



PROCESSO Nº	:	16734-7/2018 (PRINCIPAL – CONTAS ANUAIS DE GOVERNO) 29204-4/2019 (APENSO – PREVIDÊNCIA MUNICIPAL)
PRINCIPAL	:	PREFEITURA MUNICIPAL DE GUARANTÃ DO NORTE
ASSUNTO	:	CONTAS ANUAIS DE GOVERNO DO EXERCÍCIO DE 2018
GESTOR	:	ÉRICO STEVAN GONÇALVES
RELATOR	:	CONSELHEIRO VALTER ALBANO

2- RAZÕES DO VOTO

74. Passo ao exame das contas anuais de governo da Prefeitura de **Guarantã do Norte**, referentes ao exercício de 2018, observando-se o disposto no art. 33 da Lei Orgânica do TCE/MT¹, c/c art. 82, § 2^o, c/c, art. 176, § 2^o, ambos do RITCE/MT.

2.1. DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS.

75. O Município aplicou na **manutenção e desenvolvimento do ensino, o equivalente a 27,57%** da receita proveniente de impostos municipais e transferências estadual e federal, **acima dos 25% previstos no art. 212, da Constituição Federal.**

76. Na **remuneração dos profissionais do Magistério**, o Município **aplicou o correspondente a 62,36%** dos recursos recebidos por conta do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB –, sendo, portanto **superior aos 60% estabelecidos no inc. XII do artigo 60**

¹ LC 269/2007 - Art. 33 Os pareceres prévios e julgamentos de contas anuais, sem prejuízo de outras disposições, definirão responsabilidades, nos termos regimentais e demais provimentos do Tribunal.

² RITCE/MT Art. 82. Será adotada a forma de Parecer Prévio quando a deliberação recair sobre as contas de governo prestadas pelos Chefes dos Poderes Executivos, estadual e municipais;

§ 2º. O parecer prévio sobre as contas anuais de governo será conclusivo no sentido de manifestar-se sobre:

a) se as contas anuais representam adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial em 31/12, bem como o resultado das operações de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade aplicada à administração pública;

b) a observância aos limites constitucionais e legais na execução dos orçamentos públicos;

c) o cumprimento dos programas previstos na LOA quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e atingimento das metas, assim como a consonância dos mesmos com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias;

d) o resultado das políticas públicas, evidenciando o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do município;

e) a observância ao princípio da transparência.

³ RITCE/MT - Art. 176. O parecer prévio do Tribunal de Contas será emitido:

§ 2º. O parecer prévio não envolve o exame de responsabilidade dos administradores e demais responsáveis de unidades gestoras, por dinheiros, bens e valores públicos, cujas contas serão objeto de julgamento em separado, através de procedimento próprio.



do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT – e do art. 22, da Lei Federal 11.494/2007.

77. Já nas **ações e serviços públicos de saúde**, o Município **aplicou o equivalente a 38,14%** dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos especificados no artigo 158 e alínea “b”, inciso I do artigo 159, e § 3º, todos da CR/88, c/c o inc. III do art. 77 do ADCT, **cumprindo assim o limite mínimo estabelecido de 15%**.
78. Na **despesa com pessoal do Executivo Municipal**, foram gastos **57,76%** da Receita Corrente Líquida, **acima do limite máximo de 54%** fixado pela alínea “b”, do inc. III, do art. 20, da Lei Complementar 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, **falha considerada como irregularidade gravíssima e que terá detida análise mais adiante**.
79. No repasse ao Poder Legislativo, **o Município transferiu o equivalente à 6,86% do limite máximo permitido pela Constituição Federal, que é de 7%**, de acordo com o art. 29-A da CF, falha considerada como irregularidade gravíssima e que terá detida análise a seguir.

2.2. DO DESEMPENHO FISCAL.

80. Ao se analisar as receitas orçamentárias, verifica-se que as **Transferências Correntes** representam a maior fonte de recursos na composição da receita municipal, totalizando o valor de R\$ 71.122.897,47, correspondente à 78,37% do total da receita orçamentária – exceto intraorçamentária- de R\$ R\$ 87.459.973,03.
81. A **receita tributária própria atingiu o percentual de 14,91% em relação ao total de receitas correntes arrecadadas**, descontada a contribuição ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).
82. As Receitas Tributárias Próprias tiveram incremento de 84,39% (oitenta e quatro inteiros e trinta e nove centésimos percentuais), no período de 2016 a 2018
83. **A receita da dívida ativa representou 23,11% do total da receita orçamentária arrecadada.**



84. Na **execução orçamentária**, comparando as **receitas arrecadadas com as despesas realizadas pelo Município**, **constata-se superávit no resultado orçamentário de R\$ 8.766.332,15**
85. No **resultado financeiro**, constata-se que o Poder Executivo Municipal apresentou uma **disponibilidade financeira no valor de R\$ 4.903.907,56**, apresentando liquidez para saldar os compromissos de curto prazo, dispondo de R\$ 2,21 para cada R\$ 1,00 de obrigações.

2.3. DAS IRREGULARIDADES.

86. O Secretário da SECEX de Receita e Governo, mediante Despacho (doc. digital 218408/2019), ratificou o Relatório Técnico de Análise de Defesa (doc. Digital 218407/2019), no qual a equipe técnica opinou pelo saneamento da irregularidade 2 (CB 02), e, por outro lado, a manutenção das irregularidades 1 (AA 04), 3 (DB 99), 4 (FB 03) e 5 (MB 02).
87. Convergindo com a equipe técnica da SECEX de Receita e Governo, dou por sanada a irregularidade 2 (CB 02), em razão da comprovação por parte da defesa do gestor da correção do valor do orçamento inicial da despesa registrado no Sistema APLIC, o qual se encontrava divergente do respectivo registro contábil constante do Balanço Geral Anual encaminhado fisicamente a este Tribunal.
88. Não obstante, faz-se necessário que a Câmara Municipal de Guarantã do Norte, quando da deliberação das contas anuais de governo da citada municipalidade, referente ao exercício de 2018 (art. 31, § 2º da CF), **recomende ao Chefe do Poder Executivo**, que:
- **ADOTE** providências efetivas no sentido de garantir o envio eletrônico a este Tribunal, dos documentos e informes obrigatórios de remessa imediata ou mensal, de modo fidedigno, em atendimento ao disposto no art. 146, §§ 1º e 2º, c/c art. 154 e art. 175, todos também do RITCE/MT, assegurando que os fatos contábeis estejam devidamente registrados à luz das prescrições normativas aplicáveis, das Instruções e Procedimentos Contábeis da STN - Secretaria do Tesouro Nacional nº 07 – Metodologia para elaboração do Balanço Orçamentário e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro



Nacional, a fim de evitar o comprometimento ou mesmo a inviabilização das atividades do controle externo.

2.3.1. IRREGULARIDADE DE GASTOS COM PESSOAL:

A **irregularidade 1** (AA 04) de natureza gravíssima, mantida no Relatório Técnico de Análise de Defesa, **é relativa a gastos com pessoal do Poder Executivo acima do limite máximo de 54% da Receita Corrente Líquida – RCL (art. 20, III, “b”, da LRF).**

➤ RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA

89. Consta do Relatório Preliminar de Auditoria que os gastos com pessoal do Poder Executivo totalizaram **R\$ 45.566.591,94**, correspondente à **57,76%** da RCL de **R\$ 78.885.699,55**, **acima do limite máximo de 54% fixado para tanto no art. 20, III, “b”, da LRF**, tendo sido incluído no respectivo cálculo, o **IRRF (R\$ 2.040.644,49)**, de acordo com o disposto na Resolução de Consulta 19/2018-TCE/MT.

➤ DEFESA DO GESTOR

90. Inicialmente, sustentou a defesa do gestor, que de acordo com o princípio da segurança jurídica, não se aplicam ao exercício de 2018, os efeitos na Resolução de Consulta 19/2018, editada em 26/11/2018, que alterou o teor da Resolução de Consulta 29/2016-TCE/MT, a qual versava sobre a exclusão do IRRF da apuração da receita corrente líquida e da folha de pagamento dos servidores municipais.

91. Na sequência, alegou a defesa do gestor, que por se tratarem de verbas de natureza indenizatória, os pagamentos de férias proporcionais e 1/3 de férias indenizáveis decorrentes de rescisões contratuais (R\$ 186.977,20), e de plantões médicos (R\$ 1.996.998,99), devem ser excluídas do cálculo dos gastos com pessoal.

92. Argumentou ainda, que a contratação da OSCIP Instituto Assistencial de Desenvolvimento – IAD, não se prestou a substituição de atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos e salários da Administração Municipal, porquanto destinada a complementar o atendimento dos serviços de saúde da rede básica, suprimindo as carências de profissionais em diversas áreas, afastando desse modo a aplicação da



prescrição da Resolução de Consulta 29/2013-TCE/MT⁴, devendo, portanto, os respectivos gastos com a citada OSCIP no montante de R\$ **2.263.061,10**, serem desconsiderado no cálculo das despesas com pessoal.

93. Em vista disso, destacou que em caso análogo, a exemplo do analisado no Processo 17.666-4/2017, que tratou das Contas Anuais de Governo da Prefeitura de São José do Quatro Marcos/MT, referentes ao exercício de 2017, o Conselheiro Luiz Henrique Lima, firmou entendimento de não se pode considerar presumidamente ilegal todas as despesas com terceirização, sem verificar se as atividades terceirizadas são ou não de natureza acessória, instrumental e complementar àquelas típicas de saúde da Administração Municipal, a fim de revelar se caracterizadoras de substituição ilegal de profissionais de categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos e salários da Administração Municipal.
94. Acrescentou também, que foram incluídas indevidamente no cálculo das despesas com pessoal o valor de R\$ 815.309,31, referente aos gastos com contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços de limpeza e conservação urbana.
95. Concluiu que ao se excluir o **IRRF no montante de R\$ 2.040.644,49**, da apuração da receita corrente líquida e da folha de pagamento dos servidores municipais, além dos custos com a contratação da OSCIP IAD (R\$ **2.263.061,10**), os pagamentos de despesas consideradas de natureza indenizatória atinentes à férias proporcionais e 1/3 de férias indenizáveis em rescisões contratuais (R\$ 186.977,20) e de plantões médicos (R\$

⁴ Resolução de Consulta 29/213-TC/MT: PREFEITURA MUNICIPAL DE SINOP. CONSULTA. PESSOAL. DESPESA COM PESSOAL. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. REQUISITOS. 1) São requisitos cumulativos para que a terceirização seja considerada lícita e excluída do cômputo da despesa com pessoal: a) as atividades terceirizadas devem ser acessórias às atribuições legais do órgão ou entidade, na forma prevista em regulamento; b) as atividades terceirizadas não podem ser inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo no caso de cargo ou categoria total ou parcialmente extintos; e, c) não pode estar caracterizada relação direta de emprego entre a Administração e o prestador de serviço. 2) A inobservância de quaisquer desses requisitos torna a terceirização ilícita e sua despesa deve ser incluída no gasto com pessoal, nos termos do artigo 18, § 1º, da LRF. PESSOAL. DESPESA COM PESSOAL. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS. O serviço de vigilância para proteger e vigiar repartições públicas pode ser considerado acessório, e nesse caso as despesas com a terceirização desse serviço não são computadas no gasto com pessoal, desde que: a) não corresponda a atribuições de categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal para este fim específico; e, b) não seja caracterizada relação direta de emprego entre a Administração Pública e o prestador de serviço. PESSOAL. DESPESA COM PESSOAL. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. TRANSPORTE ESCOLAR. POSSIBILIDADE. REQUISITOS. O serviço de transporte escolar pode ser considerado acessório, e nesse caso as despesas com a terceirização desse serviço não são computadas no gasto com pessoal, desde que: a) não corresponda a atribuições de categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal para este fim específico; e, b) não seja caracterizada relação direta de emprego entre a Administração Pública e o prestador de serviço.



1.996.998,99), o total dos gastos com pessoal corresponde a R\$ 37.063.138,58, perfazendo, portanto, 48,49% da RCL ajustada de R\$ 76.427.724,76.

➤ RELATÓRIO TÉCNICO DE ANÁLISE DE DEFESA

96. No Relatório Técnico de Defesa (doc. digital 239404/2019), **a equipe técnica da SECEX de Receita e Governo sugeriu a manutenção da irregularidade com alteração do apontamento**, sob o argumento de que os pagamentos de despesas consideradas de natureza indenizatória atinentes à férias proporcionais e 1/3 de férias indenizáveis em rescisões contratuais no montante de R\$ 148.721,22, e de prestação de serviços de limpeza e conservação urbana no total de R\$ 815.309,31, devem ser excluídos do cálculo dos gastos com pessoal do Poder Executivo, medida esta que, entretanto, já descontados os custos com plantões médicos no importe de R\$ 2.775.056,88, não afasta o extrapolamento do limite máximo fixado para tanto no art. 20, III, “b”, da LRF, se aplicado o teor da Resolução de Consulta 19/2018-TCEMT, **conquanto o custeio da folha de pagamento dos servidores municipais totalizou R\$ 44.602.561,41, correspondente a 56,54% da RCL de R\$ 78.885.699,55.**

97. A equipe técnica consignou ainda, que a modulação dos efeitos da Resolução de Consulta 19/2018-TCE/MT, não prevê a possibilidade de se deixar de promover o cômputo do IRRF no cálculo do total das despesas com pessoal, acaso a sua inclusão na folha de pagamento dos servidores municipais e na apuração da receita corrente líquida, resulte em extrapolamento do limite máximo para tais gastos fixado em 54% da RCL (art. 20, III, “b”, da LRF), mas sim estabelece que se isso ocorrer, não impactará no mérito das contas anuais de governo do exercício de 2018, cabendo, entretanto, providências para equacioná-los, de modo a que retornem para dentro dos patamares legais aplicáveis até 2022.

➤ ALEGAÇÕES FINAIS

98. Em acréscimo aos seus argumentos de defesa, o gestor sustentou que a equipe técnica desconsiderou do cálculo das despesas com pessoal, os gastos com plantões médicos decorrentes da contratação da OSCIP IAD no total de R\$ 2.755.056,88, deixando, entretanto, de não computar também os custos com plantões médicos efetivos da Administração Municipal no montante de R\$ 1.996.998,99.



99. Nesse sentido, completou o gestor que acaso os custos com plantões médicos efetivos no total de R\$ 1.996.998,99, fossem excluídos do cálculo das despesas com pessoal elaborado pela equipe técnica da SECEX de Receita e Governo, estas corresponderiam a 54,01% da RCL de R\$ 78.885.699,55, ainda que computados os custos com a contratação da OSCIP IAD no valor de R\$ 2.263.061,10.
100. Desse modo, acrescentou que a inclusão do IRRF no montante de R\$ 2.040.644,49, na apuração da receita corrente líquida e na folha de pagamento dos servidores municipais, influi, preponderantemente, na aferição da observância do disposto no art. 20, III, “b”, da LRF, posto que em não havendo o seu cômputo, os gastos com pessoal equivaleriam a 53,08% da RCL (ajustada) de R\$ 76.427.724,76, sendo, portanto, hipótese a se enquadrar na modulação dos efeitos da Resolução de Consulta 19/2018-TCE/MT.

➤ RELATÓRIO TÉCNICO COMPLEMENTAR

101. Tendo sido os autos encaminhados ao Ministério Público de Contas, este converteu o parecer conclusivo em pedido de diligências, para que a equipe técnica procedesse análise do conteúdo das alegações finais do gestor, sobrevivendo, então, Relatório Técnico Complementar, no qual restou consignado que acaso fosse levado a efeito a exclusão do cálculo das despesas com pessoal, os custos com plantões de médicos efetivos da Administração Municipal no montante de R\$ 1.996.998,99, o que, somado a não inclusão do IRRF de R\$ 2.040.644,49, na apuração da receita corrente líquida e na folha de pagamento dos servidores municipais, tem-se que, de fato, isso influiria, preponderantemente, na aferição da observância do limite máximo de 54% fixado para os gastos com pessoal do Poder Executivo, visto que os gastos com pessoal totalizariam R\$ 40.564.917,93, equivalente a 53,08% da RCL (ajustada) de R\$ 76.427.724,76, enquadrando-se, portanto, ao disposto no art. 20, III, “b”, da LRF.

➤ MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

102. O Ministério Público de Contas opinou seguindo a mesma linha de raciocínio da SECEX de Receita e Governo no Relatório Técnico Complementar, acentuando que em razão de a inclusão do IRRF no montante de R\$ 2.040.644,49, na apuração da receita corrente



líquida e na folha de pagamento dos servidores municipais, implicar, por si só, no extrapolamento do limite máximo para os gastos com pessoal fixado em 54% da RCL (art. 20, III, “b”, da LRF), a irregularidade em questão não poderá acarretar, isoladamente, a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas anuais de governo.

➤ POSICIONAMENTO DO RELATOR

103. A partir da análise das folhas de pagamentos da Administração Municipal e dos instrumentos de encerramento de vínculo funcional servidores municipais, decorrentes de rescisão de contrato de trabalho, **entendo**, convergindo com a equipe técnica de auditoria e o Ministério Público de Contas, **que os pagamentos de verbas rescisórias (férias indenizáveis) no montante de R\$ 148.721,22, devem ser desconsiderados do cômputo dos gastos com pessoal**, medida esta que adoto com fundamento no inciso I, do § 1º do art. 19 da LRF⁵, pois as citadas despesas são inquestionavelmente de natureza indenizatória, entendimento pacificado neste Tribunal⁶ antes mesmo da sobrevinda da Resolução de Consulta 21/2018-TCE/MT⁷, emitida já no final do exercício financeiro ora analisado em 19/12/2018.

104. Quanto ao custeio de serviços de limpeza e conservação urbana no total de R\$ 815.309,31, em razão de ser prestado por pessoa jurídica de direito privado e constituir-se em atividade de natureza acessória, instrumental e complementar àquelas típicas da Administração Municipal, **entendo** de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF (8ª Edição) da Secretaria do Tesouro Nacional⁸, **que não devem ser incluídos no cálculo dos gastos com pessoal do Poder Executivo**.

⁵ LRF - Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

§ 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas:

I - de indenização por demissão de servidores ou empregados;

⁶“Pessoal. Despesa com Pessoal. Limite. Cálculo. Adequação ao limite. Adoção das medidas cabíveis. Responsabilidades do controlador interno. Inclusão de parcelas de férias, gratificação natalina, terço constitucional de férias e abono pecuniário no cálculo”. “(...) 5) O pagamento de férias, gratificação natalina, um terço constitucional de férias e abono pecuniário de férias concedido aos agentes públicos no exercício da atividade deve ser computado na despesa com pessoal. **Por sua vez, o abono pecuniário de férias, pago em razão da perda da condição de servidor, não se amolda ao conceito de despesa com pessoal**”. (RESOLUÇÃO DE CONSULTA 53/2010-TCE/MT).

⁷ (...) d) As despesas com indenização de licenças-prêmio e férias, integrais e proporcionais, pagas ao término do vínculo funcional do agente público, decorrente de rescisão de contrato de trabalho, exoneração ou aposentadoria etc. têm natureza indenizatória e, portanto, devem ser excluídas do cômputo da despesa total com pessoal. (RESOLUÇÃO DE CONSULTA 21/2018-TCE/MT).

⁸ http://portaria3992.saude.gov.br/images/legislacao/MDF_8_edicao_versao_29_12_2017.pdf



105. Já no que tange aos pagamentos plantões médicos, em que pese o recente entendimento firmado na Resolução de Consulta 21/2018-TCE/MT⁹, emitida em 19/12/2018, no sentido de que aqueles por se tratarem de verbas de natureza remuneratória, devem ser incluídos no cômputo dos gastos com pessoal, entendo que em razão de constituir consolidação de posicionamento que, até a sobrevinda do citado prejulgado, era de maioria no âmbito dessa Corte de Contas no sentido de excluí-los de tal cálculo por serem considerados de natureza indenizatória, a sua aplicação para as contas anuais de 2018, deve ficar adstrita às nuances de cada caso em concreto.
106. Não por outra razão, que a própria Resolução de Consulta 21/2018-TCE/MT, à luz do princípio da segurança jurídica previsto no parágrafo único do art. 24 da LINDB, prescreveu modulação dos seus efeitos em relação ao entendimento acerca da natureza dos pagamentos dos plantões médicos, de modo a que tal posicionamento, agora consolidado, tenha aplicabilidade somente quando do exame das contas anuais do exercício de 2019.

RESOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 21/2018 – TP. Ementa: PREFEITURA MUNICIPAL DE NOVO SANTO ANTÔNIO. CONSULTA. PESSOAL. LIMITES. DESPESAS COM PESSOAL. AGENTES COMUNITÁRIOS DE SAÚDE E AGENTES DE COMBATE ÀS ENDEMIAS. PLANTÕES MÉDICOS. LICENÇAS-PRÊMIO E FÉRIAS INDENIZADAS. (...) b) As despesas referentes ao adicional por exercício de jornada de trabalho em regime de plantão devem ser incluídas no cômputo da despesa total com pessoal, conforme estabelece o art. 18 da LRF, tendo em vista tratar-se de retribuição pecuniária, de natureza remuneratória, pela contraprestação de uma jornada de trabalho especial, não se revestindo de caráter indenizatório. **3) modular os efeitos da presente decisão, para que o entendimento relativo aos plantões médicos contido no verbete “b” da Resolução de Consulta seja aplicado a partir de Janeiro/2019, para a apreciação e o julgamento das contas anuais do exercício de 2019, que ocorrerá no ano de 2020.**

107. Assim, **convirjo com a equipe técnica e o Ministério Público de Contas, no sentido de que devem ser desconsiderados do cálculo dos gastos com pessoal, os pagamentos dos plantões médicos** para os profissionais tanto da OSCIP IAD no total de R\$ 2.755056,88, quanto da Administração Municipal no montante de R\$ 1.996.998,99,

⁹ “(...) 2) As despesas referentes ao adicional por exercício de jornada de trabalho em regime de plantão devem ser incluídas no cômputo da despesa total com pessoal, conforme estabelece o art. 18 da LRF, tendo em vista tratar-se de retribuição pecuniária, de natureza remuneratória, pela contraprestação de uma jornada de trabalho especial, não se revestindo de caráter indenizatório”. (RESOLUÇÃO DE CONSULTA 21/2018-TCE/MT).



em razão de entendimento predominante no âmbito do TCE/MT, até a sobrevivência da Resolução de Consulta 21/2018-TCE/MT.

108. Consequentemente, excluindo o **IRRF no montante de R\$ 2.040.644,49**, da apuração da receita corrente líquida e da folha de pagamento dos servidores municipais, à luz do princípio da segurança jurídica previsto no parágrafo único do art. 24 da LINDB¹⁰, espelhado na modulação dos efeitos da Resolução de Consulta 19/2018, a qual, diga-se de passagem, sobreveio em 26/11/2018, já no final do exercício financeiro ora analisado, alterando entendimento até então vigente com base na Resolução de Consulta 29/2016-TCE/MT, tem-se que os gastos com pessoal do Poder Executivo passam de R\$ 42.605.562,42, correspondente a 54,01% da RCL (não ajustada) de R\$ 78.885.699,55, para R\$ 40.564.917,93, equivalente a 53,08% da RCL (ajustada) de R\$ 76.427.724,76 ainda que computados os custos com a contratação da OSCIP IAD no valor de R\$ 2.263.061,10, enquadrando-se, portanto, ao disposto no art. 20, III, "b", da LRF.

109. Convém salientar, que mesmo tendo sido declinado em ofício enviado a este Tribunal pelo gestor (fls. 198 - doc. digital 208155/2019), que os contratados pela OSCIP IAD desempenhavam funções análogas as desenvolvidos por integrantes do quadro permanente da Administração Municipal, isto, por si só, não se mostra suficiente para afirmar a ocorrência de terceirização ilícita, até porque as atividades realizadas por profissionais terceirizados, ao que tudo indica, são de natureza instrumental, assessoria e complementar a dos servidores efetivos, sendo prestados em complementariedade ao atendimento da rede básica de saúde, conforme verificado no Termo de Parceria 001/2015, estando enquadrado ao permissivo da própria Constituição da República expresso na parte final do art. 197 e no § 1º do art. 199, cujas redações transcrevo a seguir.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente **ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.**

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

¹⁰ LINDB: Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\).](#)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.



§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

110. A complementariedade pode envolver tanto a atividade meio quanto fim, desde que não importe na transferência a uma instituição privada de toda a administração e execução das atividades de saúde prestadas pelo ente público, o que não parece ser o caso do objeto do Termo de Parceria 01/2015, firmado entre a Prefeitura de Guarantã do Norte e a OSCIP IAD, que, como bem lembrado pelo Ministério Público de Contas às fls. 16 do Parecer 4587/2020, visou “*suprir as carências do quadro de prestadores de serviços públicos em atendimento a demanda por esses serviços na área de saúde pública*”.
111. Seguindo nessa linha de raciocínio, destaca-se o teor da Resolução de Consulta 16/2013, deste Tribunal:

Ementa: PREFEITURA MUNICIPAL DE GENERAL CARNEIRO. CONSULTA. 1º) COMPLEMENTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE. REQUISITOS. DESPESA COM PESSOAL. INCLUSÃO NO LIMITE. REQUISITOS. 1) As entidades político-administrativas possuem a competência de planejar, executar, controlar e ajustar os serviços públicos, cabendo-lhes repassar à iniciativa privada parcela de suas atribuições, nos termos da Constituição Federal e das leis. 2) A Constituição Federal, no artigo 199, § 1º, autoriza a complementação dos serviços de saúde pública pela iniciativa privada, atuando de forma paralela, cumulativa com o Estado, com o intuito de garantir a universalidade e igualdade no acesso à saúde e maior eficiência na sua prestação. 3) A complementação do serviço de saúde, através do desenvolvimento de atividades finalísticas ou acessórias, atenderá os seguintes requisitos: a) preferência às entidades filantrópicas e às sem fins lucrativos; b) celebração de convênio ou contrato conforme as normas de direito administrativo, prevalecendo o interesse público sobre o particular; c) integração dos serviços privados às diretrizes organizativas do Sistema Único de Saúde; d) regulamentação legal pela entidade político-administrativa; e, e) depende de licitação prévia, salvo nos casos de contratação direta previstos em lei. 4) As despesas com a complementação dos serviços públicos de saúde pela iniciativa privada não devem ser computadas no cálculo da despesa com pessoal, desde que observados os seguintes requisitos cumulativos: a) não correspondam a atribuições de categorias funcionais, com cargos vagos, que se destinam ao fim específico objeto da complementação; b) não seja caracterizada relação direta de emprego entre a Administração Pública e o prestador de serviço; c) os serviços de saúde não sejam transferidos por completo para a iniciativa particular pela Administração Pública, em afronta aos ditames constitucionais.

112. Tal entendimento, inclusive, redonda da interpretação do art. 199 da CF, extensiva ao art. 24 da Lei 8080/1990:

Art. 199 da CF. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.



§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

Art. 24 da Lei 8.080/1990. Quando as suas disponibilidades forem insuficientes para garantir a cobertura assistencial à população de uma determinada área, o Sistema Único de Saúde (SUS) poderá recorrer aos serviços ofertados pela iniciativa privada. Parágrafo único. A participação complementar dos serviços privados será formalizada mediante contrato ou convênio, observadas, a respeito, as normas de direito público.

113. O art. 5º da Lei 9637/98, prescreve que contrato de gestão “*é o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1º, dentre as quais, a de saúde.*
114. A PORTARIA Nº 1/2017, do Ministério da Saúde, que consolida as normas sobre os direitos e deveres dos usuários da saúde, a organização e o funcionamento do Sistema Único de Saúde, estabelece que nas hipóteses em que a oferta de ações e serviços de saúde públicos próprios forem insuficientes e comprovada a impossibilidade de ampliação para garantir a cobertura assistencial à população de um determinado território, o gestor competente poderá recorrer aos serviços de saúde ofertados pela iniciativa privada (art. 130), assegurada a preferência às entidades filantrópicas e sem fins lucrativos (§ 2º do art. 130), devidamente certificadas (art. 144 e ss), mediante a celebração de contrato ou convênio ((§ 3º do art. 130), precedida de chamamento público (art. 129, inciso I) ou credenciamento (art. 129, inciso II), observando-se os termos da Lei nº 8.666, de 1993, e da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990 (§ 3º do art. 130), e os princípios e as diretrizes do SUS, assim como as normas técnicas e administrativas aplicáveis (§ 1º do art. 130).
115. Destaco, por fim, que a partir de deliberação da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF) da STN, responsável por subsidiar a elaboração das normas gerais relativas à consolidação das contas públicas, em virtude de limitações operacionais e da existência de lacunas no regramento contábil aplicável a contabilização dos gastos com Organizações da Sociedade Civil, sobreveio a Portaria nº 233/2019, de 15/04/2019¹¹, desconsiderando, em caráter excepcional para os exercícios de 2018 a 2020, a inclusão dos respectivos custos no cálculo das despesas com pessoal.

¹¹ <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-n-233-de-15-de-abril-de-2019-71712489>



116. Em 8/7/2020, a STN editou a Portaria 377¹², mantendo a mesma diretriz da Portaria 233, estendeu até 2021, o prazo para não se considerar no cálculo das despesas com pessoal, os gastos com Organizações da Sociedade Civil. Vejamos:

“PORTARIA Nº 377, DE 8 DE JULHO DE 2020

Estabelece prazos para a definição de rotinas e contas contábeis, bem como classificações orçamentárias para operacionalização do item 04.01.02.01 (3) da 10ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aprovado pela Portaria STN nº 286, de 7 de maio de 2019, e alterações posteriores.

Art. 1º Até o final do exercício de 2020, a STN/ME deverá definir as rotinas e contas contábeis, bem como as classificações orçamentárias, com a finalidade de tornar possível a operacionalização do adequado registro dos montantes das despesas com pessoal das organizações da sociedade civil que atuam na atividade fim do ente da Federação e que recebam recursos financeiros da administração pública, conforme definido no item 04.01.02.01 (3) da 10ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), aprovado pela Portaria STN nº 286, de 7 de maio de 2019, e alterações posteriores.

§ 1º Até o final do exercício de 2021, os entes da Federação deverão avaliar e adequar os respectivos dispositivos contratuais bem como os procedimentos de prestação de contas das organizações da sociedade civil para o cumprimento integral das disposições do caput.

§ 2º Permite-se, excepcionalmente para os exercícios de 2018 a 2021, que os montantes referidos no caput não sejam levados em consideração no cômputo da despesa total com pessoal do ente contratante, sendo plenamente aplicáveis a partir do exercício de 2022 as regras definidas conforme o Manual de Demonstrativos Fiscais vigente.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revoga-se a Portaria STN nº 233, de 15 de abril de 2019”.

➤ **CONCLUSÃO DO RELATOR**

117. **Concluo pelo afastamento da irregularidade 1 (AA 04)**, visto que a inclusão do IRRF de R\$ 2.040.644,49₁ na apuração da receita corrente líquida e na folha de pagamento dos servidores municipais, implicaria, por si só, no extrapolamento do limite máximo para os gastos com pessoal fixado em 54% da RCL (art. 20, III, “b”, da LRF), de modo que, então, que a desconsidero do respectivo cálculo, o que faço com fundamento no parágrafo único do art. 24 da LINDB e segundo a modulação dos efeitos da Resolução de Consulta 19/2018-TCE/MT, perfazendo, portanto, as despesas com pessoal o total de R\$ 40.564.917,93, equivalente a 53,08% da RCL (ajustada) de R\$ 76.427.724,76.

¹² <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-377-de-8-de-julho-de-2020-265866823>



117. Não obstante posicionar-me de tal modo, entendo que deva constar como resultado do total dos gastos com pessoal no parecer prévio a ser emitido, o montante de R\$ 42.605.562,42, correspondente a 54,01% da RCL (não ajustada) de R\$ 78.885.699,55, incluído no respectivo cálculo, o IRRF de R\$ 2.040.644,49, pois a sua exclusão do cômputo só ocorreria, por ter sido causa de extrapolação do limite máximo para tais despesas, e isso para efeitos de análise de tal ocorrência no contexto das contas anuais de governo, o que, no entanto, não implicou em alteração do regular registro contábil do fato em questão, de modo a estar de acordo com o disposto na Resolução de Consulta 19/2018 e na metodologia da Secretaria do Tesouro Nacional.
118. Nesse sentido, anoto que segundo dados extraídos do RGF do 1º quadrimestre/2019, analisados a partir do que constou do portal eletrônico do TCE/MT, no link – limites da LRF¹³ -, **os gastos com pessoal do Poder Executivo, frisa-se, ainda que considerados o IRRF e os custos com a contratação da OSCIP IAD no respectivo cálculo, reduziram significativamente, passando as referidas despesas a corresponderem 52,09% da RCL, o que torna despicienda a expedição de determinação legal para que sejam observadas as vedações dos incisos I a V do art. 22 da LRF.**
119. Como medida prospectiva no sentido de evitar ao máximo a ocorrência da irregularidade ora analisada, entendo ser necessário recomendar a atual gestão que adote as medidas necessárias para equacionar os gastos e a arrecadação, e assim, garantir que sejam respeitados os limites prudencial e máximo para gastos com pessoal do Poder Executivo e do Município.

2.3.2. IRREGULARIDADE RELATIVA À GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA:

A **irregularidade 3 (DB 99)**, refere-se ao não cumprimento da meta do resultado primário estabelecida na LDO/2018, que **previu um superávit de R\$ 3.600.778,52, sendo que ao final do exercício financeiro sobreveio um resultado deficitário de R\$ 987.077,71, em descumprimento ao art. 9º da LRF.**

➤ DEFESA DO GESTOR



120. O gestor alegou, em síntese, que o resultado primário deficitário apresentado ao final do exercício de 2018, se deu em razão da queda das receitas estimadas, especialmente das receitas próprias tributárias e das transferências correntes, estas últimas em particular, que representam a maior parte da arrecadação da municipalidade, reflexo das dificuldades fiscal e financeira pelas quais ainda atravessam muitos Entes da federação, com destaque para as que foram vivenciadas pelo Município de Guarantã do Norte entre os anos de 2017 e 2018.

➤ **RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA**

121. A equipe técnica da SECEX de Receita e Governo ao se manifestar no Relatório de Análise de Defesa, argumentou que as justificativas apresentadas pelo gestor não servem para afastar o apontamento da falha constitutiva da irregularidade 3 (DB 99), de modo que esta deve ser mantida.

➤ **MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS**

122. O Ministério Público de Contas opinou na mesma esteira de raciocínio da SECEX de Receita e Governo.

➤ **POSICIONAMENTO DO RELATOR**

123. Pois bem.

124. O art. 4º da LRF define que o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias conterá: **“Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”**.

125. Já o art. 9º da LRF dispõe que, a cada bimestre, caso a realização da receita não se comporte como o esperado, trazendo risco **“ao cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais”**, os Poderes e Ministério Público deverão adotar providências no sentido de conter as despesas públicas, de acordo com os critérios definidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias.



126. Entende-se por resultado primário, como sendo “*aquele obtido a partir do cotejo entre receitas e despesas orçamentárias de um dado período que impactam efetivamente a dívida estatal*”¹⁴, direcionado à diminuição do estoque da dívida pública.
127. Para fins de apuração do Resultado Primário, não deverão ser computadas as receitas e despesas intraorçamentárias.
128. Superávits primários representam aumentos de disponibilidades de caixa, as quais são deduzidas da **dívida consolidada para fins do cálculo da dívida consolidada líquida**. **Em contrapartida, déficits primários sinalizam a diminuição das disponibilidades** de caixa em um período de apuração e a consequente diminuição do montante a ser deduzido da Dívida Consolidada para fins do cálculo da Dívida Consolidada Líquida.
129. Impende ressaltar, que o principal parâmetro de endividamento é a Dívida Consolidada Líquida. Desse modo, serão consideradas receitas primárias, segundo os contornos normativos da LRF e da Resolução do Senador Federal RSF nº 40/2001, aquelas receitas orçamentárias que efetivamente diminuem o montante da Dívida Consolidada Líquida, ou seja, que aumentam as disponibilidades de caixa do ente sem um equivalente aumento no montante de sua dívida consolidada.
130. Consideram-se, portanto, como receitas primárias, as receitas orçamentárias apuradas necessariamente pelo regime de caixa. Na mesma esteira de raciocínio, tem-se por despesas primárias, aquelas despesas orçamentárias, apuradas pelo regime de caixa, que diminuem o estoque das disponibilidades de caixa sem uma contrapartida em forma de diminuição equivalente no estoque da dívida consolidada.
131. O objetivo da apuração dos resultados primário e nominal é verificar o cumprimento das metas fiscais estabelecidas na LDO de forma a garantir o equilíbrio das contas públicas conforme planejado.
132. As metas fiscais são o elo entre o planejamento, a elaboração e a execução do orçamento. Dessa forma, tomando por base a prescrição do caput do art. 9º da LRF, se verificado, ao final de um bimestre através do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (art. 53,

¹⁴ Fonte: fls. 219 do Manual de Demonstrativos Contábeis da Secretaria do Tesouro Nacional -

<http://tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/592968/MDF+8%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o.pdf/90fc2d72-74e4-450e-a897-6b4280df2c79>



inciso III, da LRF), 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 à luz dos §§ 1º, 2º e 4º do art. 9º da LRF, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, promover a limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

133. Estabelece o art. 31 da LRF, que se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, esta deverá ser a ele reconduzida até o término dos três quadrimestres subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.
134. O inciso II, do § 1º do art. 31 da LRF, prevê que, enquanto perdurar o excesso de dívida, o ente deve obter resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º da LRF.
135. A partir dessa digressão, se tem a dimensão da importância da previsão do resultado primário no anexo das metas fiscais, de modo que a inobservância das metodologias e parâmetros estabelecidos para o seu cálculo no Manual de Demonstrativos Contábeis da STN, prejudica a consecução do planejamento orçamentário para o exercício financeiro, podendo, inclusive, comprometer o equilíbrio das contas públicas.
136. Não por outra razão, ainda que no presente caso inexistia a constatação de comprometimento do equilíbrio das contas públicas, **entendo que deve ser mantida a irregularidade 3**, ante a sua inequívoca materialidade, uma vez que confirmada pela própria defesa do gestor, que, diga-se de passagem, não apresentou argumentos que pudessem isentá-lo de responsabilidade ou mesmo implicar na descaracterização do fato irregular a ponto de acarretar o seu afastamento.
137. Contudo, em que pese a materialidade da irregularidade 3, a qual, inclusive, é passível de forte recomendação ao Poder Legislativo para que determine ao atual Chefe do Poder Executivo, que observe e cumpra as prescrições legais aplicáveis à elaboração das metas fiscais da LDO, com especial atenção ao correto cálculo do resultado primário, **tenho que tal falha não é capaz de influenciar negativamente no mérito das presentes contas anuais de governo**, uma vez que não comprometeu o equilíbrio das contas públicas.



138. Atento as prescrições do *caput* do art. 22 e do seu § 1º da LINDB, constato situação caracterizadora de circunstância a atenuar a gravidade da irregularidade em questão, pois **conforme se extrai do quadro 3.1 - Resultado da Arrecadação Orçamentária - Origem de Recursos da Receita (Relatório Preliminar de Auditoria)**, o Município de Guarantã do Norte, mesmo apresentando decurso de arrecadação, muito por conta das queda **nas receitas estimadas das transferências correntes**, as quais representam 78% da receita municipal, demonstrou ter contingenciado de despesas, haja vista que ao final do exercício financeiro de 2018, obteve superávit orçamentário de R\$ 8.766.332,15, como também apresentou disponibilidade financeira de R\$ 4.903.907,56 e a liquidez para saldar os compromissos de curto prazo, dispondo de R\$ 2,21 para cada R\$ 1,00 de obrigações.
139. Além disso, o Município de Guarantã do Norte apresentou dívida consolidada líquida dentro dos limites estabelecidos pela Resolução 40/2001 do Senado Federal, e observado a prescrição do art. 7º da Resolução 43/2001 do Senado Federal, no que atine as operações de crédito.

➤ CONCLUSÃO DO RELATOR

140. Sendo assim, **mantenho a irregularidade 3 (DB 99)**, com recomendação à Câmara Municipal de Guarantã do Norte, nos termos do art. 22, §1º da Lei Complementar Estadual nº 269/2007 (Lei Orgânica do TCE/MT), para que, quando da deliberação das contas anuais de governo da citada municipalidade, referente ao exercício de 2018 (art. 31, § 2º da CF), **determine ao Chefe do Poder Executivo que:**

a) **Observe e cumpra** as metodologias e os parâmetros de cálculos previstos no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), editado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para se definir a resultado primário que constará do Anexo das Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias;

b) **Acompanhe** o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, comparando as receitas de capital realizadas com as previstas para o período, adotando, se necessário em caso de aquelas apresentarem baixa efetividade, as medidas previstas no artigo 9º, §§ 1º, 2º e 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a fim de assegurar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, e os custos ou resultados dos programas na gestão orçamentária.

2.3.3. IRREGULARIDADE RELATIVA À PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO:



A **irregularidade 4 (FB 03)** refere-se à: créditos adicionais abertos por conta de excesso de arrecadação que se mostrou menor do que o indicados nas fontes 119 e 122, para acobertar os créditos adicionais de R\$ 1.278.744,40 e R\$ 52.058,60, que nelas foram abertos¹⁵ (subitem 4.1); abertura de créditos adicionais nas fontes 101 (R\$ 11.835,42) e 102 (R\$ 1.574.899,88), sem que tenha havido nestas superávit financeiro para abarca-los¹⁶ (subitem 4.2), em contrariedade ao art. 167, II, da CF, e no art. 43, *caput*, e §§ 2º e 3º, da Lei 4.320/64.

➤ DEFESA DO GESTOR

141. Com relação à falha do subitem 4.1 da irregularidade 4 (FB 03), a defesa do gestor argumentou que o excesso de arrecadação de R\$ 550.439,36, na fonte 100 (Recursos Ordinários), que não possui vinculação específica, somado ao saldo remanescente de R\$ 548.407,18 na fonte 118, a partir da dedução dos créditos adicionais que nesta foram abertos, resultaria em R\$ 1.098.846,54, que poderia ser utilizado para abarcar quase a totalidade dos créditos abertos na fonte 119 (R\$ 1.278.744,40), de modo a restar sem cobertura financeira apenas o valor de R\$ 179.897,86.
142. Acrescentou ainda, que no final do exercício de 2018, ingressou na conta bancária vinculada à fonte 122, o valor de R\$ 149.940,00, decorrente do convênio nº 359/2017, firmado com a SEDUC MT, servindo, portanto, para abarcar o crédito adicional que naquela fonte foi aberto no montante de R\$ 52.058,60.
143. Quanto à falha do subitem 4.2 da irregularidade 4 (FB 03), o gestor sustentou que, por equívoco, constou no campo “alterações orçamentárias” do Sistema APLIC, a abertura de créditos no montante de 1.586.735,30, pelo Decreto 37/2018, autorizado pela Lei Municipal 1670/2018, como sendo em decorrência de superávit financeira na fonte 102, sendo que o correto era por conta de saldo superavitário na fonte 114.

➤ RELATÓRIO TÉCNICO DE ANÁLISE DE DEFESA

¹⁵ Quadro 2.3 - Excesso de Arrecadação X Créditos Adicionais por Excesso de Arrecadação,

¹⁶ Quadro 2.2 - superávit financeiro do exercício anterior x abertura de créditos por superávit financeiro



144. A SECEX de Receita e Governo ao emitir o Relatório Técnico de Análise de Defesa, manifestou pela a manutenção da irregularidade 4 (FB 03), com alteração apenas do apontamento do subitem 4.1, visto que, de fato, a defesa logrou êxito em evidenciar a abertura de créditos adicionais com recursos correspondentes na fonte 122, o que, no entanto, não restou demonstrado em relação aos aberturas de créditos adicionais na fonte 119 (R\$ 1.278.744,40), por conta de excesso que não se verificou nesta, e nas fontes 101 (R\$ 11.835,42) e 102 (R\$ 1.574.899,88), em razão de superávit financeiro que não se verificou nelas.

➤ **MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS**

145. O Ministério Público de Contas posicionou-se na mesma linha de raciocínio da SECEX de Receita e Governo.

➤ **POSICIONAMENTO DO RELATOR**

146. Destaco de início, que a Constituição Federal de 1988 e a Lei 4.320/64 trouxeram a previsão de alguns instrumentos e mecanismos para a adaptação do orçamento às mudanças que porventura surjam durante o exercício financeiro.

147. Entre os mecanismos à disposição no ordenamento jurídico para modificar o orçamento originário, estão os créditos adicionais, previstos no art. 166 da CF, os quais se dividem em três espécies: créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários, cujos conceitos estão claramente dispostos nos incisos do art. 41 da Lei n. 4.320/64:

a) Créditos adicionais suplementares são os créditos destinados a reforço de dotação orçamentária (art. 41, I, da Lei nº 4.320/64). São créditos que possuem relação direta com o orçamento, já que suplementam dotações existentes na lei orçamentária anual. Portanto, a abertura de créditos suplementares significa a existência de uma dotação orçamentária (despesa) estabelecida na LOA, porém, insuficiente para atender a despesa planejada.

b) Os créditos adicionais especiais são destinados a atender despesas para as quais não haja dotação ou categoria de programação orçamentária específica na LOA (art. 41, inciso II, da Lei nº 4.320/64). Visam a atender despesas novas, não previstas na lei orçamentária anual, mas que surgiram durante a execução do orçamento. Essa situação pode ocorrer em função de erros de planejamento (não inclusão da despesa na LOA) ou de novas despesas surgidas durante a execução orçamentária.



c) Créditos adicionais extraordinários destinam-se a atender somente despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública (art. 167, § 3º da CF e art. 41, inciso III, da Lei nº 4.320/64). Com base no princípio da reserva legal, a exceção dos créditos adicionais extraordinários, os especiais e suplementares serão autorizados por lei, e abertos por Medida Provisória ou Decretos, mediante exposição de justificativa e existência de recursos disponíveis.

148. Der acordo com o art. 43 da Lei 4320/64, *“a abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa”*.
149. Nos termos do § 1º do art. 43 da Lei 4320/64, **são considerados como fontes de recursos dos créditos especiais e suplementares**, desde que não comprometidos: o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, encerrado em 31/12 (art. 43, § 1º, inciso I); os provenientes de excesso de arrecadação (art. 43, § 1º, inciso II); os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei (art. 43, § 1º, inciso III); o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las (art. 43, § 1º, inciso IV); os resultantes da reserva para contingências, estabelecido na LOA (art. 5º, inciso III, alínea b, da LRF).
150. Como no caso em concreto os créditos adicionais foram abertos por conta de superávit financeiro e de excesso de arrecadação, restrinjo-me a tecer comentários apenas com relação a estas fontes de recurso.
151. **Considera-se superávit financeiro**, o resultado da diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, apurado no balanço patrimonial, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, nos termos do disposto no inciso I do art. 43, c/c § 2º, e §§ 1º e 3º do art. 105, ambos da Lei 4320/64, *devendo-se observar se há previsão constitucional ou legal que vincule os recursos à finalidade específica, hipótese na qual a respectiva fonte de recursos somente poderá ser utilizada para abertura de crédito adicional que atenda ao objeto de sua vinculação*.
152. O parágrafo 1º do artigo 105 da Lei 4.320/64, define que o ativo financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numéricos. Já o passivo financeiro, de acordo com o parágrafo 3º do mesmo



artigo, compreenderá as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

153. Dessa forma, por ocasião da apuração do Resultado Financeiro, deve-se levar em conta a respectiva fonte de recurso. **Caso se verifique que houve superávit financeiro em determinada fonte, esse saldo poderá ser utilizado como fonte para a abertura de créditos suplementares ou especiais, nos termos da lei.**
154. **Por excesso de arrecadação**, entende-se o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.
155. Nesse sentido, é o teor da Resolução de Consulta 26/2015¹⁷:

Resolução de Consulta nº 26/2015-TP (DOC, 21/12/2015). Orçamento. Poderes Estaduais e órgãos autônomos. Crédito adicional. Excesso de arrecadação. 1. O excesso de arrecadação de receita ordinária, não vinculada à finalidade específica, pode ser utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais aos orçamentos dos poderes e órgãos autônomos (art. 43, II, da Lei nº 4.320/1964, c/c o art. 8º, parágrafo único, da LC nº 101/2000). **2.** O excesso de arrecadação utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais corresponde ao saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a receita realizada e a prevista para o respectivo exercício financeiro, considerando, ainda, a tendência do exercício (art. 43, § 3º, Lei nº 4.320/64). **3.** A legislação financeira vigente não estabelece prazo para abertura de créditos adicionais quando verificada a existência de excesso de arrecadação, o que pode ser promovido a qualquer tempo, desde que realizado dentro do respectivo exercício de apuração e observados os requisitos legais pertinentes. **4.** O cálculo do excesso de arrecadação deve ser realizado conjuntamente com os mecanismos de controles criados pela Lei de Responsabilidade Fiscal para garantir o equilíbrio fiscal das contas públicas, com destaque para o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, de forma a mitigar os riscos fiscais inerentes à utilização de potencial excesso de arrecadação para abertura de créditos adicionais. **5.** A apuração do excesso de arrecadação com base na tendência do exercício, para efeito de abertura de créditos adicionais, deve ser revestida de prudência e precedida de adequada metodologia de cálculo, que leve em consideração possíveis riscos capazes de afetar os resultados fiscais do exercício. **6.** A administração deve realizar um acompanhamento mensal efetivo com o objetivo de avaliar se os excessos de arrecadação estimados por fonte de recursos e utilizados

¹⁷ Processo 165417/2015-ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE MATO GROSSO. CONSULTA. ORÇAMENTO. PODERES E ÓRGÃOS AUTÔNOMOS. CRÉDITO ADICIONAL. EXCESSO DE ARRECADAÇÃO. Relator: Conselheiro José Carlos Noyelli.



para abertura de créditos adicionais estão se concretizando ao longo do exercício, e, caso não estejam, deve adotar medidas de ajuste e de limitação de despesas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma a evitar o desequilíbrio financeiro e orçamentário das contas públicas. **7.** Todos os créditos adicionais por excesso de arrecadação devem ser autorizados por lei e abertos por meio de decreto do Poder Executivo (art. 42, da Lei nº 4.320/1964), tendo em vista que competem exclusivamente a esse Poder as funções de arrecadar e atualizar a previsão das receitas e de distribuí-las aos demais poderes e órgãos autônomos. (...) **11.** A abertura de crédito adicional ao orçamento dos Poderes Legislativos Municipais encontra-se adstrita, ainda, ao limite de gasto total calculado sobre o somatório da receita tributária e das transferências constitucionais efetivamente realizado no exercício anterior.

156. No que tange a questão de repasse de convênios para fins de apuração de excesso de arrecadação, a Resolução de Consulta 19/2016, deste Tribunal, assim dispõe:

PREFEITURA MUNICIPAL DE MATUPÁ. CONSULTA. PLANEJAMENTO. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA. CONVÊNIOS. NECESSIDADE DE PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA. 1) Na elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA devem ser previstas as receitas e fixadas as despesas oriundas da celebração de convênios ou instrumentos congêneres, considerando-as em cada exercício financeiro pela parte nele a ser executada e de acordo com o cronograma físico-financeiro de execução e os valores correspondentes estabelecidos no Termo da avença. 2) Havendo modificações no cronograma físico-financeiro de convênios ou instrumentos congêneres ou na impossibilidade de executá-los ainda no exercício da programação, os respectivos saldos orçamentários devem ser incluídos nos orçamentos subsequentes, caso existam condições para a execução da avença. 3) A previsão de receitas e a fixação de despesas na LOA, provenientes da celebração de convênios ou instrumentos congêneres, observadas as disposições dos itens precedentes, não caracterizam superestimativa do orçamento público. (grifou-se).

157. Ainda nessa linha de raciocínio, trago à colação o teor da Resolução de Consulta nº 43/2008-TCE/MT:

Planejamento. LOA. Alteração. Créditos Adicionais. Fonte de Recursos. Convênios. Abertura por um único decreto. Previsão no orçamento somente da parcela da obra ou do serviço a ser realizada em cada exercício. **1.** Os créditos adicionais autorizados que têm como fonte de recursos o excesso de arrecadação proveniente de recursos de convênios deverão ser abertos por único decreto no valor da lei autorizativa, que corresponderá somente aos valores previstos no convênio a serem liberados no exercício. Para evitar o descontrole dos gastos, o gestor deve controlar o saldo aberto pelas emissões dos empenhos, tal como previsto no artigo 59 da Lei nº 4.320/64. **2.** Para as obras e serviços cujos valores comprometem mais de um exercício financeiro, seja ela licitada integralmente ou de forma parcelada, deverá haver previsão orçamentária somente no que se refere às obrigações a serem firmadas no exercício, de acordo com o cronograma da obra, sendo que a diferença orçamentária deverá ser estimada nos orçamentos dos exercícios correspondentes.



158. Consigno também, que a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, em seu artigo 8º, parágrafo único, estatui 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”*.
159. No mesmo diploma legal, o artigo 50, inciso I, determina que *“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”*.
160. Convém pontuar, que a despesa decorrente da respectiva abertura de crédito adicional, para ser liquidada, deve ter sido previamente empenhada, e se assim foi feito, é porque, antes, havia o crédito concedido, ou seja, saldo na dotação própria, ao teor do art. 59 da Lei 4.320/64.
161. Em razão de as despesas seguirem o regime de competência (artigos 35, II, da Lei n.º 4320/64 e 50, II, da LRF), não seria possível gastar acima dos créditos concedidos, visto que no método das partidas dobradas, a contrapartida do lançamento a crédito da conta "crédito empenhado" seria o lançamento a débito da conta "crédito disponível". Então, contabilmente, só seria possível empenhar se houvesse saldo orçamentário na dotação própria.
162. Feita essa digressão com a finalidade de estruturar a base do raciocínio lógico-jurídico a nortear os encaminhamentos das falhas constitutivas da irregularidade 4 (FB 03), é que passo, então, as suas análises:
163. Quanto à falha do subitem 4.1 da irregularidade 4 (FB 03), a partir do **Quadro 2.3 - Excesso de Arrecadação X Créditos Adicionais por Excesso de Arrecadação –, do Relatório Preliminar de Auditoria**, tem-se que foram abertos créditos adicionais especiais na fonte 119, no montante de R\$ 1.278.744,40, sem que naquela tenha havido excesso de arrecadação apontado para lastrear a abertura, em desacordo com o disposto no *caput*, e no inciso II do § 1º, do art. 43 da Lei 4.320/64, e nas diretrizes da Resolução de Consulta 26/2015-TCE/MT.



164. Contudo, ao se analisar o Quadro 2.3 - Excesso de Arrecadação X Créditos Adicionais por Excesso de Arrecadação –, do Relatório Preliminar de Auditoria, constata-se a existência de excesso de arrecadação na fonte 100, no montante de R\$ 550.439,36, o qual, por não ter destinação vinculada, com base na interpretação da Resolução de Consulta nº 26/2015, deste Tribunal, não obstante às prescrições do art. 8º, parágrafo único, c/c art. 50, inciso I, ambos da LRF, poderia ser utilizado para acobertar os créditos abertos noutras fontes, a dizer, no caso, parte do montante de R\$ 1.278.744,40, na fonte 119, em que o excesso de arrecadação indicado para abarcar as respectivas aberturas não se operou, o que, por certo, não afasta a caracterização da violação do disposto no art. 167, II, da CF, e no *caput*, e no inciso II do § 1º, do art. 43 da Lei 4.320/64, porém, mitiga a gravidade que lhe é ínsita.
165. Faz-se necessário destacar em contraponto aos argumentos da defesa do gestor, que os recursos da fonte 118, não poderiam ser destinados para abarcar os créditos abertos na fonte 119, visto que os recursos oriundos de fontes vinculadas, a exemplo das referidas fontes, somente podem ser utilizados para a autorização/abertura de créditos adicionais relacionados à sua respectiva destinação.
166. Ainda em relação à falha do subitem 4.1 da irregularidade 4 (FB 03), convergindo com a equipe técnica e o MPC, entendo que restou comprovada a existência de saldo na conta vinculada à fonte 122, no valor de R\$ 149.940,00, decorrente do convênio nº 359/2017, firmado entre o Município de Guarantã do Norte e a SEDUC MT, de modo, entanto, a evidenciar a ocorrência de excesso de arrecadação para abarcar o crédito adicional que foi aberto naquela fonte no montante de R\$ 52.058,60.
167. Nesse sentido, impende consignar o posicionamento extraído do voto condutor do Parecer Prévio 107/2017, alinhavado pelo Conselheiro Luiz Carlos Pereira, assim assentado:

Planejamento. Créditos adicionais. Excesso de arrecadação. Convênios. Lei autorizativa. Dados do convênio. **Os recursos recebidos, decorrentes de convênios firmados no exercício financeiro, caracterizam excesso de arrecadação, e, como tal, incorporam-se ao Orçamento mediante lei autorizativa de créditos adicionais, a qual deve especificar corretamente os dados dos convênios,** tais como: número, concedente, objeto, valor e programa de trabalho. No caso de utilização de recursos do próprio ente como contrapartida em convênios, a lei deve especificar, também, a fonte de recursos da complementação. (CONTAS ANUAIS DE GOVERNO MUNICIPAL. Relator: LUIZ CARLOS PEREIRA. Parecer 107/2017 - TRIBUNAL PLENO. Julgado em



05/12/2017. Publicado no DOC/TCE-MT em 19/12/2017. Processo 82368/2016).
(Divulgado no Boletim de Jurisprudência, Ano: 2017, nº 43, dez/2017).

167. Em relação à falha do subitem 4.2 da irregularidade 4 (FB 03), o quadro 2.2 - **Superávit Financeiro do Exercício Anterior X Créditos Adicionais Financiado por Superávit Financeiro**, constante do Relatório Preliminar de Auditoria, de fato, evidencia a inocorrência de saldo superavitário para acobertar os créditos abertos nas fontes 101 (R\$ 11.835,42) e 102 (R\$ 1.574.899,88), em contrariedade ao disposto no *caput*, e no inciso I do § 1º, do art. 43 da Lei 4.320/64.
168. E mais, mesmo que restasse demonstrado o alegado equívoco do gestor, de que no campo “alterações orçamentárias” do Sistema APLIC, teria constado a abertura de créditos no montante de 1.586.735,30, como sendo em decorrência de superávit financeira na fonte 102, sendo que o correto era por conta de saldo superavitário na fonte 114, ainda assim, remanesceria a falha apontada.
169. Digo isso, pois conforme o quadro 2.2 - **Superávit Financeiro do Exercício Anterior X Créditos Adicionais Financiado por Superávit Financeiro**, a fonte 114, a exemplo da fonte 122, não apresentou saldo superavitário para acobertar os créditos abertos pelo Decreto 37/2018, no montante de R\$ 1.574.899,88, em decorrência da autorização da Lei Municipal 1670/2018.

➤ CONCLUSÃO DO RELATOR

172. Sendo assim, mantenho a irregularidade 4 (FB 03), com alteração apenas do apontamento do subitem 4.1, visto que, de fato, a defesa logrou êxito em evidenciar a abertura de créditos adicionais com recursos correspondentes na fonte 122, o que, no entanto, não restou demonstrado em relação as aberturas de créditos adicionais na fonte 119 (R\$ 1.278.744,40), por conta de excesso que não se verificou nesta, e nas fontes 101 (R\$ 11.835,42) e 102 (R\$ 1.574.899,88), em razão de superávit financeiro que não se verificou nelas, em desacordo com o disposto no art. 167, II, da CF, e no *caput*, nos incisos I e II do § 1º, e nos §§ 2º e 3º, todos do art. 43 da Lei 4.320/64.

173. Pondero, entretanto, com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como instrumentos interpretativos das normas, no caso, art. 167, II da



CF, e art. 43 da Lei 4320/64, que a irregularidade 4 (FB 03), em que pese refletir grave afronta à dispositivos normativos constitucionais e infraconstitucionais, sendo passível, portanto, de forte determinação legal para adoção de providências corretivas, não é capaz de conduzir, por si só, ou coligadas com outras irregularidades que restarem mantidas, a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas de governo do exercício de 2018.

174. Posiciono-me assim, pois, para além da mera verificação de descumprimento de dispositivos normativos constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis à espécie, faz-se necessário aprofundar na análise sobre as repercussões causadas pelo fato tido por irregular no exercício financeiro auditado, especialmente quanto aos aspectos financeiro e orçamentário, exemplo de verificar se foram ou não empenhadas despesas a partir de créditos adicionais abertos que não apresentaram recursos disponíveis ou dispunham de saldo insuficiente para lastrear as respectivas aberturas, e o montante das respectivas despesas que veio a ser inscrito em restos a pagar no final do exercício financeiro, **apuração esta que, entretanto, não restou efetivada na auditoria dessas contas anuais de governo.**
175. Ao analisar o quadro 6.2 - Indicador de disponibilidade financeira do Município por Fonte – Relatório Técnico Preliminar -, ainda que não seja possível precisar se nas referidas fontes em que foram abertos créditos por conta de recursos existentes, vieram ou não a serem empenhadas despesas com base nas respectivas aberturas, fato é, que mesmo que assim tivesse ocorrido, o volume do saldo dos restos a pagar se mostrou inferior ao montante dos recursos efetivamente disponíveis, revelando, portanto, a incoerência de comprometimento da disponibilidade financeira para cumprimento de obrigações de curto, constatação esta extremamente relevante para a composição da dívida flutuante e, conseqüentemente, para a situação financeira do Município, constituindo desse modo, em circunstância atenuante da gravidade da irregularidade 3 (FB 03).
176. **Recomendo ao Poder Legislativo Municipal determinação ao atual Chefe do Poder Executivo,** a fim de que **abstenha-se** de abrir créditos adicionais sem recursos correspondentes e de promover o empenho de despesas a partir destes, em cumprimento ao disposto no art. 167, II, da CF, e nos artigos 43 e 59 da Lei 4.320/64.



2.3.4. IRREGULARIDADE RELATIVA À PRESTAÇÃO DE CONTAS:

A irregularidade 5 (MB 02) trata do envio do balanço geral anual consolidado e os respectivos demonstrativos contábeis em 28/06/2019, após o prazo limite de 16/04/2019, em desacordo com previsão do art. 70, parágrafo único, da CF, do art. 209, § 1º da Constituição do Estado de Mato Grosso, do art. 29 da Lei Orgânica do TCE/MT, do art. 182, II, do RITCE/MT, c/c o art. 1º, IV da Resolução Normativa 36/2012-TCE/MT.

➤ DEFESA DO GESTOR

177. A defesa do gestor alegou de início, que enfrentou problemas na consolidação do balanço geral anual e dos respectivos demonstrativos contábeis quando do seu encaminhamento via Sistema APLIC, o que só fora resolvido em 28/06/2019, fato este que não inviabilizou a auditoria das presentes contas anuais de governo.

➤ RELATÓRIO DE TÉCNICO DE ANÁLISE DE DEFESA

178. A SECEX de Receita e Governo em sede de Relatório Técnico de Análise de Defesa, entendeu que a alegada existência de problemas na consolidação dos valores das alterações orçamentárias quando dos seus lançamentos no Sistema APLIC, não elide a responsabilidade do gestor do dever constitucional de prestar contas dentro do prazo constitucional e na forma legalmente prevista, sugerindo, portanto, a manutenção da irregularidade 5 (MB 02).

➤ MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

179. O Ministério Público de Contas posicionou-se na mesma linha de raciocínio da SECEX de Receita e Governo.

➤ POSICIONAMENTO DO RELATOR

180. É crível que o não encaminhamento a este Tribunal, de todos os dados, documentos e informes obrigatórios que constituem o dever constitucional de prestar contas do art. 70 da CF, via Sistema APLIC, dentro dos prazos legais e com informações válidas e fidedignas, viola o pacto republicano (art. 34 da CF), porquanto, compromete, sobremaneira, o regular desempenho da missão constitucional confiada a esta Corte de Contas de através do exercício das atividades de controle



externo, proceder não só à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Entes Estadual e Municipais, além dos Poderes e Órgãos autônomos, com vistas a prevenir e reprimir violações aos princípios e normas constitucionais e legais aplicáveis ao direito público, mas também promover à avaliação técnica das respectivas contas anuais de governo, e com isso, viabilizar o juízo deliberativo do Poder Legislativo Municipal, nos termos do art. 31, § 2º da CF.

181. **No caso em tela**, entendo que apesar das presentes contas terem sido prestadas intempestivamente após o prazo constitucional de 16/04/2019, certo é, que ao serem remetidas via Sistema APLIC a este Tribunal, ainda que em 28/06/2019, afasta a imputação de omissão do dever constitucional esculpido no art. 34, VII, “d”, c/c art. 35, II, c/c art. 70, parágrafo único, c/c art. 70, I e VII, todos da CF¹⁸.

182. Por outro lado, entretanto, não se escapa o fato de que o atraso na prestação das contas prejudicou, sobremaneira, a programação das auditorias realizadas pela Secretaria de Controle de Receita e Governo quanto à análise técnica do respectivo Balanço Geral Anual e de seus demonstrativos contábeis, de modo a possibilitar o encerramento da instrução processual a tempo de o processo ser levado à deliberação plenária até o final do exercício financeiro subsequente ao do anterior de referência para apreciação, de acordo com o art. 176, II, c/c 179 do RITCE/MT.

¹⁸ Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

“(...) VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático;
b) direitos da pessoa humana;
c) autonomia municipal;
d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta (...).”

Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:

I - deixar de ser paga, sem motivo de força maior, por dois anos consecutivos, a dívida fundada;

II - não forem prestadas contas devidas, na forma da lei;

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas



183. Importante destacar também, a constatação de que por circunstâncias que fogem a uma justificação lógica e razoável, esse processo até a data 26/08/2020, apresentou uma tramitação morosa incompatível com a missão constitucional deste Tribunal, o que, tão logo pude verificar, diligenciei em meio ao acúmulo involuntário de demandas processuais em meu gabinete, no sentido de restabelecer o curso natural do feito e dar-lhe imediato desfecho.
184. Convém destacar à luz do art. 399 do Código Civil¹⁹ e do teor do Acórdão 1040/2018 da Primeira Câmara do TCU²⁰, **que não restou evidenciado eventual ocorrência de caso fortuito ou força maior, contemporâneo ao prazo legal estabelecido para prestação de contas perante este Tribunal, que pudesse justificar o atraso no envio do balanço geral anual e dos respectivos demonstrativos contábeis, e com isso, implicar no afastamento da irregularidade 05 (MB 02) e na isenção de responsabilidade do gestor.**
185. Em existindo algum empecilho para o regular cumprimento de tal dever constitucional, é exigível do gestor público comunicar o fato imediatamente ao Conselheiro Relator competente, e não aguardar ser chamado no processo para se manifestar e prestar as contas devidamente, ou mesmo vir a enviá-las em momento que entender mais conveniente, a pretexto da possibilidade ser beneficiado com alguma flexibilização no prazo para encaminhamento a este Tribunal.
186. Esta postura prejudica, sobremaneira, o efetivo exercício das atividades deste Tribunal, visto que a remessa do balanço geral anual e dos respectivos demonstrativos contábeis, a destempo e muitas das vezes já nos últimos meses do ano, não só conturba a programação das auditorias realizadas pelas Secretarias de Controle, como também impõe-lhes sobrecarga de trabalho, tendo em vista o exíguo tempo para emissão de relatórios técnicos e promoção de possíveis diligências, além de implicar em potencial risco de não ser possível proceder a deliberação plenária na forma de parecer prévio das

¹⁹ Art. 399. O devedor em mora responde pela impossibilidade da prestação, embora essa impossibilidade resulte de caso fortuito ou de força maior, se estes ocorrerem durante o atraso; salvo se provar isenção de culpa, ou que o dano sobreviria ainda quando a obrigação fosse oportunamente desempenhada.

²⁰ A ocorrência de caso fortuito ou força maior não exime de responsabilidade gestores de recursos públicos que, tendo oportunidade de demonstrar na época certa prevista para a prestação de contas o correto emprego dos recursos sob sua gestão, não o tenham feito (art. 399 do Código Civil). Acórdão 1040/2018 - Primeira Câmara. Data da sessão: 06/02/2018.

Relator: WALTON ALENCAR RODRIGUES.



contas anuais de governo, cuja análise, **salvo manifesta causa de impossibilidade, deve ocorrer, impreterivelmente, até o final do exercício financeiro subsequente ao do anterior de referência para apreciação, de acordo com o art. 176, II, c/c 179 do RITCE/MT.**

187. Assim sendo, **mantenho a irregularidade 5 (MB 02)**, em razão de sua inequívoca materialidade.

188. **Recomendo ao Poder Legislativo Municipal, que quando da promoção do juízo deliberativo dessas contas (art. 31, § 2º da CF), determine ao Chefe do Poder Executivo, que:**

- **OBSERVE** e **CUMPRA** os mandamentos constitucionais e infraconstitucionais de prestar contas (art. 34, VII, "d", c/c art. 35, II, c/c art. 70, parágrafo único, c/c art. 70, I e VII, todos da CF); artigos 209 e 215 da Constituição Estadual; art. 36, § 1º, da Lei Complementar Estadual nº 269/2007 – Lei Orgânica do TCE/MT; artigos, 153, 154 e 284 -A, VI, todos do RITCE/MT.

2.4– DA ANÁLISE DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA:

➤ RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA

188. No Relatório Preliminar de Auditoria, a equipe técnica da Secretaria de Controle Externo de Previdência apontou 4 irregularidades, sendo duas gravíssimas e outras duas graves:

1) DA 05. Gestão Fiscal/Financeira _Gravíssima_05. Não recolhimento das cotas de contribuição previdenciária do empregador à instituição de previdência (arts. 40 e 195, I, da Constituição Federal). Ausência de repasse por parte da Prefeitura Municipal de contribuição patronal e do servidor, conforme informações enviadas ao Sistema APLIC.

2) DA 07. Gestão Fiscal/Financeira _Gravíssima_07. Não-recolhimento das cotas de contribuição previdenciária descontadas dos segurados à instituição devida (arts. 40, 149, § 1º e 195, II, da Constituição Federal; art. 168- A do Decreto-Lei nº 2.848/1940). Ausência de repasse por parte da Prefeitura Municipal de contribuição patronal e do servidor, conforme informações enviadas ao Sistema APLIC.

3) DB 09. Previdência_Grave_09. Inadimplência no pagamento da contribuição patronal, débito original ou parcelamento (arts. 23, I, 24, II e IV, 36 da ON MPS/SPS 02/2009). Ausência de pagamento, de janeiro a dezembro/2018, de parcelas dos acordos: acordo nº 01533/2013 (Lei nº 1.333/2013), acordo nº 01584/2013 (Lei nº 1.344/2013), acordo nº



01585/2013 (Lei nº 1.344/2013), acordo nº 01586/2013 (Lei nº 1.344/2013), acordo nº 00203/2016 (Lei nº 1.440/2016), acordo nº 00353/2017 (Lei nº 4.477/2017) e acordo nº 01478/2018 (Lei nº 1.532/2018).

- 4) **LB 99 Previdência_Grave_99.** Irregularidade referente à Previdência, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT.1.1. Não efetividade do Plano de amortização aprovado para fins de equacionamento do déficit atuarial.

➤ DEFESA DO GESTOR

189. A defesa do gestor alegou que as contribuições previdenciárias da parte patronal e do foram devidamente pagos ainda no exercício de 2018, conforme documentos comprobatórios.
190. Argumentou ainda a defesa do gestor, que todos os parcelamentos de débitos previdenciários estão sendo adimplidos regularmente, não sendo fidedignas as informações acerca de supostos inadimplementos constantes do CADPREV.
191. A defesa do gestor afirmou também, que o Município tem cumprido todas as exigências para a obtenção do Certificado de Regularidade de Previdência – CRP, junto a Secretaria da Previdência do Ministério da Fazenda.
192. Por fim, a defesa do gestor sustentou que a Portaria 464/2018 do Ministério da Previdência Social, estabelece regras que serão implantadas a partir da avaliação atuarial do exercício de 2020, algumas com transição até 2023, de modo que qualquer avaliação crítica às previsões atuariais até o exercício de 2019, segundo ele, deve ser atenuada e os seus resultados aguardados.
193. Nesse sentido, acrescentou que a definição da factibilidade ou da previsão de alíquota de amortização superior a 20%, partir do ano de 2033, não é determinado pelo órgão fiscalizador.

➤ RELATÓRIO DE TÉCNICO DE ANÁLISE DE DEFESA

194. Em sede de Relatório Técnico de Análise de Defesa, a equipe técnica da SECEX de Previdência manifestou-se pelo afastamento das irregularidades 1 (DA 05), 2 (DA 07) e 3



(DB 09), pois os argumentos apresentados pelo gestor se mostraram capazes de implicar na descaracterização dos fatos irregulares apontados.

195. De outro lado, sugeriu a manutenção da irregularidade 4 (LB 99), sob o argumento de que a Portaria nº 464/2018, prevê a obrigatoriedade de redução do montante principal do déficit atuarial desde o início do plano, de modo que a postergação do aumento de alíquotas suplementares para o final do plano acarreta o crescimento do déficit atuarial, tornando as alíquotas ineficazes para o Ente mantenedor.

➤ **MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS**

196. O Ministério Público de Contas convergindo com a SECEX de Previdência, opinou pelo afastamento das irregularidades 1 (DA 05), 2 (DA 07) e 3 (DB 09), e, pela manutenção da irregularidade 4 (LB 99).

➤ **POSICIONAMENTO DO RELATOR**

197. De início, após analisar os argumentos e os documentos apresentados pela defesa do gestor, **entendo**, convergindo com a SECEX de Previdência e o MPC, **não terem restado caracterizadas as materialidades dos fatos irregulares constitutivos das irregularidades 1 (DA 05), 2 (DA 07) e 3 (DB 09).**

198. Já **em relação à irregularidade 4 (LB 99), estou convencido de sua inequívoca materialidade**, tendo em vista que restou evidenciado a baixa efetividade do Plano de Amortização para equacionamento do déficit atuarial do RPPS de Guarantã do Norte.

199. Constatou-se que o Plano de Amortização (avaliação atuarial de 2016) do PREVIGUAR, aprovado pela Lei Complementar nº 271/2018, apresenta alíquotas superiores a 20%, a partir do ano de 2042, chegando a 20,86%, no ano de 2020, o que como bem acentuado pela equipe técnica, posterga a capitalização de recursos e prejudica o equilíbrio atuarial.

200. O déficit atuarial apresentado na avaliação atuarial de 2016 totalizou o montante de R\$ **25.284.038,32**, passando para **R\$ 42.624.446,60 em 2017** e **R\$ 46.343.788,75 em 2018**, sendo primordial a conscientização dos gestores públicos acerca da necessidade de uma



gestão previdenciária que envolva o planejamento, o controle dos custos e acompanhamento dos resultados, visando sempre à sustentabilidade do RPPS.

201. Ademais, segundo a SECEX de Previdência, o RPPS de Guarantã do Norte deverá rever o plano de amortização e adequá-lo, de acordo com os ditames estabelecidos na Portaria do Ministério da Previdência Social nº 464, de 19/11/2018, no sentido de que o montante de contribuição no exercício seja superior ao montante anual de juros do saldo do déficit atuarial do exercício. Embora a referida portaria seja facultativa para a avaliação atuarial de 2019, esta é obrigatória para as avaliações atuariais seguintes.
202. Certo é que se faz imprescindível a reformulação do plano de amortização do déficit atuarial na próxima reavaliação atuarial, prevendo alíquotas reducionais desde o início da execução do planejamento, de modo a tornar mais efetiva a medida de contenção do crescimento do déficit atuarial, e assegurar a sustentabilidade dos regimes próprios de previdência social, em cumprimento ao disposto no art. 69 da LRF²¹.

➤ CONCLUSÃO DO RELATOR

203. Assim, de um lado, afasto as **irregularidades 1 (DA 05), 2 (DA 07) e 3 (DB 09)**, e, de outro norte, **mantenho a irregularidade 4 (LB 99)**, com **recomendação ao Poder Legislativo Municipal, que quando da promoção do juízo deliberativo dessas contas de governo (art. 31, § 2º da CF), determine ao Chefe do Poder Executivo, que:**

- a) Reformule** o plano de amortização do déficit atuarial na próxima reavaliação atuarial, prevendo alíquotas factíveis e a redução do montante principal do déficit atuarial desde o início do plano, para que não ocorra a postergação da arrecadação necessária para o equilíbrio do plano, de modo a assegurar a sustentabilidade do regime próprio de previdência social, em cumprimento ao disposto no art. 69 da LRF;
- b) IMPLEMENTE** o estudo de viabilidade orçamentária e financeira, a fim de verificar se o Ente vinculado possui capacidade de honrar com o plano estabelecido, garantindo, assim, a sua efetividade.

2.5 - DO MÉRITO DAS CONTAS ANUAIS DE GOVERNO DO MUNICÍPIO DE GUARANTÃ DO NORTE, REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2018:

²¹ Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.



204. Entendo que as irregularidades 3 (DB 99), 4 (FB 03) e 5 (MB 02) decorrentes do exame do balanço anual, e irregularidade LB 99 oriunda da análise da Previdência Municipal, ainda que de naturezas graves e que, portanto, devem ser sim repreendidas, não se afiguraram potencialmente capazes de influenciarem negativamente no mérito dessas contas de governo ao ponto de implicarem na emissão de parecer prévio contrário.
205. Posiciono-me assim com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e, sobretudo, na avaliação da necessidade e da adequação da medida a ser imposta a partir do encaminhamento de mérito, em face das possíveis alternativas e das consequências que se apresentam no caso em concreto (*caput* e parágrafo único do art. 20 da LINDB), de modo a impedir deliberação que se mostre destoada de uma análise global dessas contas de governo.
206. No presente caso, **as irregularidades remanescentes, especificamente, a 3 (DB 99) e 4 (FB 03), não implicaram em desequilíbrio das contas públicas, nem em comprometimento dos atos de governo essenciais ao alcance de equilíbrio fiscal e orçamentário.**
207. Soma-se a isso, o fato de ter restado afastada a irregularidades 1 (AA 04), de natureza gravíssima, e o Poder Executivo apresentar resultado orçamentário superavitário de R\$ 8.766.332,15, disponibilidade financeira de R\$ 4.903.907,56 e liquidez para saldar os compromissos de curto prazo, dispondo de R\$ 2,21 para cada R\$ 1,00 de obrigações, tendo, inclusive, apresentado dívida consolidada líquida dentro dos limites estabelecidos pela Resolução 40/2001 do Senado Federal, e observado a prescrição do art. 7º da Resolução 43/2001 do Senado Federal, no que tange as operações de crédito.
208. **Além do mais, restaram cumpridos os imperativos constitucionais e legais relativos aos repasses para o Poder Legislativo, e aos investimentos na saúde, educação e remuneração dos profissionais do Magistério.**
209. Não por outra razão, o Ministério Público de Contas opinou pela **emissão de Parecer Prévio Favorável à Aprovação dessas contas anuais de governo.**



210. É importante frisar, que as ponderações acima são frutos das particularidades aquilatadas na análise do caso concreto e, portanto, não servem como salvo conduto aos Municípios para incorrerem nas falhas que restaram materializadas e/ou em outras que possam resultar em prejuízos a sustentabilidade fiscal e o equilíbrio das contas públicas, que é um direito fundamental difuso da própria coletividade e das gerações futuras de não sofrerem com a mitigação ou inviabilização dos direitos constitucionalmente assegurados, por conta de **atividade financeira insustentável do respectivo Ente público.**

3 - DISPOSITIVO DO VOTO

211. Diante do exposto, **acolho integralmente o Parecer Ministerial 4587/2020**, do Procurador de Contas, **William de Almeida Brito Júnior**, para com fundamento no que dispõe o art. 31 da Constituição da República; o art. 210 da Constituição Estadual; o inc. I do art. 1º, e o art. 26, todos da Lei Complementar Estadual 269/2007, exarar **VOTO** no sentido de emitir Parecer Prévio **Favorável à Aprovação** das contas anuais de governo da Prefeitura de **GUARANTÃ DO NORTE**, exercício de 2018, gestão do **Sr. ÉRICO STEVAN GONÇALVES**

212. **Voto**, também, por recomendar ao Poder Legislativo do Município de **GUARANTÃ DO NORTE** para que, quando da deliberação das contas anuais de governo da citada municipalidade, referente ao exercício de 2018 (art. 31, § 2º da CF):

a) **Determine ao Chefe do Poder Executivo que:**

I) **Acompanhe** o Relatório Resumido de Execução Orçamentária, comparando as receitas de capital realizadas com as previstas para o período, adotando, se necessário em caso de aquelas apresentarem baixa efetividade, as medidas previstas no artigo 9º, §§ 1º, 2º e 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, a fim de assegurar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, e os custos ou resultados dos programas na gestão orçamentária;

II) **Observe e cumpra** as metodologias e os parâmetros de cálculos previstos no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), editado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para se definir a resultado primário que constará do Anexo das Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias;



- III) **ABSTENHA-SE** de autorizar aberturas de créditos sem os recursos correspondentes nas respectivas fontes apontadas para tanto e de promover o empenho de despesas a partir destes, em cumprimento ao disposto no art. 167, II, da CF, e nos artigos 43 e 59 da Lei 4.320/64;
- IV) **OBSERVE** e **CUMPRA** os mandamentos constitucionais e infraconstitucionais de prestar contas (art. 34, VII, “d”, c/c art. 35, II, c/c art. 70, parágrafo único, c/c art. 70, I e VII, todos da CF); artigos 209 e 215 da Constituição Estadual; art. 36, § 1º, da Lei Complementar Estadual nº 269/2007 – Lei Orgânica do TCE/MT; artigos, 153, 154 e 284 -A, VI, todos do RITCE/MT;
- V) **REFORMULE** o plano de amortização do déficit atuarial na próxima reavaliação atuarial, prevendo alíquotas factíveis e a redução do montante principal do déficit atuarial desde o início do plano, para que não ocorra a postergação da arrecadação necessária para o equilíbrio do plano, de modo a assegurar a sustentabilidade do regime próprio de previdência social, em cumprimento ao disposto no art. 69 da LRF
- VI) **IMPLEMENTE** o estudo de viabilidade orçamentária e financeira, a fim de verificar se o Ente vinculado possui capacidade de honrar com o plano estabelecido, garantindo, assim, a sua efetividade.
- b) **Recomende ao Chefe do Poder Executivo que:**
- VII) **ADOTE** providências efetivas no sentido de garantir o envio eletrônico a este Tribunal, dos documentos e informes obrigatórios de remessa imediata ou mensal, de modo fidedigno, em atendimento ao disposto no art. 146, §§ 1º e 2º, c/c art. 154 e art. 175, todos também do RITCE/MT, assegurando que os fatos contábeis estejam devidamente registrados à luz das prescrições normativas aplicáveis, das Instruções e Procedimentos Contábeis da STN - Secretaria do Tesouro Nacional nº 07 – Metodologia para elaboração do Balanço Orçamentário e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional, a fim de evitar o comprometimento ou mesmo a inviabilização das atividades do controle externo
- VIII) **DILIGENCIE**, estando ou não o Município em meio a um contexto de dificuldades financeiras desencadeadas por uma crise macroeconômica, no sentido de verificar a projeção das despesas e das receitas não só quando da elaboração da LOA e da LDO, mas também no próprio exercício financeiro através da análise do Relatório Resumido de Execução orçamentária e dos Relatórios de Gestão Fiscal, de modo a adotar as medidas necessárias para equacionar os gastos e a arrecadação, e assim, garantir que sejam respeitados os limites prudencial e máximo para gastos com pessoal do Poder Executivo e do Município, sem prejuízo do cumprimento de obrigações/direitos legais e constitucionais, e, sobretudo, ao atendimento do princípio da sustentabilidade fiscal, que é um direito fundamental difuso da própria coletividade e das gerações futuras de não sofrerem com a mitigação ou inviabilização dos direitos constitucionalmente assegurados, por conta de atividade financeira insustentável do respectivo Ente público;
- IX) **ELABORE** e **IMPLEMENTE** um plano de ação no sentido de não só assegurar a cobrança dos tributos de sua competência, como também de viabilizar a máxima efetividade na arrecadação destes, a fim de aumentar as Receitas



Próprias do Município, visto que as Transferências Correntes no exercício de 2018, corresponderam à 78% do total da receita arrecadada, sobre o qual as receitas tributárias próprias representaram apenas 14,61%.

213. Cumpre-me ressaltar, que a manifestação ora exarada baseia-se exclusivamente no exame de documentos de veracidade ideológica presumida, que demonstraram satisfatoriamente os atos e fatos registrados até 31/12/2018 (§ 3º do art. 176 do RITCE/MT).

214. Por fim, **submeto** à apreciação deste Tribunal Pleno, a anexa Minuta de Parecer Prévio para, após votação, ser convertida em Parecer Prévio do Tribunal de Contas do Estado.

215. **É como voto.**

Cuiabá/MT, 20 de novembro de 2020.

(assinatura digital)

Conselheiro VALTER ALBANO

Relator