

**Parecer Prévio 00031/2019-8**

**Processo:** 05166/2017-2

**Classificação:** Prestação de Contas Anual de Prefeito

**Exercício:** 2016

**UG:** PMNV - Prefeitura Municipal de Nova Venécia

**Relator:** Sebastião Carlos Ranna de Macedo

**Responsável:** MARIO SERGIO LUBIANA

**PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL (PREFEITO) –  
PREFEITURA MUNICIPAL DE NOVA VENÉCIA -  
EXERCÍCIO DE 2016 – INFRINGÊNCIA AO ART. 42  
DA LRF - PARECER PRÉVIO PELA REJEIÇÃO DAS  
CONTAS - DETERMINAÇÃO - REMETER CÓPIAS AO  
MPES – FORMAR AUTOS APARTADOS –  
ARQUIVAR.**

**O EXMO. SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO**

## **1 RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos da Prestação de Contas Anual da **Prefeitura Municipal de Nova Venécia**, referente ao exercício de **2016**, sob a responsabilidade do senhor **Mario Sergio Lubiana** - Prefeito Municipal à época.

A Secex Contas elaborou o **Relatório Técnico 1108/2017** (doc. 58) onde constam indícios de irregularidades as quais foram apontadas na **Instrução Técnica Inicial 1579/2017** (doc. 59), com sugestão de citação do responsável, o que foi acolhido na **Decisão Monocrática 2045/2017** (doc. 61):

Descrição do achado	Responsável
---------------------	-------------

4.2.1 Inobservância dos requisitos da LRF e da LDO quanto à limitação de empenho	Mario Sergio Lubiana
4.3.1 Apuração de déficit orçamentário	Mario Sergio Lubiana
4.3.2 Apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas	Mario Sergio Lubiana
6.1 Ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no demonstrativo do superávit/déficit financeiro encaminhadas no anexo ao balanço patrimonial consolidado	Mario Sergio Lubiana
7.4.1.1 a) Despesas Contraídas Nos Dois Últimos Quadrimestres De Mandato Sem Suficiente Disponibilidade De Caixa Para Pagamento	Mario Sergio Lubiana
7.4.1.1 b) Realização De Despesa Orçamentária Sem Prévio Empenho	Mario Sergio Lubiana

Devidamente citado, o responsável apresentou razões de defesa no prazo legal.

Foram os autos submetidos à análise da área técnica a qual elaborou a **Instrução Técnica Conclusiva 2298/2018** (doc. 70) opinando pela **rejeição** das contas apresentadas.

O Ministério Público de Contas, no **Parecer 2577/2018** (doc. 74), da lavra do Procurador de Contas Luis Henrique Anastácio da Silva, manifesta-se no mesmo sentido.

Os autos integraram a pauta da 28ª Sessão Ordinária da 1ª Câmara, no dia 29/08/2018, quando foi realizada **sustentação oral** e juntada de memoriais e notas taquigráficas (docs. 79/215).

Os autos foram encaminhados ao Núcleo de Controle Externo de Contabilidade e Economia, que exarou a **Manifestação Técnica de Defesa 875/2018** (doc.218) onde mantém as irregularidades relatadas no Relatório Técnico 1108/2017, contudo, as descritas nos itens 4.2.1 e 6.1 considera passíveis de ressalva e determinação, opinando, *in fine*, pela **rejeição das contas** apresentadas.

No mesmo sentido opinou o Ministério Público de Contas no **Parecer 4701/2018** (doc. 222), da lavra do Procurador de Contas Luis Henrique Anastácio da Silva.

O Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun após análise dos autos apresentou **Voto Vista 246/2018** no sentido de que: *“para uma análise mais proficiente sobre as irregularidades dispostas nestes autos, verifico necessária a comprovação dos ajustes contábeis realizados, visto que o gestor, inobstante ter reconhecido as divergências, não encartou comprovação do acerto, o que ensejou o não saneamento das inconsistências pela área técnica em sede de elaboração da*

*peça conclusiva” Destacando ainda que “ a necessidade da correta apuração do superávit financeiro por fonte de recursos, substrato legal para a abertura de créditos adicionais no ano subsequente, e nesse sentido, determino baixar em diligência os autos, no prazo de 30 dias, improrrogáveis, para que o gestor realize os ajustes contábeis necessários nas fontes de recursos, promovendo sua devida comprovação, inclusive, para a correta apuração do superávit financeiro.”*

Desta feita, na 40ª Sessão Ordinária da Primeira Câmara de 21/11/2018 deliberou o colegiado na **Decisão 3142/2018** por:

“Encaminhar COMUNICAÇÃO DE DILIGÊNCIA, na forma do art. 358, II da Resolução 261/2013 para que, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias, o senhor Mario Sergio Lubiana, prefeito do município de Nova Venécia referente ao exercício de 2016, apresente a esta Corte de Contas os ajustes contábeis necessários para a correta apuração do *superávit financeiro* por fonte de recursos”

Devidamente comunicado o gestor apresentou a Defesa/Justificativa 191/2019 e Peças Complementares, que foram encaminhadas à área técnica para análise, que opinando pelo Parecer pela Rejeição das Contas apresentadas no **Relatório de Diligência 001/2019** que reitera a Manifestação Técnica de Defesa 875/2018.

No mesmo sentido opinou o Ministério Público de Contas no **Parecer 661/2019**, da lavra do Procurador de Contas Luis Henrique Anastácio da Silva.

Assim vieram os autos a este Gabinete para emissão de voto.

É o relatório.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO**

Analisando os autos, verifico que o feito encontra-se devidamente instruído, portanto, apto a um julgamento, eis que observados todos os trâmites legais e regimentais.

**Ratifico integralmente** o posicionamento da área técnica e do Ministério Público Especial de Contas para **tomar como razão de decidir a fundamentação exarada**

na **Instrução Técnica Conclusiva 2298/2018** (exceto quanto ao item 2.4 da ITC, considerado passível de ressalva após a sustentação oral), **Manifestação Técnica 875/2018** e **Relatório de Diligência 001/2019** abaixo transcritos:

### - Instrução Técnica Conclusiva 2298/2018

“(…)

#### 2 – INDICATIVOS DE IRREGULARIDADE

##### 2.1. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LRF E DA LDO QUANTO À LIMITAÇÃO DE EMPENHO (ITEM 4.2.1 DO RT 1108/2017)

**Base Normativa:** Art. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) e 19 da LDO.

Consta do RT 1108/2017:

Observou-se que o município, em 2016, não atingiu as metas estabelecidas na LDO para os resultados primário e nominal (tabela 04).

Rubrica	Meta LDO*	Execução
Receita Primária	129.309.400,00	110.998.212,42
Despesa Primária	132.161.441,86	113.068.711,50
Resultado Primário	-1.003.500,00	-2.070.499,08

  

Resultado Nominal	-1.116.832,50	1.989.475,98
-------------------	---------------	--------------

Fonte: Processo TC 05166/2017-2 - Prestação de Contas Anual/2016,

\*<http://sisaudweb.tce.es.gov.br/>: acesso em 01/12/2017.

Considerando o disposto no art. 9º da Lei Complementar 101/2000 e a previsão no art. 19 da LDO do Município (Lei 3331/2015), sobre quais são os critérios a serem observados para a limitação de empenhos e movimentação financeira, na hipótese do não atingimento das metas de resultado nominal e primário:

**Art. 19.** Ficam as seguintes despesas sujeitas à limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas nos [artigos 9º e 31, inciso II, § 1º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000](#):

I - Despesas com obras e instalações, aquisição de imóveis e compra de equipamentos e material permanente;

II - Despesas de custeio não relacionado aos projetos prioritários.

**Parágrafo Único.** Não serão passíveis de limitação de empenho as despesas concernentes a ações nas áreas de educação e saúde, desde que cumprido os índices mínimos de aplicação definidos na Constituição Federal. Também não serão limitadas as despesas com assistência social, cujos recursos sejam repassados fundo a fundo.

Tendo em vista que o município descumpriu as metas estabelecidas na LDO para os Resultados Nominal e Primário, e, apesar da ocorrência de superávit financeiro do exercício anterior (2015), bem como apuração no atual exercício (2016) de superávit financeiro, observa-se o descumprimento do art. 42 da LRF (tabela 22), bem como a ocorrência de déficits em algumas fontes vinculadas como FUNDEB 40% e 60% entre outras; sugere-se **citar** o responsável para justificar-se, trazendo aos autos os atos que

implementaram a limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

#### **JUSTIFICATIVA:**

O defendente alega que o demonstrativo da dívida consolidada líquida referente ao 3º quadrimestre de 2014 (ano anterior à elaboração da LDO para 2016) demonstra a inexistência de dívida consolidada líquida, tendo em vista que a mesma montava em R\$ 12.098.245,00 em contraste com uma disponibilidade de caixa bruta e haveres financeiros da ordem de R\$ 30.970.898,76.

Acrescenta que a situação continuou no exercício de 2015, no qual para uma dívida consolidada de R\$ 11.360.920,16, existia uma disponibilidade de caixa bruta e demais haveres financeiros no valor de R\$ 17.847.452,25, não justificando a necessidade de se atingir metas fiscais. Segundo argumenta, sem a existência de dívida consolidada as metas fiscais perdem o seu objeto, não havendo necessidade de previsão. Faz menção também, como fundamento de suas argumentações o voto do Conselheiro Relator Rodrigo Flávio Freire Chamoun, no Parecer Prévio TC 58/2017 (proc. TC 4106/16). Quanto ao resultado primário, o defendente não expôs argumentação específica.

#### **ANÁLISE:**

De início, contrapondo a alegação de inexistência da dívida consolidada em função de saldo financeiro para absorvê-la, verifica-se que a existência da dívida, registrada contabilmente, é fática ainda que o quantitativo monetário em caixa seja suficiente para pagá-la, sendo, aliás, neste caso, um fator positivo a ser considerado quando da análise das finanças do Poder Executivo.

Quanto à fixação das metas fiscais, não cabe ao gestor agir discricionariamente em decidir pela sua necessidade ou não, ficando-lhe reservado apenas a liberdade de opinar quanto ao valor a ser fixado. A sua elaboração e integração junto a LDO é uma imposição da LRF (lei 101/00) no art. 4º, §1º, o qual inclusive determina que tais metas sejam observadas não só no exercício ao qual se referem, mas também nos dois exercícios seguintes. Indo além disso, a LRF ainda determina que, na possibilidade de não realização das metas de Resultado Primário e Nominal estabelecidas na LDO, é requerido do gestor responsável, a promoção, por ato próprio e nos montantes necessários, da limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Destaque que o ponto inicial tem origem no art. 1º, §1º, da lei de responsabilidade fiscal (Lei 101/2000), o qual determina que a responsabilidade na gestão fiscal 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.

Posto isto, verifica-se que o art. 1º da LRF, criou a obrigação de o gestor público de zelar pelo alcance do equilíbrio orçamentário e financeiro do ente público, em cada exercício. É dizer que o gestor à frente da entidade deve, embasado nas diretrizes legais que regem a administração dos recursos públicos, utilizar-se das ferramentas gerenciais criadas pela legislação pátria, na busca do equilíbrio das contas públicas, compatibilizando a disponibilidade financeira e a realização dos gastos autorizados na lei orçamentária. O gestor tem a obrigação de se adiantar aos riscos inerentes à administração das finanças públicas e priorizar aos gastos considerados essenciais e fundamentais para o atendimento das demandas do cidadão.

Já em seu art. 9º, a LRF, determina os critérios a serem adotado no caso do descumprimento das metas de resultado primário e nominal:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes

necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

(...)

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

(...)

Como se pode extrair da leitura do art. 9º da LRF, a contenção de despesas por meio da limitação de empenhos ao verificar-se a impossibilidade de cumprimento das metas fiscais, é uma determinação legal e inevitável para que o ente público retorne à condição de arrecadar recursos suficientes para suportar suas despesas.

Compulsando os documentos apresentados, verifica-se que nos últimos três exercícios o município só demonstra saldo positivo de dívida consolidada líquida em 2016:

<b>DÍVIDA CONSOLIDADA</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
DÍVIDA CONSOLIDADA BRUTA	12.098.245,00	11.360.920,16	11.781.225,01
DEDUÇÕES	(30.970.898,76)	(17.847.452,25)	11.772.777,06
<b>DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>8.447,95</b>

Ou seja, no decorrer dos 3 exercícios confrontados, observou-se que o desempenho sofreu queda acentuada nesse requisito legal, embora não haja descumprimento do limite de dívida consolidada líquida.

Observa-se que, quando da elaboração das Leis de Diretrizes Orçamentárias, o Poder Executivo poderia ter estabelecido meta igual ou próxima a zero, uma vez que não havia dívida a ser reduzida. Porém, após feito o planejamento necessário foi estabelecido metas a serem cumpridas, consubstanciadas em lei aprovada pelo Poder Legislativo.

Assim, entende-se que, se for verificado erro formal na estipulação das referidas metas de resultado, ou a possibilidade de não atingimento das mesmas, deveria o Poder Executivo encaminhar ao Poder Legislativo projeto de lei a fim de alterar tais valores, e não apenas ignorá-las e alegar que não havia necessidade de cumpri-las.

Pelo exposto, sugere-se **manter o presente indicativo de irregularidade**, todavia **passível de ressalva**.

Por oportuno, sugere-se **determinar** ao atual gestor do município que, quando da elaboração das metas fiscais, realize um planejamento condizente com a real necessidade de redução da trajetória da dívida consolidada líquida do ente a fim de fixar as metas de resultado primário e nominal, como também encaminhe ao Poder Legislativo projeto de lei caso observe a necessidade de alteração das metas estabelecidas se verificado erro no planejamento ou a possibilidade do não atingimento das metas.

## **2.2. APURAÇÃO DE DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO (Item 4.3.1 do RT 1108/2017)**

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

Consta do RT 1108/2017:

No confronto entre os totais da Receita Arrecadada e da Despesa Orçamentária Executada, apurou-se Déficit Orçamentário no montante de R\$ 98.417,69, conforme demonstrado a seguir:

**Tabela 09:** Resultado da execução orçamentária **Em R\$ 1,00**

Receita total arrecadada	113.591.743,90
Despesa total executada (empenhada)	113.690.161,59
<b>Resultado da execução orçamentária (déficit)</b>	<b>-98.417,69</b>

Fonte: Processo TC 05166/2017-2 - Prestação de Contas Anual/2016

Constatou-se ainda o não reconhecimento de despesas orçamentárias no exercício sob análise, no montante de R\$ 989.962,83, tendo sido lançadas à conta da execução orçamentária de exercício seguinte, 2017.

Diante do apresentado, propõe-se a **citação** do Prefeito para que apresente as alegações de defesa e/ou documentos que esclareçam este indicativo de desequilíbrio das contas públicas.

#### **JUSTIFICATIVA:**

O defendente informa que o déficit orçamentário de R\$ 98.417,69 representa apenas 0,09% do valor da despesa executada. Acrescenta que o déficit em questão foi coberto pelo superávit financeiro de R\$ 6.406.260,46, apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior.

Quanto ao valor de R\$ 989.962,83, registrado como despesa de exercício anterior em 2017, o defendente alega referir-se a valor empenhado em 2016, e anulado em função de não liquidação da mesma. Assim, no decorrer do exercício de 2017, tendo sido constatada a necessidade de reempenho das mesmas despesas, por questão de economia processual, utilizou-se os processos que já estavam em tramitação, empenhando-se como se fosse do exercício anterior. Também encaminhou em peça complementar cópia de listagem das anulações de empenhos realizada no período de 01/10/16 a 31/12/16, no total de R\$ 10.429.790,20.

#### **ANÁLISE:**

Constatou-se que o município encerrou o exercício com superávit financeiro de R\$ 8.013.291,55, bem como trouxe saldo financeiro superavitário do exercício anterior (2015), da ordem de R\$ 6.406.260,46. Quanto ao montante de R\$ 989.962,83, lançado no exercício de 2017 como despesas de exercício anterior, destaque-se que não foi possível localizá-lo na listagem de anulações de empenhos encaminhada junto à justificativa.

Entretanto, muito embora no global haja superávit em exercício anterior suficiente para a absorção do déficit orçamentário, quando se observa o resultado financeiro por fontes de recursos (próximo item) constata-se a existência de déficit financeiro em diversas fontes de recursos, tomando inviável o acolhimento das justificativas e a consideração do déficit orçamentário como item regular. Como agravante, fica o reconhecimento de R\$ 989.962,83 em despesas de exercícios anteriores em 2017, evidenciando que deixaram de serem lançadas em exercício e orçamentos próprios, notadamente nos meses de novembro e dezembro de 2016, conforme apêndice a esta instrução técnica. **Mantida, portanto, a irregularidade.**

### **2.3. APURAÇÃO DE DÉFICIT FINANCEIRO EVIDENCIANDO DESEQUILÍBRIO DAS CONTAS PÚBLICAS (ITEM 4.3.2 DO RT 1108/2017)**

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

Consta do RT 1108/2017:

Com base no Balanço Patrimonial encaminhado (arquivo digital BALPAT), verificou-se o déficit financeiro nas diversas fontes especificadas a seguir, resultado do confronto entre ativo e passivo financeiros, sendo que a fonte recursos ordinários não possui resultado positivo suficiente para a cobertura:

Fonte de Recursos	Resultado Financeiro (R\$)
MDE	-158.276,57
Fundeb (40%)	-57.244.982,36
Recursos do FNDE	-24.427,98
Recursos Próprios - Saúde	-28.088.428,51
Demais Recursos Vinculados A Saúde	-479.274,49
Convênios dos Estados	-13.545.650,41
Convênios da União	-2.216.093,97

Ademais, conforme foi verificado das prestações de contas mensais de 2017, efetuadas no sistema CidadES, verificou-se o empenho em despesas de exercícios anteriores em um montante de R\$ 989.962,83, valor este relevante, pago às fontes de recursos R\$285.347,95 Não Vinculadas, R\$ 320.140,38 Educação recursos próprios, R\$ 131.286,20 Saúde recursos próprios e R\$ 394.687,24 Saúde recursos SUS. Ou seja, a ausência de reconhecimento da totalidade da despesa orçamentária em 2016 compromete ainda mais o quadro deficitário apresentado acima.

Cabe registrar que, nos termos do parágrafo único, do art. 8º, da Lei Complementar 101/00, 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.

Diante do apresentado, propõe-se a **citação** do Prefeito para que apresente as alegações de defesa e/ou documentos que esclareçam este indicativo de desequilíbrio das contas públicas.

#### **JUSTIFICATIVA:**

O defendente contesta o apontamento de desequilíbrio das contas públicas em função do superávit financeiro apurado no exercício. Questiona também o fato de o Relatório Técnico mencionar apenas as contas com saldo negativo, deixando de apresentar as fontes vinculadas e não vinculadas com saldo positivo. Afirma que, ao realizar-se o confronto entre as fontes de saldos positivos e negativos, apura-se um superávit financeiro de R\$ 8.013.291,55. Informa também que existem inconsistências de valores quando se apura as fontes de recursos de forma individual. Segundo alega, os valores registrados nas fontes de recursos ordinários (R\$ 40.355.702,51), bem como nas fontes FUNDEB 60% (R\$ 29.586,93), FUNDEB 40% (R\$ -57.244.982,36) e Saúde rec. próprios (R\$ -28.088.428,51) constantes do demonstrativo de superávit/déficit financeiros do Balanço Patrimonial estão incorretos.

Expõe neste caso, o entendimento de que tal demonstrativo consubstancia-se apenas em uma peça acessória que não compromete a exatidão das contas apresentadas no mesmo Balanço Patrimonial. Informa ainda, que, de acordo com o setor de contabilidade do município, a inconsistência de recursos por fontes conforme relatado no RT 1108/17, originou-se da base de dados do sistema informatizado de contabilidade, acumulando valores aleatórios da época em que a execução orçamentária e financeira não era controlada por fontes.

Neste contexto, afirma que determinou ao setor contábil a análise detalhada deste apontamento, afim de que a PCA de 2018 represente de forma fidedigna o detalhamento do superávit/déficit financeiro constante do Balanço Patrimonial.

#### **ANÁLISE:**

A nova estrutura do Balanço Patrimonial, ao integrar em seu corpo o detalhamento do superávit ou déficit financeiro passou a permitir a análise de forma mais precisa da real situação financeira de cada fonte de recurso integrante do ativo financeiro.

Utilizando-se desse novo formato foi possível analisar de forma mais detalhada quais as fontes que de fato o município dispunha para lastrear o seu passivo financeiro. Nesse sentido, foi então constatado desequilíbrio financeiro entre as fontes financiadoras e o passivo de curto prazo.

Veja-se que, apesar de o resultado do confronto entre as fontes financiadoras e os passivos financeiros demonstrarem um superávit financeiro de R\$ 8.013.291,55, quando se aprofunda a análise das contas envolvidas no cálculo, percebe-se que várias fontes financiadoras vinculadas apresentam saldo negativo.

E por agregarem recursos exclusivamente vinculados, com finalidade de gasto já definida, as demais fontes vinculadas que apresentam saldo positivo não podem, por força legal do parágrafo único do art. 8º da LRF, serem utilizadas para compensar os saldos negativos de outras fontes de recursos.

Art. 8º da LRF:

**Parágrafo único.** 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.

Neste sentido, resta lançar mão dos saldos positivos das fontes não vinculadas, ou seja, de livre utilização. Ocorre que o saldo constante da conta não vinculada é insuficiente para fazer frente ao saldo deficitário das fontes de recursos vinculadas, conforme demonstrado pelo quadro abaixo:

<b>Fonte de Recursos</b>	<b>Resultado Financeiro (R\$)</b>
MDE	-158.276,57
Fundeb (40%)	-57.244.982,36
Recursos do FNDE	-24.427,98
Recursos Próprios - Saúde	-28.088.428,51
Demais Recursos Vinculados A Saúde	-479.274,49
Convênios dos Estados	-13.545.650,41
Convênios da União	-2.216.093,97
<b>Saldo das fontes vinculados negativas</b>	<b>-101.757.134,29</b>
<b>Recursos não vinculados</b>	<b>40.355.702,51</b>
<b>Déficit</b>	<b>-61.401.431,78</b>

Acrescente-se também que tal demonstrativo não incorpora apenas uma peça acessória sem comprometimento das informações do Balanço Patrimonial, como assevera o defendente.

Pelo contrário, trata-se de uma informação adicional que permite detalhar as informações que compõe a apuração do resultado originado do confronto entre o ativo e passivo financeiro registrados no Balanço Patrimonial. Havendo inconsistência de alguns saldos integrantes do demonstrativo do superávit/déficit financeiros, conforme alegado pela defesa, fica comprometida a informação registrada no demonstrativo contábil.

Se o demonstrativo do superávit/déficit financeiros reflete a diferença entre ativo e passivo financeiros, deduz-se de pronto que qualquer incongruência encontrada nas duas formas de apuração do resultado financeiro evidencia que as informações contábeis a ele pertinentes não estão refletindo de forma fidedigna a situação financeira do município.

Registre-se ainda que o resultado financeiro positivo é fonte de abertura de créditos adicionais em exercícios posteriores, nos termos da Lei 4320/1964, e que tal utilização deve observar as fontes de recursos, nos termos do parágrafo único do art. 8º da LRF.

Assim, diante do exposto, somos por **manter a irregularidade**.

#### **2.4. Ausência de Controle das Fontes de Recursos Evidenciadas no Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro Encaminhadas no Anexo ao Balanço Patrimonial Consolidado (Item 6.1 DO RT 1108/2017)**

**Base Normativa:** artigos 83, 84 e 89 da Lei Federal nº 4.320/64.

Consta do RT 1108/2017:

Com base no Balanço Patrimonial encaminhado (arquivo digital BALPAT), verificou-se o déficit financeiro nas diversas fontes de recursos especificadas a seguir, resultado do confronto entre ativo e passivo financeiros:

<b>Fonte de Recursos</b>	<b>Resultado Financeiro (R\$)</b>
MDE	-158.276,57
Fundeb (40%)	-57.244.982,36
Recursos do FNDE	-24.427,98
Recursos Próprios - Saúde	-28.088.428,51
Demais Recursos Vinculados A Saúde	-479.274,49
Convênios dos Estados	-13.545.650,41
Convênios da União	-2.216.093,97

Entretanto, o resultado acima é inconsistente com o apurado por este TCEES, por meio do Anexo 5 da RGF, tabela 22 deste relatório, especialmente quanto aos recursos vinculados ao FUNDEB, Recursos Próprios - Saúde, convênios do Estado e convênios da União.

Cabe registrar 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.

Diante do apresentado, propõe-se a **citar** o Prefeito para que apresente as justificativas e/ou documentos que esclareçam este indicativo de irregularidade.

#### **JUSTIFICATIVA:**

O defendente salienta que a irregularidade apresentada neste item é uma réplica do apontamento anterior (item 4.3.2 do RT), e que, assim como informado na justificativa anterior, o detalhamento do superávit/déficit financeiro por fonte de recursos apresenta valores inconsistentes, cuja origem está na base de dados acumulada da época em que os recursos orçamentários e financeiros não eram controlados por fontes. Informa também a impossibilidade de substituição de peça contábil em virtude das normas contábeis atualmente em vigor.

#### **ANÁLISE:**

Deve-se esclarecer, de início, que o presente apontamento não repete o anterior. No anterior citou-se pela evidência de déficit financeiro nas contas do município e no presente apontamento, citou-se pela presença de inconsistência na apresentação do resultado financeiro nos demonstrativos contábeis. São, portanto, apontamentos distintos.

Quanto à defesa apresentada, assim como no item anterior, o defendente confirmou a existência de inconsistências em fontes de recursos integrantes do demonstrativo do superávit/déficit financeiros, sem apresentar, contudo, novas informações e documentos que possibilitem averiguar o real saldo das mesmas. Vale ressaltar que tais inconsistências impactam diretamente no resultado financeiro demonstrado no Balanço Patrimonial.

Neste contexto, é oportuno ressaltar que uma das características qualitativas que se requer da informação contábil, é a representação fidedigna<sup>1</sup>, pois para ser útil como informação contábil, ela deve representar fidedignamente os fenômenos econômicos e outros a que se pretenda representar, sendo alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.

No caso do município em análise, as contas públicas pertinentes ao exercício de 2016 demonstram desequilíbrio orçamentário ao evidenciar gastos superiores às receitas auferidas. Note-se ainda que foram identificados, conforme analisado no próximo item deste relatório, que o município assumiu despesas sem lastro suficiente para pagá-las dentro do exercício ou no próximo.

Diante do exposto, uma vez que não há nos autos evidências de que o município tenha tomado medidas efetivas para contornar o descontrole averiguado no demonstrativo do superávit/déficit financeiro, somos por **considerar o item não regularizado**.

## **2.5. Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento (Item 7.4.1.1.a DO RT 1108/2017)**

**Base Normativa:** art. 42 da LRF

Consta do RT 1108/2017:

Com vistas ao equilíbrio das contas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu, em seu artigo 42, a vedação ao titular de Poder ou órgão, de contrair, nos dois últimos quadrimestres de seu mandato, obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ao discorrer sobre o tema em seu Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), assim se pronunciou:

Como regra geral, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato.

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, 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 de passivos financeiros.

[...]

Ao assumir uma obrigação de despesa através de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação no seu último ano de mandato, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se

---

<sup>1</sup> Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição, Parte: I, p. 25.

de um fluxo de caixa que levará em consideração “os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício” e não apenas nos dois últimos quadrimestres.

[...]

De acordo com o art. 42, as despesas decorrentes de obrigações contraídas nos últimos dois quadrimestres, deverão ser pagas até o final do ano ou, se for o caso, ser pagas no ano seguinte com recursos provisionados no ano anterior. Para cumprimento da regra, o limite a ser observado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício. Para que essas despesas possam ser pagas, é preciso pagar primeiramente os credores mais antigos, ou seja, deve-se respeitar a ordem cronológica das obrigações.

Em relação ao art. 42 da LRF, **observados as vinculações dos recursos públicos** (parágrafo único do art. 8º da mesma lei), a verificação do cumprimento se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente, levando-se em conta os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício e não apenas nos dois últimos quadrimestres.

Entende-se como assunção de obrigação de despesa aquela proveniente de contrato, convênio, acordo, ajuste **ou qualquer outra forma de contratação**. Nesse aspecto, dispõe a Lei 8.666/1993 (art. 62):

O instrumento de contrato é obrigatório nos casos de concorrência e de tomada de preços, bem como nas dispensas e inexigibilidades cujos preços estejam compreendidos nos limites destas duas modalidades de licitação, e facultativo nos demais em que a Administração puder **substituí-lo por outros instrumentos hábeis**, tais como **carta-contrato, nota de empenho de despesa, autorização de compra ou ordem de execução de serviço**. (grifo nosso).

Entende-se, portanto, que, na ausência do instrumento de contrato, a nota de empenho pode extrapolar o aspecto meramente orçamentário-financeiro e assumir natureza contratual.

Do detalhamento a seguir observou-se que o Poder Executivo contraiu obrigações de despesa no período vedativo com insuficiência de recursos financeiros para pagamento, nas seguintes fontes de recursos:

Disponibilidade de caixa antes da inscrição dos restos a pagar não processados (R\$):

Destinação dos Recursos	Disponibilidade de caixa bruta	Obrigações financeiras		Dispon. Líquida 30/04	Dispon. Líquida 31/12
		Até 31/04	A partir de 01/05		
Saúde - Recursos próprios	296.096,83	17.193,40	464.071,27	278.903,43	-185.167,84
Educação - Recursos próprios	215.785,82	1.253,31	926.313,06	214.532,51	-711.780,55
<b>Total</b>	<b>511.882,65</b>	<b>18.446,71</b>	<b>1.390.384,33</b>	<b>493.435,94</b>	<b>-896.948,39</b>

Disponibilidade de caixa após da inscrição dos restos a pagar não processados do exercício (R\$):

Destinação dos Recursos	Dispon. Líquida antes inscrição RPNP	Obrigações financeiras		Dispon. Líquida em 30/04	Dispon. Líquida Em 31/12
		Até 31/04	A partir de 01/05		
Saúde - Recursos	-185.167,84	119.880,00	1.543,50	-305.047,84	-306.591,34

próprios					
Educação Recursos próprios	-711.780,55		80.252,58	-711.780,55	-792.033,13
<b>Total</b>	<b>-896.948,39</b>	<b>119.880,00</b>	<b>81.796,08</b>	<b>-1.016.828,39</b>	<b>-1.098.624,47</b>

Observa-se a inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade de caixa suficiente para pagamento, o que é vedado pelo art. 55 da LRF, e que a disponibilidade líquida de caixa na fonte “não vinculado” (Tabela 22, R\$ 987.051,89) não é suficiente para acobertar a insuficiência de caixa das fontes Saúde e Educação recursos próprios (R\$ -1.098.624,47).

Os restos a pagar empenhados e liquidados no período vedativo, derivados ou não de contratações pactuadas são os evidenciados no APÊNDICE G deste Relatório Técnico, nas fontes Educação (Recursos próprios, Recursos programas federais e Outros recursos).

Consta do referido APÊNDICE G as seguintes informações sobre as obrigações de despesa consideradas na apuração: nº e data do empenho, fornecedor, histórico da despesa, classificação dos restos a pagar entre processados e não processados, valor, fonte de recursos, nº e data de assinatura do contrato/congênera.

Diante do exposto, propõe-se **citar** o responsável a apresentar alegações de defesa acompanhadas de documentos comprobatórios.

#### **JUSTIFICATIVA:**

Informa o jurisdicionado que refez os cálculos, excluindo o montante de R\$ 989.688,52, computado na coluna de consignações, referente a despesas de exercícios anteriores empenhado no exercício de 2017.

Segundo informa, o valor registrado na coluna de consignações da tabela elaborada por esta corte de contas para apuração do cumprimento do art. 42 da LRF, é incorreto, não se referindo a despesa sem empenho do exercício de 2016.

Assim, conforme seus cálculos em nova tabela, o valor disponível na fonte de recursos não vinculados passou a ser de R\$ 1.272.399,84, e que seria suficiente para absorver os saldos negativos das fontes saúde rec. próprios e educ. recursos próprios, respectivamente nos montantes de R\$ -175.305,14 e R\$ -471.892,75.

#### **ANÁLISE:**

De início, vale ressaltar que a metodologia utilizada por esta Corte de Contas para apuração do art. 42, deriva da utilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Nota-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF atribuiu, ao Órgão Central de Contabilidade da União, no § 2º do art. 50, a responsabilidade pela edição de normas gerais para consolidação das contas públicas:

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Nesse sentido, a Lei nº 10.180/2001, no seu art. 17, inciso I define que a Secretaria do Tesouro Nacional – STN é o órgão central de contabilidade da União:

Art. 17. Integram o Sistema de Contabilidade Federal:

I - a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central;

Tal competência, no que se refere à padronização de critérios orçamentários, contábeis e fiscais, vem sendo exercida por meio da edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF.

No manual de demonstrativos fiscais, aprovado pela Portaria 553 de 22 de setembro de 2014, é expressa sua aplicação a partir do exercício de 2015 e a competência para ditar tais normas decorre, como exposto no preâmbulo, das seguintes legislações:

Assim, considerando o disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e no inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, que conferem à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda (MF) a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 18 da Lei nº 10.180, de 2001, complementadas pelas atribuições definidas no art. 7º do Decreto nº 6.976, de 2009, e nos incisos XIV, XXI, XXII e XXIII do art. 21 do Anexo I do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011;

Considerando a necessidade de padronização dos demonstrativos fiscais nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas na forma estabelecida na Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), resolve:

O método utilizado nas instruções técnicas do TCEES tem por base normativa o próprio dispositivo da LRF, qual seja o artigo 42 e seu parágrafo único, interpretação essa baseada nos conceitos trazidos pelo Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional vigente à época da prestação de contas. Destarte, as instruções técnicas do TCEES adotam, e não poderia ser de forma contrária, tal metodologia.

A base para a aferição do art. 42 da LRF decorre expressamente das portarias STN nº. 553/2014 e portaria conjunta STN-SOF nº 01 de 10 de dezembro de 2014, bem como da Portaria 700/2014 que tratam, em síntese, da aprovação e do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) e da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

**Isto posto, conclui-se que, para apuração do disposto no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal parte-se da disponibilidade bruta de caixa, da qual são deduzidos os Restos a Pagar Processados, e os Restos a Pagar Não Processados de exercícios anteriores. Os recursos que sobrarem, são chamados de Disponibilidade Líquida de Caixa, e poderão ser utilizados para inscrição dos Restos a Pagar Não Processados do exercício.**

Neste mesmo sentido o TCEES já pacificou alguns entendimentos sobre a matéria, dentre os quais apontamos os processos TC 3083/2013<sup>2</sup>, 3.096/2013<sup>3</sup>, 2.948/2013<sup>4</sup> e 3.242/2013<sup>5</sup> como precedentes sobre a metodologia aplicada na apuração do artigo 42 da LRF. Além disso, o Plenário deste Tribunal decidiu recentemente, Decisão Normativa TC 001/2018, de 29 de maio de 2018, sobre a fixação e a ratificação das disposições a fim de apurar o cumprimento do artigo 42 da LRF, dentre as quais citamos:

II - Para apuração da disponibilidade líquida de caixa serão deduzidos:

a) Todos os encargos e demais compromissos a pagar até o final do exercício, inclusive os restos a pagar não processados de exercícios anteriores, **independentemente da natureza da despesa contratada ser de caráter continuado ou não, revestindo-se ou não de caráter de essencialidade, emergência e cuja não celebração importe em prejuízo à continuidade do serviço público; (grifo nosso)**

(...)

<sup>2</sup> Prestação de Contas Anual da Prefeitura Municipal de Marechal Floriano (2012). Relator Conselheiro Substituto João Luiz Cotta Lovatti

<sup>3</sup> Prestação de Contas Anual da Prefeitura Municipal de Irupi (2012). Relator Conselheiro Domingos Augusto Taufner.

<sup>4</sup> Prestação de Contas Anual da Prefeitura Municipal de Alegre (2012). Relator Conselheiro Substituto Marco Antônio da Silva.

<sup>5</sup> Prestação de Contas Anual da Prefeitura Municipal de Iconha (2012). Relator Conselheiro Substituto Marco Antônio da Silva.

IV - O ato de “contrair obrigação de despesa” será considerado no momento da assunção da obrigação, ou seja, da emissão do ato administrativo gerador da despesa, da data de assinatura do contrato, convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres ou, na ausência desses, da data do empenho da despesa, na forma do artigo 62 da Lei 8.666/1993.

(...)

VI - As obrigações de despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato e inscritas em restos a pagar processados e não processados, com insuficiência de disponibilidade de caixa, configuram o descumprimento do caput, do art. 42 da Lei Complementar nº. 101/2000, observado o disposto no inciso V, do artigo 1º desta Decisão Normativa.

Após as considerações preliminares passa-se à análise dos argumentos apresentados pelo defendente.

Os valores considerados na tabela 22 para apuração da disponibilidade líquida das fontes de recursos abarcam todas as obrigações financeiras assumidas pelo município no decurso do exercício financeiro, bem como aquelas obrigações já assumidas em exercícios anteriores e pendentes de pagamento.

Neste cômputo também se insere aquelas despesas que, apesar de guardarem relação com o exercício em análise, só foram efetivamente empenhadas no exercício subsequente.

No caso em questão, o defendente entendeu que as despesas do exercício em análise, registradas no exercício subsequente como “despesas de exercício anterior” não deveriam constar do cálculo do art. 42.

Constatou-se que, conforme apêndice a esta instrução técnica, tratam-se de despesas empenhadas em 2017, de competência, principalmente, dos meses 11 e 12 de 2016 (despesas com ticket alimentação, consumo de água, energia, telefone, etc.). Portanto, incorridas e não empenhadas em época própria (2016), devendo compor o cálculo da disponibilidade líquida de caixa e aferição do art. 42 da LRF.

Registre-se que tal relação foi extraída dos dados encaminhados pelos gestores municipais junto à prestação de contas mensal de 2017, dados declaratórios (prestações de contas mensais de 2017, no sistema CidadES).

Portanto, diante do exposto, **permanece a irregularidade.**

## **2.6. Realização de despesa orçamentária sem prévio empenho (Item 7.4.1.1.b DO RT 1108/2017)**

**Base Normativa:** Art. 167, II da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64.

Consta do RT 1108/2017:

Conforme foi verificado das prestações de contas mensais de 2017, efetuadas no sistema CidadES, verificou-se o empenho em despesas de exercícios anteriores em um montante de R\$ 989.962,83, valor este relevante, pago às fontes de recursos R\$ 285.347,95 Não Vinculadas, R\$ 320.140,38 Educação recursos próprios, R\$ 131.286,20 Saúde recursos próprios e R\$ 394.687,24 Saúde recursos SUS:

[...]

Notou-se que os registros contábeis constam notadamente em janeiro e fevereiro de 2017, antes do encaminhamento da PCA de 2016, e que o cômputo do valor na aferição da disponibilidade de caixa líquida evidenciada no anexo 5 do RGF foi determinante, refletindo na apuração do art. 42 da LRF.

Nesse sentido, propõe-se a citação do responsável para alegações de defesa, acompanhadas de documentos de prova, tendo em vista evidências de execução de despesas em 2016 sem prévio empenho.

**JUSTIFICATIVA:**

Segundo o jurisdicionado, nenhuma das despesas empenhadas em 2017 como despesas de exercícios anteriores se encontravam realizadas em 2016, configurando-se em despesas não liquidadas que foram anuladas ao final de 2016.

E os empenhos em 2017 como despesas do exercício anterior assim foram registradas por questão de economia processual, utilizando-se os mesmos processos que já se encontravam em tramitação.

Acrescenta que se a administração tivesse intenção de utilizar as anulações como forma de burlar a LRF, as referidas despesas teriam sido empenhadas como pertencentes ao exercício de 2017. Destaca que em 2016 foram anulados empenhos no montante de R\$ 10.429.790,20, conforme listagem de anulações encaminhada em peça complementar. Alega também que não há no relatório técnico documentação que comprove a realização de despesas sem prévio empenho.

**ANÁLISE:**

Analisando-se a justificativa apresentada, bem como a lista de anulações encaminhada em peça complementar, não foi possível verificar se as despesas mencionadas foram empenhadas e anuladas em 2016.

Além disso, conforme consta do apêndice ao final desta Instrução técnica, os históricos registrados nos empenhos realizados em 2017 à conta de despesas de exercícios anteriores esclarecem que se trata de despesas de competência, principalmente, dos meses 11 e 12 de 2016 (despesas com ticket alimentação, consumo de água, energia, telefone, etc.) e que, portanto, foram incorridas e não empenhadas em época própria, exercício de 2016.

Registre-se que tal relação foi extraída dos dados encaminhados pelos gestores municipais junto à prestação de contas mensal de 2017, dados declaratórios, por meio do sistema CidadES.

Ora, as despesas foram executadas em 2016, ou seja, os serviços de fornecimento de energia elétrica, de água, telefonia e outros, todos de natureza continuada foram executados em 2016, sem que tenha havido o prévio empenho por parte do Poder Executivo.

Dispõe o art. 167, II da Constituição da República:

**Art. 167.** São vedados:

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

E os arts. 59 e 60 da Lei Complementar 4320/64:

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

(...)

**§ 2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.**

(...)

**Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.**

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

**§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.**

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Por serem de natureza continuada, portanto, despesas repetitivas, conhecidas e perfeitamente passíveis de estimativa, não há justificativa pela não estimativa e empenho dos valores pela administração municipal, afetando o equilíbrio das contas do Poder Executivo.

**Isso posto, somos pelo não saneamento do item.**

### 3. GESTÃO FISCAL

#### 3.1. DESPESAS COM PESSOAL

##### 3.1.1. Limite das Despesas com Pessoal - Poder Executivo

**Tabela 1: Despesas com pessoal – Poder Executivo**

Descrição	Valor
Receita corrente líquida – RCL	110.963.758,85
Despesas totais com pessoal	56.221.840,08
<b>% das despesas totais com pessoal em relação à RCL</b>	<b>50,67%</b>

**Fonte:** Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

Conforme se observa da tabela anterior foram cumpridos os limites legal e prudencial (limite legal = 54% e prudencial = 51,3%).

##### 3.1.2. Limite das Despesas com Pessoal - Consolidado

**Tabela 2: Despesas com pessoal consolidadas** Em R\$ 1,00

Descrição	Valor
Receita corrente líquida – RCL	110.963.758,85
Despesas totais com pessoal	59.577.839,65
<b>% das despesas totais com pessoal em relação à RCL</b>	<b>53,69%</b>

**Fonte:** Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

Conforme se observa da tabela anterior, considerando as despesas consolidadas, foram cumpridos o limite legal de 60% e o limite prudencial de 57%.

#### 3.2. DÍVIDA PÚBLICA CONSOLIDADA

**Base Normativa:** Art. 59, IV, da Lei Complementar 101/2000; e art. 3º, II, da Resolução 40/2001 do Senado Federal.

De acordo com o RT 1108/2017, a dívida consolidada líquida não extrapolou o limite de 120% estabelecido na legislação, conforme evidenciado a seguir:

**Tabela 3: Dívida consolidada líquida** Em R\$ 1,00

Descrição	Valor
Dívida consolidada	11.781.225,01
Deduções	11.772.777,06
Dívida consolidada líquida	8.447,95
Receita corrente líquida - RCL	110.963.758,85
<b>% da dívida consolidada líquida sobre a RCL</b>	<b>0,01%</b>

Fonte: Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

### 3.3. OPERAÇÃO DE CRÉDITOS E CONCESSÃO DE GARANTIAS

**Base Normativa:** Art. 35 da Lei Complementar 101/2000; Lei Federal 4.595/1964; art. 7º, inciso I, e art. 10 da Resolução do Senado Federal 43/2001; art. 167, III da Constituição Federal/1988; art. 55, inciso I, alínea "c"; e art. 40, §1º, da Lei Complementar 101/2000.

De acordo com o RT 1108/2017, não foram extrapolados os limites de contratação de operação de créditos previstos em Resolução do Senado Federal (16% e 7% Receita Corrente Líquida) e no art. 167 da Constituição da República; bem como não houve concessão de garantias ou recebimento de contra garantias:

**Tabela 4:** Operações de crédito Em R\$ 1,00

Descrição	Valor
Receita corrente líquida – RCL	110.963.758,85
Montante global das operações de crédito	1.000.000,00
<b>% do montante global das operações de crédito sobre a RCL</b>	<b>0,90%</b>
Amortização, juros e demais encargos da dívida	0,00
<b>% do comprometimento anual com amortização, juros e encargos da dívida sobre a RCL</b>	<b>0,00%</b>

Fonte: Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

**Tabela 5:** Operações de crédito – ARO Em R\$ 1,00

Descrição	Valor
Receita corrente líquida – RCL	110.963.758,85
Montante global das operações de crédito por antecipação de receitas orçamentárias	0,00
<b>% do montante global das operações de crédito por antecipação de receitas orçamentárias sobre a RCL</b>	<b>0%</b>

Fonte: Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

**Tabela 6:** Garantias concedidas Em R\$ 1,00

Descrição	Valor
Receita corrente líquida – RCL	110.963.758,85
Montante global das garantias concedidas	0,00
<b>% do montante global das garantias concedidas sobre a RCL</b>	<b>0%</b>

Fonte: Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

### 3.4. RENÚNCIA DE RECEITA

Conforme consta do RT 1108/2017, não foi identificada previsão de renúncia de receita.

### 3.5. DESPESA COM PESSOAL PELO TITULAR DO PODER NOS ÚLTIMOS 180 DIAS DE MANDATO

Conforme consta do RT 1108/2017, não foi identificada descumprimento do art. 21, § único da Lei de Responsabilidade Fiscal.

#### 4. GESTÃO DA SAÚDE E DA EDUCAÇÃO

##### 4.1 APLICAÇÃO DE RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO

**Base Normativa:** Art. 212, *caput*, da Constituição Federal/1988; e art. 60, inciso XII, do ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Federal/1988 (alterado pela Emenda Constitucional 53/2006).

De acordo com o RTC 1108/2017, verifica-se que o município cumpriu com o limite mínimo constitucional de 25% das receitas resultantes de impostos e transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino:

**Tabela 7:** Aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino **Em R\$ 1,00**

<b>Destinação de recursos</b>	<b>Valor</b>
Receitas provenientes de impostos	7.337.732,67
Receitas provenientes de transferências	58.655.186,84
Base de cálculo para aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino	65.992.919,51
<b>Valor aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino</b>	<b>19.439.358,12</b>
<b>% de aplicação</b>	<b>29,46%</b>

**Fonte:** Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

##### 4.1. REMUNERAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO

**Base Normativa:** Art. 60, inciso XII, do ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da Constituição Federal/1988 (alterado pela EC 53/2006).

De acordo com o RT 1108/2017, verifica-se que o município cumpriu com o limite mínimo constitucional de 60% relacionado ao pagamento dos profissionais do magistério:

**Tabela 8:** Recursos do FUNDEB a profissionais do magistério **Em R\$ 1,00**

<b>Destinação de recursos</b>	<b>Valor</b>
Receitas Líquidas provenientes do FUNDEB	25.342.978,10
Pagamento de profissionais do magistério	18.857.380,62
<b>% de aplicação</b>	<b>74,41%</b>

**Fonte:** Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

##### 4.3 APLICAÇÃO DE RECURSOS EM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE

**Base Normativa:** Artigo 77, inciso III, do ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal/1988 (Incluído pela EC 29/2000).

De acordo com o RT 1108/2017, verifica-se que o município cumpriu com o limite mínimo constitucional previsto de 15% para a saúde:

**Tabela 9:** Aplicação em ações e serviços públicos saúde **Em R\$ 1,00**

<b>Destinação de recursos</b>	<b>Valor</b>
Receitas provenientes de impostos	7.337.732,67
Receitas provenientes de transferências	58.655.186,84
Base de cálculo para aplicação em ações e serviços públicos de saúde	65.992.919,51

<b>Valor aplicado em ações e serviços públicos de saúde</b>	<b>14.486.184,50</b>
<b>% de aplicação</b>	<b>21,95%</b>

Fonte: Processo TC 5166/2017 - Prestação de Contas Anual/2016.

#### 4.4 TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS AO PODER LEGISLATIVO

**Base Normativa:** Art. 29-A, inciso I (redação dada pela Emenda Constitucional nº 58, de 2009), c/c art. 29-A, § 2º, da Constituição da República/1988.

**Tabela 10:** Transferências para o Poder Legislativo Em R\$ 1,00

Descrição	Valor
Receita tributária e transferências (Art. 29-A CF/88) – exercício anterior	65.671.490,63
<b>% máximo para o município</b>	7,00%
Valor máximo permitido para transferência	4.597.004,34
<b>Valor efetivamente transferido</b>	<b>4.599.920,64</b>

Conforme RT 1108/17, houve devolução de R\$ 270.736,59 à Prefeitura Municipal de Nova Venécia, cumprindo, portanto, o limite constitucional.

#### 5. CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

Foi examinada a Prestação de Contas Anual relativa à Prefeitura Municipal de Nova Venécia, exercício de 2016, formalizada de acordo com a Resolução TC 261/2013 e alterações posteriores.

Tendo em vista o que determina a legislação pertinente, no que tange ao aspecto técnico-contábil, opina-se que esta Corte de Contas recomende ao Poder Legislativo de Nova Venécia a **REJEIÇÃO** da presente Prestação de Contas Anual, exercício de 2016, de responsabilidade de Mário Sérgio Lubiana, na forma do art. 80 da lei complementar 621/12, em função da permanência das irregularidades dos seguintes itens do RT 1108/2017:

4.2.1 Inobservância dos requisitos da LRF e da LDO quanto à limitação de empenho (passível de ressalva); Base Normativa: Art. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) e 19 da LDO.

4.3.1 Apuração de déficit orçamentário; Base Normativa: Artigos 48, alínea “b”; 75, 76 e 77, da Lei Federal nº 4.320/1964;

4.3.2 Apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas; Base Normativa: artigo 1º, § 1º, c/c artigo 4º, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 101/2000.

6.1 Ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no demonstrativo do superávit/déficit financeiro encaminhadas no anexo ao balanço patrimonial consolidado; Base Normativa: artigos 83, 84 e 89 da Lei Federal nº 4.320/64.

7.4.1.1 a) Despesas Contraídas Nos Dois Últimos Quadrimestres De Mandato Sem Suficiente Disponibilidade De Caixa Para Pagamento; Base Normativa: art. 42 da LRF

7.4.1.1 b) Realização De Despesa Orçamentária Sem Prévio Empenho. Base Normativa: Art. 167, II da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64.

Sugere-se **determinar** ao atual gestor do município que, quando da elaboração das metas fiscais, realize um planejamento condizente com a real necessidade de redução da trajetória da dívida consolidada líquida do ente a fim de fixar as metas de resultado primário e nominal, como também encaminhe ao Poder Legislativo projeto de lei, em

caso de necessidade de alteração das metas estabelecidas em virtude de observação de erro no planejamento ou de possibilidade do não atingimento das metas. (...)"

## **- Manifestação Técnica 875/2018:**

### **2 DOS INDICATIVOS DE IRREGULARIDADES**

#### **2.1 APURAÇÃO DE DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO (ITEM 4.3.1 DO RT 1108/2017-7)**

Infringência aos artigos 48, alínea "b"; 75, 76 e 77, da Lei Federal nº 4.320/1964;

(...)

Por ocasião da sustentação oral, o defendente apresentou esclarecimentos, conforme notas taquigráficas, abaixo transcritas:

No entanto, no que se refere à apuração do déficit orçamentário, este foi de apenas R\$ 98.417,69, resultado de uma receita de R\$ 113.591.000,00 contra uma despesa de R\$ 113.690.000,00. A área técnica, por meio da ITC, reconhece que o superávit financeiro do exercício foi de R\$ 8.013.000,00. Também reconhece que existia superávit financeiro demonstrado no balanço patrimonial do exercício anterior no valor de R\$ 6.406.000,00. No entanto, a área técnica não aceitou a justificativa de que não é a justificativa, é o conceito contábil de que o superávit do exercício anterior supre o déficit orçamentário do exercício corrente sob dois argumentos. O primeiro, que existiram despesas empenhadas em 2017 classificadas como despesas de exercício anterior no valor de R\$ 989.000,00 que remontariam a 2016. E o segundo que, quando se observa o resultado financeiro por fontes de recursos, contata-se a existência de déficit financeiro em diversas fontes de recurso. Sobre tais afirmativas, posicionamo-nos no seguinte: ainda que o valor de despesa empenhada em 2017, como despesa do exercício anterior, no valor de R\$ 989.000,00 fosse acrescido à execução orçamentária de 2016, o que particularmente a defesa entende que não é o correto, o déficit do exercício alcançaria R\$ 1.088.000,00. No entanto o superávit financeiro do exercício anterior é de R\$ 6.406.000,00. Não teria porque não suportar. E o segundo, quanto às fontes, que serão objeto de defesa do item seguinte, essas se mostraram com problemas detectados pela área técnica no exercício 2016, não comprometendo o resultado superavitário de 2015, utilizado para cobrir o déficit. Aliás, essa questão de o déficit orçamentário do exercício corrente ser coberto pelo superávit do exercício anterior é um entendimento contábil dos mais antigos. Inclusive por esta Corte de Contas, que, nas próprias contas do exercício de 2015, Processo TC-4245, a área técnica constatou o déficit, mas a mesma área técnica constatou que existia superávit financeiro, e disse o seguinte: "Portanto, o déficit apurado não ocasionaria maiores problemas à gestão fiscal em análise". Essas contas, inclusive, foram relatadas pelo próprio conselheiro Sebastião Carlos Ranna e recebeu o Parecer Prévio 74/2017, 1ª Câmara, pela aprovação das contas. Então, entendemos que esse item é perfeitamente sanável e deve ser afastado.

Na documentação protocolizada pelo gestor responsável na data da sustentação oral, consta ainda um memorial de defesa com os seguintes esclarecimentos:

Como bem consta da ITC o déficit orçamentário ocorrido no exercício foi da ordem de R\$ 98.417,69, ou seja, resultado de uma receita arrecadada de R\$ 113.591.74390, contra uma despesa empenhada de R\$ 113.690.161,59, representando tão somente e insignificantes 0,09% do valor da despesa executada.

Registre-se que a ITC reconhece a existência de superávit financeiro do exercício de 2016 da ordem de R\$ 8.013.291,55, bem como superávit

financeiro demonstrado no Balanço Patrimonial do exercício anterior no valor de R\$ 6.406.260,46, Processo TC-04245/2016-3, sendo que tal processo já foi julgado pela Primeira Câmara, tendo inclusive o Conselheiro Sebastião Carlos Ranna também como Relator e sobre tal processo foi exarado o Parecer Prévio 074/2017 pela Aprovação das referidas contas.

É cediço na Contabilidade Pública do Brasil, não sendo diferente o entendimento desta Corte, sendo até mesmo desnecessário citar jurisprudência neste sentido, que o superávit financeiro do exercício anterior supre o déficit orçamentário do exercício seguinte desde que este último seja igual ou menor do que o primeiro, o que acontece no presente caso.

Como fundamento para não aceitação de tal situação – que o superávit apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior não supriria o déficit orçamentário de valor insignificante apurado no exercício de 2016

– a área técnica se utiliza de dois argumentos, a saber:

- 1º que e existiriam despesas empenhadas em 2017 como sendo de exercício anterior no valor de R\$ 989.962,23; e
- 2º que *quando se observa o resultado financeiro por fontes de recursos (próximo item) constata-se a existência de déficit financeiro em diversas fontes de recursos, tornando inviável o acolhimento das justificativas e a consideração do déficit orçamentário como item regular.*

Sobre tais afirmativas nos posicionamos da seguinte forma:

a) Ainda que o valor de R\$ 989.962,23 empenhado em 2017 como despesa de exercício anterior seja considerado na execução orçamentária de 2016 – o que não procede – este valor somado ao déficit efetivamente apurado de R\$ R\$ 98.417,69, totalizaria um valor de R\$ 1.088.379,92, sendo que tal valor se mostra bem abaixo do valor do superávit financeiro do exercício anterior que foi da ordem de R\$ 6.406.260,46; e

b) Já quanto às fontes de recursos que teriam se mostrado negativas em 2016 – item este que será objeto de defesa logo em seguida, item 2.3 da ITC ora combatida - estas não tem nenhuma ligação com o superávit financeiro apurado no exercício anterior – 2015 - para cobertura do déficit orçamentário do exercício em questão, 2016, ou seja, respeitosamente a área técnica se utiliza de subterfúgio para não aceitar como justificativa algo que já é pacífico neste Tribunal: que o superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do Exercício anterior supre o déficit orçamentário do exercício seguinte.

Aliás, tal entendimento foi aplicado inclusive na Prestação de Contas de Prefeito de 2015 do município, Processo TC-04245/2016-3, Parecer Prévio 074/2017 pela Aprovação das referidas contas acima mencionado, tendo como Relator Vossa Excelência, senão vejamos qual foi o relato da área técnica no item 5.3 do Relatório Técnico 00080/2017-5, fls. 15/16:

O resultado da execução orçamentária evidencia um déficit orçamentário de R\$ 7.615.172,65 (sete milhões seiscentos e quinze mil cento e setenta e dois reais e sessenta e cinco centavos).

Conforme destacado na Tabela 09 deste Relatório Técnico, verificou-se a ocorrência de déficit orçamentário no período apurado na ordem de R\$ 7.615.172,65 (sete milhões seiscentos e quinze mil cento e setenta e dois reais e sessenta e cinco centavos).

**Entretanto, nos termos da Tabela 13 deste Relatório, verificou-se que o município de Nova Venécia obteve resultado financeiro superavitário de R\$ 11.481.352,97 (onze milhões quatrocentos e oitenta e um mil trezentos e**

**cinquenta e dois reais e noventa e sete centavos), no exercício financeiro de 2014, e, portanto, o déficit apurado não ocasionaria maiores problemas à gestão fiscal em análise.** (grifamos)

Assim, não há razões e justificativa para a manutenção do apontamento de irregularidade, devendo o mesmo ser afastado.

O presente apontamento se refere à apuração de déficit orçamentário no exercício.

Em sede de defesa oral o defendente discorda da inclusão das despesas de exercício anteriores de 2017 na apuração do déficit orçamentário de 2016 e alega que mesmo se tais despesas foram incluídas no cálculo, o superávit financeiro de 2015, que foi de R\$ 6.406.260,46 é suficiente para cobrir o déficit apontado de R\$ 1.088.379,92.

Inicialmente é importante destacar que, entende-se por resultado orçamentário o valor apurado a partir do confronto entre o total de receitas arrecadadas e o total de despesas empenhadas, podendo ser superavitário ou deficitário. Tal entendimento pode ser observado pela visualização do Anexo 12 (Balanço Orçamentário) constante da Lei 4.320/64, bem como das informações expostas no Manual de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público, 6º Edição.

O Balanço Orçamentário é um demonstrativo contábil que tem o papel de demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Assim o comparativo deve considerar para apuração do resultado orçamentário do exercício, os valores arrecadados e os valores empenhados. Nesse sentido, vale mencionar a definição de empenho constante do art. 58 da lei 4.320/64:

Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

E o art. 35 da mesma lei:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - **as despesas nele legalmente empenhadas.** (grifo nosso)

Extrai-se assim, da leitura dos dois artigos em conjunto, o entendimento de que **qualquer despesa, processada ou não, pertencem ao exercício financeiro no qual foi empenhada, criando para esse mesmo exercício uma obrigação que poderá ou não ser efetivada.**

Sendo assim, **as despesas que foram empenhadas e posteriormente canceladas, por falta de disponibilidade financeira, e novamente empenhadas como despesas de exercícios anteriores no exercício de 2017, certamente pertencem ao exercício de 2016, pois, em observância ao artigo 35 da Lei 4320/64 e ao princípio contábil da competência, tais despesas foram empenhadas e regularmente liquidadas, visto que os serviços foram prestados.**

Já com relação ao resultado financeiro, entende-se o valor resultante do confronto entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, podendo ser superavitário ou deficitário. Tal definição pode ser extraída da leitura do art. 43, § 2º, da lei 4.320/64, reproduzida abaixo:

Art. 43 [...]

[...]

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a **diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro**, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

[...]

Portanto, ao final do exercício, quando da elaboração do Balanço Patrimonial, apura-se o resultado financeiro, o qual, segundo o próprio art. 43, em seu § 1º, em caso de superávit financeiro, poderá ser utilizado para abertura de créditos adicionais no próximo exercício.

Vale destacar também que a Lei Complementar 101/2000, estabelece no parágrafo único do art. 8º que 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. Portanto, **é necessário que haja controle das disponibilidades, por fontes de recursos, como medida basilar a fim de se garantir que não haja déficits ou utilização indevida dos recursos financeiros em objeto diverso daquele a que se vincula**.

Tanto é que o Balanço Patrimonial apresenta um anexo no qual demonstra o superávit ou déficit por fonte de recursos, sendo que algumas fontes podem apresentar superávit e outras déficit.

**Todavia a análise do superávit financeiro considerando o total dos recursos ordinários menos o total dos recursos vinculados não representa a realidade financeira do ente público, uma vez, as fontes positivas de recursos vinculados não podem ser utilizadas para cobrir as fontes negativas. Apenas os recursos ordinários podem ser alocados para cobrir fontes vinculadas com déficit financeiro.**

Sendo assim, as análises das contas públicas devem levar em conta o que dispõe as Leis Complementares 4320/64 e 101/2000 a fim identificar os desequilíbrios e a responsabilização na gestão fiscal dos gestores públicos.

Por todo o exposto, considerando que os argumentos apresentados decorrem de mero inconformismo do responsável, sugere-se **manter o presente indicativo de irregularidade**.

## **2.2 APURAÇÃO DE DÉFICIT FINANCEIRO EVIDENCIANDO DESEQUILÍBRIO DAS CONTAS PÚBLICAS (ITEM 4.3.2 DO RT 1108/2017-7)**

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

(...)

Por ocasião da sustentação oral, o defendente apresentou esclarecimentos, conforme notas taquigráficas, abaixo transcritas:

Quanto à apuração de déficit financeiro evidenciado, indicando um desequilíbrio das contas públicas, quero dizer que a defesa não concorda com tal afirmativa. Porque, contrário do que diz a ITC, o balanço patrimonial do Município, bem como o anexo de disponibilidade constante do mesmo não evidenciam a existência de déficit financeiro, conforme consta do item em questão. Pois a tabela 14 do relatório técnico, que subsidiou a elaboração da ITC, demonstra de forma clara e transparente que o resultado financeiro do exercício foi um superávit financeiro da ordem de R\$ 8.013,00. Então, porque a área técnica encontrou essas fontes com saldos negativos? Inicialmente, queremos dizer que saldos negativos nas fontes, demonstradas no anexo do balanço patrimonial, não se confunde com déficit financeiro de conta bancária ou de execução orçamentária. E há uma explicação, o porquê de essas fontes se mostram, em tese, negativas. Quando o Governo Federal, por meio do Ministério da Educação, transfere, por exemplo, os recursos do Fundeb, o Governo Federal, por meio do MEC, exige que apenas uma única conta bancária receba o recurso. E o plano de contas da União, adotado pelo Tribunal de Contas deste Estado, não permite que você faça a classificação da receita em duas contas bancárias diferentes. Então, se recebe o recurso de uma única conta bancária,

Fundeb, e quando se faz a despesa se divide em 40%, para as despesas relacionadas àquilo que não é magistério, e os 60%, para honrar as despesas com magistério. Então, como você tem despesas na fonte, 40%. No entanto, você não abre essa fonte na receita, automaticamente você tem uma fonte, em tese, negativa. No entanto, o que mostra o todo do balanço patrimonial é que as fontes de recurso se mostram negativas em virtude dessa situação. Outra situação onde há também fonte negativa, contrapartida de convênios com a União e com o Estado. O município faz um convênio com o Estado, com a União, seja lá qual for. E, sobre esse convênio, o município tem uma contrapartida estimada de um milhão, quinhentos mil, duzentos mil reais, seja como for. Os convênios exigem que, quando da prestação de contas, você tenha fontes da despesa separadas; você tenha fonte do recurso que veio do Governo Federal, Estadual, e você tenha o empenho na fonte contrapartida de convênio. Então, você gera uma despesa nessa fonte. No entanto, você não arrecada recurso na fonte contrapartida de convênio. Isso são recursos arrecadados de forma ordinária que, depois a gestão transfere o recurso para contrapartida do convênio. No entanto, não existe contrapartida de receita. Só existe a despesa. Então, essas fontes se mostram negativas somente sob o aspecto do que recebeu e do que pagou. Mas a conta bancária é positiva. Tanto assim que o Município demonstra um superávit financeiro no exercício, ou seja, pagou todas as dívidas de curto prazo ou deduziu dali os restos a pagar não processados, processados que não foram pagos, as consignações, e mais, depósitos. E, ainda, teve um superávit de R\$ 8.013.000,00. Então, as fontes negativas é um problema técnico, mas não é um problema fiscal. Fiscal, sob todos os aspectos. O Município demonstrou a sua prestação de contas de forma regular. Também entendemos que esse item deve ser afastado.

Na documentação protocolizada pelo gestor responsável na data da sustentação oral, consta ainda um memorial de defesa com os seguintes esclarecimentos:

Inicialmente insta registrar que ao contrário do que afirma a ITC o Balanço Patrimonial do município, bem como o Anexo de Disponibilidades constante do mesmo não evidenciam a existência de déficit financeiro conforme consta do item em questão, pois, a Tabela 14 do Relatório Técnico 1108/2017, que subsidiou a ITC demonstra de forma clara e transparente que o resultado financeiro do exercício foi um superávit financeiro da ordem de R\$ 8.013.291,55.

O que existe na verdade e que não compromete a solidez da prestação de contas apresentadas são fontes de recursos que se mostram com saldo negativo ao final do exercício porque algumas não possuem previsão de receitas para a cobertura da respectiva despesa, e outras porque quando da elaboração do orçamento de 2016, somente foi indicado fonte de recursos para as despesas e não para as receitas, acumulando, assim, com saldos que já se mostravam negativos de exercícios anteriores, senão vejamos as fontes questionados com saldos negativos:

\* **MDE no valor de R\$ -158.276,57** – Quando se analisa o valor do saldo advindo do exercício anterior demonstrado no anexo de disponibilidade do BALPAT, constata-se que este já era de R\$ - 158.708,75, ou seja, praticamente não houve movimentação;

\* **FUNDEB 40% no valor de R\$ -57.244.982,36** - Quando se analisa o valor do saldo advindo do exercício anterior demonstrado no anexo de disponibilidade do BALPAT, constata-se que este valor já era de R\$ - 42.231.151,21 e que se chegou ao valor de R\$ -57.244.982,36, em virtude da execução da despesa no exercício, sem que tenha havido no orçamento do município para 2016 previsão da totalidade de receita para esta fonte, ou seja, só foi previsto receitas oriundas de rendimentos financeiros no código 13250102003, fonte 11020000 – FUNDEB –no valor de R\$ 10.000,00, conforme demonstra o Balancete da Receita Orçamentária do exercício

agrupado por fonte de recurso, doc. 01, enquanto a despesa foi orçada no valor de R\$ 15.719.700,00, conforme demonstra o Comparativo de Receita e Despesa por Fonte de Recursos do exercício de 2016 em anexo, doc. 02, demonstrando também que a previsão de receita foi somente na fonte FUNDEB 60% no valor de R\$ 25.500.000,00 no código 17240100000, fonte 11030000;

\* **Recursos do FNDE no valor de R\$ -24.427,98** – Apesar da insignificância do valor, o mesmo certamente decorreu em virtude contrapartida depositada com recursos próprios em conta específica de recursos do FNDE cujo pagamento foi feita na fonte FNDE;

\* **Recursos Próprio Saúde no valor de R\$ -28.088.428,51** - Quando se analisa o valor do saldo advindo do exercício anterior demonstrado no anexo de disponibilidade do BALPAT, constata-se que este valor já era de R\$ -13.549.772,91 e que se chegou ao valor de -28.088.428,51, em virtude da execução da despesa no exercício, sem que tenha havido no orçamento do município para 2016 previsão da totalidade de receita para esta fonte, ou seja, só foram previstas receitas oriundas de rendimentos financeiros, imposto de renda e outras totalizando R\$ 575.000,00, conforme demonstra o Balancete da Receita Orçamentária do exercício agrupado por fonte de recurso, doc. 01, enquanto que a despesa foi orçada no valor de R\$ 13.946.711,68, conforme demonstra o Comparativo de Receita e Despesa por Fonte de Recursos do exercício de 2016 em anexo, doc. 02;

\* **Demais Recursos Vinculados à Saúde no valor de R\$ -479.274,49** – Neste caso, em que pese o saldo do exercício anterior demonstrado no anexo de disponibilidade do BALPAT ser positivo em R\$ 250.165,40, se chegou ao valor de R\$ -479.274,49, tal situação derivou do fato da execução da despesa ter sido maior que a receita arrecadada nesta fonte, pois, a receita prevista para 2016 foi de R\$ 468.800,00, conforme demonstra o Balancete da Receita Orçamentária do exercício agrupado por fonte de recurso, doc. 01, código 17223300003 e derivados, fonte 12990000, enquanto que a despesa foi orçada no valor de R\$ 955.700,00, conforme demonstra o Comparativo de Receita e Despesa por Fonte de Recursos do exercício de 2016 em anexo, doc. 02;

\* **Convênios dos Estados – Contrapartida Convênio no valor de R\$ -13.545.650,41** - Quando se analisa o valor do saldo advindo do exercício anterior demonstrado no anexo de disponibilidade do BALPAT, constata-se que este valor já era de R\$ -10.306.476,68 e que se chegou ao valor de -13.545.650,41, em virtude da execução da despesa no exercício, sendo que no orçamento do município para 2016 a previsão da totalidade de receita para esta fonte foi de R\$ 3.292.500,00, conforme demonstra o Balancete da Receita Orçamentária do exercício agrupado por fonte de recurso, fonte 15010001 doc. 01, enquanto que a despesa foi orçada no valor de R\$ 7.255.200,00, conforme demonstra o Comparativo de Receita e Despesa por Fonte de Recursos do exercício de 2016 em anexo, doc. 02. Registre-se ainda que tal situação ocorreu também em virtude da despesa com contrapartida de convênios com o Estado, não existir fonte própria de receita, no entanto, a separação na fonte de despesa é necessária por exigência dos órgãos convenentes para identificar nas respectivas prestações de contas as fontes de recursos que foram utilizadas para o pagamento das despesas do cada convênio; e

\* **Convênios da União – Contrapartida Convênio no valor de R\$ -2.216.093,97** - Quando se analisa o valor do saldo advindo do exercício anterior demonstrado no anexo de disponibilidade do BALPAT, constata-se que este valor era de R\$ -2.054.540,30 e que se chegou ao valor de -2.216.093,97, em virtude da execução da despesa no exercício, sendo que no orçamento do município para 2016 a previsão da totalidade de receita para esta fonte foi de R\$ 7.767.875,00, conforme demonstra o Balancete da Receita Orçamentária do exercício agrupado por fonte de recurso, fonte

15020001 doc. 01, enquanto que a despesa foi orçada no valor de R\$ 6.704.600,00, conforme demonstra o Comparativo de Receita e Despesa por Fonte de Recursos do exercício de 2016 em anexo, doc. 02. Registre-se ainda que tal situação ocorreu também em virtude da despesa com contrapartida de convênios com a União não existir fonte própria de receita, no entanto, a separação na fonte de despesa é necessária por exigência dos órgãos convenientes para identificar nas respectivas prestações de contas as fontes de recursos que foram utilizadas para o pagamento das despesas do cada convênio.

Assim, fica demonstrado que essas situações das fontes de recursos se mostrarem negativas, decorreu em virtude de situações específicas, ou seja, não compatibilidade na elaboração do orçamento entre o valor orçado e executado na receita e o valor orçado e executado na despesa, acrescida ao fato de essa situação já vir ocorrendo em vários anos, não significando, portando que de fato essas fontes ficaram com suas contas bancárias com saldos negativos nos valores estratosféricos mencionados pela ITC, mas, tão somente pelos motivos já expostos. Tanto é assim que não ficaram negativas de fato nas respectivas contas bancárias que o município apresentou ao final do exercício superávit financeiro no valor de R\$ 8.013.291,55, conforme já mencionado com base no Relatório Técnico 01108/2017-7.

Não obstante, conforme já mencionado, tal situação também ocorreu no Balanço Patrimonial de 2015 sem que este tenha sido motivo para Rejeição das Contas, pelo contrário, estas foram aprovadas sem ressalva, conforme também já mencionado no item anterior.

Não obstante a isto, já houve determinação do Prefeito para o Setor Contábil e Financeiro do município para que o orçamento de 2019 seja elaborado respeitando as fontes de receitas e despesas e para aquelas despesas em que não haja fonte de recurso na receita, seja contabilmente resolvida a situação, bem como no encerramento do exercício de 2018 tal situação se mostre resolvida quando da apresentação da prestação de contas.

Assim, entendemos plenamente que tal indicativo de irregularidade se encontra devidamente justificado e documentado como mencionou e requereu a ITC, devendo o mesmo ser afastado por não contaminar a exatidão das contas apresentadas.

O presente apontamento se refere à apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas.

Em sede de defesa oral, o responsável ratifica sua discordância da apuração realizada pela equipe técnica desta Corte de Contas, e insiste no argumento de que o resultado financeiro do exercício foi um superávit financeiro da ordem de R\$ 8.013,00. Aduz ainda que as situações das fontes de recursos que se mostraram negativas decorreu em virtude de situações específicas, ou seja, não compatibilidade na elaboração do orçamento entre o valor orçado e executado na receita e o valor orçado e executado na despesa, acrescida ao fato de essa situação já vir ocorrendo em vários anos, não significando, portando, que de fato essas fontes ficaram com suas contas bancárias com saldos negativos.

Preliminarmente é importante frisar que, conforme já explanado no item anterior desta manifestação técnica, **entende-se por resultado financeiro o valor resultante do confronto entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, podendo ser superavitário ou deficitário**, conforme definição extraída da leitura do art. 43, § 2º, da lei 4.320/64.

Portanto, ao final do exercício, quando da elaboração do Balanço Patrimonial, apura-se o resultado financeiro, o qual, segundo o próprio art. 43, em seu § 1º, **em caso de superávit financeiro, poderá ser utilizado para abertura de créditos adicionais no próximo exercício.**

Vale destacar também que a Lei Complementar 101/2000, estabelece no parágrafo único do art. 8º que 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. Portanto, **é necessário que haja controle das disponibilidades, por fontes de recursos, como medida basilar a fim de se garantir que não haja déficits ou utilização indevida dos recursos financeiros em objeto diverso daquele a que se vincula**.

Tanto é que o Balanço Patrimonial apresenta um anexo no qual demonstra o superávit ou déficit por fonte de recursos, sendo que algumas fontes podem apresentar superávit e outras déficit.

Todavia a análise do superávit financeiro considerando o total dos recursos ordinários menos o total dos recursos vinculados não representa a realidade financeira do ente público, uma vez, as fontes positivas de recursos vinculados não podem ser utilizadas para cobrir as fontes negativas. Apenas os recursos ordinários podem ser alocados para cobrir fontes vinculadas com déficit financeiro.

Além disso, é preciso ainda trazer aos autos os ensinamentos do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público<sup>6</sup> - MCASP, com relação às fontes/destinações de recursos, abaixo transcrito:

**A classificação orçamentária por fontes/destinações de recursos tem como objetivo de identificar as fontes de financiamento dos gastos públicos.** As fontes/destinações de recursos reúnem certas Naturezas de Receita conforme regras previamente estabelecidas. Por meio do orçamento público, essas fontes/destinações são associadas a determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.

Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

**Assim, mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária. Desta forma, este mecanismo contribui para o atendimento do parágrafo único do art. 8º da LRF e o art. 50, inciso I da mesma Lei:**

Art. 8º [...]

Parágrafo único. 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.”

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

A natureza da receita orçamentária busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador. Existe, ainda, a necessidade de identificar a destinação dos recursos arrecadados. **Para tanto, a classificação por**

<sup>6</sup> Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, 6º Edição. Pág. 118-119.

**fonte/destinação de recursos identifica se os recursos são vinculados ou não e, no caso dos vinculados, pode indicar a sua finalidade.**

(...)

**O controle das disponibilidades financeiras por fonte/destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários.**

No momento da contabilização do orçamento, deve ser registrado em contas orçamentárias o total da receita orçamentária prevista e da despesa orçamentária fixada por Fonte/Destinação de recursos. **(grifo nosso)**

Diante dos ensinamentos acima transcritos, **verifica-se que o município não está realizando o controle por fonte/destinação de recursos conforme determina o MCASP e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).**

Assim, não procedem as alegações apresentadas pela defesa, visto que **não se confunde o conceito de resultado financeiro, com os saldos apresentados no fluxo de caixa por fonte de recurso, visto que este evidencia apenas as disponibilidades financeiras ao final do exercício, enquanto aquele demonstra os ativos financeiros menos os passivos financeiros.**

Por fim, conclui-se que **é responsabilidade do gestor público zelar pelo equilíbrio financeiro do ente público, e para isso deve utilizar as ferramentas legais a fim de reduzir as despesas do município, através da limitação dos empenhos, ferramentas estas não utilizadas pela gestão municipal no exercício.**

Diante do exposto, sugere-se não acatar as justificativas apresentadas e **manter o presente indicativo de irregularidade.**

### **2.3 AUSÊNCIA DE CONTROLE DAS FONTES DE RECURSOS EVIDENCIADAS NO DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO ENCAMINHADAS NO ANEXO AO BALANÇO PATRIMONIAL CONSOLIDADO (ITEM 6.1 DO RT 1108/2017-7)**

Infringência aos artigos 83, 84 e 89 da Lei Federal nº 4.320/64.

(...)

Por ocasião da sustentação oral, o defendente apresentou esclarecimentos, conforme notas taquigráficas, abaixo transcritas:

Outro item, ausência de controle das fontes de recurso evidenciado nos demonstrativos do superávit financeiro. Particularmente, a defesa entende que esse é o mesmo item que o anterior. A área técnica entende que uma coisa decorreu da outra. Pois bem, se uma coisa decorreu da outra, automaticamente a mesma justificativa que se aplica ao item anterior, também se aplica a essa. Porque é decorrente. Ou seja, a área técnica diz que houve fonte negativa. Então, dizemos o seguinte: Porque houve fonte negativa? Em virtude dessas arrecadações de recursos que não vêm na fonte, mas as despesas são realizadas. No outro item, a ITC diz que "há descontrole dessas fontes demonstradas no anexo do balanço patrimonial". Esse descontrole, em tese, é em decorrência dessa situação, que se paga a despesa sem ter uma fonte de receita. Então, entendemos também que, por um item ser decorrente do outro, o mesmo também deve ser afastado.

Na documentação protocolizada pelo gestor responsável na data da sustentação oral, consta ainda um memorial de defesa com os seguintes esclarecimentos:

Em que pese a conclusão da ITC ser no sentido de que o presente apontamento do indicativo de irregularidade não se correlaciona com o anterior, não há como se negar isso, pois, no dizer da ITC *Deve-se esclarecer, de início, que o presente apontamento não repete o anterior. No*

*anterior citou-se pela evidência de déficit financeiro nas contas do município e no presente apontamento, citou-se pela presença de inconsistência na apresentação do resultado financeiro nos demonstrativos contábeis. São, portanto, apontamentos distintos.*

No entanto, Senhor Conselheiro a semelhança entre os itens são tamanhas e poderiam ter sido tratadas em um único item que a tabela que é utilizada para corroborar o indicativo de irregularidade é a mesma.

Então, o que se conclui é que um item decorreu do outro.

Conforme já bastante explanado no item anterior, os saldos que se mostram negativos por fonte de recursos no Anexo de Disponibilidades do BALPAT objeto da defesa no item anterior, carrou para isto que a ITC chama de ausência de controle das fontes de recursos, no entanto, conforme já abordado não existem saldos negativos financeiros, ou seja, não há contas bancárias com saldos devedores na monta de R\$ 101.757.134,29, muito menos dívida perante credores em tal valor, tanto é assim que o Balanço Patrimonial do exercício demonstra um superávit financeiro no valor de R\$ 8.013.291,55, ou seja, os recursos financeiros existentes ao final do exercício eram suficientes para pagar todas as dívidas de curto prazo e ainda restaria o saldo de R\$ 8.013.291,55, no entanto, os saldos das fontes se mostraram negativos em virtude de saldos acumulados dos exercícios anteriores, bem como em virtude também de no orçamento de 2016 terem sido orçadas despesas sem que tenha sido previsto receitas na mesma fonte, caso dos recursos do FUNDEB 40% e Saúde Recursos próprios, bem como casos em que não existe fonte de recursos para as receitas, mas, são obrigatórios para as despesas para se comprovar nas prestações de contas que houve a contrapartida prevista nos convênios, caso das contrapartidas de convênios do Estado e da União, bem como situações em que as receitas previstas e arrecadadas foram menor dos que as despesas previstas e executadas.

Assim, de forma objetiva, a justificativa do item anterior, bem como os documentos mencionados se aproveitam para o presente caso por haver correlação entre ambos, mesmo que não sejam iguais como pontua a área técnica, ficando demonstrado que não existe ausência de controle das fontes de recursos, mas, quem sabe não existiu um planejamento bem ajustado do orçamento por fontes de recursos entre receitas e despesas, o que ocasionou as situações das fontes negativas de recursos no BALPAT, sem que isto signifique ausência de recursos para pagamento dos compromissos assumidos, haja vista o superávit financeiro do exercício, motivo pelo qual também entendemos que deve ser afastado o presente indicativo de irregularidade.

O presente indicativo de irregularidade se refere à ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no Demonstrativo do Superávit/Déficit financeiro encaminhadas no anexo ao Balanço Patrimonial consolidado.

Em sede de defesa oral, o gestor repete os argumentos apresentados anteriormente, quando da elaboração da instrução conclusiva, de que entende que esse é o mesmo item que o anterior, e que poderiam ter sido tratados em um único item. Aduz ainda que a justificativa do item anterior, bem como os documentos mencionados se aproveitam para o presente caso por haver correlação entre ambos, ficando demonstrado que não existe ausência de controle das fontes de recursos, mas, quem sabe não existiu um planejamento bem ajustado do orçamento por fontes de recursos entre receitas e despesas, o que ocasionou as situações das fontes negativas de recursos no BALPAT, sem que isto signifique ausência de recursos para pagamento.

Conforme apontado no RT 1108/2017-7, existe divergência entre as fontes de recursos evidenciadas no Anexo ao Balanço Patrimonial e no Anexo 5 do RGF, segundo apurado na tabela 22 do RT 1108/2017-7 conforme demonstrado:

FONTE DE RECURSOS	ANEXO BALPAT	TABELA 22 DO RT
-------------------	--------------	-----------------

RECURSOS VINCULADOS	40.355.702,51	5.943.558,69
RECUROS NÃO VINCULADOS	-32.342.410,96	987.051,89
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>8.013.291,55</b>	<b>6.930.610,58</b>

Convém esclarecer que este apontamento difere do anterior uma vez que no anterior o que se discute é a existência de déficit financeiro por fontes de recursos. Já neste apontamento o responsável foi citado para justificar evidências de falta de controle e, portanto, fidedignidade no resultado financeiro apresentado no anexo ao Balanço Patrimonial.

Bom esclarecer também que os valores do "demonstrativo do superávit/déficit financeiro" anexo ao Balanço Patrimonial, e do "demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar" do anexo 5 da RGF, não devem, necessariamente, apresentar os mesmos resultados do superávit/déficit evidenciado no balanço patrimonial, apesar de os resultados serem muito próximos, e em alguns casos, até mesmo coincidentes. A diferença que eventualmente existir entre eles, será decorrente dos créditos de curto prazo a receber, que em sua grande maioria, se referem ao salário família e salário maternidade.

Além disso, **verifica-se também que o município não realiza o controle por fonte/destinação de recursos, além de constatar que o déficit financeiro apurado no anexo ao Balanço Patrimonial aumentou significativamente em algumas fontes de recursos em comparação com o exercício anterior**, conforme detalhado:

FONTE DE RECURSOS	2015	2016
FUNDEB – PAGAMENTO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO (60%)	-42.231.151,21	-57.244.982,36
RECURSOS DO FNDE	1.931.464,52	-24.427,98
RECURSOS PRÓPRIOS - SAÚDE	-13.549.772,91	-28.088.428,51
DEMAIS RECURSOS VINCULADOS A SAÚDE	250.165,40	-479.274,49
CONVÊNIOS DOS ESTADOS	-10.306.476,68	-13.545.650,41
CONVÊNIOS DA UNIÃO	-2.054.540,30	-2.216.093,97

A ausência de controle das fontes de recursos durante o exercício financeiro de 2016, além de contribuir para o desequilíbrio das finanças públicas do Município, comprometeu a confiabilidade do demonstrativo, tendo em vista a divergência entre os demonstrativos contábeis.

Uma das características qualitativas que se requer da informação contábil é a representação fidedigna<sup>7</sup>, pois para ser útil como informação contábil, ela deve representar fidedignamente os fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar, e é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.

Assim, compulsando **as justificativas apresentadas pela defesa constata-se que elas não merecem prosperar pelos argumentos exaustivamente aplicados nos itens 2.1 e 2.2 desta manifestação técnica.**

Por fim, vale ressaltar ainda que o resultado financeiro, quando superavitário, é fonte de abertura de créditos adicionais em exercícios posteriores, nos termos das leis complementares 4320/64 e 101/00.

Pelo exposto, sugere-se **manter o presente indicativo de irregularidade, porém passível de ressalva**, e determinar a adoção de medidas de controle e evidenciação fidedignas das informações pertinentes às fontes de recursos utilizadas pelo município, nos termos da Lei 4320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)

<sup>7</sup> Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição, Parte: I, p. 25.

**2.4 DESPESAS CONTRAÍDAS NOS DOIS ÚLTIMOS QUADRIMESTRES DE MANDATO SEM SUFICIENTE DISPONIBILIDADE DE CAIXA PARA PAGAMENTO (ITEM 7.4.1.a DO RT 1108/2017-7)**

Infringência ao artigo 42 da LRF.

(...)

Por ocasião da sustentação oral, o defendente apresentou esclarecimentos, conforme notas taquigráficas, abaixo transcritas:

O penúltimo item, despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres do mandato em ser insuficiente disponibilidade de caixa. Para se chegar a tal conclusão a área técnica pegou a disponibilidade de caixa existente em 31/12, deduziu dali os restos a pagar processados e não processados e as consignações, e acrescentou a esse valor aquilo que foi empenhado em 2017 como despesa de exercício anterior. Esse item “despesa de exercício anterior” é o próximo que defenderemos. No entanto, inicialmente, discordamos dessa conta. A área técnica cita onze normativos para justificar a inclusão dessas despesas empenhadas em 2017 como despesas de exercício anterior para justificar essa situação. No entanto, em nenhuma das onze normativas citadas pela área técnica e transcrito na ITC não existe um único parágrafo ou inciso ou qualquer dispositivo que diga o seguinte: as despesas empenhadas em 2017, como despesa de exercício anterior, devem ser somadas às contas do exercício de 2016. Então, primeiramente entendemos que isso não deve ser considerado dessa forma, porque os normativos não dizem assim. No entanto, caso esse entendimento prevaleça, como a área técnica, por meio da ITC, chegou a esse cálculo de R\$ 989.000,00? Pegou as prestações de contas mensais, de 2017, localizou lá todos os empenhos realizados em despesa de exercício anterior, e os trouxe para a conta de 2016. Ocorre, senhor relator, que essas mesmas prestações de contas mensais dizem que foram anuladas, de restos a pagar em 2017, referente a 2016, despesas que não se consolidaram, R\$ 172.000,00. Mas esses R\$ 172.000,00 a área técnica não excluiu da base de cálculo. Ou seja, incluiu aquilo que foi empenhado como despesa de exercício anterior referente a 2016, mas não excluiu o valor que foi anulado dos mesmos restos a pagar 2016. No nosso entendimento, respeitosamente, foram utilizados dois pesos e duas medidas. Quando se utiliza um peso e uma medida, ou seja, se eu incluir as despesas do exercício anterior, também preciso deduzir aquilo que foi anulado do exercício passado. E quando se faz essa conta, está demonstrado no memorial, que o saldo que fica é uma disponibilidade de caixa positiva, no valor de R\$ 60.623,16.

Na documentação protocolizada pelo gestor responsável na data da sustentação oral, consta ainda um memorial de defesa com os seguintes esclarecimentos:

Para chegar a tal conclusão, fundamentada naquilo que narrou o RT 01108/2017-7, a ITC apropriou ao valor dos compromissos financeiros de 2016: depósitos, consignações, restos a pagar processados e não processados e – mesmo que não concordemos com tal entendimento– o valor total das despesas empenhadas em 2017 no elemento de despesas de exercícios anteriores no valor de R\$ 989.688,52.

Ressalte-se que para não acatar a justificativa inicial que caminhou no sentido de exclusão do valor de R\$ 989.688,52 dos cálculos para efeito de apuração do art.42, a ITC fez menção a inúmeros normativos os quais descrevemos, a saber:

- 1 – O § 2º do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- 2 – A Lei 10.180/2001 em seu art. 17, inciso I;
- 3 – O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;
- 4 – O Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF;

- 5 – A Portaria STN 553, de 22/09/2014;
- 6 – O próprio art. 42 da LRF;
- 7 – A Portaria STN/SOF nº 01, de 10 de dezembro de 2014;
- 8 – A Portaria STN 700/2014;
- 9 – O Manual de Demonstrativo Fiscais – MDF – 6º Edição;
- 10 – Os Processos TC 3083/2013, 3096/2013, 2948/2013 e 3.242/2016; e
- 11 - A Decisão Normativa TC 001/2018, de 29/05/2018.

No entanto, não conseguiu incluir no texto da ITC nenhuma transcrição advinda destas 11 normas citadas, qualquer referência ainda que de longe no sentido de comprovar que despesas empenhadas no exercício seguinte ao analisado como de exercícios anteriores, desde que atenda ao disposto no art. 37 da Lei 4.320/64, o que é o caso em questão, devam ser consideradas para efeito de apuração do cumprimento do art.42 no exercício anterior.

Assim, ao não se considerar tais despesas no montante de R\$ 989.688,52 no cômputo da apuração do art. 42 em 2016, o que temos é um valor disponível na fonte de recursos não vinculados de R\$ 1.272.399,84, e que seria suficiente para absorver os saldos negativos das fontes saúde próprios e educ. recursos próprios, respectivamente nos montantes de R\$ -306.591,34 e R\$ -792.033,13, conforme demonstrado na tabela constante da página 14 da justificativa inicial, abaixo reproduzida:

Tabela 22): Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar - Desconsiderando o valor de R\$ 989.688,52								
Obrigações Financeiras								
Identificação	Disp.	RP Liq.	RP	RP N	DEA	Disp. Liq.	RPNL	Disp.
dos Recursos	Caixa Bruta	Exerc. Ant.	Liq.	Ex. Ant.	Consig*	Antes dos RP N Liq.		Líquida
Saúde - Rec. Próprios	296.096,83	11.553,60	338.424,87	0,00	0,00	-53.881,64	121.423,50	<b>-175.305,14</b>
Saúde - Rec. SUS	5.272.102,20	0,00	133.075,70	0,00	0,00	5.139.026,50	201.615,01	4.937.411,49
Saúde - Outros Rec.	232.085,25	0,00	0,00	0,00	0,00	232.085,25	0,00	232.085,25
Educação - Rec. Próprios	215.785,82	0,00	607.425,99	0,00	0,00	-391.640,17	80.252,58	<b>-471.892,75</b>
Educação - Rec. P. Federais	1.446.764,76	0,00	940.701,70	0,00	0,00	506.063,06	0,00	506.063,06
Educação - Outros Rec.	299.658,71	0,00	0,00	0,00	0,00	299.658,71	0,00	299.658,71
Demais Vinculadas	2.471.197,59	38.197,47	7.752,97	68.768,42	456.230,09	1.900.248,64	438.596,75	1.461.651,89
RPPS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Não Vinculadas	1.669.193,32	0,00	396.570,92	0,00	0,00	1.272.622,40	222,56	<b>1.272.399,84</b>
<b>Total</b>	<b>11.902.884,48</b>	<b>49.751,07</b>	<b>2.423.952,15</b>	<b>68.768,42</b>	<b>456.230,09</b>	<b>8.904.182,75</b>	<b>842.110,40</b>	<b>8.062.072,35</b>

Devendo-se, portanto ser afastado o indicativo de irregularidade.

No entanto, caso tal argumento não seja aceito, deve ser levado em consideração o seguinte.

Conforme consta do RT e da ITC, para a apuração dos valores que levaram a afirmativa de que houve descumprimento do art. 42 da LRF, foi considerado nos cálculos feitos, a inclusão do valor já contestado de R\$ 989.688,52 referente a despesas empenhadas em 2017 como despesas de exercícios anteriores, dados estes que segundo o RT foram extraídos das PCM's do exercício de 2017.

Ocorre, Senhor Conselheiro que destas mesmas PCM's constam a anulação em 2017 de Restos a Pagar da Saúde referente a 2016 na fonte Recursos Próprios, conforme doc. 03, no valor de R\$ 172.195,74, valor este que constou da apuração do RT para se chegar ao valor de uma Disponibilidade Líquida de Caixa na Fonte Recursos Próprios no valor de R\$ -306.591,34.

Assim, se para apurar o valor para efeito de cumprimento do art. 42 da LRF em 2016, o RT e a ITC incluíram na referida base de cálculo os valores empenhados em 2017 a conta do elemento de despesas de exercícios anteriores no valor de R\$ 989.688,52 constante das PCM's de 2017, deveriam os autores das mesmas peças terem utilizados o mesmo critério e abatido do valor apurado como insuficiência de caixa aquilo que foi anulado referente aos restos a pagar de 2016 em 2017 na fonte Saúde Recursos Próprios no valor de R\$ 172.195,74 também demonstrados nas PCM's de 2017.

Dessa forma, à luz daquilo que consta do RT quanto a este item e considerado pela ITC, o valor da insuficiência de caixa demonstrada na Tabela 22 do RT e na tabela constante da página 15 da ITC à conta da Fonte Saúde Recursos Próprios, seria de R\$ - 111.572,58, resultado da subtração de R\$ -1.098.624,47 negativo nas fontes Saúde Recursos Próprios (R\$ - 306.591,34) e Educação Recursos Próprios (R\$ 792.033,13), contra um saldo positivo de R\$ 987.051,89 na fonte de recursos não vinculados.

Porém, do valor negativo na fonte Saúde Recursos Próprios de R\$ 306.591,34, deve ser deduzido o valor de R\$ 172.195,74, referente a anulação de Restos a Pagar de 2016 em 15/09/2017 por meio do Decreto 0013239/2017, empenho nº 0000010/2016 em favor da Sociedade Beneficente São Camilo no valor de R\$ 5.913,97 e em 29/03/2017 por meio do Decreto 0012831/2017, empenho nº 00000992/2016 em favor da Eco Empreendimentos Ambiental Ltda EPP no valor de R\$ 166.281,77, docs. 04 e 05, respectivamente.

Isto posto, o resultado final dos cálculos para efeito do cumprimento do artigo 42 da LRF no exercício em questão seria o seguinte:

- a) Insuficiência de caixa na fonte Saúde Recursos Próprios R\$ - 134.395,60, resultado do valor de R\$ -306.591,34 constante da tabela 22 do RT e da tabela constante da página 15 da ITC, deduzido os restos a pagar anulados em 2017 referente a 2016, doc. 03 no valor de R\$ 172.195,74;
- b) Insuficiência de caixa na fonte Educação Recursos Próprios R\$ - 792.033,13, conforme da tabela 22 do RT e da tabela constante da página 15 da ITC;
- c) Suficiência de caixa na fonte Recursos não vinculados, conforme tabela 22 do RT R\$ 987.051,89;
- d) = c (- a -b), que é igual R\$ 987.051,89 (R\$ - 134.395,60 - R\$ 792.033,13), ou seja, R\$ 987.051,89 - R\$ 926.428,73, que é igual a uma suficiência de caixa positiva no valor de R\$ 60.623,16.

Assim, por todo o exposto, fica demonstrado que mesmo sendo considerado incluso no cálculo para efeito da apuração do art. 42 o valor empenhado em 2017 como despesas de exercícios anteriores apurados nas PCM's no valor de R\$ 989.688,52 como pugna a área técnica, quando se exclui do valor dos restos a pagar da fonte saúde recursos próprios considerados na análise na base de cálculo da tabela 22 do RT, a parte anulada em 2017, de um valor de insuficiência de caixa de R\$ 111.572,58, este se torna suficiente em R\$ 60.623,16, demonstrando assim não existir descumprimento do art. 42 da LRF pelo gestor em 2016, motivo pelo qual deve ser afastado o presente indicativo de irregularidade.

O presente indicativo de irregularidade se refere a despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento.

Em sede de defesa oral, o responsável repete os argumentos apresentados anteriormente, o que demonstra seu inconformismo com a apuração realizada, e alega que discorda da inclusão das despesas de exercícios anteriores no cálculo, e afirma que se tais valores forem considerados devem ser excluídos os restos a pagar da saúde,

recursos próprios, que foram cancelados em 2017, no total de R\$ 172.195,74. Se tais cancelamentos forem aceitos o déficit passará a ser de R\$ 926.428,73, ou seja, valor coberto pelos recursos não vinculados que são de R\$ 987.051,89.

**Com relação à inclusão das despesas de exercícios anteriores a 2017, no cômputo da disponibilidade do exercício de 2016, tal medida já foi esclarecida quando da elaboração da ITC 2298/2018-2 e mais uma vez justificada nos itens 2.1 e 2.5 desta manifestação técnica.**

Já com relação à exclusão de restos a pagar inscritos em 2016 e cancelados em 2017 da apuração realizada, conforme pleiteado pela defesa, é preciso tecer alguns comentários.

A apuração realizada na tabela 22 do RT 1108/2017-7, que demonstra a Disponibilidade de Caixa e os Restos a Pagar reflete a interação entre os recursos disponíveis ao ente público e suas obrigações, acumulados até o final do exercício financeiro, não dependentes de autorização orçamentária, e está associada única e exclusivamente ao exercício em que foi apurado, **não podendo posteriormente ser modificado, com exceção de eventuais retificações, as quais deverão ser realizadas observando-se as regras estabelecidas nas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.**

Sendo assim, **não se pode alegar que o resultado financeiro do exercício em análise, 2016, sofrerá modificações em função de cancelamentos de restos a pagar no exercício seguinte, 2017, pois tais obrigações já produziram seus efeitos no exercício em que foram consideradas, não havendo condições de se desfazer um evento produzido no exercício com ações pertencentes ao exercício seguinte.** Cancelamentos de restos a pagar só irão produzir efeitos no resultado financeiro do exercício em que forem efetuados, contribuindo para lastrear a abertura de créditos adicionais no próximo exercício. O cancelamento de restos a pagar de exercício seguinte não altera o resultado financeiro do presente exercício.

Por todo o exposto, sugere-se em não acatar as justificativas apresentadas e **manter o presente indicativo de irregularidade.**

## **2.5 REALIZAÇÃO DE DESPESA ORÇAMENTÁRIA SEM PRÉVIO EMPENHO (ITEM 7.4.1.1.b DO RT 1108/2017-7)**

Infringência ao artigo 167, II da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64.

(...)

Por ocasião da sustentação oral, o defendente apresentou esclarecimentos, conforme notas taquigráficas, abaixo transcritas:

Por último, entende a área técnica que essas despesas empenhadas em 2017, como despesas de exercícios anteriores, foram realizadas “despesas realizadas sem empenho prévio”. E isso infringiria os art. 59, 60, da Lei 4.320, e o art. 167, inciso II, da Constituição Federal. No entanto, quero ler para os senhores o que diz o art. 37, da Lei 4.320: “As despesas de exercícios encerrados para os quais o orçamento respectivo se consignava crédito próprio...”. Abro um parêntese para dizer que as despesas eram despesas como água, luz, telefone. “...com saldo suficiente para atendê-los...”. Ou seja, demonstramos que o superávit financeiro do exercício anterior cobria o déficit do exercício em casa até seis milhões, que não se tenham processados na época própria. Bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos a conta de dotação específica consignada no orçamento. Não houve realização de despesa sem empenho prévio. As despesas se referiam a 2016, mas só chegaram às contas de água, luz, telefone, e outras coisas, em 2017. Respeitosamente, entendo que o gestor... se o gestor tivesse a intenção de burlar a legislação, ele teria determinado para a contabilidade, “Olha, vocês vão empenhar isso aqui como despesa do exercício de 2017”. Mas não, empenhou de acordo com a lei, de acordo com o art. 37, da Lei 4.320.

Empenhou no elemento despesas de exercícios anteriores. E aí, estamos juntando, literalmente, todos os processos que a área técnica identificou como despesas de exercícios anteriores para comprovar que as despesas não foram processadas em 2016, porque não foi possível, de acordo com o art. 37. E não havia motivo para o gestor querer burlar. Porque, primeiro, existia superávit orçamentário para ser empenhado em 2016. Segundo, existia superávit financeiro. Ou seja, os dois motivos que poderiam induzir a uma burla, não cabem aqui, porque existia superávit orçamentário e superávit financeiro. E, reiteramos, esses empenhos foram realizados à luz do art. 37 da Lei 4.320. E este art. 37 não é contradizente aos próprios art. 59 e 60 da Lei 4.320 e muito menos ao art. 167 da Constituição Federal.

Na documentação protocolizada pelo gestor responsável na data da sustentação oral, consta ainda um memorial de defesa com os seguintes esclarecimentos:

No entender da área técnica, os valores empenhados em 2017 como despesas de exercícios anteriores, representariam a realização de despesa sem empenho prévio, uma vez que estes decorreriam do exercício de 2016, implicando, então, em infringência aos Art. 167, II da Constituição da República e arts. 59 e 60 da Lei 4320/64.

No entanto, vejamos o que reza a Lei 4.320/64 em seu artigo 37 quando trata do Título IV Do Exercício Financeiro, *in verbis*:

**Art. 37. As despesas de exercícios encerrados**, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, **que não se tenham processado na época própria**, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida **e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente** poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (grifamos)

Ou seja, o que foi feito – empenhar em 2017 despesas de 2016 que não foram processadas na época própria – está em consonância com o art. 37 da Lei 4.320/64, sem infringir o Art. 167, II da Constituição da República e arts. 59 e 60 da Lei 4320/64, como quer fazer crer a ITC.

Estamos anexando a este memorial – com a devida vênia de Vossa Excelência - cópia integral de literalmente todos os processos listados pelo RT na alínea “b” do item 7.4.1.1 e apropriado pela ITC, para comprovar que apesar de se tratar despesas contínuas, como afirma a área técnica, as mesmas não chegaram ao conhecimento da administração em 2016, motivo pelo qual não foram empenhadas em 2016, mas, tão somente em 2017, justificando o empenho naquele exercício.

Lado outro, há de se registrar que sob o aspecto financeiro a administração não teria porque ter propositalmente postergado os empenhos, uma vez que conforme devidamente justificado no item anterior, mesmo a área técnica tendo incluído tal valor como despesas do exercício de 2016, ficou demonstrado a suficiência financeira de todas as despesas do exercício de 2016, seja consignações, depósitos, restos a pagar processados e não processados e o montante de R\$ 989.688,52 empenhados em 2017 como despesas de exercícios anteriores, registrando que esta última situação aconteceu sob protestos expresso na justificativa inicial apresentada pelo gestor.

Registre-se ainda que também sob o aspecto orçamentário não haveriam motivos também para a administração fazer tal postergação, uma vez que conforme demonstrado no 1º item desta defesa, mesmo crescendo o valor de R\$ 989.688,52 referente a despesas de exercícios anteriores ao valor do déficit orçamentário efetivamente ocorrido de R\$ 98.417,69, o superávit

financeiro demonstrado no Balanço Patrimonial de 2015 no valor de R\$ 6.406.260,46 se mostraria suficiente para suprir tal déficit.

Assim fica demonstrado que não houve realização de despesa sem prévio empenho como quer fazer crer a ITC, pois, os empenhos realizados em 2017 como despesas de exercícios anteriores cumpriram literalmente o que reza o art. 37 da Lei 4.320/64, uma vez que estas somente foram empenhadas em 2017 porque não foram processadas à época certa, no entanto, existam crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las e somente foram reconhecidas após o exercício correspondente, motivo pelo qual deve ser também afastado o presente indicativo de irregularidade.

O presente indicativo de irregularidade se refere a realização de despesa orçamentária sem prévio empenho.

Em sede de defesa oral, o gestor afirma não houve realização de despesa sem prévio empenho como quer fazer crer a ITC, pois, os empenhos realizados em 2017 como despesas de exercícios anteriores cumpriram literalmente o que reza o art. 37 da Lei 4.320/64, uma vez que estas somente foram empenhadas em 2017 porque não foram processadas à época certa, no entanto, existia crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las e somente foram reconhecidas após o exercício correspondente.

Inicialmente, é importante destacar que **as obrigações de despesas resultantes da execução orçamentária que não forem pagas até o encerramento do exercício serão inscritas em restos a pagar processados (relativos a despesas liquidadas) e não processados (relativos a despesas não liquidadas)**. A adequada evidenciação da suficiência ou insuficiência financeira ao final do exercício depende da correta escrituração destas duas contas.

Contudo, é cediço que **os restos a pagar inscritos não podem superar o montante das disponibilidades financeiras**. Além disso, **as notas de empenho das despesas que superem este limite deverão ser canceladas**. Tendo em vista que, atualmente, para figurar no passivo das entidades públicas as despesas deverão ser inscritas em restos a pagar, **o cancelamento de notas de empenho representa, do ponto de vista contábil, a subevidenciação das obrigações patrimoniais**.

Assim, só poderá ser inscrito em restos a pagar o montante relativo à disponibilidade financeira existente ao final do mandato. As notas de empenhos de despesas não liquidadas devem ser anuladas, se não houve disponibilidade financeira suficiente à sua inscrição em restos a pagar, procedendo-se à emissão de novas notas de empenho no exercício vindouro, como despesa de exercícios anteriores. **Tal procedimento seria necessário porque o ato de anular a Nota de empenho não anula a obrigação contratada**.

Em assim procedendo, os demonstrativos contábeis deixarão de evidenciar as obrigações assumidas pelo poder público sem lastro financeiro. Isso ocorre porque, atualmente, somente as despesas liquidadas (restos a pagar processados ou fornecedores) ou relativas aos empenhos não cancelados (restos a pagar não processados) são contabilizadas nas contas patrimoniais referentes a obrigações. **O cancelamento de notas de empenho resulta na falta de apuração adequada do montante da dívida pública**, dentre outros fatores apontados por Júnior e Rossi (2002, p. 232)<sup>8</sup>:

- os balanços orçamentário, econômico e patrimonial do exercício findo escamotearão a verdade fiscal do período, vez que parcela da despesa foi simplesmente excluída, **deturpando, daí, o resultado orçamentário, financeiro e econômico. Tudo isso fere o elementar princípio da evidenciação contábil** (art. 83 da Lei nº 4.320, de 1964);

<sup>8</sup> JÚNIOR, Flávio C. de Toledo (;) ROSSI, Sérgio Ciqueira. Lei de Responsabilidade Fiscal. 2ª edição. São Paulo: Editora NDJ, 2002.

- conforme normas universais de auditoria, **a não-fidelidade das peças contábeis enseja, por si só, parecer desfavorável do controle externo;**
- **tendo em mira que o cancelamento alcança boa parte dos empenhos já liquidados, a estratégia contraria o princípio do prévio empenho** (art. 60 da referida lei);
- **afronta ao regime de competência da despesa governamental** (art. 35, II, da sobredita lei);
- segundo o art. 37 da Lei nº 4.320, **a dotação “despesas de exercícios anteriores” será utilizada em casos excepcionais, nos quais terá havido imprevisão dos que orçam a despesa pública**. Essa falha técnica não se contextualiza na situação em destaque, vez que as despesas não só foram previstas; mais do que isso, sofreram cancelamento. (grifo nosso)

Além disso, é importante frisar ainda que a limitação de inscrição em restos a pagar resulta em equilíbrio fiscal, **mas esse equilíbrio seria alcançado caso não fossem assumidas despesas em limites superiores à disponibilidade financeira**. Uma vez contraída a obrigação, esta deve ser evidenciada no Balanço Patrimonial e demais demonstrativo contábeis, o que não ocorrerá se forem canceladas as notas de empenho da despesa.

Por fim, **o simples cancelamento da nota de empenho, impedindo a inscrição em restos a pagar, não representa diminuição do déficit público, por que este ato não exclui a obrigação do poder público diante do contrato administrativo firmado**.

Feitas as considerações iniciais passa-se agora a análise das justificativas apresentadas pela defesa.

Compulsando os argumentos apresentados, bem como a extensa documentação apresentada pela defesa, verifica-se que os mesmos não merecem prosperar, visto que, em uma rápida consulta ao histórico das despesas empenhadas no exercício seguinte, na rubrica “Despesas de Exercícios Anteriores”, verifica-se que a grande maioria trata-se de despesas contínuas, tais como: **ticket alimentação; consumo de água; energia elétrica; telecomunicações; dentre outras**, ou seja, despesas essas que efetivamente cumpriram o estágio da liquidação, ou seja, **houve a efetiva prestação do serviço, e que deveriam ter sido apropriadas no período correto, em observância ao princípio da competência, conforme art. 50, II da Lei Complementar 101/00, logo não poderia ter seus empenhos cancelados**.

As despesas foram executadas em 2016, ou seja, os serviços de fornecimento de energia elétrica, de água, telefonia e outros, foram executados em 2016, sem que tenha havido o prévio empenho por parte do Poder Executivo.

Dispõe o art. 167, II da Constituição da República:

**Art. 167.** São vedados:

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

E os arts. 59 e 60 da Lei Complementar 4320/64:

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

(...)

**§ 2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.**

(...)

**Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.**

§ 1º Em casos especiais previstos na legislação específica será dispensada a emissão da nota de empenho.

**§ 2º Será feito por estimativa o empenho da despesa cujo montante não se possa determinar.**

§ 3º É permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento.

Por todo o exposto, sugere-se **manter o presente indicativo de irregularidade**, uma vez que restou configurada a assunção e execução de despesas sem prévio empenho.

### 3 CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

Nesta manifestação técnica de defesa foram analisados os argumentos apresentados em sede de sustentação oral e mantidos os indicativos de irregularidade descritos nos itens 2.1, 2.2, 2.4 e 2.5:

2.1 - Apuração de déficit orçamentário; Base Normativa: Artigos 48, alínea "b"; 75, 76 e 77, da Lei Federal nº 4.320/1964 (Item 4.3.1 do RT 1108/2017);

2.2 Apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas; Base Normativa: artigo 1º, § 1º, c/c artigo 4º, inciso I, alínea "a", da Lei Complementar nº 101/2000 (Item 4.3.2 do RT 1108/2017);

2.4 Despesas Contraídas Nos Dois Últimos Quadrimestres De Mandato Sem Suficiente Disponibilidade De Caixa Para Pagamento; Base Normativa: art. 42 da LRF (Item 7.4.1.1 a) do RT 1108/2017);

2.5 Realização De Despesa Orçamentária Sem Prévio Empenho. Base Normativa: Art. 167, II da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64 (Item 7.4.1.1 b) do RT 1108/2017).

Os itens 4.2.1 e 6.1 do RT 1108/2017, foram mantidos irregulares, porém passíveis de ressalva e determinação.

Sendo assim, opina-se no sentido de que esta Corte de Contas emita **Parecer Prévio**, dirigido à Câmara Municipal de Nova Venécia, **recomendando a REJEIÇÃO DAS CONTAS**, de responsabilidade do Senhor **Mário Sérgio Lubiana**, Prefeito Municipal durante o **exercício de 2016**, na forma do art. 80 da Lei Complementar 621/2012.

Por oportuno, sugere-se **determinar** ao atual gestor do município:

- A adoção de medidas de controle e evidenciação fidedignas das informações pertinentes às fontes de recursos utilizadas pelo município, nos termos da Lei 4320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e;

- Quando da elaboração das metas fiscais, que realize um planejamento condizente com a real necessidade de redução da trajetória da dívida consolidada líquida do ente a fim de fixar as metas de resultado primário e nominal, como também encaminhe ao Poder Legislativo projeto de lei, em caso de necessidade de alteração das metas estabelecidas em virtude de observação de erro no planejamento ou de possibilidade do não atingimento das metas. (...)"

Por sua vez o Procurador de Contas Luis Henrique Anastácio da Silva, acresce no **Parecer Ministerial 2577/2018**:

"(...)

Pois bem. Compulsando os autos, verifica-se que a Instrução Técnica Conclusiva é consentânea com o posicionamento do Ministério Público de Contas, motivo pelo qual, independentemente de transcrição, passa a fazer parte integrante deste pelos fundamentos de fato e de direito ali deduzidos.

Afinal, as irregularidades que maculam a prestação de contas em análise consubstanciam grave infração à norma constitucional, legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, devendo esse Tribunal de Contas, inexoravelmente, emitir parecer prévio pela rejeição das contas, nos termos do art. 80, III, da LC n. 621/12.

Vale mencionar que o quantitativo de irregularidades evidenciadas, por si só, é motivo suficiente para macular a integridade das contas, conforme entendimento do Excelso Tribunal de Contas da União:

A multiplicidade de falhas e irregularidades, avaliadas em conjunto e a repetição de algumas delas já apontadas em exercícios anteriores são fundamentos suficientes para a irregularidade das contas e aplicação de multa ao responsável. (Acórdão nº 3.137/2006 –2ª Câmara –Rel. Min. Ubiratan Aguiar).

Isto posto, o Ministério Público de Contas anui ao posicionamento da área técnica constante da Instrução Técnica Conclusiva 02298/2018-2, sem prejuízo da expedição da determinação ali sugerida.(...)”.

## **Relatório De Diligência 01/2019:**

[...]

### **2 JUSTIFICATIVAS APRESENTADAS PELO GESTOR, EM FACE DO TERMO DE COMUNICAÇÃO DE DILIGÊNCIA 195/2018**

#### **JUSTIFICATIVAS:**

Devidamente citado, o gestor alegou que:

Em atenção aos exatos termos do que dispõe a Decisão 03142/2018-6, os ajustes contábeis foram realizados no que se refere a disponibilidade de recursos por fontes.

Sendo assim, após os ajustes realizados foram gerados novamente o Anexo de Disponibilidade por Fonte de Recursos do Balanço Patrimonial Consolidado, doc. 01 e o Anexo de Disponibilidade por Fonte de Recursos do Balanço Patrimonial do Poder Executivo, doc. 02, para se comparar com o Anexo 5 do RGF — Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos Pagar, doc.03 e a Listagem do Fluxo de Caixa, doc. 04, referente ao exercício de 2016, onde se constata agora a consonância de valores existentes entre os mesmos, a saber:

- O valor do saldo do Fluxo de Caixa, doc. 04, é de R\$ 11.902.894,48;
- Valor este que confere com a Disponibilidade de Caixa Bruta, doc. 03, constante do Anexo 5 do RGF — Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos Pagar, cujo valor líquido quando se deduz R\$ 8.800.277,86 (Disponibilidade de Caixa Líquida AIRPNP) de R\$ - 842.110,40 Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados no Exercício se obtém R\$ 7.958.167,46;

- Valor este que se mostra igual ao Saldo Atual do novo Demonstrativo do Superávit/Déficit Apurado no Balanço Patrimonial do Poder Executivo, doc. 02, ou seja, R\$ 7.958.167,46; e
- O doc. 01 - Demonstrativo do Superávit/Déficit Apurado no Balanço Patrimonial Consolidado, demonstra valor igual ao que consta do BALPAT Consolidado encaminhado a esta Corte, ou seja, R\$ 8.013.291,55, no entanto, agora com saldos corretos das disponibilidades por Fonte, conforme Voto Visto do Conselheiro Rodrigo Chamoun.

Assim, ao se analisar os documentos resultantes da Diligência que ora se encaminha, comprova-se que ao contrário do que constou originalmente do Anexo de Disponibilidades do BALPAT, os mesmos agora apresentam valores consonantes entre si, em especial as disponibilidades por fontes do Anexo do BALPAT, doc.01 (Consolidado) e do. 02 — Poder Executivo, com os valores constantes do Anexo 5 do RGF, doc.03, o que tem potencial de afastar o indicativo de irregularidade 2.2 da MT 875/2018 (4.3.2 do RT).

Da mesma forma, as Disponibilidades por Fonte de Recursos do Anexo do BALPAT ora encaminhada, docs.01 e 02, cujos valores são consonantes com aqueles demonstrados no Anexo 5 do RGF – embora não necessariamente tenham que ser, conforme reconhece ao autor da MT em questão – também desfaz a dúvida quanto a veracidade e fidedignidade das disponibilidades por Fontes de Recursos, dando razão aos argumentos apresentados em sede de Justificativa inicial com o objetivo de afastar o indicativo de irregularidade 2.1 – *Apuração de déficit orçamentário; Base Normativa: Artigos 48, alínea “b”; 75, 76 e 77, da Lei Federal nº 4320/1964* (Item 4.3.1 do RT 1108/2017), cujo teor abaixo transcrevemos:

Quando ao fato do exercício ter sido encerrado com déficit orçamentário, ressalte-se que o déficit orçamentário registrado foi R\$ 98.417,69, que representa tão somente e insignificantes 0,09% do valor da despesa executada, que por si só, em virtude dos princípios da insignificância e da bagatela, amplamente consagrados nesta Corte, dispensa grande arrazoado, porém, o déficit orçamentário em questão foi coberto pelo Superávit Financeiro de R\$ 6.406.260,46, apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior, 2015, (como reconheceu o autor do RT em apreço), TC-4245/2016, cujas contas receberam o **Parecer Prévio TC-074/2017 – PRIMEIRA CÂMARA**, recomendando ao Legislativo Municipal a sua aprovação.

Assim, considerando o inexpressivo déficit ocorrido, ou seja, um valor de R\$ 98.417,69 que representa tão somente 0,09% da despesa total executada, e ainda a existência de um superávit financeiro apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior no montante de R\$ 6.406.260,46, capaz de suportar não só o déficit ocorrido no exercício, mas, até mesmo o valor empenhado em 2017 como despesa de exercício anterior (que não é o caso), no valor de R\$ 989.962,83, entendemos que deve ser afastado o presente indicativo de irregularidade.

Ou seja, uma vez demonstrado o saldo correto das disponibilidades por fontes no anexo do BALPAT, não pode prosperar as alegações da MT que não acatou os argumentos da justificativa em virtude da não fidedignidade das disponibilidades por fontes no Anexo do BALPAT, devendo também ser afastado o indicativo de irregularidade 2.1 - *Apuração de déficit orçamentário; Base Normativa: Artigos 48, alínea “b”; 75, 76 e 77, da Lei Federal nº4.320/1964* (Item 4.3.1 do RT 1108/2017).

Quanto aos dois outros itens que a MT também entendeu por manter como irregular, no que se refere ao item 2.4 *Despesas Contraídas Nos Dois Últimos Quadrimestres De Mandato Sem Suficiente Disponibilidade De Caixa Para Pagamento; Base Normativa: art. 42 da LRF (Item 7.4.1.1 a) do RT 1108/2017*, pelos demonstrativos que ora encaminhamos fica comprovado que as disponibilidades de caixa em 31/12/2016 respeitando as fontes, eram suficientes para cobertura dos compromissos assumidos ao final de 2016, pois, o Anexo 5 do RGF ora encaminhado, doc. 03, comprova que o saldo positivo existente na fonte recursos ordinários cobre os valores negativos que aparecem nas fontes vinculadas, motivando assim o afastamento de tal indicativo de irregularidade.

Por último, quanto ao item 2.5 *Realização De Despesa Orçamentária Sem Prévio Empenho. Base Normativa: Art. 167, 11 da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64 (Item 7.4.1.1 b) do RT 1108/2017*, esclarecemos que ao contrário do que afirma a MT, os valores empenhados em 2017 como despesas de exercícios anteriores **não foram anuladas em 2016 por insuficiência de caixa — argumento que tem sido utilizado de forma repetida pela área técnica para tentar colar uma versão de ilegalidade e incluí-los na apuração dos compromissos assumidos ao final de mandato de 2016 para efeito de apuração do art. 42 da LRF** — mas, sim porque tais despesas não foram conhecidas em 2016, lembrando ainda que tais despesas empenhadas em 2017 tem previsão legal no art. 37 da Lei 4.320/64, sem que este em momento algum faça menção de que as mesmas devam ser incluídas na apuração do exercício anterior, até mesmo porque caso isso ocorra, tal despesa seria computada duas vezes, ou seja, sob o aspecto financeiro em 2016 e sob o aspecto orçamentário e financeiro em 2017, o que aí sim, seria uma irregularidade: contabilizar uma mesma despesa duas vezes.

Registramos ainda que os ajustes quanto aos valores corretos das fontes de recursos, também foram realizados no exercício de 2018, conforme poderá se constatar quando do envio da PCA do exercício próximo passado que se dará até 31/03/2019.

Isto posto, segue em anexo os documentos comprovando o cumprimento da Diligência determinada, esperando que os mesmos possam atender ao que determinou a Decisão 03142/2018-6 e possa colaborar para afastar os indicativos de irregularidades mantidas na MT 00875/2018-4, e, após isso a Prestação de Contas Anual de Prefeito do exercício de 2016 receba desta Primeira Câmara Parecer Prévio recomendando ao Legislativo Municipal a sua **APROVAÇÃO**, ainda que com ressalva, haja vista estarem presentes todos os requisitos necessários para tal recomendação.

Não obstante, nos colocamos ao inteiro dispor do Vossa Excelência caso considere necessário o envio de algum outro documento e/ou informação.

Nova Venécia - ES, 18 de fevereiro de 2018.

**MÁRIO SÉRGIO LUBIANA**

O gestor acostou documentação de suporte junto com as justificativas apresentadas.

#### **ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:**

Conforme pontuado na MT 875/2018, dos indicativos de irregularidade apontados na peça inicial foram mantidos seis daqueles, sendo que apenas quatro destes poderiam ensejar a rejeição das contas do gestor.

Nos termos do Voto de Vista do **Conselheiro Rodrigo Chamoun**, decidiu-se pela diligência dos autos, estipulando-se o prazo de trinta dias para que o interessado apresentasse os ajustes necessários à correta apuração do superávit financeiro do exercício, devendo fazê-lo fonte a fonte.

Das justificativas apresentadas pelo gestor e da análise dos documentos colacionados aos autos, temos os seguintes pontos:

**I) DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO POR FONTE DE RECURSOS EVIDENCIADO NO ANEXO AO BALANÇO PATRIMONIAL**

Nos termos do RT 1.108/2017 e da MT 875/2018, verificou-se a existência de déficit financeiro em diversas fontes de recursos (**item 4.3.2 do RT e 2.2 da MT**), sendo que desta constatação também derivou outro indicativo de irregularidade, qual seja, ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no Anexo ao Balanço Patrimonial (**item 6.1 do RT e 2.3 da MT**), cujas algumas fontes evidenciavam os seguintes saldos:

Fonte de Recursos	Resultado Financeiro (R\$)
MDE	-158.276,57
Fundeb (40%)	-57.244.982,36
Recursos do FNDE	-24.427,98
Recursos Próprios – Saúde	-28.088.428,51
Demais Recursos Vinculados A Saúde	-479.274,49
Convênios dos Estados	-13.545.650,41
Convênios da União	-2.216.093,97

Há que se registrar, preliminarmente, que tanto os dados gravados no Anexo ao Balanço Patrimonial, quanto os resultados apurados pelo TCEES são derivados das informações carregadas no sistema CidadES pelo próprio gestor, cabendo a este, exclusivamente, a responsabilidade pela veracidade e fidedignidade destas informações.

Sobre este ponto (ausência de controle e déficit financeiro das fontes de recursos), o gestor aduziu, em sede de resposta à comunicação de diligência, que em atenção ao solicitado foram realizados ajustes nas fontes de recursos, sendo que após tais medidas poderiam ser observados os seguintes resultados referentes ao superávit financeiro do exercício:

DISPONIBILIDADE BRUTA DE CAIXA	R\$
11.902.894,48	
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	R\$
3.102.616,62	
DISPONIBILIDADE DE CAIXA ANTES DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROC	R\$
8.800.277,86	
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	R\$
842.110,40	
DISPONIBILIDADE LÍQUIDA DE CAIXA APÓS RESTOS A PAGAR NÃO PROC	R\$
7.598.167,46	
VALOR DO SUPERÁVIT FINANCEIRO NO ANEXO AO BALANÇO PATRIMONIAL	R\$
8.013.291,55	

Nesse sentido, ao compulsarmos os documentos eletrônicos “Peças Complementares 3.064/2019 e 3.065/2019”, verificamos que o defendente acostou novos anexos ao Balanço Patrimonial, de onde se extrai os seguintes saldos:

 <b>MUNICÍPIO DE NOVA VENÉCIA CONSOLIDADO ESPIRITO SANTO 27.167.428/0001-80 DEMONSTRATIVO DO SUPERÁ• VIT/DEFÍ• CIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL BALANÇO - EXERCÍCIO DE 2016</b>		
DESTINAÇÃO DOS RECURSOS	EXERCÍCIO ATUAL	EXERCÍCIO ANTERIOR
<b>RECURSOS ORDINÁRIOS</b>	<b>1.308.300,04</b>	<b>19.479.892,59</b>
000 - RECURSOS ORDINÁRIOS	1.308.300,04	19.479.892,59
<b>RECURSOS VINCULADOS</b>	<b>6.704.991,51</b>	<b>(13.073.632,13)</b>
101 - MDE	1.032,65	(158.708,75)
102 - FUNDEB - OUTRAS DESPESAS (40%)	(545.577,00)	(42.231.151,21)
103 - FUNDEB - PAGAMENTO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO (60%)	(308.367,49)	22.665.561,54
107 - RECURSOS DO FNDE	506.063,06	1.931.464,52
108 - RECURSOS DE CONVÊNIO DESTINADOS A PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO - CONTRAPARTIDA CONVÊNIO	299.658,71	2.374.086,03
201 - RECURSOS PRÓPRIOS - SAÚDE	(175.305,14)	(13.549.772,91)
203 - RECURSOS DO SUS	4.815.700,38	2.308.740,95
204 - RECURSOS DE CONVÊNIO DESTINADOS A PROGRAMAS DE SAÚDE - CONTRAPARTIDA CONVÊNIO	0,00	35.578,70
299 - DEMAIS RECURSOS VINCULADOS A SAÚDE	212.297,42	250.165,40
301 - RECURSOS DO FNAS	442.348,24	342.457,95
399 - DEMAIS RECURSOS DESTINADOS A ASSISTÊNCIA SOCIAL	461.860,30	402.551,42
403 - RECURSOS DO FUNDO PREVIDENCIÁRIO	0,00	330.197,04
501 - CONVÊNIO DOS ESTADOS - CONTRAPARTIDA CONVÊNIO	(231.828,29)	(10.306.476,68)
502 - CONVÊNIO DA UNIÃO - CONTRAPARTIDA CONVÊNIO	1.142.965,97	(2.054.540,30)
601 - CIDE	517,24	53.347,74
604 - ROYALTIES DO PETRÓLEO	5.552,04	12.015.384,97
605 - ROYALTIES DO PETRÓLEO ESTADUAL	839,74	6.088.436,80
903 - ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS	0,00	74.907,06
999 - OUTROS RECURSOS DE APLICAÇÃO VINCULADA	77.233,68	6.354.137,60
<b>TOTAL</b>	<b>8.013.291,55</b>	<b>6.406.260,46</b>

Com base no demonstrativo acima, é possível corrigir alguns saldos das seguintes fontes de recursos:

Fonte de Recursos	Resultado Financeiro (R\$)	Resultado Financeiro Ajustado (R\$)
MDE	-158.276,57	1.032,65
Fundeb (40%)	-57.244.982,36	-545.577,00
Fundeb (60%)	29.124.586,93	308.367,49
Recursos do FNDE	-24.427,98	506.063,06
Recursos Próprios - Saúde	-28.088.428,51	-175.305,14
Demais Recursos Vinculados A Saúde	-479.274,49	212.297,42
Convênios dos Estados	-13.545.650,41	-231.828,29
Convênios da União	-2.216.093,97	1.142.965,97

Entretanto, conforme consta do RT, deve-se considerar que a contabilidade municipal deixou de reconhecer no exercício Despesas de Exercício Anterior - DEA no valor de R\$ 285.347,95 na fonte Não Vinculadas; R\$ 320.140,38 na fonte Educação Recursos Próprios; R\$ 131.286,20 na fonte Saúde Recursos Próprios e R\$394.687,24 na fonte Saúde Recursos SUS.

Portanto, tais valores devem ser levados a efeito para apuração correta do resultado financeiro de 2016:

Fonte de Recursos	Resultado Financeiro Ajustado (R\$)	DEA	Resultado Financeiro Ajustado II (R\$)
MDE	1.032,65	320.140,38	-319.107,73
Fundeb (40%)	-545.577,00	-	-545.577,00
Fundeb (60%)	308.367,49	-	308.367,49

Recursos do FNDE	506.063,06	-	506.063,06
Recursos Próprios - Saúde	-175.305,14	131.286,20	-306.591,34
Demais Recursos Vinculados A Saúde	212.297,42	-	212.297,42
Convênios dos Estados	-231.828,29	-	-231.828,29
Convênios da União	1.142.965,97	-	1.142.965,97
Não Vinculados	1.308.300,04	285.347,95	1.022.952,09
Saúde SUS	4.815.700,38	394.687,24	4.421.013,14

Dito isto e, considerando que na fonte de recursos 000 (recursos próprios ou não vinculados, R\$ 1.022.952,09) não existe saldo suficiente para cobrir o déficit de demais fontes deficitárias (R\$ -1.403.104,36), entendemos que as irregularidades apontadas nos itens **4.3.2** e **6.1** do **RT 1.108/2017** (itens **2.2** e **2.3** da **MT 875/2018**, respectivamente) **não** foram sanadas.

## II) DO DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO DO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2016

Nos termos do RT 1.108/2017 e da MT 875/2018, verificou-se a ocorrência de déficit orçamentário (R\$ 98.417,69), bem como o pagamento de despesas no exercício de 2017 pertencentes ao exercício financeiro de 2016 (**item 4.3.1** do **RT** e **2.1** da **MT**), no montante de R\$ 989.962,83. Não foi possível verificar se de fato havia superávit no exercício anterior para suporte, em razão da ausência de controle das fontes de recursos (esse assunto foi delineado no **RT** nos **itens 4.3.2** e **6.1**).

Conforme **item I, capítulo 2**, deste Relatório de Diligência, o controle das fontes de recursos para efeitos de demonstração do superávit/déficit do exercício de 2016 foi esclarecido.

Entretanto, estamos falando de uma questão envolvendo o controle das fontes do exercício financeiro de **2016** que, tecnicamente, foi ultrapassado. Acontece, que para efeitos de verificação do superávit financeiro para cobrir déficits orçamentários do exercício corrente (2016), temos que olhar para o exercício financeiro anterior, qual seja, **2015**.

E, nesse caso, o mesmo descontrole observado nos demonstrativos e documentos contábeis constantes da PCA original continuaram sendo vistos nos documentos acostados como “Peças Complementares 3.064 e 3.065/2019”.

Nesse sentido, o demonstrativo encaminhado aponta *superávit* financeiro, em 2015, de 19,5 milhões de reais em recursos próprios e *déficits* de 42,2 milhões de reais no FUNDEB 40%, 13,5 milhões de reais em recursos próprios da saúde e 10,3 milhões de reais em convênios do estado, que obviamente não são superados pela fonte de recursos próprios.

Ainda que a situação descrita anteriormente corrobore com o entendimento gravado na MT 875/2018, temos que considerar que é altamente provável que o Anexo ao Balanço Patrimonial referente às fontes de recursos do exercício financeiro de 2015 não represente, fidedignamente, a realidade do município.

Dito isto e, considerando que as fontes de recursos evidenciadas no Anexo ao Balanço Patrimonial referente ao exercício financeiro de 2015 apresentam valores indicativos de descontrole dos saldos das mesmas; considerando que o gestor não apresentou elementos suficientes para formar juízo de valor sobre os saldos daquelas fontes de recursos; considerando que o ônus da prova compete ao responsável pelas contas; opinamos pela **manutenção** do indicativo de irregularidade apontado no **item 4.3.1** do **RT 1.108/2017** e **2.1** da **MT 875/2018**.

**III) DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR SEM A SUFICIENTE DISPONIBILIDADE LÍQUIDA DE CAIXA PARA PAGAMENTO E DESPESA ORÇAMENTÁRIA SEM PRÉVIO EMPENHO**

Conforme pontuado no RT e na MT, verificou-se que o município não cumpriu com a regra insculpida no artigo 42 da LRF (fontes: saúde recursos próprios e educação recursos próprios). Da mesma forma, foi apontada execução de despesa orçamentária sem prévio empenho (**itens 7.4.1.1a; 7.4.1.1b do RT**).

Nessa fase processual, defesa em face de comunicação de diligência, o gestor alegou que, respeitadas as fontes de recurso, havia suficiente disponibilidade de caixa para cobrir as despesas assumidas. Quanto ao apontamento sobre as despesas sem prévio empenho, o gestor aduziu que tais despesas não foram anuladas por insuficiência de caixa e sim porque não foram conhecidas em 2016, sem, entretanto, trazer outras explicações para o fato de tantas despesas terem sido reconhecidas no início de 2017 (janeiro e fevereiro) na rubrica de exercícios anteriores.

O gestor acostou um novo demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar (Peça Complementar 3.066/2019).

As alegações do gestor quanto ao artigo 42 da LRF não apresentaram nenhum elemento novo em relação ao que já foi discutido nas peças anteriores. O novo demonstrativo apresentado pelo gestor não serve ao que este Tribunal de Contas apura para efeitos do supracitado artigo.

A Lei Complementar 101/2000 incumbiu os Tribunais de Contas o poder de fiscalizar e apurar os limites e condições previstas na lei fiscal. Nesse sentido, no que tange ao tão prolapado artigo 42, cabe destacar que a metodologia de apuração do mesmo é feita com base nos normativos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), replicados em normas próprias do TCE.

No caso em tela a apuração do artigo 42 do município de Nova Venécia ocorreu com base nas disponibilidades (TVDISP) e nos encargos assumidos pelo município (DEMDFL, DEMRAP etc.), sendo relevante constar que todos os valores considerados na apuração são buscados no sistema CidadES, cujo banco de dados é alimentado exclusivamente pelo gestor.

Nesse sentido, não há elementos novos que possam alterar os cálculos gravados no RT, permanecendo, assim, a irregularidade.

Quanto às despesas sem prévio empenho, o gestor não explicou o que seria “conhecer” uma despesa extemporânea. Ao contrário, essa explicação só reforça que tais despesas não pertenciam ao exercício de 2017, não podendo, assim, se falar em duplicidade, uma vez que o fato gerador de tais despesas não pertencia àquele exercício financeiro (2017).

Dito isto e, considerando que não há elementos suficientes para se proceder à apuração de novo cálculo do artigo 42; considerando que as explicações acerca das despesas sem empenho não elucidaram a questão; opinamos pela **manutenção** dos indicativos de irregularidade apontados nos **itens 7.4.1.1a e 7.4.1.1b do RT**

**3 CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

Face o todo exposto neste Relatório de Diligência, propõem-se os seguintes encaminhamentos aos autos:

1) Que sejam **mantidas** as irregularidades apontadas no **RT**, quais sejam, **itens 4.3.1, 4.3.2, 7.4.1.1a e 7.4.1.1b (itens 2.1, 2.2, 2.4 e 2.5 da MT 875/2018, respectivamente)**, conforme delineado no **capítulo 2 deste Relatório de Diligência**. Também se sugere a **manutenção** dos indicativos de irregularidades apontados nos **itens 4.2.1 e 6.1 do RT 1.108/2017**, sendo passíveis de ressalva e;

2) Que seja emitido **PARECER PRÉVIO** pela **REJEIÇÃO** das contas do **Senhor MÁRIO SÉRGIO LUBIANA**, ratificando-se, integralmente, os termos propostos na **MT 875/2018**.

Vitória, 21 de fevereiro de 2019.”

Cabe acrescentar e destacar na gestão ora sob análise, **o descumprimento ao artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/2000 – configurada no item 2.4 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.a do RT 1108/2017, sobre o qual faço as seguintes considerações:**

A Lei Complementar 101/2000 contém um sistema de regras que se conectam e se completam, alcançando também as normas punitivas da Lei 10.028/2000.

Importante realçar que toda interpretação ocorre em um determinado contexto, que não deve ser desconsiderado. “Em verdade, não há texto sem contexto. A Constituição e a realidade social sempre se buscam”<sup>9</sup>. Assim, “a realidade fática e a normativa encontram-se em uma relação de reciprocidade”<sup>10</sup>.

Nesse sentido, deve-se observar que o artigo 5º da Lei 10.028/2001 contém em seus incisos um rol de hipóteses que não pode ser considerado como um rol taxativo, porque remetem o aplicador à lei complementar, como se observa:

Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

I – deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o relatório de gestão fiscal, **nos prazos e condições estabelecidos em lei;**

II – propor lei de diretrizes orçamentárias anual que não contenha as metas fiscais **na forma da lei;**

III – deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, **nos casos e condições estabelecidos em lei;**

IV – deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.

§ 1º A infração prevista neste artigo é punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal.

§ 2º A infração a que se refere este artigo será processada e julgada pelo Tribunal de Contas a que competir a fiscalização contábil, financeira e orçamentária da pessoa jurídica de direito público envolvida.

Assim sendo, o disciplinamento legal pode levar a outras hipóteses de exigências de providências e atos complementares, exatamente como é o caso do inciso III.

<sup>9</sup> PEDRA, Adriano Sant’Ana. **Mutação constitucional**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p.40.

<sup>10</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. A interpretação como fator de **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2007, p.150.

Isto porque o Tribunal de Contas exerce um controle preventivo sobre a gestão fiscal e emite pareceres de alerta ao gestor, que a partir daí fica obrigado a promover atos de limitação de empenho.

Assim, o inciso III do artigo 5º da Lei 10.028 é decorrência direta do descumprimento do artigo 42 e por sua vez do art. 9º, ambos da LRF ou do controle preventivo de sua configuração.

No caput do art. 5º e inciso III estão claras as hipóteses de infração administrativa e a conduta que constitui a violação à lei de finanças públicas, como demonstram os dispositivos adiante transpostos.

Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

[...]

III – **deixar** de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei;

Note-se que a conduta omissiva de que trata o inciso III aqui referido abarca exatamente o **conteúdo normativo**<sup>11</sup> expresso tanto no art. 42<sup>12</sup>, como o conteúdo contido no art. 9º da mesma lei de finanças, como se vê:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, **os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio** e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

Nesse artigo 9º da LRF, o legislador descreveu a conduta comissiva, a obrigação que incumbe ao gestor diante do descompasso que eventualmente ocorra entre a receita e a despesa. **Ato contínuo o legislador estabeleceu, em outro normativo legal, a previsão das respectivas sanções pelo descumprimento das**

<sup>11</sup> “O fato é que a norma é construída, pelo intérprete, no decorrer do processo de concretização do direito”, conforme lição de GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.29.

<sup>12</sup> Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

**obrigações contidas no aludido art. 9º da LRF, que é exatamente o conteúdo sancionatório previsto na lei n. 10.028/2000.**

Há que se observar, que embora a lei n. 101/2000 contenha uma espécie de código de gestão das finanças públicas, nela constam consequências apenas para os entes federativos que incorrerem em violação de suas normas, mas sem qualquer dispositivo que disponha sobre sanções aplicáveis aos gestores públicos.

As sanções administrativas e alguns tipos penais foram instituídos pela lei n. 10.028/2000.

Existem duas situações em que a conduta do gestor leva o ente público a uma situação de desequilíbrio - a primeira ocorre com a ausência de recursos financeiros para fazer frente a despesas compromissadas até o final do exercício, a segunda corresponde à situação de final de mandato.

Para a primeira situação, regradada pelo art. 55 c/c art. 9º da LRF, foi que o legislador, sabiamente, previu apenas sanção administrativa, justamente por considerá-la menos grave, eis que caberá ao próprio dirigente público que deu causa ao desajuste financeiro, adotar as medidas que a lei prevê como capazes de fazer retornar a situação de equilíbrio fiscal, bem como arcar com o ônus de enfrentar dificuldades decorrentes.

Já para hipótese de desequilíbrio financeiro que ocorre por violação à norma do art. 42 da lei n. 101/2000, ou seja, por conta de insuficiência de disponibilidade de caixa para honrar a obrigação de despesa contraída nos dois últimos quadrimestres do mandato, fixou, além da sanção administrativa a ser aplicada pelo Tribunal de Contas, a possibilidade de sanção penal a ser processada e julgada pelo Poder Judiciário.

Segundo a doutrina de Afonso Gomes Aguiar<sup>13</sup>, a LRF (art. 9º) impôs a obrigação legal da edição do ato de *Limitação de Empenho e Movimentação Financeira* aos poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e ao Ministério Público, cabendo a seus

---

<sup>13</sup> AGUIAR, Afonso Gomes. Lei de responsabilidade Fiscal – Questões Práticas. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004

dirigentes máximos responder pela obrigação legal, se não houver norma que atribua a outrem a competência para praticar tal ato.

Foi com esse entendimento que este Tribunal proferiu o PARECER PRÉVIO TC-079/2015 – PRIMEIRA CÂMARA, processo TC 3348/2013, do município de Governador Lindenberg.

Assim, **configurada a violação ao artigo 42 da LRF, também estará configurado o descumprimento do artigo 9º da mesma lei que estabelece a obrigação de limitação de empenho e, por conseguinte, será cabível a sanção administrativa prevista no artigo 5º, inciso III da Lei 10.028/2000**, a ser processada e julgada pelo Tribunal de Contas, consoante o que dispõem os §§ 1º e 2º do mesmo art. 5º, sem prejuízo da possibilidade de imposição de sanção de natureza penal.

Assim, ante todo o exposto, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, após todas as defesas escrita e oral, incluindo diligência para reanálise de nova documentação contábil encaminhada, e tendo em conta a fundamentação até aqui expendida, **corroboro integralmente o entendimento da área técnica e do Ministério Público de Contas**, com fulcro no artigo 80, III da Lei Complementar 621/2012 c/c art. 71, inciso II da Constituição Estadual, e **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte deliberação que submeto à sua consideração.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, DELIBERAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão colegiada, ante as razões expostas pelo relator, por:

**1 EMITIR PARECER PRÉVIO pela REJEIÇÃO DAS CONTAS** do senhor **Mario Sergio Lubiana** - Prefeito Municipal de **Nova Venécia**, no exercício financeiro de **2016**, tendo em vista a manutenção das seguintes irregularidades apontadas na Instrução Técnica Conclusiva 2298/2018:

**1.1 Inobservância dos requisitos da LRF e da LDO quanto à limitação de empenho** (passível de ressalva) (item 2.1 da ITC 2298/2018 e 4.2.1 do RT 1108/2017);

Base Normativa: Art. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) e 19 da LDO.

**1.2 Apuração de déficit orçamentário** (item 2.2 da ITC 2298/2018 e 4.3.1 do RT 1108/2017);

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

**1.3 Apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas** (item 2.3 da ITC 2298/2018 e 4.3.2 do RT 1108/2017);

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

**1.4 Ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no demonstrativo do superávit/déficit financeiro encaminhadas no anexo ao balanço patrimonial consolidado;** (passível de ressalva) (item 2.4 da ITC 2298/2018 e 6.1 do RT 1108/2017);

Base Normativa: artigos 83, 84 e 89 da Lei Federal nº 4.320/64.

**1.5 Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento** (item 2.5 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1a do RT 1108/2017);

Base Normativa: art. 42 da LRF

**1.6 Realização de despesa orçamentária sem prévio empenho** (item 2.6 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1b do RT 1108/2017);

Base Normativa: Art. 167, II da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64.

**2. FORMAR AUTOS APARTADOS para APLICAÇÃO DE MULTA AO GESTOR PREVISTA NO ART. 5º, III, §§ 1º E 2º DA LEI 10.028/2000,** em razão da irregularidade tratada no item 1.5 da parte dispositiva deste voto (2.4 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.a do RT 1108/2017).

**3 DETERMINAR** ao atual Prefeito Municipal A adoção de medidas de controle e evidenciação fidedignas das informações pertinentes às fontes de recursos utilizadas pelo município, nos termos da Lei 4320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

**4 DETERMINAR** ao atual Prefeito Municipal que, quando da elaboração das metas fiscais, realize um planejamento condizente com a real necessidade de redução da trajetória da dívida consolidada líquida do ente a fim de fixar as metas de resultado primário e nominal, como também encaminhe ao Poder Legislativo projeto de lei, em caso de necessidade de alteração das metas estabelecidas em virtude de observação de erro no planejamento ou de possibilidade do não atingimento das metas.

5 Tendo em vista que a infringência ao art. 42 da LRF constitui provável infração penal, **REMETER AO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO** cópia da Decisão proferida.

4 **ARQUIVAR** após o trânsito em julgado.

**SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO**

Relator

**VOTO-VISTA DO EXMO. SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA:**

Trata-se de Prestação de Contas Anual da **Prefeitura Municipal de Nova Venécia**, relativa ao exercício de **2016**, sob a responsabilidade do senhor **Mario Sergio Lubiana** - Prefeito Municipal à época.

No exercício de sua atribuição, a SecexContas procedeu ao **Relatório Técnico 1108/2017** onde constam indícios de irregularidades, refletidos na **Instrução Técnica Inicial 1579/2017**, na qual se sugere a citação do responsável, o que foi acolhido na **Decisão Monocrática 2045/2017**, conforme quadro abaixo:

<b>Descrição do achado</b>	<b>Responsável</b>
4.2.1 Inobservância dos requisitos da LRF e da LDO quanto à limitação de empenho	Mario Sergio Lubiana
4.3.1 Apuração de déficit orçamentário	Mario Sergio Lubiana
4.3.2 Apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas	Mario Sergio Lubiana
6.1 Ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no demonstrativo do superávit/déficit financeiro encaminhadas no anexo ao balanço patrimonial consolidado	Mario Sergio Lubiana
7.4.1.1 a) Despesas Contraídas Nos Dois Últimos Quadrimestres De Mandato Sem Suficiente Disponibilidade De Caixa Para Pagamento	Mario Sergio Lubiana
7.4.1.1 b) Realização De Despesa Orçamentária Sem Prévio Empenho	Mario Sergio Lubiana

Após citação, o responsável apresentou razões de defesa no prazo legal.

Submetidos os autos à análise da Área Técnica, foi elaborada a **Instrução Técnica Conclusiva 2298/2018**, que opinou pela **rejeição** das contas apresentadas.

O Ministério Público de Contas, no **Parecer 2577/2018**, manifestou-se no mesmo sentido.

Na 28ª Sessão Ordinária da 1ª Câmara (29/08/2018) foi realizada **sustentação oral**, com a juntada de memoriais e notas taquigráficas.

Instado a se manifestar, o Núcleo de Controle Externo de Contabilidade e Economia procedeu a **Manifestação Técnica de Defesa 875/2018**, mantendo as irregularidades relatadas no Relatório Técnico 1108/2017. Entretanto, considerou, em relação às descritas nos itens 4.2.1 e 6.1, serem passíveis de ressalva e determinação. Ao final, opinou pela **rejeição das contas** apresentadas.

Nesse mesmo sentido opinou o Ministério Público de Contas, no **Parecer 4701/2018**.

Por meio do **Voto Vista 246/2018**, o Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun assim se pronunciou: *“para uma análise mais proficiente sobre as irregularidades dispostas nestes autos, verifico necessária a comprovação dos ajustes contábeis realizados, visto que o gestor, inobstante ter reconhecido as divergências, não encartou comprovação do acerto, o que ensejou o não saneamento das inconsistências pela área técnica em sede de elaboração da peça conclusiva”* Destacando ainda que *“ a necessidade da correta apuração do superávit financeiro por fonte de recursos, substrato legal para a abertura de créditos adicionais no ano subsequente, e nesse sentido, determino baixar em diligência os autos, no prazo de 30 dias, improrrogáveis, para que o gestor realize os ajustes contábeis necessários nas fontes de recursos, promovendo sua devida comprovação, inclusive, para a correta apuração do superávit financeiro.”*

Na 40ª Sessão Ordinária de 21/11/2018, a Primeira Câmara exarou a **Decisão 3142/2018**, que concluiu no seguinte sentido:

“Encaminhar COMUNICAÇÃO DE DILIGÊNCIA, na forma do art. 358, II da Resolução 261/2013 para que, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias, o senhor Mario Sergio Lubiana, prefeito do município de Nova Venécia referente ao exercício de 2016, apresente a esta Corte de Contas os ajustes contábeis necessários para a correta apuração do *superávit financeiro* por fonte de recursos”.

Após comunicação, o gestor apresentou a Defesa/Justificativa 191/2019 e Peças Complementares, que foram encaminhadas à Área Técnica, que procedeu ao **Relatório de Diligência 001/2019**, reiterando a Manifestação Técnica de Defesa 875/2018, sugerindo a emissão de Parecer Prévio pela rejeição das contas em análise.

No mesmo sentido opinou o Ministério Público de Contas no **Parecer 661/2019**.

O eminente Relator exarou o seu voto, cuja conclusão foi a seguinte:

**1 EMITIR PARECER PRÉVIO pela REJEIÇÃO DAS CONTAS** do senhor **Mario Sergio Lubiana** - Prefeito Municipal de **Nova Venécia**, no exercício financeiro de **2016**, tendo em vista a manutenção das seguintes irregularidades apontadas na Instrução Técnica Conclusiva 2298/2018:

**1.1 Inobservância dos requisitos da LRF e da LDO quanto à limitação de empenho** (passível de ressalva) (item 2.1 da ITC 2298/2018 e 4.2.1 do RT 1108/2017);

Base Normativa: Art. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) e 19 da LDO.

**1.2 Apuração de déficit orçamentário** (item 2.2 da ITC 2298/2018 e 4.3.1 do RT 1108/2017);

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

**1.3 Apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas** (item 2.3 da ITC 2298/2018 e 4.3.2 do RT 1108/2017);

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

**1.4 Ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no demonstrativo do superávit/déficit financeiro encaminhadas no anexo ao balanço patrimonial consolidado;** (passível de ressalva) (item 2.4 da ITC 2298/2018 e 6.1 do RT 1108/2017);

Base Normativa: artigos 83, 84 e 89 da Lei Federal nº 4.320/64.

**1.5 Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento** (item 2.5 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1a do RT 1108/2017);

Base Normativa: art. 42 da LRF

**1.6 Realização de despesa orçamentária sem prévio empenho** (item 2.6 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1b do RT 1108/2017);

Base Normativa: Art. 167, II da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64.

**2. FORMAR AUTOS APARTADOS para APLICAÇÃO DE MULTA AO GESTOR PREVISTA NO ART. 5º, III, §§ 1º E 2º DA LEI 10.028/2000**, em razão da irregularidade tratada no item **1.5** da parte dispositiva deste voto (2.4 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.a do RT 1108/2017).

**3 DETERMINAR** ao atual Prefeito Municipal A adoção de medidas de controle e evidenciação fidedignas das informações pertinentes às fontes de recursos utilizadas pelo município, nos termos da Lei 4320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

**4 DETERMINAR** ao atual Prefeito Municipal que, quando da elaboração das metas fiscais, realize um planejamento condizente com a real necessidade de redução da trajetória da dívida consolidada líquida do ente a fim de fixar as metas de resultado primário e nominal, como também encaminhe ao Poder Legislativo projeto de lei, em caso de necessidade de alteração das metas estabelecidas em virtude de observação de erro no planejamento ou de possibilidade do não atingimento das metas.

**5** Tendo em vista que a infringência ao art. 42 da LRF constitui provável infração penal, **REMETER AO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO** cópia da Decisão proferida.

**4 ARQUIVAR** após o trânsito em julgado.

**É o breve relatório.**

## **VOTO VISTA**

### **FUNDAMENTAÇÃO:**

Inicialmente, cabe o destaque que acompanho o eminente Relator em seu Voto proferido, divergindo em relação ao item 2 da sua parte dispositiva, que foi no sentido de formar autos apartados para aplicação ao gestor da multa prevista no artigo 5º, inciso III, §§ 1º e 2º da Lei 10.028/2000, em relação à irregularidade “Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento”, conforme fundamentação abaixo.

Também entendo que as irregularidades que foram consideradas passíveis de ressalva devam constar, na parte dispositiva do Acórdão, separadas das irregularidades que levaram à emissão de parecer prévio pela rejeição das contas.

Pois bem.

A Lei Complementar 101/2000, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, veio para estabelecer, como de fato, estabelece, normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

No mesmo ano de 2000 surge, em nosso ordenamento jurídico, a Lei 10.028/2000, com substanciais acréscimos e alterações relativamente à responsabilidade na gestão fiscal. A lei em questão i) alterou e acrescentou dispositivos do Código Penal brasileiro; ii) alterou a Lei 1.079/50, que trata dos crimes de responsabilidade; iii) alterou o Decreto-lei 201/67, que dispõe sobre responsabilidade dos prefeitos e vereadores, iv) criou, em seu próprio texto, infrações administrativas contra as leis de finanças públicas.

Quando determinadas condutas são praticadas pelos gestores públicos, condutas essas descritas como irregulares segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, invoca-se a Lei 10.028/2000, com suas sanções. Funcionaria então esse diploma legislativo como um reforço, “de peso”, a bem da verdade, no sentido de instar os gestores públicos a se manterem nas raias da responsabilidade fiscal.

No presente caso, foram apontados, na prestação de contas anual do Prefeito Municipal de Nova Venécia, contas essas relativas ao exercício de 2016, diversos achados, dentre eles, a presença de “despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato”, tendo como base legal o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O eminente Relator, em seu voto, entendeu que tal prática guardaria consonância com o artigo 5º, inciso III da Lei 10028/2000. Quanto a isso, pedimos vênias para divergir. Vamos aos dispositivos em questão:

***Lei Complementar 101/2000***

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

***Lei 10.028/2000***

Art. 5º Constitui infração administrativa contra as leis de finanças públicas:

(...)

III – deixar de expedir ato determinando limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei;

Em uma leitura mais atenta aos dois dispositivos nota-se que, enquanto o verbo da conduta proibida no artigo 42 da Lei Complementar 101/2000 refere-se a “contrair”, conduta essa ativa, no artigo 5º, inciso III da Lei Complementar 101/2000 constata-se a locução “deixar de”, demonstrando uma conduta passiva.

Dessa forma, o entendimento de que contrair obrigação de despesa dentro dos dois últimos quadrimestres do mandato sem que seja possível seu cumprimento integral, constituiria a infração do artigo 5º, inciso III da Lei 10.028/2000, é interpretar tal dispositivo de forma ampliada, o que não se mostra possível em nossa ordem jurídica.

No Direito Penal brasileiro as condutas que o Direito quer coibir com mais vigor são expressas em tipos penais. Para que um agente seja incriminado com base em uma ação ou omissão, sua conduta deve, antes de mais nada, guardar sintonia perfeita com determinado tipo previsto na norma penal. Assim se expressa Rogério Greco, em seu Curso de Direito Penal, parte geral, volume I:

“A adequação da conduta do agente ao modelo abstrato previsto na lei penal (tipo) faz surgir a tipicidade formal ou legal. Essa adequação deve ser perfeita, pois, caso contrário, o fato será considerado formalmente atípico.

Quando afirmamos que só haverá tipicidade se existir adequação perfeita da conduta do agente ao modelo em abstrato previsto na lei penal (tipo), estamos querendo dizer que, por mais que seja parecida a conduta levada a efeito pelo agente com aquela descrita no tipo penal, se não houver um encaixe perfeito, não se pode falar em tipicidade”<sup>14</sup>.

Mas, engana-se quem entender que a tipicidade, ou melhor, o pressuposto da tipicidade só se aplica ao Direito Penal. Assevera Fábio Medina Osório:

---

14 Curso de Direito Penal: parte geral, volume I / Rogério Greco. – 20. ed. – Niterói : Impetus, 2018.

“Sem embargo, a teoria da tipicidade é um fenômeno peculiar ao Direito, sem uma necessária vinculação com a ideia de tipos penais. Daí por que, naturalmente, os tipos entram no campo administrativo, desempenhando determinadas funções. E resulta claro, além disso, que a tipicidade apenas desempenha funções de dar desdobramentos necessários à legalidade garantista do Direito Punitivo, dentro de um núcleo conceitual que se projeta em várias direções. A tipicidade oferece densidade normativa detalhada à legalidade”<sup>15</sup>.

É de se reconhecer, entretanto, que nos processos de controle externo, a tipicidade se apresenta de um modo um pouco diverso do que ocorre na esfera penal. Luiz Henrique Lima, em texto de sua autoria na recente obra que coordena, “Processos de Controle Externo: estudos de Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas”, assim se manifesta:

“Em dissonância com o Direito Penal, que exige a tipificação do delito e fixa regras objetivas para a dosimetria das penas, nos processos de controle externo o conceito de irregularidade compõe um tipo aberto.

Com efeito, o inciso VIII do art. 71 da Constituição da República comete ao TCU aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário. **Ora, tanto a ilegalidade de despesa como a irregularidade nas contas podem advir de um universo de condutas** envolvendo desrespeito a limites constitucionais, normas de gestão fiscal, dispositivos legais acerca de concursos públicos, licitações, contratos, convênios, registros contábeis, patrimônio público, previdência, elaboração e execução orçamentárias, transparência, prestação de contas, acessibilidade, desenvolvimento sustentável etc<sup>16</sup>. (g.n)

Nessa toada, o autor acima transcrito menciona o artigo 58 da Lei Orgânica do TCU (LOTUCU), que traria, em seu artigo 58, acerca da aplicação de multa ao responsável, uma multiplicidade de condutas. Em terras capixabas, podemos citar, no mesmo

<sup>15</sup> Direito Administrativo Sancionador / Fábio Medina Osório. – 5 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

<sup>16</sup> Processos de Controle Externo: estudos de Ministros e Conselheiros Substitutos dos Tribunais de Contas / Luiz Henrique Lima, Alexandre Manir Figueiredo Sarquis (Coord.) – Belo Horizonte : Fórum, 2019.

sentido, o artigo 135 da Lei Orgânica deste TCEES, que, por exemplo, apena com multa o gestor que pratica ato de gestão ilegítimo ou antieconômico de que resulte injustificado dano ao erário (inciso III), demonstrando abertura na conduta descrita, capaz de albergar as mais diversas situações.

O raciocínio acima, no que se refere à abertura típica quanto às irregularidades perseguidas no âmbito dos Tribunais de Contas, pode ser transposto para as infrações previstas na Lei 10.028/2000? De forma alguma.

O que motiva a conclusão de que os ilícitos previstos no âmbito da Lei Orgânica deste TCEES (e por que não dizer, também no âmbito de outros tribunais de contas) teriam essa característica de abertura típica, abrigando condutas as mais diversas, é a própria redação do texto normativo. No que se refere à Lei 10.028/2000, resta evidenciado que a forma como seus tipos, sejam penais, sejam administrativos, encontram-se expressos, não permitem interpretação extensiva ou analógica. As condutas ali são descritas de forma minuciosa, atraindo a mentalidade de Direito Penal, que não tolera a descrição de condutas extremamente genéricas.

Em outras palavras, pratica a infração de deixar de expedir ato determinando a limitação de empenho e movimentação financeira quem deixa de expedir ato determinando a limitação de empenho e movimentação financeira. Não quem contrai despesa nos últimos dois quadrimestres do seu mandato que não possa ser integralmente cumprida dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa.

Ademais, a própria Lei de Responsabilidade Fiscal descreve condutas que, caso praticadas, atraída estará a aplicação do artigo 5º, inciso III, da Lei 10.028/2000. Nesses casos, a limitação de empenho e movimentação financeira é imperativa. Vejamos:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e

movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

(...)

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

(...)

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º.

O artigo 9º em questão é derivado do *budget sequestration* do modelo fiscal norte-americano. Leciona Marcus Abraham:

“Com a preocupação de buscar a compatibilização entre as receitas e despesas na manutenção do equilíbrio fiscal, o art. 9º da LRF instituiu o mecanismo da limitação de empenho, derivado do budget sequestration do modelo fiscal norte-americano, que impõe uma contenção nos gastos públicos, em despesas consideradas discricionárias, quando a receita correspondente não se realizar como originalmente previsto na proposta orçamentária<sup>17</sup>”.

Esse artigo, sim, se relaciona à infração administrativa prevista no artigo 5º, inciso III da Lei 10.028/2000. Percebendo a sintonia entre os artigos 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal e 5º, inciso III da Lei 10.028/2000, Weder de Oliveira assim assevera:

“As autoridades máximas de cada Poder e instituição autônoma devem, obrigatoriamente, sob pena de processo administrativo, baixar os atos administrativos pertinentes para limitar empenhos de dotações. É disso que trata o art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.028/2000, que será comentada em maior extensão em capítulo específico.

---

<sup>17</sup> Lei de responsabilidade fiscal comentada – 2. ed., rev. e atual. / Marcus Abraham. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

Cabe destacar que compete aos tribunais de contas fiscalizar o cumprimento do art. 9º, caput, por seus ente jurisdicionados<sup>18</sup>.

Aliás, é preciso destacar que quando se analisa o dever de limitação de empenho e movimentação financeira, deve-se comparar com os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias, conforme deixa claro sua própria redação. Isso sem se descurar que algumas despesas não podem sofrer tais limitações.

Considerando que a irregularidade “Inobservância dos requisitos da LRF e da LDO quanto à limitação de empenho” é passível de ressalva, e quanto a esse ponto, nos coadunamos com o entendimento do eminente Relator, não há que se falar na formação de autos apartados para a aplicação da multa prevista naquele artigo.

Deve-se ressaltar que a Lei 10.028/2000 não ignorou a conduta descrita no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Muito pelo contrário, pois em relação a ela, estipulou um tipo que hoje ornamenta o Código Penal brasileiro, a saber, artigo 359-C. Nota-se a similaridade entre o artigo em questão e o artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme abaixo:

Código Penal (conforme Lei 10.028/2000)

Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:

(...)

Lei Complementar 101/2000

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

---

18 Curso de responsabilidade fiscal, volume 1 / Weder Oliveira. – Belo Horizonte: Fórum, 2013.

Devido à natureza penal da infração prevista no artigo 359-C do Código Penal, falta competência desta Corte para a subsunção da conduta a essa norma, o que deverá ser feita no âmbito do Poder Judiciário.

**DISPOSITIVO:**

Ante todo o exposto, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, corroboro o entendimento da Área Técnica e do Ministério Público de Contas, divergindo parcialmente do entendimento do eminente Relator, exarado em seu Voto, após as devidas vênias, VOTO no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte deliberação que submeto à sua consideração.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, DELIBERAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão colegiada, ante as razões expostas pelo relator, por:

**1 MANTER** as seguintes irregularidades, **SEM O CONDÃO DE MACULAR AS CONTAS**, pois passíveis de ressalva:

**1.1 Inobservância dos requisitos da LRF e da LDO quanto à limitação de empenho** (passível de ressalva) (item 2.1 da ITC 2298/2018 e 4.2.1 do RT 1108/2017);

Base Normativa: Art. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) e 19 da LDO.

**1.2 Ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no demonstrativo do superávit/déficit financeiro encaminhadas no anexo ao balanço patrimonial consolidado;** (passível de ressalva) (item 2.4 da ITC 2298/2018 e 6.1 do RT 1108/2017);

**2 EMITIR PARECER PRÉVIO pela REJEIÇÃO DAS CONTAS** do senhor **Mario Sergio Lubiana** - Prefeito Municipal de **Nova Venécia**, no exercício financeiro de **2016**, tendo em vista a manutenção das seguintes irregularidades apontadas na Instrução Técnica Conclusiva 2298/2018:

**2.1 Apuração de déficit orçamentário** (item 2.2 da ITC 2298/2018 e 4.3.1 do RT 1108/2017);

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

**2.2 Apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas** (item 2.3 da ITC 2298/2018 e 4.3.2 do RT 1108/2017);

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

**2.3 Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento** (item 2.5 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1a do RT 1108/2017);

Base Normativa: art. 42 da LRF

**2.4 Realização de despesa orçamentária sem prévio empenho** (item 2.6 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1b do RT 1108/2017);

Base Normativa: Art. 167, II da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64.

**3 DETERMINAR** ao atual Prefeito Municipal a adoção de medidas de controle e evidenciação fidedignas das informações pertinentes às fontes de recursos utilizadas pelo município, nos termos da Lei 4320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

**4 DETERMINAR** ao atual Prefeito Municipal que, quando da elaboração das metas fiscais, realize um planejamento condizente com a real necessidade de redução da trajetória da dívida consolidada líquida do ente a fim de fixar as metas de resultado primário e nominal, como também encaminhe ao Poder Legislativo projeto de lei, em caso de necessidade de alteração das metas estabelecidas em virtude de observação de erro no planejamento ou de possibilidade do não atingimento das metas.

**5** Tendo em vista que a infringência ao art. 42 da LRF pode se constituir em infração penal, conforme Lei 10.028/2000, **REMETER AO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO** cópia do presente Parecer Prévio.

**6 ARQUIVAR** após o trânsito em julgado.

**Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha**

Conselheiro

**NOTAS TAQUIGRÁFICAS DE DISCUSSÃO NA 11ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 2019 DA 1ª CÂMARA:**

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Esse processo já tinha apresentado o voto pela emissão de parecer prévio pela rejeição com determinações; o conselheiro Rodrigo Chamoun também acompanhou, e me parece que a única divergência aqui é com relação à multa: se aplicada pela Lei 10.028 ou se aplicada com base na nossa Lei Orgânica. Conselheiro Ciciliotti pediu vista, a quem passamos a palavra.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Presidente, posso dar uma sugestão? Estamos agora com nova composição, obviamente, e vossa excelência sugeriu que este tema fosse ao Plenário para tentarmos pacificar qual multa que deveria ser usada neste caso. Até debatemos novamente no Gabinete – vossa excelência apresentou mais fundamentos. A minha sugestão é: como é a primeira vez que o conselheiro Ciciliotti estará participando de um caso como este, inclusive com a responsabilidade de desempatar, que fosse para o Plenário e decidirmos isso logo de vez, ou pacificar ou por maioria, para que todas as Câmaras possam seguir o entendimento. É só uma sugestão, até antes de vossa excelência proferir o voto, porque, qual é a proposta? Como está empatado aqui – não sei como está na Segunda Câmara –, então vossa excelência iria desempatar; resolveríamos o problema da Primeira Câmara.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – A Segunda Câmara, até a última informação que tínhamos, também estava utilizando o artigo 5º da Lei 10.028.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Então! Talvez seja a oportunidade para...

**O SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA** – Senhor Presidente, só queria me manifestar porque, na sessão anterior, eu, realmente, tinha muita dúvida e não estava com opinião formada sobre a questão. Hoje, estou trazendo o voto-vista e acho que a sugestão do conselheiro Rodrigo Chamoun é pertinente e acho que deveríamos levar para o plenário, se assim o permitir.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – A Segunda Câmara é unânime? Já estou contando os votos...

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Inclusive, tem até uma manifestação do Ministério Público a respeito e também um voto meu, em que a Segunda Câmara decidiu; não recordo se unânime ou não, mas pelo menos houve a decisão transitada em julgado, formação de autos apartados aplicando o artigo 5º da Lei 10.028.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Então estamos, hoje, com a Primeira Câmara e a Segunda Câmara divergentes em posição, porque, aqui...

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Não conheço a posição do conselheiro Ciciliotti...

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Mas, até então, estávamos decidindo diferentemente da Segunda Câmara, pelo que vossa excelência informa.

**O SR. PROCURADOR HERON CARLOS GOMES DE OLIVEIRA** – Peço a reflexão de vossas excelências nessa questão. A existências das Câmaras é para justamente propiciar, no meu entendimento, essa divergência, e é natural que ela ocorra, fruto da maneira de pensar de cada um. E temos instrumentos dentro do Regimento Interno, que é o incidente de uniformização de jurisprudência, que, ele sim, entendo que é um material, um veículo normal, natural, para que possa haver essa uniformização. Se buscarmos uma maneira revés, uma maneira lateral, uniformização por meio de pensamentos fora de um processo de uniformização de jurisprudência, entendo que talvez não seja a melhor medida. Então, peço que vossas excelências reflitam sobre isso, para que sejam mantidas as independências, as maneiras de pensar, os posicionamentos de cada Câmara, eventuais divergências que possam ocorrer e que sejam reflexivas sobre os julgamentos dos processos na Corte, sejam levadas ao Colegiado máximo, ao Plenário, aí sim, por meio do incidente no processo formal de uniformização de jurisprudência. Onde toda essa questão será debatida amplamente, trazendo seu corpo técnico, trazendo o Ministério Público de Contas e a manifestação de todos os conselheiros.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – De qualquer maneira, o tema é interessante, mas gostaria de ouvir o conselheiro Ciciliotti. Vossa excelência trouxe o voto?

**O SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA** – Trouxe o voto. Mas, se tiver pacificada essa questão de levar para o Plenário, não teria problema nenhum de...

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Adicionaria mais um argumento, se fosse possível, antes do conselheiro Ciciliotti decidir?

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Claro!

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Com base nas manifestações feitas pelo Ministério Público, acho que vale a pena ler as exposições de motivos do CPC. Toda discussão presidida pelo Ministro Fux se deu com base em buscar estabilidade e previsibilidade nos tribunais. E isso está bastante explícito no artigo 927, que diz: Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas – não temos aqui esses instrumentos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – e aí acho que vem na veia do caso concreto - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados. Então: 927 – o juiz e os tribunais observarão: V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados. Busca-se, então, de forma muito clara, esses dois pilares: previsibilidade e estabilidade da jurisprudência. A jurisprudência assentada pode ser superada? Pode, obviamente, mas demandará uma carga intelectual dos julgadores muito maior para superar o que já está pacificado. Por exemplo: venho decidindo, até então, negando a aplicação do artigo 5º, mas pode ser que, com uma discussão rica e com novos argumentos no Plenário, eu venha mudar de posição. Isso não é impossível. Eu acho quase impossível, mas não é impossível – estou falando em relação a minha interpretação, com todo o respeito à interpretação que tenho de todos.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Mas, de qualquer maneira, até para que possamos decidir se iremos enviar ou não para o Plenário, seria interessante ouvir o voto-vista do conselheiro Ciciliotti.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Então vossa excelência profere o voto e decidiremos.

**O SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA** – Peço um pouquinho de paciência dos senhores e da conselheira Márcia, porque o meu voto é um tanto quanto extenso. [faz a leitura do voto-vista, na íntegra]

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Agradeço a leitura. Com a posição formada da Câmara que, com relação ao fundamento da multa, estou sendo voto vencido. Mas, antes disso, gostaria de reforçar o meu argumento – o conselheiro Rodrigo Chamoun disse que...

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Era isso que eu ia sugerir, presidente. O debate está rico, mas não sei se seria interessante.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Faço sempre um raciocínio de uma prática que já estamos acostumados a fazer, que é a análise de licitações e contratos, com base na Lei 8666. E nesta Lei, capítulo IV, artigo 82, está dito: “Os agentes administrativos que praticarem atos em desacordo com os preceitos dessa Lei ou visando a frustrar os objetivos da licitação sujeitam-se às sanções previstas nesta Lei e nos regulamentos próprios, sem prejuízo das responsabilidades civil e criminal que seu ato ensejar”. Ou seja, uma lei de licitações que cabe ao Tribunal de contas... E aí já vou finalizando o artigo 102, da mesma Lei, que cuida do processo e procedimento judicial. O artigo 102 diz o seguinte: “Quando em autos ou documentos de que conhecerem, os magistrados, os membros dos Tribunais ou Conselhos de Contas ou os titulares dos órgãos integrantes do sistema de controle interno de qualquer dos Poderes verificarem a existência dos crimes definidos nesta Lei, remeterão ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia”. É o mesmo caso da Lei 10.028 que, ao contrário da técnica utilizada na Lei 8666, que no bojo da lei também trouxe regras procedimentais e de processo penal e de direito penal, a Lei 101 trouxe a regra material e as repercussões de seus descumprimentos trouxe uma outra lei com o histórico muito bem colocado pelo conselheiro Ciciliotti na Lei 10.028. Mas apenas dizendo que o fato de uma conduta ser classificada ou tipificada como crime não significa que ela não será analisada ou sancionada administrativamente também. O que vossas excelências estão dizendo é que essa sanção administrativa não encontra respaldo na Lei 10.028.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Encontraria para infringência do artigo 9º.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Sim, mas com muito mais razão do artigo 42. Da mesma maneira que a Lei 8666, ao regulamentar as contratações no âmbito da administração pública brasileira, estabelece sanções administrativas que ficarão a cargo dos poderes e órgãos e dos tribunais de contas, mas o mesmo ato, se ele for enquadrado além da sanção administrativa como crime, deve ser encaminhado ao Ministério Público para devida apuração. Então, o artigo 42 é uma ofensa tão grave que o legislador entendeu que além da infringência administrativa deve também ser encaminhada ao Ministério Público para a tipificação penal. Essa é a nossa divergência com relação a isso, porque, se o artigo 9º é grave – e é grave –, com mais razão é o artigo 42. Tanto que o legislador, para infringência ao artigo 9º, não colocou consequências na esfera penal, mas para o artigo 42, além das consequências na esfera administrativa, também para a esfera penal. É essa a diferença de entendimento nosso. Passo a palavra ao conselheiro Rodrigo Chamoun.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Não irei entrar no mérito, pois acho que está bem debatido, com duas visões antagônicas. A minha sugestão é que levemos o debate ao Plenário e que vossas excelências possam protagonizar o embate das teses, que acho que está muito mais claro. A minha posição, que venho adotando há muito tempo, está muito clara no voto do conselheiro Ciciliotti. Até o parabenizo, porque ficou muito mais clara a posição em relação à fundamentação que venho utilizando até aqui. Irei até estudar o voto de vossa excelência para incorporar aos meus. E vossa excelência também tem uma votação robusta, então acho que vale a pena fazer esse debate no Plenário. Não sei se cabe suspender.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Penso que não, até porque os processos de prestação de contas de 2016 possam dar sequência. E para qualquer incidente de uniformidade, temos os mecanismos próprios, temos as ferramentas próprias que o Regimento prevê.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Mas já encaminhamos algum para o Plenário? Encaminhamos, né?

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Já encaminhamos.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Para decidir essa questão? Se encaminhamos, o problema já está resolvido.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Acredito que sim.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Tenho a impressão que encaminhamos. Assim resolveremos aqui este caso, e no Plenário é só repetir, basicamente, os mesmos argumentos.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Não haverá nenhum prejuízo para a defesa do ordenador, primeiro porque não há divergência com relação ao mérito. Estamos decidindo, e parece que os três votos são no mesmo sentido. Estamos acompanhando, parece, *in totum*, a área técnica e o Ministério Público. Então não há divergência em relação ao mérito. Também não há divergência com relação à necessidade de autos apartados e também não há divergência com relação à necessidade de envio ao Ministério Público. A única divergência que há é a fundamentação para aplicação ou não dessa multa.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Na minha opinião há uma divergência. Vamos tentar esclarecer. Nas decisões anteriores formamos autos apartados para aplicação da multa com base no 135. Essa posição eu mantenho.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Essa é a divergência. Não há divergência em relação a: como houve infringência ao artigo 42, temos que encaminhar ao Ministério Público.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN** – Então, encaminhar ao Ministério Público não há divergência?

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Não há divergência. Também não há divergência no parecer prévio encaminhado à Câmara. Então não há prejuízo para à parte, porque, de qualquer maneira vai ter que se defender em autos apartados, só que com a tipificação diferente. Vou passar a palavra ao Ministério Público para que possamos dar sequência.

**O SR. PROCURADOR, DR. HERON CARLOS GOMES DE OLIVEIRA** – Obrigado! Trata de uma questão do mérito. Creio que pelo voto do conselheiro Ciciliotti houve uma pequena divergência em relação ao voto do conselheiro relator. Seria isso, conselheiro Ciciliotti?

**O SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA** – Só na questão da aplicação da multa.

**O SR. PROCURADOR, DR. HERON CARLOS GOMES DE OLIVEIRA** – Em relação ao afastamento de ausência de controle das fontes de recursos evidenciados, demonstrativos de superávit, déficit financeiro.

**O SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA** – No meu voto, o parecer prévio, com relação ao item 1.1 (inaudível) ... de empenho. Manter as seguintes irregularidades, sem condão de macular as contas, é esse item 1.1 e 1.2, que é o caso da operação de déficit orçamentário, ok? E pela rejeição das contas nesses: 2.1, 2.2, 2.3., 2.4.

**O SR. PROCURADOR, DR. HERON CARLOS GOMES DE OLIVEIRA** – Só peço uma consideração a vossa excelência porque essa irregularidade (inaudível) controle das fontes recurso evidenciado no demonstrativo que possibilitou a verificação do superávit ou déficit financeiro foi, inclusive, objeto do voto-vista do conselheiro Chamoun que solicitou uma diligência. Ou seja, é uma irregularidade que realmente tem o poder de muito grande sobre a análise que seria feita tanto pelo corpo técnico da Casa quanto por vossas excelências como relatores, tanto é que o conselheiro Rodrigo Chamoun no voto-vista solicitou uma diligência para que o responsável apresentasse essas informações. Então é uma informação se é normativo legal, a Lei 4.320 artigos 83,84 e 89, é um descumprimento. Então, são considerações que peço reconsiderar essas irregularidades, que tem sim o condão de macular as contas, e viabilizar a análise pelo corpo técnico da Casa e pelos demais relatores e, dessa maneira, considera-lo também no bojo das irregularidades que foram apresentadas pelo voto do conselheiro relator. Só uma consideração, senhor presidente.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO** – Passo a palavra ao conselheiro Ciciliotti, mas também não consta do voto de vossa excelência, parece-me que já havia uma concordância de formação de autos apartados para apuração da multa.

**O SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA** – Só para clarear e agradecer a participação do Ministério Público, doutor Heron. Esse parecer... temos aqui: 1.2. – ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no demonstrativo do superávit/déficit financeiro encaminhadas no anexo ao balanço patrimonial consolidado; passível de ressalva. No item 2.4 da ITC, que cita, 2298/2018 e 6.1 do RT 1108/2017. Se foi antes, não sei se houve uma manifestação nesse sentido.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN –** Acompanho o voto do conselheiro Ciciliotti, apenas acrescentando o que já assentamos aqui, de certa forma, que é a aplicação da multa, com base no 135 da nossa Lei Orgânica. Então, formar autos apartados para aplicação da multa nesses termos.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO –** Então, o conselheiro Ciciliotti está aquiescendo com esse acréscimo no voto?

**O SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA –** Sim, sim. Eu já tinha... Porque tenho que aplicar multa, né? Me basear um no outro – artigo 135.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO –** O conselheiro Rodrigo Chamoun também está acompanhando a divergência parcial no voto-vista do conselheiro Ciciliotti, em relação ao meu, em relação às duas primeiras irregularidades?

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN –** Estou acompanhando.

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO –** Então, fiquei parcialmente vencido; no mérito, mantém a rejeição das contas; envia ao Ministério Público; formação de autos apartados; e, com relação aos itens justificados para a emissão de parecer prévio, há divergência de dois itens, que são os dois primeiros itens que o voto-vista do conselheiro Ciciliotti entende que não tem o condão de macular as contas que são passíveis de ressalvas.

**O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN –** Exatamente!

**O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO –** Mantém a irregularidade desses dois itens, mas eles não entrariam, o que diferencia do meu voto em que estou incluindo o rol de todos. Então, fica declarado dessa forma. Espero que a nossa competente secretária tenha anotado tudo, e fica declarado dessa maneira, nos autos do processo TC-5166/2017. **(Final)**

## **1. PARECER PRÉVIO TC 0031/2019-6 – 1ª CÂMARA**

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, RESOLVEM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão da Primeira Câmara, ante as razões expostas, por:

**1.1 MANTER** as seguintes irregularidades, **SEM O CONDÃO DE MACULAR AS CONTAS**, pois passíveis de ressalva:

**1.1.1 Inobservância dos requisitos da LRF e da LDO quanto à limitação de empenho** (passível de ressalva) (item 2.1 da ITC 2298/2018 e 4.2.1 do RT 1108/2017);

Base Normativa: Art. 9º da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) e 19 da LDO.

**1.1.2 Ausência de controle das fontes de recursos evidenciadas no demonstrativo do superávit/déficit financeiro encaminhadas no anexo ao balanço patrimonial consolidado;** (passível de ressalva) (item 2.4 da ITC 2298/2018 e 6.1 do RT 1108/2017);

**1.2 EMITIR PARECER PRÉVIO pela REJEIÇÃO DAS CONTAS** do senhor **Mario Sergio Lubiana** - Prefeito Municipal de **Nova Venécia**, no exercício financeiro de **2016**, tendo em vista a manutenção das seguintes irregularidades apontadas na Instrução Técnica Conclusiva 2298/2018:

**1.2.1 Apuração de déficit orçamentário** (item 2.2 da ITC 2298/2018 e 4.3.1 do RT 1108/2017);

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

**1.2.2 Apuração de déficit financeiro evidenciando desequilíbrio das contas públicas** (item 2.3 da ITC 2298/2018 e 4.3.2 do RT 1108/2017);

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

**1.2.3 Despesas contraídas nos dois últimos quadrimestres de mandato sem suficiente disponibilidade de caixa para pagamento** (item 2.5 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1a do RT 1108/2017);

Base Normativa: art. 42 da LRF

**1.2.4 Realização de despesa orçamentária sem prévio empenho** (item 2.6 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1b do RT 1108/2017);

Base Normativa: Art. 167, II da Constituição da República, arts. 59 e 60 da Lei 4320/64.

**1.3. DETERMINAR** ao atual Prefeito Municipal a adoção de medidas de controle e evidenciação fidedignas das informações pertinentes às fontes de recursos utilizadas pelo município, nos termos da Lei 4320/64 e Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

**1.4. DETERMINAR** ao atual Prefeito Municipal que, quando da elaboração das metas fiscais, realize um planejamento condizente com a real necessidade de redução da trajetória da dívida consolidada líquida do ente a fim de fixar as metas de resultado primário e nominal, como também encaminhe ao Poder Legislativo projeto de lei, em caso de necessidade de alteração das metas estabelecidas em virtude de observação de erro no planejamento ou de possibilidade do não atingimento das metas.

**1.5.** Tendo em vista que a infringência ao art. 42 da LRF pode se constituir em infração penal, conforme Lei 10.028/2000, **REMETER AO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO** cópia do presente Parecer Prévio.

**1.6. FORMAR AUTOS APARTADOS** para **APLICAÇÃO DE MULTA AO GESTOR PREVISTA** no art. 135 do Regimento Interno deste TCEES, em razão da irregularidade tratada no item 1.2.3 da parte dispositiva deste Parecer Prévio (2.5 da ITC 2298/2018 e 7.4.1.1.a do RT 1108/2017);

**1.7. ARQUIVAR** após o trânsito em julgado.

**2.** Por maioria, nos termos do voto-vista do conselheiro Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha. Parcialmente vencido o relator, conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo, que votou por manter as irregularidades dos itens 2.1 e 2.4 da ITC como fundamento para rejeição das contas e pela formação de autos apartados para

aplicação de multa ao gestor com fundamento no artigo 5º, III, §1º e §2º da Lei 10028/2000.

**3.** Data da Sessão: 17/04/2019 – 11ª Sessão Ordinária da Primeira Câmara.

**4.** Especificação do quórum:

**4.1.** Conselheiros: Sebastião Carlos Ranna de Macedo (relator), Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

**Presidente**

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS HERON CARLOS GOMES DE OLIVEIRA

**Em substituição ao procurador-geral**

MICHELA MORALE

**Secretária-adjunta das sessões em substituição**