

PARECER PRÉVIO 00080/2019-4 – SEGUNDA CÂMARA

Processo: 03748/2018-5
Classificação: Prestação de Contas Anual de Prefeito
Exercício: 2017
UG: PMI - Prefeitura Municipal de Iúna
Relator: Domingos Augusto Taufner
Responsável: WELITON VIRGILIO PEREIRA

**PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL DE PREFEITO –
PREFEITURA MUNICIPAL DE IÚNA - EXERCÍCIO
DE 2017 – PARECER PRÉVIO – REJEIÇÃO –
DETERMINAÇÕES - ARQUIVAR**

O EXMO. SR. CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER:

1. RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de **Prestação de Contas Anual** da Prefeitura Municipal de Iúna, referente ao exercício financeiro de 2017, sob a responsabilidade do Sr. Weliton Virgílio Pereira, chefe do Poder Executivo Municipal.

Em relação à referenciada prestação de contas, o **Núcleo de Controle Externo de Contabilidade e Economia – NCE** elaborou o **Relatório Técnico RT nº 23/2019-3** e a **Instrução Técnica Inicial 39/2019-4**, sugerindo a citação do responsável em razão dos seguintes indícios de irregularidades:

- **Item 2.1 Descumprimento do prazo de envio da PCA (passível de multa conforme art. 135 da LC 621/12);**
- **Item 4.1.1 Evidências de inconstitucionalidade do artigo 6º da Lei Orçamentária Anual nº 2.614/2016;**

- **Item 4.1.2 Abertura de créditos adicionais suplementares em inobservância ao limite estabelecido na Lei Orçamentária Anual e na Constituição da República;**
- **Item 4.1.3 Abertura de créditos adicionais sem fonte de recurso (excesso de arrecadação);**
- **Item 4.3.1 Apuração de déficit orçamentário;**
- **Item 4.3.2.1 Utilização de recursos de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural em fim vedado por lei;**
- **Item 4.3.2.2 Valores recebidos a título de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural divergem quanto ao resultado financeiro;**
- **Item 6.1 Déficit financeiro em diversas fontes de recursos;**
- **Item 6.2 Divergência entre o saldo da dívida fluante e o saldo do passivo financeiro evidenciado no Balanço Patrimonial;**
- **Item 6.3. Não reconhecimento das provisões matemáticas previdenciárias relacionadas aos aposentados e pensionistas sob responsabilidade do município;**
- **Item 7.5.1 Inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira suficiente;**
- **Item 12.2.12 Dotação atualizada apresenta-se em valor superior à receita prevista atualizada;**

Ato contínuo, a citação em razão dos referidos indícios de irregularidade fora acolhida pela **Decisão Monocrática nº 38/2019-1**, tendo sido apresentadas as justificativas pelo Sr. Weliton Virgílio Pereira.

O Núcleo de Controle Externo de Contabilidade e Economia – NCE elaborou a **Instrução Técnica Conclusiva ITC nº 1245/2019-7**, opinando pela REJEIÇÃO da prestação de contas anual, com determinações e recomendações ao gestor supracitado.

Encaminhados os autos ao **Ministério Público Especial de Contas** para manifestação, o Ilmo. Procurador Luciano Vieira, através do Parecer 2861/2019-4, anuiu com o entendimento da área técnica.

É o sucinto relatório. Passo a fundamentar.

2. FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES tem suas competências previstas nos artigos 71 a 75, da Constituição Federal; e na Lei Complementar nº 621/2012 – Lei Orgânica do TCEES, de forma que, dentre as competências a ele atribuídas, destaca-se a avaliação dos atos de gestão dos ordenadores de despesas e administradores públicos em geral, refletido nos resultados da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional, traduzidos nas contas anuais por ele prestadas, com o conseqüente julgamento pela regularidade, regularidade com ressalvas ou irregularidade das contas.

Verifico que o feito se encontra devidamente instruído. Observaram-se todos os trâmites legais e regimentais, havendo, assim, aptidão para apreciação do mérito em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Esta Prestação de Contas foi recebida e protocolada nesta Corte de Contas em 13 de abril de 2018 por meio do Sistema CidadES, ou seja, **fora do prazo regimental**, nos termos do art. 139 da Resolução TCEES nº 261/2013.

Nesse sentido, passo a apreciar a prestação de contas em questão, para fins de emissão de parecer prévio, objetivando dar embasamento ao Poder Legislativo Municipal, competente a proceder com o julgamento das contas.

Constata-se que o município de Lúna, no exercício em exame, cumpriu com a determinação do art. 60, inciso XII, da ADCT e art. 22, “caput”, da Lei nº 11.494/2007, considerando que **aplicou 76,04% das transferências de recursos do FUNDEB na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica. Também aplicou 27,82% das receitas de impostos e transferências constitucionais na manutenção e desenvolvimento do ensino**, em atenção aos artigos 212, “caput”, da CF/88; **17,92% de despesas próprias em ações e serviços públicos de saúde, atendendo**, portanto, cumprindo o disposto no artigo 77, inciso III, do ADCT. Verifica-se que, de acordo com o art. 29-A, inciso I c/c art. 29-A, §2º da

CF/88, que o Poder Executivo não transferiu recursos ao Poder Legislativo acima do limite permitido.

No que se refere à despesa com pessoal, consolidando o Poder Executivo com o Poder Legislativo, em relação à receita corrente líquida apurada para o exercício, tem-se o percentual de 55,86%, sendo cumpridos os limites legal de 60%, mas descumprindo o limite de alerta de pessoal consolidado. Com relação a dívida pública consolidada, observa-se que não extrapolou o limite de 120% estabelecido na legislação.

Sobre a operação de créditos e concessão de garantias, nota-se que, de acordo com os demonstrativos, não foram extrapolados os limites, bem como não houve concessão de garantias ou recebimento de contra garantias. Além do mais, constata-se a inexistência de previsão para beneficiar instituições com renúncia de receita.

Superada a análise quanto do cumprimento dos limites legais e constitucionais, passo à análise das irregularidades apontadas pela Área Técnica.

2.1. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO DE ENVIO DA PCA (ITEM 2.1 do RT 23/2019-3)

Base Normativa: art. 135 da LC 621/12.

A Prestação de Contas Anual foi encaminhada a este Tribunal conforme disposições contidas na Instrução Normativa TC 43/2017, recebida e homologada no sistema CidadES em 13/04/2018, nos termos do art. 123 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, aprovado pela Resolução TC 261/2013, não observando, portanto, o prazo regimental.

A defesa apresentou como motivos para o descumprimento supra, as novas adaptações e adequações a serem cumpridas, com vistas ao atendimento das mudanças impostas através da Instrução Normativa nº. 043/2017, dentre elas, a inclusão de mais arquivos estruturados (XML), que tornou a elaboração da Prestação de Contas Anual mais morosa e dependente de informações de outros setores do município. Além disso, alegou que o lapso temporal ocorrido entre o

prazo limite para homologação da PCA/2017 e sua efetiva homologação não causaram prejuízos à análise técnica e documental da Prestação de Contas Anual do Município de Lúna.

De fato, houve alterações no exercício em questão, no que concerne ao procedimento de envio da prestação de contas, o que me leva a entender que havia algumas dificuldades considerando que os municípios estavam em adaptação ao novo procedimento de envio da PCA, no exercício de 2017. Ademais, o lapso temporal de atraso não foi longo, podendo nessa situação específica, face a adaptação que mencionei, ser relevado o atraso. É claro que em situação reiterada não mais será aceitável qualquer alegação nesse sentido, devendo o gestor que atrasar receber aplicação da sanção devida.

Portanto, **divergindo** do entendimento da Área Técnica e do Ministério Público de Contas, acolho as justificativas apresentadas e **afasto a presente irregularidade**, e deixo de aplicar a multa prevista no art. 135 da Lei Complementar 621/2012.

2.2. EVIDÊNCIAS DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 6º DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL Nº 2.614/2016 (ITEM 4.1.1 do RT 23/2019-3)

Base Normativa: Art. 167, incisos V e VII da Constituição da República; art. 5º, § 4º Lei Responsabilidade Fiscal, e artigos 7º e 42 da Lei 4.320/1964.

O presente indicativo de irregularidade refere-se às evidências de inconstitucionalidade do artigo 6º da Lei Orçamentária Anual nº 2.614/2016 do município de Lúna, qual seja:

Art. 6º Para efeitos desta Lei, não oneram o limite de abertura de crédito adicional suplementar estabelecido no artigo anterior, os seguintes casos:

- I – as suplementações das dotações referente a pessoal e encargos sociais;
- II – as suplementações efetuadas utilizando como fonte de recurso o excesso de arrecadação, conforme previsto no artigo 43, § 1º, inciso II e § 3º, da Lei Federal nº. 4.320 de 17 de março de 1964;
- IV – as suplementações destinadas a suprir insuficiências nas dotações referentes à amortização e encargos da dívida, precatórios e sentenças judiciais;
- V – as transferências realizadas no elemento de despesa para fonte de recursos diferentes da orçada no orçamento.

Os créditos adicionais ilimitados são vedados em função da obrigatoriedade de fixação da despesa na lei de orçamento, pelo art. 167, II e VII da Constituição Republicana e art. 59 da lei 4320/64:

Art. 167. São vedados: [...] II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais; VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

Art. 59 - O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos.

A defesa alegou que *“a autorização concedida no art. 6º da Lei Orçamentária Anual do município de Lúna, possui total similar com a autorização contida nos incisos do art. 4º da Lei Federal nº. 12.595/2012 – Lei Orçamentária da União de 2013 e especialmente, com os incisos do art. 6º da Lei Estadual nº. 9.979/2013 - Lei Orçamentária Anual de 2013 do Governo do Estado do Espírito Santo”*.

Contudo, é possível se verificar que atualmente a legislação orçamentária tanto da União como a do Estado do Espírito Santo, não mais possui dispositivos que permitam abertura de créditos adicionais de forma ilimitada, sendo esse fato resultante da atuação dos Tribunais de Contas.

O responsável argumentou também que *“além da autorização contida através do art. 5º da Lei Orçamentária Anual nº. 2.614/2016 de 10% de créditos adicionais, o art. 6º e incisos da referida Lei, estabeleceu critérios para abertura de créditos suplementares que não seriam deduzidos da autorização de 10% (dez por cento) prevista no art. 5º da LOA, sendo, portanto, uma autorização concedida pelo legislativo municipal totalmente independente da referendada no art. 5º da Lei Orçamentária Anual”*.

Sobre esta alegação, convém destacar que a aludida *“autorização concedida pelo legislativo municipal não está amparada pela exceção contida no art. 165, Inc. III, § 8º da CF/88, motivo pelo qual não deve prevalecer.*

Ademais, o excesso de arrecadação, descrito no art. 6º, II da Lei nº 2614/2016 de Lúna, refere-se a valores monetários precisos, enquanto que as hipóteses de abertura de créditos adicionais dispostas nos incisos I e IV do citado artigo, tratam de valores subjetivos e inexatos, configurando-se numa situação que levaria à abertura de créditos indeterminados.

Importa observar, também, que sequer há previsão para a abertura de créditos adicionais com a fonte superávit financeiro do exercício anterior, uma vez que o art. 6º da Lei nº 2614/2016¹ não possui inciso III.

Contudo, o entendimento predominante desta Corte de Contas é de que não cabe analisar e negar exequibilidade a Lei que já teve seus efeitos exauridos, como é o caso da Lei Orçamentária em análise, que teve vigência apenas durante o exercício de 2017. Há prejudicialidade do processamento do incidente de inconstitucionalidade, por se tratar a LOA, uma norma de efeito exaurido.

Nesse sentido, válido transcrever o Acórdão TC 817/2017 – Plenário:

Acórdão TC 817/2017 –Plenário

[...]

2. DA PREJUDICIALIDADE DO PROCESSAMENTO DO INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADO QUANTO À EVIDÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS INCISOS I AO VI, DO ARTIGO 5º DA LEI ORÇAMENTÁRIA 719/10:

Compulsando os autos, verifico que a área técnica e o douto representante do Parquet de Contas suscitaram o incidente de inconstitucionalidade no sentido de que seja NEGADA EXEQUIBILIDADE ao art. 5º da Lei Municipal de Ibitirama nº 719/2010, nos termos do art. 176 da LC nº621/12, sendo este entendimento acolhido pelo Eminentíssimo Relator Conselheiro Sérgio Manoel Nader Borges, nos termos do seu voto.

Contudo, a matéria em pauta, notadamente, quanto à inconstitucionalidade de lei orçamentária anual, se refere a ato formalmente legal, de efeito concreto, cuja vigência está limitada ao ciclo orçamentário, regulando o orçamento por um ano (LOA).

Como já afirmado, a área técnica sugeriu que o Plenário desta Corte de Contas reconheça a inconstitucionalidade dos incisos I a V, do artigo 5º da Lei Orçamentária Anual de Ibitirama nº 719/10, nos termos do art. 176 da LC nº621/12.

¹ Disponível em:< <https://iuna.es.gov.br/legislacao/registro/3262/lei-2614-2016.html>>, acesso em: 11/04/2019.

Assim, o Eminente Relator os autos, acolhendo esse entendimento votou no sentido de que seja NEGADA EXEQUIBILIDADE ao art. 5º, da Lei Municipal de Ibitirama nº 719/2010, nos termos do art. 176 da LC nº 621/12, bem como pela MODULAÇÃO do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 5º, da Lei Orçamentária Anual do Município de Ibitirama nº 719, de 29 de dezembro de 2010, com efeito ex nunc, com fulcro no parágrafo único, do artigo 335 do Regimento Interno.

No que se refere ao possível reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo da lei ora analisado, entendo que os efeitos da lei foram exauridos com o fim da vigência da LOA, com a aplicação de tal dispositivo legal até 31/12/2011, não sendo razoável, neste momento, o julgamento da constitucionalidade ou não, de dispositivo de lei não mais vigente, portanto de efeitos exauridos.

Posto isto, dirijo do entendimento da área técnica, do Parquet de Contas, e do Eminente Conselheiro Sérgio Manoel Nader Borges, deixando de acolher seu opinamento pela formação de prejudgado, com modulação dos efeitos da referida inconstitucionalidade, em razão da prejudicialidade do processamento do incidente de inconstitucionalidade.

Registra-se, por oportuno, que é possível *in casu* a negativa da eficácia da norma no caso concreto, se assim entender o colegiado, sem, contudo, formar-se o prejudgado respectivo, em face do exaurimento dos efeitos da norma de regência, atingindo-se somente o caso em análise, vez que assentada tal possibilidade nesta oportunidade.

3.DISPOSITIVO

Por todo o exposto, divergindo do entendimento da área técnica, do Ministério Público Especial de Contas e do Eminente Relator Sérgio Manoel Nader Borges, VOTO no sentido de que o Plenário deste Egrégio Tribunal de Contas assim delibere:

3.1 ACOLHA a prejudicialidade do processamento do incidente de inconstitucionalidade suscitado, por se tratar a Lei orçamentária de norma de efeito exaurido, relativamente ao item I.1.1.2 daITC 4138/2013, quanto à evidência de inconstitucionalidade dos incisos I ao VI, do artigo 5º, da lei orçamentária 719/10, pelas razões antes expendidas;

VOTO, por fim, no sentido de que, sejam os presentes autos remetidos à 2ª Câmara para prosseguimento do feito, a fim de que se promova o julgamento de mérito da irregularidade indicada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do Processo TC-2306/2012, ACORDAM os Srs. Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, em sessão plenária realizada no dia quatro de julho de dois mil e dezessete, **à unanimidade, nos termos do voto-vista do senhor conselheiro em substituição Marco Antonio da Silva**, encampado pelo relator, senhor conselheiro Sérgio Manoel Nader Borges:

1. **Acolher a prejudicialidade do processamento do incidente de inconstitucionalidade suscitado, por se tratar a Lei orçamentária de norma de efeito exaurido**, relativamente ao item I.1.1.2 da Instrução Técnica Conclusiva 4138/2013, quanto à evidência de inconstitucionalidade dos incisos I ao VI, do artigo 5º, da lei orçamentária 719/10, pelas razões antes expendidas;
2. Remeter os presentes autos à 2ª Câmara para prosseguimento do feito, a fim de que se promova o julgamento de mérito da irregularidade indicada;

Nos termos do art. 335, do Regimento Interno deste Tribunal, a referida decisão constitui-se prejudgado, devendo ser aplicado em todos os casos submetidos a esta Corte, senão vejamos:

Art. 335. A decisão, contida no acórdão que deliberar, por maioria absoluta dos membros do Plenário, sobre o incidente de inconstitucionalidade, **solucionará a questão prejudicial, constituindo prejudgado a ser aplicado a todos os casos submetidos ao Tribunal.**

Ante o exposto, por ser o incidente suscitado nestes autos em face de Lei Orçamentária, com eficácia já exaurida, aplico o entendimento já firmado por este Tribunal para estas situações e **deixo de instaurar o incidente de inconstitucionalidade suscitado, bem como de remeter ao plenário para apreciação.**

Não obstante, determino ao atual Prefeito que observe as vedações impostas no art. 167, inciso V, da Constituição Federal e art. 7º da Lei 4.320/64, de modo a não incluir na Lei Orçamentária Anual consignação de autorização com dotação ilimitada.

Ressalto que a **Prefeitura de Lúna, na Prestação de Contas Anual de 2015, (TC 4589/2016), já recebeu determinação concernente a esse mesmo apontamento, através do Parecer Prévio TC-117/2017 - Primeira Câmara**, portanto, a reincidência quanto ao procedimento adotado pela Prefeitura de Lúna na elaboração da LOA, será passível de multa.

Ante o exposto, **mantenho a irregularidade**, nos termos delineados pela Equipe Técnica e Ministério Público, contudo, **deixo de instaurar o incidente de inconstitucionalidade**.

2.3 ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS SUPLEMENTARES EM INOBSERVÂNCIA AO LIMITE ESTABELECIDO NA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL E NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA (ITEM 4.1.2 DO RT 23/2019-3)

Base Normativa: Art. 167, inc. V e VII, da Constituição da República; art. 5º, § 4º Lei Responsabilidade Fiscal, artigos 7º e 42 da Lei 4.320/1964, Lei 2.614/2016 (LOA).

De acordo com o Relatório Técnico, a Relação de Créditos Adicionais (DEMCAD) e os limites estabelecidos na Lei Orçamentária Anual – Lei 2.614/2016, constatou-se que o limite de abertura de créditos adicionais suplementares não foi observado. A LOA, art. 5º, possibilitou a abertura de créditos adicionais ao Poder Executivo no limite de R\$ 5.750.000,00 e a efetiva abertura foi de R\$ 8.621.900,29.

A defesa alega que *“Além da autorização contida através do art. 5º da Lei Orçamentária Anual nº. 2.614/2016, o art. 6º e incisos, estabeleceu critérios para abertura de créditos suplementares que não seriam deduzidos da autorização de 10% (dez por cento) prevista no art. 5º da LOA, sendo, portanto, uma autorização concedida pelo legislativo municipal totalmente independente da referendada no art. 5º da Lei Orçamentária Anual”*.

Esclarece ainda que dos R\$ 15.057.090,91, somente R\$ 8.621.900,29 foram abertos com base na autorização contida na Lei nº 2.614/2016 (LOA), e dentre eles:

- ✓ R\$ 2.408.490,28 se referem a “movimentação de créditos” ocorridas dentro de uma mesma dotação orçamentária, cuja fonte de recurso é diversa, e não a abertura de créditos adicionais propriamente ditos, devendo, portanto, ser deduzidos do total movimentado através da Lei Orçamentária Anual nº. 2.614/2016.
- ✓ R\$ 859.706,88 abertos através da Lei Orçamentária Anual nº. 2.614/2016, se refere aos créditos adicionais abertos para suprir insuficiência de dotação de pessoal e encargos sociais e foram efetivados com base na autorização legislativa contida no inciso I do art. 6º da LOA.

E demonstrou, conforme quadro abaixo reproduzido:

Fonte de Créditos	Abertura (A)	Movimentação ocorrida na mesma dotação com fonte de recurso diferente (B)	Limite autorizado (C)	Saldo a Utilizar D=(C-(A-B))
Convênios	2.825.400,11	0,00	2.825.400,11	0,00
Superávit Financeiro	463.711,42	0,00	979.817,58	516.106,16
Anulação de dotações (LOA)	7.298.482,19	2.408.490,28 (*)	5.750.000,00	860.008,09
Anulação de dotação para suprir insuficiência de dotação de pessoal, com base na LOA.	859.706,68 (**)	0,00	859.706,68 (**)	0,00
Anulação de dotações (Outras Leis)	3.609.790,51	0,00	3.609.790,51	0,00
Total	15.057.090,91	2.408.490,28	14.024.714,88	1.376.114,25

(*) Vide (DOC-001) em anexo.

(**) Vide (DOC-002) em anexo.

Relativamente ao montante de **R\$ 2.408.490,28**, referente à **Movimentação de Créditos realizadas na mesma dotação orçamentária com fonte de recurso diferente** (DOC 001, págs. 46 – 49 da Defesa Justificativa 306/2019-8), cabe esclarecer que os **créditos adicionais suplementares**, abertos com base na autorização concedida na própria lei orçamentária e com fundamento em aporte de recursos oriundos de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias (Lei nº 4.320/64, art. 43, § 1º, III), só podem ocorrer quando se tratar de deslocamento de recursos dentro do mesmo órgão e da mesma categoria de programação.

Quanto às **alterações de Fontes de Recursos**, de acordo com a CONSULTA N. 958027 do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS²:

No que se refere às **alterações de fontes de recursos** discriminadas na lei orçamentária para execução de determinado elemento de despesa, tais atos não caracterizam a ocorrência de crédito adicional por “suplementação” (reforço de valor), definida pelo art. 41, I, da Lei Nacional n. 4.320/1964, e não devem impactar no limite percentual de suplementação eventualmente autorizado nas leis orçamentárias, nem tampouco a ocorrência de remanejamentos, transposições e transferências, haja vista que não ocorrerá alteração do valor do crédito orçamentário.

Entretanto, em atendimento ao princípio da legalidade aplicado à Administração Pública, disposto no art. 37, caput, da CR/1988, tendo em vista que no texto constitucional não foi prevista a possibilidade de inserção de autorização para a efetivação de realocações desta natureza (fontes de recursos de dotações orçamentárias), para tais atos se torna necessária a devida autorização legislativa (lei de diretrizes orçamentárias ou outra lei que trate da matéria).”

Conforme se verifica no art. 6º da Lei Municipal nº 2.614/2016 (LOA), o município incluiu na lei orçamentária a autorização para a inclusão de novas fontes de recursos nas dotações já existentes no orçamento:

Lei nº. 2.614/2016

“Art. 6º. Para efeito desta Lei, não oneram o limite de abertura de crédito adicional suplementar estabelecido no artigo anterior, os seguintes casos:

...

V – as transferências realizadas no elemento de despesa para fonte de recursos diferentes da orçada no orçamento.”

No entanto, como a inserção de autorização para a efetivação de realocações das fontes de recursos de dotações orçamentárias nas leis não está prevista no texto constitucional³, entendo ser necessário a devida autorização legislativa, visando

² Disponível em: <<https://tcjuris.tce.mg.gov.br/Nota/BuscarArquivo/1090082>>. Acesso em 19/03/2019.

³ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

atender ao princípio da legalidade aplicado à Administração Pública (art. 37 da CF/88).

Dessa forma, considerando-se que a inclusão de novas fontes de recursos nas dotações já existentes no orçamento desde que existindo dotação orçamentária própria foi prevista na LOA, e que a realocação de fontes de recursos de dotações orçamentárias não caracteriza a ocorrência de crédito adicional por suplementação, não devendo, portanto, ser computada na autorização contida no art. 7º, I da Lei 4.320/64, acolho as justificativas do responsável, **afastando** a presente irregularidade, **somente em relação ao montante de R\$ 2.408.490,28**.

Entretanto, **RECOMENDO** que, nos próximos exercícios, a autorização legislativa necessária para a efetivação de realocações de fontes de recursos de dotações orçamentárias seja efetivada através da lei de diretrizes orçamentárias ou de outra lei que trate da matéria.

Quanto ao montante de **R\$ 859.706,88**, que se refere aos **créditos adicionais abertos para suprir insuficiência de dotação de pessoal e encargos sociais** (Doc-002, listagem de Créditos Adicionais abertos para suprir insuficiência de dotação de pessoal e encargos (Inciso I, art. 6º da LOA), págs. 51-52 da Defesa Justificativa 306/2019-8)

“Art. 6º - Para efeitos desta Lei, não oneram o limite de abertura de crédito adicional suplementar estabelecido no artigo anterior, os seguintes casos:

I - as suplementações das dotações referente a pessoal e encargos sociais;

(...)”

Verifico que não há base legal para tal abertura, por ser referente a pessoal e encargos sociais, conforme já explanado no item anterior. Além do mais, a Lei nº 2608/2016 (LDO), não exceceu nenhum tipo de despesa ou fonte de crédito adicional, do montante máximo a ser autorizado na LOA (que foi de 10%,

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

correspondendo a R\$ 5.750.000,00). Entendo, dessa forma, que tal abertura de crédito adicional, infringe também o art. 167, Inc. VII, uma vez que não limita (não estipula o valor ou percentual) o montante autorizado, estando já acima do autorizado pela LDO e pela LOA, infringindo, portanto, a própria Constituição Federal.

Ante o exposto, **não acolho a justificativa da defesa** quanto ao montante de R\$ 859.706,88, que se refere aos créditos adicionais abertos para suprir insuficiência de dotação de pessoal e encargos sociais, **DETERMINANDO**, que nos próximos exercícios, observe as vedações impostas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e art. 7º da Lei 4.320/64, de modo a não incluir na Lei Orçamentária Anual consignação de autorização com dotação ilimitada.

Analiso ainda, que como o art. 6º da Lei nº 2614/2016 não possui o inciso III, conforme mencionado na irregularidade anterior, ou seja, o mesmo não faz referência a abertura de créditos adicionais com a fonte superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, não podendo os créditos adicionais abertos por meio de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior serem subtraídos do montante total máximo autorizado mediante o art. 22 da Lei nº 2608/2016 (LDO) e o art. 5º, inciso I da Lei nº 2614/2016 (LOA). Assim sendo, entendo que o montante de **R\$ 463.711,42** abertos com a fonte superávit financeiro, está acima do limite de 10% sobre o total da despesa fixada (R\$ 5.750.000,00) autorizado na LOA, infringindo o art. 167, inc. V, da CF/88 República; art. 5º, § 4º LRF, e art. 5º da Lei 2.614/2016 (LOA), por esse motivo, **mantenho** o indicativo de irregularidade, **acompanhando** os argumentos jurídicos delineados pela Equipe Técnica e o Ministério Público de Contas.

2.4 ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS SEM FONTE DE RECURSO (EXCESSO DE ARRECAÇÃO) (ITEM 4.1.3 DO RT 23/2019-3)

Base Normativa: art. 167, V da Constituição da República e art. 43 da Lei 4.320/64.,

De acordo com o Relatório Técnico, constatou-se que foram abertos créditos adicionais num total de R\$ 2.825.400,11, conforme tabela 03, cuja fonte de recurso indicada para ocorrer a despesa foi o “excesso de arrecadação”.

No entanto, percebo que não houve excesso de arrecadação no exercício em análise, mas sim um déficit de arrecadação de R\$ 955.281,94, indicando dessa forma a abertura de créditos adicionais sem fonte suficiente de recurso.

Citado o gestor, o mesmo esclareceu que a movimentação dos créditos adicionais foi encaminhada por meio de “arquivo estruturado” denominado “DEMCAD.XML”, que, no entanto, foi gerado com inconsistência pelo sistema contábil utilizado pelo município, e apresentou de forma equivocada, os créditos adicionais abertos com “recursos de convênios” como se fossem abertos por “excesso de arrecadação”, haja vista que os créditos adicionais objeto de citação se referem a suplementações realizadas pelo município com “recursos de convênios” e encaminhou o Doc-003 Listagem de Créditos Adicionais, págs. 53-54 da Defesa Justificativa 306/2019-8; e Doc-004 Decretos nº. 00016 a 00020 e Decreto nº. 00102/2017, págs. 55-61 da Defesa Justificativa 306/2019-8:

DECRETO Nº 16/2017	1.220.289,96
DECRETO Nº 17/2017	495.427,09
DECRETO Nº 18/2017	243.750,00
DECRETO Nº 19/2017	235.864,20
DECRETO Nº 20/2017	227.871,00
DECRETO Nº 102/2017	295.300,00
Total:	2.718.502,25
*Não encaminhado o Decreto nº 21/2017 de 9/3/2017 R\$ 106.897,86, mas, consta do sítio da Prefeitura ⁴ .	

Portanto, entendo que a presente justificativa foi capaz de sanear a irregularidade, visto que se trata de abertura de créditos adicionais especiais, abertos mediante autorização pelas Leis nºs 2610, 2620, 2621, 2622, 2623, 2624 e 2625/2017, tendo como fonte Recursos de Convênios, no montante total de R\$ 2.825.400,11, em conformidade com o disposto no Parecer Consulta TCEES nº 028/2004.

⁴ <https://w3leis.com.br/arquivos/documentos/iuna/2017/03/decreto/dec-21-2017-tqrvw.pdf>.

Nesse sentido, **acompanhando** o parecer técnico e o Ministério Público de Contas, entendo por **afastar** a presente irregularidade.

2.5 APURAÇÃO DE DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO (ITEM 4.3.1 DO RT 23/2019-3)

Base Normativa: Artigos 48, alínea “b”; 75, 76 e 77, da Lei Federal nº 4.320/1964.

Verificou-se a existência de déficit no orçamento, vez que confrontando os totais da Receita Arrecadada e da Despesa Orçamentária Executada, apurou-se Déficit Orçamentário no montante de R\$ 50.189,45.

Em sede de defesa, o responsável alegou que de fato ocorreu um déficit orçamentário, contudo, esclareceu que o superávit financeiro advindo do exercício anterior de R\$ 979.817,58 foi suficiente a dar cobertura ao déficit orçamentário de R\$ 50.189,45 gerado no exercício de 2017.

Conforme o RT 34/2018-3 (TC 5151/2017-6) referente à PCA/2016 da Prefeitura de Iúna (Contas de governo), verifico que procede a alegação da defesa, sendo o saldo proveniente do superávit do exercício anterior capaz de cobrir o déficit orçamentário.

Portanto, nesse ínterim, **afasto** o indicativo de irregularidade, integrando ao meu voto os argumentos fáticos e jurídicos delineados pela Área Técnica e o Ministério Público de Contas.

2.6 UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL EM FIM VEDADO POR LEI (ITEM 4.3.2.1 DO RT 23/2019-3)

Base Normativa: art. 8º da Lei federal 7.990/89.

Com base na análise da Equipe Técnica, no tocante ao Balancete da Execução Orçamentária (BALEXOD), verificou-se indícios de que o município aplicou recursos

de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural em fim vedado por lei, infringindo o art. 8º da Lei Federal 7.990/89, conforme demonstrado a seguir:

Ano	Funcao	SubFuncao	Programa	Acao	Classificação despesa			Empenhado	Liquidado	Pago	
2017	28	846	7	2 019	4	6	90	71	R\$ 74.284,32	R\$ 74.284,32	R\$ 74.284,32

Observa-se o pagamento de despesas relacionadas a amortização do principal da dívida (4.6.90.71, Principal da Dívida Contratual Resgatado, R\$ 74.284,32), passíveis de devolução à fonte de recursos nº 604, royalties do petróleo recebidos da união.

Pois bem. Em sede de defesa, o gestor aduziu que o referido art. 8º sofreu alterações com a redação dada pela Lei Federal nº. 12.858/2013, que excluiu da vedação do caput do art. 8º da Lei Federal nº. 7.990/89, e encaminhou cópia da Ordem de Pagamento nº. 04522 (DOC-005, págs. 62-63 da Defesa Justificativa 306/2019-8), visando comprovar o pagamento da última parcela de débitos junto ao Instituto Nacional do Seguro Social, protocolo 07.201.01-0/5623, tendo como base a Lei Federal nº 12.810 de 15 de maio de 2013.

De fato, há previsão legal que permite o uso do recurso em questão para pagamento de dívidas com a União e suas entidades, sendo uma alteração introduzida pela Lei n.º 12858/2013. Desta feita, tendo o responsável comprovado que a despesa ora apontada se refere a pagamento da dívida junto à autarquia federal, não há que se falar em aplicação de recursos dos royalties em fins vedados por lei.

Por essa razão, entendo pelo **afastamento da irregularidade** em comento, seguindo o Ministério Público de Contas e a Área Técnica.

2.7 VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL DIVERGEM QUANTO AO RESULTADO FINANCEIRO (ITEM 4.3.2.2 DO RT 23/2019-3)

Base Normativa: art. 8º da Lei Federal 7.990/89 e art. 2º da Lei Estadual 10720/2017.

A Equipe Técnica, em seu RT 23/2019-3, observou do Anexo ao Balanço Patrimonial, que a fonte de recursos 604 – Royalties do Petróleo, iniciou o exercício com superávit financeiro de R\$ 3.132.831,28, e encerrou deficitária, no montante de R\$ -122.833,02. Dos balancetes da execução orçamentária constatou-se que foram recebidos no exercício R\$ 2.343.800,66 e empenhados R\$ 2.647.372,53. Em consulta ao Termo de Verificação, verificou-se que o saldo final da respectiva conta bancária é de R\$ 219,26. Ao se efetuar os cálculos das movimentações do período, observou-se os seguintes resultados (em R\$):

FORTE	SUP. FINANC. EXERC. ANTERIOR	RECEITAS	DESPESAS	SALDO FINAL APURADO	SUPERÁVIT FINANCEIRO BALPAT	SALDO EM CONTA BANCÁRIA
604	3.132.831,28	2.343.800,66	2.647.372,53	2.829.259,41	-122.833,02	219,26

Da análise das informações acima transcritas, conclui-se que a fonte de recursos nº 604 deveria apresentar um superávit financeiro de R\$ 2.829.259,41 e, no entanto, o balanço patrimonial evidencia déficit financeiro de R\$ -122.833,02.

No mesmo sentido, a fonte de recursos 605 – Royalties do Petróleo Estadual, iniciou o exercício financeiro com déficit de R\$ -382.815,49 e encerrou com superávit de R\$ 1.189.580,20, conforme Balanço Patrimonial (BALPAT). Dos balancetes da execução orçamentária constatou-se que foram recebidos no exercício R\$ 1.966.156,47 e empenhados R\$ 889.988,00. Em consulta ao Termo de Verificação, o saldo final da respectiva conta totaliza R\$ 1.579.568,20. Ao se efetuar os cálculos das movimentações do período, observou-se os seguintes resultados (em R\$):

FORTE	SUP. FINANC. EXERC. ANTERIOR	RECEITAS	DESPESAS	SALDO FINAL APURADO	SUPERÁVIT FINANCEIRO BALPAT	SALDO EM CONTA BANCÁRIA
605	-382.815,49	1.966.156,47	889.988,00	693.352,98	1.189.580,20	1.579.568,20

Da análise das informações acima transcritas, conclui-se que a fonte de recursos nº 605 deveria apresentar um superávit financeiro de R\$ 693.352,98 e, no entanto, o balanço patrimonial evidencia superávit financeiro de R\$ 1.189.580,20.

Em suas justificativas, a defesa alegou que não foram considerados pelo TCE os rendimentos de aplicação e as transferências efetuadas entre UGs, e que havia inconsistências nos saldos iniciais em 2017 (31/12/2016) e que foram regularizados em 2017. Alegou, ainda, que os valores apresentados através do “demonstrativo do superávit/déficit financeiro” anexo ao balanço patrimonial, foram de forma consistente com os demais demonstrativos contábeis.

Esclareceu que *“as inconsistências apontadas nas fontes de recursos ocorrem também, em virtude do município destinar recursos das fontes objeto de análise, para o Fundo Municipal de Saúde, sendo que estas são realizadas através de simples transferências bancárias, creditando os referidos recursos nas contas específicas do referido fundo...”*, e ainda que *“...na elaboração do orçamento anual, é destinado um determinado percentual da arrecadação para cada fonte de recursos específica,”* ... e a vinculação destina os recursos para a fonte no ato da arrecadação, e não de acordo com as transferências bancárias realizadas.

A defesa encaminhou anexo a estas justificativas o Doc-006 Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, pág. 65 da Defesa Justificativa 306/2019-8, ratificando a compatibilidade de valores apresentados com os do balanço patrimonial e demais demonstrativos contábeis e, visando à comprovação de que o município utilizou os recursos dos royalties federal e estadual em total consonância com o disposto nas Leis Estadual nº. 8.308/2006 e nº. 10.720/2017 e Lei Federal nº. 7.990/89, enviou anexo a estas justificativas, razão das contas bancárias dos royalties federal e estadual, Doc-007 págs. 66-158 da Defesa Justificativa 306/2019-8, e alegou, ainda, em relação aos royalties estadual, que todas as despesas foram previamente autorizadas e posteriormente apreciadas pelo conselho municipal dos royalties, não havendo o que se falar em aplicação irregular e vedada pela legislação.

Em que pese os esclarecimentos prestados pelo responsável, observei que a inconsistências entre os saldos bancários com os evidenciados no Balanço Patrimonial não foram devidamente justificadas. Além do mais, não houve comprovação de que os saldos em conta bancária estejam compatíveis com a movimentação ocorrida no exercício, ainda que se considerasse os rendimentos de aplicação financeira.

No que concerne as alegadas transferências efetuadas entre UGs, é importante frisar que são vedadas transferências, ainda que temporárias, de conta que movimentam os recursos do petróleo para outras contas.

Como bem colocado pela equipe técnica, os Estados e Municípios devem manter registro contábil auxiliar para o controle das receitas e despesas relativas aos recursos recebidos do petróleo, por meio de livros, fichas ou processamento eletrônico de dados. Os documentos e comprovantes relativos aos pagamentos das despesas realizadas com recursos do petróleo devem ser identificados com carimbo próprio e guardados pelo prazo mínimo de cinco anos, contados a partir da data da aplicação dos recursos⁵.

Constatei, ainda, conforme razão contábil das contas bancárias dos royalties estadual, Doc-007 págs. 66-71, que foram transferidos em 20/11/2017, R\$ 500.000,00 da conta BEES 11.670.791- Royalties do Petróleo Estadual para Fundo Municipal de Saúde de Iúna.

Assim, considerando as transferências financeiras ocorridas da conta de royalties para o Fundo Municipal de Saúde de Iúna e pela ausência de justificativa plausível, **mantenho** o presente indicativo de irregularidade, com base nos argumentos fáticos e jurídicos delineados pela Equipe Técnica e Ministério Público de Contas.

2.8 DÉFICIT FINANCEIRO EM DIVERSAS FONTES DE RECURSOS (ITEM 6.1 DO RT 23/2019-3)

Base Normativa: artigo 1º, § 1º, c/c artigo 4º, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 101/2000.

A Equipe Técnica encontrou déficit financeiro nas fontes de recursos especificadas a seguir resultado do confronto entre ativo e passivo financeiros:

⁵ Brasil. Tribunal de Contas da União. Transferências de recursos e a Lei de Responsabilidade Fiscal: orientações fundamentais – Brasília: Tribunal de Contas da União, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2000, p. 57-61.

Fonte de Recursos	Resultado Financeiro (R\$)
MDE	-584.383,44
FUNDEB – OUTRAS DESPESAS (40%)	-1.250.959,68
FUNDEB – PAGAMENTO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO (60%)	-356.535,53
SAÚDE RECURSOS PRÓPRIOS	-425.378,44
RECURSOS PRÓPRIOS	-567.652,13

Fonte: Processo TC 03748/2018-5 - Prestação de Contas Anual/2017

Cabe registrar, ainda, que, nos termos do parágrafo único, do art. 8º, da Lei Complementar 101/00, os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

A defesa aduziu que *‘os valores do superávit financeiro apresentados através no “balanço patrimonial”, foram gerados de forma consistente em relação aos demais demonstrativos integrantes da Prestação de Contas Anual de 2017’*. E, quanto à execução orçamentária, que apesar de o município de Iúna ter gerado déficit orçamentário no decorrer do exercício de R\$ 50.189,45, este se encontra devidamente acobertado pelo superávit financeiro advindo do exercício anterior que foi de R\$ 979.817,58; e ainda, quanto ao cumprimento das metas de resultado primário e nominal, cumpriu integralmente com a programação estabelecida na LDO.

Relativamente ao item em questão, alegou que *“apesar dos recursos vinculados se apresentarem deficitários, o mesmo não ocorreu com os recursos não vinculados”*, no entanto, observa-se da tabela abaixo, que há diversas fontes de recursos demonstrando com saldos negativos, inclusive a fonte recursos próprios com saldo R\$-567.652,13, senão vejamos:

Fonte de Recursos	Resultado Financeiro (R\$)
MDE	-584.383,44
FUNDEB - OUTRAS DESPESAS (40%)	-1.250.959,68
FUNDEB - PAGAMENTO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO (60%)	-356.535,53
SAÚDE RECURSOS PRÓPRIOS	-425.378,44
RECURSOS PRÓPRIOS	-567.652,13

Além do mais, argumentou que em 2017, ocorreu uma situação atípica em relação aos recursos vinculados, pois foi sancionada a Lei Estadual nº. 10.720 que autorizou os municípios a utilizarem até 60% dos recursos recebidos em decorrência da Lei

Estadual nº. 8.308/2006, com pagamento de despesas correntes. Assim, a defesa alega que o superávit financeiro apurado na fonte de recursos dos Royalties Estadual, foi capaz de diminuir a insuficiência de caixa após a inscrição em restos a pagar não processados das demais fontes, pois conforme disposto na Lei 10.720/2017, tais recursos são passíveis de serem utilizados para cobertura das fontes de recursos apresentadas de forma deficitária no balanço financeiro.

No entanto, observei que o superávit financeiro da Fonte de recursos dos Royalties Estadual apenas diminuiu a insuficiência de caixa, mas não a elimina, muito menos reduz ao ponto de ser considerada de baixa materialidade.

A defesa alegou também, que o art. 41 da LRF, inserido no capítulo VII “da dívida e do endividamento”, seção VI “Dos Restos a Pagar” foi vetado, não havendo, por esse motivo, limite definido na LRF ou noutra legislação para a inscrição de restos a pagar com a vedação do art. 41 da LRF, exceto o disposto no art. 42 da LRF, tornando letra morta as exigências contidas no art. 55, inciso III, letra b da LRF. A respeito desse argumento, faço sua análise mais adiante, na irregularidade que trata de inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade.

A defesa, por fim, invocou o princípio da isonomia, para que no caso em questão, seja dado mesmo tratamento dispensado à Prefeitura Municipal de Marechal Floriano através do processo TC 2758/2018-7 (*apenso processo TC 3792/2016-1, 3798/2015- 9, 3797/2015-4*), Parecer Prévio nº. 0008/2019-9, dada a similaridade dos fatos abordados e devidamente justificados no item em questão.

Contudo, deve ser ressaltado que a decisão proferida em um determinado processo, em regra, não vincula os demais Conselheiros a adotarem o mesmo posicionamento. Até porque cada processo possui sua peculiaridade que é levada em conta quando da sua apreciação, como ocorreu no processo citado pelo responsável.

Este Relator, tem buscado avaliar as questões referentes a déficit financeiro e inscrição de restos a pagar sem disponibilidade, não somente na estrita legalidade, mas com razoabilidade, analisando sempre o contexto da gestão e esforço fiscal

desempenhado pelo Gestor, e avaliando o grau de materialidade que representa a irregularidade.

Todavia, no presente processo, não vislumbro nenhum elemento que leve a aplicação da razoabilidade, pois não há indícios de qualquer medida que representa esforço fiscal do gestor em minimizar os efeitos do desequilíbrio.

Em análise do processo de prestação de contas do exercício anterior, observo que o exercício foi encerrado com déficit, tendo inclusive o gestor anterior infringido o art. 42 da LRF. No entanto, embora tenha sido “herdado” déficit da gestão anterior, ao longo do exercício em análise, não se adotou quaisquer medidas que pudessem reduzir o déficit financeiro, ao contrário, mais fontes ficaram deficitárias e com valores superiores ao exercício anterior, além de ter ocorrido o aumento do estoque da dívida fluante.

Válido dizer, ainda, que no ano de 2017 ocorreu situação atípica favorável a este gestor, que era poder utilizar parte recursos de royalties estadual com despesas correntes desse ano, mas não foi suficiente a eliminar todo déficit ocasionado.

Portanto, integro ao meu voto os argumentos fáticos e jurídicos delineados pela Equipe Técnica e **mantenho** o indicativo de irregularidade, seguindo, também, o Ministério Público de Contas.

2.9 DIVERGÊNCIA ENTRE O SALDO DA DÍVIDA FLUTUANTE E O SALDO DO PASSIVO FINANCEIRO EVIDENCIADO NO BALANÇO PATRIMONIAL (ITEM 6.2 DO RT 23/2019-3)

Base Legal: artigos 85, 89, 100, 101 e 105, da lei federal 4.320/1964.

Com base na análise nos documentos do Balanço Patrimonial e do Demonstrativo da Dívida Fluante, observou-se divergência no valor do Passivo Financeiro Evidenciado, conforme segue tabela abaixo:

Demonstrativo	Valor
Balanço Patrimonial (I)	4.612.093,69
Demonstrativo da Dívida Fluante (II)	1.170.481,55

(=) Divergência (I - II)**3.441.612,14**

Fonte: Processo TC 03748/2018-5 - Prestação de Contas Anual/2017

Em sede de justificativa, o responsável esclareceu que a divergência em questão se deve ao fato de o arquivo estruturado (XML), Demonstrativo da Dívida Flutuante, ter sido gerado com inconsistência pelo sistema contábil utilizado pelo município e apresentou, através do DOC-009 págs. 161-163 da Defesa Justificativa 306/2019-8, o Demonstrativo da Dívida Flutuante Consolidado, gerado pelo sistema contábil do município, em total conformidade com os valores evidenciados no Balanço Patrimonial.

A Equipe Técnica constatou que houve erro conceitual na interpretação da descrição dos dados a serem informados no arquivo DEMDFLT.XML (ou DemonstrativoDividaFlutuante.xml), tendo em vista que **os restos a pagar processados fazem parte do Passivo Circulante, e se enquadram no conceito de Dívida Flutuante.**

Assim, considerando que fora encaminhado um novo Demonstrativo da Dívida Flutuante que está compatível com os demais demonstrativos, acolho as justificativas apresentadas e **afasto** o presente indicativo de irregularidade em questão, acompanhando o entendimento da Equipe Técnica e Ministério Público de Contas. No entanto, **recomendo** o atendimento integral à IN 43/2017 e seus anexos no envio das próximas prestações de contas.

2.10 NÃO RECONHECIMENTO DAS PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS RELACIONADAS AOS APOSENTADOS E PENSIONISTAS SOB RESPONSABILIDADE DO MUNICÍPIO (ITEM 6.3 DO RT 23/2019-3)

Base Legal: Normas Brasileiras de Contabilidade.

Averiguou a Equipe Técnica que embora o município não possui RPPS cadastrado no sistema CidadES, arcou com as despesas previdenciárias pertinentes a servidores municipais. No entanto, não há reconhecimento contábil no passivo não circulante do município, nas rubricas provisões matemáticas previdenciárias a longo

prazo, do valor pertinente à reserva matemática previdenciária, contrariando as normas contábeis em vigor.

Em sede de justificativa, o gestor alegou que *“os valores que estão sendo pagos pelo município relativo a aposentadorias e pensões, refere-se a despesas assumidas de servidores que prestaram serviços para o município em administrações anteriores, cuja obrigação de pagamento e custeio, ficou a cargo do município, haja vista que não houve contribuição/recolhimento ao Regime Geral e nem tão pouco ao Regime Próprio de Previdência Municipal, obrigando com isso, o município arcar com os dispêndios dos aposentados e pensionistas”*. E, na época o município instituiu o Regime de Previdência Municipal através da Lei Municipal nº 1.589/1997 e após um curto período de funcionamento, este foi extinto pela Lei Municipal 1.667/1999. Ou seja, verificando os servidores que trabalharam efetivamente para a municipalidade, não resta dúvida estar configurado o direito adquirido de tais servidores fazerem jus ao benefício da aposentadoria custeado com recursos próprios do município.

Pois bem. Em análise, entendo que a inexistência do Regime Próprio no município não isenta o município de manter o registro adequado no seu passivo, devendo observar as normas e princípios contábeis vigentes.

A Equipe Técnica destacou o que vem a ser “Provisão Matemática Previdenciária”, transcrevendo abaixo o entendimento do Ministério da Previdência Social – MPS:

No passivo, encontram-se as contas correspondentes às obrigações. O termo atuarial, de outro lado, vem da projeção da apuração de compromisso, previdenciário ou de seguros em geral. Com isso, entende-se por passivo atuarial a diferença a maior entre os valores provisionados pelos RPPS para fazer face à totalidade dos compromissos futuros do plano para com seus servidores e dependentes e as contribuições correspondentes, ou seja, os valores necessários para cobrir a insuficiência das contribuições frente aos benefícios previdenciários sob responsabilidade do RPPS. É importante ressaltar que esses valores representam, via de regra, as contribuições previdenciárias que em anos anteriores não foram vertidas para assegurar o pagamento dos benefícios previdenciários. Trata-se, portanto, de uma “dívida” antiga do Ente em relação aos seus servidores, seja porque não houve a devida cobrança proporcional ao benefício assegurado, seja pelo uso desses recursos em outros compromissos que

não os previdenciários. As contas que comporão o resultado da Provisão Matemática Previdenciária serão registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo, no grupo de contas denominado Provisões Matemáticas Previdenciárias, observado o detalhamento estabelecido no Plano de Contas aplicável aos RPPS.

Enfatizou, também, o recente e importante ato normativo do Ministério da Fazenda, **Portaria nº 464, de 19 de novembro de 2018**, que assim dispõe em seu artigo 7º, abaixo transcrito:

Art. 7º Os entes federativos que colocarem o RPPS em extinção, por meio de lei que vincule os servidores ocupantes de cargo efetivo ao RGPS, além do cumprimento das obrigações previstas na legislação aplicável, deverão realizar avaliações atuariais com data focal em 31 de dezembro de cada exercício com o objetivo de apurar os valores dos compromissos.

- 1º. Para a alteração do histórico do RPPS registrado nas bases de dados da Secretaria de Previdência, deverá ser apresentado, além dos documentos a serem solicitados na auditoria de que trata a norma que disciplina a emissão do CRP, estudo que comprove os impactos da extinção do RPPS para o ente federativo.
- **2º. Aplica-se o previsto no caput aos entes federativos que não possuem regime próprio para seus servidores, mas mantenham benefícios sob responsabilidade financeira direta do Tesouro.**
- 3º. Instrução normativa editada pela Secretaria de Previdência disporá sobre procedimento simplificado da avaliação atuarial de que trata este artigo e a exigência de sua elaboração, que deverá observar as normas de contabilidade aplicáveis ao Setor Público. (grifo nosso)

Com base nesses fundamentos, entendo que deve ser reconhecida da Provisão Matemática Previdenciária em seu passivo a longo prazo, a fim de arcar com os benefícios previdenciários a serem concedidos futuramente a seus aposentados e pensionistas.

Dessa forma, **mantenho** o presente indicativo de irregularidade, **tão somente no campo da ressalva**, e **DETERMINO** para que o gestor responsável realize a avaliação atuarial e o reconhecimento da provisão matemática previdenciária no

passivo exigível, de acordo com as normas previdenciárias e contábeis vigentes, acompanhando o entendimento da Equipe Técnica e o Ministério Público de Contas.

2.11 INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS SEM DISPONIBILIDADE FINANCEIRA SUFICIENTE - ART. 55 DA LRF (ITEM 7.5.1 DO RT 23/2019-3)

Base Legal: art. 55 da Lei Complementar 101/00.

Verificou-se na tabela anterior, Anexo 5 do RGF, que não foi observado o limite de inscrição de restos a pagar não processados pelo Poder Executivo. Diversas fontes receberam inscrição de restos a pagar não processados sem que houvesse saldo financeiro para este fim: Saúde - Recursos próprios (-375.169,44), Educação - Recursos próprios – MDE (.577.650,56), Educação – FUNDEB 60% (-249.795,68), Educação – FUNDEB 40% (-1.237.830,43) e Não vinculadas (-698.627,15).

O responsável ressaltou que o demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar apresentado anexo à Prestação de Contas Anual de 2017, não foi apresentado com a consolidação das informações contábeis da Câmara Municipal de Iúna, e encaminhou o referido demonstrativo com a consolidação da Câmara, DOC-006 págs. 66-65 da Defesa Justificativa 306/2019-8.

A seguir passou a apontar suas alegações com base na análise do Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar (DOC-006), as fontes que restaram deficitárias. Sustentou que embora tenha sido gerado insuficiência de caixa de recursos não vinculados, ocorreu situação atípica, proveniente da Lei Estadual nº. 10.720/2017 que autorizou os municípios a utilizarem até 60% dos recursos recebidos em decorrência da Lei Estadual nº. 8.308/2006, com pagamento de despesas correntes. Assim, com o uso desses recursos diminuíram a insuficiência de caixa após a inscrição em restos a pagar não processados das demais fontes.

Por fim, a defesa alegou também, que o art. 41 da LRF, inserido no capítulo VII “da dívida e do endividamento”, seção VI “Dos Restos a Pagar” foi vetado, não havendo, por esse motivo, limite definido na LRF ou noutra legislação para a inscrição de restos a pagar com a vedação do art. 41 da LRF, exceto o disposto no art. 42 da LRF, tornando letra morta as exigências contidas no art. 55, inciso III, letra b da LRF;

e citou o entendimento de alguns autores, que defendem que *“muito embora o art. 41 da LRF tenha sido vetado, ainda existe o limite, pois o art. 55 da LRF que traz as regras básicas para elaboração do demonstrativo das despesas inscritas em restos a pagar, que compõe o Relatório de Gestão Fiscal, manteve-se intacto”*.

Pois bem.

No que se refere ao uso de 60% dos recursos provenientes da Lei Estadual nº. 8.308/2006, constata-se que, de fato, há autorização legislativa para tanto, contudo, da análise do montante deficitário em diversas fontes de recursos, vinculadas e não vinculadas, o uso de 60% dos recursos de royalties estadual, não é suficiente a cobrir todo o déficit, razão pela qual não há como acolher tal justificativa.

Concerne ao argumento de que não há limite na LRF ou noutra legislação para a inscrição de restos a pagar com a vedação do art. 41 da LRF, exceto o disposto no art. 42 da LRF, deve-se mencionar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 1º, § 1º, estabelece que a gestão fiscal responsável pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a **obediência a limites e condições no que tange a inscrição em Restos a Pagar**, dentre outros.

Ademais, o art. 55 da LRF, quando trata do conteúdo do Relatório de Gestão Fiscal, impõe em seu inciso III, alínea “b”, 3, que se respeite a inscrição de restos a pagar não processados até o limite do saldo da disponibilidade de caixa.

A respeito do relatório previsto no o art. 55 da LRF, temos sua melhor compreensão de maneira mais acurada no Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar – Anexo 5 do Manual de Demonstrativo Ficais - MDF 8ª Edição, que no seu texto o seguinte:

O Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar é parte integrante do Relatório de Gestão Fiscal e visa dar transparência ao equilíbrio entre a geração de obrigações de despesa e a disponibilidade de

caixa⁶, bem como ao equilíbrio ente a inscrição em restos a pagar não processados e a indisponibilidade de caixa⁷

Pelo que se depreende da leitura no disposto acima, o objetivo do art. 55 é dar transparência ao montante das disponibilidades de caixa e dos Restos a Pagar de despesas não liquidados inscritos, sendo uma importante ferramenta de gestão a cada final de exercício, e assim possa ser evidenciado o cumprimento do art. 42 da LRF ao final do mandato do gestor. Uma exigência que permite à sociedade e aos órgãos de controle o acompanhamento de maneira mais concomitante a evolução fiscal no decorrer do mandato e assim proporcione que se previnam riscos e se corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Vejamos a disposição que traz o MDF sobre isso:

Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as obrigações de despesas contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que se previnam riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas⁸, **o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo e passivos financeiros.**

Depreende-se que eventuais desequilíbrios que sejam justificados ou que representem um valor de pouca relevância não tem o condão de provocar a rejeição das contas do mandatário, ou seja, a análise de possíveis desequilíbrios existentes deve ser feita e deve ser aplicada a punição devida. Entretanto, não cabe ter o mesmo rigor da análise das contas em fim de mandato, que tem inclusive repercussão na esfera penal.

⁶ LRF, art. 42.

⁷ LRF, art. 55, inciso III, alíneas “a” e “b”.

⁸ LRF, art. 1º, § 1º

Em uma análise pautada pela razoabilidade, observo que no caso concreto, embora tenha sido o primeiro ano de mandato desse gestor, não ocorreu nenhum fato peculiar que ocasionasse dificuldade na execução orçamentária e financeira, como uma queda de receitas, que pudesse justificar o desequilíbrio ao longo do exercício de 2017.

Como já ponderado neste voto no item 2.8, o gestor teve a possibilidade de utilizar até 60% dos recursos provenientes de royalties estadual no exercício de 2017, contudo, ainda assim não foi possível cobrir o déficit ocasionado, o que evidencia desequilíbrio e ausência de planejamento adequado.

Por não haver qualquer situação peculiar que justificasse o desequilíbrio financeiro e a inscrição de restos a pagar sem disponibilidade, **mantenho** o indicativo de irregularidade, acompanhando a Equipe Técnica e o Ministério Público.

2.12 DOTAÇÃO ATUALIZADA APRESENTA-SE EM VALOR SUPERIOR À RECEITA PREVISTA ATUALIZADA (ITEM 12.2.12 DO RT 23/2019-3)

Base Legal: arts. 85, 90, 91, 102 da Lei 4.320/1964.

Compulsando os autos, verifiquei que o valor da dotação atualizada no Balanço Orçamentário deve ser igual ou menor que a receita prevista, conforme demonstrado na tabela abaixo:

Tabela 42): Planejamento Orçamentário

Dotação Atualizada – BALORC (a)	63.289.111,53
Receita Prevista Atualizada – BALORC (b)	60.000.000,00
Dotação a maior (a-b)	3.289.111,53

Fonte: Processo TC 03748/2018-5 - Prestação de Contas Anual/2017

Tabela 43): Informações Complementares para análise

Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores – BALORC (Previsão Atualizada)	0,00
Saldo de Superávit Financeiro – Exerc. Anterior – BALORC (Previsão Atualizada)	463.711,42
Saldo de Reabertura de Créditos Adicionais Exerc. Anterior – BALORC (Previsão Atualizada)	0,00

Créditos Adicionais Abertos no Exercício (Fonte: Superávit Financeiro Exerc. Anterior) - DEMCAD	463.711,42
Créditos Adicionais Abertos no Exercício (Fonte: Reabertura de Créditos Adicionais) - DEMCAD	0,00

Fonte: Processo TC 03748/2018-5 - Prestação de Contas Anual/2017

A defesa alegou que as atualizações ocorridas na dotação orçamentária do município, estão estritamente atreladas ao disposto no art. 43 da Lei Federal 4.320/64, reconhecendo por fim, que todos os créditos adicionais abertos pelo município no decorrer do exercício financeiro de 2017, foram realizados em total respeito aos ditames legais e através da devida autorização legislativa concedida na Lei Orçamentária Anual e através de Leis específicas

Pois bem. Ao analisar os autos, averigui que o município abriu créditos suplementares no montante de R\$ 463.711,42 com a fonte superávit financeiro apurado em balanço patrimonial (Item 2.3 desta ITC), e créditos adicionais especiais, abertos mediante autorização pelas Leis nºs 2610, 2620, 2621, 2622, 2623, 2624 e 2625/2017, tendo como fonte Recursos de Convênios, no montante total de R\$ 2.825.400,11, em conformidade com o disposto no Parecer Consulta TCEES nº 028/2004, (Item 2.4 desta ITC), perfazendo um total de R\$ 3.289.111,53. Portanto, **afasto** o presente indicativo de irregularidade, diante dos argumentos trazidos pela Equipe Técnica e Ministério Público de Contas.

Ante todo o exposto, **acompanhando parcialmente** o entendimento da Área Técnica e Ministério Público de Contas, **VOTO** por que seja adotada a deliberação que ora submeto à apreciação deste Colegiado.

DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER**Relator****1. PARECER PRÉVIO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **RESOLVEM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em Sessão da **Segunda Câmara**, ante as razões expostas pelo Relator, em:

1.1. Emitir Parecer Prévio recomendando ao Legislativo Municipal a **REJEIÇÃO DAS CONTAS** das contas da Prefeitura Municipal de Ibatiba, relativas ao exercício de 2017, sob a responsabilidade do Sr. **Welinton Virgílio Pereira**, nos termos do artigo 80 incisos III, da Lei Complementar 621/2012, bem como do artigo 132 incisos III, da Resolução TCEES 261/2013, em razão manutenção dos seguintes indicativos de irregularidades do RT 23/2019-3:

- ✓ **4.1. Evidências de inconstitucionalidade do artigo 6º da lei orçamentária anual nº 2.614/2016 (item 2.2);**
- ✓ **4.1.2 Abertura de créditos adicionais suplementares em inobservância ao limite estabelecido na lei orçamentária anual e na constituição da república (Item 2.3);**
- ✓ **4.3.2.2 Valores recebidos a título de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural divergem quanto ao resultado financeiro (Item 2.7);**
- ✓ **6.1 Déficit Financeiro em diversas fontes de recursos (Item 2.8); e**
- ✓ **7.51.1 Inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira suficiente - Art. 55 da LRF (Item 2.11).**

1.2. DETERMINAR ao atual gestor e a quem lhe suceder que:

1.2.1. Observe às vedações impostas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e art. 7º da Lei 4.320/64, de modo a não incluir na Lei Orçamentária Anual consignação de autorização com dotação ilimitada (Item 2.3 da ITC);

1.2.2. Realize a avaliação atuarial e o reconhecimento da provisão matemática previdenciária no passivo exigível, de acordo com as normas previdenciárias e contábeis vigentes (Item 2.10 da ITC).

1.3. Com relação às futuras prestações de contas anuais, **RECOMENDAR:**

1.3.1. A autorização legislativa necessária para a efetivação de realocações de fontes de recursos de dotações orçamentárias, por meio da lei de diretrizes orçamentárias ou de outra lei que trate da matéria (Item 2.3 da ITC);

1.3.2. O atendimento integral à IN TCEES 43/2017 e seus anexos no envio das próximas prestações de contas (Item 2.9 da ITC) e;

1.4. DAR CIÊNCIA aos interessados;

1.5. Após os trâmites regimentais, **ARQUIVAR** os autos.

2. Unânime.

3. Data da Sessão: 21/08/2019 - 28ª Sessão Ordinária da 2ª Câmara.

4. Especificação do quórum:

4.1. Conselheiros: Domingos Augusto Taufner (relator) e Rodrigo Coelho do Carmo;

4.2. Conselheiro substituto: João Luiz Cotta Lovatti (convocado)

CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

No exercício da presidência

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

CONSELHEIRO SUBSTITUTO JOÃO LUIZ COTTA LOVATTI

Convocado

Fui presente:

LUIS HENRIQUE ANASTÁCIO DA SILVA

Em substituição ao procurador-geral

LUCIRLENE SANTOS RIBAS

Secretária-adjunta das sessões