



<b>PROCESSO Nº</b>	<b>:</b>	<b>167010/2018 (PRINCIPAL – CONTAS ANUAIS DE GOVERNO) 175862/2019 (APENSO – PREVIDÊNCIA MUNICIPAL)</b>
<b>PRINCIPAL</b>	<b>:</b>	<b>PREFEITURA MUNICIPAL DE CLÁUDIA</b>
<b>ASSUNTO</b>	<b>:</b>	<b>CONTAS ANUAIS DE GOVERNO DO EXERCÍCIO DE 2018</b>
<b>GESTOR</b>	<b>:</b>	<b>ALTAMIR KURTEN</b>
<b>RELATOR</b>	<b>:</b>	<b>CONSELHEIRO INTERINO MOISES MACIEL</b>

## 2- RAZÕES DO VOTO

### 2.1. DA APRECIÇÃO DAS CONTAS ANUAIS DE GOVERNO PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS.

129. Inicialmente, compreendo oportuno consignar a função social do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, com relação aos atos praticados pelo governo. O Constituinte ao estabelecer que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos atos de governo e de gestão será exercida pelo Poder Legislativo, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, garantiu que a Administração pública atue em busca da satisfação dos interesses da coletividade (artigo 70 da CRFB/88).
130. Desse modo, a emissão de Parecer Prévio às Contas Anuais de Governo traduz um instrumento de controle que, majoritariamente, na fiscalização dos atos administrativos, por meio do qual avalia execução orçamentaria, financeira e patrimonial do governo por determinado exercício, a fim de estabelecer restrições as ações políticas que causam desequilíbrio econômico-financeiro.
131. A fiscalização financeira possui uma definição ampla, compreendendo tanto em um controle orçamentário, quanto à sua execução e, por via reflexa, a verificação da eficiência do programa de governo, com vistas a verificar se houve o cumprimento das metas programadas.
132. A respeito da realidade do ineficiente sistema de planejamento orçamentário brasileiro e do nocivo desconhecimento das disciplinas de finanças públicas por grande parte dos



operadores do direito, é digno de nota a ponderação realizada por Edilberto Carlos Pontes Lima<sup>1</sup>:

A importância do orçamento público é inquestionável. Não se realiza nenhuma política pública sem uma prévia autorização orçamentária. Não se amplia ou reduz os investimentos em saneamento, em infraestrutura, em escolas, enfim, em qualquer área de atuação do governo, sem que se passe pelo orçamento público. Com o teto de gastos em vigência, tanto na esfera federal quando em vários Estados da federação, a questão adquiriu proeminência extra, porquanto o crescimento da despesa em determinada atividade poderá implicar a redução em outra atividade.

133. A competência dos tribunais de contas para apreciar as contas dos chefes do poder executivo, mediante a elaboração do parecer prévio, visa fornecer elementos técnicos para o julgamento das contas que será realizado pelo Poder Legislativo, no caso, pela Câmara Municipal de Cláudia, ao fundamento da Constituição da República de 1988.

134. A Constituição do Estado de Mato Grosso, define, em seu artigo 47, que compete ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso apreciar as contas prestadas, anualmente, pelo Governado, mediante parecer prévio a ser elaborado em sessenta dias a contar do seu recebimento.

135. O exame das Contas dos Chefes do Executivo constitui uma das mais nobres, complexas e abrangentes tarefas exercidas pelo Controle Externo, de modo que não devem ser analisados isoladamente os atos do administrador, mas sim a sua conduta (governança) no exercício das suas políticas públicas.

136. No âmbito infraconstitucional, cumpre ressaltar o papel do Tribunal de Contas com relação à interpretação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

137. Ao tratar sobre o tema **“O Tribunal de Contas e o direito fundamental ao bom Governo”**<sup>2</sup>, pontuei que o Tribunal de Contas, como guardiões da Lei de

1 LIMA, Edilberto Carlos Pontes. O orçamento público e o direito financeiro e a carta de fortaleza. *Atricon*, 04.jul.2017. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/comunicação/artigos/2731-o-orcamento-publico-o-direito-financeiro-e-a-carta-de-fortaleza>. Acesso em: 31.out.2019.

2 MACIEL, Moises . *Tribunais de Contas e O Direito Fundamental Ao Bom Governo*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/3989>. Acesso em: 31 out. 2019.



Responsabilidade Fiscal e controladores externos da administração pública, a responsabilidade de exigir a implementação de uma governança eficiente no setor público porque a verdadeira gestão do patrimônio público tem sido negligenciada: *há inúmeros imóveis públicos não catalogados, abandonados ou invadidos; os custos públicos não são mensurados; e os registros contábeis não são fidedignos.*

138. Logo, compreendo que o *Bom Governo* é alcançado quando se preserva o *Equilíbrio das Contas Públicas*, que é demonstrado quando o governo fundamenta a sua gestão sob os pilares normativos estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF.
139. Para o Ministro Weder de Oliveira do Tribunal de Contas da União ao tratar sobre a razão fundamental da LRF, destacou em sua obra “Curso de Responsabilidade Fiscal que, “*o equilíbrio intertemporal das contas públicas é entendido como **bem coletivo**, do interesse geral da sociedade brasileira, por ser condição necessária para a consolidação de estabilidade de preço e a retomada do **desenvolvimento sustentável**”.*
140. Diante das premissas expostas, no exercício do poder-dever de fomentar o controle social, garantir a eficiência e a qualidade das políticas públicas, bem como a efetivação dos direitos fundamentais, visando alcançar a expectativa do cidadão ao bom governo, por meio da fiscalização da execução orçamentária e dos resultados das políticas públicas do exercício de 2018.
141. O Município de **CLAUDIA** encaminhou o balanço geral anual consolidado e os respectivos demonstrativos contábeis no prazo previsto no art. 209, § 1<sup>o</sup> da Constituição do Estado de Mato Grosso, c/c/ o art. 182, II e parágrafo único do RITCE/MT<sup>4</sup>, e na forma do art. 146, §§ 1<sup>o</sup> e 2<sup>o</sup>, art. 154, todos do RITCE/MT e Resolução Normativa 36/2012-TCE/MT<sup>5</sup>.

## 2.2. DA PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAIS.

<sup>3</sup>Art. 209 da CEMT. As contas anuais do Prefeito e da Mesa da Câmara ficarão, durante sessenta dias, a partir do dia quinze de fevereiro, à disposição na própria Prefeitura e na Câmara Municipal, após divulgação prevista na Lei Orgânica Municipal, de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhe a legitimidade, nos termos da Lei.

**§ 1<sup>o</sup> As contas serão remetidas ao Tribunal de Contas do Estado, pelos responsáveis dos respectivos Poderes, no dia seguinte a o término do prazo**, com o questionamento que houver, para emissão do parecer prévio. (Grifei)

<sup>4</sup>Art. 182 do RITCE/MT. Os Poderes Legislativo e Judiciário, o Ministério Público do Estado e a Defensoria Pública do Estado de verão encaminhar ao Tribunal de Contas: I. Até primeiro de março do exercício seguinte, as contas anuais; II . Até o último dia do mês subsequente, os balancetes mensais.



142. As normas institucionais desta Corte, em seu artigo 154 do Regimento Interno do TCE/MT define a Prestação de Contas como uma apresentação voluntária e tempestiva pelos jurisdicionados, dos documentos hábeis e necessários à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, demonstrando os resultados da atuação governamental, submetido ao TCE/MT para avaliação da gestão política do chefe do Poder Executivo e emissão de parecer prévio com vistas a auxiliar o julgamento levado ao efeito pelo Poder Legislativo.

143. O Município de **CLAUDIA** encaminhou o balanço geral anual consolidado e os respectivos demonstrativos contábeis no prazo previsto no art. 209, § 1º da Constituição do Estado de Mato Grosso, c/c/ o art. 182, II e parágrafo único do RITCE/MT7, e na forma do art. 146, §§ 1º e 2º, art. 154, todos do RITCE/MT e Resolução Normativa 36/2012-TCE/MT8.

5Art. 146 do RITCE/MT. No exercício do controle externo o Tribunal apreciará a legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, eficácia, eficiência e efetividade dos atos e fatos da administração, considerando, dentre outros aspectos: § 1º. As informações coletadas periodicamente pelo sistema informatizado do Tribunal constituem elementos da prestação ou tomada de contas, além de outros documentos não disponíveis em meio eletrônico. § 2º. O sistema informatizado mencionado no parágrafo anterior receberá e sistematizará os dados necessários à realização do controle externo de acordo com provimento do Tribunal, e poderão ser alterados ou outros poderão ser criados visando a melhoria do desempenho das atribuições a cargo do Tribunal.

Art. 154 do RITCE/MT. Prestação de Contas é a apresentação voluntária e tempestiva pelos jurisdicionados, dos documentos hábeis e necessários à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial levada a efeito pelo Tribunal de Contas, nos termos constitucionais, legais e regulamentares.

Resolução Normativa 36/2012-TCE/MT: "Determina às organizações municipais a remessa de prestação de contas exclusivamente por via eletrônica, atualiza as Resoluções Normativas nºs 16/2008 e 01/2009 deste Tribunal, e dá outras providências".

6Art. 209 da CEMT. As contas anuais do Prefeito e da Mesa da Câmara ficarão, durante sessenta dias, a partir do dia quinze de fevereiro, à disposição na própria Prefeitura e na Câmara Municipal, após divulgação prevista na Lei Orgânica Municipal, de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhe a legitimidade, nos termos da Lei.

**§ 1º As contas serão remetidas ao Tribunal de Contas do Estado, pelos responsáveis dos respectivos Poderes, no dia seguinte a o término do prazo, com o questionamento que houver, para emissão do parecer prévio. (Grifei)**

7Art. 182 do RITCE/MT. Os Poderes Legislativo e Judiciário, o Ministério Público do Estado e a Defensoria Pública do Estado de verão encaminhar ao Tribunal de Contas: I. Até primeiro de março do exercício seguinte, as contas anuais; II . Até o último dia do mês subsequente, os balancetes mensais.

8Art. 146 do RITCE/MT. No exercício do controle externo o Tribunal apreciará a legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, eficácia, eficiência e efetividade dos atos e fatos da administração, considerando, dentre outros aspectos: § 1º. As informações coletadas periodicamente pelo sistema informatizado do Tribunal constituem elementos da prestação ou tomada de contas, além de outros documentos não disponíveis em meio eletrônico. § 2º. O sistema informatizado mencionado no parágrafo anterior receberá e sistematizará os dados necessários à realização do controle externo de acordo com provimento do Tribunal, e poderão ser alterados ou outros poderão ser criados visando a melhoria do desempenho das atribuições a cargo do Tribunal.

Art. 154 do RITCE/MT. Prestação de Contas é a apresentação voluntária e tempestiva pelos jurisdicionados, dos documentos hábeis e necessários à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial levada a efeito pelo Tribunal de Contas, nos termos constitucionais, legais e regulamentares.

Resolução Normativa 36/2012-TCE/MT: "Determina às organizações municipais a remessa de prestação de contas exclusivamente por via eletrônica, atualiza as Resoluções Normativas nºs 16/2008 e 01/2009 deste Tribunal, e dá outras providências".



144. Desse modo, passo ao exame das contas anuais de governo da Prefeitura de **CLAUDIA**, referentes ao exercício de 2018, observando-se o disposto no art. 33 da Lei Orgânica do TCE/MT9, c/c art. 82, § 2º10, c/c, art. 176, § 2º11, ambos do RITCE/MT.

### 2.3. DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS.

145. O Município aplicou na **manutenção e desenvolvimento do ensino**, o equivalente a 26,96% da receita proveniente de impostos municipais e transferências estadual e federal, **acima dos 25% previstos no art. 212, da Constituição Federal.**
146. Na **remuneração dos profissionais do Magistério**, o Município aplicou o correspondente a 80,86% dos recursos recebidos por conta do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB –, sendo, portanto **superior aos 60% estabelecidos no inc. XII do artigo 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT – e do art. 22, da Lei Federal 11.494/2007.**
147. Já nas **ações e serviços públicos de saúde**, o Município aplicou o equivalente a 21,79% dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos especificados no artigo 158 e alínea “b”, inciso I do artigo 159, e § 3º, todos da CR/88, c/c o inc. III do art. 77 do ADCT, **cumprindo assim o limite mínimo estabelecido de 15%.**
148. Na **despesa com pessoal do Executivo Municipal**, segundo os cálculos apurados pela equipe de Gabinete, foram gastos **51,60%** da Receita Corrente Líquida, abaixo do

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

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

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

- a) se as contas anuais representam adequadamente a posição financeira, orçamentária e patrimonial em 31/12, bem como o resultado das operações de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade aplicada à administração pública;
- b) a observância aos limites constitucionais e legais na execução dos orçamentos públicos;
- c) o cumprimento dos programas previstos na LOA quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e atingimento das metas, assim como a consonância dos mesmos com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias;
- d) o resultado das políticas públicas, evidenciando o reflexo da administração financeira e orçamentária no desenvolvimento econômico e social do município;
- e) a observância ao princípio da transparência.

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

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



**limite máximo de 54%** fixado pela alínea “b”, do inc. III, do art. 20, da Lei Complementar 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.

149. No repasse ao Poder Legislativo, **o Município transferiu o equivalente à 5,62% do limite máximo permitido pela Constituição Federal, que é de 7%, de acordo com o art. 29-A da CF.**

#### 2.4. DO DESEMPENHO FISCAL.

150. Ao se analisar as receitas orçamentárias, verifica-se que as **Transferências Correntes** representam a maior fonte de recursos na composição da receita municipal, totalizando o valor de **R\$ 29.322.266,43** correspondente à **65,03%** do total da receita orçamentária arrecadada de **R\$ 45.084.183,87**.

151. A **receita tributária própria atingiu o percentual de 27,47% em relação ao total de receitas correntes arrecadadas**, descontada a contribuição ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

152. A série histórica das receitas orçamentárias no período de 2015/2018, **evidencia uma oscilação das receitas tributárias próprias, apresentando um decréscimo de 2017 para 2018, porém, afirmando-se muito menor do que o volume das transferências correntes, as quais constituem a maior parte das receitas do município.**

153. Na **execução orçamentária**, comparando as **receitas arrecadadas com as despesas realizadas pelo Município**, **constata-se superávit no resultado orçamentário de R\$ 5.577.401,63** (Cinco milhões, quinhentos e setenta e sete mil, quatrocentos e um reais e sessenta e três centavos).

154. No **resultado financeiro**, constata-se que o Poder Executivo Municipal apresentou uma **disponibilidade financeira no valor de R\$ 5.272.260,10**, para honrar com os compromissos de pagamentos imediatos, dispendo, portanto, de **R\$ 7,67** para cada **R\$ 1,00** de obrigações.

#### 2.5. DAS IRREGULARIDADES.



**1) irregularidade FB 02 PLANEJAMENTO/ORÇAMENTO\_GRAVE\_02: Abertura de créditos adicionais – suplementares ou especiais – sem autorização legislativa ou autorização legislativa posterior (art. 167, V, da Constituição Federal; art. 42, da Lei n. 4.320/1964).**

**1.1) O crédito adicional suplementar, no valor de R\$ 211.904.44, foi aberto sem o correspondente Decreto do Executivo, contrariando os artigos 167, inc. V, CF e 42, Lei n. 4.320/64 – Tópico – 5.1.3.1. Alterações Orçamentárias.**

**1.2) Foram abertos créditos adicionais especiais, no valor total de R\$ 19.000.00, por decretos do Executivo, sem a prévia autorização legislativa. - Tópico – 5.1.3.1. Alterações Orçamentárias.**

155. O Secretário da SECEX de Receita e Governo, mediante Despacho (Doc. Digital 218498/2019), ratificou o Relatório Técnico de Análise de Defesa (Doc. Digital 218497/2019), **no qual a equipe técnica sugeriu o saneamento da irregularidade 1.1 e a manutenção e alteração da irregularidade 1.2, ambas apontadas no Relatório Preliminar de Auditoria (Doc. Digital 178810/2019).**
156. **A irregularidade 1.1** refere-se a abertura de crédito adicional suplementar sem o correspondente Decreto do Executivo, no valor de R\$ 211.904.44 (Duzentos e onze mil, novecentos e quatro reais e quarenta e quatro centavos), contrariando dispositivos dos artigos 167, inciso V, da CF e 42 da Lei n. 4.320/64.
157. Após análise da documentação apresentada pela defesa e consulta ao site da Prefeitura Municipal de Cláudia, a Equipe Técnica constatou a existência do Decreto do Executivo n. 137/2018, o qual autorizava a abertura do crédito adicional suplementar, razão pela qual, opinou pelo saneamento da presente irregularidade. Porém, recomendou à Administração Pública, zelo ao encaminhar as informações a este Tribunal, tendo em vista que o envio equivocado de informações obrigatórias, além de afetar o controle externo e a auditoria simultânea, compromete a tempestividade das competências constitucionais desta Corte.
158. **No tocante a irregularidade 1.2**, referente a abertura de crédito especial, sem a prévia autorização legislativa, no valor de R\$ 19.000,00, a SECEX de Receita e Governo



concluiu que a defesa não comprovou a existência de autorização legislativa para abertura do referido crédito, visto que a Lei n. 725/2018, citada pelo gestor, trata de assunto diverso da autorização de abertura de crédito adicional, razão pela qual, opinou pela sua manutenção, mesmo representando 0,13% do universo das alterações orçamentárias realizadas em 2018.

159. Desta forma, recomendou que as futuras aberturas de crédito adicional especial sejam autorizadas por lei específica a fim de evitar a reincidência de aberturas de crédito em desconformidade com a lei.
160. O Ministério Público de Contas no Parecer n. 5.049/2019 (Doc. Digital 241197/2019) coadunou com a Equipe Técnica no sentido de sanar a irregularidade 1.1. e manter o apontamento 1.2, bem como, pela expedição de recomendação ao Legislativo Municipal para que determine ao Poder Executivo a abertura de créditos adicionais, somente, com prévia autorização legal e em observância ao artigo 167, inciso V da CF e artigo 42 da Lei n. 4.320/64.
161. Pois bem.
162. Destaco de início, que a Constituição Federal de 1988 e a Lei 4.320/64 trouxeram a previsão de alguns instrumentos e mecanismos para a adaptação do orçamento às mudanças que porventura surjam durante o exercício financeiro.
163. Entre os mecanismos à disposição no ordenamento jurídico para modificar o orçamento originário, estão os créditos adicionais, previstos no art. 166 da CF, os quais se dividem em três espécies: créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários, cujos conceitos estão claramente dispostos nos incisos do art. 41 da Lei n. 4.320/64:

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

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





orçamento. Essa situação pode ocorrer em função de erros de planejamento (não inclusão da despesa na LOA) ou de novas despesas surgidas durante a execução orçamentária.

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

164. Nos termos do art. 167, V, da CF, a abertura de créditos especiais e de créditos suplementares deve ocorrer por meio de decreto do Chefe do Poder Executivo, após prévia autorização legislativa, que, no caso dos créditos suplementares, já pode constar da própria LOA, conforme dispõe o art. 165, § 8º, da própria Constituição.
165. Do mesmo modo, o inciso VI, do art.167, da CF, também exige prévia autorização legislativa para a realocação de recursos por meio de transposição, remanejamento ou transferência, de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro. Por categoria de programação deve entender a função, a subfunção, o programa, o projeto/atividade/operação especial e as categorias econômicas de despesas<sup>12</sup>.
166. Aqui abro um parêntese para consignar que, segundo J Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis, há uma diferença profunda entre créditos adicionais e as técnicas de transposição, remanejamento e transferência, visto que estes caracterizam-se pela repriorização de ações governamentais, enquanto aqueles correspondem à própria alteração da programação orçamentária.<sup>13</sup>
167. Ressalto, à luz de precedente deste Tribunal<sup>14</sup>, ser permitido a alteração da Lei Orçamentária, por outra lei ordinária, para modificar o percentual autorizado para abertura de crédito suplementar, desde que observados os preceitos do sistema orçamentário previstos nos artigos 165 a 169 da CF, com destaque para a vedação de

<sup>12</sup>Portaria nº 42, de 14/4/99 (BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria nº 42, de 14/04/1999. Disponível em: [http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria\\_42\\_14\\_04\\_99.htm](http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/portarias/portaria_42_14_04_99.htm) - 05/12/05).

<sup>13</sup>MACHADO JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4.320 comentada. 30ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001, p. 103-109.

<sup>14</sup>PROCESSO Nº: 14.789-3/2006. INTERESSADO: CÂMARA MUNICIPAL DE CONFRESA/MT. ASSUNTO: CONSULTA. RELATOR: VALTER ALBANO DA SILVA.



concessão ou utilização de créditos ilimitados contida no art. 167, VII da CR<sup>15</sup>, a fim de se evitar o desvirtuamento da programação orçamentária e garantir a gestão fiscal responsável, conforme prescreve o art. 1º da LRF<sup>16</sup>.

168. Seguindo nessa linha de raciocínio, ressalto que viola os incisos II e V do art. 167 da CR, a abertura de créditos adicionais suplementares, quando já ultrapassado o limite estabelecido na LOA, e inexistir lei específica posterior que tenha ampliado o percentual estabelecido na peça orçamentária.
169. Pontuo também, que na hipótese de ser editada lei ordinária ampliando o percentual previsto na LOA para abertura de créditos adicionais suplementares, a mesma não poderá retroagir para respaldar créditos suplementares abertos antes da sua edição e em montante superior ao limite estabelecido na LOA, tendo em vista o disposto no art. 167, incisos II e V, da CF.
170. Anoto que nos termos do § 1º do art. 43 da Lei 4320/64, **são considerados como fontes de recursos dos créditos especiais e suplementares**, desde que não comprometidos: o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, encerrado em 31/12 (art. 43, § 1º, inciso I); os provenientes de excesso de arrecadação (art. 43, § 1º, inciso II); os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou créditos adicionais, autorizados em Lei (art. 43, § 1º, inciso III); o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las (art. 43, § 1º, inciso IV); os resultantes da reserva para contingências, estabelecido na LOA (art. 5º, inciso III, alínea b, da LRF).
171. **Considera-se superávit financeiro**, o resultado da diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, apurado no balanço patrimonial, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas, nos termos do disposto no inciso I do art. 43, c/c § 2º, e §§ 1º e 3º do art. 105, ambos da Lei 4320/64, **devendo-se observar se há previsão constitucional ou legal que vincule os recursos à finalidade específica, hipótese na qual a respectiva fonte de recursos**.

<sup>15</sup>Art. 167. São vedados: VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

<sup>16</sup>Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.



somente poderá ser utilizada para abertura de crédito adicional que atenda ao objeto de sua vinculação.

172. O parágrafo 1º do artigo 105 da Lei 4.320/64, define que o ativo financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numéricos. Já o passivo financeiro, de acordo com o parágrafo 3º do mesmo artigo, compreenderá as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.
173. Dessa forma, por ocasião da apuração do Resultado Financeiro, deve-se levar em conta a respectiva fonte de recurso. **Caso se verifique que houve superávit financeiro em determinada fonte, esse saldo poderá ser utilizado como fonte para a abertura de créditos suplementares ou especiais, nos termos da lei.**
174. *Dispõe o item 7 da Resolução Normativa 43/2013, deste Tribunal, que “o superávit financeiro apurado no balanço do exercício anterior deve ser calculado por fonte ou destinação de recursos, uma vez que só pode ser utilizado como fonte de recursos para despesas compatíveis com sua vinculação”.*
175. **Por excesso de arrecadação**, entende-se o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.
176. Nesse sentido, é o teor da Resolução de Consulta 26/201517:

**Resolução de Consulta nº 26/2015-TP (DOC, 21/12/2015). Orçamento. Poderes Estaduais e órgãos autônomos. Crédito adicional. Excesso de arrecadação. 1.** O excesso de arrecadação de receita ordinária, não vinculada à finalidade específica, pode ser utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais aos orçamentos dos poderes e órgãos autônomos (art. 43, II, da Lei nº 4.320/1964, c/c o art. 8º, parágrafo único, da LC nº 101/2000). **2.** O excesso de arrecadação utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais corresponde ao saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a receita realizada e a prevista para o respectivo exercício



financeiro, considerando, ainda, a tendência do exercício (art. 43, § 3º, Lei nº 4.320/64). **3.** A legislação financeira vigente não estabelece prazo para abertura de créditos adicionais quando verificada a existência de excesso de arrecadação, o que pode ser promovido a qualquer tempo, desde que realizado dentro do respectivo exercício de apuração e observados os requisitos legais pertinentes. **4.** O cálculo do excesso de arrecadação deve ser realizado conjuntamente com os mecanismos de controles criados pela Lei de Responsabilidade Fiscal para garantir o equilíbrio fiscal das contas públicas, com destaque para o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, de forma a mitigar os riscos fiscais inerentes à utilização de potencial excesso de arrecadação para abertura de créditos adicionais. **5.** A apuração do excesso de arrecadação com base na tendência do exercício, para efeito de abertura de créditos adicionais, deve ser revestida de prudência e precedida de adequada metodologia de cálculo, que leve em consideração possíveis riscos capazes de afetar os resultados fiscais do exercício. **6.** A administração deve realizar um acompanhamento mensal efetivo com o objetivo de avaliar se os excessos de arrecadação estimados por fonte de recursos e utilizados para abertura de créditos adicionais estão se concretizando ao longo do exercício, e, caso não estejam, deve adotar medidas de ajuste e de limitação de despesas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma a evitar o desequilíbrio financeiro e orçamentário das contas públicas. **7.** Todos os créditos adicionais por excesso de arrecadação devem ser autorizados por lei e abertos por meio de decreto do Poder Executivo (art. 42, da Lei nº 4.320/1964), tendo em vista que competem exclusivamente a esse Poder as funções de arrecadar e atualizar a previsão das receitas e de distribuí-las aos demais poderes e órgãos autônomos. (...) **11.** A abertura de crédito adicional ao orçamento dos Poderes Legislativos Municipais encontra-se adstrita, ainda, ao limite de gasto total calculado sobre o somatório da receita tributária e das transferências constitucionais efetivamente realizado no exercício anterior.

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

PREFEITURA MUNICIPAL DE MATUPÁ. CONSULTA. PLANEJAMENTO. LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA. CONVÊNIOS. NECESSIDADE DE PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA. 1) Na elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA devem ser previstas as receitas e fixadas as despesas oriundas da celebração de convênios ou instrumentos congêneres, considerando-as em cada



exercício financeiro pela parte nele a ser executada e de acordo com o cronograma físico-financeiro de execução e os valores correspondentes estabelecidos no Termo da avença. 2) Havendo modificações no cronograma físico-financeiro de convênios ou instrumentos congêneres ou na impossibilidade de executá-los ainda no exercício da programação, os respectivos saldos orçamentários devem ser incluídos nos orçamentos subsequentes, caso existam condições para a execução da avença. 3) A previsão de receitas e a fixação de despesas na LOA, provenientes da celebração de convênios ou instrumentos congêneres, observadas as disposições dos itens precedentes, não caracterizam superestimativa do orçamento público. (grifou-se).

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

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

179. Consigno também, que a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, em seu artigo 8º, parágrafo único, estatui que “os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.



180. No mesmo diploma legal, o artigo 50, inciso I, determina que *“a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada”*.
181. Feita essa digressão com o fito de estruturar a base do raciocínio lógico-jurídico a nortear os encaminhamentos dirimentes de cada um dos pontos controvertidos da irregularidade 1.2 (FB 02), é que passo, então, a sua análise:
182. A defesa não obteve êxito em comprovar a existência de autorização legislativa que respaldasse a abertura de crédito adicional especial no valor de R\$ 19.000,00, em razão de superávit financeiro. Mesmo representando 0,13% do universo das alterações orçamentárias realizadas em 2018, convirjo com o entendimento ministerial e da Equipe Técnica em manter a presente irregularidade.
183. Pondero, entretanto, com fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como instrumentos interpretativos das normas, no caso, art. 167, incisos II e V da CF, e artigo 42 da Lei 4320/64, que tal irregularidade, em que pese refletir grave afronta à dispositivos normativos constitucionais e infraconstitucionais, sendo passível, portanto, de determinação legal para adoção de providência corretiva, não é capaz de conduzir, por si só, ou coligada com a outra irregularidade que restou mantida, a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas de governo do exercício de 2018.
184. Posiciono-me de tal modo, pois a abertura de crédito adicional especial por conta de recursos inexistentes 19.000,00, frisa-se, mesmo merecendo devida repreensão, não se revelou dotada de gravidade a ponto de comprometer ao equilíbrio das contas públicas, razão pela qual, recomendo ao Poder Legislativo Municipal, que determine o atual Chefe do Poder Executivo, que observe e cumpra a rigor as regras previstas para abertura de créditos adicionais, especialmente as do art. 167, inciso II e V da Constituição Federal, e dos artigos 7º, inciso I, 42 e 43 da Lei no 4.320/64, a fim de evitar o desvirtuamento da programação orçamentária e, conseqüentemente, o desequilíbrio financeiro e orçamentário das contas públicas.



## 2.6– DA ANÁLISE DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA:

185. Em relação aos aspectos previdenciários, a Secretaria de Controle Externo de Previdência realizou no Processo nº 175862/2019, a análise da Previdência Municipal de Cláudia, abrangendo a fiscalização da gestão previdenciária, atuarial, contábil e de investimentos, e apontou a seguinte irregularidade:

**1. LB 99. Previdência\_Grave\_99. Irregularidade referente à Previdência, não contemplada em classificação específica na Resolução Normativa n. 17/2010-TCE/MT. 1.1. Não efetividade do Plano de Amortização aprovado para fins de equacionamento do déficit atuarial. (Tópico 4.2)**

186. O Secretário da SECEX de Previdência, mediante Despacho (Doc. Digital 218555/2019), ratificou o Relatório Técnico de Análise de Defesa (Doc. Digital 218552/2019), no qual a equipe técnica opinou pela manutenção da irregularidade 1 (LB 99), visto que a defesa não logrou êxito em comprovar que cumpriu com todas as exigências para equalizar o déficit atuarial a fim de estabelecer o equilíbrio orçamentário e financeiro do RPPS.

187. O MPC posicionou-se nos mesmos termos da SECEX de Previdência.

188. Após a análise do resultado atuarial do RPPS de Cláudia, verifiquei um déficit de R\$ 30.242.064,02 se comparando com a avaliação atuarial de 2016. Ao passo que na avaliação atuarial de 2018, o montante deficitário apurado atingiu R\$ 27.888.158,21, representando um decréscimo de 7,78% em relação ao último cálculo.

189. Ocorre que para liquidar o déficit, o Plano de Amortização do RPPS de Cláudia, aprovado pelo Decreto n. 150 de 04/06/2018 apresenta alíquota ineficazes a partir do ano de 2031 e podendo atingir o percentual de 43,97% no ano de 2048.

190. Essa prática de alíquotas suplementares menores, a curto prazo, e alíquotas suplementares elevadas, a longo prazo, posterga a capitalização dos gestores públicos acerca da necessidade de uma gestão previdenciária que envolva o planejamento, o controle dos custos e acompanhamento dos resultados, visando sempre a sustentabilidade do RPPS.



191. Ademais, constatei que o estudo abrangeu somente o Poder Executivo, sendo que a Portaria n. 403/2008 orienta que deva abranger todos os Entes vinculados ao RPPS.

192. Portanto, recomendo ao Poder Legislativo Municipal, que **determine** o atual Chefe do Poder Executivo, que:

- Realize a atualização da informação no CADPREV demonstrando a quitação do parcelamento e conseqüentemente alteração do status de aceito para quitado;
- Realize o controle e a reposição da massa de segurados ativos dos Entes vinculados aos Regimes Próprios de Previdência Social, a fim de se manter a proporção adequada para o equilíbrio financeiro e atuarial ao longo prazo;
- Restabeleça metas e efetue, anualmente, a melhoria do indicador de cobertura das reservas matemáticas, por meio do adequado plano de amortização do déficit atuarial;
- Reformule o plano de amortização do déficit para próxima reavaliação atuarial, estipulando alíquotas factíveis a fim de reduzir o montante principal do déficit atuarial, de acordo com os parâmetros estabelecidos no parágrafo único, do art. 9º, da Instrução Normativa MF n. 07/2018, para não postergar a necessária arrecadação que viabilizará o equilíbrio do plano;
- Realize o respectivo estudo de viabilidade orçamentária e financeira, a fim de verificar se todos os órgão e poderes vinculados ao RPPS possuem capacidade de honrar com todo o plano estabelecido, garantindo, assim, a sua efetividade.

## **2.7 - DO MÉRITO DAS CONTAS ANUAIS DE GOVERNO DO MUNICÍPIO DE CLÁUDIA, REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2018:**

193. A reboque dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como instrumentos interpretativos das normas, a saber, art. 167, inciso II da CF, artigos 42 e 43 da Lei 4320/64, § 1º, do art. 1º da LRF, e, sobretudo, da avaliação da necessidade e da adequação da medida a ser imposta a partir do encaminhamento meritório, em face das possíveis alternativas e das conseqüências que se apresentam no caso em concreto (*caput* e parágrafo único do art. 20 da LINDB), de modo a impedir deliberação de mérito que se mostre destoada do cenário fático probatório analisado, entendo que a irregularidade 1.2 (FB 02) decorrente do exame do balanço anual, e a irregularidade 1.1. (LB 99), oriunda da análise da Previdência Municipal, ainda que de natureza grave e que, portanto, devem ser sim repreendidas, não se afiguraram potencialmente capazes





de, por si sós, conduzir a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas anuais de governo do Município de Cláudia, referentes ao exercício de 2018.

194. **Ademais, verificou-se o comprometimento dos atos de governo essenciais ao cumprimento dos imperativos constitucionais e legais relativos aos repasses para o Poder Legislativo, e aos investimentos na saúde, educação e remuneração dos profissionais do Magistério, os quais restaram regularmente atendidos.**
195. É importante frisar, que as ponderações acima são frutos das particularidades aquilatadas na análise do caso concreto e, portanto, não servem como salvo conduto aos Municípios para incorrerem nas falhas que restaram materializadas e/ou em outras que possam resultar em prejuízos a sustentabilidade fiscal e o equilíbrio das contas públicas, que é um direito fundamental difuso da própria coletividade e das gerações futuras de não sofrerem com a mitigação ou inviabilização dos direitos constitucionalmente assegurados, por conta de **atividade financeira insustentável do respectivo Ente público.**
196. Sendo assim, entendo, convergindo com o MPC, **que a emissão de Parecer Prévio Favorável à Aprovação das contas anuais de governo do Município de CLAUDIA, relativo ao exercício de 2018, é medida que se impõe.**

### 3 - DISPOSITIVO DO VOTO

197. Diante do exposto, **acolho o Parecer Ministerial 5.049/2019**, do Procurador de Contas, **William de Almeida Brito Júnior**, por convergir com este quanto ao encaminhamento de mérito, e com fundamento no que dispõe o art. 31 da Constituição da República; o art. 210 da Constituição Estadual; o inc. I do art. 1º, e o art. 26, todos da Lei Complementar Estadual 269/2007, **VOTO** no sentido de emitir Parecer Prévio **Favorável à Aprovação** das contas anuais de governo da Prefeitura de **CLAUDIA**, exercício de 2018, gestão do **Sr. ALTAIR KURTEN**.
198. **Voto**, também, por recomendar ao Poder Legislativo do Município de Cláudia para que, quando da deliberação das contas anuais de governo da citada municipalidade, referente ao exercício de 2018 (art. 31, § 2º da CF):



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

- I) Observe e cumpra a rigor as regras previstas para abertura de créditos adicionais, especialmente as do art. 167, inciso V da Constituição Federal, e dos artigos 7º, inciso I, 42 da Lei no 4.320/64, a fim de evitar o desvirtuamento da programação orçamentária e, conseqüentemente, o desequilíbrio financeiro e orçamentário das contas públicas;
- II) Realize o respectivo estudo de viabilidade orçamentária e financeira, a fim de verificar se os órgão e poderes vinculados ao RPPS possuem capacidade de honrar com o plano estabelecido, garantindo, assim a sua efetividade;
- III) Reformule o plano de amortização do déficit para próxima reavaliação atuarial, estipulando alíquotas factíveis a fim de reduzir o montante principal do déficit atuarial, de acordo com os parâmetros estabelecidos no parágrafo único, do art. 9º, da Instrução Normativa MF n. 07/2018, para não postergar a necessária arrecadação que viabilizará o equilíbrio do plano;
- IV) Realize o controle e a reposição da massa de segurados ativos dos Entes vinculados aos Regimes Próprios de Previdência Social, a fim de se manter a proporção adequada para o equilíbrio financeiro e atuarial ao longo prazo;
- V) Realize, a longo prazo, o controle e a reposição dos segurados ativos dos Entes vinculados aos Regimes Próprios de Previdência Social, para manter a proporção adequada a fim de obter o equilíbrio financeiro e atuarial;
- VI) E, por fim, estabeleça metas de melhorarias ao indicador de cobertura das reservas matemáticas, por meio de efetivo plano de amortização do déficit atuarial.

**b) Recomende ao Chefe do Poder Executivo que:**

- VII) Realize a atualização da informação no CADPREV demonstrando a quitação do parcelamento e conseqüentemente alteração do status de aceito para quitado;

200. **VOTO, também, no sentido determinar que a SECEX de Receita e Governo, defina como ponto de controle de auditoria para as próximas contas anuais de governo, examinar acerca das repercussões causadas pela abertura de créditos adicionais por conta de recursos inexistentes no exercício financeiro auditado, especialmente quanto aos aspectos financeiro e orçamentário, exemplo de se perquirir se houveram ou não despesas empenhadas a partir de créditos adicionais abertos que não apresentaram recursos disponíveis ou dispunham de saldo insuficiente para lastrear as respectivas**



aberturas, e o quantum das respectivas despesas vieram a ser inscritas em restos a pagar no final do exercício financeiro.

201. Outrossim, **VOTO** no sentido de **DETERMINAR** PARA PROCESSOS DE CONTAS DE GESTÃO, AUDITORIAS e REPRESENTAÇÕES:

I) **IMPLANTE** e **EXECUTE** programa de capacitação continuada de servidores públicos, especialmente para os servidores que atuam nas áreas de licitações (comissão de licitação e pagamento), fiscalização de contratos, assessoria jurídica, gestão de pessoas, planejamento e orçamento, finanças, contabilidade, patrimônio e controle interno.

202. Por fim, **VOTO** no sentido de **RECOMENDAR** PARA PROCESSOS DE CONTAS DE GOVERNO:

I) **IMPLANTE** e **EXECUTE** programa de capacitação continuada de servidores públicos, especialmente para servidores que atuam nas áreas de gestão de pessoas planejamento e orçamento, finanças contabilidade patrimônio, previdência, assessoria jurídica e controle interno.

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

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

205. **É como voto.**

Cuiabá/MT, 18 de novembro de 2019.

(assinatura digital)

**Conselheiro interino MOISES MACIEL**

Relator