para estagiários de Nível Superior – NS e 1.200 para estagiários de Nível Médio – NM. Dentre as vagas para ensino superior, 500 são custeadas pelo Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS e **as demais pelo Fundo Especial de Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF** [...] (grifou-se)

129. No que concerne à ausência de prestação de contas específicas (relatório de gestão), importante observar que o art. 74 da Lei 4.320/1964 dispõe que ‘lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle e prestação de contas, sem afastar a competência específica do Tribunal de Contas’.

130. O Decreto-Lei 1.437/1975, que criou o Fundaf, é silente sobre procedimentos de prestação de contas do fundo. No entanto, o inciso III, art. 2º do Decreto 2.037/1996, que consolida normas sobre aplicação de recursos do Fundaf, regulamenta que cabe à RFB (órgão gestor) elaborar relatório de gestão integrante da tomada de contas. Tal mandamento pressupõe a elaboração de **documento (relatório de gestão) específico que disponha sobre prestação de contas e transparência** da gestão dos recursos vinculados ao Fundaf.

131. De mais a mais, o Decreto 9.203/2017 — dispõe sobre a política de governança da Administração Pública Federal — conceitua que a governança pública é um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, estabelecendo, no seu art. 3º, **a prestação de contas e a transparência como princípios fundamentais da governança pública**.

132. Nessa esteira, o referencial de governança do TCU aplicável a órgãos públicos, outrossim, descreve que são funções da governança, dentre outras, a promoção da *accountability* (prestação de contas e responsabilidade) e a transparência.

133. Por derradeiro, resta esclarecer que **a situação encontrada neste achado**, no sentido de que a elaboração dos relatórios de gestão do Fundaf (ditas prestações de contas específicas do Fundaf), respaldadas pelo Decreto 2.037/1996, art. 2º, inc. III; e Decreto 98.135/1989, art. 2º, inc. III, não se confunde com a eventual prestação de contas dos gestores dos órgãos junto ao Tribunal de Contas da União.

Conclusão

134. Ante o exposto, é possível concluir que o grande volume de recursos vinculados ao Fundaf — na ordem de bilhões de reais — associado à evidência de que houve indevidamente a execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto distintos do previsto em lei, consoante demonstrado em achado específico neste relatório, são indícios suficientes para que devam ser elaboradas prestações de contas específicas (relatório de gestão) do Fundaf e de suas subcontas especiais.

Proposta de encaminhamento

135. Determinar ao Ministério da Economia que institua normas de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais, contemplando diretrizes para a prestação de contas específicas (relatórios de gestão) do Fundaf, a fim de que ocorra o efetivo controle e transparência da aplicação de recursos vinculados ao fundo.

Objeto no qual o achado foi contatado

136. Gestão e prestação de contas do Fundaf.

Critério

137. Decreto 2.037/1996, art. 2º, inc. III; Decreto 98.135/1989, art. 2º, inc. III; Decreto 9.203/2017, art. 3º, inc. V e VI; e Lei 4.320/1964, arts. 71 e 74.

Evidência

138. Despacho Copol/Sucor/RFB – Ofício 317/2019 – RFB/Audit/Diaex – resposta ao Ofício 01-Fiscalis-196/2019 – RFB (peça 31); Informações referentes a Prestações de Contas e Relatórios de Gestão específicos do Fundaf, no período 2009 a 2018 (RFB) (peça 45); Portaria RFB 1.970, de 18/11/2014 — institui o Comitê de Execução Orçamentária no âmbito da RFB (peça 49); Nota SEI 2/2019/CGA/DGC/PGFN-ME – resposta ao Ofício 02-Fiscalis-196/2019 - PGFN (peça 54); Nota Técnica SEI 4.501/2019/ME – resposta ao Ofício 06-Fiscalis-196/2019 – SPU (peça 69); Relatório de Gestão PGFN – exercício 2016 (peça 91); e Relatório de Gestão Ministério da Fazenda – exercício 2017 (peça 92).

Causa da ocorrência do achado

139. Ausência de normas que disciplinem a gestão específica de recursos vinculados ao Fundaf e às suas subcontas especiais.

Efeito/Consequência do achado

140. Aplicação de recursos vinculados ao Fundaf em despesas que não encontram fulcro nos objetivos de sua criação.

II.7. Ausência de elaboração ou publicação dos planos de aplicação.Situação encontrada

141. Não obstante conste do art. 9º do Decreto-Lei 1.437/1975 que a gestão do Fundaf, hoje exercida pela RFB, deve obedecer a ‘plano de aplicação previamente aprovado pelo Ministro da Fazenda’, verifica-se que houve aprovação formal apenas nos exercícios de 2011, 2012 e 2018, e que inexistiu norma sistematizadora do seu conteúdo e processo de sua elaboração, segundo observa a Assessoria Especial de Controle Interno do Ministério da Economia (AECI-ME) (peça 66).

142. Reforçando esse comando, e em atenção ao art. 6º da Lei 7.711/1988, que delegou competência ao Poder Executivo para estabelecer ‘por decreto as normas, planos, critérios, condições e limites para a aplicação do Fundo [...], e ato do Ministro da Fazenda o detalhará’, o art. 2º do Decreto 2.037/1996, que consolida as normas de aplicação dos recursos do fundo, dispõe que cabe à RFB elaborar: i) a proposta orçamentária e as alterações que se tornarem necessárias durante a execução do orçamento; ii) a programação financeira de desembolso; e iii) o relatório de gestão integrante da tomada de contas. Regras essas, enfim, em consonância com o art. 74 do Decreto 93.872/1986, para o qual a ‘aplicação de recursos através de fundos especiais constará de programação e será especificada em orçamento próprio, aprovado antes do início do exercício financeiro a que se referir’.

143. A RFB, ao ser demandada para comprovar a regularidade relativa os planos de aplicação elaborados no período 2009-2018, menciona os citados normativos e anota que nem o Decreto-Lei 1.437/1975, nem o Decreto 2.037/1996, regulamentam o processo formal de elaboração do plano de aplicação, e que nunca existiu no âmbito do Ministério qualquer definição nesse sentido.

144. Entretanto, pondera, com base em documentos (notas técnicas, ofícios e memorandos) encaminhados à apreciação ministerial no mesmo período, entre os quais minutas de portarias de planos de aplicação encaminhadas à assinatura ministerial, que a RFB se esforça ‘para o aperfeiçoamento do processo de demonstração da aplicação dos recursos do Fundaf, com a apresentação de sua necessidade orçamentária e a respectiva vinculação das fontes próprias do Fundaf destinadas à RFB’ (peças 33 e 38-44).

145. No que respeita ao papel da SPU como gestora da subconta especial do Fundaf, responsável por atender às despesas com o PROAP, informa o órgão que ‘não localizou eventuais peças que no passado possam ter sido elaboradas’, e que ao longo dos anos não detém a gestão integral do PROAP e não realiza parte dos atos de administração desta subconta, a exemplo da confecção de planos de aplicação. Uma vez que compreende que tais competências estão no âmbito de atuação da PGFN e da RFB, limita-se a planejar e coordenar processos orçamentários e financeiros junto aos ‘Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal e de Administração Financeira Federal’, quando então se vale de recursos da fonte 133 (Recursos do Programa de Administração Patrimonial Imobiliário) — sem prejuízo de uso das fontes 100, 150 e 163 —, de acordo com as estimativas realizadas pela SPU e validadas pela SOF, respeitando o referencial monetário por esta estabelecido (peça 69).

146. A PGFN, de acordo com o art. 3º, parágrafo único, da Lei 7.711/1988, c/c os arts. 2º e 3º do Decreto 98.135/1989, é responsável por gerir, mediante sua subconta especial no Fundaf, o programa de trabalho de ‘Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União’, e por isso também lhe cabe elaborar, para integração à proposta da RFB: i) a proposta orçamentária e as alterações que se tornarem necessárias durante a execução do orçamento; ii) a programação financeira de desembolso; e iii) o relatório de gestão integrante da tomada de contas. Indagada sobre eventuais planos de aplicação elaborados no âmbito do órgão, reconhece que, não obstante apenas nos exercícios 2011, 2012 e 2018 tenha havido publicações,

elaboravam-se ‘diversos documentos a fim de subsidiar a proposta orçamentária do Órgão’ (peças 54 e 55).

147. O art. 6º do Decreto 2.037/1996 determina ao Secretário da Receita Federal a edição de instruções necessárias à sua execução e o art. 6º da Lei 7.711/1988 atribuiu ao Ministro da pasta estabelecer detalhes operacionais do decreto presidencial que dispõe sobre normas, planos, critérios, condições e limites para a aplicação do fundo.

Conclusão

148. Ante a situação encontrada, constata-se que tanto a RFB quanto o então Ministério da Fazenda foram omissos no que concerne à regularidade na elaboração, aprovação e publicação de planos de aplicação dos recursos do Fundaf. Mesmo nos exercícios em que houve cumprimento da legislação, foram confeccionados sem amparo em norma definidora de seu conteúdo, forma e processo, o que se esperava em virtude não apenas da magnitude e diversidade dos recursos, multiplicidade de objetos envolvidos, e das especiais finalidades estabelecidas em lei, mas diante do que dispõe a legislação.

149. Observa-se que os documentos apresentados pelos órgãos fazendários, em especial a RFB, informam sobre as propostas orçamentárias anuais apresentadas à SOF para fins de composição dos projetos das leis orçamentárias anuais. Tais propostas, não obstante apresentem como principais recursos aqueles vinculados ao Fundaf e, portanto, como fontes, aquelas destinadas ao fundo, não tratam exatamente da aplicação do art. 2º do Decreto 2.037/1996, que cuida da específica orçamentação do Fundaf, envolvendo a elaboração da proposta orçamentária, da programação financeira de desembolso, e do relatório de gestão. Este último, aliás, parte integrante da tomada de contas, sobre a qual se constatou falta de específica prestação ao longo dos anos de execução dos recursos vinculados ao Fundaf, conforme abordado em achado específico.

Proposta de encaminhamento

150. Determinar ao Ministério da Economia que estabeleça processo formal e específico para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais.

Objeto no qual o achado foi constatado

151. Gestão e prestação de contas do Fundaf.

Critério

152. Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 74; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º; e Lei 9.784/1999, art. 2º, § único, inc. V; e Decreto 2.037/1996, art. 2º.

Evidência

153. Despacho Copol/Sucor/RFB – Ofício 317/219 – RFB/Audit/Diaex – resposta ao Ofício 01-Fiscalis-196/2019 – RFB (peça 31); Nota Técnica SEI 4.501/2019/ME – resposta ao Ofício 06-Fiscalis-196/2019 – SPU (peça 69); Plano de Aplicação ou Proposta Orçamentária 2015 a 2018 – RFB (peça 33); Ofício SEI 27.657/2019/ME (Assessoria do Controle Interno do Ministério da Economia) – resposta ao Ofício 05-Fiscalis-196/2019 - AECI (peça 66); e Planos de aplicação Fundaf aprovados nos exercícios 2011, 2012 e 2018 (peça 67).

Causa da ocorrência do achado

154. Ausência de processo formal e específico estabelecido pelo Ministério da Economia para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais.

Efeito/Consequência do achado

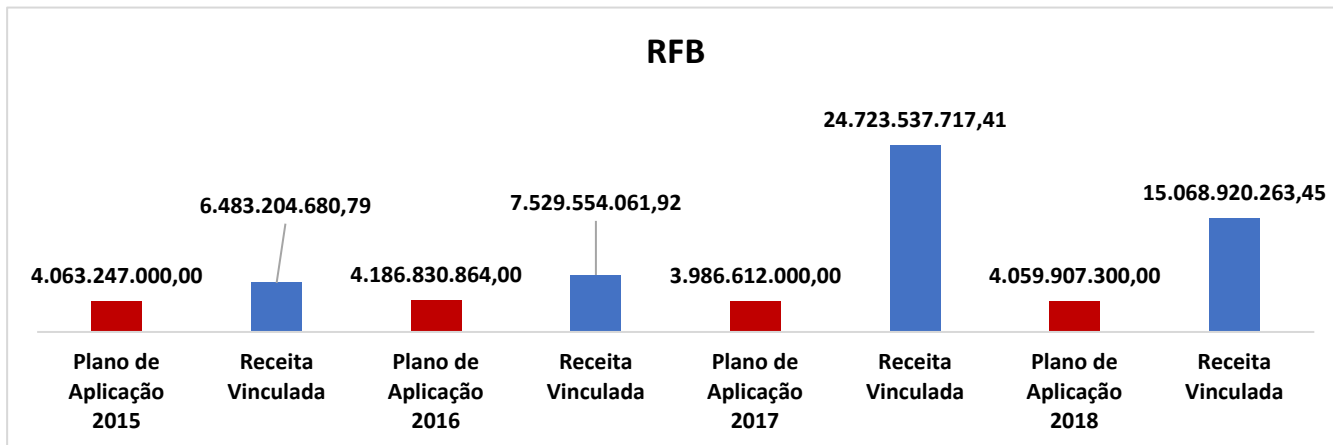
155. Aplicação de recursos do Fundaf em objetos que não seguem suas diretrizes legais.

II.8. Recursos vinculados ao Fundaf suplantam as reais necessidades de gastos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o que impede a sua utilização em outras ações governamentais.

Situação encontrada

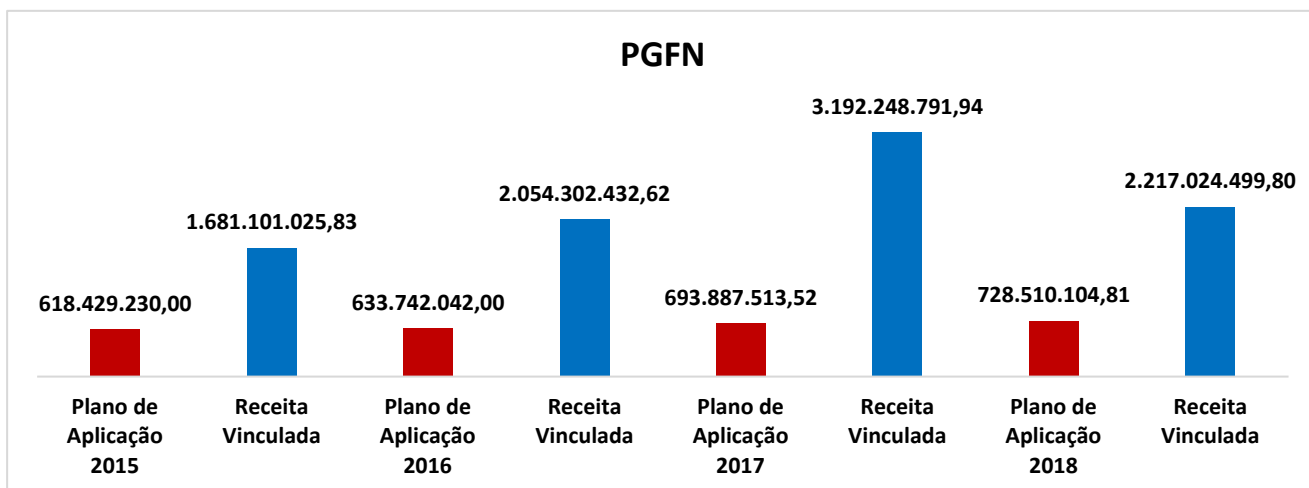
156. Os recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN superam de forma considerável os valores previstos nos planos de aplicação ou propostas orçamentárias que definem a necessidade de despesas discricionárias e de custeio dos órgãos que exercem as atividades delineadas nos objetivos de criação do fundo especial.

Gráfico 1 – Recursos vinculados ao Fundaf x Necessidade de despesas da RFB.



Fonte: Plano de Aplicação ou Proposta Orçamentária 2015 a 2018 – RFB (peça 33)

Gráfico 2 – Recursos vinculados à subconta especial do Fundaf x Necessidade de despesas da PGFN.



Fonte: Plano de Aplicação ou Proposta Orçamentária 2015 a 2018 – PGFN (peça 55).

157. Os gráficos retratam a ineficiência da gestão de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, pois a destinação ao fundo em montante bem superior às necessidades dos órgãos propicia a criação de um saldo superavitário, com valores na ordem de aproximadamente 14,87 bilhões, registrados ao final do exercício de 2018 (peça 63), que não podem ser destinados ao Tesouro Nacional, em razão da ausência de previsão legal, a fim de que sejam alocados nas demais políticas públicas do governo.

158. Sobre a desvinculação de saldo de recursos arrecadados a fundo especial, no Acórdão 2.320/2015-TCU-Plenário (TC 012.933/2013-9), da relatoria do Min. Vital do Rêgo, o TCU já se manifestou no sentido de que a lei que institui fundo especial, no caso analisado, o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel), com fundamento no art. 73 da Lei 4.320/1964, poderá permitir, garantida a operação normal dos órgãos que dependam dos seus recursos, a destinação de seus saldos superavitários ao Tesouro Nacional.

[Enunciado do Acórdão 2.320/2015-TCU-Plenário, da relatoria do Min. Vital do Rêgo]

Não há óbices à transferência (desvinculação) de recursos excedentes do Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel) - seja pelas disposições da lei de criação do Fundo (Lei 5.070/1966) seja pela natureza dos tributos que o constituem - para o Tesouro Nacional, desde que garantida a operação normal da

agência reguladora do setor (Anatel).

159. Nesse contexto, impende reportar, considerando evidências já demonstradas em achado específico neste relatório, que recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN já estão sendo, de forma ilegal e ilegítima, utilizados para o pagamento de despesas que não guardam correspondência com os objetivos de sua criação, a exemplo do pagamento de pessoal e encargos sociais e de BEP.

160. Ressalta-se também a impossibilidade de alocação da totalidade dos recursos arrecadados pelo Fundaf ao orçamento dos órgãos, tendo em vista que, como os recursos são executados por meio do orçamento federal, as despesas do Fundaf devem obedecer aos limites estabelecidos pela regra do teto constitucional instituída pela Emenda Constitucional 95/2016.

Conclusão

161. Dessa forma, observa-se que a situação ocorre em face da ausência de previsão legislativa que permita a desvinculação de saldo superavitário do Fundaf e da subconta especial da PGFN, bem como da inexistência de avaliação dos resultados das ações realizadas por meio dos recursos que lhes são vinculados.

162. Nesse contexto, a fim de dar mais racionalidade na gestão de recursos públicos, cabe relatar que tramita no Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição (PEC 187/2019), denominada de 'PEC dos Fundos Públicos' (peça 79, p. 3-13). A PEC propõe a instituição de reserva de lei complementar para criação fundos públicos, bem como a extinção daqueles que não forem ratificados até o final do segundo exercício financeiro subsequente à sua promulgação.

163. Segundo o avulso inicial da matéria apresentado pelos senadores que propuseram a PEC, essa proposta de Emenda Constitucional, no âmbito da União, permitiria a desvinculação imediata de um volume apurado como superávit financeiro da ordem de R\$ 219 bilhões, que poderiam ser utilizados na amortização da dívida pública da União.

Proposta de encaminhamento

164. Com fundamento no princípio da eficiência, recomendar ao Ministério da Economia que avalie:

a) a necessidade de proposição de mudança legislativa do Fundaf para permitir:

a.1) a desvinculação de saldos superavitários de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando à sua utilização nas demais políticas públicas relevantes do governo;

a.2) a redução de fontes que vinculam recursos públicos ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a deixá-los mais compatíveis com as reais necessidades dos órgãos que se beneficiam dos seus recursos; e

b) alternativamente aos itens anteriores, a possibilidade de extinção do Fundaf.

Objeto no qual o achado foi constatado

165. Gestão e prestação de contas do Fundaf. Planos de Aplicação.

Critério

166. Constituição Federal, art. 37, *caput*.

Evidência

167. Plano de Aplicação ou Proposta Orçamentária - 2015 a 2018 – RFB (peça 33); Plano de Aplicação ou Proposta Orçamentária - 2015 a 2018 – PGFN (peça 55); Receitas vinculadas ao Fundaf e às subcontas especiais (PGFN e SPU) - 2009 a 2018 – resposta ao Ofício 03-Fiscalis-196/2019 – STN (peça 62); Despacho SOF – resposta ao Ofício 11-Fiscalis-196/2019 -AECI-ME (peça 79); e Análise das Propostas Orçamentárias RFB e PGFN – 2015 a 2018 (peça 93).

Causa da ocorrência do achado

168. Ausência de previsão legislativa que permita a desvinculação de saldo superavitário do Fundaf e da subconta especial da PGFN.

Efeito/Consequência do achado

169. Ineficiência na gestão de recursos públicos.

II.9. Subconta especial da Secretaria de Patrimônio da União não encontra fundamento nos objetivos de criação do Fundaf.Situação encontrada

170. Preliminarmente, cabe esclarecer que a Lei 9.636/1998, que dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União, vincula recursos da Fonte 133 à subconta especial do Fundaf, *in verbis*:

Art. 37. Fica instituído o **Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União - PROAP, destinado [...]**:

I - à adequação dos imóveis de uso especial [...]

II - à ampliação e à qualificação do cadastro dos bens imóveis da União;

III - à aquisição, à reforma, ao restauro e à construção de imóveis;

IV - ao incentivo à regularização e realização de atividades de fiscalização, demarcação, cadastramento, controle e avaliação dos imóveis públicos federais e ao incremento das receitas patrimoniais;

V - ao desenvolvimento de recursos humanos visando à qualificação da gestão patrimonial, mediante a realização de cursos de capacitação e participação em eventos relacionados ao tema;

VI - à aquisição e instalação de equipamentos, bem como à modernização e informatização dos métodos e processos inerentes à gestão patrimonial dos imóveis públicos federais;

VII - à regularização fundiária;

VIII - à gestão e manutenção das atividades das Unidades Central e Descentralizadas da SPU.

Parágrafo único. **Comporão o Fundo [Fundaf]** instituído pelo Decreto-Lei no 1.437, de 17 de dezembro de 1975, e **integrarão subconta especial destinada a atender às despesas com o Programa instituído neste artigo**, que será gerida pelo Secretário do Patrimônio da União [...]. (grifou-se)

171. Com base nessa norma, no período 2009-2018, a Fonte 133 (Recursos do Programa de Administração Patrimonial Imobiliário — PROAP) vinculou à subconta especial da SPU a quantia de aproximadamente R\$ 444 milhões (peça 62). Não obstante o órgão utilize boa parte destes recursos, sendo parcela significativa da composição do seu orçamento anual, identificou-se que ele não gere a subconta especial e não presta contas específicas dos recursos que lhe são vinculados (peça 69).

172. A Constituição Federal estabelece no art. 165, § 9º, inciso II, que cabe à lei complementar estabelecer condições para a instituição e funcionamento de fundos. Recepcionada com *status* de lei complementar, a Lei 4.320/1964 cumpre tal mister, em seu art. 71, definindo que fundo especial é ‘o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação’.

173. Nesse contexto, o Decreto-Lei 1.437/1975, no seu art. 6º, criou o Fundaf para fornecer recursos visando a financiar o reaparelhamento e reequipamento da RFB, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais.

174. Por sua vez, a Lei 7.711/1988, no seu art. 3º, instituiu o programa de trabalho de ‘Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União’, constituído de projetos destinados ao incentivo da arrecadação, administrativa ou judicial, de receitas inscritas como Dívida Ativa da União. As despesas do programa são supridas com recursos vinculados à subconta especial da PGFN, nos termos do art. 3º, parágrafo único, da aludida lei.

175. Sendo assim, vê-se que a vinculação de recursos ao Fundaf e à subconta especial da PGFN possui desideratos semelhantes no sentido de **incrementar a arrecadação tributária**, bem como de reequipar e reequilibrar os órgãos que contribuem de forma considerável para tal fim.

176. Em que pese a Lei 9.636/1998 tenha vinculado recursos à subconta especial da SPU para atender a manutenção do PROAP, verifica-se que os objetivos deste programa passam ao largo dos descritos pelas leis que regulamentam o Fundaf e a subconta especial da PGFN (Decreto Lei 1.437/1975 e Lei 7.711/1988), visto que não tendem a subsidiar o incremento da arrecadação tributária da União.

Conclusão

177. Assim, com fundamento no art. 71 da Lei 4.320/1964, art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975 e art. 3º da Lei 7.711/1988, é possível concluir que não há pertinência temática entre a subconta especial mantida pela SPU para administrar o PROAP e o próprio Fundaf, uma vez que a destinação de recursos que são vinculados pela subconta não possui qualquer liame com os objetivos de criação do fundo especial.

Proposta de encaminhamento

178. Com fundamento no princípio da transparência, recomendar ao Ministério da Economia que avalie a necessidade de proposição de mudança legislativa do Fundaf para permitir segregar a subconta especial da SPU, visto que a aplicação de seus recursos, destinados a atender despesas do PROAP, não está alinhada aos objetivos delineados pela legislação que criou o fundo especial.

Objeto no qual o achado foi constatado

179. Gestão e prestação de contas do Fundaf.

Critério

180. Constituição Federal, art. 165, § 9º, inc. II; art. 167, inc. IX; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único, e Decreto 9.203, de 22/11/2017, art. 3º, inc. VI.

Evidência

181. Nota Técnica SEI 4.501/2019/ME – resposta ao Ofício 06-Fiscalis-196/2019-SPU (peça 69); Receitas vinculadas ao Fundaf e às subcontas especiais (PGFN e SPU) – 2009 a 2018 – resposta ao Ofício 03-Fiscalis-196/209 – STN (peça 62).

Causa da ocorrência do achado

182. Lei que destinou recursos à subconta especial do Fundaf da SPU não possui fulcro nos objetivos delineados para a criação do Fundaf.

Efeito/Consequência do achado

183. Desvirtuação dos objetivos ou serviços que levaram à criação do fundo especial.

III. Análise dos comentários dos gestores

184. A análise dos comentários dos gestores está acostada à peça 111.

IV. Conclusão

185. A presente auditoria teve o objetivo de avaliar aspectos de legalidade, legitimidade e eficiência das receitas e despesas executadas com recursos vinculados ao Fundaf e às suas subcontas especiais da PGFN e SPU, entre 2009 e 2018, cujo montante alcançou R\$ 117 bilhões.

186. A partir do referido objetivo, formularam-se as seguintes questões:

Questão 1: As receitas do Fundaf estão sendo executadas em conformidade com os normativos vigentes?

Subquestão 1.1) Todas as receitas devidas ao Fundaf estão sendo destinadas ao fundo?

Subquestão 1.2) Todas as receitas destinadas ao Fundaf são devidas?

b) Questão 2: As despesas do Fundaf estão sendo executadas em conformidade com os normativos vigentes?

Subquestão 2.1) Todas as despesas do Fundaf são legais?

Subquestão 2.2) Todas as despesas do Fundaf são legítimas?

Questão 3: A gestão dos recursos do Fundaf e das suas subcontas especiais atende à legislação pertinente e às boas práticas de governança do setor público?

187. Para cada uma das questões acima elencadas, foram realizados os procedimentos indicados na Matriz de Planejamento (Fiscalis 196/2019).

188. Como resultado da aplicação desses procedimentos, foram identificados nove achados de auditoria. Os ‘achados II.1, II.3 e II.4’, decorrentes da aplicação de procedimentos previstos na ‘Questão 1’, descrevem que nem todas as receitas devidas ao Fundaf estão sendo destinadas ao fundo, e que nem todas as receitas destinadas ao Fundaf são devidas.

189. Diante desses três achados, conclui-se que as receitas do Fundaf e das subcontas especiais não foram executadas em conformidade com os normativos vigentes no período analisado.

190. Com a aplicação dos procedimentos da ‘Questão 2’, constatou-se a execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegais e ilegítimos, conforme descrevem os achados ‘II.2 e II.5’.

191. Diante desses dois achados, conclui-se que as despesas do Fundaf e das subcontas especiais não estão sendo executadas em conformidade com os normativos vigentes.

192. Com a aplicação dos procedimentos da ‘Questão 3’, constatou-se: i) ausência de prestação de contas específicas do Fundaf e de suas subcontas especiais (achado II.6); ii) ausência de elaboração ou publicação dos planos de aplicação (achado II.7); iii) que os recursos vinculados ao Fundaf suplantam as reais necessidades de gastos da RFB e da PGFN (achado II.8); e iv) que a subconta especial da SPU não encontra fundamento nos objetivos de criação do Fundaf (achado II.9).

193. Diante desses quatro achados, conclui-se que a gestão dos recursos do Fundaf e das suas subcontas especiais não atende à legislação pertinente e às boas práticas de governança do setor público.

194. Ante as constatações, foram propostas determinações, recomendações e ciências, descritas adiante no encaminhamento deste relatório aos órgãos responsáveis para que adotem providências com o propósito de corrigir as irregularidades identificadas.

195. Ainda, propôs-se que seja determinado a SecexPrevi que instaure processo de representação apartado para apurar, de forma profunda e detalhada, as irregularidades descritas no ‘achado II.1’.

V. Proposta de encaminhamento

196. Ante todo o exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo:

196.1. **Determinar** ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 4º, inc. I, da Resolução TCU 315/2020, que, no prazo de 180 dias:

a) em atenção à Portaria do Ministério da Fazenda 232/2009, de 20/5/2009, promova, junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os ajustes contábeis necessários para que os recursos arrecadados, classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, integrem o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942 (item II.4 do relatório);

b) institua normas de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais, contemplando diretrizes para a prestação de contas específicas (relatórios de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais), a fim de que ocorra o efetivo controle e transparência da aplicação de recursos vinculados ao fundo especial, cumprindo preceitos do Decreto 2.037/1996, art. 2º, inc. III; Decreto 98.135/1989, art. 2º, inc. III; Decreto 9.203/2017, art. 3º, inc. VI; e Lei 4.320/1964, arts. 71 e 74 (item II.6 do relatório); e

c) estabeleça processo formal e específico para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais, a fim de cumprir preceitos estabelecidos na Constituição Federal,

art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 74; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º; e Lei 9.784/1999, art. 2º, § único, inc. V; e Decreto 2.037/1996, art. 2º (item II.7 do relatório);

196.2. **Recomendar** ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie:

a) a conveniência e oportunidade da manutenção do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP) com recursos vinculados ao Fundaf, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial, a fim de cumprir o Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; e Lei 4.320/1964, art. 71 (item II.5 do relatório);

b) a necessidade de proposição de mudança legislativa, visando à eficiência na aplicação de recursos públicos, nos termos do que prevê a Constituição Federal, art. 37, *caput*, para permitir (itens II.2 e II.8 do relatório):

b.1) a desvinculação de saldos superavitários de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando à sua utilização nas demais políticas públicas relevantes do governo;

b.2) a redução de fontes que vinculam recursos públicos ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a deixá-los mais compatíveis com as reais necessidades dos órgãos que se beneficiam dos seus recursos;

c) alternativamente aos itens anteriores, a possibilidade de extinção do Fundaf (itens II.2 e II.8 do relatório);

d) a necessidade de proposição de mudança legislativa para segregar do Fundaf a subconta especial da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), visto que a aplicação de seus recursos, destinados a atender despesas do Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (PROAP), não está alinhada aos objetivos delineados pela legislação que criou o fundo especial, destoando da seguinte legislação: Constituição Federal, art. 165, § 9º, inc. II; art. 167, inc. IX; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único, e Decreto 9.203, de 22/11/2017, art. 3º, inc. VI (item II.9).

196.3. **Dar ciência** ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que:

a) a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), viola a seguinte legislação: Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/1988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único (item II.2 do relatório); e

b) nos casos em que haja necessidade de classificação de recursos arrecadados por estimativa, devem ser consideradas, na metodologia adotada, as destinações vinculadas previstas na Constituição e em leis, com o objetivo de dar cumprimento ao art. 50, inciso I, da LRF, c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e os itens QC12, QC19 e QC 29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — atualmente itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019 (item II.3 do relatório).

196.4. **Encaminhar** ao Congresso Nacional cópia do acórdão que vier a ser prolatado, incluindo o relatório e o voto que o fundamentam para que adote providências que entender cabíveis, considerando as recomendações ao Ministério da Economia para mudança legislativa do Fundaf;

196.5. **Encaminhar** cópia do acórdão que vier a ser prolatado ao Ministério da Economia, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Secretaria do Patrimônio da União (SPU), Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Secretaria do Orçamento Federal, informando que o seu inteiro teor, incluindo o relatório e o voto que o fundamentam, poderá ser consultado no endereço www.tcu.gov.br/acordaos; e

196.6. **Arquivar** os presentes autos, nos termos art. 169, inc. III, do Regimento Interno deste Tribunal.

197. Propõe-se ainda, nos termos do art. 8º da Resolução-TCU 315/2020, fazer constar, na ata da sessão em que estes autos forem apreciados, comunicação do relator ao colegiado no sentido de (item II.1 do relatório):

a) instaurar, por parte da Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e da Assistência Social (SecexPrevi), processo de representação apartado desses autos no qual aquela unidade técnica irá avaliar a situação descrita no ‘Achado II.1 do relatório – pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’ – e a possibilidade de propor:

a.1) oitiva da Advocacia-Geral da União (AGU) e do Conselho Curador de Honorários Advocatícios (CCHA) para que se pronunciem acerca das questões descritas no ‘Achado II.1. Pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’, tendo em vista que operacionalizam o crédito e a distribuição de valores relativos a pagamento de honorários de sucumbência a advogados públicos;

a.2) determinação, após análise das manifestações acima requeridas, à AGU que se abstenha de repassar ao CCHA valores relativos a honorários advocatícios de sucumbência pagos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;

a.3) ressarcimento de recursos públicos pagos indevidamente a advogados públicos a título de honorários advocatícios de sucumbência, recebidos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;

a.4) atualização dos valores que foram pagos a advogados públicos a título de honorários advocatícios de sucumbência, ainda na fase da cobrança administrativa da DAU, visto que o valor apurado se refere até novembro/2019, visando a subsidiar análise da SecexPrevi sobre eventual devolução dos valores pagos indevidamente; e

a.5) apuração de responsabilidade decorrente da assinatura da Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016 — regulamenta o inc. II do art. 30 da Lei 13.327/2016;

b) monitorar as determinações e recomendações dos itens 196.1 e 196.2.”

Instrução que atualizou as propostas (peça 162):

“II. HISTÓRICO

1. No Despacho de 19/6/2023 (peça 123), o ministro relator, Jhonatan de Jesus, registrou que passou a atuar nestes autos em março daquele ano e que a conclusão dos trabalhos com o relatório final data de 30/9/2020 (peça 114), ao passo que o parecer do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União (MPTCU) data de 4/5/2021 (peça 120).

2. Em síntese, as propostas de encaminhamento da então Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e da Assistência Social (SecexPrevi), parcialmente acolhidas pelo MPTCU, comportam: i) determinações, com prazo fixado de 180 (cento e oitenta) dias, para manifestação do Ministério da Fazenda; ii) recomendações; iii) ciências; iv) formação de processo apartado de representação para oitiva da Advocacia-Geral da União (AGU) e do Conselho Curador de Honorários Advocatícios (CCHA) e outras medidas.

3. Ato contínuo, registra que, por se tratar de análises profundas e extensas, e pelo fato de fazerem menção a legislações vigentes à época da realização dos trabalhos de campo, em novembro de 2019, não há certeza e segurança de que ainda estão em vigor, além de que podem ter ocorrido outras mudanças fáticas e procedimentais a impactá-las.

4. Dessa feita, considerando esse panorama, a complexidade e amplitude da matéria, o ministro relator julgou de fundamental importância nova manifestação da unidade técnica e do MPTCU, razão pela qual deliberou pela remessa destes autos à Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal), para atualização das propostas de encaminhamento, com posterior remessa dos autos ao MPTCU.

5. A fim de cumprir a deliberação do ministro relator, a instrução precedente, constante à peça 124, concluiu, em função da complexidade e amplitude da matéria, pela realização de diligência aos órgãos do

Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA), da Advocacia-Geral da União, do Ministério da Fazenda (MF), da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e da Secretaria do Patrimônio da União (SPU) acerca da pertinência e atualidade das propostas então feitas por ocasião do Relatório de Auditoria (Fiscalização 196/2019) constante da peça 114 destes autos.

6. Dessa forma, em face da possibilidade de existência de mudanças fáticas e/ou procedimentais após a realização da fiscalização em tela, foi proposta a realização de diligência aos órgãos supracitados com vista a que procedam nova manifestação sobre as propostas ultimadas por ocasião do Relatório de Auditoria (Fiscalização 196/2019), abarcando, nesta nova manifestação, o deliberado pelos itens 9.1.2 e 9.1.3 do Acórdão 311/2021-TCU-Plenário (relatoria da ministra Ana Arraes), com redação dada pelo Acórdão 523/2023-TCU-Plenário (TC 027.291/2018-9), relatoria do ministro Jorge Oliveira, e pelos itens 9.7 e 9.8 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário (TC 005.283/2019-1), relatoria do ministro Bruno Dantas.

7. Em seguida, transcrevem-se as propostas de encaminhamento contidas na peça 124:

a) realizar diligência, com fundamento no art. 157 do RI/TCU, aos órgãos do Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA), da Advocacia-Geral da União, do Ministério da Fazenda (MF), da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e da Secretaria do Patrimônio da União (SPU) com vistas a que, no prazo de trinta dias, procedam a nova manifestação sobre as propostas ultimadas por ocasião do Relatório de Auditoria (Fiscalização 196/2019), abarcando, nesta nova manifestação, o deliberado pelos itens 9.1.2 e 9.1.3 do Acórdão 311/2021-TCU-Plenário, com redação dada pelo Acórdão 523/2023-TCU-Plenário (TC 027.291/2018-9), e pelos itens 9.7 e 9.8 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário (TC 005.283/2019-1), nos seguintes termos:

a.1) ao Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA) e à Advocacia-Geral da União, manifestem-se quanto à situação descrita no 'Achado II.1 do relatório – pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União', em vista da proposta constante do item 197, alínea 'a', do relatório da peça 114 do TC 024.601/2019-5, levando em consideração os itens 9.1.2 e 9.1.3 do Acórdão 311/2021-TCU-Plenário, com redação dada pelo Acórdão 523/2023-TCU-Plenário (TC 027.291/2018-9);

a.2) ao Ministério da Fazenda (MF), manifeste-se quanto à adequação e à atualidade da proposta de encaminhamento constante do item 196.2, alínea 'a', do relatório da peça 114 do TC 024.601/2019-5, relativa ao Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, levando em consideração os itens 9.7 e 9.8 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário (TC 005.283/2019-1);

a.3) ao Ministério da Fazenda (MF), à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), manifestem-se, em relação às demais propostas constantes do item 196.1 a 196.3 do relatório da peça 114 do TC 024.601/2019-5, quanto à adequação e à atualidade das propostas de ciência, recomendações e determinações a eles concernentes, bem como indiquem, se houver, os casos de desatualização fático-procedimental e apresentem sugestões de eventuais alternativas para a redação das propostas que se encontrem desatualizadas.

encaminhar cópia das peças 114 e 123 e da presente instrução aos órgãos a fim de subsidiar as manifestações a serem requeridas.

8. As diligências e suas respostas foram realizadas conforme quadro-resumo abaixo (peça 161):

Comunicação	Peça	Destinatário	Data da ciência ou motivo da devolução	Peça da ciência	Peça da Resposta
Ofício 49757/2023-Secomp-4	128	Advocacia-Geral da União	03/10/2023	133	151-156

Ofício 49758/2023-Seproc	135	Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda	06/10/2023	137	157, 158 e 159
Ofício 49764/2023-Secomp-4	129	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil	09/10/2023	139	149 e 150
Ofício 49765/2023-Secomp-4	130	Secretaria do Tesouro Nacional	03/10/2023	132	141 e 142
Ofício 49766/2023-Seproc	136	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional	06/10/2023	138	140
Ofício 49767/2023-Secomp-4	131	Secretaria de Gestão do Patrimônio da União	03/10/2023	134	160

III. ATUALIZAÇÃO DAS PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

9. O objeto da auditoria é o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), criado com base no artigo 6º do Decreto-Lei 1.437/1975 e que está sob a gestão da RFB. Sua finalidade é fornecer recursos para o reaparelhamento e reequipamento da RFB, atender a encargos específicos relacionados ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais, e intensificar a repressão às infrações fiscais e cambiais.

10. O Fundaf também possui subcontas especiais geridas por órgãos específicos. Uma delas é gerida pela PGFN, para atender às despesas do programa 'Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União'. Além disso, outra subconta especial é destinada ao Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (Proap), vinculado à Secretaria de Patrimônio da União (SPU), para atender às despesas relacionadas a esse programa.

11. O Fundaf foi ratificado pelo Congresso Nacional de acordo com o artigo 36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), sendo assim mantido e válido após a promulgação da Constituição Federal.

12. A seguir, transcrevem-se as propostas constantes do Relatório de Auditoria (Fiscalização 196/2019) que contarão com a análise acerca de sua atualização (peça 114):

196.1. **Determinar** ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 4º, inc. I, da Resolução TCU 315/2020, que, no prazo de 180 dias:

a) em atenção à Portaria do Ministério da Fazenda 232/2009, de 20/5/2009, promova, junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os ajustes contábeis necessários para que os recursos arrecadados, classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, integrem o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942 (item II.4 do relatório);

b) institua normas de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais, contemplando diretrizes para a prestação de contas específicas (relatórios de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais), a fim de que ocorra o efetivo controle e transparência da aplicação de recursos vinculados ao fundo especial, cumprindo preceitos do Decreto 2.037/1996, art. 2º, inc. III; Decreto 98.135/1989, art. 2º, inc. III; Decreto 9.203/2017, art. 3º, inc. VI; e Lei 4.320/1964, arts. 71 e 74 (item II.6 do relatório);

c) estabeleça processo formal e específico para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais, a fim de cumprir preceitos estabelecidos na Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 74; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º; e Lei 9.784/1999, art. 2º, § único, inc. V; e Decreto 2.037/1996, art. 2º (item II.7 do relatório);

196.2. **Recomendar** ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie:

- a) a conveniência e oportunidade da manutenção do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP) com recursos vinculados ao Fundaf, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial, a fim de cumprir o Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; e Lei 4.320/1964, art. 71 (item II.5 do relatório);
- b) a necessidade de proposição de mudança legislativa, visando à eficiência na aplicação de recursos públicos, nos termos do que prevê a Constituição Federal, art. 37, para permitir (itens II.2 e II.8 do relatório):

b.1) a desvinculação de saldos superavitários de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando à sua utilização nas demais políticas públicas relevantes do governo;

b.2) a redução de fontes que vinculam recursos públicos ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a deixá-los mais compatíveis com as reais necessidades dos órgãos que se beneficiam dos seus recursos;

c) alternativamente aos itens anteriores, a possibilidade de extinção do Fundaf (itens II.2 e II.8 do relatório);

d) a necessidade de proposição de mudança legislativa para segregar do Fundaf a subconta especial da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), visto que a aplicação de seus recursos, destinados a atender despesas do Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (Proap), não está alinhada aos objetivos delineados pela legislação que criou o fundo especial, destoando da seguinte legislação: Constituição Federal, art. 165, § 9º, inc. II; art. 167, inc. IX; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único, e Decreto 9.203, de 22/11/2017, art. 3º, inc. VI (item II.9).

196.3. **Dar ciência** ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que:

a) a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), viola a seguinte legislação: Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único (item II.2 do relatório); e

b) nos casos em que haja necessidade de classificação de recursos arrecadados por estimativa, devem ser consideradas, na metodologia adotada, as destinações vinculadas previstas na Constituição e em leis, com o objetivo de dar cumprimento ao art. 50, inciso I, da LRF, c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e os itens QC12, QC19 e QC 29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — atualmente itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019 (item II.3 do relatório).

(...)

197. Propõe-se ainda, nos termos do art. 8º da Resolução-TCU 315/2020, fazer constar, na ata da sessão em que estes autos forem apreciados, comunicação do relator ao colegiado no sentido de (item II.1 do relatório):

a) instaurar, por parte da Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e da Assistência Social (SecexPrevi), processo de representação apartado desses autos no qual aquela unidade técnica irá avaliar a situação descrita no ‘Achado II.1 do relatório – pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’ – e a possibilidade de propor:

a.1) oitiva da Advocacia-Geral da União (AGU) e do Conselho Curador de Honorários Advocatícios (CCHA) para que se pronunciem acerca das questões descritas no ‘Achado II.1. Pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’, tendo em vista que operacionalizam o crédito e a distribuição de valores relativos a pagamento de honorários de sucumbência a advogados públicos;

a.2) determinação, após análise das manifestações acima requeridas, à AGU que se abstenha de

repassar ao CCHA valores relativos a honorários advocatícios de sucumbência pagos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;

a.3) ressarcimento de recursos públicos pagos indevidamente a advogados públicos a título de honorários advocatícios de sucumbência, recebidos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;

a.4) atualização dos valores que foram pagos a advogados públicos a título de honorários advocatícios de sucumbência, ainda na fase da cobrança administrativa da DAU, visto que o valor apurado se refere até novembro/2019, visando a subsidiar análise da SecexPrevi sobre eventual devolução dos valores pagos indevidamente; e

a.5) apuração de responsabilidade decorrente da assinatura da Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016 — regulamenta o inc. II do art. 30 da Lei 13.327/2016;

III.1 – Situação que levou às proposições

13. A presente auditoria teve o objetivo de avaliar aspectos de legalidade, legitimidade e eficiência das receitas e despesas executadas com recursos vinculados ao Fundaf e às suas subcontas especiais da PGFN e SPU, entre 2009 e 2018, cujo montante alcançou R\$ 117 bilhões.

14. Em decorrência dos trabalhos, foram realizados os procedimentos indicados na Matriz de Planejamento (Fiscalis 196/2019), os quais tiveram como resultado o descortino e a identificação de nove achados de auditoria.

15. As principais constatações deste trabalho dizem respeito a: i) pagamento de honorários sucumbenciais a advogados públicos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União; ii) execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegais; iii) ausência de classificação e destinação ao Fundaf de parcelas de juros e multas do IR e do IPI decorrentes de parcelamentos especiais; iv) aplicação irregular de percentuais de destinação às fontes de recursos relativa a receitas arrecadadas decorrentes de parcelamentos especiais; v) execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegítimos; vi) ausência de prestação de contas específicas (relatórios de gestão) do Fundaf e de suas subcontas especiais; vii) ausência de elaboração ou publicação dos planos de aplicação; viii) recursos vinculados ao Fundaf suplantam as reais necessidades de gastos da RFB e da PGFN, o que impede a sua utilização em outras ações governamentais; e ix) subconta especial da Secretaria de Patrimônio da União não encontra fundamento nos objetivos de criação do Fundaf.

16. Os achados II.1 II.3 e II.4 descrevem que nem todas as receitas devidas ao Fundaf estão sendo destinadas ao fundo e que nem todas as receitas destinadas ao Fundaf são devidas, razão pela qual se conclui que as receitas do Fundaf e das subcontas especiais não foram executadas em conformidade com os normativos vigentes no período analisado.

17. Nos achados II.2 e II.5, constatou-se a execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegais e ilegítimos, pelo que se conclui que as despesas do Fundaf e das subcontas especiais não estão sendo executadas em conformidade com os normativos vigentes.

18. Por fim, em relação aos achados II.6, II.7, II.8 e II.9, constatou-se que a gestão dos recursos do Fundaf e das suas subcontas especiais não está em conformidade com a legislação aplicável e às boas práticas de governança do setor público.

III.2 - Análise

19. A princípio convém registrar que esta unidade técnica, em atenção aos ditames do Despacho (peça 123) do ministro relator, Jhonatan de Jesus, procedeu à pesquisa dos normativos mencionados nas respectivas propostas com vistas a verificar se ainda se encontram vigentes.

20. Notadamente, tal pesquisa deu-se nos sítios de normas do Planalto (https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/) e da RFB (<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>), sendo constatado que nenhum dos normativos citados sofreu ab-rogação ou derrogação em seus dispositivos após o período de realização da multicitada auditoria, não trazendo, por conseguinte, qualquer influxo do ponto de vista do ordenamento jurídico à referida fiscalização.

21. Além do mais, cabe destacar que essa instrução não tem por finalidade analisar as respostas das diligências quanto ao mérito das propostas de encaminhamento do Relatório de Auditoria (Fiscalização 196/2019), tendo em vista que essa análise foi realizada por meio da Análise dos Comentários dos Gestores (peça 111). Portanto, serão verificadas as eventuais mudanças fáticas e/ou procedimentais após a realização da presente fiscalização, a fim de atualizar as propostas.

III.2.1 – Dos processos conexos ao TC 024.601/2019-5:

22. Ainda no ensejo, cumpre informar o andamento processual que sofreram alguns dos processos conexos à referida auditoria que foram mencionados tanto no relatório de auditoria quanto no Parecer do MP-TCU, peça 120. (TC 004.745/2018-3, 027.291/2018-9, 011.648/2018-0 e 005.283/2019-1)

23. Sobre os honorários de sucumbência, instituído pela Lei 13.327/2016, geridos pelo Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA), tem-se o TC 004.745/2018-3 e TC 027.291/2018-9.

24. Em relação ao TC 004.745/2018-3, que trata de representação formulada pelo MPTCU acerca de possíveis irregularidades no pagamento desses honorários de sucumbência, o processo já se encontra arquivado, tendo sido consignado:

Acórdão 961/2023 - TCU - Plenário

Considerando que a presente representação foi apreciada por este Tribunal por meio do Acórdão 307/2021-TCU-Plenário, relator Ministro Raimundo Carreiro, que determinou à Advocacia-Geral da União (AGU) e ao Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA) que disponibilizassem as informações referentes aos repasses e/ou arrecadações de valores de honorários de sucumbência geridos pelo CCHA no Portal da Transparência e nos sítios da AGU e do CCHA na internet, de forma detalhada e atualizada, conforme os requisitos estipulados no art. 8º da Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação);

Considerando que as informações apresentadas pelos responsáveis (Painel dos Honorários Advocatícios, peças 194-197) atendem ao objetivo da citada determinação;

Considerando o exame técnico (peça 198) empreendido pela Unidade de Auditoria Especializada em Pessoal (AudPessoal), consubstanciado nos pareceres uniformes exarados às peças 199 e 200;

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, diante das razões expostas pelo Relator, e com fulcro nos arts. 143, V, 'a', e 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU, em:

a) considerar cumprida a determinação do item 9.2 do Acórdão 307/2021 - TCU - Plenário, relator Ministro Raimundo Carreiro;

25. Sobre o TC 027.291/2018-9, que trata de denúncia em face de possíveis irregularidades ocorridas no Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA), que operacionaliza o crédito e a distribuição dos valores pagos a título de honorários advocatícios de sucumbência aos advogados públicos, segundo os artigos 33 e 34 da Lei 13.327/2016, o processo já se encontra julgado, tendo o derradeiro acórdão prolatado assim decidido:

Acórdão 523/2023-TCU-Plenário

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator e com fundamento nos arts. 32 e 34 da Lei 8.443/1992, em:

9.1. conhecer dos embargos de declaração opostos para, no mérito, acolhê-los parcialmente e atribuir-lhes efeitos infringentes;

9.2. tornar insubsistente o item 9.1.1 do Acórdão 311/2021-Plenário;

9.3. dar aos itens 9.1.2 e 9.1.3 do Acórdão 311/2021-Plenário a seguinte redação:

‘9.1.2. o Conselho Curador dos Honorários Advocatícios, no desempenho de suas atividades finalísticas, sujeita-se aos princípios gerais que regem a administração pública e às respectivas instâncias de controle, inclusive ao controle externo a cargo desta Corte de Contas;

9.1.3. os recursos repassados ao Conselho Curador dos Honorários Advocatícios na forma do art. 35 da Lei 13.327/2016 têm sua destinação adstrita ao pagamento dos honorários, propriamente dito, e ao custeio das despesas indispensáveis à sua realização, como a contratação da instituição financeira referida no art. 34, inciso V, da mesma Lei’;

26. No que se refere ao Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, também é tratado no TC 011.648/2018-0 e no TC 005.283/2019-1.

27. Quanto ao TC 011.648/2018-0, que trata de proposta de fiscalização para atendimento da determinação constante do item 9.3 do Acórdão 2.721/2017-TCU-Plenário (TC 021.009/2017-1), relatoria do ministro Benjamin Zymler, que determinou à Segecex que formalizasse processo apartado com vistas ao planejamento e à execução de fiscalização destinada a examinar a natureza jurídica do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho instituído pela Lei 13.464/2017, bem como a verificar a correspondente repercussão nos pagamentos a servidores ativos e a inclusão dessa parcela em aposentadorias e pensões, o processo encontra-se encerrado. De acordo com ‘Despacho de Encerramento’ constante da peça 28 do TC 011.648/2018-0, ‘os acórdãos referentes aos MS 35.410, 35.490, 35.494, 35.498 e 35.500 transitaram em julgado no sentido de que o STF não admite o controle difuso exercido administrativamente pelo TCU, pois sempre haveria transcendência dos efeitos’.

28. O despacho de encerramento citado acima sustenta-se no Acórdão 1.675/2021-TCU-Plenário, prolatado nos autos do TC 005.283/2019-1, relatoria do ministro Vital do Rego, que deu nova redação ao item 9.3 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário, modificando a redação da deliberação do referido item de determinação para ciência, face a ausência de competência do TCU para exercer suposto controle de constitucionalidade. Não obstante, no bojo do TC 005.283/2019-1, como será visto abaixo, entendeu-se que a ciência contida no item 9.3 do Acórdão 1.675/2021-TCU-Plenário, ao tempo em que consigna o registro da irregularidade constatada, contribui de forma pedagógica e preventiva para assegurar a conformidade da gestão fiscal.

29. Relativamente ao TC 005.283/2019-1, que trata de representação instaurada em face de irregularidades identificadas na instituição e no pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, sobrevieram os Acórdãos 1.840/2019, 1.921/2019, 2.358/2019, 1.675/2021 e 3.238/2021, todos do Plenário deste TCU e de relatoria do ministro Bruno Dantas, à exceção do Acórdão 1.675/2021. No ponto, é relevante transcrever o Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário, acórdão este base do referido TC, com os ajustes provenientes do acórdão que lhe sucedeu, veja-se:

Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:

9.1. conhecer da presente representação, satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 237, inciso VI, do Regimento Interno do TCU, para, no mérito, considerá-la procedente;

9.2. com fundamento nos arts. 32, inciso II, e 34, da Lei 8.443/1992, conhecer e rejeitar os embargos de declaração interpostos pela União Federal por meio da Advocacia-Geral da União (peça 98);

9.3. dar ciência ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República de que a regulamentação de matéria de reserva de lei por ato infralegal está em desacordo com princípio constitucional da estrita reserva legal, conforme vasta jurisprudência do STF, a exemplo daquela tratada na ADI 3.369 MC/DF; (item com redação modificada pelo Acórdão 1675/2021 - TCU - Plenário)

9.4. determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 71, inciso IX, da Constituição Federal, bem como no inciso II do art. 31 da Lei 13.844/2019, combinado com o § 6º do art. 150, e o § 11 do art. 201, ambos da CF/1988, e com o art. 14 da Lei Complementar 101/2000, que, no prazo de 30 (trinta) dias, adote providências para o estabelecimento de medidas de compensação

para a instituição da renúncia de receita previdenciária veiculada pela Lei 13.464/2017, a teor do art. 14 da LRF;

9.5. determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no inciso II do art. 31 da Lei 13.844/2019, combinado com o § 2º do art. 17 da Lei Complementar 101/2000, que, no prazo de 30 (trinta) dias, evidencie as medidas compensatórias, por meio do aumento permanente de receitas ou redução permanente de despesas, em montante equivalente ao pagamento da parcela fixa atualmente paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade, tendo em vista a criação e a majoração de despesas obrigatórias de caráter continuado promovidas pela edição da Lei 13.464/2017;

9.6. informar ao Ministério da Economia que eventual não implementação das medidas compensatórias exigidas pela legislação, na forma dos subitens 9.4 e 9.5 acima, pode acarretar a incidência do disposto nos arts. 14, § 2º, e 15, da Lei Complementar 101/2000, ensejando a suspensão dos benefícios e pagamentos;

9.7. dar ciência ao Ministério da Economia e à Casa Civil, com fundamento no inciso II do art. 31 da Lei 13.844/2019, combinado com §1º do art. 169 e o art. 107 do ADCT, todos da CF/1988, c/c arts. 1º, 15, 16, 17 e 21 da Lei Complementar 101/2000, de que eventual projeto de lei que vise estabelecer medidas necessárias à implementação da remuneração variável paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho deve conter, no mínimo:

9.7.1. a evidenciação do atendimento aos requisitos insculpidos no § 1º do art. 169 da CF/88;

9.7.2. estimativas de impacto orçamentário-financeiro adequadas e coerentes acerca da majoração dessa despesa;

9.7.3. premissas e metodologia de cálculo utilizadas para se estimar o montante da despesa;

9.7.4. valores estimados que cada beneficiário individualmente irá perceber a título de BEP;

9.7.5. comprovação de que a despesa criada ou majorada não afetará as metas de resultados fiscais;

9.7.6. clara demonstração de que a majoração da despesa será compensada pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa;

9.8. recomendar ao Ministério da Economia e à Casa Civil, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU, bem como nas alíneas 'c' e 'd', do inciso I, do art. 3º, e no inciso II do art. 31, todos da Lei 13.844/2019, no inciso X do art. 37, § 1º, do art. 169, e art. 107, do ADCT, todos da CF/1988, e arts. 1º, 16, 17 e 21 da Lei Complementar 101/2000, que eventual projeto de lei que vise estabelecer medidas necessárias à implementação da remuneração variável paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho estabeleça:

9.8.1. limite máximo do valor global dessa parcela remuneratória variável;

9.8.2. mecanismos que não vinculem a base de cálculo, a que se referem o § 4º do art. 6º e o § 4º do art. 16 da Lei 13.464/2017, à arrecadação de receitas, visando preservar a lógica pretendida pelo Novo Regime Fiscal;

9.9. encaminhar cópia da presente deliberação à Casa Civil, dado o risco de repercussão dessas questões, se não equacionadas, na apreciação das Contas do Presidente da República referentes ao exercício de 2019, conforme alertado em outras decisões do Tribunal; (item tornado sem efeito pelo Acórdão 1675/2021 - TCU - Plenário)

30. Ainda nesse propósito, é crucial trazer à baila algumas considerações sobre os itens 9.3, 9.4, 9.5 e 9.6 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário, que se entende não serem mais exigíveis, em razão do que se passará a expor.

31. Inicialmente, relativamente ao item 9.3 do referido acórdão, é de se dizer que, em 9/3/2022, foi julgada pelo STF a ADI 6562, que já se encontra transitada em julgado, a qual reconheceu a constitucionalidade

do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e da Auditoria-fiscal do Trabalho, *in verbis*:

Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.562 Distrito Federal

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA E DA AUDITORIA-FISCAL DO TRABALHO. LEI FEDERAL 13.464, DE 2017. SISTEMA REMUNERATÓRIO CONSTITUCIONAL DE SUBSÍDIO. RESERVA LEGAL ABSOLUTA NA FIXAÇÃO E ALTERAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DE SERVIDORES PÚBLICOS. VEDAÇÃO À VINCULAÇÃO E À EQUIPARAÇÃO DE ESPÉCIES REMUNERATÓRIAS.

1. A instituição do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e da Auditoria-fiscal do Trabalho não ofende o regime constitucional de remuneração por subsídio. As carreiras a que se destinam exerceram opção constitucional por remuneração sob a sistemática de vencimentos (Art. 39, § 8º da CF/88).

2. O Bônus de Eficiência não macula a exigência constitucional de lei específica a fixar e alterar a remuneração dos servidores públicos (Art. 37, X da CF/88). Legislação própria fixa o limite mínimo (vencimentos), enquanto a Lei 13.464/2017 ressalta a observância do teto remuneratório do funcionalismo. A remuneração por desempenho encontra suas balizas, seu intervalo, satisfatoriamente previstas em lei formal e se amolda ao respaldo constitucional do princípio da eficiência (art. 37, *caput* c/c Art. 39, § 7º da CF/88).

3. Não ofende a regra constitucional de vedação à vinculação ou à equiparação de remuneração de servidores públicos (Art. 37, XIII da CF/88) o incremento salarial condicionado à satisfação de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico dos órgãos a que vinculados os servidores. Precedentes da Corte. Distinções.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

32. Por conseguinte, a ciência dada ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República no sentido de que a regulamentação de matéria de reserva de lei por ato infralegal estaria em desacordo com princípio constitucional da estrita reserva legal, **encontrar-se-ia superada, pelo que não deveria subsistir**.

33. **O item 9.4**, por sua vez, que tinha relação direta com o já citado TC 011.648/2018-0 (fiscalização destinada a examinar a natureza jurídica do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho instituído pela Lei 13.464/2017), **também perdeu sua razão de ser**, haja vista o encerramento deste, na medida em que, como já se registrou alhures, ‘os acórdãos do STF referentes aos MS 35.410, 35.490, 35.494, 35.498 e 35.500, **já transitados em julgado, deliberaram que não se admite o controle difuso exercido administrativamente pelo TCU, pois que sempre haveria transcendência dos efeitos**’ (grifo nosso).

34. Sobre o item 9.5, tem-se que foi considerado parcialmente cumprido pelo Acórdão 3.238/2021-TCU-Plenário, sem prejuízo do avanço da discussão sobre adequação orçamentária e financeira de despesas com pessoal obrigatórias de caráter continuado no âmbito do processo TC 037.193/2020-1 (relator Ministro Walton Alencar Rodrigues) e/ou dos futuros acompanhamentos de que trata o art. 3º, inciso IV, alínea ‘c’, da Resolução-TCU 142/2001.

35. Como corolário, nesse TC 037.193/2020-1, com o avanço da discussão sobre adequação orçamentária e financeira de despesas com pessoal obrigatórias de caráter continuado, sobreveio o Acórdão 929/2023-TCU-Plenário, relatoria do ministro Jorge Oliveira, que deliberou por:

Acórdão 929-TCU-Plenário

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator e com fundamento no art. 48 da Lei 8.443/1992, em:

9.1. conhecer do pedido de reexame para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, retificando a determinação contida no subitem 9.1 do Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, que passa a vigorar com a seguinte redação:

‘9.1. determinar aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento e Orçamento e à Casa Civil da Presidência da República, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU, os arts. 5º, inciso II, 16 e 17 da Lei Complementar 101/2000 e o art. 7º, § 3º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, que, no prazo de 120 dias, elaborem e encaminhem a este Tribunal plano de ação

contendo medidas de cunho normativo e gerencial e respectivos agentes e unidades responsáveis por tais medidas, para que, em um prazo máximo de dois anos, seja viabilizada a elaboração anual de um Demonstrativo Consolidado das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, contendo informações sobre as DOCCs da União, criadas no exercício, oriundas de leis e de medidas provisórias provenientes de todos os Poderes e órgãos autônomos, bem como de atos administrativos, a que se referirem os respectivos dispositivos das Leis de Diretrizes Orçamentárias, informando os critérios utilizados para sua classificação, o aumento da despesa previsto no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, bem como as medidas de compensação adotadas, devendo haver tópico específico sobre as DOCCs de pessoal;’ e

9.2. comunicar esta deliberação à Advocacia-Geral da União, ao Ministério da Fazenda, ao Ministério do Planejamento e Orçamento, à Casa Civil da Presidência da República e à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional.

36. Ato contínuo, em tendo o referido TC 037.193/2020-1 cumprido o objetivo para o qual foi constituído, sobreveio o ‘Despacho de Encerramento’ encerrando-o (vide peça 127 do TC 037.193/2020-1).

37. Ainda neste ensejo, porém agora tratando-se do item 9.6 do multicitado Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário, com arrimo na instrução constante da peça 248 do TC 005.283/2019-1 e no Acórdão 3.238/2021-TCU-Plenário que considerou parcialmente cumprido o item 9.5 supra referido, entende-se que **não há que se falar em medidas compensatórias adicionais, por meio do aumento permanente de receita ou da redução permanente de despesa em montante equivalente à parcela fixa paga a título de BEP, tampouco em incidência do art. 15 da LRF**, conforme previa o item 9.6 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário.

38. Por fim, os demais itens 9.7 e 9.8 do Acórdão 1.921/2019, ao contrário, e com fulcro no Voto do ministro-relator do Acórdão 1.675/2021-TCU-Plenário e na instrução constante da peça 248 do TC 005.283/2019-1, por reforçarem a expectativa de controle, na medida em que fornecem orientações prudenciais objetivando a devida conformidade fiscal dos eventuais atos regulamentares que vierem a ser expedidos para implementação da remuneração variável a título de BEP, **permanecem sendo exigíveis**.

39. Assim, da análise conjunta da atualidade das deliberações relativas aos processos conexos à presente fiscalização (TC 024.601/2019-5), citadas no relatório de auditoria e no parecer do Ministério Público de Contas, entende-se que permanecem exigíveis: os itens 9.1.2 e 9.1.3 do Acórdão 311/2021-TCU-Plenário, com redação dada pelo Acórdão 523/2023-TCU-Plenário (TC 027.291/2018-9), quanto aos honorários de sucumbência, instituído pela Lei 13.327/2016, geridos pelo Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA), ente vinculado à Advocacia-Geral da União; os itens 9.7 e 9.8 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário (TC 005.283/2019-1), quanto ao Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho.

III.2.2 – Das propostas de encaminhamento do Relatório de Auditoria que não merecem prosperar:

40. O Relatório de Auditoria, em seu item 197 e alíneas seguintes, tem como proposta de encaminhamento o seguinte (peça 114, p. 52 - 53):

197. Propõe-se ainda, nos termos do art. 8º da Resolução-TCU 315/2020, fazer constar, na ata da sessão em que estes autos forem apreciados, comunicação do relator ao colegiado no sentido de (item II.1 do relatório):

a) instaurar, por parte da Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e da Assistência Social (SecexPrevi), processo de representação apartado desses autos no qual aquela unidade técnica irá avaliar a situação descrita no ‘Achado II.1 do relatório – pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’ – e a possibilidade de propor:

a.1) oitiva da Advocacia-Geral da União (AGU) e do Conselho Curador de Honorários Advocatícios (CCHA) para que se pronunciem acerca das questões descritas no ‘Achado II.1. Pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’, tendo em vista que operacionalizam o crédito e a distribuição de valores relativos a pagamento de honorários de sucumbência a advogados públicos;

a.2) determinação, após análise das manifestações acima requeridas, à AGU que se abstenha de repassar ao CCHA valores relativos a honorários advocatícios de sucumbência pagos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;

a.3) ressarcimento de recursos públicos pagos indevidamente a advogados públicos a título de honorários advocatícios de sucumbência, recebidos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;

a.4) atualização dos valores que foram pagos a advogados públicos a título de honorários advocatícios de sucumbência, ainda na fase da cobrança administrativa da DAU, visto que o valor apurado se refere até novembro/2019, visando a subsidiar análise da SecexPrevi sobre eventual devolução dos valores pagos indevidamente; e

a.5) apuração de responsabilidade decorrente da assinatura da Portaria Interministerial 8, de 22/11/2016 — regulamenta o inc. II do art. 30 da Lei 13.327/2016;

41. Em resposta à diligência realizada, a Advocacia-Geral da União (AGU) apresentou sua resposta que será resumida abaixo.

42.1 Inicialmente, o tema dos honorários sucumbenciais a advogados públicos foi abordado na ADI 6053, questionando normas do Código de Processo Civil, Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil, e legislação de 2016. A Procuradoria-Geral da República (PGR) apresentou alegações de inconstitucionalidade, incluindo vício de iniciativa, violação ao regime remuneratório, teto constitucional e isonomia remuneratória. A petição inicial buscava a declaração de inconstitucionalidade de certos dispositivos legais. Importante notar que não houve contestação específica em relação aos dispositivos que definem as receitas dos honorários advocatícios. A PGR argumentou que a Lei 13.327/2016 não poderia revogar parcialmente o reconhecimento dos encargos legais como receita pública, evitando assim uma privatização considerada imoral das receitas públicas.

42. De forma resumida, o PGR argumentou o seguinte:

43.1 Atualmente, as verbas em questão devem ser consideradas como renúncia tácita de receita, não como receita privada. Isso ocorre porque não há geração espontânea de recursos financeiros, e as verbas de sucumbência e o encargo legal adicionado à dívida ativa da União fazem parte das receitas do governo. O fato de o pagamento se originar do vencido e a lei processual destinar genericamente os recursos aos advogados não são motivos suficientes para transformar a natureza dessa receita de pública para privada.

43.2 Deve-se destacar que, conforme o artigo 30 da Lei 13.327/2016, os 'honorários de sucumbência' incluem não apenas o percentual devido ao advogado, mas também o percentual ou a totalidade do encargo legal acrescido aos débitos na dívida ativa da União e nos créditos de autarquias e fundações públicas federais inscritos na dívida ativa da União.

43.3 No direito brasileiro, não existe a possibilidade de revogação parcial de artigos. Não é viável separar o artigo 1º do Decreto-Lei 1.025/69 para cobrar a taxa de 20% sem reconhecer a vedação ali imposta e a titularidade da União como destinatária de toda a arrecadação desse encargo.

43.4 Portanto, uma interpretação plausível desse dispositivo é que o produto da cobrança do encargo legal acrescido aos débitos na dívida ativa da União sempre foi e continua sendo de propriedade da União.

43. Por sua vez, a AGU, diante da tese construída na petição inicial, defendeu a possibilidade de alteração da titularidade das verbas derivadas do processo judicial, nos seguintes termos resumidamente:

44.1 É necessário corrigir as várias incompreensões subjacentes a esse raciocínio. Como mencionado anteriormente, tanto a legislação dos diferentes entes federativos quanto os padrões jurisprudenciais das principais Cortes de Justiça do país estão alinhados em reconhecer que receber honorários sucumbenciais constitui um direito independente em relação aos bens pleiteados em juízo. A Constituição Federal não especifica que esses valores devem ser de titularidade pública, deixando a questão para a legislação, como estabelecido pela Lei 13.327/2016.

44.2 A legislação contestada não entra em conflito com nenhuma disposição constitucional sobre receita pública e não viola precedentes do Supremo Tribunal Federal. O precedente mencionado pela parte requerente, a ADI 1194, abordou a possibilidade de destinação de honorários a advogados empregados e resultou em uma interpretação conforme, preservando a liberdade contratual quanto à destinação dos honorários de sucumbência fixados judicialmente.

44.3 A Lei 13.327/2016, apesar de tratar de uma relação profissional diferente, apenas estabeleceu uma destinação específica, já contemplada em legislações de diversos estados brasileiros, para um direito disponível. No âmbito infraconstitucional, foi consolidada ao longo do tempo uma cultura de associação

entre a prática da advocacia e a obtenção desse rendimento, contribuindo para elevar o padrão de litigância em juízo e promover a eficiência nas carreiras jurídicas abrangidas pela lei.

44. Além das argumentações mencionadas anteriormente, o parecer apresentado pelo Advogado-Geral da União ressaltou que os honorários sucumbenciais são uma remuneração específica da prática da advocacia. Destacou-se que esses valores não possuem caráter de receita pública, sendo extraorçamentários, ou seja, originados de fontes externas ao orçamento público. Isso permitiria a inclusão desses montantes aos subsídios, isentando-os do limite remuneratório. Alegou-se ainda que tais valores atuam como incentivos para melhor desempenho e elevação do padrão de litigância.

45. Por fim, em 11/3/2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal ultimou o julgamento da ADI 6053, com a rejeição dos embargos de declaração propostos pelo PGR e, posterior, trânsito em julgado no dia 26/3/2021. Em síntese, o STF decidiu

conferindo interpretação conforme à Constituição ao art. 23 da Lei 8.906/1994, ao art. 85, § 19, da Lei 13.105/2015, e aos arts. 27 e 29 a 36 da Lei 13.327/2016, estabelecendo que a somatória dos subsídios e honorários de sucumbência percebidos mensalmente pelos advogados públicos não poderá exceder ao teto dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, conforme o que dispõe o art. 37, XI, da Constituição Federal.

46. Restou ainda a questão quanto à legitimidade da percepção de honorários por atos praticados na fase administrativa de cobrança de débitos não tenha sido tratada de forma mais verticalizada no referido julgado, ela o foi no julgamento subsequente da ADI 5910, Rel. Min. Dias Toffoli, relativo à legislação estadual de Rondônia, em acórdão assim ementado:

Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 2º, § 5º, da Lei 2.913/12 do Estado de Rondônia, incluído pela Lei 3.526/15. Destinação aos procuradores estaduais de honorários advocatícios incidentes na hipótese de quitação da dívida ativa em decorrência da utilização de meio alternativo de cobrança administrativa ou de protesto de título. Constitucionalidade. Necessidade de observância do teto remuneratório. 1. À luz da jurisprudência da Corte, não viola o art. 22, inciso I, da Constituição Federal ou o regime de subsídio ou os princípios da impessoalidade, da isonomia, da moralidade e da razoabilidade lei estadual que destina aos procuradores estaduais honorários advocatícios incidentes na hipótese de quitação da dívida ativa em decorrência da utilização de meio alternativo de cobrança administrativa ou de protesto de título. Precedentes (ADI 6.165/TO, ADI 6.178/RN, ADI 6.181/AL, ADI 6.197/RR, ADI 6.053/DF, ADI 6.159/PI, ADI 6.170/CE e ADPF 597/AM). 2. Necessidade de a soma do subsídio e dos honorários advocatícios pagos aos procuradores estaduais se submeter ao teto remuneratório previsto no art. 37, inciso XI, da Constituição Federal. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 2º, § 5º, da Lei 2.913 do Estado de Rondônia, de 3 de dezembro de 2012, incluído pela Lei 3.526/15, de modo a estabelecer que a soma dos subsídios e dos honorários percebidos mensalmente pelos procuradores do Estado não poderá exceder o teto remuneratório, nos termos do art. 37, inciso XI, da Constituição Federal. (ADI 5910, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2022, Publicação em 14/06/2022)

47. Dessa forma, a discussão sobre a legalidade dos honorários de sucumbência em ações administrativas, conforme abordado, possui precedentes jurisprudenciais que indica, que a destinação desses honorários não viola a Constituição Federal. No entanto, é enfatizada a necessidade estrita de observância do teto remuneratório estabelecido no artigo 37, inciso XI, da Constituição.

48. A jurisprudência, exemplificada na decisão citada, reforça que a atribuição dos honorários aos procuradores estaduais em situações específicas, como quitação da dívida ativa por meio de cobrança administrativa ou protesto de título, portanto, é razoável concluir que não infringe princípios constitucionais, desde que a soma dos subsídios e dos honorários não ultrapasse o limite remuneratório estabelecido.

49. Com base nos precedentes jurisprudenciais acima mencionados, entende-se que atualmente não existem elementos suficientes que suportem o achado relativo aos ‘Pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’. Dessa forma, a proposta de encaminhamento contida no item 197 do relatório e suas alíneas não merece prosperar, especialmente considerando que os subitens subsequentes ao comando principal dependem da atuação de processo de representação apartado com a finalidade de se avaliar os pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União.

50. Outro item que não merece prosperar é o referente à alínea 'a', do item 196.1:
- 196.1. Determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 4º, inc. I, da Resolução TCU 315/2020, que, no prazo de 180 dias:
- a) em atenção à Portaria do Ministério da Fazenda 232/2009, de 20/5/2009, promova, junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os ajustes contábeis necessários para que os recursos arrecadados, classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, integrem o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942 (item II.4 do relatório);
51. Sobre a realização de ajustes contábeis para garantir que os recursos arrecadados sejam incluídos no saldo das fontes da Conta Única, nos termos da peça 144, p. 2, foi informado que a demanda está em tratamento pela Coordenação-Geral de Arrecadação e de Direito Creditório (Codar). Conforme consta no art. 74 do Regimento Interno da RFB, compete à Codar gerenciar as atividades relativas à gestão e à classificação da arrecadação e de seus meios de pagamento, ao acompanhamento da arrecadação tributária federal, ao controle da rede arrecadadora das receitas federais e à gestão do direito creditório.
52. Por sua vez, a Coordenação-Geral de Arrecadação e de Direito Creditório (Codar) se manifestou por meio da peça 146 informando que:
- 52.1. Ao analisar as propostas de determinações e recomendações dirigidas ao Ministério da Fazenda (MF) e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Coordenação-Geral de Contabilidade da União (CCONT/STN) não identificou pontos que exigissem sua intervenção, considerando suas atribuições atuais. No entanto, caso a proposta de determinação no item 196.1, alínea 'a', envolva ajustes na escrituração contábil de exercícios financeiros passados, destaca-se que a implementação dessa medida é impraticável. Isso se deve ao fato de que a escrituração contábil realizada a cada exercício financeiro serve como base de dados para a elaboração dos Balanços Gerais da União (BGU), que são parte das Prestações de Contas do Presidente da República anualmente apresentadas ao Congresso Nacional e analisadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme as normativas constitucionais e legais pertinentes.
- 52.2. Por fim, é relevante observar que, de acordo com o art. 6º, § 1º, do Decreto 10.540, de 5 de novembro de 2020, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) deve impedir a realização de registros contábeis após o encerramento das demonstrações contábeis.
53. Portanto, ao analisar a resposta sobre o subitem 'a' do item 196.1 (peça 146), foram identificadas informações que impossibilitam o cumprimento da determinação contida no item citado. Dessa forma, a determinação tornou-se insubsistente.
54. Todavia, embora na atualidade seja inviável a proposta de determinação, tendo em vista que foram registradas irregularidades no relatório quanto a esse ponto, faz necessária nova proposta de ciência nos seguintes moldes:

Dar ciência ao Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, de que os recursos arrecadados, classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, devem integrar o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942 (item II.4 do relatório);

III.2.3 – Das propostas de encaminhamento do Relatório de Auditoria que merecem prosperar, com ajustes cabíveis no(s) destinatário(s) da(s) deliberação(ões):

55. Cabe lembrar que o Ministério da Economia foi criado pela Medida Provisória 870/2019, posteriormente convertida na Lei 13.844/2019, e, por meio dela, as estruturas e competências dos ministérios da (i) Fazenda, do (ii) Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, (iii) da Indústria, Comércio Exterior e Serviços e do (iv) Trabalho foram absorvidas e passaram a integrar esta nova pasta.
56. Em 2023, houve a reorganização dos órgãos da Presidência da República e dos ministérios por meio da Medida Provisória 1.154/2023, convertida na Lei 14.600/2023. De acordo com essa lei, houve a recriação do Ministério da Fazenda (art. 17, inciso XI) e do Planejamento e Orçamento (art. 17, inciso

XXII). Também foi criado o Ministério de Gestão e Inovação em Serviços Públicos (art. 17, inciso IV), responsável pela gestão do Patrimônio da União, ao qual a Secretaria do Patrimônio da União (SPU) é subordinada.

57. Diante dessas alterações na estrutura ministerial da Presidência da República, deverão ser feitos ajustes cabíveis nos destinatários das propostas de encaminhamento dos itens 196.1, 196.2 e 196.3 do relatório de auditoria (peça 114). Entre os ajustes realizados, houve a inclusão da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento (SOF/MPO), entretanto, tendo em vista que o órgão se manifestou por meio da peça 100, não haveria a necessidade de se remeter o relatório preliminar ao novo destinatário das deliberações, nos termos do art. 14 da Res-TCU 315/2020. A seguir, será examinada a pertinência dessas propostas considerando o contexto atual.

196.1. Determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 4º, inc. I, da Resolução TCU 315/2020, que, no prazo de 180 dias:

(...)

b) institua normas de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais, contemplando diretrizes para a prestação de contas específicas (relatórios de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais), a fim de que ocorra o efetivo controle e transparência da aplicação de recursos vinculados ao fundo especial, cumprindo preceitos do Decreto 2.037/1996, art. 2º, inc. III; Decreto 98.135/1989, art. 2º, inc. III; Decreto 9.203/2017, art. 3º, inc. VI; e Lei 4.320/1964, arts. 71 e 74 (item II.6 do relatório);

58. De acordo com a peça 148 (p. 3 e 4), foi informado que quase a totalidade do orçamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado na Lei Orçamentária Anual (LOA), é composto por receitas vinculadas ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf). A prestação de contas desses recursos é realizada anualmente ao Poder Executivo e pode ser auditada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), de forma centralizada ou descentralizada nas Superintendências Regionais da RFB.

59. Até o momento, o Ministério da Fazenda não estabeleceu normas para a metodologia específica de prestação de contas ou gestão dos recursos do Fundaf, conforme previsto no Decreto-Lei 1.437/1975. Apesar disso, a RFB tem aprimorado internamente o processo de planejamento, execução e acompanhamento dos recursos do Fundaf ao longo dos anos, utilizando os recursos orçamentários aprovados na LOA.

60. Considerando a destinação dos recursos do Fundaf, os processos de planejamento, gestão, execução e prestação de contas se entrelaçam com os mesmos processos dos recursos orçamentários da LOA, uma vez que todos os recursos discricionários e a maioria dos recursos obrigatórios são provenientes do Fundaf.

61. A RFB realiza a prestação de contas dos recursos do Fundaf por meio de mecanismos gerenciais, incluindo o planejamento orçamentário anual, a execução orçamentária, a definição de parcelas orçamentárias por unidade e a divulgação de relatórios de acompanhamento da execução orçamentária. Além disso, foi criado o Comitê de Execução Orçamentária em 2014 para fortalecer a governança e transparência na gestão de recursos.

62. Apesar da falta de procedimentos específicos definidos em normas, a RFB promove a prestação de contas dos recursos do Fundaf de maneira transparente e em conformidade com a legislação, inclusive enviando anualmente a Tomada de Contas Anual ao TCU.

63. Por fim, diante da importância do Fundaf, a RFB tomará as providências necessárias junto às instâncias competentes do Ministério da Fazenda para propor normas de gestão do Fundaf, abrangendo diretrizes específicas para a prestação de contas e relatórios de gestão.

64. Dessa maneira, tendo em vista os esclarecimentos prestados quanto ao referido subitem da determinação, conclui-se que não ocorreram mudanças fáticas ou procedimentais que prejudiquem a validade da determinação contida na alínea 'b' do item 196.1 do Relatório de Auditoria, que deve ser direcionada ao Ministério da Fazenda.

196.1. Determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 4º, inc. I, da Resolução TCU 315/2020, que, no prazo de 180 dias:

(...)

c) estabeleça processo formal e específico para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e

de suas subcontas especiais, a fim de cumprir preceitos estabelecidos na Constituição Federal, art. 37, caput (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 74; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º; e Lei 9.784/1999, art. 2º, § único, inc. V; e Decreto 2.037/1996, art. 2º (item II.7 do relatório);

65. No que diz respeito ao item 196.1-c, devido à importância da arrecadação de tributos para o Estado brasileiro, a RFB relatou que tem seguido diretrizes estabelecidas pela Constituição, leis e decretos, apesar da falta de cooperação de outros órgãos envolvidos no processo. Ao longo dos anos, a RFB tem se esforçado para aprimorar o processo de demonstração da aplicação dos recursos do Fundaf, apresentando sua necessidade orçamentária e a vinculação das fontes próprias do referido fundo destinadas à RFB (peça 148, p. 5 e 6).

66. Prossegue esclarecendo que anualmente a RFB produz documentos formais relacionados ao plano de aplicação, enviando-os para análise e providências do Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento. Esses documentos incluem notas técnicas, ofícios, memorandos, minutas de portarias, registros em sistemas, entre outros, para facilitar a atuação dos órgãos envolvidos no cumprimento da legislação.

67. Cada documento produzido ao longo dos anos foi aprimorado pela RFB para tornar clara a necessidade orçamentária e a vinculação das fontes próprias do Fundaf destinadas à RFB. Atualmente, a proposta de plano de aplicação da RFB combina a previsão de arrecadação do Fundaf com as necessidades orçamentárias da RFB e PGFN para despesas prioritárias, incluindo o bônus de eficiência e produtividade. Após aprovação pelos titulares máximos da RFB e PGFN, a proposta é submetida à aprovação do Ministro de Estado da Fazenda por meio de uma minuta de portaria MF acompanhada de exposição de motivos.

68. Por fim, reconhecendo a importância do Fundaf, a RFB afirma que tomará as medidas necessárias junto às instâncias competentes do Ministério da Fazenda para propor uma norma que estabeleça um processo formal e específico para a elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais, em conformidade com preceitos da Constituição e com a exceção constitucional que permite a vinculação de recursos do Fundaf ao orçamento da Administração Tributária.

69. Da mesma forma, tendo em vista os esclarecimentos prestados quanto ao referido subitem da determinação, levando em conta que essa instrução não tem a finalidade de se analisar o mérito do cumprimento ou não da determinação, considera-se que não ocorreram mudanças fáticas ou procedimentais que prejudiquem a validade da determinação contida na alínea 'c' do item 196.1 do Relatório de Auditoria, que deve ser direcionada ao Ministério da Fazenda.

196.2. Recomendar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie:

a) a conveniência e oportunidade da manutenção do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP) com recursos vinculados ao Fundaf, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial, a fim de cumprir o Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, caput; e Lei 4.320/1964, art. 71 (item II.5 do relatório);
(...)

70. O item 196.2-a versa sobre a conveniência e oportunidade da manutenção do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) com recursos vinculados ao Fundaf. A RFB defende que essa é uma disposição que foi aprovada em lei e, portanto, deve ser cumprida fielmente. Além disso, a RFB argumenta que essa disposição é o resultado de um longo processo de amadurecimento de formas de remuneração que culminou na alteração legislativa mencionada (peça 148, p. 6).

71. Importante registrar que a Lei 13.464/2017, que instituiu o referido Bônus de Eficiência, foi objeto da Ação Direta Inconstitucionalidade 6.562. Nesta ação, o Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade, reconheceu a constitucionalidade da íntegra do referido texto legal.

72. No entanto, apesar de o STF ter reconhecido a constitucionalidade/legalidade do BEP, isso não impede que a recomendação proposta na alínea 'a' do item 196.2 do Relatório de Auditoria seja feita. Isso ocorre porque a equipe de fiscalização entendeu que 'essa prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial'. Em outras palavras, embora o pagamento do BEP com

recursos do Fundaf seja legal, a equipe de fiscalização acredita que essa prática não está alinhada com os objetivos originais que levaram à criação desse fundo.

73. Assim, considera-se que não ocorreram mudanças fáticas ou procedimentais que prejudiquem a validade da recomendação contida na alínea 'c' do item 196.1 do Relatório de Auditoria, que deve ser direcionada ao Ministério da Fazenda, assim como à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, que integravam o Ministério da Economia à época da fiscalização.

196.2. Recomendar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie:

(...)

b) a necessidade de proposição de mudança legislativa, visando à eficiência na aplicação de recursos públicos, nos termos do que prevê a Constituição Federal, art. 37, para permitir (itens II.2 e II.8 do relatório):

b.1) a desvinculação de saldos superavitários de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando à sua utilização nas demais políticas públicas relevantes do governo;

b.2) a redução de fontes que vinculam recursos públicos ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a deixá-los mais compatíveis com as reais necessidades dos órgãos que se beneficiam dos seus recursos;

c) alternativamente aos itens anteriores, a possibilidade de extinção do Fundaf (itens II.2 e II.8 do relatório);

(...)

196.3. Dar ciência ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que:

a) a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), viola a seguinte legislação: Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/1988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único (item II.2 do relatório); e

74. No que se refere às recomendações do item 196.2-b e seus subitens, a RFB observa (peça 150, p.6) que a estrutura legal dos orçamentos da Administração Tributária foi estabelecida nas décadas de 1970, 1980 e 1990, mas permanecem atual devido à crescente dependência do Estado Brasileiro na eficiência da arrecadação de tributos federais e na administração do comércio exterior, atividades fundamentais do órgão fazendário.

75. Ao analisar as despesas discricionárias e obrigatórias nos orçamentos anuais da RFB, pondera que são plenamente compatíveis com os recursos vinculados e arrecadados pelo Fundaf. Apesar da execução anual dos recursos disponíveis do Fundaf para despesas discricionárias e obrigatórias da RFB, observa que há uma falta de previsão legal explícita para a utilização desses recursos, especialmente para o pagamento da maior parte das despesas obrigatórias de pessoal da RFB.

76. Para resolver essa lacuna, a RFB propõe anualmente uma emenda ao Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) para incluir um novo inciso que dê suporte legal à utilização plena dos recursos do Fundaf em despesas obrigatórias relacionadas à Administração Tributária. A justificativa para essa proposta é atender às determinações do TCU e corrigir a utilização reiterada dos recursos do Fundaf para despesas obrigatórias não previstas na legislação vigente.

77. Observa ainda que (peça 150, p. 7), apesar de a legislação do Fundaf listar claramente as despesas orçamentárias condicionadas que podem ser custeadas com esses recursos, as propostas de alteração legislativa buscam fundamentar legalmente o uso desses recursos para pagamento de despesas de pessoal. A gestão adequada dos recursos vinculados ao Fundaf é considerada imperativa, conforme estabelecido no art. 9º do Decreto-Lei 1.437/1975, que designa a RFB como gestora do Fundo Público. No entanto, até o momento, as propostas de inclusão legislativa nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs) não avançaram no Órgão Central Orçamentário da União.

78. Assim, considera-se que não ocorreram mudanças fáticas ou procedimentais que prejudiquem a validade das recomendações do item 196.2-b e seus subitens do Relatório de Auditoria, que deve ser direcionada ao Ministério da Fazenda, assim como à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, que integravam o Ministério da Economia à época da fiscalização.

79. Com relação à ciência do item 196.3-a, segundo os mesmos comentários dos gestores, considera-se que não ocorreram mudanças fáticas ou procedimentais que prejudiquem a sua validade. Contudo, importa registrar que, em 2024, o orçamento da RFB está em R\$ 22 bilhões. Desses, cerca de R\$ 6,1 bilhões são despesas obrigatórias custeadas pelo Fundaf, valor que supera a dotação empregada em despesas discricionárias do órgão (R\$ 2,6 bi). Nesse contexto, a não utilização de fontes do Fundaf imporá que o Órgão Central de Orçamento (SOF) empregue outras fontes (muitas vezes escassas) para pagar pessoal. Em cenário de déficit fiscal, a União teria que captar recursos em operações de crédito (endividamento) para pagar despesas obrigatórias da RFB, uma vez que não poderia utilizar o Fundaf.

80. Em relação à recomendação alternativa do item 196.2-c, a RFB afirma (peça 150, p. 7 e 8) que os recursos provenientes do Fundaf são necessários e suficientes para atendimento das despesas discricionárias e obrigatórias da Administração Tributária e dão efetividade aos dispositivos constitucionais anteriormente citados, relativos à prioridade e vinculação de receitas a estas fundamentais despesas, que dão suporte à arrecadação de recursos para manutenção do próprio Estado Brasileiro. Neste sentido, entende como verdadeiro retrocesso institucional a eventual extinção do Fundaf, por contrariar, especialmente, os referidos artigos 37, inciso XXII e 167, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

81. Em vista dos comentários apresentados, não se vislumbra óbices às recomendações propostas no item 196.2, subitens 'b' e 'c', nem à ciência contida no item 196.3-a.

196.2. Recomendar ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie:

(...)

d) a necessidade de proposição de mudança legislativa para segregar do Fundaf a subconta especial da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), visto que a aplicação de seus recursos, destinados a atender despesas do Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (Proap), não está alinhada aos objetivos delineados pela legislação que criou o fundo especial, destoando da seguinte legislação: Constituição Federal, art. 165, § 9º, inc. II; art. 167, inc. IX; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, caput; Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único, e Decreto 9.203, de 22/11/2017, art. 3º, inc. VI (item II.9).

82. Com relação à recomendação contida na alínea 'd' do item 196.2, a Secretaria do Patrimônio da União (SPU) informou que ainda não propôs a mudança legislativa desejada. A SPU destaca a importância de separar a subconta especial do Fundaf vinculada à SPU, especialmente no que diz respeito ao Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (Proap). Essa separação demandaria revisões na Lei 9.636/1998, envolvendo a composição de fontes de recursos do Proap e a busca por mecanismos que otimizem sua utilização para a política pública de gestão do Patrimônio Imobiliário da União (peça 160, p. 1 - 3).

83. Afirmou ainda que a complexidade do processo é ressaltada, considerando a necessidade de alteração legislativa na Lei 9.636/1998, que regula a gestão do patrimônio da União. As mudanças organizacionais nos Ministérios desde 2019, incluindo a subordinação da SPU a diferentes órgãos, dificultaram a consecução do objetivo de segregação da subconta Proap do Fundaf (peça 160, p. 1 - 3).

84. Por isso, para tomar decisões sobre as alterações propostas pela SPU, é necessário apresentar a proposta de mudança legislativa às autoridades competentes do Ministério da Fazenda, gestores do Fundaf, e do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos (MGI). Somente após discussões e consenso, a proposta seria encaminhada à Presidência da República para análise e posterior encaminhamento ao Congresso Nacional. A SPU solicita a compreensão deste Tribunal para conduzir as análises e discussões necessárias antes de tomar decisões estratégicas sobre o assunto (peça 160, p. 1 - 3).

85. Em relação ao mérito das respostas sobre as recomendações contidas no item 196.2, observa-se que os argumentos foram analisados em peça específica de comentários dos gestores (peça 111). Além disso, atentando-se para a finalidade dessa instrução, considera-se que não ocorreram mudanças fáticas ou procedimentais que prejudiquem a validade das propostas contidas em quaisquer das alíneas do item 196.2 do Relatório de Auditoria.

86. Contudo, a recomendação contida no subitem 'd' do item 196.2 deverá ser redirecionada à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), subordinada ao Ministério de Gestão e Inovação em Serviços Públicos.

196.3. Dar ciência ao Ministério da Economia, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de

que:

(...)

b) nos casos em que haja necessidade de classificação de recursos arrecadados por estimativa, devem ser consideradas, na metodologia adotada, as destinações vinculadas previstas na Constituição e em leis, com o objetivo de dar cumprimento ao art. 50, inciso I, da LRF, c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e os itens QC12, QC19 e QC 29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — atualmente itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019 (item II.3 do relatório).

87. Sobre a ciência da alínea ‘b’ do item 196.3, o Ministério da Fazenda informou (peça 148, p. 8) que a demanda está atualmente sob análise e gestão pela Coordenação-Geral de Arrecadação e de Direito Creditório (Codar). Conforme estabelecido no artigo 74 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil (RFB), compete à Codar gerenciar as atividades relacionadas à gestão e classificação da arrecadação e seus meios de pagamento, bem como acompanhar a arrecadação tributária federal, controlar a rede arrecadadora das receitas federais e gerir o direito creditório.

88. Entretanto, em consulta à peça 146, constatou-se que a Codar não abordou a alínea ‘b’ do item 196.3, dessa forma, não foram identificadas informações que impossibilitem o cumprimento da ciência contida no item citado.

89. Portanto, considera-se que não ocorreram mudanças fáticas ou procedimentais que prejudiquem a validade da ciência contida na alínea ‘b’ do item 196.3 do Relatório de Auditoria, que deve ser direcionada ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Planejamento e Orçamento.

IV. CONCLUSÃO

90. De acordo com a análise, foi atualizado o andamento dos processos conexos à referida auditoria (TC 004.745/2018-3, 027.291/2018-9, 011.648/2018-0 e 005.283/2019-1), concluindo que, no que tange aos processos conexos, permanecem exigíveis: os itens 9.1.2 e 9.1.3 do Acórdão 311/2021-TCU-Plenário, com redação dada pelo Acórdão 523/2023-TCU-Plenário (TC 027.291/2018-9), quanto aos honorários de sucumbência, instituído pela Lei 13.327/2016, geridos pelo Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA), ente vinculado à Advocacia-Geral da União; os itens 9.7 e 9.8 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário (TC 005.283/2019-1), quanto ao Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho.

91. Além do mais, concluiu-se que atualmente não existem elementos legais suficientes que suportem o achado relativo aos ‘Pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’. Dessa forma, a proposta de encaminhamento contida no item 197, do relatório (peça 114), e suas alíneas não merecem prosperar, mormente o fato de que as alíneas subsequentes ao comando principal são dependentes da atuação de processo de representação apartado com a finalidade de se avaliar os pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União.

92. Ademais, ao analisar a resposta em relação à alínea ‘a’, do subitem 196.1 (peça 146,), foram identificadas informações que impossibilitam o cumprimento da determinação contida no item citado. Dessa forma, a determinação contida nesse item deve ser ajustada para ciência.

93. Consequentemente, em resumo, os demais itens do relatório de auditoria permanecem materialmente inalterados, salvo por mudanças em alguns destinatários, pois não se verificou mudanças fáticas ou procedimentais que prejudiquem a validade das propostas de encaminhamento constantes no relatório, devendo-se atentar para a alteração da estrutura ministerial operada pela Lei 14.600/2023, para o correto redirecionamento das propostas, conforme constante da proposta de encaminhamento.

94. Entre os ajustes realizados, houve a inclusão da Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento (SOF/MPO), entretanto, tendo em vista que o órgão se manifestou por meio da peça 100, não haveria a necessidade de se remeter o relatório preliminar ao novo destinatário das deliberações, nos termos do art. 14 da Res-TCU 315/2020.

V. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

95. Diante do exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo:

a) remeter o presente processo ao Ministério Público junto ao TCU – MPTCU, de acordo com o Despacho de autoridade (peça 123);

b) considerar insubsistentes as propostas de encaminhamento contidas no item 197 do relatório de auditoria (peça 114) e suas alíneas;

c) dar nova redação à proposta contida no item 196.1, alínea ‘a’, para que conste:

Dar ciência ao Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, de que os recursos arrecadados, classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, devem integrar o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942 (item II.4 do relatório); e

d) considerar subsistentes as propostas de encaminhamento contidas nos itens 196.1, alíneas ‘b’ e ‘c’, 196.2 e 196.3, do relatório de auditoria, com os seguintes ajustes quanto aos destinatários das deliberações:

196.1. **Determinar** ao Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 4º, inc. I, da Resolução TCU 315/2020, que, no prazo de 180 dias:

b) institua normas de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais, contemplando diretrizes para a prestação de contas específicas (relatórios de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais), a fim de que ocorra o efetivo controle e transparência da aplicação de recursos vinculados ao fundo especial, cumprindo preceitos do Decreto 2.037/1996, art. 2º, inc. III; Decreto 98.135/1989, art. 2º, inc. III; Decreto 9.203/2017, art. 3º, inc. VI; e Lei 4.320/1964, arts. 71 e 74 (item II.6 do relatório); e

c) estabeleça processo formal e específico para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais, a fim de cumprir preceitos estabelecidos na Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 74; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º; e Lei 9.784/1999, art. 2º, § único, inc. V; e Decreto 2.037/1996, art. 2º (item II.7 do relatório);

196.2. **Recomendar** ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie:

a) a conveniência e oportunidade da manutenção do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP) com recursos vinculados ao Fundaf, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial, a fim de cumprir o Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; e Lei 4.320/1964, art. 71 (item II.5 do relatório);

b) a necessidade de proposição de mudança legislativa, visando à eficiência na aplicação de recursos públicos, nos termos do que prevê a Constituição Federal, art. 37, para permitir (itens II.2 e II.8 do relatório):

b.1) a desvinculação de saldos superavitários de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando à sua utilização nas demais políticas públicas relevantes do governo;

b.2) a redução de fontes que vinculam recursos públicos ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a deixá-los mais compatíveis com as reais necessidades dos órgãos que se beneficiam dos seus recursos;

c) alternativamente aos itens anteriores, a possibilidade de extinção do Fundaf (itens II.2 e II.8 do relatório);

196.2. **Recomendar** à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), subordinada ao Ministério de Gestão e Inovação em Serviços Públicos, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie:

d) a necessidade de proposição de mudança legislativa para segregar do Fundaf a subconta especial da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), visto que a aplicação de seus recursos, destinados a atender despesas do Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (Proap), não está

alinhada aos objetivos delineados pela legislação que criou o fundo especial, destoando da seguinte legislação: Constituição Federal, art. 165, § 9º, inc. II; art. 167, inc. IX; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único, e Decreto 9.203, de 22/11/2017, art. 3º, inc. VI (item II.9).

196.3. **Dar ciência** ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que:

a) a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), viola a seguinte legislação: Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/1988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único (item II.2 do relatório); e

b) nos casos em que haja necessidade de classificação de recursos arrecadados por estimativa, devem ser consideradas, na metodologia adotada, as destinações vinculadas previstas na Constituição e em leis, com o objetivo de dar cumprimento ao art. 50, inciso I, da LRF, c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e os itens QC12, QC19 e QC 29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — atualmente itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019 (item II.3 do relatório).’

Pronunciamento do Auditor-Chefe Adjunto Substituto

‘[...]’

7. Com as devidas vênias ao excelente trabalho desenvolvido pelo auditor, e ciente que, na presente fase processual buscou-se mormente atualizar os encaminhamentos sugeridos pela então SecexPrevidência, entendo que as propostas lançadas nos itens 196.2 ‘a’ e 196.3 da proposta original também devem ser consideradas insubsistentes, pelas razões a seguir elucidadas.

8. Ambas propostas estão relacionadas à utilização de recursos do Fundaf para o pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade (Recomendação contida no item 196.2 ‘a’) e para o custeio de despesas obrigatórias de caráter continuado (Ciência veiculada no item 196.3).

9. Um aspecto fundamental para a adequada compreensão do raciocínio desenvolvido está relacionado à aprovação da Lei 13.464/2017. A referida norma, que instituiu o Bônus de Eficiência e Produtividade para a carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil, altera a redação do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975, incluindo a alínea ‘c’, ao parágrafo único:

Art 6º Fica instituído, no Ministério da Fazenda, o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, destinado a fornecer recursos para financiar o reaparelhamento e reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais.

Parágrafo único. O FUNDAF destinar-se-á, também, a fornecer recursos para custear:

a) o funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, inclusive o pagamento de despesas com diárias e passagens referentes aos deslocamentos de Conselheiros e da gratificação de presença de que trata o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971;

b) projetos e atividades de interesse ou a cargo da Secretaria da Receita Federal, inclusive quando desenvolvidos por pessoa jurídica de direito público interno, organismo internacional ou administração fiscal estrangeira;

c) o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 13.464, de 2017) (destaques acrescidos)

10. Imperioso notar que tal alteração legislativa passou a permitir explicitamente a utilização de recursos do Fundaf para o pagamento do BEP.

11. Outra consideração importante ao presente desiderato está relacionada à natureza jurídica dessa despesa. O Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira constitui uma obrigação legal do Estado, e é razoável presumir a continuidade dessa despesa por um período superior a dois anos. Assim, à luz do art. 17 da Lei Complementar 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conclui-se que o BEP constitui uma despesa pública obrigatória de caráter continuado.

12. Superadas as considerações, passa-se a discorrer sobre as duas citadas propostas de deliberação contidas no relatório contido à peça 114, mais especificamente nos itens 196.2 'a' e 196.3.

Recomendação contida no item 196.2 'a' do relatório preliminar de auditoria (peça 114)

13. Preliminarmente, é importante considerar que as decisões do STF mencionadas neste pronunciamento e detalhadas na instrução do auditor desta AudFiscal têm um impacto imediato na análise subsequente. Nesse sentido, não se olvida toda a análise empreendida no âmbito do TC 005.283/2019-1, sob a relatoria do ministro Bruno Dantas, em que foram constatadas irregularidades na proposta legislativa formulada pelo Poder Executivo, que deu origem ao multicitado bônus. Naquele processo ainda foram examinados à luz da Constituição Federal e da LRF, aspectos relacionados à regulamentação dessa parcela remuneratória variável por ato administrativo. Sem embargo, como bem consignou o AUFC, na instrução de atualização das propostas, o tema foi objeto de exame por parte do Supremo Tribunal Federal. Assim, a análise a seguir considera o novel panorama fático e jurídico.

14. A proposta de deliberação (item 196.2 'a', com os ajustes realizados na atualização) recomenda que a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento (SOF/MPO) avalie a conveniência e a oportunidade de não utilizar os recursos do Fundaf para o pagamento do BEP, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtuaria os objetivos que nortearam a criação do fundo especial.

15. Divirjo da proposta de recomendação, pois a própria lei prevê expressamente a utilização dos recursos do Fundaf para custear o BEP. Vale ressaltar que o texto original da Medida Provisória 765/2016, convertida na Lei 13.464/2017, já contemplava a possibilidade de se custear tal despesa com recursos vinculados a esse fundo especial. Mesmo após substanciais alterações ocorridas no Congresso Nacional, esse trecho da Medida Provisória 765/2016 foi preservado pelo Parlamento. Com efeito, ainda que originalmente tal fundo tenha sido criado para outras finalidades, é forçoso concluir que o Parlamento expandiu as possibilidades de destinação de tais recursos.

16. Nesse contexto, recomendar que o Órgão Central de Orçamento federal reconsidere a utilização dos recursos do Fundaf para custear o BEP poderia limitar indevidamente o alcance da norma editada pelo Chefe do Poder Executivo federal e aprovada pelo Congresso Nacional.

17. Para além do aspecto jurídico, a não utilização dos recursos do Fundaf para o pagamento do BEP pode trazer maior rigidez ao orçamento, provocando reflexamente ineficiência na gestão de caixa no que tange ao manejo dos recursos financeiros da União, tema que será aprofundado adiante.

Ciência contida no item 196.3 'a' do relatório preliminar de auditoria (peça 114)

18. Outro aspecto digno de reflexão se refere à proposta veiculada no item 196.3 'a', por meio do qual se propõe que o Tribunal dê ciência ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento de que 'a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais)', viola a legislação. Tal prática estaria em desacordo com: a Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/1988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único.

19. Novamente, com as máximas vênias, discordo da aludida proposta. Nos termos do art. 2º, inciso II, da Resolução-TCU 315/2020, a ciência constitui 'deliberação de natureza declaratória que cientifica o destinatário sobre a ocorrência de irregularidade, quando as circunstâncias não exigirem providências concretas e imediatas, sendo suficiente, para fins do controle, induzir a prevenção de situações futuras análogas'.

20. Como sobredito, o BEP constitui despesa obrigatória de caráter continuado (DOCC), à luz do art. 17 da Lei Complementar 101/2000. Nesse cenário, há aparente contradição entre a recomendação proposta no item 196.2 'a' e a ciência veiculada no item 196.3 'a'.

21. No texto da aludida recomendação, informa-se que o pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira com recursos vinculados ao Fundaf, 'embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial'.

22. Por outro lado, a proposta formulada no item 196.3 'a' visa dar ciência de que contraria a legislação 'a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais)'. Nesse rumo, o pagamento do BEP, uma despesa obrigatória de caráter continuado, também seria irregular, se considerada a redação da ciência proposta.

23. Verifica-se, assim, a contradição lógica entre as duas propostas, uma vez que a citada recomendação informa ser legal o pagamento do BEP, com fontes de recursos do Fundaf. Já a ciência pressupõe que seria irregular o pagamento de DOCC (o que incluiria o BEP) com os recursos desse fundo.

24. Para além desse aspecto, entendo não ser irregular o custeio de outras despesas obrigatórias da Secretaria Especial da Receita Federal com recursos do Fundaf, uma vez que não há vedação legal para tal.

25. Conforme destacado pela SOF, por meio da Nota Técnica SEI 40225/2020/ME (peça 100), em comentários ao relatório preliminar de auditoria, 'não há, nos normativos de regência, um rol taxativo para as despesas aptas a serem custeadas pelos recursos do Fundaf'. Complementa informando que 'tanto o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975, como o art. 4º do Decreto nº 2.037, de 1996, elencam, exemplificadamente, os dispêndios autorizados a serem suportados pelas fontes de recursos que compõem o referido Fundo'.

26. Assiste razão àquela Secretaria, uma vez que o art. 4º, *caput*, do Decreto 2.037/1996 estabelece o seguinte:

Art 4º Os recursos a que se refere o artigo anterior destinar-se-ão a custear as despesas que objetivem as atuações típicas da Secretaria da Receita Federal, em especial:

I - aquisição e manutenção de materiais permanentes;

II - manutenção, adaptação, reforma, ampliação, construção e aquisição de imóveis;

III - aquisição de materiais de consumo;

IV - movimentação temporária ou definitiva de servidores;

V - capacitação e aperfeiçoamento de servidores;

VI - retribuição adicional variável instituída pela Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988, e regulamentada pelo Decreto nº 97.667, de 19 de abril de 1989;

VII - modernização tecnológica; e

VIII - outras despesas que tenham as características discriminadas no caput deste artigo. (destaques acrescidos)

27. Note-se que o dispositivo acima transcrito estabelece que o Fundaf deverá ser carreado ao financiamento de despesas que 'objetivem as atuações típicas da Secretaria da Receita Federal'. Adicionalmente, listam-se as despesas que devem ser priorizadas pela Administração. Por fim, o inciso VIII do art. 4º possibilita que outras despesas também sejam financiadas pelos recursos do Fundaf, desde que tenham as características discriminadas no *caput*.

28. Em complemento, entendo que o pagamento de DOCCs com recursos do BEP não viola a legislação citada no texto da proposta de ciência.

29. Quanto ao art. 37, *caput*, da Constituição Federal (princípio da legalidade), frise-se que o Decreto-Lei 1.437/1975 estabelece de forma explícita que o Fundaf poderá custear o BEP, o que, de plano, já

afasta a hipótese de irregularidade em face do aludido princípio constitucional, uma vez que há previsão legal para tal.

30. Ademais, em consulta à Portaria MF 727/2023, que dispõe sobre o Plano de Aplicação do Fundaf e da sua Subconta Especial em 2024, verifica-se que há previsão de custeio de despesas obrigatórias. Concluiu-se, assim, que não há violação ao disposto no art. 9º do Decreto-Lei 1.437/1975, tampouco ao art. 2º do Decreto 2.037/1996.

31. Por derradeiro, entendo não existir violação ao art. 2º, § único, da Lei 9.784/1999, uma vez que o Plano de Aplicação do Fundaf e as Leis Orçamentárias Anuais e as leis de créditos adicionais são divulgados em veículos oficiais, com o adequado nível de publicidade.

32. Nesse sentido, entendo não ser irregular a utilização de recursos do Fundaf direcionados ao custeio de despesas obrigatórias de caráter continuado, representadas mormente por gastos com pessoal, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, uma vez que tais valores estão sendo direcionados à remuneração de servidores da carreira Tributária e Aduaneira, o que está relacionado à atuação do órgão.

33. À guisa de exemplo, em 2023, a Unidade Orçamentária 25103 – Receita Federal do Brasil, pagou R\$ 12,9 bilhões a título de despesas obrigatórias, sendo R\$ 12,7 bilhões no Grupo Natureza de Despesa (GND) 1 – Pessoal e Encargos Sociais. Desse valor no GND 1, cerca de R\$ 5,1 bilhões (40%) foram custeados com receitas do Fundaf. Ou seja, parcela significativa das despesas com pessoal da RFB está sendo custeada pelo Fundaf, o que entendo estar em plena aderência à legislação em vigor, considerando as recentes decisões do Pretório Excelso.

34. No que se refere ao manejo orçamentário e financeiro, a manutenção da referida ciência imporia a substituição da fonte de recursos do Fundaf por outras fontes, em magnitude superior a R\$ 5 bilhões ao ano. Como consequência, citem-se o impacto fiscal sobre a União e o aumento da rigidez do orçamento, uma vez que o aludido fundo possui regras específicas de utilização, não podendo ser livremente destinado ao custeio de outras políticas públicas.

35. O efeito da impossibilidade de utilização do Fundaf no custeio de despesas obrigatórias da Receita Federal poderá ainda reverberar no cumprimento da ‘Regra de Ouro’ (art. 167, inciso III, da CF/1988), elevação do endividamento, além de contribuir com o aumento da ineficiência alocativa, conforme discorre de forma detalhada a Secretaria de Orçamento Federal à peça 100, p. 4-7.

36. Diante de todo exposto, atendida, no que coube, a Resolução-TCU 315/2020, encaminhem-se os autos ao ministro relator, com proposta alternativa de encaminhamento ao presente relatório de auditoria, com ajustes de redação, nos seguintes termos:

a) remeter o presente processo ao Ministério Público junto ao TCU – MPTCU, de acordo com o Despacho de autoridade (peça 123);

b) considerar insubsistentes as propostas de encaminhamento contidas nos itens: 196.2 ‘a’; 196.3 ‘a’; e 197 do relatório de auditoria (peça 114) e suas alíneas;

c) determinar ao Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 4º, inc. I, da Resolução-TCU 315/2020, que, no prazo de 180 dias:

c.1) institua normas de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais, contemplando diretrizes para a prestação de contas específicas (relatórios de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais), a fim de que ocorra o efetivo controle e transparência da aplicação de recursos vinculados ao fundo especial, cumprindo preceitos do Decreto 2.037/1996, art. 2º, inc. III; Decreto 98.135/1989, art. 2º, inc. III; Decreto 9.203/2017, art. 3º, inc. VI; e Lei 4.320/1964, arts. 71 e 74 (item II.6 do relatório); e

c.2) estabeleça processo formal e específico para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais, a fim de cumprir preceitos estabelecidos na Constituição Federal, art. 37, caput (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 74; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º; e Lei 9.784/1999, art. 2º, § único, inc. V; e Decreto 2.037/1996, art. 2º (item II.7 do relatório);

d) recomendar ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie:

d.1) a necessidade de proposição de mudança legislativa, visando à eficiência na aplicação de recursos públicos, nos termos do que prevê a Constituição Federal, art. 37, para permitir (itens II.2 e II.8 do relatório);

d.1.1) a desvinculação de saldos superavitários de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando à sua utilização nas demais políticas públicas relevantes do governo;

d.1.2) a redução de fontes que vinculam recursos públicos ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a deixá-los mais compatíveis com as reais necessidades dos órgãos que se beneficiam dos seus recursos;

d.2) alternativamente aos itens anteriores, a possibilidade de extinção do Fundaf (itens II.2 e II.8 do relatório);

e) recomendar à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), subordinada ao Ministério de Gestão e Inovação em Serviços Públicos, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie a necessidade de proposição de mudança legislativa para segregar do Fundaf a subconta especial da SPU, visto que a aplicação de seus recursos, destinados a atender despesas do Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (Proap), não está alinhada aos objetivos delineados pela legislação que criou o fundo especial, destoando da seguinte legislação: Constituição Federal, art. 165, § 9º, inc. II; art. 167, inc. IX; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, *caput*; Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único, e Decreto 9.203, de 22/11/2017, art. 3º, inc. VI (item II.9).

f) dar ciência ao Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, de que:

f.1) os recursos arrecadados, classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, devem integrar o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942 (item II.4 do relatório);

f.2) nos casos em que haja necessidade de classificação de recursos arrecadados por estimativa, devem ser consideradas, na metodologia adotada, as destinações vinculadas previstas na Constituição e em leis, com o objetivo de dar cumprimento ao art. 50, inciso I, da LRF, c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e os itens QC12, QC19 e QC 29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 - atualmente itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019 (item II.3 do relatório)."

Parecer do MPTCU:

"Trata-se de relatório de auditoria realizada sobre a gestão do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), cujo montante, no período entre 2009 e 2018, movimentou aproximadamente R\$ 117 bilhões (peça 114, p. 3).

Nos termos do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975, o Fundaf foi instituído com vistas a fornecer recursos para financiar, entre outras ações, o reaparelhamento e o reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e ao aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais.

No segundo semestre de 2019, os trabalhos de auditoria levados a termo pela então Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e Assistência Social (SecexPrevi) objetivaram avaliar aspectos de legalidade, de legitimidade e de eficiência das receitas e das despesas executadas com recursos vinculados ao Fundaf, geridos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), e vinculados às suas subcontas especiais, administradas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela Secretaria do Patrimônio da União (SPU).

O Relatório de Fiscalização 196/2019, a cargo da extinta SecexPrevi, foi emitido em 30/9/2020 e registrou os seguintes achados principais (peça 114, p. 3):

- ‘i) pagamento de honorários sucumbenciais a advogados públicos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;
- ii) execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegais;
- iii) ausência de classificação e destinação ao Fundaf de parcelas de juros e multas do IR e do IPI decorrentes de parcelamentos especiais;
- iv) aplicação irregular de percentuais de destinação às fontes de recursos relativa a receitas arrecadadas decorrentes de parcelamentos especiais;
- v) execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegítimos;
- vi) ausência de prestação de contas específicas (relatórios de gestão) do Fundaf e de suas subcontas especiais;
- vii) ausência de elaboração ou publicação dos planos de aplicação;
- viii) recursos vinculados ao Fundaf suplantam as reais necessidades de gastos da RFB e da PGFN, o que impede a sua utilização em outras ações governamentais; e
- ix) subconta especial da Secretaria de Patrimônio da União não encontra fundamento nos objetivos de criação do Fundaf.’

O Ministério Público de Contas exarou parecer nestes autos em 4/5/2021 (peça 120), dissentindo apenas da proposta constante do item ‘197.a’ do encaminhamento à peça 114, *‘por entender ser legal e constitucional o pagamento de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’*.

Vossa Excelência assumiu a relatoria do feito em março/2023 e, em 19/6/2023, decidiu remeter os autos à Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal), para atualização das propostas de encaminhamento, ante a possibilidade de alterações no panorama fático, procedimental e jurídico, dado o tempo decorrido, considerando que os trabalhos de campo foram realizados em novembro/2019, bem como a complexidade e a amplitude da matéria (peça 123).

À luz da instrução à peça 124, a unidade técnica promoveu diligências endereçadas a diversos órgãos, em cumprimento ao despacho de Vossa Excelência, cujos comandos foram os seguintes (peça 127):

‘7.1. determinar, com fulcro no art. 11 da Lei 8.443/1992 c/c o art. 157 do Regimento Interno do TCU, diligência junto à Advocacia-Geral da União, ao Ministério da Fazenda (MF), à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), para que, no prazo de 30 (trinta) dias, procedam à nova manifestação sobre as propostas ultimadas por ocasião do Relatório de Auditoria (Fiscalização 196/2019), abarcando, nesta nova manifestação, o deliberado pelos subitens 9.1.2 e 9.1.3 do Acórdão 311/2021-TCU-Plenário, com redação dada pelo Acórdão 523/2023-TCU-Plenário (TC 027.291/2018-9), e pelos subitens 9.7 e 9.8 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário (TC 005.283/2019-1), nos seguintes termos:

7.1.1. ao Conselho Curador dos Honorários Advocáticos (CCHA) e à Advocacia-Geral da União, manifestem-se quanto à situação descrita no ‘Achado II.1 do relatório – pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União’, em vista da proposta constante do item 197, alínea ‘a’, do relatório da peça 114 do TC 024.601/2019-5, levando em consideração os subitens 9.1.2 e 9.1.3 do Acórdão 311/2021-TCU-Plenário, com redação dada pelo Acórdão 523/2023-TCU-Plenário (TC 027.291/2018-9);

7.1.2. ao Ministério da Fazenda (MF), manifeste-se quanto à adequação e à atualidade da proposta de encaminhamento constante do item 196.2, alínea ‘a’, do relatório da peça 114 do TC 024.601/2019-5, relativa ao Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de AuditoriaFiscal do Trabalho, levando em consideração os subitens 9.7 e 9.8 do Acórdão 1.921/2019-TCU-Plenário (TC 005.283/2019-1);

7.1.3. ao Ministério da Fazenda (MF), à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), manifestem-se, em relação às demais propostas constantes do item 196.1 a 196.3 do relatório da peça 114 do TC 024.601/2019-5, quanto à adequação e à atualidade das propostas de ciência, recomendações e determinações a eles concernentes, bem como indiquem, se houver, os casos de desatualização fático-procedimental e apresentem sugestões de eventuais alternativas para a redação das propostas que se encontrem desatualizadas;

7.2. encaminhar cópia das peças 114, 123, da instrução à peça 124 e desta decisão aos órgãos elencados anteriormente a fim de subsidiar suas manifestações.’

Todos os órgãos se manifestaram: **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional** (PGFN, peça 140, Nota SEI 25/2023/COAGED/CDA/PGADAFGTS/PGFN-MF), **Secretaria do Tesouro Nacional** (STN, peças 141 e 142, Ofício SEI 57664/2023/MF e Despacho SUCON-CCONT 37968844), **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil** (RFB, peças 143, 144, 149 e 150, Ofício 522/2023/AUDIT/RFB, Despacho Codar/Dicla 142/2023, Ofício 528/2023/AUDIT/RFB e Despacho 1042/2023/Sucor/Copol/RFB [que substituiu o Despacho 1.035/2023/Copol/RFB, peça 157, item 2, e peça 158]), **Ministério da Fazenda** (MF, peças 145 a 148, 157, 158 e 159, Ofício SEI 58795/2023/MF, Despacho SUCON-CCONT 37968844, Despacho Codar/Dicla 142/2023, Despacho 1.035/2023/Copol/RFB [substituído pelo Despacho 1.042/2023/Sucor/Copol/RFB, peça 157, item 2, e peça 158], Ofício SEI 59137/2023/MF e Despacho 1042/2023/Sucor/Copol/RFB [que substituiu o Despacho 1.035/2023/Copol/RFB, peça 157, item 2, e peça 158]), **Advocacia-Geral da União** (AGU, peças 151 a 156, Nota CCHA 1/2020, Nota Conjunta SEI 1/2020/PGDAU-PGAJUD/PGFN-ME, Notas SEI 73/2019 e 75/2020, ambas da PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME, e Ofício CCHA 37/2023, peça 156) e **Secretaria do Patrimônio da União** (SPU, peça 160, Ofício SEI 132681/2023/MGI).

Após exame dos elementos trazidos ao feito, a AudFiscal apresenta conclusões parcialmente dissonantes (peças 162 a 164).

Para melhor compreensão das convergências e das divergências, o Ministério Público de Contas apresenta um quadro comparativo das manifestações da unidade técnica em sua última intervenção no feito:

AudFiscal – Convergências	
Proposta	Auditor e Diretora (peças 162 e 163) Auditor-Chefe Adjunto Substituto (peça 164)
Dar ciência ao Ministério da Fazenda, com fundamento com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, de que os recursos arrecadados, classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, devem integrar o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964, c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000, e o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 4.657/1942 (item II.4 do relatório);	item 96.c da peça 162 item 36.f.1 da peça 164
Determinar ao Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 4º, inc. I, da Resolução TCU 315/2020, que, no prazo de 180 dias: a) institua normas de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais, contemplando diretrizes para a prestação de contas específicas (relatórios de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais), a fim de que ocorra o efetivo controle e transparência da aplicação de recursos vinculados ao fundo especial, cumprindo preceitos do Decreto 2.037/1996, art. 2º, inc. III; Decreto 98.135/1989, art. 2º, inc. III; Decreto 9.203/2017, art. 3º, inc. VI; e Lei 4.320/1964, arts. 71 e 74 (item II.6 do relatório); e b) estabeleça processo formal e específico para elaboração e aprovação dos planos de aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais, a fim de cumprir preceitos estabelecidos na Constituição Federal, art. 37, <i>caput</i> (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 74; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º; e Lei 9.784/1999, art. 2º, § único, inc. V; e Decreto 2.037/1996, art. 2º (item II.7 do relatório);	item 96.d da peça 162 item 36.c da peça 164

AudFiscal – Convergências	
Proposta	Auditor e Diretora (peças 162 e 163) Auditor-Chefe Adjunto Substituto (peça 164)
Recomendar ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie: a) a necessidade de proposição de mudança legislativa, visando à eficiência na aplicação de recursos públicos, nos termos do que prevê a Constituição Federal, art. 37, para permitir (itens II.2 e II.8 do relatório): a.1) a desvinculação de saldos superavitários de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando à sua utilização nas demais políticas públicas relevantes do governo; a.2) a redução de fontes que vinculam recursos públicos ao Fundaf e à subconta especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de modo a deixá-los mais compatíveis com as reais necessidades dos órgãos que se beneficiam dos seus recursos; b) alternativamente aos itens anteriores, a possibilidade de extinção do Fundaf (itens II.2 e II.8 do relatório);	item 96.d da peça 162, item 36.d da peça 164
Recomendar à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), subordinada ao Ministério de Gestão e Inovação em Serviços Públicos, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avalie a necessidade de proposição de mudança legislativa para segregar do Fundaf a subconta especial da Secretaria do Patrimônio da União (SPU), visto que a aplicação de seus recursos, destinados a atender despesas do Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (Proap), não está alinhada aos objetivos delineados pela legislação que criou o fundo especial, destoando da seguinte legislação: Constituição Federal, art. 165, § 9º, inc. II; art. 167, inc. IX; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, <i>caput</i>; Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único, e Decreto 9.203, de 22/11/2017, art. 3º, inc. VI (item II.9);	item 96.d, subitem 196.2, alínea ‘d’, da peça 162 item 36.e da peça 164
Dar ciência ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que, nos casos em que haja necessidade de classificação de recursos arrecadados por estimativa, devem ser consideradas, na metodologia adotada, as destinações vinculadas previstas na Constituição e em leis, com o objetivo de dar cumprimento ao art. 50, inciso I, da LRF, c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, o item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e os itens QC12, QC19 e QC 29, da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — atualmente itens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019 (item II.3 do relatório);	item 96.d, subitem 196.3, alínea ‘b’, da peça 162 item 36.f.2 da peça 164 [não inclui a SOF/MPO como destinatária da ciência]
Considerar insubsistentes as propostas de encaminhamento contidas no item 197 do relatório de auditoria (peça 114) e suas alíneas	item 96.b da peça 162 item 36.b da peça 164

AudFiscal - Divergências	
Auditor e Diretora (peças 162 e 163)	Auditor-Chefe Adjunto Substituto (peça 164)

AudFiscal - Divergências	
Auditor e Diretora (peças 162 e 163)	Auditor-Chefe Adjunto Substituto (peça 164)
96.d) considerar subsistente a proposta de encaminhamento contida no item 196.2 do relatório de auditoria, com os seguintes ajustes quanto aos destinatários das deliberações: 196.2. Recomendar ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 11 da Resolução TCU 315/2020, que avaliem: a) a conveniência e oportunidade da manutenção do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP) com recursos vinculados ao Fundaf, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial, a fim de cumprir o Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 6º, <i>caput</i>; e Lei 4.320/1964, art. 71 (item II.5 do relatório);	36.b) considerar insubsistente a proposta de encaminhamento contida no item 196.2.'a', do relatório de auditoria (peça 114)
96.d) considerar subsistente a proposta de encaminhamento contida no item 196.3 do relatório de auditoria, com os seguintes ajustes quanto aos destinatários das deliberações: 196.3. Dar ciência ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que: a) a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), viola a seguinte legislação: Constituição Federal, art. 37, <i>caput</i> (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único (item II.2 do relatório).	36.b) considerar insubsistente a proposta de encaminhamento contida no item 196.3.'a', do relatório de auditoria (peça 114)

O Auditor-Chefe Adjunto Substituto da AudFiscal inaugurou a divergência com base nos seguintes fundamentos (peça 164, grifos no original):

I – relativamente à proposta do Auditor, com a concordância da Diretora (peças 162 e 163), de recomendação ao MF e à SOF/MPO (item 196.2) para que avaliem ‘a) a conveniência e oportunidade da manutenção do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP) com recursos vinculados ao Fundaf, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial’:

a) com a aprovação da Lei 13.464/2017, que instituiu o Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) para a carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil, alterou-se a redação do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975, incluindo a alínea ‘c’, ao parágrafo único, nos termos a seguir:

‘Art. 6º Fica instituído, no Ministério da Fazenda, o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, destinado a fornecer recursos para financiar o reequipamento e reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais.

Parágrafo único. O FUNDAF destinar-se-á, também, a fornecer recursos para custear:

a) o funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, inclusive o pagamento de despesas com diárias e passagens referentes aos deslocamentos de Conselheiros e da gratificação de presença de que trata o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971;

b) projetos e atividades de interesse ou a cargo da Secretaria da Receita Federal, inclusive quando desenvolvidos por pessoa jurídica de direito público interno, organismo internacional ou administração fiscal estrangeira;

c) o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 13.464, de 2017) (destaques acrescidos)'

b) tal alteração legislativa passou a permitir explicitamente a utilização de recursos do Fundaf para o pagamento do BEP;

c) o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira constitui uma obrigação legal do Estado, e é razoável presumir a continuidade dessa despesa por um período superior a dois anos. Assim, à luz do art. 17 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), conclui-se que o BEP constitui uma despesa pública obrigatória de caráter continuado;

d) as decisões do STF mencionadas neste pronunciamento e detalhadas na instrução do auditor desta AudFiscal têm um impacto imediato na análise subsequente. Nesse sentido, não se olvida toda a análise empreendida no âmbito do TC 005.283/2019-1, sob a relatoria do ministro Bruno Dantas, em que foram constatadas irregularidades na proposta legislativa formulada pelo Poder Executivo, que deu origem ao multicitado bônus. Naquele processo ainda foram examinados, à luz da Constituição Federal e da LRF, aspectos relacionados à regulamentação dessa parcela remuneratória variável por ato administrativo. Sem embargo, como bem consignou o AUFC, na instrução de atualização das propostas, o tema foi objeto de exame por parte do Supremo Tribunal Federal. Assim, a análise a seguir considera o novel panorama fático e jurídico;

e) divirjo da proposta de recomendação, pois a própria lei prevê expressamente a utilização dos recursos do Fundaf para custear o BEP. O texto original da Medida Provisória 765/2016, convertida na Lei 13.464/2017, já contemplava a possibilidade de se custear tal despesa com recursos vinculados a esse fundo especial. Mesmo após substanciais alterações ocorridas no Congresso Nacional, esse trecho da Medida Provisória 765/2016 foi preservado pelo Parlamento. Com efeito, ainda que originalmente tal fundo tenha sido criado para outras finalidades, o Parlamento expandiu as possibilidades de destinação de tais recursos;

f) nesse contexto, recomendar que o Órgão Central de Orçamento federal reconsidere a utilização dos recursos do Fundaf para custear o BEP poderia limitar indevidamente o alcance da norma editada pelo Chefe do Poder Executivo federal e aprovada pelo Congresso Nacional;

g) para além do aspecto jurídico, a não utilização dos recursos do Fundaf para o pagamento do BEP pode trazer maior rigidez ao orçamento, provocando reflexamente ineficiência na gestão de caixa no que tange ao manejo dos recursos financeiros da União;

II – no que tange à proposta do Auditor (item 196.3), com a concordância da Diretora (peças 162 e 163), de 'a) **Dar ciência ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), viola a seguinte legislação: (...)':**

a) nos termos do art. 2º, inciso II, da Resolução-TCU 315/2020, a ciência constitui '*deliberação de natureza declaratória que cientifica o destinatário sobre a ocorrência de irregularidade, quando as circunstâncias não exigirem providências concretas e imediatas, sendo suficiente, para fins do controle, induzir a prevenção de situações futuras análogas*';

b) o Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) constitui despesa obrigatória de caráter continuado (DOCC), à luz do art. 17 da Lei Complementar 101/2000. Nesse cenário, há aparente contradição entre a recomendação proposta no item 196.2.'a' e a ciência veiculada no item 196.3.'a';

c) no texto da aludida recomendação, informa-se que o pagamento do BEP na Atividade Tributária e Aduaneira com recursos vinculados ao Fundaf, '*embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial*';

d) por outro lado, a proposta formulada no item 196.3.'a' visa dar ciência de que contraria a legislação *'a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais)'*. Nesse rumo, o pagamento do BEP, uma despesa obrigatória de caráter continuado, também seria irregular, se considerada a redação da ciência proposta;

e) verifica-se, assim, a contradição lógica entre as duas propostas, uma vez que a citada recomendação informa ser legal o pagamento do BEP, com fontes de recursos do Fundaf. Já a ciência pressupõe que seria irregular o pagamento de DOCC (o que incluiria o BEP) com os recursos desse fundo;

f) para além desse aspecto, entendo não ser irregular o custeio de outras despesas obrigatórias da Secretaria Especial da Receita Federal com recursos do Fundaf, uma vez que não há vedação legal para tal;

g) conforme destacado pela SOF, por meio da Nota Técnica SEI 40225/2020/ME (peça 100), em comentários ao relatório preliminar de auditoria, *'não há, nos normativos de regência, um rol taxativo para as despesas aptas a serem custeadas pelos recursos do Fundaf'*. Complementa informando que *'tanto o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975, como o art. 4º do Decreto nº 2.037, de 1996, elencam, exemplificadamente, os dispêndios autorizados a serem suportados pelas fontes de recursos que compõem o referido Fundo'*;

h) assiste razão à SOF, uma vez que o art. 4º, *caput*, do Decreto 2.037/1996 estabelece o seguinte:

'Art. 4º Os recursos a que se refere o artigo anterior destinar-se-ão a custear as despesas que objetivem as atuações típicas da Secretaria da Receita Federal, em especial:

I - aquisição e manutenção de materiais permanentes;

II - manutenção, adaptação, reforma, ampliação, construção e aquisição de imóveis;

III - aquisição de materiais de consumo;

IV - movimentação temporária ou definitiva de servidores;

V - capacitação e aperfeiçoamento de servidores;

VI - retribuição adicional variável instituída pela Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988, e regulamentada pelo Decreto nº 97.667, de 19 de abril de 1989;

VII - modernização tecnológica; e

VIII - outras despesas que tenham as características discriminadas no *caput* deste artigo. (destaques acrescidos)'

i) o dispositivo acima transcrito estabelece que o Fundaf deverá ser carreado ao financiamento de despesas que *'objetivem as atuações típicas da Secretaria da Receita Federal'*. Adicionalmente, listam-se as despesas que devem ser priorizadas pela Administração. Por fim, o inciso VIII do art. 4º possibilita que outras despesas também sejam financiadas pelos recursos do Fundaf, desde que tenham as características discriminadas no *caput*;

j) em complemento, o pagamento de DOCCs com recursos do BEP não viola a legislação citada no texto da proposta de ciência;

k) quanto ao art. 37, *caput*, da Constituição Federal (princípio da legalidade), o Decreto-Lei 1.437/1975 estabelece de forma explícita que o Fundaf poderá custear o BEP, o que, de plano, já afasta a hipótese de irregularidade em face do aludido princípio constitucional, uma vez que há previsão legal para tal;

l) ademais, na Portaria MF 727/2023, que dispõe sobre o Plano de Aplicação do Fundaf e da sua Subconta Especial em 2024, há previsão de custeio de despesas obrigatórias. Concluiu-se, assim, que não há violação ao disposto no art. 9º do Decreto-Lei 1.437/1975, tampouco ao art. 2º do Decreto 2.037/1996;

m) entendo não existir violação ao art. 2º, § único, da Lei 9.784/1999, uma vez que o Plano de Aplicação do Fundaf, as Leis Orçamentárias Anuais e as leis de créditos adicionais são divulgados em veículos oficiais, com o adequado nível de publicidade;

n) nesse sentido, entendo não ser irregular a utilização de recursos do Fundaf direcionados ao custeio de despesas obrigatórias de caráter continuado, representadas mormente por gastos com pessoal, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, uma vez que tais valores estão sendo direcionados à remuneração de servidores da carreira Tributária e Aduaneira, o que está relacionado à atuação do órgão;

o) à guisa de exemplo, em 2023, a Unidade Orçamentária 25103 – Receita Federal do Brasil, pagou R\$ 12,9 bilhões a título de despesas obrigatórias, sendo R\$ 12,7 bilhões no Grupo Natureza de Despesa (GND) 1 – Pessoal e Encargos Sociais. Desse valor no GND 1, cerca de R\$ 5,1 bilhões (40%) foram custeados com receitas do Fundaf. Ou seja, parcela significativa das despesas com pessoal da RFB está sendo custeada pelo Fundaf, o que entendo estar em plena aderência à legislação em vigor, considerando as recentes decisões do Pretório Excelso;

p) no que se refere ao manejo orçamentário e financeiro, a manutenção da referida ciência [proposta pelo Auditor e pela Diretora] imporia a substituição da fonte de recursos do Fundaf por outras fontes, em magnitude superior a R\$ 5 bilhões ao ano. Como consequência, citem-se o impacto fiscal sobre a União e o aumento da rigidez do orçamento, uma vez que o aludido fundo possui regras específicas de utilização, não podendo ser livremente destinado ao custeio de outras políticas públicas;

q) o efeito da impossibilidade de utilização do Fundaf no custeio de despesas obrigatórias da Receita Federal poderá ainda reverberar no cumprimento da ‘Regra de Ouro’ (art. 167, inciso III, da CF/1988), elevação do endividamento, além de contribuir com o aumento da ineficiência alocativa, conforme discorre de forma detalhada a Secretaria de Orçamento Federal, à peça 100, pp. 4/7.

II

O Ministério Público de Contas posiciona-se de acordo com as conclusões da AudFiscal no que se refere às questões que receberam manifestações convergentes no âmbito da unidade.

No que se refere às divergências de posicionamento entre a instrução (peças 162 e 163) e a chefia adjunta substituta da unidade (peça 164), o MP de Contas passa a opinar.

*

À luz do princípio da razoabilidade, mostra-se adequada a proposta do Auditor e da Diretora da AudFiscal de **recomendar** ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal/MPO que avaliem *‘a conveniência e oportunidade da manutenção do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP) com recursos vinculados ao Fundaf, uma vez que tal prática, embora legal, desvirtua os objetivos que nortearam a criação do fundo especial’* (peça 162, item 96.d, subitem 196.2.ºa’ do relatório de auditoria, e peça 163).

No Relatório de Fiscalização 196/2019, concluído em 30/9/2020, a matéria recebeu o seguinte enfoque, em suma (peça 114, pp. 26/8, itens II.5 e 108 a 123):

a) identificou-se o achado *‘execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegítimos’*, tendo em vista a utilização de recursos vinculados ao Fundaf para o pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira (BEP), despesa de custeio incluída pela Lei 13.464/2017 no ordenamento jurídico, modificando o parágrafo único do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975;

b) a realização de despesa corrente de caráter obrigatório e continuado totalizou o montante de R\$ 1.028.555.462,35, abrangendo os exercícios de 2017 e 2018, para pagamento do BEP a servidores ativos e inativos, bem como a pensionistas, da Receita Federal do Brasil, ao passo que no mesmo período, em investimentos para administração fiscal, foram despendidos recursos vinculados ao Fundaf na ordem de R\$ 120.786.754,03;

c) dessa forma:

c.1) foram destinados 11,86% de recursos vinculados ao Fundaf para o pagamento do BEP, havendo, entre os períodos (2017/2018), um aumento de 12,77% para esta despesa corrente;

c.2) os investimentos para subsidiar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento da administração fiscal consumiram somente 1,39% do total dos dispêndios realizados, sendo todos os demais 98,61% dos gastos empenhados em despesas correntes;

c.3) os objetivos que nortearam a criação do Fundaf foram desvirtuados, tendo em vista a redução de recursos vinculados ao fundo para despesas com investimentos concomitantemente com a sua ampliação para o pagamento do BEP (despesa corrente de caráter obrigatório e continuado) no período 2017/2018;

d) a destinação de recursos para o custeio de despesas correntes de caráter obrigatório e continuado, a exemplo do BEP, não possui legitimidade para ser paga com recursos vinculados ao Fundaf, visto que, ao instituir o fundo especial, o legislador originário objetivava dotar a administração fiscal de meios materiais para a consecução de seus objetivos, tais como investimentos para o aperfeiçoamento e o desenvolvimento das atividades que lhe forem atribuídas.

Nesse sentir, no parecer à peça 120, o MP de Contas aderiu à proposição da unidade técnica (peça 114, p. 27, item 118), ante a natureza jurídica da recomendação, de *‘deliberação de natureza colaborativa que apresenta ao destinatário oportunidades de melhoria, com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão ou dos programas e ações de governo’* (Resolução TCU 315/2020).

Nesta oportunidade, com as devidas vênias ao posicionamento do dirigente adjunto substituto da unidade técnica (peça 164), o MP de Contas reafirma seu posicionamento (peça 120), por entender que a previsão legislativa expressa de utilização de recursos do Fundaf para o pagamento do BEP não afasta a necessidade de o gestor público buscar equilíbrio nas escolhas intertemporais e eficiência alocativa na distribuição dos recursos, cumprindo lembrar que o Fundaf também se destina, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975, a *‘fornecer recursos para financiar o reaparelhamento e o reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e ao aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais’*.

Nos termos da jurisprudência assente nesta Corte, *‘as recomendações exaradas pelo TCU não são cogentes, sua implementação depende da avaliação discricionária dos gestores quanto a conveniência, oportunidade, operacionalidade, disponibilidade de recursos financeiros e humanos, entre outras condicionantes, pois constituem um meio adotado pelo Tribunal para colaborar com o aperfeiçoamento da gestão pública. No entanto, eventual oposição em atendê-las deve ser devidamente motivada pelos gestores’* (Acórdão 1352/2022-Plenário | Relator: VITAL DO RÊGO).

A definição das prioridades de gastos, sem dúvida, é decisão de política pública, não afeta à competência do controle externo, o que não impede esta Corte de alertar a administração pública, mediante recomendação, sobre a possibilidade de eventual melhoria nos procedimentos até então adotados, sob o prisma especialmente, no caso concreto, do princípio da razoabilidade, da adequação entre meios e fins.

**

Pedindo vênias, o MP de Contas também tem por pertinente, **com ajuste de redação no que tange ao Bônus de Eficiência e Produtividade**, a proposta do Auditor, endossada pela Diretora, de *‘dar ciência ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento (...) de que a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), viola a (...) legislação (...)’* (peça 162, item 96.d, subitem 196.3.ºa’ do relatório de auditoria, e peça 163).

Conforme destacado pela então SecexPrevi no Relatório 196/2019, a equipe de fiscalização ponderou o seguinte (peça 114, pp. 16/8, itens II.2 e 54 a 68, grifos originais):

a) recursos legalmente vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN embasaram o empenho de despesas correntes para o pagamento de pessoal e encargos sociais, no período 2009/2018. Esse custeio não está em consonância com a legislação que disciplina a aplicação de recursos do fundo. **O montante representa R\$ 32 bilhões, o que corresponde a 38% do total empenhado no período**, consoante Quadro 6, à peça 114, p. 16;

b) originariamente, segundo o Decreto-Lei 1.437/1975, o Fundaf fora instituído para financiar

basicamente despesas com o reaparelhamento e o reequipamento para desenvolver e aperfeiçoar atividades de fiscalização dos tributos federais a cargo da RFB. Mediante ulterior modificação da citada norma, foram acrescidos o custeio do funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Carf) do então Ministério da Fazenda, de projetos e atividades de interesse ou a cargo da RFB e do BEP (Bônus de Eficiência e Produtividade);

c) a partir de 1989, foi criada a subconta especial gerida pela PGFN. O Fundaf passou a custear despesas com o ‘Programa de Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União’, constituído de projetos destinados ao (art. 3º da Lei 7.711/1988):

‘Incentivo da arrecadação, administrativa ou judicial, de receitas inscritas como Dívida Ativa da União, à implementação, desenvolvimento e modernização de redes e sistemas de processamento de dados, no custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em Juízo, em causas de natureza fiscal, bem assim diligências, publicações, *pro labore* de peritos técnicos, de êxito, inclusive a seus procuradores e ao Ministério Público Estadual e de avaliadores e contadores, e aos serviços relativos à penhora de bens e à remoção e depósito de bens penhorados ou adjudicados à Fazenda Nacional.’

d) conforme Quadro 6 (peça 114, p. 16), no exercício de 2018, as despesas com pessoal e encargos sociais alcançaram, para a RFB e PGFN, respectivamente, o patamar de 72% e 67% do total de recursos empenhados com base nas fontes vinculadas ao Fundaf e à subconta especial da PGFN. Durante todo o período avaliado (2009 - 2018), **R\$ 32,5 bilhões foram gastos com despesas empenhadas (pessoal e encargos sociais) com base nas fontes de recursos vinculados ao Fundaf ou à subconta especial da PGFN que não possuem fundamento na sua legislação, correspondendo a 38% de toda a despesa do período;**

e) recursos vinculados ao Fundaf suplantam as reais necessidades de gastos dos órgãos que utilizam os seus recursos para despesas, consoante visto mais adiante em achado específico, porquanto o seu grande excedente está sendo utilizado de forma ilegal para o pagamento de despesas correntes (pessoal e encargos sociais) que deveriam ser arcadas pelo Tesouro Nacional;

f) a utilização de recursos de um fundo especial, instituído para o alcance de determinados objetivos e serviços, segundo dispõe a Lei 4.320/1964, para o pagamento de despesas de caráter obrigatório e continuado subverte os desígnios de sua criação;

g) com fundamento nos arts. 4º do Decreto 2.037/1996, 77 do Decreto 93.872/1986, 71 da Lei 4.320/1964 e 37, *caput*, da CF (princípio da legalidade), é possível concluir que a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN para o pagamento de despesas correntes relacionadas a pessoal e encargos sociais não encontra respaldo na legislação que disciplina a aplicação de recursos do fundo e de sua subconta especial.

Com efeito, embora o art. 6º, *caput*, do Decreto-Lei 1.437/1975 (*‘atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais’*) e o art. 4º, inciso VIII, do Decreto 2.037/1996 (outras despesas que objetivem as atuações típicas da Secretaria da Receita Federal) contemplem um rol aberto de possibilidades de gasto, e não um rol exaustivo, e as expressões genéricas *‘demais encargos específicos inerentes’* e *‘despesas que objetivem as atuações típicas’* deem uma generosa margem de manobra orçamentária para os gestores do Fundaf, não é razoável entender, como regra geral, que despesas com pessoal e com encargos sociais estão embutidas nos grandes *‘guarda-chuvas’* estipulados pelo legislador.

Nesse particular, o Ministério Público de Contas tem por apropriados os termos do Despacho Copol/RFB¹, de 27/9/2019, da lavra do sr. Coordenador de Orçamento, Finanças e Contabilidade, Substituto, da Receita Federal do Brasil, aprovado pelo sr. Coordenador-Geral de Programação e Logística/RFB (peça 31, pp. 4, 6/8 e 22, grifos nossos):

‘Tomando por base o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975, e o art. 4º do Decreto nº 2.037, de 1996, é possível firmar convicção de que somente é possível custear com recursos do FUNDAF, além das despesas de reaparelhamento e reequipamento da RFB, vantagens salariais variáveis, provisórias ou não definitivas, devidas como prêmio ou incentivo, gratificação, adicional, abono, verba de representação, ou em

¹ ‘Interessado: Tribunal de Contas da União Assunto: Ofício nº 317/2019 – RFB/Audit/Diaex ; Ofício TCU 01-Fiscalis-196/2019, de 9/9/2019 - RFB e-Dossiê nº 10030.000245/0919-19’.

cumprimento de metas de arrecadação, ou, ainda, como vantagens retributivas, relacionadas a qualidades pessoais do servidor. Os vocábulos ‘desenvolvimento’, ‘capacitação’ e ‘aperfeiçoamento’ não deixam dúvida quanto a isso.

(...)

A lei orçamentária anual – LOA da RFB contempla dois tipos de despesas: obrigatórias e discricionárias, sendo que a primeira engloba as despesas com pessoal e benefícios, inclusive o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira. As discricionárias são as despesas de custeio, investimento e inversões financeiras, que objetivam as atuações típicas da RFB, em especial: aquisição e manutenção de materiais permanentes, manutenção, adaptação, reforma, ampliação, construção e aquisição de imóveis, aquisição de materiais de consumo, movimentação temporária ou definitiva de servidores, capacitação e aperfeiçoamento de servidores, modernização tecnológica dentre outras.

Reforçando o que foi dito anteriormente, com base o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975, e o art. 4º do Decreto nº 2.037, de 1996, é possível firmar convicção de que somente é possível custear com recursos do FUNDAF, além das despesas de reaparelhamento e reequipamento da RFB, vantagens salariais variáveis, provisórias ou não definitivas, devidas como prêmio ou incentivo, gratificação, adicional, abono, verba de representação, ou em cumprimento de metas de arrecadação, ou, ainda, como vantagens retributivas, relacionadas a qualidades pessoais do servidor. **Para o custeamento destas despesas relacionadas aos servidores é necessária a regulamentação por meio de uma Lei** como ocorreu nos casos abaixo:

- o art. 5º da Lei nº 7.711, de 1988, instituiu, ‘para o melhor desempenho na administração dos tributos federais’, a Retribuição Adicional Variável (RAV), devida aos integrantes da carreira de Auditoria da Receita Federal. Essa retribuição foi extinta em 1999 pela medida Provisória nº 1.915-1, de 29 de julho de 1999. A mesma Medida também instituiu a Gratificação de Desempenho de Atividade Tributária (GDAT), conforme arts. 13 e 16. O pagamento desta, como era o daquela, continuou sendo feito com recursos do FUNDAF. A GDAT subsistiu até 29 de agosto de 2008.

- o art. 15 da Lei nº 13.464, de 2017, transcrito a seguir, alterou o parágrafo único do art. 6º do Decreto-Lei 1.437, de 1975, para inclusão do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira a ser custeado com os recursos do Fundaf.

‘Art. 15. O Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 6º

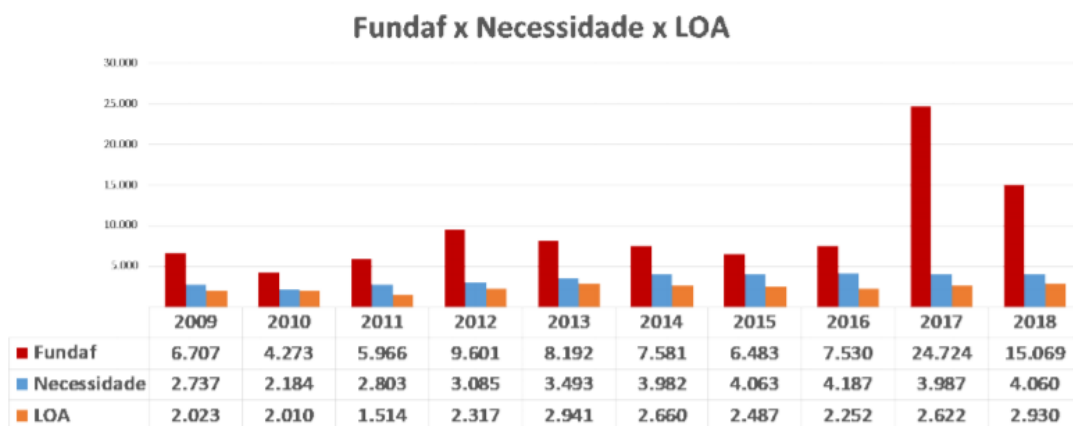
Parágrafo único.

c) o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil.’ (NR)

Portanto, conclui-se que os recursos do Fundaf são destinados ao custeamento das despesas discricionárias, e que para sua utilização em despesas relacionadas aos servidores precede-se de uma Lei específica. Ou seja, não existe regramento nas legislações do Fundaf que mencionem a sua utilização para pagamento das despesas de salários e benefícios dos servidores. Porém, conforme gráfico a seguir, não é isto que se observa ao longo dos anos de 2009 a 2018, onde a maior parcela de execução das despesas constantes nas ações orçamentárias aprovadas na LOA da RFB com recursos do Fundaf recai sobre as despesas obrigatórias:



Retornando à questão da necessidade orçamentária e a respectiva vinculação das fontes próprias do Fundaf destinadas à RFB, nota-se no gráfico a seguir, considerando apenas as despesas discricionárias, objeto do Fundaf, que a necessidade orçamentária da RFB ao longo de 2009 a 2018 para tais despesas, e que foram devidamente levadas ao conhecimento do Ministro da Fazenda, atualmente da Economia, para fins de vinculação e aplicação dos recursos do Fundaf, não foram convertidas e materializadas na sua respectiva LOA, ficando aquém das suas necessidades. Também é importante registrar que a arrecadação efetiva do Fundaf sempre foi superior às necessidades orçamentárias levantadas pela RFB para o custeamento de suas despesas discricionárias.



Obs 1: É importante frisar que nos exercícios de 2017 e 2018 ocorreram reclassificações de receitas do Fundaf conforme relatório da Subsecretaria de Arrecadação, Cobrança e Atendimento constante no anexo 14.

Obs 2: Nas colunas "necessidade" consideramos apenas as relativas às despesas discricionárias

Cabe destacar que, apesar de todo aperfeiçoamento realizado pela RFB no processo de demonstração da aplicação dos recursos do Fundaf para atendimento às suas necessidades orçamentárias, e mesmo com a indicação pela RFB da vinculação entre as fontes próprias do Fundaf e suas ações orçamentárias como forma de garantir as suas necessidades, tal vinculação é realizada exclusivamente pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF/ME, até então no Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MPDG, e atualmente no Ministério da Economia, **inclusive destinando recursos para as despesas obrigatórias, que em alguns outros órgãos são custeadas pela fonte 100 – recursos ordinários, e não do Fundaf.**

(...)

Na sequência, são evidenciados os valores executados em despesas obrigatórias da RFB, detalhando-a por fonte de recursos, o que pode ser enquadrado em fontes próprias do Fundaf (subitem 4.1), ou em outras fontes (subitem 4.2). Ressaltamos que em relação aos valores utilizados no subitem 4.1, não identificamos respaldo na legislação do Fundaf, conforme já explanado na resposta do item 'b' e demonstrado na figura abaixo.



Por fim, o item 5 consta o Saldo 2, que representa a sobra final de recursos arrecadados no Fundaf já descontadas as execuções das despesas discricionárias, objeto do Fundaf, **e também das despesas obrigatórias, que aliás não deveriam ser custeadas com estes recursos.** O quadro demonstra uma sobra de mais de R\$ 4 bilhões, valor suficiente para fazer frente à recomposição do montante da necessidade orçamentária levantada e não atendida na LOA, conforme item 1 do mesmo.²

Consoante ponderações de BASSI, no texto ‘Fundos Especiais e Políticas Públicas: Uma Discussão sobre a Fragilização do Mecanismo de Financiamento’²:

‘Um breve adendo: os fundos especiais foram concebidos para agilizar a gestão e garantir recursos públicos para áreas/setores específicos, sob a alegação de serem estratégicos aos interesses nacionais. Nessa condição, faz pouco (ou nenhum) sentido um fundo titulado especial executar gasto com pessoal ou gasto obrigatório alheio ao pessoal, uma vez que estes estão associados ora ao custeio da ‘máquina pública’ ora à garantia constitucional/legal. Não se trata de maior ou menor nobreza, mas de alavanca, ou não, para saltos qualitativos. O país do futuro (mais profícuo) para as gerações futuras (mais profícuas) requer ações mais ousadas.

(...)

4.2.3 Fundos especiais e DRU

A excessiva vinculação de receitas é vista como a principal causa da rigidez orçamentária (Azevedo, 2006; Guardia, 2016). Comprometer-se-ia (previamente) um volume de recursos superior à real necessidade do setor beneficiado, inviabilizando (devido à afetação) usos alternativos. Na verdade, poder-se-ia associar as limitações orçamentárias (também) a um equivocado processo de alocação, passível de ser remediado por meio de uma DRU.³

BASSI detalha mais seu raciocínio no artigo ‘PEC nº 10/2020: sugestões sobre recursos suplementares à composição do orçamento de guerra’³, consoante excerto que se reproduz adiante, e suas considerações acentuam, no entendimento do Ministério Público de Contas, o procedimento equivocado de generalizadamente pagar pessoal e encargos sociais com recursos originários do Fundaf:

‘A vinculação é o ato de ‘exclusivizar’ uma receita ao custeio de determinada despesa, redundando-a em uma proibição a usos alternativos (Bassi, 2019b). Esse elo normativo, além de impedir o desvio de finalidade, extrapola o exercício financeiro da arrecadação, significando, na prática, um compromisso não datado entre a entrada e a saída do recurso.

Em se tratando de fundos, replica-se a lógica citada, incorporando apenas uma sutil diferença: o fundo passa a ser o invólucro da receita vinculada, ou melhor, passa a ser o seu ‘caixa especial’, uma vez que essa receita é previamente direcionada a ele (Bassi, 2019a). De fato, a ideia de um caixa especial remete a análise a um segundo ponto, que, de certa forma, justifica esse caráter de excepcionalidade. Em sua maioria, os fundos públicos existentes (seja em nível federal, estadual ou municipal), a despeito de raramente incorporarem a titulação, são fundos especiais (FEs), regulamentados pela Lei nº 4.320/1964. Transcreve a redação legal, ressaltando os pontos que se coadunam com a narrativa antecedente, o seguinte.

‘Art. 71 Constitui *fundo especial* o produto de *receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços*, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

(...)

Art. 73 Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o *saldo positivo do fundo especial apurado em balanço* [superavit financeiro] *será transferido para o exercício seguinte*, a crédito do mesmo fundo (Brasil, 1964, grifo nosso).’

Importante registrar, ainda, que essa categoria de fundo público comporta desdobramentos (Brasil, 1986, art. 71, §§ 1º e 2º), alinhados às finalidades às quais se prestam. Simplificadamente (Bassi, 2019a), existem os FEs contábeis, ou seja, aqueles que pagam, essencialmente, despesas primárias; os FEs financeiros, ou seja, aqueles que praticam inversões financeiras (financiamento, basicamente); e os FEs mistos, ou seja, aqueles que tanto pagam despesas primárias como praticam inversões financeiras (financiamento, basicamente).

² BASSI, Camillo de Moraes. Texto para Discussão 2458. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro, março de 2019. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9088/1/TD_2458.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2025.

³ BASSI, Camillo de Moraes. Nota Técnica nº 82. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Rio de Janeiro, julho de 2020. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10139/1/NT_82_DisocPECPactoFederativoPEC10-2020.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2025.

Por fim, a questão do *superavit* financeiro. Conceitualmente, *superavit* financeiro é o valor equivalente à diferença (positiva) entre o ativo e o passivo financeiro (Brasil, 1964, art. 43, § 2º) que, dentro da normalidade, presta-se à abertura de créditos suplementar e especial (*op. cit.*, art. 43, § 1º, I). Incorporando os fundos na discussão, pode-se postular, resumidamente, que um fundo superavitário (especial ou não) é aquele que, no final do exercício financeiro, apresenta ‘sobras de caixa’ (Bassi, 2019a). Evidentemente, há várias situações capazes dessa realização, mas o relevante aqui é destacar, primeiro, que o *superavit* financeiro, decorrente de receita vinculada, mantém-se preso à finalidade preestabelecida. Ou seja, as utilizações alternativas demandam sua desvinculação (a quebra do elo normativo), pelos motivos já expostos. Segundo, como ativo financeiro, as sobras de caixa, se gastas com despesas primárias, pressionam a meta de resultado primário – haveria, então, gastos a descoberto, em jargão mais palatável. Nessas circunstâncias, há uma limitação contábil à sua utilização que, dentro da normalidade, costuma ser respeitada.

Em síntese, o vínculo impõe limitação ao uso, inclusive quando associado a fundo público. Se construídas sobras de caixa por meio de receitas vinculadas, somente pela desvinculação patrimonial, poder-se-ia orientá-las à finalidade não genuína. Como receita financeira, o *superavit* financeiro (inclusive quando associado à receita não vinculada) é inadequado para custear despesas primárias, inadequação que, em situações extraordinárias, pode, e deve, ser desprezada.’

Como se viu ao longo do processo em exame, a essência da legislação que abarca o Fundaf não está voltada para o custeio de despesas obrigatórias de caráter continuado, nem mesmo Pessoal e Encargos Sociais. Em todas as oportunidades em que o legislador quis imputar despesas desta natureza à conta do Fundaf, ele o fez mediante inovações no ordenamento jurídico, promovendo alterações no texto do decreto-lei de instituição do fundo especial. As mudanças havidas no parágrafo único do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975 retratam esse entendimento:

‘Art. 6º (...)

Parágrafo único. O FUNDAF destinar-se-á, também, a fornecer recursos para custear: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) o funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, inclusive o pagamento de despesas com diárias e passagens referentes aos deslocamentos de Conselheiros e da gratificação de presença de que trata o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971; (Incluída pela lei nº 9.532, de 1997)

b) projetos e atividades de interesse ou a cargo da Secretaria da Receita Federal, inclusive quando desenvolvidos por pessoa jurídica de direito público interno, organismo internacional ou administração fiscal estrangeira. (Incluída pela lei nº 9.532, de 1997)

c) o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 13.464, de 2017)

Se foi preciso alterar o Decreto-Lei 1.437/1975 para que, em situações específicas legalmente previstas, o Fundaf passasse a abarcar despesas com pessoal, uma conclusão possível é de que dispêndios desta natureza não estavam e não estão abarcados na legislação geral de regência da matéria, ressalvadas, repita-se, as inclusões de que trata o parágrafo único do multicitado art. 6º.

A conclusão do MP de Contas é, pois, de que o procedimento adotado pelo Poder Executivo e identificado pela auditoria desta Corte, como bem pontuou o relatório de fiscalização da unidade técnica (peça 114), desrespeita o art. 77 do Decreto 93.872/1986, preceito que não permite a utilização de recursos vinculados a fundo especial para despesas que não se identifiquem diretamente com a realização de seus objetivos ou serviços determinados, como também ofende o art. 8º, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal (‘*Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso*’).

Deve-se ter em conta, porém, o exato teor do parágrafo único do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975, o qual prevê a cobertura de despesas com o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil, com recursos do Fundaf, ao assim preceituar:

‘Art. 6º Fica instituído, no Ministério da Fazenda, o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, destinado a fornecer recursos para financiar o reaparelhamento e reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais. (Vide Decreto-lei nº 2.280, de 1985)

Parágrafo único. O FUNDAF destinar-se-á, também, a fornecer recursos para custear: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) o funcionamento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, inclusive o pagamento de despesas com diárias e passagens referentes aos deslocamentos de Conselheiros e da gratificação de presença de que trata o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 5.708, de 4 de outubro de 1971; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) projetos e atividades de interesse ou a cargo da Secretaria da Receita Federal, inclusive quando desenvolvidos por pessoa jurídica de direito público interno, organismo internacional ou administração fiscal estrangeira. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

e) Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à Carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Medida Provisória nº 765, de 2016)

c) o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 13.464, de 2017)

A esse respeito, a Portaria MF 1.206/2024, que dispõe sobre o Plano de Aplicação do Fundaf e da sua Subconta Especial, para o exercício de 2025, prevê despesas obrigatórias apenas com Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, ou seja, com nenhuma outra despesa obrigatória⁴:

Ações Orçamentárias	Plano Orçamentário	GND	Fonte FUNDAF	PLOA 2025
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil				
21BX - Bônus de Eficiência e Produtividade de Servidores Ativos da União	Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira - Ativos	1	132	899.384.400
21BW - Bônus de Eficiência e Produtividade de Servidores Inativos e Pensionistas da União	Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira - Inativos e Pensionistas	1	132	778.972.956
Total RFB - Obrigatórias				1.678.357.356
Orçamento RFB				PLOA 2025
Discrecionárias				3.600.000.000
Obrigatórias				1.678.357.356
Total				3.678.357.356

No Despacho 1042/2023/Sucor/Copol/RFB, de 7/11/2023, a Coordenação-Geral de Programação e Logística da Receita Federal (Copol) admitiu a utilização reiterada de recursos do Fundaf em despesas obrigatórias não previstas na legislação de regência, conforme transcrição que segue (peça 150, grifou-se):

‘9. Importante registrar que a não inclusão dos recursos orçamentários vinculados, constitucional e infraconstitucionalmente, consignados no Plano de Aplicação de Recursos do Fundaf na PLOA anual, e mesmo a não aprovação do próprio Plano de Aplicação, como tem ocorrido ao longo dos últimos anos, cujas competências pertencem a outros órgãos do MF e Ministério do Planejamento, acabou por desvirtuar as previsões legais previstas na legislação do Fundaf, como bem observado pelo TCU, embora a RFB cumpra referida legislação no âmbito de suas competências e tenha gestão de governança e operacional sobre os recursos orçamentários de seu orçamento anual, todos oriundos de fontes do Fundaf, conforme visto.

(...)

14. Atualmente, a proposta de Plano de Aplicação realizada pela RFB representa a conjugação da previsão de arrecadação do FUNDAF com as necessidades orçamentárias levantadas pela RFB e pela PGFN para as suas despesas prioritárias de custeio e investimento, **acrescida da despesa obrigatória do bônus de eficiência e produtividade**. Após concluída a elaboração da proposta do Plano de Aplicação, aprovada pelos titulares máximos da RFB e PGFN, a mesma é consubstanciada, atualmente, em proposta de minuta de portaria MF, acompanhada de exposição de motivos, as quais são submetidas à aprovação do Ministro de Estado da

⁴https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/comite-gestor-do-programa-de-produtividade-da-receita-federal/legislacoes/PORTARIA_MF_N_1.206_DE_29_DE_JULHO_DE_2024.pdf. Acesso em: 17 mar. 2025.

Fazenda.

(...)

20. Em relação ao item 196.2 – b e respectivos sub itens, bem assim item 196.3 – a, importante registrar que a estruturação legal dos orçamentos da Administração Tributária foi gestada ainda nos anos 70/80 e 90 do século passado, conforme legislação amplamente descrita no âmbito deste processo, e permanece atual, especialmente porquê o Estado Brasileiro cada vez mais depende da maior eficiência na arrecadação de tributos federais e na administração do comércio exterior brasileiro, atividades precípua da RFB.

21. Neste sentido, quando computados, sem outras considerações sobre a observância de determinações legais, o somatório das despesas discricionárias e das despesas obrigatórias que compõem os orçamentos anuais da RFB, verifica-se que são plenamente compatíveis com os recursos vinculados arrecadados pelo Fundaf. **Também tem sido executada anualmente a efetiva utilização dos recursos disponíveis do Fundaf, para pagamento de despesas discricionárias e despesas obrigatórias da RFB**, conforme definido e operacionalizado pelo órgão Central Orçamentário da União, embora **a despeito da falta de fundamentação legal na utilização do Fundaf para pagamento de parte das despesas obrigatórias da RFB**.

22. Assim, **o descompasso verificado pelo TCU [peça 114] e corroborado pela RFB está na falta da expressa previsão legal na utilização de recursos disponíveis do Fundaf, pelo Órgão Central Orçamentário da União, para pagamento da maior parte das despesas obrigatórias de pessoal da RFB.**

23. Neste sentido, **para fins de regularizar referida desconformidade apontada pelo TCU, a RFB informa que anualmente realiza proposta de emenda ao PLDO** para inclusão de novo inciso na Seção I do Anexo II da PLDO - Despesas que não serão objeto de limitação de empenho, nos termos do disposto no § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, para incluir inciso nos seguintes termos, a exemplo da Emenda nº 5179 ao PLDO 2023, **para dar suporte legal para a utilização plena de recursos do Fundaf com despesas obrigatórias necessárias à Administração Tributária:**

‘Outras despesas de pessoal da Administração Tributária, com recursos do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF, após atendidas as prioridades previstas no art. 6º do Decreto-Lei 1.437/75’

24. A justificativa da RFB para essa proposta se baseia na necessidade de dar efetividade às determinações do TCU no âmbito deste processo. Conforme relatado, **ao longo dos últimos anos os recursos do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF têm sido utilizados de forma reiterada para o pagamento de despesas orçamentárias obrigatórias não previstas no Decreto-Lei 1.437/75, que especifica exaustivamente o rol de despesas passíveis de utilização com recursos do Fundaf. Ao longo destes anos, a maior parte dos recursos arrecadados pelo Fundaf tem sido utilizada para o custeamento de despesas obrigatórias relativas a salários e benefícios de servidores.**

25. Não obstante, **a única despesa obrigatória, permitida legalmente, com utilização de recursos do Fundaf é o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil**, ao teor do disposto na letra ‘c’, parágrafo único do art. 6º do referido Decreto-Lei. Essa conclusão foi exaustivamente explorada no âmbito do Relatório Parcial constante do processo TCU Fiscalização n. 196/2019, TC n. 024.601/2019-5 (SEI nº 15728996), que manifesta entendimento [peça 114], corroborado pelo Ministério Público de Contas da União [peça 120], sobre a inexistência de previsão legal para referida utilização ampla dos recursos do Fundaf em despesas de pessoal, exceto aqueles expressamente previstos em Lei.

26. Segundo o TCU, a legislação do Fundaf é expressa ao listar as despesas orçamentárias condicionadas que podem ser custeadas com os recursos do Fundaf, no caso, apenas as despesas discricionárias referentes ao orçamento daqueles órgãos e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, por estarem expressamente consignadas no referido art. 6º do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975.

27. As propostas de alteração legislativa têm como objetivo dar fundamento legal à utilização dos referidos recursos para pagamento das despesas de pessoal. Em face da responsabilidade dos gestores da RFB, tendo em vista o disposto no art. 9º do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975, que determina que a RFB é a gestora do Fundaf, **é imperativo dar suporte legal a correta utilização dos recursos vinculados ao referido Fundo Público.**

28. Nesse sentido, até a alteração do Decreto-Lei nº 1.437, de 1975, **temos proposto a inclusão nas LDOs da expressa previsão legal da utilização dos recursos do Fundaf para custeamento de outras despesas de pessoal da Administração Tributária, por meio da sua inclusão no rol de despesas que não serão objeto de limitação de empenho, dando assim a necessária fundamentação legal para essa despesa obrigatória específica, com utilização dos recursos do Fundaf. Porém, essa proposta não foi, até o momento, levada adiante pelo Órgão Central Orçamentário da União.**

(...)

30. Por fim, quanto ao **item 196.3 - a**, embora se trate de ciência ao Ministério, a RFB informa, conforme já respondido em auditoria do TCU sobre o Fundaf (Relatório de Fiscalização do TCU nº 196/2019), bem assim

contextualizado nos itens anteriores, que a competência para a alocação de fontes de recursos para as despesas é exercida de forma exclusiva pelo Órgão Central Orçamentário da União, Secretaria de Orçamento Federal – SOF/MP, que realiza a distribuição da dotação dessas despesas por fontes de recursos no momento da construção do Projeto de Lei Orçamentária Anual.

31. Importante observar, como visto, que **a legislação do Fundaf estabelece destinação exaustiva apenas para despesas discricionárias da RFB expressamente previstas no art. 6º do Decreto 1.437/75, tendo apenas uma despesa obrigatória, que trata do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, despesa tipicamente obrigatória.** Neste sentido, a utilização dos recursos do Fundaf é expressamente excepcionada da regra geral de desvinculação de recursos públicos, conforme previsto no art. 167, inciso IV da CF/88.

32. **Os recursos do Fundaf têm sido utilizados de forma reiterada para pagamentos de outras despesas obrigatórias não previstas na legislação de regência, embora a RFB tenha anualmente encaminhado propostas ao Órgão Central Orçamentário da União, de inclusão na LDO/PLOA de texto legal que dê suporte à referida utilização dos recursos do Fundaf para despesas obrigatórias.**

Nessa linha de raciocínio, o Ministério Público de Contas, revendo, em parte, seu posicionamento (peça 120), acompanha, no essencial, a proposta formulada pelo auditor da AudFiscal (peça 162), mas, à luz das considerações expendidas pelo Auditor-Chefe Adjunto Substituto (peça 164), tem por pertinente ajuste na redação da ciência de que trata o item 196.3, de modo que sejam ressalvadas as despesas com o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, ante a previsão expressa no inciso III do parágrafo único do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975, com a redação dada pela Lei 13.464/2017.

A redação ora proposta pela Procuradoria de Contas para o item 196.3.a (peça 114, p. 37) é, pois, a seguinte (ajustes sugeridos destacados):

‘196.3. **Dar ciência** ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que:

a) a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), **à exceção das previstas no inciso III do parágrafo único do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975, com a redação dada pela Lei 13.464/2017 (Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil)**, viola a seguinte legislação: Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/1988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único (item II.2 do relatório); e’

III

Em face do que restou apurado nos autos, com as vênias de praxe, o Ministério Público de Contas, em atenção ao pedido para oficiar no feito (peça 118) e à oitiva propiciada por Vossa Excelência (peça 165), manifesta-se parcialmente de acordo com a proposição do Auditor e da Diretora da AudFiscal (peças 162 e 163), propondo, ante as considerações do Auditor-Chefe Adjunto Substituto (peça 164), a seguinte redação para a alínea ‘a’ do subitem 196.3 do Relatório de Fiscalização 196/2019 (peça 114, p. 37):

‘196.3. **Dar ciência** ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com fundamento no art. 9º, inc. I, da Resolução 315/2020, de que:

a) a utilização de recursos vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN, para o pagamento de despesas obrigatórias e de caráter continuado (pessoal e encargos sociais), **à exceção das previstas no inciso III do parágrafo único do art. 6º do Decreto-Lei 1.437/1975, com a redação dada pela Lei 13.464/2017 (Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil)**, viola a seguinte legislação: Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 77; Decreto 98.135/1989, art. 5º; Decreto 2.037/1996, art. 4º; Lei 4.320/1964, art. 71; Lei 7.711/1988, art. 3º; e Lei Complementar 101/2000, art. 8º, § único (item II.2 do relatório); e”

É o relatório.

VOTO

Aprecio relatório de auditoria realizada sobre a gestão do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), cujo montante movimentado, no período entre 2009 e 2018, alcançou aproximadamente R\$ 117 bilhões. Por se tratar de fundo especial composto por receitas legalmente vinculadas, sua execução costuma evidenciar, com maior nitidez, eventuais descompassos entre o desenho normativo (finalidades admitidas) e a prática orçamentária consolidada, sobretudo em cenários de elevada materialidade.

2. A fiscalização teve como objetivo avaliar aspectos de legalidade, legitimidade e eficiência das receitas e despesas executadas com recursos vinculados ao fundo, geridos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), e às suas subcontas especiais, administradas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela Secretaria do Patrimônio da União (SPU).

II

3. O Relatório de Fiscalização 196/2019, a cargo da então Secretaria de Controle Externo da Gestão Tributária, da Previdência e da Assistência Social (SecexPrevi), foi emitido em 30/9/2020 e registrou nove achados principais (peça 114):

- i) pagamento de honorários sucumbenciais a advogados públicos ainda na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União;
- ii) execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegais;
- iii) ausência de classificação e destinação ao Fundaf de parcelas de juros e multas do IR e do IPI decorrentes de parcelamentos especiais;
- iv) aplicação irregular de percentuais de destinação às fontes de recursos relativa a receitas arrecadadas decorrentes de parcelamentos especiais;
- v) execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegítimos;
- vi) ausência de prestações de contas específicas (relatórios de gestão) do Fundaf e de suas subcontas especiais;
- vii) ausência de elaboração ou publicação dos planos de aplicação;
- viii) não utilização dos recursos vinculados ao Fundaf em outras ações governamentais por suplantarem as reais necessidades de gastos da RFB e da PGFN;
- ix) ausência de fundamento, nos objetivos de criação do Fundaf, em relação à subconta especial da SPU.

4. O Ministério Público de Contas exarou seu primeiro parecer em 4/5/2021 (peça 120), divergindo apenas da proposta referente ao achado “i” (honorários sucumbenciais) por entender legal e constitucional o referido pagamento.

5. Assumi a relatoria do feito em março/2023 e, em junho daquele ano, decidi remeter os autos à Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal). Determinei a atualização das propostas de encaminhamento ante a possibilidade de alterações no panorama fático, procedimental e jurídico: o longo lapso temporal entre a elaboração do relatório de auditoria e a presente fase deliberativa exige significativa atualização normativa e fática. Entre os principais marcos que impactaram a revisão, destacam-se:

5.1. *Alterações na estrutura ministerial*: a fusão e a posterior recriação de ministérios pela Lei 14.600/2023 alterou a competência de órgãos anteriormente subordinados ao Ministério da Economia. As propostas foram redirecionadas aos atuais gestores: Ministério da Fazenda (MF), Secretaria de

Orçamento Federal (SOF/MPO), Secretaria do Patrimônio da União (SPU/MGI) e Advocacia-Geral da União (AGU).

5.2. *Julgados do Supremo Tribunal Federal (STF)*: decisões sobre temas centrais, como a constitucionalidade do Bônus de Eficiência e Produtividade – BEP (ADI 6.562) e a legalidade de honorários sucumbenciais na fase administrativa (ADIs 6.053 e 5.910), superaram entendimentos, invalidando parte das conclusões originais.

5.3. *Encerramento de processos conexos no TCU*: processos mencionados no relatório original (como os TCs 004.745/2018-3, 027.291/2018-9 e 011.648/2018-0) foram julgados ou arquivados, consolidando orientações específicas sobre honorários de sucumbência e a natureza do BEP.

6. Diante desse cenário, as propostas do relatório original foram reavaliadas, resultando na manutenção, ajuste ou supressão de diversas deliberações.

7. A unidade técnica que deu continuidade ao processo (AudFiscal) promoveu diligências junto aos órgãos envolvidos: Conselho Curador dos Honorários Advocatícios (CCHA), AGU, Ministério da Fazenda (MF), RFB, Secretaria do Tesouro Nacional (STN), PGFN e SPU.

8. Após o exame das respostas às diligências, a unidade instrutiva apresentou conclusões parcialmente dissonantes: de um lado, a instrução do auditor e da diretora (peças 162 e 163); de outro, o pronunciamento do auditor-chefe adjunto substituto (peça 164). O Ministério Público junto ao TCU (MPTCU) acompanha, em essência, a proposta contida na instrução daquele primeiro; as manifestações estão integralmente transcritas no relatório que integra esta deliberação.

9. Feita essa breve síntese, passo a decidir.

III

10. A partir do relatado em cada um dos achados da auditoria, conforme reproduzi no relatório que antecede este voto, sintetizo as conclusões e os encaminhamentos propostos, bem como apresento as pontuais divergências.

i) Pagamentos de honorários sucumbenciais a advogados públicos na fase administrativa da cobrança da Dívida Ativa da União (DAU)

11. Inicialmente o relatório de auditoria apontou o pagamento de R\$ 252 milhões em honorários de sucumbência a advogados públicos referentes à cobrança da Dívida Ativa da União (DAU) ainda na fase administrativa. A equipe concluiu que essa prática era ilegal, pois tal remuneração pressupõe a existência de processo judicial. A proposta original era a de instaurar processo de representação apartado para apurar a questão, realizar oitivas da AGU e do CCHA e de propor a suspensão dos pagamentos e o ressarcimento dos valores.

12. As análises posteriores (peças 162, 164 e 166) foram unânimes em rever a posição, tendo sido considerada insubsistente a proposta original.

13. A mudança de entendimento encontra fundamento em decisões do Supremo Tribunal Federal, notadamente nos julgamentos das ADIs 6.053 e 5.910, que reconheceram a constitucionalidade do pagamento de honorários a advogados públicos, inclusive em hipóteses associadas à cobrança administrativa, desde que respeitado o teto remuneratório.

14. Ao julgar a ADI 6053, o STF reconheceu a constitucionalidade da Lei 13.327/2016, que instituiu os honorários para advogados públicos federais, afastando as teses de que a verba violaria o regime de subsídio ou se trataria de receita pública. O julgamento da outra ADI (em 2022) tratou especificamente da questão da cobrança administrativa. Naquela ocasião, o Supremo foi claro ao estabelecer a constitucionalidade da:

“...destinação aos procuradores [...] de honorários advocatícios incidentes na hipótese de quitação da dívida ativa em decorrência da utilização de meio alternativo de cobrança administrativa ou de protesto de título.”

15. Dessa forma, o pressuposto de ilegalidade que fundamentava o achado original, baseado em interpretação restritiva do Código de Processo Civil e do Estatuto da OAB, foi superado por deliberação do Congresso Nacional ao editar a Lei 13.327/2016 e chancela do STF.

16. Alinho-me a essa posição, afastando a proposta originária e deixando de propor providências específicas relacionadas ao tema.

ii) Execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf e à subconta especial da PGFN em objetos de gasto distintos do previsto em lei (Pessoal e Encargos Sociais)

17. Entre 2009 e 2018, R\$ 32,5 bilhões do Fundaf e da subconta da PGFN foram utilizados para o pagamento de “pessoal e encargos sociais”. A equipe de auditoria considerou a prática ilegal por entender que desvirtua a finalidade do fundo (voltado a reaparelhamento) e propôs dar ciência da irregularidade.

18. Na fase de atualização, este tópico gerou divergência: de um lado, o MPTCU acompanhou a premissa central da instrução e defendeu a ciência de irregularidade; de outro, o auditor-chefe adjunto substituto considerou insubsistente a ciência e sustentou interpretação ampliativa quanto às hipóteses de custeio admitidas no âmbito do Fundaf.

19. O Ministério Público de Contas entende que o gasto geral com pessoal (salários, benefícios etc.) é irregular. A seu ver, a exceção confirmaria a regra e a prova da irregularidade seria o próprio achado relacionado ao BEP, pois, se o pagamento genérico de pessoal fosse permitido pelas regras do Fundaf, o Congresso Nacional não precisaria ter aprovado nenhuma lei específica (Lei 13.464/2017) apenas para autorizar *explicitamente* o bônus.

20. Sob esse prisma, o fato de o BEP ter necessitado de autorização legal expressa demonstraria ser exceção e a regra geral, a proibição dos demais gastos com pessoal. Para resolver a contradição, o MPTCU propôs manter a ciência, mas com uma ressalva: declarar o gasto com pessoal ilegal, à exceção dos valores destinados ao bônus de eficiência e produtividade.

21. O auditor-chefe adjunto substituto apresentou tese distinta e considerou insubsistente a proposta de ciência. Em síntese, sustentou haver incoerência em se reconhecer como regular, de um lado, o pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade – BEP com recursos do Fundaf (achado “v”) e, de outro, expedir ciência afirmando que a utilização desses mesmos recursos para despesas obrigatórias e continuadas de pessoal e encargos violaria a lei, uma vez que o próprio BEP possui essa natureza. Acrescentou que o regime jurídico aplicável ao fundo — em especial o art. 4º do Decreto 2.037/1996 — não estabeleceria um rol taxativo de despesas, mas antes uma enumeração exemplificativa, de modo a admitir o custeio de despesas voltadas às finalidades institucionais típicas da RFB. Nesse enquadramento, entenderia possível incluir, entre os dispêndios compatíveis com o Fundaf, a remuneração dos servidores diretamente vinculados à execução da atividade-fim, por constituir elemento indispensável ao funcionamento e ao desempenho das atribuições que o fundo se destina a apoiar.

22. Adotou visão pragmática, baseada no princípio da eficiência. Citou dados de 2023 que mostram que 40% da folha da RFB (R\$ 5,1 bilhões) foi paga pelo Fundaf. Impedir esse uso, sem solução sistêmica, produziria rigidez e potencial ineficiência alocativa, na medida em que o Tesouro teria de deslocar recursos para cobrir despesas essenciais já operacionalizadas com fonte vinculada.

23. O *Parquet* pontua ainda que a tese da ilegalidade é explicitamente corroborada pela própria RFB. Em sua manifestação (peça 150), o órgão admite faltar expressa previsão legal para o uso do Fundaf no pagamento da maior parte das despesas obrigatórias de pessoal (peça 150, p. 6). Entende

também que a única despesa obrigatória, permitida legalmente, com utilização de recursos do Fundaf é o BEP.

24. A Receita reconhece ainda, no mesmo documento, que, para regularizar a inconformidade, tenta incluir anualmente emendas no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) com vistas a obter autorização legal para tais gastos, confirmando que a permissão não existe.

25. Por outro lado, a manifestação da RFB igualmente reforça o argumento da ineficiência. Esclarece que a alocação de fontes do Fundaf para pagar pessoal é decisão definida e operacionalizada pelo Órgão Central Orçamentário da União (SOF).

26. Há, portanto, sério dilema que não se resolve simplesmente declarando, por via da “ciência”, existir ilegalidade. Há prática orçamentária consolidada (determinada pela SOF), que é vital para a execução orçamentária da RFB, mas que carece de fundamentação legal literal; ou seja, existe um real conflito entre a estrita legalidade e a eficiência da gestão orçamentária.

27. Embora a ciência da irregularidade (como propõe o MPTCU) seja passo tecnicamente correto — pois a própria Receita acolhe a alegação de falta de previsão legal, a ação ignora a realidade orçamentária e a grave ineficiência que sua aplicação estrita causaria.

28. Esse contexto mostra que legislação do Fundaf está desconectada da prática da gestão orçamentária federal. A causa-raiz é a combinação de arrecadação excessiva no fundo (achado “viii”) e ausência de autorização legal para usar esse excesso na principal despesa do órgão (pessoal).

29. Portanto, a solução mais efetiva não é apenas apontar a ilegalidade (ciência), mas tratar a principal razão do dilema. As recomendações tratadas no achado “viii”, a respeito do excesso de arrecadação, parecem-me o caminho mais apropriado no sentido da solução efetiva do problema.

30. O argumento pragmático-econômico é decisivo. Conforme demonstrado no achado “viii” (excesso de arrecadação do fundo), o problema central do Fundaf não é o gasto com pessoal, mas o excesso de superávit. Forçar o Tesouro a se endividar para pagar a folha da RFB, enquanto o superávit bilionário do Fundaf permanece intocado, seria decisão que geraria maior ineficiência e rigidez orçamentária.

31. A operacionalização do Fundaf, como mostrado no curso deste processo, está permeada de diversas falhas. Atacar a relativa à falta de previsão direta e literal de gastos de pessoal e encargos tenderia a criar mais um problema ao funcionamento do fundo. Enfrentá-las passaria pela reestruturação ampla do Fundaf – a ser feita pela via legislativa –, de forma a propiciar melhor e mais eficiente aplicação dos recursos.

32. Portanto, considero não aplicável a proposta de ciência ante a ilegalidade. O problema do excesso de arrecadação é tratado pelas recomendações de eficiência (originadas no achado “viii”), as quais são mantidas e serão exploradas à frente, neste voto. Tais recomendações devem reforçar que ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal cumpre avaliar proposição de mudança legislativa para solucionar o descompasso, que seguirá um dos seguintes caminhos:

1. *regularizar a prática*: alterar o Decreto-Lei 1.437/1975 para incluir, explicitamente, as “demais despesas de pessoal e encargos sociais” da RFB e da PGFN como finalidades do fundo (como a própria Receita tenta fazer anualmente via PLDO); ou

2. *racionalizar a arrecadação*: reduzir as fontes de receita do Fundaf, redirecionando os recursos de modo que sua arrecadação se aproxime do necessário para as próprias finalidades originais (investimento, custeio e BEP) e eliminando o superávit que hoje é usado para cobrir a folha de pagamento; nesse cenário, o custeio dessas despesas deveria ser baseado em outras fontes.

iii) Ausência de classificação e destinação ao Fundaf de parcelas de juros e multas do IR e do IPI decorrentes de parcelamentos especiais

33. A auditoria constatou que, historicamente, a Receita Federal e a Secretaria do Tesouro Nacional não segregavam adequadamente as receitas arrecadadas de grandes parcelamentos especiais (como o Refis) em suas componentes: principal, juros e multas.

34. Os valores totais arrecadados (especialmente de IR e IPI) eram classificados integralmente como principal, ignorando as parcelas de juros e multas que constituíam aquele montante. Como a legislação (Lei 8.383/1991 e Lei 8.981/1995, por exemplo) determina que o produto da arrecadação de multas e juros de mora de tributos federais deve ser destinado ao Fundaf, essa falha na classificação impedia o fundo de receber parcelas devidas.

35. O relatório cita exemplo no qual R\$ 94,7 milhões de IR foram classificados como principal; todavia, R\$ 37,3 milhões (compostos por juros e multas) deveriam ter sido segregados, resultando em perda estimada de R\$ 9,5 milhões para o fundo só naquela amostra.

36. Essa irregularidade começou a ser corrigida a partir da edição da Portaria RFB 2.585/2017, que passou a exigir a criação de códigos de receita específicos para separar principal, juros e multas.

37. A auditoria concluiu que, antes daquele normativo, o Fundaf deixou de receber parcelas de juros e multas devidas por lei, devido a falha na segregação das receitas de parcelamentos. Assim, propôs-se ciência ao extinto Ministério da Economia de que a metodologia de classificação de receitas por estimativa deveria, obrigatoriamente, considerar todas as destinações vinculadas (como juros e multas para o fundo), em cumprimento à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e à Lei 4.320/1964.

38. As análises subsequentes foram unânimes em manter este achado. A proposta de dar ciência mantém-se aplicável e deverá ser direcionada ao Ministério da Fazenda para assegurar que a falha metodológica não se repita.

iv) Aplicação irregular de percentuais de destinação às fontes de recursos relativa a receitas arrecadadas decorrentes de parcelamentos especiais

39. Este achado é consequência do anterior. Após a Receita Federal começar a classificar as receitas de parcelamentos (com a Portaria RFB 2.585/2017), o fez de forma inadequada. Constatou-se que o órgão aplicou os percentuais de destinação vigentes no ano da classificação (2017), em vez de fazê-lo em relação aos percentuais vigentes nos exercícios nos quais as receitas foram originalmente arrecadadas (ex.: 2007, 2008, 2009 etc.).

40. Como evidência, o relatório apresenta a classificação específica de R\$ 28,7 bilhões (Nota Codac 293/2017), que incluía receitas arrecadadas desde 2007. Ao aplicar incorretamente os percentuais mais recentes (de 2017), a RFB distorceu a alocação de recursos. A metodologia errônea resultou em destinação a maior (indevida) de aproximadamente R\$ 2,3 bilhões para o Fundaf, valor que deveria ter sido alocado ao Tesouro Nacional.

41. A causa identificada foi a utilização dos percentuais de destinação do exercício corrente (o da classificação), no lugar dos percentuais dos exercícios passados (os da arrecadação), violando o princípio de que a lei vigente à época do fato gerador é a que rege a destinação da receita.

42. Foi proposto, inicialmente, determinar ao Ministério da Fazenda que promovesse os ajustes contábeis necessários para corrigir a destinação desses R\$ 2,3 bilhões, realocando-os do Fundaf para a Conta Única do Tesouro; não obstante, a determinação se tornou inexecutável.

43. Em resposta à diligência, a STN informou (peça 146) ser “impraticável” realizar tais ajustes em exercícios financeiros já encerrados, cujas contas (Balanço Geral da União) já foram prestadas e julgadas; o sistema Siafi, inclusive, impede esses registros retroativos.

44. Assim, diante da impossibilidade de corrigir os mencionados dados, a proposta foi convertida de “determinação” para “ciência” da irregularidade ao Ministério da Fazenda no sentido de que os recursos arrecadados e classificados por estimativa doravante integrem as fontes corretas, usando os percentuais dos exercícios em que ocorreram as arrecadações.

v) Execução de recursos legalmente vinculados ao Fundaf em objetos de gasto ilegítimos (BEP)

45. A auditoria constatou que, nos exercícios de 2017 e 2018, o Fundaf foi utilizado para pagar R\$ 1,028 bilhão em Bônus de Eficiência e Produtividade a servidores. Embora reconheça a legalidade desse pagamento — pois a Lei 13.464/2017 alterou explicitamente o Decreto-Lei 1.437/1975 (que criou o Fundaf) para incluir o bônus como despesa permitida —, considerou a prática ilegítima pois se está diante de despesa corrente de caráter obrigatório e continuado (gastos com pessoal), o que desvirtuava os objetivos originais de criação do fundo, voltados a “reaparelhamento e reequipamento” (ou seja, investimentos).

46. Para demonstrar o desvirtuamento, o relatório comparou os gastos: no período (2017-2018), R\$ 1,028 bilhão (11,86% dos recursos) foram para o BEP, enquanto somente R\$ 120 milhões (1,39%) foram aplicados em investimentos para a administração fiscal. Assim, foi proposto recomendar ao ministério que avaliasse a conveniência e a oportunidade de manter o pagamento do bônus com recursos do Fundaf, justamente por essa prática deturpar os objetivos do fundo.

47. Em exames mais recentes, o auditor e o MPTCU opinaram por manter a recomendação sob o argumento de que, embora o pagamento seja legal (e sua constitucionalidade tenha sido confirmada pelo STF na ADI 6.562), a recomendação ainda era válida como ato colaborativo no sentido de que o gestor avaliasse a eficiência da alocação de recursos (gastar em bônus em vez de em investimentos).

48. Em posição divergente, o auditor-chefe adjunto substituto considera a recomendação inaplicável, tendo em vista que a Lei 13.464/2017 alterou a lei de criação do Fundaf, expandindo legalmente seus objetivos para incluir o BEP. Questionar a legitimidade da decisão por meio de recomendação invadiria a esfera de discricionariedade legislativa. Ademais, o STF, na ADI 6.562, reconheceu a constitucionalidade do bônus, afastando vícios formais e materiais.

49. Uma vez que o Congresso Nacional e o STF confirmam tal destinação, não caberia ao TCU limitar o alcance da norma por meio de recomendação, posição com a qual estou de acordo.

vi) Ausência de prestação de contas específicas do Fundaf

50. A auditoria constatou que, apesar do enorme volume de recursos movimentados (R\$ 117 bilhões no período), os órgãos gestores (RFB, PGFN e SPU) não elaboravam prestações de contas específicas ou relatórios de gestão dedicados ao Fundaf e suas subcontas. Alegaram que as informações do fundo estavam incluídas em suas prestações de contas gerais. No entanto, a auditoria verificou que tais relatórios continham pouquíssimas passagens sobre o fundo, sendo insuficientes para o devido controle e transparência.

51. Essa ausência viola normas de governança e transparência (Decreto 9.203/2017). Além disso, embora a lei de criação do Fundaf silencie sobre o tema, o Decreto 2.037/1996 (art. 2º, inc. III) exige que a RFB elabore relatório de gestão integrante da tomada de contas, o que pressupõe documento específico. A falta desse relatório, somada aos indícios de uso irregular dos fundos (apontados em outros achados), foi considerada grave.

52. A proposta original foi a de determinação ao ministério para que instituísse normas de gestão e diretrizes claras para a elaboração de prestações de contas específicas do Fundaf. Considerando que o contexto inspirador da recomendação não se alterou, conforme verificado após o exame das diligências, ela deverá ser mantida, direcionada ao Ministério da Fazenda.

vii) Ausência de elaboração ou publicação dos planos de aplicação

53. A lei de criação do Fundaf (Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º) exige que sua gestão obedeça a plano de aplicação previamente aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda. A auditoria apontou que essa exigência legal era amplamente descumprida: inexistência de norma que defina o conteúdo, a forma ou o rito de elaboração e aprovação desses planos; o plano, analisado em um período de dez anos, foi formalmente aprovado somente em três exercícios (2011, 2012 e 2018); os órgãos gestores se limitavam a enviar documentos internos (como propostas orçamentárias), que não substituíam o plano formal exigido por lei.

54. Verifico, assim, que os gestores foram omissos ao não cumprirem exigência legal direta. A ausência de plano de aplicação formal — aprovado e publicado — impede o planejamento, a gestão estratégica e o controle social dos recursos, facilitando a aplicação dos fundos em objetos que não seguem suas diretrizes.

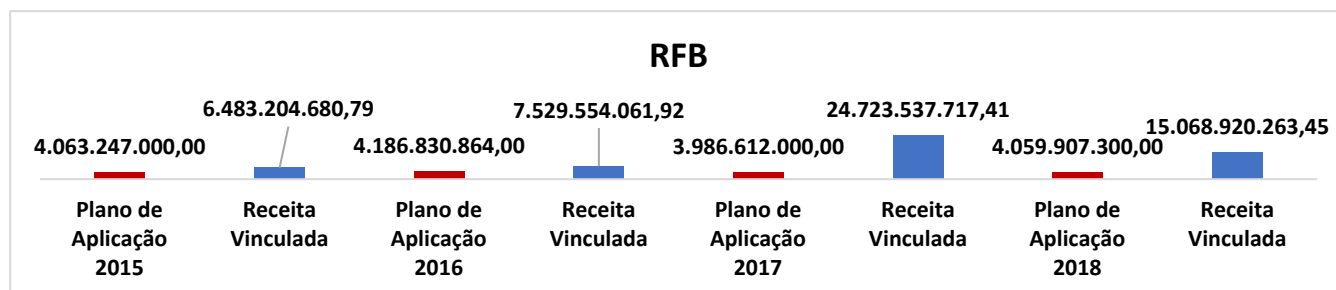
55. A proposta original foi a de determinação ao ministério para que estabelecesse processo formal e específico com vista à elaboração e aprovação dos planos de aplicação. Assim, considerando a continuidade da falha então verificada, esta proposta deve ser mantida, direcionada ao Ministério da Fazenda.

viii) Recursos vinculados ao Fundaf suplantam as reais necessidades de gastos da RFB e da PGFN

56. Constatou-se ineficiência na gestão do Fundaf. A arrecadação de receitas a ele vinculadas é consideravelmente superior às reais necessidades de despesas de custeio e investimento da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

57. O relatório precedente demonstra que a arrecadação do fundo é muito maior do que os valores solicitados nos planos de aplicação ou propostas orçamentárias dos órgãos. Reproduzo a seguir, para maior clareza, o gráfico elaborado pela equipe de auditoria:

Gráfico 1 – Recursos vinculados ao Fundaf x Necessidade de despesas da RFB.



58. Dados mais recentes mostram que o quadro permanece: o plano de aplicação de 2025, publicado na Portaria MF 1.206/2024, prevê o total de R\$ 5.889.386.837,00, enquanto a projeção de arrecadação do Fundaf alcança R\$ 13.110.706.756,58; isto é, as aplicações previstas representam menos de 50% do montante disponível. Essa discrepância gera enorme saldo superavitário parado na conta do fundo.

59. Não há previsão legal que permita a desvinculação do excesso para que o Tesouro Nacional possa utilizá-lo em outras políticas públicas relevantes.

60. A proposta original foi a de recomendar ao ministério que ponderasse, com base no princípio da eficiência, a necessidade de propor mudança legislativa com vistas a permitir a desvinculação dos saldos superavitários (para uso do Tesouro), bem como a reduzir as fontes que direcionam recursos ao Fundaf (basicamente, arrecadar menos), tornando a receita compatível com a real necessidade; alternativamente, a avaliar a própria extinção do Fundaf.

61. Houve convergência total em todas as instâncias de análise quanto às conclusões e ao encaminhamento deste achado. Mesmo destoando sobre a legalidade do gasto com pessoal (achado “ii” supra), todas as partes concordaram que o problema de fundo — arrecadação excessiva e superávit

ineficiente — é real e precisa ser tratado; dessa forma, a recomendação foi mantida, direcionada ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal.

ix) Ausência de fundamento, nos objetivos de criação do Fundaf, em relação à subconta especial da SPU

62. A Lei 9.636/1998 criou subconta especial dentro da estrutura do Fundaf, gerida pela Secretaria do Patrimônio da União. Os recursos ali constantes (que somaram R\$ 444 milhões no período de 2009 a 2018) são destinados ao Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União (Proap), que financia atividades como cadastro, reforma, fiscalização e gestão de imóveis públicos federais.

63. Aponto que gestão de patrimônio imobiliário não possui pertinência temática com os objetivos centrais do fundo, que foi criado (pelo Decreto-Lei 1.437/1975) com o propósito específico de financiar o desenvolvimento e o aperfeiçoamento das atividades de fiscalização (RFB) e o incentivo à arrecadação da Dívida Ativa da União (PGFN). A inclusão da subconta da SPU mostra-se como desvirtuamento, pois suas atividades passam ao largo do intento principal do Fundaf, que é o incremento da arrecadação tributária.

64. A sugestão original foi a de recomendar ao ministério que avaliasse a necessidade de mudança legislativa para segregar a subconta da SPU da estrutura do Fundaf. Todas as análises convergiram nesse entendimento. A própria SPU, em resposta à diligência (peça 160), manifestou concordância sobre a necessidade da segregação.

65. Assim, a recomendação deve ser mantida, direcionada à Secretaria do Patrimônio da União, atualmente vinculada ao Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos.

IV

66. A auditoria revelou um profundo descompasso entre o desenho legal do Fundaf, criado décadas atrás, e sua prática orçamentária contemporânea. O fundo, que movimentou R\$ 117 bilhões no período examinado, opera sob falhas estruturais, técnicas e de governança.

67. Destaquei, de início, aqueles achados que, após análise aprofundada da legislação e da jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal, se mostraram insubsistentes. É o caso da proposta de apuração sobre os honorários sucumbenciais na fase administrativa (achado “i”), cuja legalidade foi confirmada por aquela corte (notadamente na ADI 5.910). Da mesma forma, o questionamento quanto à legitimidade do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade – BEP (achado “v”) não prospera, visto que a Lei 13.464/2017 alterou explicitamente a finalidade do fundo para incluí-lo, tendo sua constitucionalidade validada pela ADI 6.562.

68. O achado de maior complexidade (“ii”) tratou do uso de R\$ 32,5 bilhões do Fundaf para pessoal e encargos sociais. Embora a própria RFB admita haver descompasso e falta de previsão legal para a prática, proibir esse uso por meio de “ciência” geraria paradoxo de ineficiência: o Tesouro Nacional se forçaria a endividar-se para cobrir a folha da Receita, enquanto bilhões de reais (superávit do fundo) permaneceriam ociosos.

69. Fica claro que esse gasto é, em verdade, sintoma do verdadeiro problema estrutural do fundo: arrecadação excessiva (achado “viii”). O Fundaf arrecada consistentemente mais que o dobro de suas necessidades — conforme demonstram tanto os dados históricos quanto os do plano de 2025 — e acumula superávit que não pode ser revertido à sociedade. A solução para o desajuste legal, admitido pela RFB, não reside em mera ciência de prática orçamentária consolidada, mas sim no enfrentamento de sua causa-raiz.

70. As conclusões mais graves concentram-se em três eixos, que se articulam entre si e apontam para medidas de governança, correção metodológica e aperfeiçoamento estrutural do desenho de vinculação:

70.1. No eixo de governança, o fundo opera sem instrumentos adequados de transparência e planejamento: restou comprovada a ausência de prestações de contas específicas (achado “vi”) e a falta de planos de aplicação formais (achado “vii”), em desconformidade com exigências legais e com boas práticas de governança aplicáveis a fundos vinculados.

70.2. No eixo metodológico, identificaram-se falhas na classificação de receitas de parcelamentos: o Fundaf deixou de receber valores de juros e multas que lhe eram devidos (achado “iii”) e, em outro momento, recebeu indevidamente R\$ 2,3 bilhões (achado “iv”) por aplicação errônea de percentuais. Considerando a inviabilidade material de correção retroativa em exercícios encerrados, o encaminhamento correspondente é ajustado para produzir orientação prospectiva, por meio de ciência.

70.3. No eixo estrutural, para além do excesso de arrecadação (achado “viii”), verifica-se desenho institucional que abriga finalidades de baixa pertinência temática com a criação do fundo, como a subconta da SPU (achado “ix”), o que recomenda avaliação legislativa para conferir maior coerência e racionalidade ao regime de vinculação.

71. O conjunto de medidas que ora proponho visa, portanto, à implementação de mecanismos de governança e transparência. Adicionalmente, entendo pertinente expedir ciências para correção das metodologias de classificação de receita e recomendações ao Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal. Estes órgãos devem propor a necessária reestruturação legislativa com vistas a solucionar o descompasso crônico entre arrecadação e despesas do Fundaf, seja pela desvinculação do superávit, seja pela redução de suas fontes, seja pela legalização explícita dos gastos necessários.

Ante o exposto, VOTO pela aprovação da minuta de acórdão que ora submeto ao Colegiado.

TCU, Sala das Sessões, em 4 de fevereiro de 2026.

MINISTRO JHONATAN DE JESUS
Relator

ACÓRDÃO Nº 277/2026 – TCU – Plenário

1. Processo TC 024.601/2019-5
2. Grupo II – Classe de Assunto: V – Relatório de Auditoria.
3. Interessados/Responsáveis: não há.
4. Órgãos/Entidades: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.
5. Relator: Ministro Jhonatan de Jesus.
6. Representante do Ministério Público: Procurador Júlio Marcelo de Oliveira.
7. Unidade Técnica: Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal).
8. Representação legal: não há.

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de auditoria realizada sobre a gestão do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf),

ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, por unanimidade, ante as razões expostas pelo relator, em:

9.1. determinar ao Ministério da Fazenda, com fundamento no art. 4º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias:

9.1.1. institua normas de gestão do Fundaf e de suas subcontas especiais que orientem a elaboração e a publicação de relatórios de gestão específicos do fundo a fim de assegurar efetivo controle e transparência na aplicação dos recursos, em cumprimento ao Decreto 2.037/1996, art. 2º, inciso III; Decreto 98.135/1989, art. 2º, inciso III; Decreto 9.203/2017, art. 3º, inciso VI; e Lei 4.320/1964, arts. 71 e 74;

9.1.2. estabeleça processo formal e específico para a elaboração, a aprovação e a publicidade do Plano de Aplicação do Fundaf e de suas subcontas especiais, definindo rito, conteúdo e prazos, em cumprimento ao determinado na Constituição Federal, art. 37, *caput* (princípio da legalidade); Decreto 93.872/1986, art. 74; Decreto-Lei 1.437/1975, art. 9º; e Lei 9.784/1999, art. 2º, parágrafo único, inciso V; e Decreto 2.037/1996, art. 2º.

9.2. recomendar, com fundamento no art. 11 da Resolução-TCU 315/2020, que:

9.2.1. o Ministério da Fazenda e a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, com base nos princípios constitucionais da legalidade e da eficiência, adotem medidas com vistas a propor mudança legislativa para solucionar o descompasso crônico entre a arrecadação excessiva do Fundaf, suas reais necessidades de gasto e a frequente utilização de recursos em despesas não previstas expressamente no Decreto-Lei 1.437/1975, considerando as seguintes alternativas:

9.2.1.1. desvinculação dos saldos superavitários do fundo, permitindo que o excedente seja revertido ao Tesouro Nacional e aplicado em outras finalidades;

9.2.1.2. inclusão expressa das “demais despesas de pessoal e encargos sociais” da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional como finalidades do fundo;

9.2.1.3. redução das fontes de receita que alimentam o Fundaf, ajustando a arrecadação à real necessidade das despesas a ele vinculadas;

9.2.1.4. alternativamente, a extinção do fundo.

9.2.2. a Secretaria do Patrimônio da União elabore proposição de mudança legislativa para segregar do Fundaf a subconta especial da Secretaria do Patrimônio da União, visto que a aplicação de seus recursos, destinados a atender a despesas do Programa de Administração Patrimonial Imobiliária da União, não está alinhada aos objetivos delineados pela legislação que criou o fundo especial, destoando da Constituição Federal, art. 165, § 9º, inciso II; art. 167, inciso IX; Decreto-Lei

1.437/1975, art. 6º, *caput*; Lei Complementar 101/2000, art. 8º, parágrafo único, e Decreto 9.203, de 22/11/2017, art. 3º, inciso VI.

9.3. dar ciência ao Ministério da Fazenda das seguintes impropriedades na classificação de receitas, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020:

9.3.1. os recursos arrecadados, classificados por estimativa a partir da Portaria RFB 2.585, de 17/8/2017, devem integrar o saldo das fontes da Conta Única segundo os percentuais de destinação aplicáveis nos exercícios de ocorrência das arrecadações, de acordo com a Constituição Federal e as leis vigentes, em cumprimento ao art. 35, inciso I, da Lei 4.320/1964 c/c o art. 50, inciso I, da Lei Complementar 101/2000 e o art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei 4.657/1942;

9.3.2. as destinações vinculadas previstas na Constituição Federal e em leis vigentes devem ser consideradas, na metodologia adotada, quando houver necessidade de classificação de recursos arrecadados por estimativa, com o objetivo de dar cumprimento ao art. 50, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal c/c o art. 57 da Lei 4.320/1964, ao subitem 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, e aos itens QC12, QC19 e QC 29 da Resolução CFC 1.374, de 8/12/2011 — atualmente subitens 2.12, 2.23 e 2.33 da NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21/11/2019.

9.4. encaminhar o teor desta deliberação ao Ministério da Fazenda, à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento e Orçamento, à Secretaria do Patrimônio da União, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e à Secretaria do Tesouro Nacional;

9.5. encaminhar o teor desta deliberação ao Congresso Nacional, destacando a recomendação para reavaliação legislativa da estrutura do Fundaf (subitem 9.2 acima).

10. Ata nº 3/2026 – Plenário.

11. Data da Sessão: 4/2/2026 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-0277-03/26-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: Vital do Rêgo (Presidente), Benjamin Zymler, Augusto Nardes, Bruno Dantas, Jorge Oliveira, Antonio Anastasia e Jhonatan de Jesus (Relator).

13.2. Presidente não votou (Resolução-TCU 375/2025, art. 3º).

13.3. Ministros-Substitutos presentes: Augusto Sherman Cavalcanti e Marcos Bemquerer Costa.

(Assinado Eletronicamente)
VITAL DO RÊGO
Presidente

(Assinado Eletronicamente)
JHONATAN DE JESUS
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)
CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA
Procuradora-Geral



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

TERMO DE CIÊNCIA DE COMUNICAÇÃO

(Documento gerado automaticamente pela Plataforma Conecta-TCU)

Comunicação: Aviso 000.062/2026-GABPRES

Processo: 024.601/2019-5

Órgão/entidade: SF - Secretaria Legislativa do Congresso Nacional - SLCN

Destinatário: PRESIDENTE DO CONGRESSO NACIONAL - SECRETARIA
LEGISLATIVA DO CONGRESSO NACIONAL - SF

Informo ter tomado ciência, nesta data, da comunicação acima indicada dirigida à/ao PRESIDENTE DO CONGRESSO NACIONAL - SECRETARIA LEGISLATIVA DO CONGRESSO NACIONAL - SF pelo Tribunal de Contas da União, por meio da plataforma Conecta-TCU.

Data da ciência: 11/02/2026

(Assinado eletronicamente)

Fernanda Melo e Silva Moraes

Usuário habilitado a receber e a acessar comunicações pela plataforma Conecta-TCU.