



PROCESSO Nº : 53.798-5/2023
UNIDADE : PREFEITURA MUNICIPAL DE PARANATINGA
ASSUNTO : CONTAS ANUAIS DE GOVERNO – EXERCÍCIO DE 2023
GESTOR : JOSIMAR MARQUES BARBOSA
RELATOR : CONSELHEIRO CAMPOS NETO

PARECER Nº 4.284/2024

CONTAS ANUAIS DE GOVERNO. EXERCÍCIO DE 2023. PREFEITURA MUNICIPAL DE PARANATINGA. NÃO-APLICAÇÃO DO PERCENTUAL MÍNIMO DE 25% DA RECEITA DE IMPOSTOS NA EDUCAÇÃO. ATENUANTE VERIFICADA. INDISPONIBILIDADE FINANCEIRA POR FONTE DE RECURSOS. ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS COM RECURSOS INEXISTENTES DE SUPERÁVIT FINANCEIRO. ENVIO INTEMPESTIVO DA PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS AO TCE/MT. DISCORDÂNCIA PARCIAL COM A EQUIPE TÉCNICA. IRREGULARIDADE AA04 ASFASTADA. MANIFESTAÇÃO PELA EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL COM RESSALVAS À APROVAÇÃO E COM RECOMENDAÇÕES.

1. RELATÓRIO

1. Trata-se das **contas anuais de governo da Prefeitura Municipal de Paranatinga**, referentes ao exercício de 2023, sob a gestão do **Sr. Josimar Marques Barbosa**.
2. Os autos aportaram no Ministério Público de Contas para manifestação acerca da conduta do Chefe do Executivo nas suas funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas, nos termos do art. 71, I, da Constituição Federal; arts. 47 e 210 da Constituição Estadual, arts. 26 e 34 da Lei Orgânica do TCE/MT (Lei Complementar Estadual nº 269/2007) e art. 10, I, do Regimento Interno do TCE/MT (Resolução Normativa nº 16/2021).
3. O processo encontra-se instruído com documentos que demonstram os principais aspectos da gestão, bem como a documentação exigida pela legislação em vigor.





4. Verifica-se que a auditoria foi realizada com base em informações prestadas por meio do Sistema APLIC, em informações extraídas dos sistemas informatizados da entidade, em publicações nos órgãos oficiais de imprensa municipais, abrangendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e de resultados, quanto à legalidade e legitimidade.
5. Consta do relatório técnico que a auditoria foi realizada em conformidade com as normas e procedimentos de auditoria aplicáveis à Administração Pública, bem como aos critérios contidos na legislação vigente.
6. O Processo nº 182.936-0/2024, apenso a estes autos, refere-se ao envio de documentação pertinente às contas anuais de governo pelo gestor da unidade jurisdicionada para análise e subsídio do presente processo de Contas de Governo por parte da equipe de auditoria.
7. A Secretaria de Controle Externo apresentou relatório técnico preliminar¹ por meio do qual analisou as contas de governo do Município e apontou as seguintes irregularidades:

JOSIMAR MARQUES BARBOSA - ORDENADOR DE DESPESAS / Período: 01/01/2017 a 31/12/2023

1) AA01 LIMITES CONSTITUCIONAIS/LEGAIS_GRAVÍSSIMA_01. Não-aplicação do percentual mínimo de 25% da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da Constituição Federal).

1.1) Foi aplicado na Manutenção e desenvolvimento do Ensino o montante de R\$ 27.589.062,50 o equivalente a 22,15% (vinte e dois vírgula quinze por cento) da receita base, em desconformidade com o limite constitucional de 25% conforme preceitua o Art. 212 da Constituição Federal. - Tópico - 6. 2. EDUCAÇÃO

2) AA04 LIMITES CONSTITUCIONAIS/LEGAIS_GRAVÍSSIMA_04. Gastos com pessoal acima dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar 101/2000).

2.1) Os gastos com pessoal do Poder Executivo totalizaram o montante de R\$ 94.448.636,70, correspondente a 56,43% da RCL Ajustada não assegurando o cumprimento do limite máximo de 54% estabelecido no art. 20, inc. III, "b" da LRF. - Tópico - 6. 4. 2. PESSOAL - LIMITES LRF

3) DB99 GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA_GRAVE_99. Irregularidade referente à Gestão Fiscal/Financeira, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT.

3.1) Indisponibilidade Financeira para pagamento de despesa a curto prazo após inscrição de despesas em Restos a Pagar Não Processados em 2023 no total de R\$ 7.121.734,27. - Tópico - 5. 2. 1. 1. QUOCIENTE DE DISPONIBILIDADE FINANCEIRA PARA PAGAMENTO DE RESTOS A PAGAR

4) FB03 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO_GRAVE_03. Abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes: excesso de arrecadação,

¹ Doc. digital nº 494119/2024.





superávit financeiro, anulação total ou parcial de dotações e operações de crédito (art. 167, II e V, da Constituição Federal; art. 43 da Lei 4.320/1964).

4.1) Foram abertos créditos adicionais com recursos inexistentes de excesso de arrecadação no montante de R\$ 4.368.081,05. - Tópico - 3. 1. 3. 1. ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

4.2) Foram abertos créditos adicionais sem recursos de superávit financeiro no total de R\$ 2.044.425,43, nas seguintes fontes: Fonte 599 - Outros Recursos vinculados a educação R\$ 297.126,87; Fonte 600 - Transf. fundo a fundo recursos SUS gov. federal R\$ 1.209.250,71; Fonte 601 - Transf. fundo a fundo recursos SUS gov. federal R\$ 199.789,45; Fonte 621 - Transf. fundo a fundo recursos do SUS gov. estadual R\$ 123.261,73; Fonte 659 Outros Recursos vinculados à saúde R\$ 142.366,82 e Fonte 899 Outros recursos vinculados R\$ 72.629,85. - Tópico - 3. 1. 3. 1. ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

5) MB02 PRESTAÇÃO DE CONTAS_GRAVE_02. Descumprimento do prazo de envio de prestação de contas, informações e documentos obrigatórios ao TCE-MT (art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal; arts. 207, 208 e 209 da Constituição Estadual; Resolução Normativa TCE nº 36/2012; Resolução Normativa TCE nº 01/2009; art. 3º da Resolução Normativa TCE nº 12/2008; arts. 164, 166, 175 e 182 a 187 da Resolução Normativa TCE nº 14 /2007).

5.1) A Prestação de Contas Anuais foi enviada fora o do prazo legal dia 26/04/2024, sendo o prazo legal dia 16/04/2024, ou seja, com 10 dias de atraso - Tópico - 9. 1. PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DE GOVERNO AO TCE

8. Em atendimento aos postulados constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, o responsável foi devidamente citado² para apresentar defesa, tendo se manifestado³ nos autos.

9. Diante das alegações apresentadas em defesa, a Equipe de Auditoria emitiu relatório técnico conclusivo⁴, por meio do qual analisou as razões defensivas e concluiu pelo saneamento da irregularidade FB03 (item 4.1), mantendo as demais irregularidades.

10. Por fim, vieram os autos ao Ministério Público de Contas para análise e parecer, nos termos do art. 109 do Regimento Interno do TCE/MT (Resolução Normativa nº 16/2021).

11. É o relatório, no que necessário. Segue a fundamentação.

2. FUNDAMENTAÇÃO

² Doc. digital nº 494459/2024.

³ Doc. digital nº 502398/2024; 502399/2024; 502408/2024; 502413/2024; 502418/2024; 502420/2024.

⁴ Doc. digital nº 518460/2024.





12. Nos termos do art. 1º, I, da Lei Complementar Estadual nº 269/2007 (Lei Orgânica do TCE/MT), compete ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso emitir parecer prévio circunstanciado sobre as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais.

13. Ainda, nos termos do art. 26 da referida Lei Complementar, o Tribunal de Contas emitirá parecer prévio, até o final do exercício financeiro seguinte à sua execução, sobre as contas anuais prestadas pelo chefe do Poder Executivo Municipal, as quais abrangerão a totalidade do exercício financeiro, compreendendo as atividades do Executivo e do Legislativo, restringindo-se o parecer prévio às contas do Poder Executivo.

14. Cumpre registrar que as contas anuais de governo demonstram a conduta do Prefeito Municipal no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas.

15. O art. 299 do Regimento Interno do Tribunal de Contas (Resolução Normativa nº 16/2021) estabelece regras para apreciação e julgamento de contas anuais de governo prestadas pelo prefeito municipal. Em seu art. 3º, §1º, a referida Resolução Normativa estabelece que o parecer prévio sobre as contas anuais de governo será conclusivo no sentido de manifestar-se sobre:

Art. 299. O Parecer Prévio sobre as contas anuais será conclusivo no sentido de se manifestar sobre:

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

II - A observância aos limites constitucionais e legais na execução dos orçamentos públicos;

III - o cumprimento dos programas previstos na Lei Orçamentária Anual quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade e ao atingimento das metas, assim como a consonância com o plano plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias;

IV - O resultado das políticas públicas, evidenciando o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do Estado e do Município;

V - a observância ao princípio da transparência, especialmente em relação às peças orçamentárias e demonstrações contábeis;

VI - a avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes próprios de previdência social e dos demais fundos públicos;

VII - outros assuntos aprovados pelo Colegiado de Conselheiros ou Plenário.

16. Dessarte, o processo de contas de governo consiste no trabalho de controle externo destinado a avaliar, dentre outros aspectos, a suscetibilidade de ocorrência de





eventos indesejáveis, tais como falhas e irregularidades em atos e procedimentos governamentais, ou insucesso na obtenção dos resultados esperados, devido às falhas ou deficiências administrativas.

17. Ademais, pode ser incluído dentre os objetivos e matérias suscetíveis de averiguação no processo de contas de governo, a relevância da atuação do gestor, em razão das suas atribuições e dos programas, projetos e atividades sob sua responsabilidade, assim como as ações que desempenha, os bens que produz e os serviços que presta à população.

18. Não se pode olvidar, outrossim, que é por meio do processo de contas de governo que se verifica e se analisa a eficácia, eficiência e efetividade da gestão em relação a padrões administrativos e gerenciais, expressos em metas e resultados definidos e previstos na LOA, no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias, bem como a capacidade de o controle interno minimizar os riscos para evitar o não atingimento das aludidas metas, além da observância dos limites constitucionais e legais para execução de orçamentos e o respeito ao princípio da transparência.

19. Assim, na órbita das contas de governo, se faz oportuna a análise da posição financeira, orçamentária e patrimonial do ente ao final do exercício financeiro, abrangendo ainda: o respeito aos limites na execução dos orçamentos públicos, o cumprimento dos programas previstos na LOA, o resultado das políticas públicas e a observância ao princípio da transparência. São esses os aspectos sob os quais se guiará o *Parquet* na presente análise.

20. No caso vertente, as contas anuais de governo do **Chefe do Poder Executivo do Município de Paranatinga**, relativas ao exercício de 2023, **reclamam pela emissão de parecer prévio FAVORÁVEL com ressalvas à aprovação.**

21. Isso é o que se inferirá dos argumentos adiante expostos face às irregularidades mencionadas, ressaltando que a exposição dos fundamentos e do posicionamento adotado restringir-se-á aos pontos que, por sua relevância, repercutirão na formação de juízo quanto à aprovação ou não das contas.

2.1. Contas Anuais de Governo

2.1.1. Das irregularidades apuradas





JOSIMAR MARQUES BARBOSA - ORDENADOR DE DESPESAS / Período: 01/01/2017 a 31/12/2023

1) AA01 LIMITES CONSTITUCIONAIS/LEGAIS_GRAVÍSSIMA_01. Não-aplicação do percentual mínimo de 25% da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212 da Constituição Federal).

1.1) Foi aplicado na Manutenção e desenvolvimento do Ensino o montante de R\$ 27.589.062,50 o equivalente a 22,15% (vinte e dois vírgula quinze por cento) da receita base, em desconformidade com o limite constitucional de 25% conforme preceitua o Art. 212 da Constituição Federal. - Tópico - 6. 2. EDUCAÇÃO

22. O **relatório técnico preliminar** aponta que o Executivo Municipal aplicou apenas o percentual de 22,15% em Educação, não assegurando o cumprimento do percentual mínimo de 25% da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências, em desacordo com o estabelecido no art. 212 da Constituição Federal.

23. Em sua **defesa**, o gestor assim se manifestou:

Razão da Manifestação Prévia de Defesa: Conforme se extrai do achado de auditoria, consta que foram aplicados na Manutenção e desenvolvimento do Ensino o montante de **R\$ 27.589.062,50** o equivalente a 22,15% da receita base, em desconformidade com o limite constitucional de 25% conforme preceitua o Art. 212 da Constituição Federal, cerne da irregularidade.

Em análise mais acurada no Quadro: 8.6 - Despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, verifica-se inconsistências no cálculo de apuração do percentual aplicado, no valor total das despesas consideradas na manutenção do ensino, bem como, na quantia excluída, não considerada como despesa em educação, fator primordial para o não atingimento do limite.

Conforme consta no Quadro: 8.6 - Despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, o ponto de partida na apuração do percentual aplicado, o "Total da Despesa MDE empenhada no exercício. Fonte de **500.1001, 502.1001 e 718.1001** Função: 12", valor de R\$ 13.034.380,16.

Quadro: 8.6 - Despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino (art.212,CF)

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Total da Despesa MDE empenhada no exercício, Fonte de 500.1001, 502.1001 e 718.1001 Função: 12. Exceção Inativos e Pensionista (Elementos 01, 03 e 97) Exceção Natureza de Despesas (3.1.90.91.08, 3.1.90.91.10, 3.1.90.91.12, 3.1.90.91.13, 3.1.90.91.15, 3.1.90.91.16, 3.1.90.91.18, 3.1.90.91.19, 3.1.90.91.23, 3.1.90.91.30, 3.1.90.91.24, 3.1.90.91.31, 3.1.90.91.28, 3.1.90.91.36, 3.1.90.91.29, 3.1.90.91.37, 3.1.90.92.01, 3.1.90.92.03, 3.1.90.94.03, 3.1.90.94.04, 3.1.90.94.06, 3.1.90.94.13 Exceção Modalidade: 71 Função: 28 Subfunção: 843 e 844 (A)	R\$ 13.034.380,16
Restos a Pagar Não Processados de MDE, inscritos no exercício corrente sem suficiente disponibilidade financeira. Fontes 500, 502 e 718 (Conforme quadro 7.2) (B)	R\$ 0,00
Despesas que se enquadram como MDE, mas classificadas em outras funções (Inclusão pela Equipe Técnica). (C)	R\$ 0,00
Despesa Bruta da MDE (D) = (A-B+C)	R\$ 13.034.380,16
Recursos Destinados ao FUNDEB - Impostos e Transferências de Impostos (E)	R\$ 16.208.673,92

Contudo, a Nobre Equipe de Auditoria procedeu a exclusão de R\$ 1.488.062,35, despesas da Fonte de Recursos 500, sem que as despesas fossem incluídas no montante considerado como Despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, pois somente foram consideradas as despesas das fontes 500.1001, 502.1001 e 718.1001.





DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
(-) RECEITAS DO FUNDEB NÃO UTILIZADAS NO EXERCÍCIO, EM VALOR SUPERIOR A 10% (F)	R\$ 0,00
VALOR APLICADO ATÉ O PRIMEIRO QUADRIMESTRE QUE INTEGRARÁ O LIMITE CONSTITUCIONAL (G)	R\$ 0,00
Cancelamento, no exercício, de Restos a Pagar FUNDEB - Impostos e Transferências de Impostos, inscritos com disponibilidade de recursos vinculados à Educação. Fonte 540 Exceto Inativos e Pensionista (Elementos 01, 03 e 97) Exceto Natureza de Despesas (3.1.90.91.09, 3.1.90.91.10, 3.1.90.91.12, 3.1.90.91.13, 3.1.90.91.15, 3.1.90.91.16, 3.1.90.91.18, 3.1.90.91.19, 3.1.90.91.23, 3.1.90.91.30, 3.1.90.91.24, 3.1.90.91.31, 3.1.90.91.28, 3.1.90.91.36, 3.1.90.91.29, 3.1.90.91.37, 3.1.90.92.01, 3.1.90.92.03, 3.1.90.94.03, 3.1.90.94.04, 3.1.90.94.08, 3.1.90.94.13 Exceto Modalidade: 71 (H)	R\$ 0,00
Cancelamento, no exercício, de Restos a Pagar MDE inscritos com disponibilidade de recursos vinculados à Educação. Fonte 500, 502 e 718 Função 12. Exceto Inativos e Pensionista (Elementos 01, 03 e 97) Exceto Natureza de Despesas (3.1.90.91.09, 3.1.90.91.10, 3.1.90.91.12, 3.1.90.91.13, 3.1.90.91.15, 3.1.90.91.16, 3.1.90.91.18, 3.1.90.91.19, 3.1.90.91.23, 3.1.90.91.30, 3.1.90.91.24, 3.1.90.91.31, 3.1.90.91.28, 3.1.90.91.36, 3.1.90.91.29, 3.1.90.91.37, 3.1.90.92.01, 3.1.90.92.03, 3.1.90.94.03, 3.1.90.94.04, 3.1.90.94.06, 3.1.90.94.13 Exceto Modalidade: 71 (I)	R\$ 165.929,23
Outras Despesas que não se enquadram na MDE (Inclusão pela Equipe Técnica) (J)	R\$ 1.488.062,35
Total dos recursos aplicados na MDE (K) = (D+E-F+G-H-I-J)	R\$ 27.589.062,50
Receita base da MDE (Conforme Quadro Receita base) (L)	R\$ 124.551.701,79
Percentual aplicado na MDE (M) = (K/L) %	22,15%
Percentual mínimo de aplicação em MDE (N)	25 %
Percentual aplicado a maior (menor) no exercício (O) = (M-N)	-2,84%
Situação (P)	IRREGULAR

APLIC > Informes Mensais > CF/LRF - Limites/Documentações > MDE- Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

Sistema APlic - Consulta de Empenhos - Despesa com Merenda Escolar. Fonte 500.

Dotação 33.90.30 -Material de consumo.

Data	Nº do Empenho	Credor	Valor Empenhado R\$	Descrição
27/02/2023	001616/2023	A T DE ARAUJO COMERCIO E SERVICO - EPP	3.851,69	CONTRATAÇÃO DE EMPRESA PARA FUTURO E EVENTUAL AQUISIÇÃO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS PARA ALIMENTAÇÃO ESCOLAR, ATENDENDO A SOLICITAÇÃO DA SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE PARANATINGA MTPEDIDO DE COMPRA DE VERDURAS E FRUTAS PARA A 4 SEMANA DO MES DE
27/02/2023	001617/2023	A T DE ARAUJO COMERCIO E SERVICO - EPP	2.421,33	CONTRATAÇÃO DE EMPRESA PARA FUTURO E EVENTUAL AQUISIÇÃO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS PARA ALIMENTAÇÃO ESCOLAR, ATENDENDO A SOLICITAÇÃO DA SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE PARANATINGA MTPEDIDO DE COMPRA DE VERDURAS E FRUTAS PARA A 4 SEMANA DO MES DE F
02/03/2023	001988/2023	A T DE ARAUJO COMERCIO E SERVICO - EPP	3.034,03	CONTRATAÇÃO DE EMPRESA PARA FUTURO E EVENTUAL AQUISIÇÃO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS PARA ALIMENTAÇÃO ESCOLAR, ATENDENDO A SOLICITAÇÃO DA SECRETARIA MUNICIPAL DE EDUCAÇÃO DE PARANATINGA MTPEDIDO DE COMPRA DE VERDURAS E FRUTAS PARA AS ESCOLAS MUNICIPAIS P
02/03/2023	001989/2023	A T DE ARAUJO COMERCIO E SERVICO - EPP	2.196,40	CONTRATAÇÃO DE EMPRESA PARA FUTURO E EVENTUAL AQUISIÇÃO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS PARA ALIMENTAÇÃO ESCOLAR,

Portanto, torna-se necessário corrigir, nesse ponto, o achado de auditoria, para excluir do Quadro: 8.6 - Despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino a quantia de R\$ 1.488.062,35, uma vez que a mesma quantia não foi incluída no valor total das despesas com Educação Básica considerada pela Nobre Equipe.

Prosseguindo com as correções, torna-se necessário considerar no montante das Despesas com a Manutenção da Educação Básica, inserindo no cálculo de apuração do limite constitucional a quantia de R\$ 878.182,63 realizadas na Fonte de Recursos 500, Subfunção 364 – Ensino Superior.

Isso porque de acordo com a Resolução de Consulta nº. 21/2008, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, firmou entendimento de que as despesas com ensino superior custeadas pelo município poderão ser incluídas





no percentual de 25%, *in verbis*:

“RESOLUÇÃO DE CONSULTA/TCE Nº. 21/2008. PREFEITURA MUNICIPAL DE NOVA UBIATÁ. CONSULTA. EDUCAÇÃO. LIMITE. ARTIGO 212 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DESPESA. ENSINO SUPERIOR. POSSIBILIDADE, DESDE QUE ATENDIDAS AS CONDIÇÕES. RESPONDER AO CONSULENTE QUE:

1) o Município pode custear as despesas com ensino superior e incluí-las no percentual mínimo de 25% destinados à Manutenção e Desenvolvimento de Ensino, previsto no artigo 212 da Constituição Federal, desde que atenda plenamente as necessidades da educação básica; e,

2) quanto aos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) há uma única hipótese para sua utilização em despesas do Ensino Superior: em obediência ao disposto no artigo 23 da Lei nº 11.494/2007 (Lei instituidora do FUNDEB), tais recursos somente poderão ser utilizados quando se tratar, exclusivamente, da qualificação de profissionais do Magistério vinculados à Educação Básica. ” (gn)

Dessa maneira, a despesa total com a manutenção e desenvolvimento do ensino demonstrada pela Nobre Equipe no referido quadro de R\$ 27.589.062,50, na verdade, com a correção da exclusão indevida no valor de R\$ 1.488.062,35, e a inclusão de R\$ 878.182,63, alcançou a quantia de **R\$ 29.956.124,85**, percentual de 24,05%, abaixo do percentual de 25% fixado pelo art. 212 da CF/88, porém acima do percentual apurado no achado de auditoria.

A educação pública é área sensível e imprescindível à sociedade e que o estabelecimento de um mínimo de aplicação prestigia o princípio da vedação ao retrocesso e busca impedir que avanços conquistados na seara de direitos fundamentais sejam desconstituídos, contudo, o caso concreto envolve circunstâncias práticas que limitaram a ação do Gestor.

Não caberia, e não cabe, qualquer improvisação do gestor, a menos de 30 dias úteis do final do exercício, a execução de uma despesa qualquer, tendo como finalidade maior gastar um percentual da receita arrecadada de ITBI para cumprir o mínimo exigido no art. 212 da CF/88.

Se assim agisse, estaria se desgarrando por completo do verdadeiro sentido de existência do art. 212 da CF/88, pois, em nada contribuiria para manter as conquistas e avanços dos direitos fundamentais na seara da educação. Poderia atingir o percentual 25% estabelecido pela Carta Cidadã, porém, de maneira desequilibrada, sem atingir de forma objetiva as prioridades a serem atendidas, sem se preocupar em pautar essas ações pelo princípio da eficiência.

Diz-se isso, pois é preciso repensar o valor das receitas utilizadas como base de cálculo para apuração do limite constitucional de 25% na aplicação das Despesas em Manutenção da Educação Básica demonstrado no achado de auditoria.

Isso porque, conforme consta no relatório Razão da Receita Orçamentária no período de 01/01/2023 a 31/12/2023, a arrecadação de ITBI – Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis atingiu o valor de R\$ 19.017.323,12, ao passo que a previsão inicial estimada na Lei Orçamentária era de R\$ 5.700.000,00. Portanto, houve um excesso de arrecadação da ordem de R\$ 13.317.323,12. **(Doc. 02 – Razão da Receita do ITBI)**

Da quantia arrecadada em excesso no exercício de ITBI, **R\$ 6.537.218,97**, ocorreram nos meses de novembro e dezembro, enquanto o valor de **R\$ 4.617.703,59**, ocorreram apenas nos três últimos dias do mês de dezembro, situação que tornou impossível a aplicação dos 25% dessas





receitas no exercício analisado.

Dessa forma, é razoável que, ao menos o valor de **6.537.218,97**, arrecadado nos últimos dias do mês de dezembro de 2023, não faça parte das receitas que compõe a base de cálculo para fins de apuração do percentual de aplicação 25% em Despesas com a Educação Básica.

Trata-se de uma circunstância atípica e imprevista do expressivo e súbito aumento da arrecadação de ITBI, muito além da previsão orçamentária ao final do exercício, e que implica em inexigibilidade de conduta diversa, excludente de culpabilidade da conduta do gestor que não detém o controle sobre a arrecadação das receitas estimadas no orçamento.

Sobre o conceito de inexigibilidade de conduta diversa, cito a doutrina de Giuseppe Bettiol:

“Para que uma ação possa dizer-se culpável, não basta que um sujeito capaz tenha previsto e querido um determinado evento lesivo, mas é necessário que a sua vontade tenha podido determinar-se normalmente rumo à ação: tal determinação normal não pode ser exigida quando as condições de fato em que o indivíduo atuar forem de tal ordem que tornem impossível ou muito difícil a formação de um querer imune de defeitos. Quando se admite, por exemplo, que em virtude da força maior seja impossível a imputação de um fato a um sujeito capaz, mesmo que tenha agido conscientemente, reconhece-se que no embasamento do juízo de culpabilidade encontra-se o princípio de que tal juízo deve ser excluído quando a vontade não puder determinar normalmente à ação, o que pode ocorrer tanto por um vício que incida sobre a representação das consequências da própria ação quanto sobre a livre determinação da própria ação. Numa concepção normativa, a culpabilidade desaparece todas as vezes em que – dadas as condições do autor – não se possa ‘exigir’ do sujeito agente um comportamento diverso daquele efetivamente adotado. ” (BETTIOL, Giuseppe. Direito penal. Campinas: Red Livros, 2000, p. 139-140) (gn)

E nesse sentido, destaca-se o que estabelece o artigo 22, parágrafo 1º, da LINDB, que retrata a exclusão de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, em razão de circunstâncias práticas causadoras de dificuldades reais e obstáculos que fixaram, limitarem ou condicionarem a ação do gestor, *in verbis*:

“Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados. § 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente. ” (gn)

Em homenagem a razoabilidade, torna-se necessário correção no valor das receitas base de cálculo para apuração do percentual de 25%, excluindo o valor de R\$ 6.537.218,97, arrecadado nos últimos dias do mês de dezembro de 2023, alterando a base de cálculo para R\$ 118.014.482,82.

Nesse caso, o valor mínimo para aplicação na Manutenção e Desenvolvimento da Educação de 25% demonstrado no Quadro: 8.1 - Receita base para Aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (art.212, CF) passará a ser de R\$ 29.503.620,71, alcançando o percentual de 25,38%, pois conforme demonstrado na inicial, foram gastos o valor de R\$ 29.955.307,48.

24. No relatório técnico de defesa, a equipe de auditores verificou que o rol de empenhos constante no Apêndice H, se referem a função 12, subfunção 306 – Merenda





Escolar, cuja subfunção já havia sido desconsiderada quando da análise primeira, mas que acabou retirando-a novamente.

25. Por isso, entendeu que assiste razão a defesa em reivindicar a inclusão do valor excluído no Relatório Técnico como despesas que não se enquadram em educação, no total de R\$ 1.488.062,35 (um milhão, quatrocentos e oitenta e oito mil e sessenta e dois reais e trinta e cinco centavos), motivo pelo qual, o valor excluído anteriormente foi acrescido no final da análise.

26. Informa, também, que a Resolução de Consulta TCE/MT nº 21/2008 permite a inclusão de despesas do ensino superior na MDE, mas somente quando o ente federado cumprir plenamente as necessidades da educação básica, ou seja, caso o ente federativo comprove que cumpriu todos os objetivos e as metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação aprovado pela Lei Federal nº 10.172/2001.

27. Assim, ao consultar o site do Ministério da Educação, observou que há metas cujo percentual de cumprimento pelo município é inferior a 100%, logo, entendeu que a aplicação de recursos no Ensino Superior (Despesas com o Ensino Superior classificadas na Função 12 – Subfunção 364) não devem entrar no cômputo da MDE.

28. Ao final, os técnicos afirmam que, ao analisar os argumentos apresentados pela defesa, bem como as informações constantes no Sistema APLIC, constataram que realmente houve uma receita imprevista de ITBI, no final do exercício, que acabou por "inflar" o percentual o que influenciou no percentual aplicado na educação.

29. Deste modo, após análise efetuada, o percentual de gastos com a Educação ficou da seguinte forma:

- . Receita Base da MDE: R\$ 124.551.701,79
- . Total de recursos aplicados na MDE no Relatório Prelim: R\$ 27.589.062,50
- . Valor acrescido após análise da defesa: R\$ 1.488.062,35
- . Total de recursos aplicados na MDE após defesa: R\$ 29.077.124,85
- . Percentual aplicado na MDE: **23,34%**

30. Então, ao final, mantiveram o apontamento, ressaltando que o motivo precípua do percentual em educação não ter sido aplicado foi o recebimento de receita de ITBI, além do previsto pelo município, no final do exercício de 2023, sugerindo que o relator sopesse o presente achado por conta do ocorrido.

31. O **Ministério Público de Contas** coaduna do entendimento da equipe de auditores.





32. As normas acerca dos recursos mínimos a serem aplicados em saúde e educação são de cunho constitucional e demonstram o especial apreço do constituinte a essas áreas, consideradas vitais ao povo e ao Estado como um todo, de modo a existir vinculação de um percentual da despesa à realização de políticas públicas voltadas a elas.

33. Bem assim, a Constituição Federal dita o seguinte (art. 212 do corpo permanente e art. 60 e 77 das disposições transitórias):

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

Art. 60. Até o 14º (décimo quarto) ano a partir da promulgação desta Emenda Constitucional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação, respeitadas as seguintes disposições:

VIII - a vinculação de recursos à manutenção e desenvolvimento do ensino estabelecida no art. 212 da Constituição Federal suportará, no máximo, 30% (trinta por cento) da complementação da União, considerando-se para os fins deste inciso os valores previstos no inciso VII do caput deste artigo;

Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes:

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, doze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; e

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

§ 4º Na ausência da lei complementar a que se refere o art. 198, § 3º, a partir do exercício financeiro de 2005, aplicar-se-á à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o disposto neste artigo.

34. No caso em apreço, a unidade de instrução identificou, **após a análise dos argumentos de defesa**, que a Prefeitura investiu na manutenção e desenvolvimento do ensino, o valor de R\$ 29.077.124,85 (vinte e nove milhões, setenta e sete mil, centos e vinte e quatro reais e oitenta e cinco centavos), equivalente a 23,34% da receita base de R\$ 124.551.701,79 (centos e vinte e quatro milhões, quinhentos e cinquenta e um mil, setecentos e um reais e setenta e nove centavos), não tendo, portanto, atingido o mínimo legal de 25% da receita resultante de impostos, conforme preceitua o art. 212, acima descrito.





35. A defesa traz três principais argumentos: (i) inclusão do valor de R\$ 1.488.062,35 excluído no Relatório Técnico como despesas que não se enquadram em educação; (ii) Acréscimo do valor de R\$ 878.182,63 de despesas com Ensino Superior (Subfunção 364), no cômputo de cálculo de gastos com educação; e, (iii) Receita de ITBI extemporânea (inesperada), em montante excedente que superou na ordem de R\$ 13.317.323,12.

36. Com relação ao **primeiro ponto**, a unidade técnica identificou que realmente houve a desconsideração em duplicidade do valor de R\$ 1.488.062,35 (um milhão, quatrocentos e oitenta e oito mil e sessenta e dois reais e trinta e cinco centavos), e, por isso, acrescentou-o para fins de apuração dos gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino, recalculando o percentual para o seguinte:

- . Receita Base da MDE: R\$ 124.551.701,79
- . Total de recursos aplicados na MDE no Relatório Prelim: R\$ 27.589.062,50
- . Valor acrescido após análise da defesa: R\$ 1.488.062,35
- . Total de recursos aplicados na MDE após defesa: R\$ 29.077.124,85
- . **Percentual aplicado na MDE: 23,34%**

37. Em sendo assim, o *Parquet* de Contas compactua com os novos cálculos apresentados pelos auditores, **considerando que o percentual aplicado no MDE passou de 22,15% para 23,34%**.

38. No que tange ao **segundo ponto** abordado pela defesa, a equipe técnica evidenciou que a Prefeitura Municipal de Paranatinga não cumpriu 100% das metas e objetivos estabelecidos no Plano Nacional de Educação, logo, não poderia ela incluir as despesas do ensino superior na MDE para fins de cálculo do percentual aplicado no MDE.

39. Por último, quanto ao **terceiro ponto** abordado, isto é, o aumento abrupto, fora dos padrões, da receita tributária própria arrecadada no ano de 2023, impactando na receita base, observa-se que, de fato, o Município recebeu a surpresa de obter como receita própria de ITBI, o montante de R\$ 19.017.323,12 (dezenove milhões, dezessete mil, trezentos e vinte e três reais e doze centavos), nos últimos meses do exercício.

40. Apenas para se ter uma base de quanto essa receita própria de ITBI representa para a municipalidade, basta levar em conta a série histórica de arrecadação (2019-2023) para se ter a dimensão de quão imprevisível foi a receita, no qual se observou alteração significativa na receita arrecadada decorrente do ITBI em 2023 (R\$ 19.017.232,12) frente ao exercício de 2022 (R\$ 12.625.367,42), conforme informação extraída do relatório técnico preliminar:





Origens das Receitas	2019	2020	2021	2022	2023
IPTU	R\$ 1.299.800,64	R\$ 817.988,17	R\$ 1.119.992,17	R\$ 1.510.582,96	R\$ 1.970.552,29
IRRF	R\$ 2.296.668,36	R\$ 3.170.443,83	R\$ 3.885.286,64	R\$ 5.592.252,52	R\$ 7.454.974,60
ISSQN	R\$ 4.693.052,68	R\$ 3.827.890,56	R\$ 5.094.502,98	R\$ 9.357.559,62	R\$ 12.127.171,70
ITBI	R\$ 2.131.322,86	R\$ 4.320.283,03	R\$ 5.736.509,77	R\$ 12.625.367,42	R\$ 19.017.323,12
TAXAS	R\$ 364.232,26	R\$ 390.620,69	R\$ 705.011,52	R\$ 1.425.337,74	R\$ 1.150.593,74
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA +CIP	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
MULTA E JUROS TRIBUTOS	R\$ 8.735,50	R\$ 16.360,26	R\$ 77.410,91	R\$ 129.209,90	R\$ 741.988,74
DÍVIDA ATIVA	R\$ 1.024.153,53	R\$ 1.865.070,51	R\$ 858.511,89	R\$ 128.151,91	R\$ 11.620,21
MULTA E JUROS DÍVIDA ATIVA	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 86.853,29	R\$ 67.394,34
TOTAL	R\$ 11.817.965,83	R\$ 14.408.657,05	R\$ 17.477.225,88	R\$ 30.855.315,36	R\$ 42.541.618,74

Fonte: Parecer Prévio (exercícios anteriores) e Exercício Atual (Aplic) OBS: Quando não detectada a informação no Parecer Prévio, as fontes de dados foram os relatórios técnicos das contas anuais de governo ou das tomadas de contas (exercícios anteriores) e Sistema Aplic.

Fonte: Item 4.1.3. RECEITA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA – Relatório Técnico Preliminar – p. 23.

41. Urge salientar, ainda, que a previsão atualizada para o ITBI era de R\$ 10.447.998,20 (dez milhões, quatrocentos e quarenta e sete mil, novecentos e noventa e oito reais e vinte centavos), enquanto o valor arrecadado, como já citado, foi de R\$ 19.017.323,12 (dezenove milhões, dezessete mil, trezentos e vinte e três reais e doze centavos):

Quadro: 3.5 - Receita Tributária Própria (Valores Líquidos)

Receita Tributária Própria	Previsão Atualizada R\$	Valor Arrecadado R\$	% Total da Receita Arrecadada
I - Impostos	R\$ 34.412.021,20	R\$ 40.570.021,71	95,36%
IPTU	R\$ 1.502.023,00	R\$ 1.970.552,29	4,63%
IRRF	R\$ 9.962.000,00	R\$ 7.454.974,60	17,52%
ISSQN	R\$ 12.500.000,00	R\$ 12.127.171,70	28,50%
ITBI	R\$ 10.447.998,20	R\$ 19.017.323,12	44,70%
II - Taxas (Principal)	R\$ 1.565.000,00	R\$ 1.150.593,74	2,70%
III - Contribuição de Melhoria (Principal)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0,00%
IV - Multas e Juros de Mora (Principal)	R\$ 91.000,00	R\$ 741.988,74	1,74%
V - Dívida Ativa	R\$ 161.000,00	R\$ 11.620,21	0,02%
VI - Multas e Juros de Mora (Dív. Ativa)	R\$ 56.000,00	R\$ 67.394,34	0,15%
TOTAL	R\$ 36.285.021,20	R\$ 42.541.618,74	

APLIC > Informes Mensais > Receitas > Receita Tributária Própria (a partir de 2018).

Fonte: Quadro: 3.5 - Receita Tributária Própria (Valores Líquidos) – Relatório Técnico Preliminar – p. 92.

42. Nesse sentido, verifica-se que a mencionada receita ingressou nos cofres da municipalidade praticamente ao final do exercício, tendo assim produzido um desequilíbrio na aplicação do mínimo constitucional em educação, isto porque o município nunca havia recebido uma receita própria neste montante, o que ensejou grande dificuldade para destinação do montante recebido, a fim de alcançar o percentual mínimo de 25% exigido pela Constituição.

43. À vista disso, há que se ressaltar que o ingresso de recursos aos cofres da municipalidade, em percentuais absolutamente atípicos em comparação com a série





histórica de arrecadação, exige, por parte da gestão, a elaboração de um planejamento específico para aplicação desses recursos, a fim de abranger e apontar as carências mais relevantes e dar a melhor destinação aos recursos voltados à aplicação da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

44. Por outro lado, não se pode afastar que a constituição é taxativa quanto à previsão de aplicação de percentual mínimo de 25% da receita de resultado de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 212, CF).

45. Nesse contexto, o aumento real do ITBI no ano de 2023 não pode ser excludente para esta impropriedade ante a exigência constitucional de aplicação mínima de 25%; contudo, **a circunstância de imprevisibilidade da arrecadação da receita do ITBI merece servir como causa atenuadora da natureza gravíssima da presente irregularidade.**

46. Isto porque, o Ministério Público de Contas vem se manifestando pela emissão de parecer prévio contrário a aprovação das contas quando diante da irregularidade AA01, ou seja, quando detectada a não-aplicação do percentual mínimo de 25% na MDE.

47. Por outro lado, o gestor logrou êxito em demonstrar que a imprevisibilidade da receita arrecadada, bem como a dificuldade para a destinação do montante suficiente ao atingimento dos 25% exigidos pela Constituição, se deu devido ao ingresso de vultuoso ITBI arrecadado no último biênio do ano, restando pouco tempo para dar eficiente destinação aos recursos.

48. Por tais razões, o **Ministério Público de Contas**, acompanhando a unidade técnica, **opina pela manutenção da irregularidade AA01 (item 1.1), com a atenuante acima delineada**, a fim de não a considerar como causa para emissão de parecer contrário à aprovação das presentes contas de governo.

2) AA04 LIMITES CONSTITUCIONAIS/LEGAIS_GRAVÍSSIMA_04. Gastos com pessoal acima dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar 101/2000).

2.1) Os gastos com pessoal do Poder Executivo totalizaram o montante de R\$ 94.448.636,70, correspondente a 56,43% da RCL Ajustada não assegurando o cumprimento do limite máximo de 54% estabelecido no art. 20, inc. III, "b" da LRF. - Tópico - 6. 4. 2. PESSOAL - LIMITES LRF

49. O **relatório técnico preliminar** detectou que os gastos com pessoal do Poder Executivo totalizaram o montante de R\$ 94.448.636,70 (noventa e quatro milhões, quatrocentos e quarenta e oito mil, seiscentos e trinta e seis reais e setenta centavos),





correspondente a 65,43% da RCL Ajustada de R\$ 167.362.873,96 (cento e sessenta e sete milhões, trezentos e sessenta e dois mil, oitocentos e setenta e três reais e noventa e seis centavos), não assegurando, portanto, o cumprimento do limite máximo de 54% estabelecido no art. 20, III, b, da LRF.

50. Em sua **defesa**, o gestor assim se pronunciou:

Razão da Manifestação Prévia de Defesa: Segundo consta do Respeitável Relatório Técnico sobre as Contas Anuais de Governo, Exercício de 2023, do Município de Paranatinga/MT, o Poder Executivo totalizou, em despesa com pessoal, o montante de R\$ 94.448.636,70, o que corresponde a 56,43% da Receita Corrente Líquida Ajustada (R\$ 167.362.873,96), não assegurando, destarte, o cumprimento do limite fixado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Salientou, entretanto que, *ipsis litteris*:

“Em consulta feita no Sistema Aplic da Prefeitura Municipal de Paranatinga constatou-se despesas com diversos prestadores de serviços durante o ano de 2023 empenhadas na dotação 33.90.39 - Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica, com os seguintes credores: - Cooperativa de Trabalho do Vale dos Teles Pires no total de R\$ 9.315.535,78 - Apêndice P; - Organização de Sociedade Civil Instituto Tupã no total de R\$ 8.458.084,78- Apêndice Q. Sobre estas despesas foi feita análise conforme apêndice R deste relatório, o que resultou no acréscimo, no quadro 10.4 do anexo 10, do montante de R\$ 17.773.620,22, referente ao somatório das despesas elencadas na dotação 33.90.39 dos credores Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires e Organização de Sociedade Civil Instituto Tupã”. (gn)

No caso dos autos, muito embora o achado de auditoria aponte para o extrapolamento da despesa com pessoal, necessário proceder correções no valor da RCL, bem como a exclusão das despesas que não fazem parte do cálculo, para efeito de apuração do percentual limite definido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Neste sentido, foram inclusos no cálculo do limite total de despesas de pessoal, quantias relativas a R\$ 9.315.535,78, decorrente de despesas com contratação de Cooperativa de Trabalho e R\$ 8.458.084,78 para com a **Organização da Sociedade Civil Instituto Tupã**, ao qual trata-se de terceirização lícita que não fazem parte do cálculo da Despesa Total com Pessoal.

No que se refere a inclusão das despesas dos serviços contratados com a Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires no cômputo da Despesa Total com Pessoal no montante de R\$ 9.315.535,78, para fins de apuração do cumprimento do limite legal, *data máxima vênia*, entende-se que devem ser excluídas, pelas razões que serão expostas pela Defesa.

De acordo com o §1º do Artigo 18 da LRF, devem ser incluídos na despesa de pessoal, os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à “substituição de servidor e empregados públicos”, devendo ser contabilizado como “Outras despesas de pessoal”.

Neste sentido, o dispositivo da LRF gera controvérsia sobre a definição do que o legislador infraconstitucional quis dizer com terceirização e substituição de pessoal.

Sobre o tema Terceirização, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso pacificou o entendimento quanto à exclusão do cômputo da despesa com pessoal da terceirização considerada lícita, exposta na Resolução de Consulta nº. 29/2013:





“Ementa: 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 cálculo 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. ” (gn)

Verifica-se que na Resolução de Consulta, restou consignado que para considerar a terceirização lícita as atividades terceirizadas devem ser acessórias às atribuições legais do órgão ou entidade, na forma prevista em regulamento, 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, bem como não pode estar caracterizada relação direta de emprego entre a Administração e o prestador de serviço.

Já a Resolução de Consulta nº. 14/2013 define os pressupostos para considerar uma terceirização lícita, *in verbis*:

“Ementa: CÂMARA MUNICIPAL DE PEDRA PRETA. CONSULTA. PESSOAL. CONTRATO DE TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS. 1) A Administração Pública poderá celebrar contratos de terceirização lícita, desde que preenchidos, cumulativamente, os seguintes requisitos: a) as atividades terceirizadas devem ser acessórias, instrumentais, secundárias ou complementares às atribuições legais do órgão ou entidade; 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 extintos ou em extinção; e, c) não pode estar caracterizada relação de emprego entre a Administração contratante e o executor direto dos serviços (obreiro). 2) Os contratos de terceirização devem ser precedidos de regular procedimento licitatório, de acordo com os ditames da Lei 8.666/93. 3) O Poder Público, na qualidade de contratante de serviços prestados por pessoas jurídicas que possam, eventualmente, configurar a caracterização de relação de emprego entre o obreiro e a





Administração, deve adotar todos os cuidados e precauções necessárias para evitar a aplicação da subsidiariedade trabalhista prevista no inciso V da Súmula 331 do TST c/c ADC nº 16/DF do STF. 4) A contratação de pessoas físicas para a execução de atividades acessórias e instrumentais da Administração, a título de terceirização, representa alto risco trabalhista, podendo acarretar ao Poder Público a aplicação dos ditames da Súmula 363 do TST. CONTRATO DE TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. LIMITE DE FOLHA DE PAGAMENTO. DESPESAS NÃO COMPUTADA. 1) As terceirizações consideradas lícitas não devem compor o agregado de gastos com folha de pagamento das Câmaras Municipais, para efeito de cálculo do limite estabelecido no artigo 29 A, § 1º, da CF/88. 2) As terceirizações ilícitas devem compor o agregado de gastos com folha de pagamento das Câmaras Municipais, para efeito de cálculo do limite estabelecido no artigo 29 A, § 1º, da CF/88. São ilícitas as terceirizações que, alternativamente: a) supram atividades finalísticas e típicas do órgão ou entidade contratante; b) sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo quadro ativo de pessoal do órgão ou entidade; e, c) configurarem relação de emprego entre a Administração contratante e o obreiro, caracterizada pela ocorrência dos pressupostos da subordinação jurídica, pessoalidade e habitualidade. ” (gn)

Imperioso trazer o conceito preciso de terceirização, sob a ótica de Francisco Antônio de Oliveira, que entende terceirização como:

“liame que liga uma empresa tomadora à empresa prestadora de serviços, mediante contrato regulado pelo direito civil, comercial ou administrativo, com a finalidade de realizar serviços coadjuvantes da atividade-fim, por cuja realização somente responde a empresa prestadora de serviço não tendo a empresa tomadora qualquer possibilidade de ingerência na mão-de-obra da empresa prestadora.

A contratação poderá ter como escopo a produção de bem (etapas de uma linha de produção) bem como a prestação de serviços (limpeza, vigilância, segurança, serviços de importação e de exportação, treinamento de pessoal etc.)”. (OLIVEIRA, Francisco Antônio de. Da terceirização e da flexibilização como estágios para a globalização. ADV Advocacia Dinâmica: Seleção Jurídicas 10/97, vol. 17, p. 28). (gn)

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, entende que as terceirizações lícitas não devem compor o cálculo das despesas totais com pessoal, nos termos §1º do Art. 18 da LRF, e para a caracterização de terceirização como lícita ou ilícita, deve ser observado o que o ordenamento jurídico permite.

Neste sentido, o Professor Sérgio Pinto Martins¹ a respeito do tema, ensina que: “A terceirização legal ou lícita é a que observa os preceitos legais relativos aos direitos dos trabalhadores, não pretendendo fraudá-los, distanciando-se da existência da relação de emprego. A terceirização ilegal ou ilícita é a que se refere à locação permanente de mão-de-obra, que pode dar ensejo a fraudes e a prejuízos em relação aos trabalhadores”.

No âmbito do Direito Trabalhista, o Tribunal Superior do Trabalho (TST), por meio do Enunciado nº. 256, ampliou a possibilidade de terceirização de serviços, ao prever, além das duas hipóteses já mencionadas, como lícita a terceirização de conservação e limpeza, bem como de quaisquer serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

O Enunciado nº. 331 do TST⁴, firmou o entendimento de não formar vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância, conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.





“TST. Súmula nº 331

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011. I A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974). II A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988). III Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta. IV O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial. V Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada. VI A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral”. (gn)

Nesta senda, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, ao publicar o Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF, estabeleceu critérios cumulativos para exclusão dos gastos com contratos de terceirização do câmputo da despesa com pessoal, conforme texto abaixo transcrito:

“A LRF não faz referência a toda terceirização, mas apenas àquela que se relaciona à substituição de servidor ou de empregado público. Assim, não são consideradas no bojo das despesas com pessoal as terceirizações que se destinem à execução indireta de atividades que, simultaneamente: a) sejam acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade (atividades-meio), na forma de regulamento, tais como: conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática - quando esta não for atividade-fim do órgão ou Entidade - copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações; b) não sejam inerentes a categorias funcionais abrangidas por plano de cargos do quadro de pessoal do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário, ou seja, relativas a cargo ou categoria extintos, total ou parcialmente; e c) não caracterizem relação direta de emprego como, por exemplo, estagiários”. (gn)

No caso dos autos, a Prefeitura de Paranatinga, celebrou os Contratos de nº. 120/2019 e 102/2022 com a Cooperativa, com o objeto de prestação de serviços terceirizados para atender a demanda de serviços das Secretarias, conforme descrito:





8. DA DESCRIÇÃO TÉCNICA E VALOR DO INVESTIMENTO

8.1. O valor total para a presente contratação de acordo com o processo de adesão a ser realizada pela administração é estabelecida conforme abaixo, de acordo com os preços registrado na Ata de Registro de Preço nº 081/2019.

Item	CODIGO	Descrição dos Serviços	Valor da Hora	Horas Mês	Horas Ano	Valor Total
01	819070	AUXILIAR DE MANUTENÇÃO, CONSERVAÇÃO E REPAROS	R\$ 18,17	1600	19200	R\$ 348.864,00
02	819072	AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS I	R\$ 11,58	3000	36000	R\$ 416.880,00
03	819074	AUXILIAR OPERACIONAL, LOG. E ADMINISTRATIVO	R\$ 17,28	1600	19200	R\$ 331.776,00
04	819075	COLETOR DE DETRITOS DIURNOS	R\$ 16,05	2400	28800	R\$ 462.240,00
06	819078	SERVENTE DE LIMPEZA I	R\$ 13,18	400	4800	R\$ 63.264,00
07	819071	AUXILIAR DE COZINHA	R\$ 15,65	200	2400	R\$ 37.560,00
08	819077	OFICIAL DE SERVIÇOS GERAIS I	R\$ 23,97	1200	14400	R\$ 345.168,00
09	819073	AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS II	R\$ 12,99	400	4800	R\$ 62.352,00
10	827615	OFICIAL DE SERVIÇOS GERAIS II	R\$ 27,09	800	9600	R\$ 260.064,00
VALOR TOTAL						R\$ 2.328.168,00

COOPERATIVA DE TRABALHO VALE DO TELES PIRES CNPJ: 2		
VALOR GLOBAL R\$: 5.070.055,11 (cinco milhões e setenta e sete mil e cinquenta e cinco reais e onze centavos)		
Item	Código	Descrição
1	997853	AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS II
2	997855	AUXILIAR OPERACIONAL ADMINISTRATIVO
3	997859	SERVENTE DE LIMPEZA
4	500652	AUXILIAR DE COZINHA
5	997860	AUXILIAR DE MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO
6	500653	OFICIAL DE SERVIÇOS GERAIS II
7	997852	AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS I
8	994855	OFICIAL DE SERVIÇOS GERAIS I
9	500655	OFICIAL DE SERVIÇOS GERAIS III
10	997857	COLETOR DE DETRITOS

Observa-se que a natureza jurídica dos serviços contratados é atividade meio e não faz referência a substituição de servidores públicos pois, tais despesas se definem como o fornecimento de mão de obra acessórias, operacionais e instrumentais, precedido de regular procedimento licitatório, ao passo que não configura burla as normas constitucionais relativas aos servidores públicos.

Além disso, não há relação direta de emprego entre a Administração e o prestador de serviço, o que significa dizer que os prestadores de serviços estão subordinados à Cooperativa de Trabalho, não evidenciado nos autos que os serviços terceirizados estão incluídos nas atribuições integrantes do Plano de Cargos e Salários da Administração Pública, e dessa forma, a contratação não configura fraude ao princípio constitucional do concurso público.

Em conclusão do exposto, deverá ser excluído do cálculo da despesa total de pessoal os gastos realizados pelo Município de Paranatinga/MT, decorrente da contratação das despesas com a Cooperativa no valor de R\$ 9.315.535,78.

No que diz respeito ao pagamento das despesas com a contratação da Organização de Sociedade Civil Instituto Tupã, estas somente deverão ser computadas no cálculo da Despesa Total com Pessoal, nos termos da





Resolução de Consulta nº. 17/2022, *in verbis*:

“RESOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 17/2022 – PP Ementa: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. CONSULTA. PEDIDO DE REEXAME DA TESE PREJULGADA NO ITEM "G" DA RESOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 02/2013-TP. CONHECIMENTO. PESSOAL. LIMITE DE DESPESAS. PARCERIAS COM ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL (OSC). REMUNERAÇÕES DO PESSOAL DE OSC. APURAÇÃO DOS LIMITES DE DESPESA COM PESSOAL ESTIPULADOS NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. Os gastos com pessoal das Organizações da Sociedade Civil (OSC) parceira não deve ser computados na aferição do limite de gasto total com pessoal do ente público parceiro, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando as atividades de interesse público por ela executadas, estejam em consonância com a legislação pertinente”. (gn)

No caso dos autos, não se tem notícia de que as contratações realizadas pela Municipalidade estejam em dissonância com a legislação, pois a prestação de serviços é de complemento à atuação das atividades desenvolvidas pela administração, procedida de processo licitatório próprio, não se tendo notícias de que se trata de substituição de servidores.

Portanto, a quantia de R\$ 8.458.084,78 deverá ser excluída do valor total da despesa com pessoal, para efeito de aferição do limite definido pela LRF.

Feito isso, a Despesa Total com Pessoal alcançou o valor de R\$ 76.675.016,14, e o percentual apurado foi o equivalente a 45,81%, abaixo do limite permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

ESTADO DE MATO GROSSO		
PREFEITURA MUNICIPAL DE PARANATINGA - MT		
PERÍODO DE APURAÇÃO 01/01/2023 A 31/12/2023		
Código	Descrição da Receita	Valor
	Receita Corrente Líquida - TCE*	167.362.873,96
	Valor da Receita Corrente Líquida	167.362.873,96
Código	Descrição da Despesa	
	Despesa Bruta com Pessoal - TCE	94.448.636,70
	Cooperativa Vale do Teles Pires	9.315.535,78
(-)	Instituto Tupã	8.458.084,78
		-
(-)		-
	Valor Total	76.675.016,14
TOTALIZAÇÃO DOS LIMITES APLICADOS		
VALOR DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA NO PERÍODO		167.362.873,96
LIMITE DE 54% RCL - CONFORME LRF		90.375.951,94
TOTAL DAS DESPESAS COM PESSOAL		76.675.016,14
Valor Gasto no Período em Percentual		45,81
* - Limite de Alerta Prudencial = 51,30%		85.857.154,34
* - Limite Máximo = 54,00%		90.375.951,94

51. Em sua análise, a **equipe técnica** destaca, inicialmente, que não se questionou no relatório técnico a realização de parceria com entidades OSCIP, o que é perfeitamente aceitável nos termos da lei, mas, sim, a não inclusão das despesas decorrentes no cálculo de gastos com pessoal.





52. Sobre estas despesas, afirma que foi feita análise conforme apêndice R, do Relatório Técnico Preliminar, que resultou no acréscimo, no quadro 10.4 do anexo 10, do montante de R\$ 17.773.620,22, referente ao somatório das despesas elencadas na dotação 33.90.39 dos credores Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires (R\$ 9.315.535,78) e Organização de Sociedade Civil Instituto Tupã (R\$ 8.458.084,78).

53. Explica, então, que o agravante no presente caso é que os serviços foram prestados por empresas terceirizadas e os serviços não se caracterizam como atividades acessórias às atribuições legais da Prefeitura e são inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo quadro de pessoal do órgão, constante da Lei nº 35/2003.

54. Relata, que as atividades cobertas pela OSCIP se referem a atividades finalísticas e permanentes da administração, tais como serviços médicos, odontológicos, psicológicos, enfermagem, fisioterápicos, entre outros, funções essas que constam de cargos específicos no PCCS do município e, conforme norma constitucional, exige concurso público para a contratação de pessoal (mão de obra em essência).

55. Salienta que, em todas as normativas citadas pelo defendente, há a necessidade de se comprovar a impossibilidade do ente municipal em ofertar ou ampliar a oferta dos serviços, o que não se constatou, isto é, o interessado não comprovou que o município não tinha condições de dar cobertura aos serviços de saúde à sua população.

56. Assim, aduz que os prejulgados citados pela defesa admitem a possibilidade de terceirização de serviços prestados pelo Poder Público (terceirizações lícitas) quando estes serviços forem apenas acessórios, instrumentais ou secundárias, não estiverem compreendidas em atribuições vinculadas a cargos previstos em PCCS e não configurarem relação direta de emprego entre o Poder Público e o obreiro de fato, onde, nesses casos, as respectivas despesas não serão compreendidas na DTP.

57. Todavia, revela que, em se tratando de terceirização de serviços típicos, finalísticos e permanentes (terceirizações ilícitas), as despesas das contratações devem ser incluídas no câmputo das despesas com pessoal, razão pela qual, mantiveram o apontamento.

58. **Passa-se à análise ministerial.**

59. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000), ao cumprir a determinação constitucional de estabelecer um limite para as despesas com pessoal, definiu o montante das despesas que seriam destinadas ao pagamento de pessoal, de forma que uma parcela das receitas do ente público fosse direcionada a outras ações.¹





60. Para evitar que, com a terceirização dos serviços, um percentual superior aos limites ficasse comprometida com pessoal, a LRF estabeleceu, no §1º do art. 18, que os valores dos contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos fossem contabilizados como "Outras Despesas de Pessoal".

61. No mesmo sentido, a remuneração do pessoal que presta serviço público, em decorrência da contratação de forma indireta, também deverá ser incluída no total apurado para verificação dos limites de gastos com pessoal.

62. Fazendo analogia com as orientações existentes no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), para as terceirizações, serão incluídas no cômputo da despesa com pessoal as despesas relativas à contratação de forma indireta empregada em atividade-fim da instituição ou inerentes a categorias funcionais abrangidas pelo respectivo plano de cargos e salários do quadro de pessoal.

63. Nesta linha de cognição, entende-se como atividade finalística aquela considerada a razão da existência da pessoa jurídica, normalmente expressa na lei de criação, no estatuto ou no contrato social. De outra forma, a atividade-fim pode ser considerada como o conjunto de tarefas estratégicas que agregam resultado ao público-alvo e que são responsáveis pela maior parte dos resultados da organização.

64. No serviço público, atividade finalística corresponde aos serviços públicos relacionados à prestação de serviços à sociedade. Como oposto dessa definição há o conceito de atividade-meio, que pode ser considerado como um serviço necessário às atividades da organização, mas que não tem relação direta com a atribuição principal, constituindo-se no conjunto de tarefas de rotina e periféricas.

65. É certo que o desempenho de atividades-meio ou atividades-fim não constitui, como regra geral e única, critério seguro e adequado para cumprir o disposto no §1º do art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal. No caso de atividades finalísticas, inolvidável à inclusão nas despesas totais com pessoal, porque sempre corresponderá à substituição de servidores. Porém, no caso das atividades-meio, a situação fática determinará quais as atividades que devem ou não ser computadas na despesa total com pessoal.

66. Por isso, tornar-se-ia mais importante saber se o pessoal está exercendo funções públicas, em seu sentido lato, as quais, por princípio de direito público e ditame constitucional, devem ser exercidas por agentes públicos.

67. É necessário ressaltar que o ônus de comprovar a regularidade da integral aplicação dos recursos públicos compete ao gestor, nos termos do art. 70, parágrafo único,





da Constituição Federal, bem como do art. 93 do Decreto-lei nº 200/67, a ser realizada por meio de documentação consistente, que demonstre, de forma efetiva, os gastos incorridos e o liame causal entre as despesas realizadas e os recursos recebidos.]

68. Pois bem.

69. No presente caso, o gestor não trouxe qualquer comprovação de que os gastos com a Cooperativa de Trabalho Vale do Teles Pires (COOPERVALE) e com os serviços médicos terceirizados foram realizados em complementação à ação estatal de modo a ensejar a exclusão de tais gastos do cômputo de despesas totais com pessoal.

70. Todavia, tem-se que o mesmo apontamento foi realizado na análise das Contas de Governo de Paranatinga do Exercício 2021 (Processo nº 41.175-2/2021) e 2022 (Processo nº 8.895-1/2022), no qual se aprofundou sobre o contrato nº 120/2019 e 101/2022, celebrados com a COOPERVALE.

71. Naquele julgamento das Contas de Governo referentes ao exercício de 2021 (Processo nº 41.175-2/2021), o Conselheiro Relator avaliou que os serviços previstos no Contrato nº 120/2019 (decorrentes da ARP nº 81/2019) não tem correlação com o PCCS, instituído pela Lei Municipal nº 35/2013, e não são considerados atividades típicas, permanentes e finalísticas do município, entendimento esse mantido quando da análise das Contas de Governo referentes ao exercício de 2022 (Processo nº 8.895-1/2022):

VOTO CONSELHEIRO RELATOR (PROCESSO Nº 41.175-2/2021)

Em busca da verdade real e debruçando-me nos documentos disponibilizados no Sistema Aplic/Portal Transparência da Prefeitura, no que concerne à referida contratação terceirizada, **evidencio que os serviços previstos no Contrato n.º 120/2019 (decorrentes da ARP n.º 81/2019) quando comparados com o PCCS, instituído pela Lei Municipal n.º 35/2013, não estão previstos, de forma igualitária ou substitutiva:**

Apesar da redação abrangente do objeto previsto no Termo de Referência da ARP em questão, não há correlação entre as vagas terceirizadas com o plano de carreira municipal (vide Rel. Téc. Preliminar, apêndice I/doc. digital 139887-2022, fls. 219/252), vez que representam, em verdade, serviços meramente acessórios. Eis a razão da necessidade de não contabilizar, automaticamente, os gastos vistos no contrato descrito alhures com o gasto com pessoal do Poder Executivo.

Ainda, em consulta ao comprovante de inscrição e situação cadastral da empresa Contratada, vejo que a descrição dos serviços por ela prestados vão de encontro com os vistos no quadro acima colacionado, cujas atividades não encontram lastro junto ao PCCS municipal:

Por esses motivos e ao contrário do até então relatado processualmente, **merece acolhimento a manifestação da defesa, cuja contratação se encontra nos moldes da Resolução de Consulta n.º 29/2013**, visto que: as atividades terceirizadas são acessórias àquela finalística; não são inerentes a categorias de carreiras funcionais abrangidas pelo quadro de pessoal do órgão ou entidade e; não está caracterizada relação de vínculo empregatício direta





com a Administração Pública contratante – Cláusula 3ª, parágrafo único do contrato firmado:

COOPERATIVA DE TRABALHO VALE DO TELES PIRES CNPJ: 21.679.098/0001-25						
VALOR GLOBAL R\$ 5.070.055,11 (cinco milhões e setenta mil e cinquenta e cinco reais e onze centavos)						
Item	Código	Descrição	Unidade	Quant.	Valor Unit. R\$	Valor Total R\$
1	997853	AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS II	HORA	27.188,00	R\$ 15,4500	419.977,35
2	997855	AUXILIAR OPERACIONAL ADMINISTRATIVO	HORA	42.212,00	R\$ 19,9000	839.999,80
3	997859	SERVENTE DE LIMPEZA	HORA	43.138,00	R\$ 15,3000	660.011,40
4	500652	AUXILIAR DE COZINHA	HORA	11.577,00	R\$ 18,1400	210.006,78
5	997860	AUXILIAR DE MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO	HORA	82.688,00	R\$ 20,6800	1.710.680,64
6	500653	OFICIAL DE SERVIÇOS GERAIS II	HORA	14.549,00	R\$ 30,9300	450.000,57
7	997852	AUXILIAR DE SERVIÇOS GERAIS I	HORA	10.274,00	R\$ 14,6000	150.000,40
8	994855	OFICIAL DE SERVIÇOS GERAIS I	HORA	7.690,00	R\$ 27,3100	210.013,90
9	500655	OFICIAL DE SERVIÇOS GERAIS III	HORA	5.673,00	R\$ 42,3100	240.024,63
10	997857	COLETOR DE DETRITOS	HORA	10.176,00	R\$ 17,6900	180.013,44

VOTO CONSELHEIRO RELATOR (PROCESSO Nº 8.895-1/2022)

Sobre o valor de R\$ 8.472.603,48 pago à Cooperativa de Trabalho Vale do Rio Teles Pires (Coopervale), verifico que não há muita dúvida quanto à necessidade de seu afastamento do cômputo do cálculo de despesa com pessoal, pois, como bem explicado pelo MPC, o mesmo apontamento foi realizado na análise das Contas de Governo de Paranatinga do exercício 2021, Processo n.º 41.175-2/2021, em relação ao Contrato n.º 120/2019, também celebrado com a Coopervale.

Frisou que o Conselheiro Relator avaliou que serviços previstos no Contrato n.º 120/2019, decorrentes da ARP n.º 81/2019, não têm correlação com o PCCS, instituído pela Lei Municipal n.º 35/2013, e não são considerados atividades típicas, permanentes e finalísticas do município.

72. O Contrato nº 101/2022, por sua vez, decorre do Processo de Adesão à ARP nº 16/2022 e foi celebrado com a mesma Cooperativa prevendo a contratação dos mesmos serviços, assim como o Contrato nº 07/2023, decorrente do Processo de Adesão à ARP nº 06/2022, que também prevê a contratação desses serviços.

73. Nesse sentido, o *Parquet* de Contas verifica que o Termo de Referência que instruiu a contratação descreve as funções e atividades a serem realizados e constata que **as atividades terceirizadas são acessórias àquela finalística**. Além disso, apesar de semelhantes ao do PCCS, não são inerentes a categorias de carreiras funcionais abrangidas pelo quadro de pessoal do órgão ou entidade.

74. Assim, entende-se que foram preenchidos os requisitos da Resolução de Consulta nº 29/2013, “b”, que assim dispõe:

Resolução de Consulta nº. 29/2013 (DOC, 17/12/2013). PREFEITURA MUNICIPAL DE SINOP. CONSULTA. PESSOAL. DESPESACOM PESSOAL. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA. REQUISITOS. 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 art. 18, § 1º, da LRF.

75. Logo, o montante de R\$ 9.315.535,78 (nove milhões, trezentos e quinze mil, quinhentos e trinta e cinco reais e setenta e oito centavos), referente à Cooperativa de Trabalho do Vale do Teles Pires, deverá ser retirado do cômputo das Despesas Totais com Pessoal do Município.

76. No que se refere aos serviços terceirizados com a Organização da Sociedade Civil Instituto Tupã, no valor de R\$ 8.458.084,78 (oito milhões, quatrocentos e cinquenta e oito mil, oitenta e quatro reais e setenta e oito centavos), a defesa aduz a aplicação dos termos da Resolução de Consulta nº 17/2022, *in verbis*:

Ementa: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO. CONSULTA. PEDIDO DE REEXAME DA TESE PREJULGADA NO ITEM "G" DA RESOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 02/2013-TP. CONHECIMENTO.PESSOAL. LIMITE DE DESPESAS. PARCERIAS COM ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL (OSC). REMUNERAÇÕES DO PESSOAL DE OSC. APURAÇÃO DOS LIMITES DE DESPESA COM PESSOAL ESTIPULADOS NA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. **Os gastos com pessoal das Organizações da Sociedade Civil (OSC) parceira não deve ser computados na aferição do limite de gasto total com pessoal do ente público parceiro, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando as atividades de interesse público por ela executadas, estejam em consonância com a legislação pertinente.**

77. Primeiramente, ressalte-se que não se está discutindo aqui a legalidade em si dos termos de parcerias firmados entre o Município e a OSCIP, mas sim se os gastos com ela devem ou não serem incluídos como gastos com pessoal.

78. Assim, a celeuma acerca da irregularidade consiste em saber se os gastos com a OSCIP Instituto Tupã, no valor de R\$ 8.458.084,78 (oito milhões, quatrocentos e cinquenta e oito mil, oitenta e quatro reais e setenta e oito centavos), devem ser incluídos nos gastos com pessoal do exercício de 2023.

79. Na espécie, é importante lembrar que a Portaria STN nº 377/2020, estabelecia:

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.

80. Em suma, a Portaria nº 377/2020/STN estabelecia que, até o final do exercício de 2021, os entes federados deveriam computar nos gastos com pessoal as despesas com Organizações da Sociedade Civil (OSC) que atuam na atividade fim, nos termos do item 04.01.02.01 do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

81. Contudo, o Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo nº 79/2022, sustou a Portaria nº 377/2020/STN, conforme abaixo:

Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Fica sustado, nos termos do inciso V do caput do art. 49 da Constituição Federal, a Portaria nº 377, de 8 de julho de 2020, da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Economia, que "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. 2º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 30 de junho de 2022

82. Por sua vez, a STN elaborou, em outro de 2023, a Nota Técnica SEI nº 2454/2023/MF, argumentando que o Decreto Legislativo nº 79/2022 não afastou do cômputo dos gastos com pessoal as despesas com Organizações da Sociedade Civil, conforme abaixo:

CONCLUSÃO

30. Considerando o contexto e análise apresentados e, ainda, a manifestação da PGFN por meio do Parecer SEI nº 11899/2022/ME, conclui-se que: O Decreto Legislativo nº 79, de 2022, ao sustar a Portaria STN nº 377, de 8 de julho de 2020, não afastou o disposto no MDF. Assim, a regra estabelecida para as Despesas com pessoal decorrentes da contratação de serviços públicos finalísticos de forma indireta, nos termos do item 04.01.02.01 - Despesa com Pessoal do Manual de Demonstrativos Fiscais, permanece





válida e em vigor. Permanecem válidas também as orientações contidas na Nota Técnica SEI nº 45799/2020/ME.

83. Com esboço no entendimento delineado na Nota Técnica SEI nº 2454/2023/MF, a unidade instrutiva incluiu nos gastos com pessoal as despesas com OSCIP Instituto Tupã, visto que entendeu que se tratava de gastos com atividade-fim.
84. Com a máxima vênia, uma Nota Técnica não tem o condão de derogar as disposições de Decreto Legislativo, que é norma de caráter primário, que extrai sua força normativa diretamente do art. 59, VI da Constituição Federal, ao passo que a Nota Técnica é elaborada por agente público e não tem qualquer caráter vinculante, mas apenas opinativo e orientativo, motivo pelo qual num conflito entre o Decreto Legislativo nº 79/2022 e a Nota Técnica Sei nº 2154/2023/MF, deve prevalecer aquele.
85. Além disso, a interpretação segundo o qual o Decreto Legislativo nº 79/2022 apenas sustou o prazo para implementação do câmputo dos gastos com Organizações da Sociedade Civil (OSC), como a OSCIP, mas não o conteúdo, não merece prosperar.
86. Primeiro porque fica claro na exposição de motivo do Decreto Legislativo nº 79/2022, que expressamente aduz que os ajuste firmados com OSC não são terceirização e, por isso, não podem ser incluídos nos gastos com pessoal, conforme abaixo:

Entretanto, o caos gerado não é o motivo maior de se contestar essa medida, que muda a regra do jogo com a bola em campo. A questão é que inserir gastos com pessoal de instituições parceiras como gastos com servidores públicos ou considerar que sejam despesas com serviços de terceiros, que caracterizam uma espécie de substituição de servidores e empregados públicos, é um equívoco. As parcerias entre o poder público e a sociedade civil organizada não são uma forma de terceirização. **A Constituição, leis federais, estaduais e municipais além de inúmeros dispositivos infralegais dão segurança jurídica a essa afirmação, desde que sejam corretamente aplicadas. É fundamental que o entendimento constitucional já referendado pelo STF seja conhecido, compreendido e amplamente divulgado: parceria não é terceirização!**

O uso equivocado de instrumentos de contratualização de OSs ou OSCs deve ser fortemente evitado e exemplarmente responsabilizado, se ocorrer. Onde existir uso indevido de parceria apenas para contratação de mão de obra, isso deve ser apurado e submetido ao rigor da lei, porque é indevido. A convivência de setores governamentais com a impunidade não pode dar margem a que entendimentos equivocados e ações de burocratas e governantes ignorantes, incompetentes ou mal-intencionados inviabilizem a área social, cultural, de saúde, científica e tecnológica no país.

Se esse cenário não for alterada e a portaria se concretizar, estaremos entre o risco de ficar inviabilizada a continuidade da imensa maioria das parcerias brasileiras ou de vermos adotado o “paliativo” de abandono das contratações regulares de pessoal e, aí sim, a opção por práticas de terceirização/quarteirização, ampliando simultaneamente o custo e a precarização das relações de trabalho no interior das ações sociais. Parcerias





essenciais para o Brasil na Saúde, na Ciência e Tecnologia, na Cultura, na Assistência Social e em todas as demais áreas sociais estão ameaçadas. O cenário que se desenha retroage ao fim dos anos 1980, início dos anos 1990. Não podemos deixar isso acontecer.

87. Segundo o texto do Decreto Legislativo é bem claro ao suspender as “classificações orçamentárias para operacionalização do item 04.01.02.01 (3)” do MDF, que é o tópico do MDF que trata da inclusão das despesas com OSC no cálculo dos limites de pessoal.

88. Com efeito, não se trata de mera sustação de prazo, mas do próprio conteúdo do item 04.01.02.01 (3) do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

89. Ademais, o Decreto Legislativo nº 79/2022 está em consonância com as disposições da Lei Estadual nº 11.082/2020, que veda a inclusão dos gastos com OSCIP no câmputo de pessoal, conforme art. 8º, §3, *in verbis*:

§ 3º Os gastos e as despesas com a força de trabalho e com pessoal da Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público que atuem na atividade do órgão ou entidade pública **não serão incluídas no câmputo das despesas totais de pessoal do Poder Público do ente da federação**, para fins de cálculo dos limites previstos na Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

90. O motivo dessa diretriz é que cooperação e terceirização não se confundem; porquanto o art. 18, §1º, da LRF estabeleceu que entre nos gastos com pessoal os contratos de terceirização que se referem à substituição de servidores e empregados públicos. Já ajuste firmado com OSC tem natureza cooperativa para atingir interesse comum, razão pela qual não são espécie de terceirização.

91. O Ministério Público de Contas não ignora que o tema seja controverso, contudo, é inegável que o Decreto Legislativo nº 79/2022 expressamente suspendeu o entendimento da STN expresso no MDF segundo o qual tem que incluir nos gastos com pessoal as despesas com OSCIP. Portanto, não só a Lei Estadual nº 11.082/2020 vedou essa possibilidade, como também o próprio Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo nº 79/2022.

92. Inclusive, essa foi a diretriz acolhida por esta Corte de Contas na Resolução de Consulta nº 17/2022, conforme se verifica no voto condutor:

10. Cabe mencionar que o voto do consultor jurídico geral apontou que o entendimento da equipe técnica diverge do próprio entendimento deste Tribunal e da previsão legislativa vigente – Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Federal 9.790/1993, Lei Estadual 11.082/2020, além de contrariar a





competência da União para editar normas gerais de direito financeiro (art. 24, I e § 1º, CF/88) e competência da União para definir os limites de despesas com pessoal (art. 169, *caput*, CF/88) (Doc. 138598/2022).

11. Inicialmente, cabe frisar que a Lei Estadual 11.082/2020, que dispõe sobre as Oscips, disciplina na inteligência do seu art. 8º, § 3º, que *"os gastos e as despesas com a força de trabalho e com pessoal das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público que atuem na atividade do órgão ou entidade pública não serão incluídas no câmputo das despesas totais de pessoal do Poder Público e do ente da federação, para fins de cálculo dos limites previstos na Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)"*.

12. Denota-se que a Lei 11.082/20 não se encontra divergente à Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo em vista que essa não incluiu no rol taxativo constante no seu artigo 18, como gasto com pessoal, a referida despesa proveniente dos contratos de termos de parceria.

13. Cumpre ressaltar, ainda, que quando a norma (art. 18, § 1º, LRF) traz a menção dos contratos de terceirização a serem contabilizados como *"Outras Despesas de Pessoal"*, tem-se que ter em mente que não é o caso das Oscips, uma vez que possui natureza característica de parceria, conforme entendimento pacificado pelo Tribunal de Contas da União¹, pelo Supremo Tribunal Federal², e, consequentemente, pelos demais Tribunais de Contas dos Estados da Federação.

14. O Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1923 / DF, deixou assente que as Organizações Sociais (espécie de OSC) não representam modelo de terceirização das atividades do Estado.

15. Assim, os empregados das Organizações Sociais são empregados privados, por isso que sua remuneração não deve ter base em lei (CF, art. 37, X), mas nos contratos de trabalho firmados consensualmente, assim como também não se deve exigir a incidência de concurso público (CF, art. 37, II).

16. Sobre o tema, o Congresso Nacional solicitou ao Tribunal de Contas da União esclarecimento, que, preliminarmente, ressaltou a completa distinção entre terceirização de mão de obra e a contratação de organização social, e manifestou no sentido de que a referida despesa deve ser incluída naquelas de custeio, dívida pública e investimentos, e não no campo de gastos com pessoal.

17. Em decorrência dessa solicitação, que culminou no Acórdão 1.187/2019 - Plenário TCU, foi informado ao Senado Federal a divergência legal presentes no Manual de Demonstrativos Fiscais e na Portaria 233/2019, da Secretaria do Tesouro Nacional.

18. Por sua vez, o Plenário da Câmara dos Deputados, com a finalidade de sustar a Portaria 377/2020 da STN, aprovou o projeto de decreto legislativo (PDL 333/2020)³, que exime a vinculação dos gastos atinentes às organizações sociais aos gastos com pessoal junto à LRF.

19. Ato contínuo, **houve a promulgação do Decreto Legislativo 79/20224, que sustou a Portaria 377/2020 da STN.**

20. Além do mais, o artigo 224, §2º, da Constituição do Estado de Mato Grosso, traz expressa vedação à inclusão das despesas oriundas de convênio, termo de parceria, contratos de gestão e demais instrumentos congêneres com as entidades filantrópicas e sem fins lucrativos, nas despesas de pessoal conforme LRF, *in verbis*

Art. 224 As instituições privadas poderão participar de forma complementar do Sistema Único de Saúde, segundo suas diretrizes, mediante contrato de direito público, convênio, termo de parceria, contratos de gestão e demais





instrumentos congêneres, tendo preferência as entidades filantrópicas e sem fins lucrativos. (Redação dada pela EC nº 87, D.O. 16.03.2020).

(...)

§ 2º As despesas decorrentes de convênio, termo de parceria, contratos de gestão e demais instrumentos congêneres, formalizadas entre a Administração Pública e as entidades filantrópicas e sem fins lucrativos, não deverão ser incluídas nas despesas de pessoal para fins de cálculo dos limites previstos na Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000, quando da execução de programas, projetos ou atividades a serem executados em parcerias de fomento pelo Estado ou Municípios. (Parágrafo acrescentado pela EC nº 87, D.O. 16.03.2020) (Grifo Nosso)

21. Dessa forma, vejo que a Resolução de Consulta 02/20135 abarcava tão somente as Oscips, e a Comissão Permanente de Normas e Jurisprudência e o *Parquet* de Contas entenderam por manter o disposto na alínea “g” e ampliar o seu entendimento normativo para atingir as Organizações da Sociedade Civil, vislumbrando, assim, a necessidade de aprovação de nova Resolução de Consulta.

22. Logo, coaduno com os entendimentos expostos nos autos, uma vez que não há fundamentação legal para alterar-se a alínea “g” da r. Resolução de Consulta, e mais, entendo que seja de suma importância incluir nessa temática as Organizações Sociais Cíveis.

III – DISPOSITIVO

Diante do exposto, ACOLHO o Parecer Ministerial 3.589/2022, subscrito pelo Procurador-Geral de Contas, Alisson Carvalho de Alencar e, de acordo com a competência estabelecida no artigo 226, parágrafo único, do RITCE/MT, **VOTO** no sentido de:

I) **conhecer** o Reexame de Consulta, uma vez preenchidos os pressupostos de admissibilidade previstos nos artigos 225 e ss da RITCE/MT;

II) **no mérito**, aprovar a minuta de Resolução de Consulta, a saber:

Resolução de Consulta nº ____/2022.

Pessoal. Limite de Despesas. Parcerias com Organizações da Sociedade Civil (OSC). Remunerações do pessoal de OSC. Apuração dos limites de despesa com pessoal estipulados na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Os gastos com pessoal das Organizações da Sociedade Civil (OSC) parceira não devem ser computados na aferição do limite de gasto total com pessoal do ente público parceiro, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, quando as atividades de interesse público por ela executadas, estejam em consonância com a legislação pertinente.

93. Dessa forma, o Ministério Público de Contas, com espeque no Decreto Legislativo nº 79/2022 c/c art. 8º, §3, da Lei Estadual nº 11.082/2020, e da Resolução de Consulta nº 17/2022 desta Corte de Contas, entende que deve ser excluído o montante de R\$ R\$ 8.458.084,78 (oito milhões, quatrocentos e cinquenta e oito mil, oitenta e quatro reais e setenta e oito centavos), referente a gastos com a OSCIP Instituto Tupã em 2023, considerado pela unidade instrutiva para cômputo dos gastos com pessoal.





94. Em assim sendo, com as deduções identificadas, o valor gasto com pessoal em 2023 passaria a ser de R\$ 76.675.016,48⁵ (setenta e seis milhões, seiscentos e setenta e cinco mil, dezesseis reais e quarenta e oito centavos), o que corresponde percentualmente a 45,81% da RCL (R\$ 167.362.873,96), portanto dentro dos limites estabelecidos pela LRF, que é de 54%.

95. Ante o exposto, o **Ministério Público de Contas diverge da unidade instrutiva** e opina pelo **afastamento da irregularidade AA04**.

3) DB99 GESTÃO FISCAL/FINANCEIRA GRAVE 99. Irregularidade referente à Gestão Fiscal/Financeira, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa nº 17/2010 – TCE-MT.

3.1) Indisponibilidade Financeira para pagamento de despesa a curto prazo após inscrição de despesas em Restos a Pagar Não Processados em 2023 no total de R\$ 7.121.734,27. - Tópico - 5. 2. 1. 1. QUOCIENTE DE DISPONIBILIDADE FINANCEIRA PARA PAGAMENTO DE RESTOS A PAGAR

96. O **relatório preliminar** aponta indisponibilidade financeira para pagamento de despesas a curto prazo após inscrição de despesas em Restos a Pagar Não Processados em 2023 no total de R\$ 7.121.734,27 (sete milhões, cento e vinte e um mil, setecentos e trinta e quatro reais e vinte e sete centavos), assim resumidos:

- Fonte 540 - Transf. FUNDEB = -R\$ 968.668,20;
- Fonte 550 - Transf. Salário Educação = -R\$ 248,71;
- Fonte 552 - Transf. recursos do FNDE ref. PNAE = -R\$ 108.073,06;
- Fonte 571 - Transf. do Estado Convênios e Congêneres Educação = -R\$ 2.626.375,78;
- Fonte 599 - Outros Recursos vinculado a educação = -R\$ 24.337,56;
- Fonte 600 - Transf, fundo a fundo SUS gov. federal = -R\$ 334.167,70;
- Fonte 601 - Transf. fundo a fundo recursos SUS - Gov, Federal = -R\$ 84.506,34;
- Fonte 669 - Outros Recursos vinculados à Assist, Social = -R\$ 37.395,11;
- Fonte 700 - Outras Transf. de Convenio União = -R\$ 373.924,48;
- Fonte 704 - Transf. da união ref. compensação financeiras = -R\$ 53.821,36;
- Fonte 711 - Demais Transf, decorrentes repartição receitas = -R\$ 836.697,62;
- Fonte 751 -Recursos da Contribuição custeio -COSIP = -R\$ 123.798,77;
- Fonte 759 - Recursos vinculados a fundos = -R\$ 1.544.882,28;
- Fonte 899 - Outros Recursos Vinculados = -R\$ 4.837,30.

97. A **defesa** alega o seguinte:

⁵ R\$ 94.448.636,70 - R\$ 17.773.620,22 (Coopervale e OSCIP Instituto Tupã) = R\$ 76.675.016,48





Razão da Manifestação Prévia de Defesa: É fato incontroverso que a inscrição de despesas em restos a pagar, em qualquer exercício financeiro, somente deverá ser procedida da existência de disponibilidade financeira, nos termos do Art. 55, III, “b”, itens 3 e 4, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse passo, o mecanismo de controle por fonte de recursos se inicia na previsão orçamentária, onde o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário.

Enquanto na receita orçamentária esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias, na despesa orçamentária, identifica-se a origem dos recursos que estão sendo utilizados, especialmente a natureza da despesa, o programa e objeto e as demais funcional programática da despesa pública.

O controle por fonte/destinação de recursos contribui para o atendimento do parágrafo único, do Art. 8º e Art. 50, ambos da LRF, que dispõe sobre a vinculação de recursos e a sua aplicação para a finalidade que foram previstos.

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional, a inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições da legislação pertinente, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse sentido é o entendimento do E. Tribunal de Contas, conforme se extrai do Boletim de Jurisprudência, edição consolidada fev. 2014 a jun. 2019:

“14.5) Planejamento. Equilíbrio fiscal. Inscrição em restos a pagar. Necessidade de existência de saldo em disponibilidade de caixa. O ente público deve promover um efetivo controle do equilíbrio fiscal de suas contas (art. 1º, § 1º, Lei de Responsabilidade Fiscal), mediante limitação de empenho e de movimentação financeira, caso necessárias, segundo os critérios fixados em lei de diretrizes orçamentárias, de modo a garantir que a inscrição em Restos a Pagar de despesas contraídas no exercício seja suportada pelo saldo da disponibilidade de caixa existente, por fontes de recursos. (Contas Anuais de Governo. Relator: Conselheiro Substituto Luiz Carlos Pereira. Parecer prévio nº 83/2017- TP. Julgado em 28/11/2017. Publicado no DOC/TCE-MT em 14/12/2017.processo nº 8.238-4/2016).” (gn)

No caso dos autos, verifica-se que o achado de auditoria demonstra, ao final do exercício de 2023, ausência de recursos disponíveis para suportar as despesas no valor de R\$ 7.121.734,27.

Considerando que não se trata do último ano do mandato do Manifestante, é possível a expedição de recomendações nos mesmo moldes do aplicado nas Contas Anuais de Governo do Exercício de 2021 da Prefeitura de Cuiabá/MT, processo nº. 41.184-1/2021, *in verbis*:

“155. Como bem salientou o Ministério Público de Contas, é necessário que a indisponibilidade financeira para pagamento de restos a pagar seja regularizada até o exercício de 2024, último ano de mandato do gestor, sobretudo porque a insuficiência financeira prejudica as gestões sucessoras e compromete negativamente as contas anuais”. (gn)

Sendo assim, a expedição de recomendações é a medida mais acertada.

98. Em **relatório de defesa**, a equipe técnica reafirma que ocorreu insuficiência financeira nas fontes citadas, não havendo recursos financeiros suficientes para fazer face às obrigações de curto prazo (Restos a Pagar), ou seja, o valor das despesas a pagar foi maior que o valor das disponibilidades, o que evidenciaria risco de endividamento.





99. Explica que o gestor deixou despesas sem a devida cobertura financeira, inclusive admitido pela defesa, quando afirmou que o achado de auditoria demonstra, ao final do exercício de 2023, ausência de recursos disponíveis para suportar as despesas no valor de R\$ 7.121.734,27, mas que, considerando que não se trata do último ano do mandato, pode expedida recomendação.

100. Diante disso, a SECEX ressalta que na arrecadação municipal é necessário assegurar recursos nas respectivas fontes a fim de evitar o endividamento público a médio ou longo prazo, sendo as providências para evitar o desequilíbrio financeiro previstas na própria LDO municipal e na LRF, qual seja, a limitação de empenho, o acompanhamento efetivo da receita em confronto com as despesas assumidas, controle na realização de despesas, bem como anulação de empenhos não liquidados.

101. Assim, aduz que o controle das disponibilidades por fonte (recebimentos e pagamentos) é fator determinante para que o equilíbrio financeiro seja alcançado e mantido pelo ente público, controle esse que não ficou evidenciado no caso das fontes em questão.

102. Salienta, então, a orientação da Secretaria de Tesouro Nacional: “o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios.”(Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios).

103. Além disso, cita que esta Corte de Contas já consolidou entendimento por meio de Jurisprudência de que as disponibilidades devem ser calculadas por fonte de recursos, bem como a inclusão do total dos restos a pagar (processados e não processados) nesse cálculo, além de que as obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte devem ter o respaldo de suficiente disponibilidade de caixa (Item 7.2. Boletim de Jurisprudência. Edição Consolidada, fevereiro de 2014 a dezembro de 2018).

104. Portanto, reafirma que o município, em 31/12/2023, não garantiu recursos financeiros suficientes nas fontes de recursos indicadas no relatório técnico, para garantir a quitação das obrigações financeiras a curto prazo a elas vinculadas e, por isso, manteve o apontamento.

51. **Passa-se à análise ministerial.**

52. De início, cumpre mencionar que a inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições da legislação, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal. A falta de adoção de medidas





contingenciadoras dá destaque ao planejamento ineficaz, desequilíbrio financeiro e comprometimento da gestão fiscal.

53. Mencione-se que, com o escopo de averiguar o atendimento ao princípio do equilíbrio financeiro, o Tribunal de Contas já se posicionou sobre a necessidade de garantir-se recursos para o pagamento tanto dos restos a pagar processados quanto não processados do exercício, conforme transcrição a seguir:

1. Para efeito de verificação do cumprimento das disposições constantes no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a relação entre a assunção de obrigação de despesa e a suficiente disponibilidade de caixa deve ser calculada, individualmente, por fontes de recursos. Incluem-se como assunção de obrigação de despesa tanto os restos a pagar processados quanto os não processados, inscritos no exercício. (Contas Anuais de Governo. Relator: Conselheiro Substituto Moisés Maciel. Parecer Prévio nº 41/2017-TP. Julgado em 03/10/2017. Publicado no DOC/TCE-MT em 24/10/2017. Processo nº 8.385-2/2016)

54. Ressai, portanto, **que a gestão financeira deve ocorrer por fonte de recursos**, de forma que, o quociente deve refletir os saldos individualizados de todas as fontes de recursos, o que não aconteceu nas fontes indicadas pela equipe de auditoria, para o exercício de 2023.

55. Nos termos do parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

56. Ademais, nos termos do item 5.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 9ª edição, página 146, “o controle das disponibilidades financeiras por Fonte/Destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários”.

57. Cabe destacar, porém, que a responsabilidade na gestão fiscal deve ser perquirida durante todo o período da gestão, buscando-se o equilíbrio das contas públicas e adotando-se as medidas saneadoras previstas em lei, em especial aquelas estatuídas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

58. Ademais, a mentalidade de que as contas públicas devem ser ajustadas apenas ao final do mandato e, no caso dos autos, somente no exercício seguinte, além de não estar alinhada com os princípios e regras que regem a responsabilidade na gestão fiscal, **DENOTA UMA POSTURA MAIS PREOCUPADA COM O CAPITAL ELEITORAL DO MANDATÁRIO DO QUE COM A SAÚDE FISCAL E ORÇAMENTÁRIA DO ENTE.**





59. *In suma*, a própria defesa admite a ocorrência da irregularidade, mas, por outro lado, não demonstrou a realização das contingências necessárias durante o próprio exercício para regularizar a situação evidenciada.

60. Assim, por tudo o que foi exposto, sugere-se a **manutenção da irregularidade com a expedição de recomendação** ao Legislativo Municipal para que **determine** ao Executivo que as despesas inscritas em restos a pagar processados ou não processados **sejam precedidas** da verificação quanto à existência de disponibilidade financeira.

4) FB03 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO_GRAVE_03. Abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes: excesso de arrecadação, superávit financeiro, anulação total ou parcial de dotações e operações de crédito (art. 167, II e V, da Constituição Federal; art. 43 da Lei 4.320/1964).

4.1) Foram abertos créditos adicionais com recursos inexistentes de excesso de arrecadação no montante de R\$ 4.368.081,05. - Tópico - 3. 1. 3. 1. ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

105. Segundo consta no **relatório preliminar**, houve a abertura de R\$ 4.368.081,05 (quatro milhões, trezentos e sessenta e oito mil, oitenta e um reais e cinco centavos) de créditos adicionais com indicação de recursos inexistentes oriundos de excesso de arrecadação, nas seguintes fontes:

Fonte 661 - Transf. de recursos dos fundos estaduais Assistência Social - R\$ 138.275,17;

Fonte 701 - Outras Transf. Convênios dos Estados - R\$ 2.818.067,12;

Fonte 704 - Transf. da União ref. comp. financeiras pela exploração de recursos naturais - R\$ 1.411.738,76.

106. Em vista do achado, a **defesa** esclarece que:

Razão da Manifestação Prévia de Defesa: Razão não assiste a Equipe de Instrução, pois, os decretos de suplementação foram editados levando em consideração a tendência de ingresso de recurso, provenientes dos convênios e programas que serão demonstrados pela Defesa.

Sobre o tema, o Art. 43, § 1º, II da Lei nº. 4.320/1964, dispõe que, *in verbis*:

“Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; (Veto rejeitado no DOU, de 5.5.1964)





II - os provenientes de excesso de arrecadação; (Veto rejeitado no DOU, de 5.5.1964)

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei”; (Veto rejeitado no DOU, de 5.5.1964) (gn)

O conceito de excesso de arrecadação, está definido nos § 3º do mesmo artigo, pois a lei considera além do saldo positivo da arrecadação mensal, ainda a tendência verificada no exercício, *verbi gratia*:

“§ 3º Entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício”. (gn)

De acordo com a norma supracitada, o excesso de arrecadação apurado, poderá ser utilizado como fonte de recurso para abertura de créditos suplementares e especiais, considerando, nesse caso, a tendência verificada no exercício, acompanhado de exposição justificada e dos documentos firmados com entidades concedentes, garantindo os recursos para fazer frente as despesas, objeto das suplementações.

Adicionalmente, o Art. 42, da Lei nº. 4.320/1964, exige que os créditos adicionais sejam autorizados por lei e abertos por decreto executivo, sendo que a autorização para abertura de créditos suplementares pode constar na própria lei orçamentária, por força do § 8º do Art. 165 da Constituição Federal.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário. Na receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Enquanto para a despesa orçamentária, o código identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

O controle e a evidenciação de recursos por fontes são premissa inafastável a ser considerada para utilização desta fonte de recursos. Assim, até para que reste assegurado equilíbrio financeiro do órgão/entidade por ocasião da abertura de créditos adicionais, em respeito ao princípio da gestão fiscal responsável, deve-se realizar a análise de forma individualizada, uma vez que os recursos vinculados a uma finalidade específica devem ser destinados ao seu objetivo previsto.

É o que estabelecem os Arts. 8º, parágrafo único, e 50, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, *verbis gratia*:

“Art. 8º. Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

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

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

Sobre o tema, colaciona-se a Resolução de Consulta nº. 19/2016:

“Resolução de Consulta nº 19/2016-TP (DOC, 26/08/2016).





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 serem executados ainda no exercício da programação, os respectivos saldos orçamentários podem 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.” (gn)

Neste sentido, é pacífico o entendimento da Corte de Contas de que a assinatura de convênios no decorrer do exercício, ocasiona um “excesso de arrecadação estimado” que pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos adicionais.

Neste mesmo sentido, caso não ocorra o repasse dos recursos no exercício, e provocar a frustração na receita reestimada após firmado o convênio, não poderá ser atribuída responsabilidade ao gestor, que não concorreu para que o repasse não fosse efetivado.

Isso porque, para todos os efeitos, os créditos adicionais foram abertos por excesso de arrecadação estimado dentro da tendência observada no exercício, especificamente os recursos previstos no convênio assinado pela administração municipal que gerou um excesso de arrecadação estimado.

Quanto a isso, o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, possui o seguinte entendimento por meio do Boletim de Jurisprudência – TCE/MT - fevereiro/2014 a junho/2020, página 106:

“Planejamento. LOA. Alteração. Créditos Adicionais. Fonte de Recursos. Convênios. Excesso de arrecadação estimado. Frustração na receita. Abertura de créditos e controle do saldo pelas emissões dos empenhos.

1. A assinatura de convênios no decorrer do exercício gera um ‘excesso de arrecadação estimado’ que pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos adicionais, e, caso o repasse de recursos não se concretize, haverá a frustração na receita reestimada após firmado o convênio, que, contudo, não pode ser imputada ao gestor, pois nesse caso o repasse não se concretizou por motivos alheios à sua vontade, e, para todos os efeitos, os créditos adicionais foram abertos por excesso de arrecadação estimado dentro da tendência observada no exercício.

2. Os créditos decorrentes da assinatura de convênios no decorrer do exercício, sem que tenham sido previstos quando da elaboração do orçamento, devem ser abertos na totalidade dos valores autorizados pela lei, devendo o gestor controlar o saldo aberto pelas emissões dos empenhos, tal como previsto no art. 59 da Lei nº 4.320/64 e na Resolução de Consulta nº 43/2008 do TCE/MT”. (Contas Anuais de Governo. Relator: Conselheiro Substituto João Batista Camargo. Parecer Prévio nº 50/2019- TP. Julgado em 28/11/2019. Processo nº 16.725-8/2018) (gn)

Feito isso, passa-se a demonstrar os motivos pelos quais a irregularidade não ficou comprovada, pois como se verifica, no caso específico dos autos, havia recursos suficientes para amparar a abertura dos respectivos créditos.

FONTE 701





O Decreto Nº. 2302, de 06 de julho de 2023, autorizado pela Lei Municipal nº 2606/2023, no valor de R\$ 4.079.956,92 é oriundo do Termo de Convênio nº 0135/2023/SINFRA.

O Decreto Nº. 2357, de 20 de dezembro de 2023, autorizado pela Lei Municipal nº 2669/2023, no valor de R\$ 1.970.818,47 oriundos do Termo de Convênio 0073/2023/SINFRA.

O Decreto Nº. 2322, de 06 de setembro de 2023, autorizado pela Lei Municipal nº 2633/2023, no valor de R\$ 599.000,00 é oriundo do Termo de Proposta 1411/2023/SECEL. (Doc. 03 – Fonte 701)

FONTE 661,

Muito embora o montante alcançado de Excesso de Arrecadação de R\$ 101.626,32 não tenha sido suficiente para amparar os créditos adicionais no valor de R\$ 239.901,49, restando uma insuficiência de R\$ 138.275,17, todos os créditos adicionais tiveram como justificativas os termos de cofinanciamento junto ao Fundo Estadual de Assistência Social não previstas em LOA 2023, das quais descriminaremos a seguir: (Doc. 04 – Fonte 661)

Lei 2503/2023, no valor de R\$ 87.288,00, cujo repasse somente se concretizou em 15/05/2024.

Lei 2509/2023, no valor de R\$ 50.000,00, cujo recurso não foi creditado até o momento;

Lei 2512/2023, no valor de R\$ 30.000,00, cujo recurso não foi creditado até o momento;

Lei 2515/2023, no valor de R\$ 20.000,00, cujo recurso não foi creditado até o momento;

Lei 2506/2023, no valor de R\$ 52.613,49, cujo recurso não foi creditado até o momento.

FONTE 704

Com relação a fonte 704, trata-se do controle de destinação de recursos da Cessão Onerosa, recurso este que foi creditado nas contas do município em 20/05/2022 e 24/05/2022, conforme se extrai no extrato bancário abaixo:



Extrato de Conta Corrente

G338080806112376018
08/08/2024 08:23:23

Cliente - Conta atual

Agência2403-1

Conta corrente12510-5 PREF M PTGA FUNDO ESPEC

Período do extrato05 / 2022

Lançamentos

Dt. balancete	Dt. movimento	Ag. origem	Lote	Histórico	Documento	Valor R\$	Saldo
28/04/2022		0000	00000	000 Saldo Anterior			0,00 C
20/05/2022	20/05/2022	0000	14011	850 COTA DAF - CREDITO	350	40.759,63 C	
20/05/2022	20/05/2022	0000	14011	850 Bonus Petr Município	350	225.784,09 C	
20/05/2022	20/05/2022	0000	13011	350 COTA DAF-DEBITO	850	407,59 D	
20/05/2022	20/05/2022	0000	13011	350 COTA DAF-DEBITO	850	2.257,84 D	
20/05/2022	20/05/2022	0000	00000	345 BB CP Automatico S P	70	263.676,29 D	p,00 C
24/05/2022	24/05/2022	0000	14011	850 Bonus Assin Adicional	350	1.200.214,85 C	
24/05/2022	24/05/2022	0000	13011	350 COTA DAF-DEBITO	850	12.002,14 D	
24/05/2022	24/05/2022	0000	00000	345 BB CP Automatico S P	70	1.188.212,51 D	0,00 C
27/05/2022	27/05/2022	0000	14011	850 COTA DAF - CREDITO	350	11.243,99 C	
27/05/2022	27/05/2022	0000	13011	350 COTA DAF-DEBITO	850	112,43 D	
27/05/2022	27/05/2022	0000	00000	345 BB CP Automatico S P	70	11.131,58 D	0,00 C
31/05/2022		0000	00000	999 S A L D O			0,00 C

Com o recurso creditado em conta, o município publicou a Lei Municipal 2441/2022 (<https://diariomunicipal.org/mt/amm/publicacoes/1076376/>), de 01/09/2022, que dava autorização ao Executivo de realizar abertura de





crédito adicional ESPECIAL por excesso de arrecadação.

O município não realizou a abertura do crédito em 2022, tendo realizado a abertura do mesmo em 2023, utilizando a lei 2441/2022 como lei autorizativa, uma vez que a mesma foi publicada no último quadrimestre do exercício anterior. Dessa forma é por este motivo não houve arrecadação no exercício de 2023, uma vez que o recurso caiu em 2022.

Dessa forma, pedimos de forma respeitosa, que apresentada as justificativas dos créditos oriundos de Excesso de Arrecadação das Fontes 661, 701 e 704, que o apontamento seja sanado.

107. Com base nos argumentos apresentados, a **equipe técnica** concluiu que, na Fonte 701, foram autorizados créditos adicionais no montante de R\$ 6.649.775,39, provenientes de convênios, sendo que foram recebidos o total de R\$ 3.831.708,27. Assim, compreendeu que o valor de R\$ 2.818.067,12 ficou sem cobertura financeira pelo motivo de ausência de repasse em 2023 (frustração de receita), e que, de acordo com os dados do Sistema APLIC, o gestor realmente não utilizou o valor excedente sem disponibilidade de recursos, razão pela qual considerou sanado esse apontamento

108. Sobre a Fonte 661, informa que embora o montante alcançado de Excesso de Arrecadação de R\$ 101.626,32 não tenha sido suficiente para amparar os créditos adicionais no valor de R\$ 239.901,49, restando uma insuficiência de R\$ 138.275,17, todos os créditos adicionais tiveram como justificativas os termos de cofinanciamento junto ao Fundo Estadual de Assistência Social e que esses valores foram repassados em 2024 ou ainda não foram creditados, como segue:

- . Lei 2503/2023, no valor de R\$ 87.288,00, repasse em 15/05/2024.
- . Lei 2509/2023, no valor de R\$ 50.000,00, recurso não foi creditado até o momento;
- . Lei 2512/2023, no valor de R\$ 30.000,00, recurso não foi creditado até o momento;
- . Lei 2515/2023, no valor de R\$ 20.000,00, recurso não foi creditado até o momento;
- . Lei 2506/2023, no valor de R\$ 52.613,49, recurso não foi creditado até o momento.

109. Logo, concluiu que houve frustração de receita e o gestor não utilizou o valor excedente sem disponibilidade de recursos; por isso, também sanou o apontamento.

110. Por fim, no que tange à Fonte 704, ponderou que assiste razão ao interessado, pois o decreto do executivo encontra-se amparado no §2º do art. 167 da CF/1988, visto que este dispositivo constitucional autoriza a Reabertura de Crédito Adicional Especial no exercício subsequente, até o limite de seu saldo, desde que o ato de autorização tenha sido promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício.





111. Assim, apurou que o Decreto Executivo nº 2241, de 12/04/2023, se enquadra na exceção constitucional, tendo em vista ser especial e o ato de autorização ter sido promulgado, no dia 01/09/2022, ou seja, nos últimos quatro meses daquele exercício. Portanto, sanou o apontamento.

112. Pois bem.

113. Sem maiores delongas, uma vez que identificado pela SECEX que a irregularidade não subsistiu, o **Parquet de Contas também se manifesta pelo saneamento da presente achado FB03 (4.1).**

4) FB03 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO_GRAVE_03. Abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes: excesso de arrecadação, superávit financeiro, anulação total ou parcial de dotações e operações de crédito (art. 167, II e V, da Constituição Federal; art. 43 da Lei 4.320/1964).

4.2) Foram abertos créditos adicionais sem recursos de superávit financeiro no total de R\$ 2.044.425,43, nas seguintes fontes: Fonte 599 - Outros Recursos vinculados a educação R\$ 297.126,87; Fonte 600 - Transf. fundo a fundo recursos SUS gov. federal R\$ 1.209.250,71; Fonte 601 - Transf. fundo a fundo recursos SUS gov. federal R\$ 199.789,45; Fonte 621 - Transf. fundo a fundo recursos do SUS gov. estadual R\$ 123.261,73; Fonte 659 Outros Recursos vinculados à saúde R\$ 142.366,82 e Fonte 899 Outros recursos vinculados R\$ 72.629,85. - Tópico - 3. 1. 3. 1. ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

114. Enfim, no **relatório preliminar**, os auditores identificaram a abertura de R\$ 2.044.425,43 (dois milhões, quarenta e quatro mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e quarenta e três centavos) de créditos adicionais com indicação de fonte de recursos inexistentes oriundas de superávit financeiro, nas seguintes fontes:

Fonte 599 - Outros Recursos vinculados a educação R\$ 297.126,87;

Fonte 600 - Transf. fundo a fundo recursos SUS gov. federal R\$ 1.209.250,71;

Fonte 601 - Transf. fundo a fundo recursos SUS gov. federal R\$ 199.789,45;

Fonte 621 - Transf. fundo a fundo recursos do SUS gov. estadual R\$ 123.261,73;

Fonte 659 Outros Recursos vinculados à saúde R\$ 142.366,82;

Fonte 899 Outros recursos vinculados R\$ 72.629,85.

115. Diante disso, a **defesa** assim esclareceu:

Razão da Manifestação Prévia de Defesa: Sobre a fonte de recursos Superávit Financeiro, o art. 43, § 1º, I da Lei nº 4.320/1964, dispõe que:

“Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.





§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; (Veto rejeitado no DOU, de 5.5.1964)

II - os provenientes de excesso de arrecadação; (Veto rejeitado no DOU, de 5.5.1964)

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei”; (Veto rejeitado no DOU, de 5.5.1964) (gn)

Adicionalmente, o Art. 42, da Lei nº. 4.320/1964, exige que os créditos adicionais sejam autorizados por lei e abertos por decreto executivo, sendo que a autorização para abertura de créditos suplementares pode constar na própria lei orçamentária, por força do § 8º do artigo 165 da CF/88.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário. Na receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Enquanto para a despesa orçamentária, o código identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

O controle e a evidenciação de recursos por fontes é premissa inafastável a ser considerada para utilização desta fonte de recursos. Assim, até para que reste assegurado equilíbrio financeiro do órgão/entidade por ocasião da abertura de créditos adicionais, em respeito ao princípio da gestão fiscal responsável, deve-se realizar a análise de forma individualizada, uma vez que os recursos vinculados a uma finalidade específica devem ser destinados ao seu objetivo previsto.

É o que estabelecem os Arts. 8º, parágrafo único, e 50, inciso I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, *in verbis*:

“Art. 8º. Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

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

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

Isso posto, passa-se a demonstrar os motivos pelos quais a irregularidade não ficou comprovada, pois como se verifica, no caso específico dos autos, havia recursos suficientes para amparar a abertura dos respectivos créditos.

Alega-se que os créditos adicionais abertos por fontes de recursos de Superávit Financeiro apurado em exercício anterior apresentam uma indisponibilidade de R\$ 2.044.425,43 nas fontes de recursos 599, 600, 601, 621, 659 e 899.

Em razão disto, passemos aos fatos. Sabe-se que a Lei 4.320/64 permite que o superávit financeiro do exercício anterior financie créditos adicional no exercício seguinte, como estabelece o art. 43, § 1º, I. Sendo assim, para que seja averiguado a disponibilidade de recursos, primeiramente analisamos o





Quadro do Superávit/Déficit Financeiro do Balanço Patrimonial do Exercício Anterior, do qual consta em Contas de Governo de 2022:

DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DÉFICIT	SUPERÁVIT/DÉFICIT ANTERIOR
500 - Recursos Não Vinculados de Impostos	4.590.510,19	2.097.350,95
540 - Transferências do FUNDEB - Impostos e Transferências de Impostos	-732.306,47	1.246.337,51
550 - Transferências do Salário-Educação	62.997,49	479.891,91
551 - Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE)	1.350,00	0,00
552 - Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNA)	-14.175,13	0,00
553 - Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Nacional de Apoio ao Transporte Pico	-34,00	0,00
560 - Outras Transferências de Recursos do FNDE	305.190,09	493.998,10
571 - Transferências do Estado Referentes a Convênios e Instrumentos Congêneros Vinculados à Educação	-3.200.327,22	0,00
575 - Outras Transferências de Convênios e Instrumentos Congêneros Vinculados à Educação	-533.358,21	150.544,17
599 - Outros Recursos Vinculados à Educação	714.715,20	200.100,87
600 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS Provenientes do Governo Federal - Bloco de Man	1.642.292,74	2.510.449,94
601 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS Provenientes do Governo Federal - Bloco de Est	274.699,79	78.139,29
602 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS Provenientes do Governo Federal - Bloco de Man	-1.315.011,36	-392.082,12
603 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS Provenientes do Governo Federal - Bloco de Est	0,00	-12.100,00
621 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS Provenientes do Governo Estadual	433.817,91	353.092,17
631 - Transferências do Governo Federal Referentes a Convênios e Instrumentos Congêneros Vinculados	87.086,11	130.988,45
659 - Outros Recursos Vinculados à Saúde	338.443,55	172.382,88
660 - Transferências de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS	339.037,11	158.388,42
661 - Transferências de Recursos dos Fundos Estaduais de Assistência Social	16.290,39	79.651,39
669 - Outros Recursos Vinculados à Assistência Social	-37.395,11	247.453,28
700 - Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneros da União	-2.539.404,58	-1.491.233,06
701 - Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneros dos Estados	325.385,82	451.920,08
711 - Demais Transferências Obrigatórias Não Decorrentes de Repartição de Receitas	-679.647,56	-26,84
749 - Outras Vinculações de Transferências	65.438,60	11.992,63
750 - Recursos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE	418.568,83	350.054,39
751 - Recursos da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública - COSIP	-32.850,43	0,00
759 - Recursos Vinculados a Fundos	-154.207,18	422.444,78
802 - Recursos Vinculados ao RPPS - Taxa de Administração	-17.569,57	0,00
TOTAL	330.438,60	1.741.729,30

A seguir, detalha-se as aberturas de crédito realizadas por Superávit Financeiro em comparação a disponibilidade financeira existente no exercício de 2022, do qual se verifica que das 06 (seis) fontes de recursos inicialmente citadas, apenas 03 (três) tiveram possivelmente aberturas de créditos sem disponibilidade:

Fonte	Disponibilidade Balanço Anterior	Total de Créditos Abertos	Saldo
599	714.715,20	714.000,00	715,20
600	1.642.292,74	1.680.687,71	-38.394,97
601	274.699,79	274.699,79	0,00
621	433.817,91	557.079,64	-123.261,73
659	338.443,55	167.123,55	171.320,00
899	0,00	72.629,85	-72.629,85

Cabe destaque na sequência, a utilização do detalhamento da fonte de recursos, utilizada para as fontes 600 e 621, pois embora não havia disponibilidade financeira no código da fonte 600 e 621, quando impresso o Balanço Patrimonial o detalhamento da fonte de recursos, a disponibilidade financeira existe, e isso pode ser verificado na imagem em questão:





DESTINAÇÃO DE RECURSOS	SUPERÁVIT/DÉFICIT	SUPERÁVIT/DÉFICIT ANTERIOR
1.500.000.000 - Recursos Não Vinculados de Impostos	4.546.788,90	-185.883,45
1.500.1001.000 - Identificação das Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE)	13.141,71	1.007.740,70
1.500.1002.000 - Identificação das Despesas com Ações e Serviços Públicos de Saúde (ASPS)	15.137,60	1.289.126,09
1.540.0000.000 - Transferências do FUNDEB - Impostos e Transferências de Impostos	-5.350.504,14	5.365,83
1.540.1070.000 - Identificação do Percentual Aplicado no Pagamento da Remuneração dos Profissionais	4.618.197,67	1.270.436,39
1.550.0000.000 - Transferência do Salário-Educação	62.997,49	479.891,91
1.551.0000.000 - Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Dinheiro Direto na Escola	1.350,00	0,00
1.552.0000.000 - Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Nacional de Alimentação E	-14.175,13	0,00
1.553.0000.000 - Transferências de Recursos do FNDE Referentes ao Programa Nacional de Apoio ao Tran	-34,00	0,00
1.569.0000.000 - Outras Transferências de Recursos do FNDE	305.190,99	495.998,10
1.571.0000.000 - Transferências do Estado Referentes a Convênios e Instrumentos Congêneres Vinculado	-3.220.227,22	0,00
1.575.0000.000 - Outras Transferências de Convênios e Instrumentos Congêneres Vinculados à Educação	-533.558,51	150.544,17
1.599.0000.000 - Outros Recursos Vinculados à Educação	714.715,20	200.100,87
1.600.0000.000 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS Provenientes do Governo Federal - B	1.680.687,71	2.510.449,94
1.600.3110.000 - Identificação das Transferências da União Decorrentes de Emendas Parlamentares Indi	-9.132,43	0,00
1.600.3120.000 - Identificação das Transferências da União Decorrentes de Emendas Parlamentares de B	-29.262,54	0,00
1.601.0000.000 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS Provenientes do Governo Federal - B	199.789,45	78.139,29
1.601.3110.000 - Identificação das Transferências da União Decorrentes de Emendas Parlamentares Indi	74.910,34	0,00
1.602.0000.800 - Recurso recebido para enfrentamento do Coronavírus	-1.315.011,36	-392.082,12
1.603.0000.800 - Recurso recebido para enfrentamento do Coronavírus	0,00	-12.100,00
1.621.0000.000 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS Provenientes do Governo Estadual	-141.436,27	353.092,17
1.621.0000.800 - Recurso recebido para enfrentamento do Coronavírus	26.501,89	0,00
1.621.3110.000 - Identificação das Transferências da União Decorrentes de Emendas	548.752,29	0,00

Fonte	Disponibilidade Balanço Anterior	Total de Créditos Abertos	Saldo
1.600.0000000	1.680.687,71	1.680.687,71	0,00
1.621.0000800	26.501,89	557.079,64	18.174,54
1.621.3110000	548.752,29		

Por fim, a fonte 899, no valor de R\$ 72.629,85, decorrente do decreto 2300/2023, autorizado pela lei 2600/2023, da qual a fonte correta deveria ter sido a fonte **2.700.3110.00**, mas que por erro cadastral, fora informado na fonte incorreta:

1.661.0000.000 - Transferência de Recursos dos Fundos Estaduais de Assistência Social	79.584,39	79.651,39
1.669.0000.802 - Auxílio Financeiro (Lei Complementar 173/2020)	-37.395,11	247.453,28
1.700.0000.000 - Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres da União	-2.684.664,28	-5.619.573,33
1.700.3110.000 - Identificação das Transferências da União Decorrentes de Emendas Parlamentares Indi	72.629,85	4.128.320,27
1.701.0000.000 - Outras Transferências de Convênios ou Instrumentos Congêneres dos Estados	325.386,82	451.920,08

Diante do exposto, roga-se pela **RECONSIDERAÇÃO** do presente apontamento.





116. A **equipe de auditores**, por sua vez, revela que a defesa afirma que, das 06 fontes apontadas, houve ocorrência de abertura de crédito por superávit sem disponibilidade em 03 fontes. Quais sejam: 600, 621 e 899.

117. Sobre as Fontes 600 e 621, explica que a defesa alega que, embora não tenha disponibilidade financeira no Balanço Patrimonial, no detalhamento da fonte de recursos a disponibilidade financeira existe.

118. Contudo, verificando o Sistema APLIC, a SECEX constatou que os valores apresentados pelo gestor diferem com os dados encaminhados por ele mesmo no Sistema APLIC, ou seja, indisponibilidade de recursos de R\$ 1.209.250,71 (Fonte 600) e R\$ 123.261,73 (Fonte 621)

119. Quanto a fonte 899, no valor de R\$ 72.629,85, decorrente do Decreto 2300/2023 e Lei 2600/2023, aponta que os argumentos e comprovantes apresentados pela defesa não prospera, pois, os valores apresentados pelo gestor diferem com os dados encaminhados por ele mesmo no Sistema APLIC, que apresentam indisponibilidade em seis fontes de recursos no montante de R\$ 2.044.425,43, motivo pelo qual, manteve o apontamento.

120. O **Ministério Público de Contas** converge com a unidade de instrução e **opina pela manutenção do presente achado.**

121. A Lei nº 4.320/1964 determina, nos arts. 42 e 43, que os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do poder executivo, dependendo de prévia autorização legislativa, necessitando da existência de recursos disponíveis e precedida de exposição justificada.

122. Os recursos disponibilizados por meio da apuração de superávit financeiro, para fins de lastrear a autorização e abertura de créditos adicionais, devem ser calculados a partir das informações constantes do Balanço Patrimonial do exercício anterior (§1º do art. 43 da Lei nº 4.320/64) e considerar cada fonte de recursos individualmente, sendo legalmente vedada a utilização de valores superiores àqueles apurados.

123. É preciso considerar, ainda, que os recursos oriundos de fontes vinculadas somente podem ser utilizados para a autorização/abertura de créditos adicionais relacionados à sua respectiva destinação.

124. A definição de superavit financeiro está contida no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 7ª edição – Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, da seguinte forma:





Superávit Financeiro – a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de créditos neles vinculadas. Portanto, trata-se de saldo financeiro e não de nova receita a ser registrada. O superávit financeiro pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos suplementares e especiais.

125. A gestão deve verificar, no confronto entre receita e despesa, o resultado financeiro do exercício, bem como o saldo em espécie que se transfere para o exercício seguinte. Nesse sentido, a discriminação por fonte/destinação de recurso permite evidenciar a origem e a aplicação dos recursos financeiros referentes à receita e despesa orçamentárias.

126. No caso dos autos, a equipe técnica apurou que a defesa não conseguiu comprovar a regularidade dos créditos adicionais abertos nas Fontes 599; 600; 601; 621; 659; e, 899, o que contraria o art. 167, II e V, da Constituição Federal, e art. 43, da Lei nº 4.320/1964.

127. A defesa alega que das 06 (seis) fontes de recursos inicialmente citadas pela equipe técnica, apenas 03 (três) tiveram possivelmente aberturas de créditos sem disponibilidade e, para corroborar sua alegação, apresentou os seguintes valores de superávit financeiro do exercício de 2022, sem, contudo, explicitar como ou de onde retirou tais valores:

Fonte	Disponibilidade Balanço Anterior	Total de Créditos Abertos	Saldo
599	714.715,20	714.000,00	715,20
600	1.642.292,74	1.680.687,71	-38.394,97
601	274.699,79	274.699,79	0,00
621	433.817,91	557.079,64	-123.261,73
659	338.443,55	167.123,55	171.320,00
899	0,00	72.629,85	-72.629,85

128. A fim de melhor apurar as alegações da defesa, o *Parquet* de Contas analisou o Relatório Técnico Preliminar das Contas de Governo do Exercício de 2022, a fim de identificar os reais valores de superávit financeiro apurado naquele exercício e, se fosse o caso, apontar possíveis divergências com os dados expostos nos presentes autos.

129. Diante disso, constatou-se que os valores apresentados pela defesa em nada convergem com aqueles apurados no exercício anterior, quando do julgamento daquelas referidas Contas de Governo (2022), ao passo que vão ao encontro do colocado pela equipe técnica no Relatório Técnico Preliminar destes autos, senão vejamos:





Quadro 4.3 - Execução Orçamentária por Fonte X Superávit Financeiro (Exercício Corrente) - Inclusive RPPS

Fonte	Descrição	Receita Orçamentária Arrecadada (a)	Receita Arrecadada próprias do RPPS superavitário (Item 10 do Anexo da RN TCE-MT nº 43/2013) (b)	Despesa Orçamentária Empenhada (c)	Despesa própria do RPPS superavitário (Item 10 do Anexo da RN TCE-MT nº 43/2013) (d)	Resultado Execução Orçamentária (e) = (a-b) - (c-d)	Despesa Empenhada com Rec. do Superávit Financeiro da Ex. Anteriores (Item 6 do Anexo da RN TCE-MT nº 43/2013) (f)	Despesa com Recurso do Sup. Financeiro RPPS Superavitário (Item 10 do Anexo da RN TCE-MT nº 43/2013) (g)	Resultado Execução Orçamentária Ajustado (h) = e + f - g	Saldo Superávit/Déficit Financeiro do Exercício (i)
Execução Orçamentária por Fonte X Superávit Financeiro (Exercício Corrente) - inclusive RPPS										
599	Outros Recursos Vinculados à Educação	R\$ 56.436,70	R\$ 0,00	R\$ 1.278.920,30	R\$ 0,00	-R\$ 1.222.483,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00	-R\$ 1.222.483,60	R\$ 416.873,13
600	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Manutenção das Ações e Serviços Públicos de Saúde	R\$ 9.871.939,28	R\$ 0,00	R\$ 10.594.194,31	R\$ 0,00	-R\$ 722.255,03	R\$ 0,00	R\$ 0,00	-R\$ 722.255,03	R\$ 471.437,00
601	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Estruturação da Rede de Serviços Públicos de Saúde	R\$ 205.900,34	R\$ 0,00	R\$ 162.673,30	R\$ 0,00	R\$ 43.227,04	R\$ 19.644,00	R\$ 0,00	R\$ 62.871,04	R\$ 74.910,34
621	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Estadual	R\$ 2.038.259,51	R\$ 0,00	R\$ 2.203.830,01	R\$ 0,00	-R\$ 165.570,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	-R\$ 165.570,50	R\$ 433.817,91
699	Outros Recursos Vinculados à Saúde	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 24.756,73

Fonte: Quadro 4.3 - Execução Orçamentária por Fonte X Superávit Financeiro (Exercício Corrente) - Inclusive RPPS - Relatório Técnico Preliminar Contas de Governo – exercício 2022 (Processo nº 8.895-1/2022), pg. 97 a 103.

Quadro: 2.3 - Superávit Financeiro Exercício anterior X Créditos Adicionais Financiados por Superávit

Fonte (a)	Descrição da Fonte de Recurso (b)	Superávit/Déficit Financeiro - Exercício Anterior (c)	Créditos Adicionais por Superávit Financeiro (d)	Créditos Adicionais Abertos sem Recursos Disponíveis (R\$) = SE(C<0;D;SE(C>=0;0;(D-C)))
Superávit/Déficit Financeiro X Créditos Adicionais por Superávit				
599	Outros Recursos Vinculados à Educação	R\$ 416.873,13	R\$ 714.000,00	R\$ 297.126,87
600	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Manutenção das Ações e Serviços Públicos de Saúde	R\$ 471.437,00	R\$ 1.680.687,71	R\$ 1.209.250,71
601	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Estruturação da Rede de Serviços Públicos de Saúde	R\$ 74.910,34	R\$ 274.699,79	R\$ 199.789,45
621	Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Estadual	R\$ 433.817,91	R\$ 557.079,64	R\$ 123.261,73
699	Outros Recursos Vinculados à Saúde	R\$ 24.756,73	R\$ 167.123,55	R\$ 142.366,82

Fonte: Quadro: 2.3 - Superávit Financeiro Exercício anterior X Créditos Adicionais Financiados por Superávit - RPPS - Relatório Técnico Preliminar Contas de Governo – exercício 2023 (Processo nº 53.798-5/2023), pg. 78 a 80.

130. Fica evidenciado, então, que o gestor abriu créditos adicionais por conta de recursos inexistentes, uma vez que não foi demonstrado a existência de superávit financeiro apto a dar lastro aos créditos adicionais abertos.

131. Além disso, urge salientar que os dados apresentados pela equipe técnica foram retirados dos documentos apresentados pela própria gestão quando da análise das contas de governo de 2022, assim como na presente prestação de contas, sendo que, naquela ocasião, os números apresentados no relatório técnico não foram contestados





pela gestão, o que, por si só, comprova que o montante de superávit financeiro estava correto.

132. Diante do exposto, o **Ministério Público de Contas** entende que a **irregularidade deve ser mantida** em razão da constatação de abertura irregular de créditos adicionais por superavit financeiro à conta de recursos inexistentes nas 599; 600; 601; 621; 659; e, 899, no montante total de R\$ 2.044.425,43 (dois milhões, quarenta e quatro mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e quarenta e três centavos).

133. Ademais, cabe a **recomendação** ao Poder Legislativo Municipal para que **determine ao Poder Executivo** que **observe** o dispositivo constitucional exposto no art. 167 da Constituição Federal c/c o art. 43 da Lei nº 4.320/1964, evitando a abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes.

5) MB02 PRESTAÇÃO DE CONTAS_GRAVE_02. Descumprimento do prazo de envio de prestação de contas, informações e documentos obrigatórios ao TCE-MT (art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal; arts. 207, 208 e 209 da Constituição Estadual; Resolução Normativa TCE nº 36/2012; Resolução Normativa TCE nº 01/2009; art. 3º da Resolução Normativa TCE nº 12/2008; arts. 164, 166, 175 e 182 a 187 da Resolução Normativa TCE nº 14 /2007).

5.1) A Prestação de Contas Anuais foi enviada fora o do prazo legal dia 26/04/2024, sendo o prazo legal dia 16/04/2024, ou seja, com 10 dias de atraso - Tópico - 9. 1. PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS DE GOVERNO AO TCE

134. No **relatório técnico preliminar**, apontou-se que o gestor não encaminhou ao TCE/MT, dentro do prazo legal (16/04/2023), a prestação de contas anual de governo, enviando com aproximadamente 10 (dez) dias de atraso, em 26/04/2024.

135. Em sua **defesa**, o gestor afirma que:

Razão da Manifestação Prévia de Defesa: *In casu*, imperioso esclarecer que não houve omissão no dever de prestar contas, por parte do Manifestante, sendo que o mero atraso, não prejudicou o cumprimento do dever constitucional desta Corte em proceder a análise das Contas Anuais de Governo do Exercício analisado.

Neste sentido, não seria razoável, um simples atraso no envio de prestação de contas, ser confundido e omissão, e tornar-se pressuposto para interferir no mérito do resultado das contas, pois em muitos casos, não se chega a análise do mérito, privilegiando excesso de formalismo, contrariando o princípio da verdade material, que deveria imperar no processo administrativo.

No que concerne ao princípio da razoabilidade, transcreve-se abaixo a doutrina dos juristas Antônio José Calhau Resende, José Roberto Pimenta Oliveira e Fábio Correa Souza de Oliveira:

“A razoabilidade é um conceito jurídico indeterminado, elástico e variável no tempo e no espaço. Consiste em agir com bom senso, prudência, moderação, tomar atitudes adequadas e coerentes,





levando-se em conta a relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade a ser alcançada, bem como as circunstâncias que envolvem a prática do ato. (RESENDE, Antônio José Calhau. O princípio da Razoabilidade dos Atos do Poder Público. Revista do Legislativo. Abril, 2009)

O regime jurídico-sancionatório, por força do princípio constitucional da razoabilidade, está atrelado ao dever de ostentar, entre as infrações e sanções administrativas, como inarredável condição de validade da norma que as estatui e do ato administrativo que as aplica, o necessário coeficiente de adequação, necessidade e proporcionalidade, sindicável pelo Poder Judiciário, ao nível do controle de constitucionalidade ou legalidade de produção jurídica. (OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Administrativo Brasileiro. 1ª Ed., São Paulo. Malheiros Editores, 2006, p. 473).

O razoável é conforme a razão, racional. Apresenta moderação, lógica, aceitação, sensatez. A razão enseja conhecer e julgar. Expõe o bom senso, a justiça, o equilíbrio. Promove a explicação, isto é, a conexão entre um efeito e uma causa. É contraposto ao capricho, à arbitrariedade. Tem a ver com a prudência, com as virtudes morais, com o senso comum, com valores superiores propugnado em dada comunidade". (OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2003. p.92) (gn)

Restando-se perfeitamente justificado o conteúdo do achado de auditoria, corroborado pela inoccorrência de qualquer impedimento do pleno exercício do mister constitucional por parte do *Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso*, pede-se que seja expedido recomendação, sem interferência no mérito dessas contas.

136. Na análise conclusiva, a **equipe técnica** considera que a defesa admite a ocorrência do fato e, por isso, conclui pela permanência da irregularidade.
137. Pois bem.
138. Da análise dos argumentos trazidos em defesa, resta evidente que o próprio gestor confirma o envio intempestivo das contas anuais de governo do Município de Paranatinga, tentando atribuir tal atraso a situações alheias à sua vontade.
139. Em sendo assim, em se tratando de irregularidade de cunho objetivo que restou confirmada pela própria defesa, não resta alternativa ao **Ministério Público de Contas** senão opinar pela **manutenção do achado**, cabendo, ainda, **recomendação** à Câmara Municipal para que **determine** à atual gestão da Prefeitura de Paranatinga que se **atente** ao prazo constitucional para o envio das contas anuais de governo ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.





2.1.2. Da posição financeira, orçamentária e patrimonial

140. As peças orçamentárias do Município são as seguintes:

Plano Plurianual (2022/2025) - PPA	Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO	Lei Orçamentária Anual - LOA
Lei Municipal nº 2.259/2021	Lei Municipal nº 2.461/2022	Lei Municipal nº 2.479/2022

141. A Lei Orçamentária Anual (LOA) estimou a receita e fixou a despesa em R\$ 140.100.000,00 (cento e quarenta milhões e cem mil reais), dos quais R\$ 90.600.827,89 (noventa milhões, seiscentos mil, oitocentos e vinte e sete reais e oitenta e nove centavos) foram destacados ao orçamento fiscal; e R\$ 49.499.172,11 (quarenta e nove milhões, quatrocentos e noventa e nove mil, cento e setenta e dois reais e onze centavos) foram destacados ao orçamento da seguridade social, conforme determina o art. 165, §5º, da CF. Não houve orçamento de investimentos.

142. No decorrer da execução orçamentária, entretanto, em razão da abertura de créditos adicionais e anulações de dotações, o Orçamento Final passou a ser de R\$ 172.220.906,75 (cento e setenta e dois milhões, duzentos e vinte mil, novecentos e seis reais e setenta e cinco centavos).

143. O laudo preliminar de auditoria informou, ainda, que não houve autorização para abertura de créditos adicionais ilimitados, em observância ao art. 167, VII, da Constituição Federal.

144. Ademais, observou-se que os créditos adicionais suplementares e especiais foram abertos com prévia autorização legislativa e por decreto do Poder Executivo, em observância ao art. 167, V, da Constituição Federal e art. 42 da Lei nº 4.30/64.

145. Além disso, o relatório preliminar informou que houve a abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes de superávit financeiro, em violação ao art. 167, II e V, da Constituição Federal e ao art. 43, §1º, da Lei nº 4.320/64, o que gerou a irregularidade FB03, já analisada e mantida.

146. Por fim, em relação às peças orçamentárias, não consta na LOA autorização para transposição, remanejamento e transferência de recursos de uma





categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, em atendimento ao princípio da exclusividade (art. 165, §8º, CF/1988).

2.1.2.1. Da execução orçamentária

147. Com relação à execução orçamentária, o Ministério Público de Contas destaca as seguintes informações obtidas pela unidade instrutiva:

Quociente de execução da receita (exceto intraorçamentária) (QER) – 1,1383	
Receita prevista: R\$ 159.984.560,40	Receita arrecadada: R\$ 182.116.930,34

Quociente de execução de despesa (QED) – 0,9355	
Despesa autorizada: R\$ 155.763.996,63	Despesa realizada: R\$ 166.502.456,68

Quociente do Resultado da Execução Orçamentária (QREO) – 1,1021	
Receita Orçamentária Arrecadada Consolidada Ajustada: R\$ 171.643.966,39	Despesa Orçamentária Empenhada Consolidada Ajustada: R\$ 158.024.767,48

148. Os resultados indicam que a receita arrecadada foi **maior** que a receita prevista, ocorrendo **excesso de arrecadação**. Além disso, a despesa realizada foi **menor** do que a autorizada, acarretando **economia orçamentária**.

149. De acordo com o relatório técnico, levando-se em consideração os valores ajustados para as receitas e despesas, tem-se que a receita arrecadada foi **maior** que a despesa realizada, o que demonstra a existência de **superávit orçamentário de execução**.

2.1.2.2. Dos restos a pagar

150. Com relação à inscrição em restos a pagar, verifica-se que, no exercício sob análise, houve inscrição de R\$ 5.777.443,54 (cinco milhões, setecentos e setenta e sete mil, quatrocentos e quarenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), enquanto a despesa consolidada empenhada totalizou R\$ 161.439.185,37 (cento e sessenta e um





milhões, quatrocentos e trinta e nove mil, cento e oitenta e cinco reais e trinta e sete centavos).

151. Destas informações, infere-se que para cada R\$1,00 de despesa empenhada, foram inscritos aproximadamente R\$ 0,0357 em restos a pagar.

152. Em relação ao quociente de disponibilidade financeira (QDF), consta que para cada R\$1,00 (um real) de restos a pagar inscritos, há R\$ 1,8593 de disponibilidade financeira, indicando a existência de recursos financeiros suficientes para pagamento de restos a pagar processados e não processados, o que demonstra equilíbrio financeiro, em consonância ao que estabelece o §1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

2.1.2.3. Dívida Pública

153. O art. 3º, II, da Resolução nº 40/2001, do Senado Federal, estabelece, no caso dos Municípios, que a Dívida Consolidada Líquida (DCL) não poderá exceder a 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a receita corrente líquida (RCL). Apurou-se que o Quociente do Limite de Endividamento (QLE) foi **zero** no exercício sob análise, portanto dentro do limite legal.

154. Outrossim, verificou-se que o montante global das operações realizadas no exercício financeiro **respeitou o limite máximo de 16%** da receita corrente líquida, em observância ao que dispõe o art. 7º, I, da Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, o que pode ser observado da análise do Quociente da Dívida Pública Contratada (QDPC), que indicou que **não houve** contratação de dívida no exercício.

155. Por fim, quanto ao respeito ao limite máximo de 11,5% para despesas realizadas no exercício com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar estabelecido pelo art. 7º, II, da Resolução nº 43/2001, do Senado Federal, verifica-se que o Quociente de Dispendio da Dívida Pública (QDDP) foi de **0,0039**, indicando que os dispêndios da dívida pública efetuados estão dentro dos limites estabelecidos.

156. Conclui-se assim que a amortização, juros e demais encargos da dívida consolidada estão adequados ao limite estabelecido nas Resoluções nº 40/2001 e nº 43/2001, ambas do Senado Federal.





2.1.2.4. Limites constitucionais e legais

157. Cabe analisar a observância, pelo gestor, de alguns aspectos importantes durante o exercício, relativos à execução de atos de governo.

158. Os percentuais mínimos legais exigidos pela norma constitucional estão consignados na tabela abaixo, conforme informações extraídas dos autos do feito epigrafado, senão vejamos:

Aplicação em Educação e Saúde		
Exigências Constitucionais	Valor Mínimo a ser aplicado	Valor Efetivamente Aplicado
Manutenção e Desenvolvimento do Ensino	25,00% (art. 212, CF/88)	23,34%
Saúde	15,00% (artigos 158 e 159, CF/88)	30,72%
Aplicação mínima com recursos do FUNDEB		
FUNDEB (Lei 11.494/2007) Profissionais do Magistério da Educação Básica	70% (art. 212-A, XI, CF/88)	107,09%
Despesas com Pessoal art. 18 a 22 LRF – RCL		
Gasto do Executivo	54% (máximo) (art. 20, III, “b”, LRF)	45,81% ⁶
Gasto do Poder Legislativo	6,00% (art. 20, III, “a”, LRF)	3,08%
Gasto total do Município	60% (art. 19, III, LRF)	48,89%

159. Depreende-se que o governante municipal cumpriu o requisito constitucional na aplicação de recursos mínimos para a Saúde, bem como respeitou o percentual mínimo de aplicação de recursos do FUNDEB na valorização dos profissionais do magistério da educação básica.

160. Na espécie, rememore-se que o valor consignado pela unidade instrutiva é de 56,43% da RCL, sendo que o valor de 45,81% decorre da análise do Ministério Público de Contas, que retirou dos gastos de pessoal as despesas com a Coopervale e a OSCIP Instituto Tupã, conforme tratado na irregularidade AA04.

⁶ O valor constante no relatório técnico preliminar e que foi mantido no relatório técnico de defesa é 56,43% da RCL, sendo que o valor de 45,81% decorreu da análise do MPC após retirar os gastos com a Coopervale e OSCIP.





161. Outrossim, segundo o entendimento discutido na **irregularidade AA01**, o Município aplicou apenas o percentual de 23,34% na MDE, contrariando, pois, o art. 212 da Constituição Federal.

162. Porém, há que se destacar como causa atenuadora da natureza gravíssima da irregularidade a circunstância de imprevisibilidade da arrecadação da receita do ITBI, bem como a dificuldade para a destinação do montante suficiente ao atingimento dos 25% exigidos pela Constituição em tempo tão curto, a fim de não a considerar como causa para emissão de parecer contrário à aprovação das presentes contas de governo.

2.1.3. Realização dos programas previstos na Lei Orçamentária Anual

163. Para o estudo da previsão e execução dos programas de governo, sob a ótica da execução orçamentária, a equipe técnica deste Tribunal de Contas elaborou o Quadro 4.3 de seu relatório preliminar.

164. A previsão orçamentária **atualizada** da LOA para os programas foi de R\$ 172.220.906,75 (cento e setenta e dois milhões, duzentos e vinte mil, novecentos e seis reais e setenta e cinco centavos), sendo que o montante efetivamente executado soma R\$ 161.439.185,37 (cento e sessenta e um milhões, quatrocentos e trinta e nove mil, cento e oitenta e cinco reais e trinta e sete centavos), o que corresponde a **93,74%** da previsão orçamentária.

2.1.4. Observância do Princípio da Transparência

165. No que concerne à observância do princípio da transparência, ressalta-se que o relatório preliminar de auditoria consignou que houve realização de audiências públicas durante o processo de elaboração e discussão das peças orçamentárias, bem como elas foram divulgadas em meios oficiais, em observância ao art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

166. Além disso, apurou-se que foi realizada a audiência pública para elaboração e discussão da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

167. Ainda, apurou-se que a Lei Orçamentária para o exercício de 2023, destacou em seu texto os recursos dos orçamentos fiscal e seguridade social, conforme determina o art. 165, §5º, da Constituição Federal.





168. Verificou-se, também, que os anexos obrigatórios que integram a Lei de Diretrizes Orçamentárias, referentes ao exercício de 2023, foram publicados em meio oficial e divulgados na Portal da Transparência da Prefeitura, em conformidade com o art. 37 da CF/88 e art. 48 da Lei Complementar nº 101/2000.

169. Ademais, a equipe de autoria pontuou que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo foram colocadas à disposição dos cidadãos na Câmara Municipal e no órgão técnico responsável por sua elaboração, conforme determina o art. 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal, apesar de terem sido entregues com atraso ao Tribunal de Contas do Estado, consoante irregularidade MB02.

170. Por fim, o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre foi avaliado em audiência pública na Câmara Municipal, conforme o art. 9º, §4º, da LRF.

2.1.5. Índice de Gestão Fiscal

171. Com relação ao Índice de Gestão Fiscal dos Municípios – IGFM⁷, seu objetivo é estimular a cultura da responsabilidade administrativa, por meio de indicadores que mensuram a qualidade da gestão pública.

172. Compulsando os autos, verifica-se que o IGF-M do exercício em análise não foi apresentado no relatório preliminar devido à impossibilidade de consolidação dos cálculos antes da análise conclusiva sobre as contas de governo, consoante se depreende do tópico 2.3 do relatório técnico preliminar.

2.2. Contas Anuais de Governo – Previdência

173. O relatório técnico preliminar unificou a abordagem dos temas gerais das contas de governo e do Regime Próprio de Previdência dos Servidores do Município (RPPS).

174. Especificamente sobre o RPPS, a unidade instrutiva informou que os servidores efetivos do município estão vinculados ao regime próprio de previdência social (RPPS) e os demais ao regime geral (INSS).

175. A unidade instrutiva identificou, também, que as contribuições previdenciárias dos segurados e patronais devidas ao RPPS estão adimplidas.

⁷ - Criado pela Resolução Normativa nº 29/2014 TCE/MT.





176. Da mesma sorte, em consulta ao CADPREV, não se constatou a existência de parcelamentos com o RPPS.

177. Por fim, demonstrou-se que a municipalidade possui o Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP) emitido pelo MPAS ao RPPS, art. 7º, Lei nº 9.717/98 e Portaria MPS nº 204/08.

3. MANIFESTAÇÃO MINISTERIAL

3.1. Análise Global

178. Diante da natureza dos apontamentos levantados nestas contas anuais de governo, o **Ministério Público de Contas** entende que elas merecem a emissão de **parecer prévio FAVORÁVEL com ressalvas à aprovação**.

179. Conforme relatado nos autos, verificou-se nos autos que o Município de Paranatinga deixou de aplicar na manutenção e desenvolvimento do ensino o percentual mínimo de 25% estabelecido na Constituição Federal. Porém, ficou evidenciado que tal situação se deu em decorrência de circunstância imprevisível na arrecadação da receita do ITBI, bem como a dificuldade para a destinação do montante suficiente ao atingimento dos 25% exigidos pela Constituição em tempo tão curto.

180. Logo, considera-se tal acontecimento como causa atenuadora da natureza gravíssima da irregularidade, a fim de não a considerar sozinha como precursora para emissão de parecer contrário à aprovação das presentes contas de governo.

181. Além disso, viu-se que a unidade instrutiva consignou irregularidade gravíssima referente a gasto com pessoal em 56,43% da RCL, em violação direta ao art. 20, III, da LRF. Esse percentual levou em consideração os gastos com a Coopervale e a OSCIP Instituto Tupã, no valor de R\$ 17.773.620,22 (dezessete milhões, setecentos e setenta e três mil, seiscentos e vinte reais e vinte e dois centavos).

182. A unidade instrutiva colocou os gastos com OSCIP na despesa com pessoal com espeque na Nota Técnica nº 2454/2023/MF, que, a despeito do Decreto Legislativo, considerou aplicável o item 04.01.02.01 (3) do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF).

183. No entanto, o Ministério Público de Contas saneou a irregularidade AA04, uma vez que retirou os gastos com a referida OSCIP das despesas com pessoal, nos termos do Decreto Legislativo nº 79/2022, Lei nº 11.082/2020 e Resolução de Consulta nº 17/2022, conforme detalhadamente exposto acima.





184. As demais irregularidades, embora de natureza grave, são incapazes, por si só, de levarem ao entendimento pela reprovação das contas de governo de 2023, pois não acarretaram o desequilíbrio das contas públicas.

185. No mais, é forçoso reconhecer que, a despeito das irregularidades que não foram saneadas, o agente político, de maneira geral, foi diligente ao aplicar os recursos nas áreas sociais.

186. Com relação ao cumprimento das recomendações sugeridas exercícios anteriores, a equipe técnica consigna que nas Contas de Governo atinentes ao exercício de 2022 (Processo nº 8.895-1/2022), que as recomendações I e VI não foram objetos de análise, sendo as demais reincidentes, motivo pelo qual merecem ser renovadas.

187. Com relação ao cumprimento de recomendações sugeridas nas contas de 2021 (Processo nº 41.175-2/2021), é possível observar que o gestor foi reincidente em todas as recomendações, o que clama pela renovação de todas as recomendações.

188. Pelas razões acima alinhavadas, como nestes autos a competência do Tribunal de Contas é restrita à emissão de Parecer Prévio, cabendo o julgamento de tais contas ao Poder Legislativo Municipal, a **manifestação deste *Parquet* de Contas** encerra-se com a sugestão para emissão de **parecer FAVORÁVEL com ressalvas à aprovação das presentes contas de governo**.

3.2. Conclusão

189. Por todo o exposto, levando-se em consideração o que consta nos autos, o **Ministério Público de Contas**, instituição permanente e essencial às funções de fiscalização e controle externo do Estado de Mato Grosso (art. 51, da Constituição Estadual), no uso de suas atribuições institucionais, discordando parcialmente com a equipe técnica, **opina**:

a) pela emissão de **parecer prévio FAVORÁVEL com ressalvas à aprovação das contas anuais de governo da Prefeitura Municipal de Paranatinga**, referentes ao exercício de 2023, sob a administração do **Sr. Josimar Marques Barbosa**, com fundamento nos arts. 26 e 31 da Lei Complementar Estadual nº 269/2007 (Lei Orgânica do TCE/MT), art. 172, parágrafo único, e 185 do Regimento Interno TCE/MT (Resolução Normativa nº 16/2021), e art. 4º da Resolução TCE/MT nº 01/2019;

b) pela **manutenção** das irregularidades AA01 (1.1), DB99 (3.1), FB03 (4.2) e MB02 (5.1), e **saneamento** das irregularidades AA04 (2.1) e FB03 (4.1);





c) pela **emissão de recomendação** ao Legislativo Municipal, nos termos do art. 22, §1º, da Lei Complementar Estadual nº 269/2007 (Lei Orgânica do TCE/MT), para que, quando do julgamento das referidas contas, **determine ao Chefe do Executivo** que:

c.1) as despesas inscritas em restos a pagar processados ou não processados **sejam precedidas** da verificação quanto à existência de disponibilidade financeira;

c.2) **observe** o dispositivo constitucional exposto no art. 167 da Constituição Federal c/c o art. 43 da Lei nº 4.320/1964, evitando a abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes.

c.3) **atente-se** ao prazo constitucional para o envio das contas anuais de governo ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

É o parecer.

Ministério Público de Contas, Cuiabá, 27 de setembro de 2024.

(assinatura digital)⁸

WILLIAM DE ALMEIDA BRITO JÚNIOR
Procurador-geral de Contas Adjunto

⁸. Documento firmado por assinatura digital, baseada em certificado digital emitido por Autoridade Certificadora credenciada, nos termos da Lei Federal nº 11.419/2006 e Resolução Normativa Nº 9/2012 do TCE/MT.

