Voto do Relator 05657/2022-8

Produzido em fase anterior ao julgamento

Processos: 02809/2020-8, 02807/2020-9
Classificação: Prestação de Contas Anual de Prefeito
Setor: GAC - Luiz Carlos Ciciliotti - Gabinete do Conselheiro Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha
Exercício: 2019
Criação: 01/11/2022 13:43
UG: PMI - Prefeitura Municipal de Ibiraçu
Relator: Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha
Responsável: EDUARDO MAROZZI ZANOTTI

PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL – EXERCÍCIO DE 2019 – PARECER PRÉVIO PELA APROVAÇÃO COM RESSALVA – DETERMINAR – RECOMENDAR - DAR CIÊNCIA – ARQUIVAR.

O EXMO. SR. CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA:

1. DO RELATÓRIO:

Tratam os autos de Prestação de Contas Anual, da Prefeitura Municipal de Ibiraçu, relativa ao exercício de 2019, sob a responsabilidade do senhor **Eduardo Marozzi Zanotti**.

Com base no **Relatório Técnico 00161/2021-3** (NCONTAS, evento 658), **Relatório Técnico 00182/2021-5** (NPPREV, evento 660), **Relatório Técnico 00157/2021-7**

Assinado por
LUIZ CARLOS
CICILIOTTI DA CUNHA
09/11/2022 15:34

(Processo TC-02807/2020-9, em apenso, evento 49), e na **Instrução Técnica Inicial 00164/2021-7** (evento 662), foi proferida a **Decisão SEGEX 00216/2021-1** (evento 663), por meio da qual o gestor responsável foi notificado para justificar os seguintes indícios de irregularidades:

Relatório Técnico 00157/2021-7-4 (NCONTAS – Processo TC-02807/2020-9)

Item 3.3.1 - Divergência entre o saldo do termo de verificação e o saldo do balanço patrimonial, indicando que as demonstrações contábeis não refletiram adequadamente todos os saldos constantes dos extratos bancários;

Item 3.5.1.2 - Divergência entre o valor pago de obrigações previdenciárias da unidade gestora e o valor informado no resumo anual da folha de pagamentos (RPPS) indicando pagamento a menor;

Item 3.8.2 – Cobrança ineficiente da dívida ativa;

Item 3.9 - Não reconhecimento do ajuste para perdas, relativo à dívida ativa.

Relatório Técnico 00161/2021-3 (NCONTAS)

Item 4.1.1 - Abertura de créditos adicionais utilizando-se fonte de recursos sem lastro financeiro suficiente;

Item 4.3.7.1 - Utilização de recursos de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural em fim vedado por lei federal;

Item 4.3.7.2 - Recursos recebidos a título de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural apresentam discrepância;

Item 6.1 - Resultado financeiro das fontes de recursos evidenciado no balanço patrimonial é inconsistente em relação aos demais demonstrativos contábeis;

Item 7.4.1 - Da inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira suficiente;

Relatório Técnico 00182/2021-5 (NPPREV)

Item 3.1.2.1 - Ausência de equilíbrio financeiro do regime previdenciário;

Devidamente notificado (Termo de Notificação 00742/2021-7, evento 664), o responsável apresentou suas razões de justificativas (Resposta de Comunicação 00758/2021-8, Defesa/Justificativa 00744/2021-3, Resposta de Comunicação 00757/2021-3, Defesa Justificativa 00743/2021-1 e Peças Complementares 32583 a 32599/2021 - eventos 667 a 687-, e Resposta de Comunicação 00755/2021-4, Defesa Justificativa 00742/2021-7 e Peças Complementares 32549 a 32576/2021 - eventos 667 a 717).

Instado a manifestar-se, o corpo técnico, por meio da **Instrução Técnica Conclusiva 00166/2022-4** (evento 724) opinou, em síntese, no seguinte sentido:

> [...]
>
> **7 CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**
>
> Foi examinada a Prestação de Contas Anual relativa ao município de Ibiraçu, exercício de 2019, formalizada de acordo com a IN TCEES 43/2017 e com o escopo definido na Resolução TC 297/2016 e alterações posteriores.
>
> Quanto ao aspecto técnico-contábil e o disposto na legislação pertinente, opina-se no sentido de que este Egrégio Tribunal de Contas emita PARECER PRÉVIO, dirigido à Câmara Municipal de Ibiraçu, pela **REJEIÇÃO** da prestação de contas anual do **Senhor Eduardo Marozzi Zanotti**, conforme dispõem o art. 132 da Resolução TCEES 261/2013 e art. 80, da Lei Complementar 621/2012, tendo em vista a manutenção das seguintes irregularidades:
>
> I) Do RT 161/2021 (processo TCEES 2.809/2020):

Assinado digitalmente. Conferência em www.tcees.tc.br Identificador: D2A99-55E28-3F4FF

- Abertura de créditos adicionais utilizando-se fonte de recursos sem lastro financeiro suficiente (**item 4.1.1** do **RT 161/2021** e **2.1** desta **ITC**) e;

- Inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira suficiente (**item 7.4.1** do **RT 161/2021** e **2.5** desta **ITC**).

II) Do RT 182/2021 (processo TCEES 2.809/2020):

- Ausência de equilíbrio financeiro do Regime Previdenciário (item **3.1.2.1** do **RT 182/2021** e **2.6** desta **ITC**).

Foram mantidos irregulares, porém passíveis de **ressalva** os **itens 2.2, 2.3 e 3.4** desta **ITC**.

Sugerimos determinar ao gestor:

- Observância da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL (representação fidedigna), IN 36/2016, bem como ao disposto no MCASP;

- Aprimorar o controle por fontes de recursos, na forma prevista no art. 8º da Lei Complementar 101/00, Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da STN;

Consta da Manifestação Técnica 02272/2021-8 elaborada pelo NPPREV:

> 3.3. Sugere-se, nos termos do art. 329, §7°, do RITCEES, a expedição das seguintes determinações:
>
> 3.3.1 DETERMINAÇÃO, com fixação de prazo, ao atual Chefe do Poder Executivo de Ibiraçu, sob a supervisão do responsável pelo controle interno do Município e do diretor presidente do IPRESI, para efetuar a recomposição àquele RPPS dos valores relativos à insuficiência financeira apurada no exercício de 2019, nos termos do artigo 2° §1°, da lei 9717/98, com a incidência de correção monetária, juros e multa; e para a apuração da responsabilidade pessoal do(s) responsável(is) pelo valor dos encargos financeiros incidentes sobre a ausência de repasse (juros e

multa), conforme jurisprudência dessa Corte de Contas, e que encaminhe os resultados dessa apuração a esse Tribunal nos termos da IN 32/2014. (Item 2.1 desta MT).

Registre-se, que consta juntado aos autos o **protocolo 6694/2021**, dando cumprimento à determinação contida no **item 1.5** do **Acórdão 1721/2019-5**, Processo TC 3330/2019-2.

Por fim, cumpre-nos registrar que o gestor requereu o direito à **sustentação oral** quando do julgamento de suas contas.

O **Ministério Público de Contas**, por meio do **Parecer 04522/2022-1** (evento 728), de lavra do Procurador Dr. Luciano Vieira, teceu considerações em relação à proposta contida na Instrução Técnica Conclusiva, manifestando-se para que seja emitido Parecer Prévio recomendando-se ao Legislativo Municipal a rejeição das contas do Executivo Municipal de Ibiraçu, sob a responsabilidade de Eduardo Marozzi Zanotti, referente ao exercício de 2019, com a expedição das determinações propostas pelo NCONTAS na ITC 00166/2022-4.

É o relatório.

V O T O

2. DA FUNDAMENTAÇÃO:

Analisados os autos, verifico que a Prestação de Contas Anual é composta pelas demonstrações contábeis e demais peças e documentos que integram a referida PCA, consolidando as contas das unidades gestoras: Serviço Autônomo de Água e Esgoto; Fundo Municipal de Saúde; Prefeitura Municipal; Câmara Municipal e Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Ibiraçu.

A Lei Orçamentária Anual do município, Lei 3969/2018, estimou a receita e fixou a despesa em R$ 42.000.000,00 para o exercício em análise, autorizando a abertura de créditos adicionais suplementares nos termos estabelecidos no art. 5° desse instrumento normativo.

Do Relatório Técnico 00161/2021-3

Resultado Orçamentário

Dos registros realizados pela área técnica, constatou-se que a execução orçamentária evidencia um **resultado superavitário no valor de R$ 3.177.144,46**, conforme demonstrado a seguir:

Tabela 10) Resultado da execução orçamentária (consolidado)	**Em R$ 1,00**
Receita total realizada	49.233.297,26
Despesa total executada (empenhada)	46.056.152,80
Resultado da execução orçamentária (déficit/superávit)	**3.177.144,46**

Fonte: Processo TC 02809/2020-8 - PCA/2019 BALORC

Resultado Financeiro

Em relação ao **resultado financeiro obtido a partir do Balanço Patrimonial, resultou no superávit de R$ 22.420.131,04, sendo que R$ 18.734.539,88 é pertinente ao Instituto de Previdência.**

Cabe ressaltar que o superávit financeiro, representado pela diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, poderá ser utilizado no exercício seguinte para abertura de créditos adicionais, desde que observadas as correspondentes fontes de recursos, na forma do art.43, da Lei 4.320/1964.

Tabela 26) Resultado financeiro — **Em R$ 1,00**

Especificação	2019	2018
Ativo Financeiro (a)	25.785.499,37	22.953.985,02
Passivo Financeiro (b)	3.365.368,33	3.530.358,54
Resultado Financeiro apurado no BALPAT (c) = (a) – (b)	**22.420.131,04**	**19.423.626,48**
Recursos Ordinários	1.539.271,20	1.136.089,47
Recursos Vinculados	20.880.859,84	18.287.537,01
Resultado Financeiro por Fonte de Recursos (d)	**22.420.131,04**	**19.423.626,48**
Divergência (c) – (d)	**0,00**	**0,00**

Fonte: Processo TC 02809/2020-8 - PCA/2019 BALPAT

Gestão Fiscal

Quanto a gestão fiscal do município, foi verificado o atendimento aos seguintes limites constitucionais e legais:

- Despesas com pessoal – Poder Executivo (44,34% da RCL ajustada) e Despesas com pessoal – Consolidado (46,77% da RCL ajustada);
- Dívida Consolidada do Município;
- Operações de crédito e concessão de garantias;
- Aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino (33,14% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências);
- Destinação de recursos para pagamento dos profissionais do magistério da educação básica em efetivo exercício (92,64% das receitas do FUNDEB);
- Aplicação de recursos em ações e serviços públicos de saúde (28,63% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências).

Em relação às transferências para o Poder Legislativo, constatou-se que o Poder Executivo transferiu recursos acima do limite permitido, excedendo em R$ 762,68. Contudo, considerando a insignificância do valor em relação ao limite máximo, bem como a devolução de R$ 219.371,86 efetuada pelo Poder Legislativo (Processo TC 2336/2020), o relatório técnico opinou em não notificar o responsável.

Sendo assim, estou acolhendo tal posicionamento.

Registrou-se ainda:

- Remuneração de Agentes Políticos (Prefeito e Vice-Prefeito) em conformidade com o mandamento legal.
- Inexistência de previsão para beneficiar instituições com renúncia de receita.

Assim, estou acatando o posicionamento do corpo técnico por meio do RT 00161/2021-3, quanto a regularidade dos itens em destaque.

Considerando-se que no exame inicial realizado pelo corpo técnico foram apontados indicativos de irregularidades, sendo objeto de notificação do responsável, passo a análise do mérito em relação aos registros da ITC 00166/2022-4, após a apresentação das justificativas.

2.1 Abertura de créditos adicionais utilizando-se fonte de recursos sem lastro financeiro suficiente (item 2.1 da ITC 00166/2022-4 e item 4.1.1 do RT 00161/2021):

A análise efetuada no item 4.1.1 do RT 161/2021 constatou, por meio do Demonstrativo de Créditos Adicionais – DEMCAD, que foram abertos créditos adicionais sem lastro financeiro no montante de R$ 1.169.759,01, nas fontes 510, 530, 540, 111, 112 e 520,

com recursos provenientes do superávit financeiro do exercício anterior, ficando tais recursos deficientes em R$ -24.561,67, R$ -498.134,78, -18.479,79, -114.012,45, -306.709,41, -304.714,27. Ressaltou que, conforme consta da tabela 34 (anexo 5), a fonte 001 (RECURSOS ORDINÁRIOS) obteve uma suficiência de recursos de R$ 480.762,49 ao final do exercício, sendo insuficiente para absorver os déficits detectados nas fontes apontadas.

Tabela 4) Fontes de Créditos Adicionais x Fontes de Recursos **Em R$**
1,00

	DEMCAD		BALANCETE RECEITA		BALPAT	
	Abertura de Créditos Adicionais		Excesso de Arrecadação		Superávit Financeiro do Exercício Anterior	
Fontes de Recursos	Excesso de Arrecadação (a)	Superávit Financeiro do Exercício Anterior (b)	Apurado (c)	Suficiência/ Insuficiência (d) = (c) – (a)	Apurado (e)	Suficiência/ Insuficiência (f) = (e) – (b)
001 - RECURSOS ORDINÁRIOS	446.000,00	522.628,54	1.412.815,20	966.815,20	1.136.089,47	613.460,93
510 - OUTRAS TRANSFERENCIAS DE CONVÊNIOS OU CONTRATOS DE REPASSE DA UNIÃO	0,00	67.886,10	334.835,35	0,00	43.324,43	-24.561,67
530 - TRANSFERENCIA DA UNIAO REFERENTE ROYALTIES DO PETRÓLEO	0,00	461.149,27	-52.743,91	0,00	-36.985,51	-498.134,78
540 - TRANSFERENCIA DOS ESTADOS REFERENTE ROYALTIES DO PETRÓLEO	0,00	31.107,31	-34.886,94	0,00	12.627,52	-18.479,79
111 - RECEITA DE IMPOSTOS E DE TRANSFERÊNCIA DE IMPOSTOS - EDUCAÇÃO	0,00	30.991,51	42.828,68	0,00	-83.020,94	-114.012,45
112 - TRANSFERENCIAS DO FUNDEB – IMPOSTOS 70%	0,00	235.333,41	428.555,37	0,00	-71.376,00	-306.709,41
520 - OUTRAS TRANSFERENCIAS DE CONVÊNIOS OU CONTRATOS DE REPASSES DOS ESTADOS	0,00	343.291,41	424.254,66	0,00	38.577,14	-304.714,27
390 - OUTROS RECURSOS VINCULADOS À ASSISTÊNCIA SOCIAL - TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DO FUNDO ESTADUAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	0,00	7.654,51	812.080,53	0,00	430.254,44	422.599,93
410 - RECURSOS VINCULADOS AO RPPS – PLANO PREVIDENCIÁRIO – ENTRADA DE RECURSOS	412.709,00	0,00	2.677.563,44	2.264.854,44	16.351.664,43	0,00

Fonte: Processo TC 02809/2020-8 - PCA/2019 DEMCAD E BALPAT e PCM/2019 Balancete Receita

Após a apresentação da defesa, o corpo técnico, por meio do item 2.1 da ITC 00166/2022-4 refutou os argumentos expostos pelo responsável, manifestando-se pela manutenção da irregularidade, nos seguintes termos:

> [...]
>
> **DA ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:**
>
> Compulsando os documentos e justificativas apresentadas pelo gestor, entendemos que o mesmo **não** logrou êxito em seu intento. Explica-se.

De acordo com o RT 161/2021 verificou-se que o superávit financeiro no exercício anterior das **fontes 510**, **530**, **540**, **111**, **112** e **520** não possuía valor suficiente para cobrir os créditos abertos no exercício atual.

A defesa do gestor alegou que houve um equívoco na classificação da fonte de recurso em relação às fontes 111, 112, 510 e 520, uma vez que a fonte correta seria excesso de arrecadação em vez de superávit financeiro. Quanto às fontes 530 e 540, o gestor alegou que havia superávit financeiro do exercício anterior no montante de **R$ 613.460,93**, suficiente para cobrir as fontes ainda deficitárias (530 e 540).

Pois bem.

Inicialmente temos que a alegação do gestor quanto ao erro nas fontes 111, 112, 510 e 520 não se coaduna com o documento acostado pelo próprio gestor. Isso porque o documento apresentado indica que a fonte de recursos para os créditos abertos seria de fato “superávit financeiro”. Vejamos:

GERAL				SUPLEMENTAÇÃO		
Ano	Natureza do Crédito	Tipo Movimento	Nº Lei	Ficha Suplementada	Dotação Suplementada	Valor Suplementado
Recurso : Superávit Financeiro						
Fonte de Recurso Suplementada : 21110000000 - RECEITA DE IMPOSTOS E DE TRANSFERÊNCIA DE IMPOSTOS- EDUCAÇÃO						
Tipo e Nº Crédito : Decreto Nº 0305709/2019						
2019	Suplementar	Crédito Adicional	0003969/2018	0000024	090001.1212200302.049.3190110000C0.21110000000	30.951,51
						30.951,51
						30.951,51
Fonte de Recurso Suplementada : 21120000000 - TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEB - 60%						
Tipo e Nº Crédito : Decreto Nº 0305709/2019						
2019	Suplementar	Crédito Adicional	0003969/2018	0000410	090001.1236500302.060.3190110000C0.21120000000	118.414,66
						118.414,66
Tipo e Nº Crédito : Decreto Nº 0305741/2019						
2019	Suplementar	Crédito Adicional	0003969/2018	0000410	090001.1236500302.060.3190110000C0.21120000000	116.918,75
						116.918,75
						235.333,41
Fonte de Recurso Suplementada : 25109999000 - OUTRAS TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS DA UNIÃO						
Tipo e Nº Crédito : Decreto Nº 0305577/2019						
2019	Suplementar	Crédito Adicional	0003969/2018	0000042	110001.1030100252.075.4490520000C0.25109999000	67.886,10
						67.886,10
						67.886,10
Fonte de Recurso Suplementada : 25209999000 - OUTRAS TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS DOS ESTADOS						
Tipo e Nº Crédito : Decreto Nº 0305592/2019						
2019	Suplementar	Crédito Adicional	0003969/2018	0000521	100001.2781200163.025.4490510000C0.25209999000	343.291,41
						343.291,41
						343.291,41
						677.502,43
						677.502,43

Assinado digitalmente. Conferência em www.tcees.tc.br Identificador: D2A99-55E28-3F4FF

Conforme demonstrado, o recurso utilizado foi superávit financeiro e não excesso de arrecadação como alegado pelo gestor. Assim, **não há** como **aceitar** tal justificativa.

Quanto às fontes 530 e 540, o gestor alegou haver superávit financeiro do exercício anterior (2018) no montante de **R$ 613.460,93**, valor este suficiente para cobrir o déficit apontado no RT.

Nesse ponto, concordamos **em parte** com o gestor, pois o valor de **R$ 480.762,49** apontado no RT diz respeito ao **exercício de 2019**, sendo que para efeitos de lastro financeiro o valor correto seria aquele apurado no **RT** de **2018** (processo TCEES 08676/2019-1), o que, no caso, foi de **R$ 1.008.961,94**. Assim, ao se descontar os valores abertos com base no superávit financeiro de recursos próprios em **2019** – **R$522.628,54** – ainda sobrariam **R$ 486.333,40** de saldo anterior nessa fonte, valor este quase suficiente para cobrir o déficit das fontes 530 e 540 (**R$ 516.614,57**). Assim, vimos aceitar tal justificativa para estas fontes, considerando, para todos os efeitos, o baixo potencial ofensivo do valor a descoberto (**R$ 30.281,17**)

Face o todo o exposto e, considerando que não houve justificativa suficiente para embasar a abertura de créditos adicionais com base no superávit financeiro do exercício anterior nas **fontes 111**, **112**, **510** e **520**; considerando não haver superávit financeiro do exercício anterior na **fonte 001** com saldo suficiente para cobrir as **todas** as fontes deficitárias; vimos não aceitar as alegações da defesa e nesse sentido opinamos pela **manutenção** da irregularidade apontada no **item 4.1.1** do **RT 161/2021**.

Pois bem,

O presente indicativo de irregularidade se refere a abertura de créditos adicionais utilizando-se fonte de recursos sem lastro financeiro suficiente.

Assinado digitalmente. Conferência em www.tcees.tc.br Identificador: D2A99-55E28-3F4FF

Para o apontamento, o Relatório Técnico registrou a ausência de superávit financeiro que pudesse cobrir a abertura dos créditos adicionais nas fontes de recursos 510, 530, 540, 111, 112 e 520.

Em sede de análise conclusiva, por meio da ITC 00166/2022-4, o corpo técnico está acolhendo a justificativa apresentada pela defesa em relação às fontes de recursos 530 e 540, considerando-se a existência de superávit financeiro do exercício de 2018, que, descontando-se dos valores abertos com base no superávit financeiro de recursos próprios em 2019 ainda sobrariam R$ 486.333,40 de saldo anterior nessa fonte, valor este quase suficiente para cobrir o déficit das referidas fontes (R$ 516.614,57). Restando o valor a descoberto de R$ 30.281,17 com baixo potencial ofensivo.

Em relação às fontes 111, 112, 510 e 520, a defesa alegou que houve um equívoco na classificação da fonte de recurso em relação às referidas fontes, uma vez que a fonte correta seria excesso de arrecadação em vez de superávit financeiro. Quanto a esse fato, a ITC refutou os argumentos apresentados, considerando-se que o documento acostado aos autos indica que a fonte de recursos para os créditos abertos seria de fato superávit financeiro.

Quanto a esse fato, em relação à legislação que rege a matéria, é importante destacar o que dispõe a Lei 4320/64 em seu artigo 43, em relação às fontes para abertura de créditos adicionais:

> Art. 43. A abertura dos créditos suplementare*s 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;**
> **II - os provenientes de excesso de arrecadação**;

> III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;
> IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.
>
> **§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.**
>
> § 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**.
>
> § 4° Para o fim de apurar os recursos utilizáveis, provenientes de excesso de arrecadação, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício. (grifo nosso)

Assim, analisando-se a tabela 4 do RT-00161/2021-3 (evento 658), constato que realmente procede a argumentação da defesa em relação à existência de excesso de arrecadação que pudesse cobrir a abertura dos créditos adicionais nas fontes 111, 112, 510 e 520. Situação essa também registrada no item 4 do referido Relatório:

> [...]
> Ao realizar uma análise individualizada por fonte de recursos, conforme tabela seguinte, verificou-se a suficiência de recursos para a abertura de crédito adicional proveniente de excesso de arrecadação e a insuficiência de recursos para a abertura de crédito adicional proveniente do superávit financeiro (exercício anterior) (Fontes: 510, 530, 540, 111, 112, 520), tendo em vista o § único do art. 8º da LRF. (grifei)

Desta forma, apesar do equívoco quanto à informação para abertura dos créditos adicionais (superávit financeiro), de fato, constata-se a existência de fontes de recursos

para que pudessem ser abertos os créditos adicionais nas respectivas fontes, por meio de excesso de arrecadação.

Sendo assim, entendo que a inconsistência em exame possui natureza formal, sem o condão de macular as contas, motivo pelo qual estou mantendo a irregularidade, todavia, com possibilidade de ressalva, divergindo desta maneira, parcialmente, da manifestação técnica e do parecer ministerial.

2.2 Utilização de recursos de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural em fim vedado por lei federal (item 2.2 da ITC 00166/2022-4 e item 4.3.7.1 do RT 161/2021):

Do balancete da execução orçamentária (BALEXOD), verificou-se que o município aplicou recursos de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural em fim diverso do autorizado em lei, infringindo o art. 8º da Lei Federal 7.990/89.

Mencionado requisito legal veda a aplicação de recursos em quadro permanente de pessoal, exceto ao custeio de despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, o que não foi observado pelo município.

Constatou-se o pagamento de despesas relacionadas a auxílio alimentação, auxílio transporte e repasse de aporte para suplementar plano de amortização, conforme demonstrado na tabela abaixo, sendo passíveis, portanto, de devolução à fonte de recursos nº 530, *royalties* do petróleo recebidos da união, no montante de R$ 311.645,42:

Fonte	Função	Natureza Despesa	Despesa
530	15 – URBANISMO	339046	R$ 212.192,32
530	8 – ASSIST. SOCIAL	339049	R$ 2.958,74
530	10 – SAÚDE	339197	R$ 21.106,46
530	4 - ADMINISTRAÇÃO	339197	R$ 75.387,90
Total			**R$ 311.645,42**

Em análise às justificativas apresentadas pela defesa, o corpo técnico, por meio do item 2.2 da ITC 00166/2022-4 manifestou-se no seguinte sentido:

> [...]
>
> **DA ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:**
>
> Compulsando os documentos e justificativas apresentadas pelo gestor, entendemos que o mesmo **não** logrou êxito em seu intento. Explica-se.
>
> De acordo com o RT 161/2021 verificou-se que o município de Ibiraçu aplicou recursos de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural em fim vedado por lei, infringindo o art. 8º da Lei Federal 7.990/89. As despesas irregulares foram as seguintes: auxílio alimentação a servidores municipais (339046), auxílio transporte (339049) e aporte para cobertura de déficit atuarial (339197), totalizando despesa paga no montante de **R$ 311.645,42,** passível de devolução à fonte de recurso **530**.
>
> Em sua defesa, o gestor alegou que o TCEES através do Parecer em Consulta 011/2012 já se manifestou no sentido de que o pagamento de despesas com auxílio alimentação não incidem no gasto com pessoal, que por analogia, não devem ser abarcados nas vedações do disposto no art. 8º da Lei Federal nº. 7.990/89. Aduziu, ainda, que a Instrução Técnica de Consulta 00018/2019-2 (processo TCEES 2208/2019), ao delimitar quais despesas poderiam ser custeadas com os recursos de royalties, apontou, por analogia, que despesas cuja natureza não se revista de caráter permanente e obrigatórias, com a geração de compromissos futuros, poderiam ser

custeadas com tais recursos, como no caso das diárias, do auxílio-alimentação, vale transporte etc. Aduziu, ainda, que as despesas com aporte ao RPPS encontram-se abrigadas pela Lei Federal 7.990/89 (artigo 8º, § 2º) e, nesse sentido, não haveria necessidade de outras justificativas para tal pagamento. Por fim, o gestor alegou que caso o TCEES ainda entendesse irregulares o pagamento das demais despesas (auxílio alimentação e auxílio transporte), houve a restituição à fonte 530, no exercício financeiro de 2020, do montante de **R$ 453.870,18**, sanando a questão.

Pois bem.

Iniciaremos nossa análise debatendo a questão do Parecer em Consulta 011/2012.

Vejamos, novamente, o aludido artigo 8º da Lei Federal 7.990/1989:

> Art. 8º O pagamento das compensações financeiras previstas nesta Lei, inclusive o da indenização pela exploração do petróleo, do xisto betuminoso e do gás natural será efetuado, mensalmente, diretamente aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e aos órgãos da Administração Direta da União, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao do fato gerador, devidamente corrigido pela variação do Bônus do Tesouro Nacional (BTN), ou outro parâmetro de correção monetária que venha a substituí-lo, vedada a aplicação dos recursos em pagamento de dívida e no quadro permanente de pessoal. (Redação dada pela Lei nº 8.001, de 13.3.1990)
>
> § 1º As vedações constantes do caput não se aplicam: (Redação dada pela Lei nº 12.858, de 2013)
>
> I - ao pagamento de dívidas para com a União e suas entidades; (Incluído pela Lei nº 12.858, de 2013)
>
> II - **ao custeio de despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, especialmente na educação básica pública em tempo integral, inclusive as relativas a pagamento de salários e outras verbas de natureza remuneratória a profissionais do magistério em efetivo exercício na rede pública**. (Incluído pela Lei nº 12.858, de 2013) (grifo nosso)

> § 2º Os recursos originários das compensações financeiras a que se refere este artigo poderão ser utilizados também para capitalização de fundos de previdência. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.195, de 14.2.2001)

Da letra da lei extrai-se que não existe permissivo para o pagamento de despesas do quadro permanente de pessoal, exceto àquelas com a manutenção e desenvolvimento do ensino, especialmente a educação básica. Há que se registrar ainda, que o inciso II faz exceção exclusivamente ao pagamento de salários e outras verbas de natureza remuneratória em efetivo exercício, não podendo, por exemplo, alcançar servidores inativos.

Assim, alegou o gestor que o Parecer em Consulta 011/2012 atribuiu um caráter indenizatório às despesas com o auxílio-alimentação. Em que pese o posicionamento do TCEES ser razoável, temos, no caso concreto, que verificar a aplicabilidade do parecer em confronto com a lei federal.

Conforme já pontuado, a lei que rege a aplicação dos recursos dos royalties recebidos da União veda o pagamento de quaisquer despesas com o quadro permanente de pessoal (exceto na manutenção e desenvolvimento do ensino). Nesse sentido, se o legislador definiu quais seriam as exceções cabíveis ao caso, entendemos, à luz da **hermenêutica jurídica**, que não haveria possibilidade de se enquadrar o auxílio-alimentação dentre as **exceções** previstas no artigo 8º, considerando que tais exceções são **taxativas**.

Nos termos do artigo 19, § 1º da LRF, ficou estabelecido que algumas despesas com a remuneração não seriam computadas para efeitos dos gastos com pessoal. Dentre estas, destacamos as de natureza indenizatórias, como as diárias, ajudas de custo, auxílio-mudança, **auxílio-alimentação**, vale transporte etc.

As despesas indenizatórias, segundo a classificação pela natureza da despesa, são agrupadas como “Outras despesas correntes”, figurando entre

as despesas voltadas ao quadro permanente dos entes federativos, apesar de não computarem o gasto com pessoal, para efeitos do limite estabelecido no artigo 19 da LRF. O que se quer dizer com isso é que mesmo as despesas indenizatórias são consideradas despesas com pessoal, ainda que contabilizadas como "Outras Despesas Correntes".

Assim, considerando que o artigo 8º da Lei Federal veda a aplicação dos recursos dos royalties no quadro permanente, temos que as despesas com auxílio-alimentação não se enquadram nas exceções previstas na lei, merecendo destacar-se que esse posicionamento da área técnica vem sendo aceito nas decisões deste Tribunal.

Quanto ao processo TCEES 2208/2019 (Instrução Técnica de Consulta 00018/2019-2), temos que a analogia pretendida pelo gestor não se aplica.

As despesas indenizatórias pagas com recursos dos royalties não podem estar desassociadas do centro de custo que originou tais pagamentos. O fato de as despesas serem de caráter não permanente não as habilitam a serem pagas com os royalties. Não seria razoável um servidor público – efetivo ou comissionado –, **não** poder receber sua remuneração (3.1.90.11) com os recursos dos royalties, ao passo que algumas despesas indenizatórias (3.3.90.46) **poderão** sem pagar com o mesmo recurso vedado. Ou seja, para um mesmo servidor haveria duas situações distintas. Ademais, da nossa leitura da Instrução Técnica de Consulta não vislumbramos a mesma interpretação dada pelo gestor quanto aos pagamentos que poderiam ser realizados à custa dos royalties.

Por fim, o gestor alegou que houve a restituição dos valores pagos no exercício de 2019 à conta dos recursos dos royalties de origem federal (fonte 530), sendo que tal restituição ocorreu nos meses de agosto e setembro de 2020.

De fato, consta da documentação de suporte (**Peça Complementar 32554/2021-1**), a informação de que a fonte pagadora das despesas citadas

> na peça inicial seria os recursos próprios e que o montante transferido era de **R$ 453.870,18** e a conta de destino seria o Fundo Especial.
>
> Com base no documento supracitado é possível entender que a questão foi sanada somente no exercício financeiro seguinte (2020) com o ressarcimento integral dos valores pagos indevidamente (**R$ 311.645,42**).
>
> Face o todo exposto, vimos opinar no sentido de que seja **mantido** o indicativo de irregularidade apontado no **item 4.3.7.1** do **RT 161/2021**, entretanto, passível de **ressalva**, haja vista que somente no exercício seguinte se regularizou a situação descrita na peça inicial.

Pois bem,

Apesar da opinião de ressalva pelo corpo técnico, encaminhados os autos ao Ministério Público de Contas, o Parecer Ministerial 04522/2022-1 destacou que se trata de graves infrações às normas expressas no art. 8º da Lei 7.990/1989 e no art. 2º da Lei Estadual n. 10.988/2019, ressaltando que as despesas com auxílio alimentação não se enquadram nas exceções previstas na lei.

No entanto, não obstante as considerações feitas pelo *Parquet de Contas*, com as devidas vênias, me filio à proposição da ITC 00166/2022-4, pela manutenção da irregularidade, todavia, passível de ressalva, sem o condão de macular as contas, tendo em vista a fundamentação ali registrada e considerando que foi procedida a restituição para a conta de royalties.

Ademais, cabe registrar que a inconsistência também foi objeto de apontamento no Processo TC-03718/2018 (Prestação de Contas Anual do exercício de 2017 - Parecer Prévio 00069/2021-7 - 2ª Câmara) e no Processo TC-08676/2019 (Prestação de Contas Anual do exercício de 2018 - Parecer Prévio 00063/2021-1- 1ª Câmara), onde, após constatada a restituição para a conta de royalties do valor que havia sido aplicado indevidamente, os colegiados desta Corte de Contas se manifestaram pela possibilidade de ressalva.

Por todo o exposto, acompanhando o entendimento técnico e divergindo do parecer ministerial, mantenho o presente indicativo de irregularidade, porém passível de ressalva, sem o condão de macular as contas do responsável.

2.3. Recursos recebidos a título de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural apresentam discrepância (item 2.3 da ITC 00166/2022-4 e item 4.3.7.2 do RT 161/2021):

Observou-se, do anexo ao balanço patrimonial, que a **fonte de recursos 530 – Royalties do Petróleo Federal**, iniciou o exercício com déficit financeiro de R$ -36.985,51 e encerrou superavitário, no montante de R$ 523.858,90. Dos balancetes da execução orçamentária nota-se que foram recebidos no exercício R$ 2.037.256,09 e empenhados R$ 1.117.497,56. Todavia, constatou-se discrepância entre o resultado financeiro registrado no Balanço Patrimonial e o valor apurado por esta Corte de Contas, de acordo com o demonstrado na tabela a seguir:

FONTE	SUP. FINANC. EXERC. ANTERIOR	RECEITAS	DESPESAS	SALDO FINAL APURADO	RESULTADO FINANCEIRO EVIDENCIADO	SALDO EM CONTA BANCÁRIA (BB 60055 e CEF 7)
530	-36.985,51	2.037.256,09	1.117.497,56	882.773,02	523.858,90	590.960,99

Também a **fonte de 540 – Royalties do Petróleo Estadual** apresentou inconsistências nos saldos, verificando-se incompatibilidade entre o superávit financeiro do demonstrativo contábil, o saldo apurado por esta Corte de Contas e o saldo bancário.

FONTE	SUP. FINANC. EXERC. ANTERIOR	RECEITAS	DESPESAS	SALDO FINAL APURADO	SUPERÁVIT FINANCEIRO EVIDENCIADO	SALDO EM CONTA BANCÁRIA (Banestes 1937530)
540	12.627,52	1.775.113,06	1.531.316,78	256.423,80	176.890,14	252.534,92

Em análise aos argumentos apresentados pela defesa, o item 2.3 da ITC 00166/2022-4 manifestou-se pela ressalva da irregularidade, nos seguintes termos:

[...]

DA ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:

Compulsando os documentos e justificativas apresentadas pelo gestor, entendemos que o mesmo **não** logrou êxito em seu intento. Explica-se.

De acordo com o RT 161/2021 verificou-se discrepância na movimentação dos recursos recebidos a título de royalties pela exploração de petróleo e gás natural.

A defesa do gestor trouxe sua própria apuração dos saldos bancários e do superávit financeiro, sendo que o defendente creditou as discrepâncias apontadas na inicial às diferenças entre as receitas e despesas utilizadas pelo TCEES e, ainda, a não consideração dos restos a pagar para efeitos de cálculo do superávit.

Pois bem.

Antes de analisarmos os argumentos do gestor, temos que informar que a tabela de apuração produzida no corpo do RT se coaduna com a metodologia atualmente adotada pela área técnica, com a informação adicional de que os dados constantes da referida tabela são retirados dos documentos encaminhados pelo próprio gestor sendo os mesmos que compõem a PCA.

Dito isto, passemos aos argumentos do defendente.

FONTE 530

Inicialmente, faremos alguns ajustes na tabela contida no RT 161/2021, para incorporar a receita recebida e a despesa **paga** (informados pelo gestor na defesa) e o saldo dos restos a pagar (conforme arquivo **DEMRAP** original).

FONTE 530	SALDO BANCÁRIO (R$)	SUPERÁVIT FINANCEIRO
Saldo bancário em 31/12/2018 (TVDISP)	94.273,82	
Receitas recebidas em 2019 (dados gestor)	2.678.626,83	
Despesas **pagas** em 2019 (dados gestor)	2.181.934,77	
Saldo bancário **antes** dos Restos a Pagar TCEES	590.965,88	
Saldo bancário em 31/12/2019 (TVDISP)	590.960,99	
Superávit financeiro em 31/12/2018 (BP)		(36.985,51)
Receitas recebidas em 2019 (dados gestor)		2.678.626,83
Despesas **empenhadas** em 2019		1.117.497,56
Superávit financeiro apurado TCEES		1.524.143,76
Saldo bancário em 31/12/2019 (TVDISP)		590.960,99
Restos a pagar inscritos (arquivo DEMRAP)		61.424,50
Saldo bancário ajustado em 31/12/2019		529.536,49
Superávit financeiro evidenciado no BP em 31/12/2019		523.858,90
Divergência entre o saldo bancário ajustado e o superávit financeiro do Balanço Patrimonial		**5.677,59**

FONTE 540

Para esta fonte, faremos o ajuste com base na receita recebida e na despesa **paga** (informados pelo gestor na defesa) e no saldo dos restos a pagar (conforme arquivo **DEMRAP** original).

FONTE 540	SALDO BANCÁRIO (R$)	SUPERÁVIT FINANCEIRO
Saldo bancário em 31/12/2018 (TVDISP)	427.486,31	
Receitas recebidas em 2019 (dados gestor)	1.777.253,37	
Despesas **pagas** em 2019 (dados gestor)	1.952.204,76	
Saldo bancário **antes** dos Restos a Pagar TCEES	252.534,92	
Saldo bancário em 31/12/2019 (TVDISP)	252.534,92	
Superávit financeiro em 31/12/2018 (BP)		12.627,52
Receitas recebidas em 2019 (dados gestor)		1.777.253,37
Despesas **empenhadas** em 2019		1.531.316,78
Superávit financeiro apurado TCEES		258.564,11
Saldo bancário em 31/12/2019 (TVDISP)		252.534,92
Restos a pagar inscritos (RP)		152.160,48
Saldo bancário ajustado em 31/12/2019		100.374,44
Superávit financeiro evidenciado no BP em 31/12/2019		176.890,14
Divergência entre o saldo bancário ajustado e o superávit financeiro do Balanço Patrimonial		**(76.515,70)**

Assinado digitalmente. Conferência em www.tcees.tc.br Identificador: D2A99-55E28-3F4FF

Da análise dos quadros anteriores restou configurada uma divergência de **R$5.677,59** na fonte 530 e de (**R$ 76.515,70)** na fonte 540. No que tange à **fonte 530**, essa divergência está dentro do limite permitido pelo artigo 12-A, inciso I, da Resolução TCEES 297/2016 e, nesse sentido, entendemos sanada a questão para esta fonte.

Em relação à **fonte 540**, percebe-se haver um descompasso entre o saldo dos restos a pagar/passivos consignados alegado pelo gestor e o saldo dos restos a pagar encaminhado pelo próprio gestor junto com a PCA original (documento eletrônico **Prestação de Contas Anual 12914/2020-7** – arquivo DEMRAP).

O próprio gestor, nessa fase processual, apresentou valores contraditórios entre si. No texto da defesa o valor para os restos a pagar (**R$ 66.042,95**), que somados aos passivos consignados (**R$ 1.059,14**), alcançaria **R$ 67.102,09**, sendo que na tabela de verificação o gestor apresentou o valor de **R$ 75.644,75** para as mesmas rubricas.

Assim, não é possível aceitar as novas alegações em face da dissintonia dos documentos apresentados originalmente, quando comparados às novas alegações e documentos dessa fase processual.

Em que pese tal assertiva, temos ainda que o gestor requereu o mesmo tratamento dado em processos análogos. De fato, o TCEES vem adotando o posicionamento de ressalvar as contas dos gestores nesse ponto de controle. Some-se, ainda, que a divergência remanescente na **fonte 540** não é tão significativa, ao ponto de representar um risco a utilização de recursos vinculados em despesas cujo objeto seja proibido.

Concluindo a análise do item, temos a informar que algumas das divergências encontradas pelo defendente são fruto, dentre outros elementos, da classificação contábil incorreta por parte do município de algumas receitas e despesas relativas aos royalties. A qualidade do relatório técnico está

diretamente ligada a confiabilidade, tempestividade, fidedignidade e clareza das informações prestadas pelos jurisdicionados.

Face o todo exposto e, considerando que se verificou inconsistência na movimentação das contas dos royalties (**fonte 540**), vimos sugerir a **manutenção** da irregularidade apontada no **item 4.3.7.2** do **RT 161/2021**, porém no campo da **ressalva**.

Pois bem,

Da análise dos quadros anteriores restou configurada uma divergência de **R$ 5.677,59** na fonte 530 e de (**R$ 76.515,70)** na fonte 540. No que tange à **fonte 530**, essa divergência está dentro do limite permitido pelo artigo 12-A, inciso I, da Resolução TCEES 297/2016 e, nesse sentido, entendemos sanada a questão para esta fonte.

Concluiu a ITC 00166/2022-4 que em relação à fonte 530, restou configurada uma divergência de R$ 5.677,59, estando dentro do limite permitido pelo artigo 12-A, inciso I, da Resolução TCEES 297/2016 e, nesse sentido, entendeu como sanada a questão para essa fonte.

Em relação à fonte 540 o corpo técnico constatou que nesta fase processual, o gestor apresentou valores contraditórios entre si. No texto da defesa o valor para os restos a pagar (R$ 66.042,95), que somados aos passivos consignados (R$ 1.059,14), alcançaria R$ 67.102,09, sendo que na tabela de verificação o gestor apresentou o valor de R$ 75.644,75 para as mesmas rubricas. Assim, a instrução técnica concluiu que algumas das divergências encontradas pelo defendente são fruto, dentre outros elementos, da classificação contábil incorreta por parte do município de algumas receitas e despesas relativas aos royalties. Assim sugeriu a manutenção da irregularidade, todavia, mantendo-se no campo da ressalva.

Encaminhados os autos ao Ministério Público de Contas, o Parecer Ministerial 04522/2022-1 refutou os argumentos apresentados pela defesa, registrando que "*não*

conseguiu justificar o gestor os registros contábeis na conta vinculada aos recursos recebidos a título de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural (fonte 540), não prestando, portanto, os registros contábeis a demonstrar a regular aplicação dos respectivos valores, por lhes faltar atributos essenciais, tais como compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, integridade e objetividade, o que consubstancia grave infração à norma".

No entanto, conforme registro realizado pelo corpo técnico a divergência remanescente na fonte 540 não é tão significativa, ao ponto de representar um risco a utilização de recursos vinculados em despesas cujo objeto seja proibido, o que seria, em meu entendimento, de pouca materialidade para ensejar a rejeição das contas do responsável.

Cabe destacar que a possível utilização indevida de recursos de royalties foi objeto de análise no item anterior, onde, acompanhando a área técnica, estou me manifestando pela possibilidade de ressalva, diante da recomposição dos recursos para a conta de royalties e dos fundamentos trazidos pelo corpo técnico.

Ademais, conforme bem ressaltado pela ITC 00166/2022-4, esta Corte vem adotando o posicionamento de ressalvar as contas dos gestores em relação a tal inconsistência, considerando-se problemas decorrentes da utilização de fontes de recursos pelos órgãos jurisdicionados.

Desse modo, não obstante as considerações feitas pelo *Parquet de Contas*, com as devidas vênias, me filio à proposição da ITC 00166/2022-4, pela manutenção da irregularidade, todavia, passível de ressalva, sem o condão de macular as contas, tendo em vista a fundamentação ali consignada.

2.4 Resultado financeiro das fontes de recursos evidenciado no Balanço Patrimonial é inconsistente em relação aos demais Demonstrativos Contábeis (item 2.4 da ITC 00166/2022-4 e item 6.1 do RT 00095/2021):

Com base no Balanço Patrimonial encaminhado (arquivo digital BALPAT), verificou-se incompatibilidade nos resultados financeiros das diversas fontes de recursos apresentadas no item 6.1 do RT 00095/2021-1. A inconsistência foi apurada por meio do Anexo 5 da RGF, Tabela 34 do Relatório Técnico, tendo como base o Termo de Verificação de Disponibilidades, Relação de Restos a Pagar e Demonstração da Dívida Flutuante.

Em análise aos argumentos apresentados pela defesa (item 2.4 da ITC 00166/2022-4), o corpo técnico opinou pelo afastamento do indicativo de irregularidade, nos seguintes termos:

> [...]
>
> **DA ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:**
>
> Compulsando os documentos e justificativas apresentadas pelo gestor, entendemos que o mesmo logrou êxito em seu intento. Explica-se.
>
> De acordo com o RT 161/2021 verificou-se que havia incompatibilidades no resultado financeiro das fontes de recursos, quando comparados o anexo ao Balanço Patrimonial e o Anexo 05 do RGF (Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa e dos Restos a Pagar).
>
> Em sua defesa, o gestor alegou que de fato havia uma divergência nos valores constantes do anexo ao Balanço Patrimonial quando comparados ao Anexo 05 do RGF, tendo afirmado ainda que os valores constantes do anexo ao Balanço Patrimonial estão corretos. Quanto a divergência, informou que o sistema contábil do município gerou o Anexo 05 do RGF com erro, uma vez que o sistema Cidades não aceita as movimentações bancárias ocorridas no período. Par comprovar suas alegações, o gestor encaminhou um novo

Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Líquida, bem como o saldo bancário das contas dos royalties (fontes 530 e 540) para comprovar que o saldo apresentado na tabela 34 do RT estava equivocado.

Pois bem.

Inicialmente, temos que registrar que o que se discute neste apontamento é a falta de compatibilidade identificada no resultado financeiro do balanço patrimonial, por fonte de recursos, quando confrontado com o resultado apurado no anexo 5 do RGF, disponibilidade líquida de caixa (tabela 34 do RT).

Vale dizer que os recursos públicos arrecadados não são todos de livre aplicação. Existem aqueles que são livres, podem ser utilizados para financiar quaisquer despesas públicas, e aqueles que não. Desta forma, foram criadas as fontes de recursos, que têm como propósito segregar e controlar os recursos públicos, de acordo com a sua origem, e que serão gastos de acordo com a finalidade disposta em lei.

Portanto, a matéria é de relevância para o setor público, uma vez que desde o planejamento (PPA, LDO e LOA) o gestor deverá levar em conta que as políticas públicas terão que se enquadrar nas possibilidades de usos dos recursos a serem arrecadados, sendo uma limitação à sua gestão. Tanto é que a matéria foi destacada no parágrafo único do art. 8° da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No caso em concreto temos que o gestor apresentou novo Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa Líquida (documento eletrônico **Peça Complementar 32573/2021-3**), de onde é possível verificar que os valores evidenciados nesse documento se coadunam com as justificativas apresentadas nessa fase processual e, em princípio, sanam a questão.

De qualquer forma, é importante registrar que especificamente neste exercício financeiro foram considerados na tabela 34 do RT os valores informados nas

contas correntes (BALANCORR) da PCM mês 13/2019, encaminhados pelo próprio município e armazenados no CidadES, e não os valores contidos nos anexos encaminhados na PCA no formato *.xml*.

Assim, a elaboração da tabela 34 do RT restou prejudicada, pois a mesma apresenta dados divergentes, encaminhados pelo município. Ademais, tendo em vista a alteração ocorrida na codificação das fontes, de 2018 para 2019, a convergência de denominação (*de-para)* não foi realizada corretamente, acarretando no registro indevido de disponibilidades e de restos a pagar em fonte de recurso diversa à de origem.

Por fim, cabe registrar que algumas fontes do novo Anexo 05 do RGF apresentado pelo gestor ainda continham algumas incompatibilidades, como no caso das **fontes 001** e **520**, sendo que no caso específico dessas duas fontes nos manifestaremos no próximo item desta ITC.

Face o todo exposto e, considerando que a maioria das incompatibilidades foram devidamente esclarecidas, vimos opinar pelo **afastamento** do indicativo de irregularidade apontado no **item 6.1** do **RT 161/2021**.

Considerando-se a análise técnica realizada, estou acompanhando a manifestação da ITC 00166/2022-4 pelo afastamento do indicativo de irregularidade.

2.5 Inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira suficiente (item 2.5 da ITC 00166/2022-4 e item 7.4.1 do RT 161/2021):

O Relatório Técnico 00161/2021 constatou inobservância do art. 55, III, b, 3, da LRF, considerando-se que foram inscritos restos a pagar não processados (RPNP) sem disponibilidade financeira, nas fontes de recursos 122, 520 e 540, nos respectivos valores de R$ 75.914,98, R$ 1.064.626,20 e R$ 152.160,48.

Tabela 34) Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar — R$ 1,00

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DISPON. DE CAIXA BRUTA	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS					DISPON. DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO) [1]	RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)	DISPON. DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃO EM RP NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO
		Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos		Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores	Demais Obrigações Financeiras	Insuficiência Financeira Verificada no Consórcio Público				
		De Exercícios Anteriores	Do Exercício							
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g) = a – (b + c + d + e) - f)	(h)		(i) = (g - h)
122 - TRANSF. DE RECURSOS DO FNDE REFERENTES AO PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR (PNAE)	6.008,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.008,84	75.914,98	0,00	-69.906,14
520 - OUTRAS TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS DOS ESTADOS	196.825,62	0,00	0,00	13.270,70	0,00	0,00	183.554,92	1.064.626,20	0,00	-881.071,28
540 - TRANSFERÊNCIA DOS ESTADOS REFERENTE ROYALTIES DO PETRÓLEO	129.032,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	129.032,23	152.160,48	0,00	-23.128,25

Diante das justificativas apresentadas, após a regular citação do responsável, a área técnica manifestou-se, por meio da Instrução Técnica Conclusiva 00166/2022-4, refutando os argumentos apresentados e opinando pela manutenção da irregularidade, nos seguintes termos:

> [...]
>
> **DA ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:**
>
> Compulsando os documentos e justificativas apresentadas pelo gestor, entendemos que o mesmo não logrou êxito em seu intento. Explica-se.
>
> De acordo com o RT 161/2021 verificou-se que o município de Ibiraçu inscreveu restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira suficiente para cobrir tais despesas orçamentárias, nas fontes **122, 520 e 540**, nos respectivos valores de **R$ 75.914,98, R$ 1.064.626,20 e R$ 152.160,48**. Foi apontado ainda que a fonte de recursos próprios **(001)** não possuía saldo suficiente **(R$ 480.762,49)** para cobrir a totalidade das fontes deficitárias.
>
> Em sua defesa, o gestor alegou que houve interpretação equivocada do dispositivo legal por parte da área técnica. Segundo o gestor, o art. 55 inciso III, letra "b", 3, diz respeito tão somente ao conteúdo do Relatório de Gestão Fiscal, ou seja, não se apura do texto legal que o mesmo dispõe sobre vedação de inscrição de restos a pagar para despesas empenhadas e não liquidadas inscritos até o limite da disponibilidade de caixa. Aduziu, ainda, que parte do problema poderia ser creditado ao fato de o Anexo 05 do RGF encaminhado ao

Assinado digitalmente. Conferência em www.tcees.tc.br Identificador: D2A99-55E28-3F4FF

TCEES estar com dados errados, em virtude das explicações contidas no item 6.1 (item 2.4 desta ITC). Para comprovar o alegado, o gestor novamente fez menção ao Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa Líquida encaminhado junto com as justificativas, afirmando, ainda, que o saldo da fonte 001 seria suficiente para cobrir as demais fontes deficitárias.

Pois bem.

Antes de adentrarmos no mérito da defesa propriamente dito, faremos uma breve colocação acerca do tema dos restos a pagar constante da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Incialmente, temos que sempre nos manifestamos no sentido de que em qualquer circunstância os gestores deveriam observar a regra insculpida no aludido artigo 55, III, b, da LRF, qual seja, a classificação dos restos a pagar em despesas liquidadas, não liquidadas e inscritas até o limite do saldo remanescente, bem como as não inscritas por falta de caixa.

Observa-se que a LRF estabelece mecanismos de controle para a inscrição de despesa e em restos a pagar durante todo o mandato, seja por limitação do empenho, cujo controle se dá bimestralmente, e ao final de cada exercício, ao vedar a inscrição de restos a pagar não processados por falta de disponibilidade financeira.

Frise-se que a regra remanescente imposta pelo artigo 55, III, b da LRF encontra-se vigente, tanto é que, de acordo o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, o Anexo 5 integra o Relatório de Gestão Fiscal, devendo ser elaborado no último quadrimestre (ou semestre) de cada exercício financeiro, e não só no exercício de encerramento de mandato.

Tanto é que, de acordo o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, o Anexo 5 integra o Relatório de Gestão Fiscal, devendo ser elaborado no último quadrimestre (ou semestre) de cada exercício financeiro, e não só no exercício de encerramento de mandato, tendo entre seus objetivos,

dar transparência ao montante disponível para fins da inscrição em Restos a Pagar de despesas não liquidadas.

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

No caso em concreto temos que três das fontes de recursos mostraram-se deficitárias no exercício: **122, 520 e 540**, nos respectivos valores de **R$ 75.914,98, R$ 1.064.626,20 e R$ 152.160,48**.

Para a resolução do mérito da questão analisaremos as movimentações ocorridas nas fontes **001** (Recursos não Vinculados) e **520** (Outras Transferências de Convênios aos Estados).

Vejamos, então, o documento acostado pelo gestor (**Peça Complementar 32573/2021-3**):

Municipio de Ibiraçu - ES – CONSOLIDADO
RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL
DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
EXERCÍCIO DE 2019 - JANEIRO A DEZEMBRO DE 2019
RGF - ANEXO 5 (LRF, Art. 55, inciso III, alínea "a")

R$ 1,00

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA (a)	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS				INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA VERIFICADA NO CONSÓRCIO PUBLICO (f)	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOSDO EXERCÍCIO) (g) = (a - (b + c + d +e)-f)	RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO (h)	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃOEM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO) (i) = (g - h)
		Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos		Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores (d)	Demais Obrigações Financeiras (e)					
		De Exercícios Anteriores (b)	Do Exercício (c)							
TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (I)	2.112.280,56	0,00	209.458,78	0,00	232.445,83	0,00	1.670.375,95	279.569,63	0,00	1.390.806,32
RECURSOS ORDINÁRIOS	2.112.280,56	0,00	209.458,78	0,00	232.445,83	0,00	1.670.375,95	279.569,63	0,00	1.390.806,32
TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (II)	4.662.815,34	0,00	742.234,53	14.922,70	131.498,79	0,00	3.774.159,32	1.702.673,25	0,00	2.071.486,06
111 - RECEITA DE IMPOSTOS E DE TRANSFERÊNCIA DE IMPOSTOS - EDUCAÇÃO	13.825,94	0,00	149.855,68	0,00	12.504,63		-148.534,37	17.639,97	0,00	-166.174,34
112 - TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEB - 60%	77.754,94	0,00	73.933,58	0,00	2.629,46		1.191,90	0,00	0,00	1.191,90
113 - TRANSFERÊNCIAS DO FUNDEB - 40%	57.623,88	0,00	57.853,79	0,00	1.385,07		-1.615,07	19.525,24	0,00	-21.140,29
120 - RECURSOS DO FNDE -QUOTA SALARIO EDUCAÇÃO	46.716,97	0,00	0,00	0,00	13.811,56		32.905,39	0,00	0,00	32.905,39
121 - TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS DO FNDE REFERENTES AO PROGRAMA DINHEIRO DIRETO NA ESCOLA (PDDE)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
122 - TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS DO FNDE REFERENTES AO PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR (PNAE)	2.687,79	0,00	0,00	0,00	0,00		2.687,79	75.914,98	0,00	-73.227,19
123 - TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS DO FNDE REFERENTES AO PROGRAMA NACIONAL DE APOIO AO TRANSPORTE ESCOLAR (PNATE)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
124 - OUTRAS TRANSFERÊNCIAS DE RECURSOS DO FNDE	50.938,93	0,00	0,00	0,00	642,33		50.297,58	0,00	0,00	50.297,58
125 - TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS - EDUCAÇÃO	3.860,05	0,00	0,00	0,00	496,47		3.363,58	0,00	0,00	3.363,58
190 - OUTROS RECURSOS VINCULADOS À EDUCAÇÃO	52.146,82	0,00	24.014,42	0,00	7.387,40		20.745,00	0,00	0,00	20.745,00
211 - RECEITA DE IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIA DE IMPOSTOS - SAÚDE	37.481,83	0,00	261.674,53	0,00	2.017,17		-226.209,89	134.714,24	0,00	-360.924,13
212 - TRANSFERÊNCIAS FUNDO A FUNDO DE RECURSOS DO SUS PROVENIENTES DO GOVERNO FEDERAL (Bloco de Custeio da	508.314,87	0,00	4.737,71	0,00	78.477,21		425.099,95	29.232,75	0,00	395.867,20
213 - TRANSFERÊNCIAS FUNDO A FUNDO DE RECURSOS DO SUS PROVENIENTES DO GOVERNO FEDERAL (Bloco de Investimen	507.358,31	0,00	0,00	0,00	0,00		507.358,31	0,00	0,00	507.358,31
214 - TRANSFERÊNCIAS FUNDO A FUNDO DE RECURSOS DO SUS PROVENIENTES DO GOVERNO ESTADUAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
220 - TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS VINCULADOS À SAÚDE	60.967,84	0,00	44.504,93	3.452,00	0,00		13.010,91	0,00	0,00	13.010,91
290 - OUTROS RECURSOS VINCULADOS À SAÚDE	11.476,64	0,00	0,00	0,00	0,00		11.476,64	0,00	0,00	11.476,64
311 - TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DO FUNDO NACIONA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - FNAS	266.174,94	0,00	695,42	0,00	8.398,46		257.081,06	436,69	0,00	256.644,39
312 - TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS – ASSISTÊNCIA SOCIAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
390 - OUTROS RECURSOS VINCULADOS À ASSISTÊNCIA SOCIAL – DEMAIS RECURSOS	626.766,48	0,00	5.400,60	0,00	0,00		621.365,88	7.954,60	0,00	613.411,28
510 - OUTRAS TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS DA UNIÃO	312.601,63	0,01	20.233,72	0,00	2.347,27		290.020,63	206.328,62	0,00	83.692,01
520 - OUTRAS TRANSFERÊNCIAS DE CONVÊNIOS DOS ESTADOS	1.019.799,72	0,00	0,00	11.470,70	342,65		1.007.986,46	1.064.626,20	0,00	-56.639,80

Conforme o referido documento, a disponibilidade de caixa bruta da **fonte 001** era de **R$ 2.112.280,56** e a da fonte 520 era de **R$ 1.019.799,72**, sendo que os

valores apontados na tabela 34 do **RT 161/2021** eram **R$ 891.112,54 e R$ 196.825,62** respectivamente.

Ocorre que quando observamos o Balanço Financeiro e o Termo de Verificação das Disponibilidades Financeiras (processo TCEES 02807/2020-9, documento eletrônico **Prestação de Contas Anual 13601/2020-3)**, não é possível **confirmar** os valores alegados pelo gestor (**R$ 2.112.280,56 e R$ 1.019.799,72**), com a agravante de que a **fonte 520** sequer existe no TVDISP, em uma clara indicação de que houve movimentação financeira indevida de um recurso vinculado para outras fontes do plano de contas do município.

E, conforme é cediço, a Lei Complementar 101/2000 veda a utilização de recursos vinculados em finalidade diversa daquela do seu objeto (parágrafo único do artigo 8º). Assim, somos pela **ratificação** dos saldos apurados na tabela 34 do RT, tanto para a **fonte 001**, quanto para a **fonte 520**.

Nesse sentido, considerando que não havia suficiente saldo de recursos não vinculados para cobrir as fontes deficitárias, opinamos pela **manutenção** da irregularidade apontada no item **7.4.1 do RT 161/2021**.

Pois bem,

Conforme se observa, o gestor alegou que houve interpretação equivocada do dispositivo legal pela área técnica, considerando-se que o art. 55 inciso III, letra “b”, 3, diz respeito tão somente ao conteúdo do Relatório de Gestão Fiscal, ou seja, não se apura do texto legal que o mesmo dispõe sobre vedação de inscrição de restos a pagar para despesas empenhadas e não liquidadas inscritos até o limite da disponibilidade de caixa. Acrescentou ainda que parte do problema era devido ao fato do Anexo 5 do RGF ter sido encaminhado ao TCEES com dados errados e que na fonte 001 haveria saldo suficiente para cobrir as demais fontes deficitárias.

Em face dos argumentos trazidos pela defesa, o corpo técnico opinou pela manutenção da irregularidade. Em análise ao Balanço Financeiro e ao Termo de Verificação das

Disponibilidades Financeiras (Processo TCEES 02807/2020-9, documento eletrônico Prestação de Contas Anual 13601/2020-3), ressaltou ainda haver indicação de que houve movimentação financeira indevida de um recurso vinculado para outras fontes do plano de contas do município.

Contudo, apesar da manifestação do corpo técnico constata-se, que os Colegiados tem mantido tal irregularidade no campo da ressalva, como é o caso do Parecer Prévio 00082/2020-4 (Processo TC-13782/2019-1) onde foi destacado pelo relator "*o artigo 55, III, b, 3, da Lei Complementar Federal 101/2000, uma vez que o referido artigo não se presta a estabelecer o limite para inscrição de restos a pagar, tão somente trata da transparência que deve externar o Relatório de Gestão Fiscal e define as informações que devem conter o referido relatório"*. De igual forma, no Parecer Prévio 00024/2021-1 (Processo TC-03717/2018-1) foi destacado que "o objetivo do art. 55 é dar transparência ao montante das disponibilidades de caixa e dos Restos a Pagar de despesas não liquidados inscritos, sendo uma importante ferramenta de gestão a cada final de exercício, e assim evidenciar o cumprimento do art. 42 da LRF ao final do mandato do gestor", não cabendo ter o mesmo rigor da análise das contas em fim de mandato.

Ademais, entendo que para verificar o impacto da inconsistência em questão nas referidas contas seria necessário também avaliar os demais indicadores fiscais do município.

Nesse sentido, o Relatório Técnico 00161/2021-3 evidenciou a existência de superávit orçamentário e financeiro, não demonstrando qualquer outro indicador que pudesse comprometer o equilíbrio fiscal do ente.

Diante do exposto, divirjo parcialmente do posicionamento técnico e ministerial neste item, mantendo a irregularidade, porém, sendo passível de ressalva, sem o condão de macular as contas.

2.6 Ausência de equilíbrio financeiro do regime previdenciário (item 2.6 da ITC 00166/2022-4 e item 3.1.2.1 do RT 00182/2021)

O Relatório Técnico 00182/2021-5 apontou ausência de equilíbrio financeiro do regime próprio de previdência, resultando na insuficiência financeira no valor de R$ 1.009.318,71 nos seguintes termos:

> [...]
>
> Em apuração ao resultado financeiro do exercício de 2019, identificou-se ausência de equilíbrio financeiro no regime previdenciário, decorrente da diferença entre receitas arrecadadas e despesas empenhadas, revelando a necessidade de aporte financeiro por parte do Tesouro municipal ao RPPS, conforme demonstrado:

Tabela 7) Equilíbrio Financeiro do Fundo Previdenciário — **Em R$ 1,00**

Análise financeira do RPPS	
(+) Receita Orçamentária	6.932.913,44
(+) Transferências Financeiras Recebidas	6.000,00
(–) Rendimentos das Aplicações Financeiras	-2.603.704,62
(–) Receita para Amortização do Déficit Atuarial (Aporte Atuarial)	-1.135.958,36
(–) Transferências Financeiras Concedidas	0,00
(–) Despesas Empenhadas	-4.208.569,17
(=) Insuficiência Financeira	**-1.009.318,71**

Fonte: Demonstrativo BALEXO, BALORC e BALFIN (Proc. TC 5.498/2020-1) – PCA/2019

> A apuração do equilíbrio financeiro desconsidera a receita patrimonial, relacionada ao rendimento de aplicações financeiras, uma vez que ela se destina à cobertura do déficit atuarial do regime previdenciário, ensejando a capitalização dos recursos para o pagamento de benefícios previdenciários futuros; tendo em vista que RPPS ainda se encontra em fase inicial de acumulação de reservas, com ativos insuficientes para a cobertura mínima de provisões matemáticas de benefícios já concedidos.

Assinado digitalmente. Conferência em www.tcees.tc.br Identificador: D2A99-55E28-3F4FF

Ademais, os aportes atuariais foram igualmente desconsiderados para a apuração do equilíbrio financeiro, uma vez que se encontram legalmente vinculadas à amortização do déficit atuarial. Importante frisar que os aportes atuariais devem ser mantidos em conta específica por período mínimo de 5 anos, conforme Portaria MPS 746/2011.

O desequilíbrio financeiro apurado pelo regime previdenciário sugere que as alíquotas previdenciárias normais (22% - alíquota patronal e 11% - alíquota de servidores) não seriam suficientes para garantir o pagamento dos benefícios previdenciários, conforme plano de custeio definido pela Lei Municipal 3.813/2016.

Portanto, diante da situação de desequilíbrio financeiro identificada no RPPS, compete ao chefe do Poder Executivo o repasse de aporte, com base em recursos do Tesouro municipal, propiciando a devida complementação financeira para o pagamento de despesas previdenciárias, em garantia à constituição de reservas decorrentes do rendimento de aplicações financeiras e recursos do plano de amortização para equacionamento do déficit atuarial do RPPS.

Considerando que o IPRESI promove a cobertura do custo normal por meio da utilização de rendimentos financeiros e recursos do plano de amortização; e, considerando que o RPPS ainda encontra-se em fase inicial de acumulação de reservas, pendente de constituição mínima de ativos garantidores para a cobertura de provisões matemáticas de benefícios concedidos; conclui-se pela ocorrência de déficit financeiro no regime previdenciário, no montante total de R$ 1.009.318,71, infringindo o preceito constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial previsto no art. 40, caput, da Constituição Federal.

Diante do exposto, sugere-se a realização de **OITIVA** do chefe do Poder Executivo, responsável pelo equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS,

oportunizando-se a apresentação de justificativas quanto aos indícios de ausência de equilíbrio financeiro do regime previdenciário.

Na análise das justificativas da defesa, a equipe técnica do NPPREV, por meio da MT-02272/2021-8, refutou os argumentos apresentados, opinando pela manutenção da irregularidade, sendo acompanhado pela ITC 00166/2022-4, nos seguintes termos:

[...]

ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:

O Relatório Técnico apurou que as receitas de contribuições decorrentes das alíquotas do custeio normal não foram suficientes para manutenção das atividades de pagamento de benefícios do RPPS, resultando numa **insuficiência financeira** da ordem de **R$ 1.009.318,71**, sem que o município tenha realizado a cobertura das insuficiências financeiras, conforme determina a legislação previdenciária, vide o artigo 23 da Lei Municipal 3104/2010, abaixo destacada:

> ***LEI Nº 3104, DE 15 DE JULHO DE 2010.***
>
> *DISPÕE SOBRE A REESTRUTURAÇÃO DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIALMUNICIPAL, IPRESI - INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES DO MUNICÍPIO DE IBIRAÇU, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.*
>
> *[...]*
>
> **Art. 23.** A municipalidade, compreendendo todos os órgãos da Administração direta e indireta e Câmara Municipal, se responsabilizará pela complementação das folhas de pagamento de benefícios previdenciários de que trata esta lei, sempre que a receita decorrente das contribuições, considerando-se exclusivamente o percentual estabelecido por esta lei, se tornar insuficiente.

Em seus argumentos a defesa alega ter recolhido, tempestivamente, todas as obrigações previdenciárias cujo vencimento se deu dentro do exercício de 2019, seja a contribuição previdenciária de origem patronal, seja a contribuição previdenciária de origem de valores retidos de servidores, sugerindo inexistir valores pendentes de recolhimento. Necessário esclarecer

que, em que pese o município se mostrar adimplente com as obrigações concernentes aos repasses das alíquotas vigentes (patronal e servidor), a manutenção dessas alíquotas em níveis incompatíveis com as despesas previdenciárias do RPPS poderá acarretar insuficiências financeiras como as observadas no RT 182/2021-5 e, como tal, deverão ser cobertas por aportes efetuados pelo Ente, como estabelece o artigo 23 da Lei Municipal 3104/2010 acima destacado, o qual percebe-se não ter sido observado pelo defendente.

Cumpre esclarecer que o Relatório Técnico analisou a existência de desequilíbrio financeiro dentro do exercício de 2019. Essa análise ganha relevância na medida em que o art. 40 da Constituição Federal e o artigo 69 da LRF conferiram ao ente a responsabilidade pela manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS.

Por equilíbrio financeiro, tem-se uma medida de curto prazo, medido pela diferença entre receitas e despesas previdenciárias, com o objetivo de permitir que o RPPS gere seus recursos de modo a se capitalizar financeiramente para possibilitar o pagamento dos benefícios no futuro.

Por isso, a Lei 9.717/98, Lei Geral dos RPPS, alterada pela Lei 10.887/2004, estabeleceu, em seu artigo 2° §1°, a obrigatoriedade do ente instituidor do regime próprio cobrir eventuais insuficiências financeiras do RPPS.

> Art. 2º A contribuição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, aos regimes próprios de previdência social a que estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)
>
> § 1º A União, os Estados, o Distrito Federal ***e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários***. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

Ao deixar de repassar os valores à previdência em dado exercício, há um

efeito cascata e prejudicial ao RPPS e às finanças locais. Explica-se.

A ausência de repasse dos valores para complementação da insuficiência financeira verificada faz com que o RPPS acabe por utilizar suas reservas, deixando de auferir os rendimentos auferidos com sua aplicação no mercado financeiro, necessários para o incremento destas reservas, e comprometendo o atingimento da meta atuarial estabelecida na política de investimentos. Com isso, há a necessidade de alteração dos planos de custeio e amortização do déficit, na medida em que houve frustação de receitas do exercício anterior e aumento do déficit atuarial. Assim, novos planos de amortização/custeio são implementados com alíquotas superiores, muitas vezes inexequíveis, com grande prejuízo às futuras administrações municipais, acarretada pela ausência da devida capitalização dos recursos do RPPS.

Para evitar esse efeito cascata, a Lei 9717/98 previu a necessidade da cobertura das insuficiências financeiras pelo ente. Além disso, a CF/88 e a LRF conferiram ao ente a necessidade do equilíbrio financeiro e atuarial do regime de previdência. Assim, não há como se desviar da obrigação legal de cobrir as eventuais insuficiências financeiras do RPPS.

Diante de todo o exposto, opina-se pela **manutenção do achado**, com a repercussão nas contas do **Sr. Eduardo Marozzi Zanotti,** Prefeito Municipal, pelo desequilíbrio financeiro e atuarial causado pela ausência do repasse da cobertura da insuficiência financeira do RPPS no exercício de 2019.

Face o efeito lesivo ao resultado das contas do RPPS e ainda ao equilíbrio financeiro e atuarial do **IPRESI**, conclui-se, quanto ao aspecto técnico-contábil, que o presente indicativo de irregularidade é de **natureza grave**, portanto, capaz de mudar a opinião quanto à regularidade das contas do responsável.

Cabe ainda a **determinação**, com fixação de prazo, ao atual Chefe do Poder Executivo de Ibiraçu, sob a supervisão do responsável pelo controle interno do Município e do diretor presidente do **IPRESI**, para efetuar a **recomposição**

> àquele RPPS dos valores relativos à insuficiência financeira apurada no exercício de 2019, nos termos do artigo 2° §1°, da lei 9717/98, com a incidência de correção monetária, juros e multa; e para a apuração da responsabilidade pessoal do(s) responsável(is) pelo valor dos encargos financeiros incidentes sobre a ausência de repasse (juros e multa), conforme jurisprudência dessa Corte de Contas, e que encaminhe os resultados dessa apuração a esse Tribunal nos termos da IN 32/2014.

Pois bem,

Conforme se observa, a apuração do equilíbrio financeiro calculado pela equipe técnica, desconsiderou a receita patrimonial (R$ 2.603.704,62), relacionada ao rendimento de aplicações financeiras, e a Receita para amortização do déficit atuarial – Aporte atuarial (R$ 1.135.958,36) por entender que essas receitas não se destinam à cobertura de déficit financeiro do RPPS, mas apenas à cobertura do seu déficit atuarial, constituindo recurso a ser capitalizado para o pagamento de benefícios previdenciários futuros, em garantia ao equilíbrio atuarial do IPAS, logo o déficit financeiro apontado foi de R$ 1.009.318,71.

Este Relator concorda que os referidos recursos quando utilizados para capitalização do fundo, podem garantir o equilíbrio atuarial do instituto, sendo esta a melhor prática a ser exercida.

Entretanto, o Colegiado desta Corte de Contas vinha entendendo que os conceitos de equilíbrio e déficit financeiro, apresentados nas Portarias MPS n. 403/2008 e MF n. 464/2018, que integram a regra do art. 2º, § 1º, da Lei n. 9717/1998, preveem que eventual insuficiência financeira resultará do confronto entre as “receitas auferidas” e as “obrigações” do regime próprio no exercício, sem apresentar limitação às contribuições normais, indicando que a apuração deve abranger também as demais receitas do plano de benefícios (rendimentos das aplicações, compensações previdenciárias).

Nesse sentido, **destaco que este entendimento foi aplicado quando da análise da Prestação de Contas Anual do exercício de 2018, Processo TC 8666/2019, ocasião em que os demais Conselheiros da Primeira Câmara seguiram o voto vista da Conselheira em substituição Márcia Jaccoud Freitas, anuído pelo relator, conforme Parecer Prévio 00065/2021-9, que assim dispôs:**

> (...)
>
> Observo que, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei n. 9717/1998[1], que dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência, as insuficiências financeiras provocadas pelo pagamento de benefícios previdenciários devem ser cobertas pelo Ente federativo.
>
> Ao regulamentar a Lei n. 9717/1998, a Portaria MPS n. 402/2008 repetiu a norma[2], acrescentando que o equilíbrio financeiro e atuarial do regime próprio é garantido nos moldes da avaliação atuarial[3].
>
> No mesmo sentido, a Portaria MF n. 464/2018, que dispõe sobre as normas gerais aplicáveis às avaliações atuariais do regime próprio, publicada em 20/11/2018 e

---

[1] **Art. 2º**.....

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

[2] **Art. 3o** Os RPPS terão caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do ente federativo, dos servidores ativos, inativos e pensionistas, observando-se que:

III - a contribuição do ente federativo não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo nem superior ao dobro desta, observado o cálculo atuarial inicial e as reavaliações atuariais anuais.

§ 1o O ente federativo será responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do RPPS, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários, ainda que supere o limite máximo previsto no inciso III do caput.

[3] **Art. 8o** Ao RPPS deverá ser garantido o equilíbrio financeiro e atuarial em conformidade com a avaliação atuarial inicial e as reavaliações realizadas em cada exercício financeiro para a organização e revisão do plano de custeio e de benefícios.

Assinado digitalmente. Conferência em www.tcees.tc.br Identificador: D2A99-55E28-3F4FF

obrigatória para as avaliações posteriores a 2018[4], determina que a avaliação atuarial deve indicar o plano de custeio (normal e suplementar) necessário para garantir o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário[5], bem como que o Ente federativo é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras para o pagamento de benefícios[6].

O Anexo da Portaria MF n. 464/2018 traz os conceitos de **plano de benefícios**[7] (conjunto de benefícios previdenciários), **plano de custeio**[8] (fonte de recursos do regime próprio, representada pelas alíquotas normais e suplementares e pelos aportes, suficiente para custear o plano de benefícios e as despesas administrativas,

---

[4] **Art. 79.** A aplicação dos parâmetros previstos nesta Portaria é facultativa para a avaliação atuarial relativa ao exercício de 2019, posicionada em 31 de dezembro de 2018, e obrigatória para as avaliações atuariais seguintes.

[5] **Art. 47.** Para observância do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, a avaliação atuarial deve indicar o plano de custeio necessário para a cobertura do custo normal e do custo suplementar do plano de benefícios do RPPS.

§ 1º O custeio do plano de benefícios do RPPS dar-se-á por meio de contribuições a cargo do ente federativo e dos segurados ativos, aposentados e pensionistas, além dos repasses financeiros, de que tratam o § 2º do art. 1º, o parágrafo único do art. 59 e o art. 78, e de outras receitas destinadas ao RPPS, observadas as normas gerais de organização e funcionamento desses regimes.

§ 2º As contribuições, na forma de alíquotas ou aportes, e repasses financeiros a cargo do ente federativo deverão abranger todos os poderes, órgãos e entidades que possuem beneficiários do RPPS.

[6] **Art. 78.** Independentemente da forma de estruturação do RPPS, as eventuais insuficiências financeiras para o pagamento dos benefícios previstos no Plano de Benefícios são, nos termos das normas gerais de organização e funcionamento desses regimes, de responsabilidade orçamentária do respectivo ente federativo.

[7] **43.** Plano de benefícios: benefícios de natureza previdenciária oferecidos aos segurados do RPPS, segundo as regras constitucionais e legais, limitados ao conjunto estabelecido para o Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

[8] **44.** Plano de custeio: conjunto de alíquotas normais e suplementares e de aportes, discriminados por benefício, para financiamento do plano de benefícios e dos custos com a administração desse plano, necessários para se garantir o equilíbrio financeiro e atuarial do plano de benefícios.

45. Plano de custeio de equilíbrio: conjunto de alíquotas normais e suplementares e de aportes, discriminadas por benefício, para financiamento do Plano de Benefícios e dos custos com a administração desse plano, necessárias para se garantir o equilíbrio financeiro e atuarial do plano de benefícios, proposto na avaliação atuarial.

46. Plano de custeio vigente: conjunto de alíquotas normais e suplementares e de aportes para financiamento do plano de benefícios e dos custos com a administração desse plano, estabelecido em lei pelo ente federativo e vigente na posição da avaliação atuarial.

observando-se o equilíbrio financeiro e atuarial) e **avaliação atuarial**[9] (documento elaborado pelo atuário, que calcula o plano de custeio necessário para arcar com o plano de benefícios).

De acordo com as normas previdenciárias, a Avaliação Atuarial constitui o instrumento de apuração dos recursos necessários (plano de custeio) ao pagamento dos benefícios previdenciários (plano de benefícios) e das despesas administrativas do regime próprio, a fim de se obter o equilíbrio financeiro e atuarial ao longo do tempo.

Daí porque a Avaliação Atuarial deve ser realizada anualmente, permitindo acompanhar a evolução da situação dos regimes próprios e efetuar os ajustes no plano de custeio, necessários à obtenção do equilíbrio financeiro e atuarial.

Além das despesas administrativas, o plano de custeio deve considerar o **custo normal**[10] do plano de benefícios (parte custeada por contribuição normal), correspondente ao seu valor atuarial, apurado entre as datas da avaliação e do início do benefício, e o **custo suplementar**[11] (parte custeada por aporte atuarial e contribuição suplementar), correspondente ao valor atuarial não coberto pelo custo normal (em razão de diferentes causas, como a insuficiência de alíquotas de contribuição, a inadequação das bases técnicas e o tempo de serviço anterior).

Observa-se, pois, que o custo normal (parte custeada por contribuição normal) tem caráter prospectivo, enquanto que o custo suplementar (parte custeada por aporte atuarial e contribuição suplementar) equaciona o déficit atuarial, sendo ambos recalculados a cada avaliação atuarial.

Desse modo, os benefícios pagos no exercício provavelmente serão custeados por ambos os recursos (destinados ao custo normal e suplementar), inclusive pelas reservas acumuladas, inexistindo, até o momento, uma regra que regulamente, expressamente, a utilização de cada custeio, exceto quanto aos aportes atuariais,

---

[9] **9.** Avaliação atuarial: documento elaborado por atuário, em conformidade com as bases técnicas estabelecidas para o plano de benefícios do RPPS, que caracteriza a população segurada e a base cadastral utilizada, discrimina os encargos, estima os recursos necessários e as alíquotas de contribuição normal e suplementar do plano de custeio de equilíbrio para todos os benefícios do plano, que apresenta os montantes dos fundos de natureza atuarial, das reservas técnicas e provisões matemáticas a contabilizar, o fluxo atuarial e as projeções atuariais exigidas pela legislação pertinente e que contem parecer atuarial conclusivo relativo à solvência e liquidez do plano de benefícios.

[10] **16.** Custo normal: o valor correspondente às necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros adotados, referentes a períodos compreendidos entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios.

[11] **17.** Custo suplementar: o valor correspondente às necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, destinado à cobertura do tempo de serviço passado, ao equacionamento de déficit gerados pela ausência ou insuficiência de alíquotas de contribuição, inadequação das bases técnicas ou outras causas que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários à cobertura das provisões matemáticas previdenciárias, de responsabilidade de todos os poderes, órgãos e entidades do ente federativo.

previstos na Portaria MPS n. 746/2011[12], que devem permanecer aplicados por 05 anos, no mínimo.

A Portaria MF n. 464/2018 também conceitua **equilíbrio financeiro**[13] (equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do regime próprio no exercício) e **déficit financeiro**[14] (insuficiência financeira entre os fluxos de receita e despesa no exercício), além do **equilíbrio atuarial**[15].

De acordo com norma, o equilíbrio financeiro deve ser alcançado a cada exercício, correspondendo à equivalência entre as receitas e obrigações, sem distinção, uma vez que não existe um elenco expresso quanto aos tipos de recursos e de despesas computáveis no cálculo.

---

[12] **Art. 1º** O Aporte para Cobertura do Déficit Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social - RPPS instituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em conformidade com a Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, de que trata a Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 19 de agosto de 2010 deverá atender às seguintes condições:

I - se caracterize como despesa orçamentária com aportes destinados, exclusivamente, à cobertura do déficit atuarial do RPPS conforme plano de amortização estabelecido em lei específica do respectivo ente federativo; e

II - sejam os recursos decorrentes do Aporte para Cobertura de Déficit Atuarial do RPPS utilizados para o pagamento de benefícios previdenciários dos segurados vinculados ao Plano Previdenciário de que trata o art. 2º, inciso XX, da Portaria MPS nº 403, de 10 de dezembro de 2008.

§ 1º Os Aportes para Cobertura de Déficit Atuarial do RPPS ficarão sob a responsabilidade da Unidade Gestora, devendo:

I - ser controlados separadamente dos demais recursos de forma a evidenciar a vinculação para qual foram instituídos; e

II - permanecer devidamente aplicados em conformidade com as normas vigentes, no mínimo, por 05 (cinco) anos.

§ 2º Para fins desta Portaria não se caracterizam como Aporte os repasses feitos à Unidade Gestora em decorrência de alíquota de contribuição normal e suplementar.

[13] **28.** Equilíbrio financeiro: garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro.

[14] **20.** Déficit financeiro: valor da insuficiência financeira, período a período, apurada por meio do confronto entre o fluxo das receitas e o fluxo das despesas do RPPS em cada exercício financeiro.

[15] **27.** Equilíbrio atuarial: garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, ambas estimadas e projetadas atuarialmente, até a extinção da massa de segurados a que se refere; expressão utilizada para denotar a igualdade entre o total dos recursos garantidores do plano de benefícios do RPPS, acrescido das contribuições futuras e direitos, e o total de compromissos atuais e futuros do regime.

É preciso mencionar que a Portaria MPS n. 403/2008[16], vigente até 19/11/2018, trazia os mesmos conceitos previstos na Portaria MF n. 464/2018, que a revogou.

Nos presentes autos, a área técnica apurou que a receita arrecadada com a contribuição normal (custo normal), excluída a receita com aporte atuarial, aporte financeiro e rendimentos, não foi suficiente para cobrir as despesas empenhadas no

---

[16] **Art.1º** As avaliações e reavaliações atuariais com o objetivo de dimensionar os compromissos do Plano de Benefícios e estabelecer o Plano de Custeio para a observância do equilíbrio financeiro e atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão ser elaboradas tendo como parâmetros técnicos as normas fixadas nesta portaria.

Art. 2º Para os efeitos desta Portaria considera-se:

I - Equilíbrio Financeiro: garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro; II - Equilíbrio Atuarial: garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo;

III - Plano de Benefícios: o conjunto de benefícios de natureza previdenciária oferecidos aos segurados do respectivo RPPS, segundo as regras constitucionais e legais previstas, limitados aos estabelecidos para o Regime Geral de Previdência Social;

IV - Plano de Custeio: definição das fontes de recursos necessárias para o financiamento dos benefícios oferecidos pelo Plano de Benefícios e taxa de administração, representadas pelas alíquotas de contribuições previdenciárias a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas ao respectivo RPPS e aportes necessários ao atingimento do equilíbrio financeiro e atuarial, com detalhamento do custo normal e suplementar;

VI - Avaliação Atuarial: estudo técnico desenvolvido pelo atuário, baseado nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, com o objetivo principal de estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano;

XV - Custo Normal: o valor correspondente às necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS, atuarialmente calculadas, conforme os regimes financeiros e método de financiamento adotados, referentes a períodos compreendidos entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios;

XVI - Custo Suplementar: o valor correspondente às necessidades de custeio, atuarialmente calculadas, destinadas à cobertura do tempo de serviço passado, ao equacionamento de déficits gerados pela ausência ou insuficiência de alíquotas de contribuição, inadequação da metodologia ou hipóteses atuariais ou outras causas que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários às coberturas das reservas matemáticas previdenciárias;

Art. 26. Independentemente da forma de estruturação do RPPS as eventuais insuficiências financeiras para o pagamento dos benefícios previstos no Plano de Benefícios são de responsabilidade do tesouro do respectivo ente federativo.

exercício, gerando uma insuficiência que deveria ser coberta por um aporte financeiro da Prefeitura.

Desse modo, a irregularidade foi caracterizada pela ausência de equilíbrio financeiro, tendo como origem uma insuficiência calculada com base apenas no custo normal do plano de custeio, excluída a parte suplementar.

No entanto, os conceitos de equilíbrio e déficit financeiro, constantes das Portarias MPS n. 403/2008 e MF n. 464/2018, que integram a regra do art. 2º, § 1º, da Lei n. 9717/1998[17], preveem que eventual insuficiência financeira resultará do confronto entre as "receitas auferidas" e as "obrigações" do regime próprio no exercício, sem limitação às contribuições normais, indicando que a apuração deve abranger também o custo suplementar.

Cabe observar que, se o custo normal tivesse que suprir toda a despesa do exercício, a elaboração de um plano de amortização, prevendo o custeio suplementar, se mostraria desnecessária. Nesses termos, a responsabilidade do Ente federativo pela cobertura da insuficiência financeira para o pagamento de benefícios se aplica aos Regimes com segregação de massa, relativamente ao Fundo Financeiro, aos benefícios sob a responsabilidade direta Tesouro.

É preciso mencionar que, contrariamente ao cálculo realizado nos presentes autos, nos **processos TC n. 8981/2018** (Contas/2017 do IPAS Serra) e **n. 3717/2018** (Contas/2017 do Prefeito da Serra), o setor técnico considerou todas as contribuições arrecadadas no exercício, excluindo apenas os rendimentos de aplicações financeiras.

Dessa forma, não se aplica, ao presente tópico, a regra contida no art. 2º, § 1º, da Lei n. 9717/1998, que atribui ao Ente federativo a responsabilidade pela cobertura da insuficiência financeira para o pagamento de benefícios e exige o repasse do aporte financeiro, razão pela qual **divirjo da área técnica para afastar o indicativo**, bem como a expedição de Determinação.

Acrescento que posição semelhante foi adotada nas Contas/2018 do IPAS Conceição da Barra, constantes do **processo TC n. 14.720/2019**, bem como no **processo TC n. 7000/2017** (Contas/2016 do IPAS Santa Leopoldina).

O mesmo entendimento prevaleceu quando da análise da PCA 2018 do Instituto de Previdência Social dos Servidores do Município de Conceição da Barra, Processo TC

---

[17] **Art. 2º**.....

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

14720/2019, também de relatoria da Conselheira substituta Márcia Jaccoud Freitas, conforme Acórdão 00372/2021-7 – Primeira Câmara.

Igualmente, no Processo TC-05857/2020-2 (Recurso de Reconsideração – Prefeitura Municipal de Dores do Rio Preto) esse entendimento foi mantido pelo Conselheiro Relator Domingos Taufner, porém, por meio do Voto Vista 00081/2021-8 o Conselheiro Rodrigo Coelho do Carmo, sendo acompanhado pelo Colegiado do Plenário (Parecer Prévio 00093/2021-1)[18], manteve a irregularidade, sugerindo a aprovação com ressalvas, propondo que essa tese de apuração seja adotada até o exercício de 2019, considerando-se a efetivação da reforma previdenciária:

> [...]
>
> A irregularidade atribuída aos atos praticados pelo responsável é a **ausência de equilíbrio financeiro do RPPS**.
>
> Pois bem, como preambularmente exposto o art. 28, da LINDB passou a **avaliar as condutas a partir da existência de dolo ou de erro grosseiro**, e não mais de culpa, independentemente de sua gradação (levíssima, leve ou grave).
>
> Observa-se no caso dos autos, ausência de equilíbrio financeiro do Fundo Previdenciário, tendo como origem uma insuficiência de R$ 605.086,33, que não fora realizado o respectivo aporte para cobertura deste déficit dentro do exercício.
>
> O nobre relator destaca em seu voto que a equipe técnica, desconsiderou a receita patrimonial, relacionada ao rendimento de aplicações financeiras, por entender que esta receita não se destina à cobertura de déficit financeiro do RPPS, mas apenas à cobertura do seu déficit atuarial, constituindo recurso a ser capitalizado para o pagamento de benefícios previdenciários futuros, em garantia ao equilíbrio atuarial do instituto. E que ao seu ver, **essa é a melhor prática a ser exercida**.
>
> No caso dos autos, é importante frisar que se **considerar a receita patrimonial, relacionada ao rendimento de aplicações financeiras no cálculo, em adição as contribuições do exercício, tem-se superávit, não havendo, portanto, desequilíbrio financeiro.**
>
> O relator destaca muito bem em seu voto que o exercício aqui apurado é o de 2018 e que os municípios dispunham de poucos instrumentos para reduzir as despesas previdenciárias, pois não tinham, por exemplo:
>
> - Possibilidade de aumentar a idade mínima de aposentadoria;
> - Emenda Constitucional 103/2019, os municípios com RPPS:
> - Obrigados a cobrar a alíquota mínima de 14% dos seus servidores;

[18] 56ª. Sessão Ordinária do Plenário, realizada no dia 21/10/2021.

- Podem aderir à reforma da previdência como um todo o que facilita o enquadramento nos índices permitidos de gasto com pessoal pela Lei de Responsabilidade Fiscal bem como encurta um pouco o longo caminho para a obtenção do equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS, sendo pertinente recomendação nesse sentido

> Em sendo assim, adoto integralmente o posicionamento do relator, em que entendeu como suficiente analisar o caso concreto com as peculiaridades em que permeavam o município. Apenas aproveito do momento oportuno, para destacar que essa prática não deve ser reiterada ou padronizada, e para tanto, **proponho que essa tese de apuração seja adotada, tão somente, para exercícios até o ano de 2019, tendo como ponto de corte a reforma da previdência, que fora efetivada somente em novembro de 2019.**
>
> **Isso porque, a melhor prática para garantir o equilíbrio atuarial e o consequente pagamento de benefícios previdenciários futuros é que esses rendimentos sejam capitalizados.**

Diante da fundamentação acima transcrita, em respeito ao princípio da colegialidade, adotei tal entendimento no Processo TC-08704/2019 (Prestação de Contas Anual da Prefeitura Municipal de Santa Leopoldina – exercício 2018) onde manifestei pela manutenção da irregularidade, porém, no campo da ressalva, sem o condão de macular as contas, sendo acompanhado pelo Colegiado, conforme Parecer Prévio 00110/2021-1 - da 2ª Câmara.

Desta forma, no caso dos autos, **considerando no cálculo a receita patrimonial, relacionada ao rendimento de aplicações financeiras, bem como a receita para amortização do déficit atuarial, em adição as contribuições do exercício, tem-se superávit, não havendo, portanto, desequilíbrio financeiro.**

Por todo o exposto, **divirjo parcialmente do entendimento técnico e ministerial, pela manutenção da irregularidade, porém, no campo da ressalva, sem o condão de macular as contas.**

2.7 Confronto entre o saldo contábil das disponibilidades e o saldo bancário evidenciados no Termo de Verificação das Disponibilidades (item 3.1 da ITC 00166/2022-4 e item 3.3.1 do RT 157/2021):

Da conciliação entre os registros constantes dos extratos bancários e contábeis, no encerramento do exercício financeiro de 2019, relativos às disponibilidades financeiras em conta corrente/aplicação, verifica-se divergência da ordem de R$ 15.773,70 entre o saldo do termo de verificação (R$ 5.321.120,03) e o saldo constante do Balanço Patrimonial (R$ 5.305.346,33), indicando que as demonstrações contábeis não refletiram adequadamente todos os saldos constantes dos extratos bancários (arts. 101 a 105 da Lei 4320/64).

Em análise aos argumentos apresentados pela defesa o item 3.1 da ITC 0166/2022-4 opinou pelo afastamento do indicativo de irregularidade nos seguintes termos:

> [...]
>
> **DA ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:**
>
> Compulsando os documentos e justificativas apresentadas pelo gestor, entendemos que o mesmo logrou êxito em seu intento. Explica-se.
>
> De acordo com o RT 157/2021 verificou-se divergência da ordem de **R$ 15.773,70** entre o saldo do termo de verificação (**R$ 5.321.120,03**) e o saldo constante do Balanço Patrimonial (**R$ 5.305.346,33**), indicando que as demonstrações contábeis não refletiram adequadamente todos os saldos constantes dos extratos bancários.
>
> Em sua defesa, o gestor alegou que o valor de R$ 15.773,70 se refere aos depósitos e cauções em poder do município e, por esta razão, o valor ora

referenciado não foi classificado no ativo do Balanço Patrimonial por se tratar de valores passíveis de restituição à terceiros.

Pois bem.

Compulsando os documentos encaminhados pelo gestor é possível confirmar as alegações de defesa. O valor divergente aparentemente tem natureza transitória, justificando a não evidenciação no Balanço Patrimonial.

Assim e, considerando que a existência de razoável certeza da fidedignidade dos lançamentos efetuados pelo município, vimos aceitar as alegações de defesa e opinamos pelo **afastamento** do indicativo de irregularidade apontado no **item 3.3.1** do **RT 157/2021**.

Considerando-se a análise realizada pelo corpo técnico, estou acompanhando o posicionamento da ITC 00166/2022-4 pelo afastamento do indicativo de irregularidade.

2.8 Divergência entre o valor pago de obrigações previdenciárias da Unidade Gestora e o valor informado no resumo anual da folha de pagamentos (RPPS) indicando ausência de pagamento (item 3.2 da ITC 00166/2022-4 e item 3.5.1.2 do RT 157/2021):

Constatou-se, por meio do RT 157/2021 que os valores pagos pela unidade gestora (R$ 1.245.752,99), em relação às contribuições previdenciárias do RPPS (parte patronal), no decorrer do exercício em análise, representaram 83,41% dos valores devidos (informados no resumo anual da folha de pagamentos – R$ 1.493.581,65), sendo considerados como passíveis de justificativas, para fins de análise das contas.

Em análise às justificativas apresentadas pela defesa, o item 3.2 da ITC 00166/2022-4 posicionou-se pelo afastamento do indicativo de irregularidade, nos seguintes termos:

[...]

DA ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:

[...]
Compulsando o documento acostado pelo gestor nessa fase processual (**Peça Complementar 32590/2021-7**), verifica-se o pagamento ao RPPS, na data informada, no montante de **R$ 121.514,42**. Assim, corrigindo-se a tabela 15 do RT 157/2021, temos a seguinte situação:

Tabela 15 Contribuições Previdenciárias – Patronal **Em R$ 1,00**

Regime de Previdência	BALEXOD (PCM)			FOLRPP / FOLRGP	% Registrado (B/D*100)	% Pago (C/D*100)
	Empenhado (A)	Liquidado (B)	Pago (C)	Devido (D)		
Regime Próprio de Previdência Social	1.383.165,66	1.367.267,30	1.367.267,30	1.493.581,65	91,54	91,54
Regime Geral de Previdência Social	993.774,44	991.531,59	919.926,69	981.590,62	101,01	93,72
Totais	**2.376.940,10**	**2.358.798,89**	**2.165.679,57**	**2.475.172,27**	**95,30**	**87,50**

Fonte: Processo TC 02807/2020-9 - Prestação de Contas Anual/2019

Assim, restou configurado que os valores pagos ao RPPS estavam dentro do limite aceito pelo TCEES. E, nesse sentido, opinamos pelo **afastamento** do indicativo de irregularidade apontado no **item 3.5.1.2** do **RT 157/2021**.

Considerando-se a análise realizada pelo corpo técnico, estou acompanhando o posicionamento da ITC 00166/2022-4 pelo afastamento do indicativo de irregularidade.

2.9 Cobrança administrativa e/ou judicial da dívida ativa (item 3.3 da ITC 00166/2022-4 e item 3.8.2 do RT 157/2021):

Com base nos nos documentos que compõem a prestação de contas anual, o relatório técnico, constatou que a dívida ativa está sendo objeto de cobrança administrativa e/ou judicial, porém, em percentual muito baixo em relação ao saldo do exercício. Conforme

tabela apresentada no arquivo DEMDATA, como parte da PCA, o total da dívida ativa em cobrança judicial ao final do exercício montou em R$ 16.117,75, valor este irrisório perante o saldo da dívida apurado, que foi de R$ 3.628.796,68. Fica, portanto, demonstrado que a cobrança judicial da dívida ativa não está sendo realizada de forma efetiva e eficiente.

Tabela 1) Informações complementares sobre a Dívida Ativa

Inscrições no Exercício (a)	30.184,63
Saldo Final no Exercício (b)	3.628.796,68
Baixas por recebimento no Exercício (c)	185.069,45
Percentual de recebimento em relação ao saldo final (c/b)	**5,10%**

Fonte: Processo TC 02807/2020-9 - Prestação de Contas Anual/2019 - DEMDAT

Em análise aos argumentos apresentados, a área técnica no item 3.3 da ITC 00166/2022-4 posicionou-se pelo afastamento do indicativo de irregularidade, nos seguintes termos:

> [...]
>
> Em sua defesa, o gestor alegou que em 2019 houve um baixo recebimento de receitas relativas à dívida ativa, sendo esse baixo percentual fruto da crise financeira. Em que pese tal constatação, o gestor alegou que o município vinha mantendo uma média razoável de recebimentos nos últimos seis anos. Alegou ainda que o município adotou todas as medidas legais objetivando o recebimento dos créditos inscritos em dívida ativa, efetuando a cobrança judicial após o esgotamento dos meios de cobrança administrativa. Por fim, aduziu que o município não incorreu em renúncia de receita, para efeitos do art. 14 da LRF.
>
> Pois bem.
>
> O cerne do presente indicativo de irregularidade diz respeito ao baixo percentual de baixas por recebimento da dívida ativa quando comparado ao saldo final consolidado.

> A defesa do gestor acostou documentação evidenciando que o município adotou as medidas judiciais de cobrança tão logo se esgotaram as medidas administrativas.
>
> O ponto de controle analisado nesse item é em relação a capacidade de o município gerar receitas através de uma legislação tributária adequada. No caso em concreto temos que o histórico de recebimento dos valores inscritos em dívida ativa não demonstrou um recebimento tão abaixo do esperado no exercício analisado. Ademais, os documentos encaminhados comprovaram que não houve inércia administrativa quanto aos valores ainda não pagos.
>
> Dito isto e, considerando que o gestor provou documentalmente a existência de ações de cobrança administrativas e judiciais, opinamos pelo **afastamento** do indicativo de irregularidade apontado no **item 3.8.2** do **RT 157/2021**.

Considerando-se a análise realizada pelo corpo técnico, estou acompanhando o posicionamento da ITC 00166/2022-4 pelo afastamento do indicativo de irregularidade.

2.10 Procedimentos Contábeis Patrimoniais – IN 36/2016 – Não reconhecimento do ajuste para perdas, relativo à Divida Ativa (item 3.4 da ITC 00166/2022-4 e item 3.9 do RT 157/2021):

O tópico em questão diz respeito ao item 3.9 do RT 157/2021, que fez o seguinte registro:

> [...]
> Relativamente aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP, em conformidade com o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP, anexo à Portaria STN nº 548/2015, a análise limitou-se à verificação do cumprimento do disposto nos

itens 4 e 11 do Anexo Único da Instrução Normativa TC 36/2016, avaliando de houve o reconhecimento, mensuração e evidenciação:

- Da dívida ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas;
- Das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).

Observando-se os demonstrativos contábeis, constata-se o registro de saldo e movimentação nas contas de dívida ativa, com exceção do reconhecimento de provisão para perdas nos registros constantes do Balanço Patrimonial.

Diante do exposto, sugere-se **notificar** o gestor para apresentar as justificativas pertinentes.

Quanto às obrigações trabalhistas, inclusive 13º e férias, verificou-se o registro de apropriação das respectivas despesas nas contas destinadas a despesas com pessoal e encargos.

Em análise aos argumentos apresentados, o item 3.4 da ITC 00166/2022-4 sugeriu manter o indicativo de irregularidade, porém, no campo da ressalva, nos seguintes termos:

[...]

DA ANÁLISE DAS JUSTIFICATIVAS:

Compulsando os documentos e justificativas apresentadas pelo gestor, entendemos que o mesmo logrou êxito em seu intento. Explica-se.

De acordo com o RT 157/2021 verificou-se ausência de reconhecimento de ajustes para perdas, notadamente às relativas à dívida ativa.

Em sua defesa, o gestor alegou que por um lapso dos setores tributário e contábil não foi feita a referida provisão. Entretanto, o gestor alegou que esta

falha formal não seria suficiente para macular suas contas, considerando ainda que a gestão tributária do município vem passando por melhorias, conforme justificado no item anterior.

Pois bem.

O item ora em análise diz respeito a ausência de reconhecimento dos ajustes para perdas em relação à dívida ativa. Conforme informado pelo gestor, houve uma falha administrativa e por isso não foi feito tal procedimento contábil patrimonial.

Em que pese tal fato, é necessário reconhecer que esta situação fática é de baixo potencial ofensivo, sendo o saldo que compõe a dívida ativa de **R$ 3.628.796,68**, não representando risco iminente ao equilíbrio financeiro do município. Ademais, por si só, esta irregularidade não seria suficiente para macular as contas do defendente.

E, considerando que há nos autos evidências de que o gestor esteja tomando medidas para o registro da referida provisão, opinamos por **manter** o indicativo de irregularidade apontado no **item 3.9** do **RT 157/2021**, porém no campo da **ressalva**.

Pois bem,

Apesar da sugestão de ressalva pelo corpo técnico, o Parecer Ministerial 04522/2022-1 refutou os argumentos apresentados pela defesa, registrando que "*resta evidente, a prática de grave infração à norma regulamentar e de direito financeiro, mediante a omissão na adoção de procedimentos aplicados à contabilidade pública, o que prejudica a transparência e o fornecimento aos usuários de informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da Ente público, criando, portanto, embaraços ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social e externo*".

No entanto, conforme registro realizado pelo corpo técnico após a apresentação das justificativas, a situação apresentada é de baixo potencial ofensivo, sendo o saldo que compõe a dívida ativa de R$ 3.628.796,68, não representando risco iminente ao equilíbrio financeiro do município, sendo insuficiente o apontamento realizado para macular as contas do responsável.

Desse modo, não obstante as considerações feitas pelo *Parquet de Contas*, com as devidas vênias, me filio à proposição da ITC 00166/2022-4, pela manutenção da irregularidade, todavia, passível de ressalva.

3. DOS DISPOSITIVOS:

Ante o exposto, **divergindo parcialmente do posicionamento técnico e ministerial**, **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a minuta de deliberação que submeto à apreciação.

LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA
Conselheiro Relator

PARECER PRÉVIO:

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

1. AFASTAR os seguintes indicativos de irregularidades:

1.1 Resultado financeiro das fontes de recursos evidenciado no Balanço Patrimonial é inconsistente em relação aos demais Demonstrativos Contábeis (item 2.4 da ITC 00166/2022-4, 6.1 do RT 00095/2021 e 2.4 do voto);

1.2 Confronto entre o saldo contábil das disponibilidades e o saldo bancário evidenciados no Termo de Verificação das Disponibilidades (item 3.1 da ITC 00166/2022-4, 3.3.1 do RT 157/2021 e 2.7 do voto);

1.3 Divergência entre o valor pago de obrigações previdenciárias da Unidade Gestora e o valor informado no resumo anual da folha de pagamentos (RPPS) indicando ausência de pagamento (item 3.2 da ITC 00166/2022-4, 3.5.1.2 do RT 157/2021 e 2.8 do voto);

1.4 Cobrança administrativa e/ou judicial da dívida ativa (item 3.3 da ITC 00166/2022-4, 3.8.2 do RT 157/2021 e 2.9 do voto).

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

2.1 Abertura de créditos adicionais utilizando-se fonte de recursos sem lastro financeiro suficiente (item 2.1 da ITC 00166/2022-4,4.1.1 do RT 00161/2021 e 2.1 do voto);

2.2 Utilização de recursos de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural em fim vedado por lei federal (item 2.2 da ITC 00166/2022-4, 4.3.7.1 do RT 161/2021 e 2.2 do voto);

2.3 Recursos recebidos a título de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural apresentam discrepância (item 2.3 da ITC 00166/2022-4, 4.3.7.2 do RT 161/2021 e 2.3 do voto);

2.4 Inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira suficiente (item 2.5 da ITC 00166/2022-4, 7.4.1 do RT 161/2021 e 2.5 do voto);

2.5 Ausência de equilíbrio financeiro do regime previdenciário (item 2.6 da ITC 00166/2022-4, 3.1.2.1 do RT 00182/2021 e 2.6 do voto);

2.6 Procedimentos Contábeis Patrimoniais – IN 36/2016 – Não reconhecimento do ajuste para perdas, relativo à Divida Ativa (item 3.4 da ITC 00166/2022-4, 3.9 do RT 157/2021 e 2.10 do voto).

3. EMITIR PARECER PRÉVIO dirigido à Câmara Municipal de Ibiraçu, recomendando a **APROVAÇÃO COM RESSALVA** da Prestação de Contas Anual do senhor **Eduardo Marozzi Zanotti**, Prefeito no exercício de 2019, conforme dispõe o inciso II, do art. 80[19], da Lei Complementar 621/2012 c/c art. 132, II do RITCES, aprovado pela Resolução TC nº 261/2013, pelas razões antes expendidas;

4. DETERMINAR ao Poder Executivo na pessoa de seu representante legal:

4.1 Observância da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL (representação fidedigna), IN 36/2016, bem como ao disposto no MCASP;

4.2 Aprimorar o controle por fontes de recursos, na forma prevista no art. 8º da Lei Complementar 101/00, Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) da STN;

5. DAR CIÊNCIA aos interessados, **ARQUIVANDO-SE** os autos, após o trânsito em julgado.

[19] **Art. 80.** A emissão do parecer prévio poderá ser:
(...)
II - pela aprovação das contas com ressalva, quando ficar caracterizada impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, da qual não resulte dano ao erário, sendo que eventuais determinações serão objeto de monitoramento pelo Tribunal de Contas;
(...)