



## Parecer Prévio 00048/2021-5 - Plenário

**Processos:** 04537/2020-5, 03731/2018-1

**Classificação:** Recurso de Reconsideração

**UG:** PMARN - Prefeitura Municipal de Alto Rio Novo

**Relator:** Rodrigo Coelho do Carmo

**Interessado:** LUIZ AMERICO BOREL

**Recorrente:** Membros do Ministério Público de Contas (LUCIANO VIEIRA)

**Procuradores:** ADILSON JOSE CRUZEIRO (OAB: 12149-ES), EDMAR LORENCINI DOS ANJOS (OAB: 12122-ES)

**RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO – CONHECER –  
NEGAR PROVIMENTO – CIENTIFICAR – REMETER  
– ARQUIVAR.**

**O RELATOR EXMO. SR. CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO:**

### I - RELATÓRIO

Os autos tratam de Recurso de Reconsideração interposto pelo Ministério Público de Contas, em face do Parecer Prévio TC 60/2020-8-Segunda Câmara proferido nos autos do Processo TC 3731/2018-1 que concluiu nos seguintes termos:

#### **1. PARECER PRÉVIO TC-060/2020:**

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

**1.1** Emitir **Parecer Prévio** recomendando ao Legislativo Municipal a **APROVAÇÃO COM RESSALVA** da prestação de contas anual do Sr. Luiz Américo Borel, Prefeito do Município de Alto Rio Novo no exercício de 2017, conforme dispõem o inciso II, do art. 132 da Resolução TCEES 261/2013 e o inciso II, do art. 80, da Lei Complementar 621/2012.

#### **1.2- DETERMINAR:**

**1.2.1.** que a administração passe a adotar nos próximos exercícios, o parágrafo único do art. 8º da LC 101/2000, nas práticas de controle e evidenciação das fontes de recursos;

**1.2.2** que divulgue amplamente, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, a prestação de contas relativa ao exercício financeiro em questão e o respectivo parecer prévio, na forma do art. 48 da LC n. 101/2000.

**1.3 – Dar ciência** aos interessados;

**1.4 – Após os trâmites regimentais, arquivar** os autos.

**2.** Unânime.

**3.** Data da Sessão: 05/08/2020 – 15ª Sessão Ordinária da 2ª Câmara.

**4.** Especificação do quórum:

**4.1.** Conselheiros: Sérgio Manoel Nader Borges (presidente), Domingos Augusto Taufner (relator) e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha.

Recebidos os autos, foram estes encaminhados à Secretaria Geral das Sessões – SGS para certificação acerca da tempestividade recursal, que se manifestou por ocasião do Despacho nº 32473/2020-2 (evento 04), informando que a interposição do recurso foi tempestiva, em 19/10/2020.

Posteriormente, através da Decisão Monocrática 704/2020-3, notificou-se o Sr. Luiz Americo Borel para que no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias, apresenta-se suas contrarrazões ao recurso interposto pelo Ministério Público de Contas.

Devidamente notificado pelo Termo de Notificação 1057/2020 (evento 6), conforme consta no Despacho 39006/2020-4 (evento 7) não houve qualquer resposta do recorrido.

Em ato contínuo, os autos foram encaminhados ao Núcleo de Controle Externo de Contabilidade – NCONTAS, que se manifestou por meio da Manifestação Técnica 967/2021-2, no seguinte sentido:

### **3 – CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

Foi examinado o aspecto técnico-contábil do Recurso de Reconsideração interposto pelo Ministério Público de Contas em face do Parecer Prévio 060/2020 emitido pela Segunda Câmara deste TCEES, o qual recomendou à Câmara

Municipal de Alto Rio Novo a APROVAÇÃO COM RESSALVA da Prestação de Contas do Sr. Luiz Américo Borel, exercício de 2017.

Nos termos gravados nesta Manifestação Técnica, opinamos pelo seu PROVIMENTO, mantendo as irregularidades dos indicativos apontados nos itens 4.3.2.1, 6.2 e 7.4.1 do RT 695/2018 (itens 2.1, 2.4 e 2.5 da ITC 0867/2019 – itens 2.1, 2.2 e 2.3 da MTDO 051/2019).

Por fim, propomos o envio do processo ao NRC para prosseguimento do feito, na forma regimental.

Após, foram os autos ao Núcleo de Controle Externo no Recurso e Consultas - NRC, que, por meio Instrução Técnica de Recurso n° 147/2021-3 (evento 13), opinou pelo conhecimento do recurso e, no mérito, que seja dado provimento para que possa ser reconhecida a conduta do gestor como graves violações à normal constitucional, legal e regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, por consequência que seja recomendado à Câmara Municipal de Alto Rio Novo a REJEIÇÃO das contas do Executivo municipal, referente ao exercício de 2017.

Por conseguinte, os autos foram remetidos ao Ministério Público de Contas que, através do documento Ciência 02403/2021-2 (evento 17), da lavra do Procurador Luciano Vieira, anuiu aos argumentos fáticos e jurídicos delineados na 147/2021-3 e na Manifestação Técnica 967/2021-2.

Pautado para a 30ª Sessão Virtual Ordinária do Plenário, a ser realizada em 17/06/2021, o presente processo receber sustentação oral por meio do Protocolo 13953/2021-7.

É o que importa relatar.

## **II - DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE RECURSAL**

Inicialmente, extrai-se dos autos que a parte possui capacidade e legitimidade processual.

De acordo com o Despacho 32473/2020-2 da Secretaria Geral das Sessões, a entrega dos autos ao Ministério Público de Contas para ciência do Parecer Prévio 60/2020, prolatado no processo TC nº 3731/2018, ocorreu em 18/08/2020.

Dessa forma, o fim do prazo para interpor o Recurso de Reconsideração ocorreu no dia 19/10/2020. Considerando que o presente foi interposto no dia 19/10/2020, tem-se que o recurso é **TEMPESTIVO**.

Com relação ao cabimento, vale mencionar o 164 da LC 621/2012, que apresenta o seguinte texto:

**Art. 164.** De decisão definitiva ou terminativa em processo de prestação ou tomada de contas, cabe recurso de reconsideração, com efeito suspensivo, para apreciação do Plenário, podendo ser formulado uma só vez e por escrito, pelo responsável, pelo interessado ou pelo Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, dentro do prazo de trinta dias, contados na forma prevista nesta Lei Complementar.

Tendo em vista que o presente expediente recursal foi interposto em face de parecer prévio que recomendou a Câmara Municipal de Alto Rio Novo a aprovação com ressalvas das contas, exercício 2017, verifica-se que é perfeitamente cabível.

Ademais, em análise constata-se que foram preenchidos os requisitos de formalidade previstos no art. 395, I, III, IV e V, do RITCEES. Uma vez que, o recurso foi apresentado por escrito, com a necessária qualificação e identificação do recorrente, contém os pedidos, a causa de pedir e o fundamento jurídico.

### **III – FUNDAMENTAÇÃO**

Requer o Ministério Público de Contas por meio da Petição de Recurso 178/2020-1 que o presente recurso de reconsideração seja recebido, conhecido e provido para reformar o v. Parecer Prévio 00060/2020-8 – 2ª Câmara no sentido de se reconhecer a conduta do gestor como graves violações à normal constitucional, legal e regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, por consequência que seja recomendado à Câmara Municipal de Alto

Rio Novo a REJEIÇÃO das contas do Executivo municipal, referente ao exercício de 2017.

Em homenagem ao princípio do *tantum devolutum quantum appellatum*, passo a me manifestar somente em relação a matéria impugnada pelo Ministério Público de Contas.

**III.1 - Valores recebidos a título de compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural não constam em conta bancária (item 4.3.2.1 do RT 695/2018 e 2.1 da MTDO 051/2019).**

Em análise, o corpo técnico desta Corte de Contas, observou no Balanço Patrimonial (BALPAT) que as fontes de recursos 604 – royalties do petróleo federal iniciou o exercício com superávit financeiro de R\$ 395.158,03 e encerrou com superávit no valor R\$ 496.536,56. Já a fonte de recursos 605 – royalties do petróleo estadual iniciou o exercício com superávit financeiro de R\$323.774,15 e encerrou também com superávit de R\$ 808.459,21.

Ao serem confrontados os saldos financeiros evidenciados no BALPAT com os valores recebidos e empenhados, extraídos dos balancetes da execução orçamentária, e com os saldos demonstrados no Termo de Verificação das Disponibilidades (TVDISP), tem-se:

<b>FONTE</b>	<b>SUP. FINANC. EXERC. ANTERIOR (BALPAT)</b>	<b>RECEITAS (BALEXOR)</b>	<b>DESPESAS (BALEXOD)</b>	<b>SALDO FINAL APURADO</b>	<b>RESULTADO FINANCEIRO ATUAL (BALPAT)</b>	<b>SALDO EM CONTA BANCÁRIA (TVDISP)</b>
<b>604</b>	395.158,03	1.706.157,10	1.604.779,07	<b>496.536,06</b>	<b>496.536,56</b>	348.274,99
<b>605</b>	323.774,15	1.152.211,29	667.526,23	<b>808.459,21</b>	<b>808.459,21</b>	110.681,83

Da análise das informações acima transcritas, conclui-se por meio do RT 695/2018 (Processo TC 3731/2018-1) que ambas as fontes de recursos encerraram o exercício com resultados apurados em consonância com os evidenciados no BALPAT. Entretanto, os saldos em conta bancária são incompatíveis com a movimentação ocorrida no exercício, receita recebida, despesa paga. Desse modo,

há indícios de transferência financeira ocorrida da conta de royalties para as demais contas do município.

Devidamente citado o responsável exercitou seu direito de defesa ainda no Processo TC 3731/2018, na oportunidade alegou que na apuração do exercício anterior (2016) nas contas de Royalties Federal (fonte 604) passou com uma disponibilidade financeira no valor de R\$8.818,58 e nas contas de Royalties Estadual (fonte 605) um montante de R\$36.102,49, inferior ao apurado pela Disponibilidade do Balanço Patrimonial.

Afirma ainda que *“os valores do Balancete (BALEXOD) demonstra a execução sobre a despesa empenhada e não sobrea despesa paga para apuração de Saldo em Conta Bancária de acordo com o resultado apresentado no Termo de Verificação de Disponibilidades do exercício de 2017”*. E que no Balancete da Despesa (BALEXOD) há o valor de R\$ 305.497,58 de Restos a Pagar Processados e não Processados, de forma que R\$ 275.425,03 são referente à fonte de Royalties Federal e R\$ 30.072,55, à fonte de Royalties Estadual.

Por fim, traz que de fato foram realizadas transferências financeiras dos royalties para as contas vinculadas do Fundo Municipal de Saúde e Educação, sendo royalties federal o valor de R\$ 555.133,17 e estadual no montante de R\$ 378.816,62, não havendo desvinculação na aplicação dos recursos dos royalties do petróleo.

Após análise, opinou a ITC 867/2019 (Processo TC 3731/2018-1) que o gestor não logrou êxito em seu intento. Trazendo à baila o art.8º da Lei Federal 7.990/89 e o art. 2º da Lei Estadual 10.720/2017, que vedam a aplicação dos recursos dos Royalties em pagamento de dívida e no quadro permanente de pessoal. Além disso, colaciona o parágrafo único do art. 8º da LRF, Lei Complementar 101/2000, o qual estabelece que os recursos legalmente vinculados serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação:

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

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

Portanto, constatou-se que houve transferência de recursos para Educação e para a Saúde sem definição clara para quais objetos de despesas foram destinados esses recursos.

Além disso, os números apresentados pelo gestor quanto aos restos a pagar e os valores transferidos para à educação e à saúde não “fecham” com os valores evidenciados no Balanço Patrimonial (superávit por fonte) e nem com o Termo de Verificação das Disponibilidades Financeiras (saldo bancário conciliado).

Resta salientar que o Parecer Prévio 60/2020-8 (Processo 3731/2018-1) manteve a presente irregularidade sem condão de macular as contas e aplicou determinação ao gestor.

Pois bem.

O Ministério Público de Contas, por meio da Petição de Recurso 178/2020-1 alega, dentre outros elementos, que não se pode aquiescer com a utilização de justificativa apresentados pelo gestor em prestação de contas posterior (Proc. TC 8655/2019), ou seja, em outro processo, quando o gestor não obteve êxito em comprovar nesse processo (Proc. TC 3731/2018) que agiu em consonância com a legislação. Ainda, que a análise e conclusão técnica naquela prestação de contas (TC 8655/2019) se ateve ao caso específico o que não traz qualquer reflexo a situação evidenciada na prestação de contas de 2017. Ademais, consoante ressaltado na ITC 0867/2019, o gestor efetuou transferências de recursos das contas de royalties para outras contas bancárias, de outras fontes de recursos, comprometendo a transparência e contrariando as boas práticas de controle e rastreabilidade do uso do recurso, bem como o parágrafo único do artigo 8º da LRF, restando prejudicada a evidenciação e comprovação em sede de prestação de contas, da boa e regular aplicação de tais recursos em políticas públicas legalmente admitidas.

Destaco que o recorrido não apresentou suas contrarrazões ao presente Recurso de Reconsideração, conforme conta no Despacho 39066/2020-4.

Contudo, corroboro do entendimento exarado no Parecer Prévio 60/2020-8 onde se ponderou que na análise das contas do exercício de 2018 (processo TC 8655/2019), a Equipe Técnica desta Corte, na ITC 0789/2020, sugeriu a manutenção da irregularidade sem macular àquelas contas, por considerar que evidenciadas discrepâncias entre os saldos financeiros demonstrados no Balanço patrimonial e os saldos bancários das contas de Royalties do Petróleo Fonte 604 e 605 demonstra a deficiência do Município no controle das disponibilidades financeiras por fonte/destinação de recursos se mostrando cabível, a aplicação de determinação para que a administração adote nos próximos exercícios, em observância ao parágrafo único do art. 8º da LC 101/2000, melhor controle e evidenciação das fontes de recursos.

Portanto, **divergindo do entendimento técnico e Ministerial, mantendo a irregularidade no campo da ressalva, indo de encontro ao Parecer Prévio 60/2020-8 (Processo TC 3731/2018-1).**

**III.2 - Resultado financeiro das fontes de recursos evidenciado no balanço patrimonial é inconsistente aos demais demonstrativos contábeis (relação de restos a pagar, ativo financeiro, termo de conciliação de caixa) (item 6.2 do RT 695/2018 e 2.2 da MTDO 051/2019)**

Conforme consta no RT 695/2018, os resultados financeiros das fontes de recursos evidenciado no balanço patrimonial é inconsistente aos demais demonstrativos contábeis (relação de restos a pagar, ativo financeiro, termo de conciliação de caixa). Conforme consta:

Fonte de Recursos	Resultado Financeiro BALPAT	Disponibilidade Líquida de Caixa
101 - MDE	283.866,35	11.865,71
102 - FUNDEB - OUTRAS DESPESAS (40%)	-2.120.021,22	8.209,57
103 - FUNDEB - PAGAMENTO DOS PROFISSIONAIS DO MAGISTÉRIO (60%)	1.320.765,24	16.823,01
104 - MDE - REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS	2.103,89	-



105 – FUNDEB 40% – REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS	20.408,73	
106 – FUNDEB 60% – REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS	3.495,84	
107 - RECURSOS DO FNDE - SALÁRIO EDUCAÇÃO	<b>-11.300,65</b>	44.018,85
108 - RECURSOS DE CONVÊNIO DESTINADOS A PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO	<b>-1.294.587,54</b>	
199 - DEMAIS RECURSOS CUJA APLICAÇÃO ESTEJA VINCULADA A FUNÇÃO EDUCAÇÃO	90.360,21	0,00
201 - RECURSOS PRÓPRIOS – SAÚDE	<b>-479.835,80</b>	<b>-93.294,88</b>
203 - RECURSOS DO SUS	1.108.596,59	1.156.743,88
204 - RECURSOS DE CONVÊNIO DESTINADOS A PROGRAMAS DE SAÚDE	0,00	
299 - DEMAIS RECURSOS VINCULADOS À SAÚDE	<b>-586.481,56</b>	<b>-71.393,11</b>
301 – RECURSOS DO FNAS	<b>-186.769,96</b>	
399 – DEMAIS RECURSOS DESTINADOS A ASSISTÊNCIA SOCIAL	<b>-44.929,88</b>	
999 – OUTROS RECURSOS DE APLICAÇÃO VINCULADA	<b>-1.469.060,44</b>	977.818,06
DEMAIS VINCULADAS	2.970.880,78	
NÃO VINCULADAS	3.033.733,33	104.482,48
<b>Total</b>	<b>2.641.223,91</b>	<b>2.155.273,57</b>

Portanto, foi o responsável citado, ainda nos autos TC 3731/2018-1, para que pudesse se manifestar. Exercendo esse direito ele justificou:

Com base nos autos do processo página 20, verificou-se o déficit financeiro em diversas fontes de recursos, como também resultados inconsistentes com base no Termo de Verificação de Disponibilidades, Relação de Restos a Pagar e Demonstrativo da Dívida Flutuante.

A princípio cabe esclarecer que o Relatório de Gestão Fiscal é um dos instrumentos de Transparência da Gestão Fiscal criados pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF 101/2000). Especificamente, o Relatório de Gestão Fiscal objetiva o controle, o monitoramento e a publicidade do cumprimento, por parte dos entes federativos, dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo elas: Despesas com Pessoal, Dívida Consolidada Líquida, Concessão de Garantias e Contratação de Operações de Crédito. Todos esses limites são definidos em percentuais da Receita Corrente Líquida (RCL), que é apurada em demonstrativo próprio elaborado e publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Ao final do exercício, a LRF exige ainda a publicação de demonstrativos que evidenciem as Disponibilidades de Caixa e a Inscrição de Restos a Pagar.

Esclarecemos que diante dos fatos verificou-se que o software gerou o Resultado Financeiro do Balanço Patrimonial (BALPAT) divergente do Termo de Verificação de Disponibilidade devido à parametrização do sistema de contabilidade entre empenho e pagamento por fonte de recursos, trazendo inconsistências ao confrontar com o Balanço Patrimonial por disponibilidade financeira.

Importante salientar que a divergência constatada entre o Balanço Patrimonial ocorreu por motivo técnico de montagem do mesmo, no entanto verifica-se que no Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e Restos a Pagar exposto na tabela 26 dos autos evidencia disponibilidades por fontes de recursos suficientes para cobrir os restos a pagar ora contraídos.

Destaca-se ainda na apuração da tabela 26 uma Disponibilidade Financeira Líquida no montante de R\$ 2.155.273,57 (dois milhões, cento e cinquenta e cinco mil, duzentos e setenta e três reais, cinquenta e sete centavos), conforme relatado no próximo tópico de Inscrição de Restos a Pagar não Processados sem Disponibilidade Financeira Suficiente (7.4.1) a seguir.

Por fim, ressalta-se que o motivo técnico da divergência em nada afeta a demonstração Patrimonial, sendo que é o motivo principal de que foram implantadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

Em sede da ITC 867/2019-8 (Processo TC 3731/2018-1), pontuou a área técnica:

(...)

Inicialmente, temos que registrar que neste indicativo de irregularidade **o ponto central é o descontrole quanto ao verdadeiro saldo das fontes de recursos evidenciadas no Anexo ao Balanço Patrimonial e no Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa e dos Restos a Pagar**. Ressalte-se que o superávit financeiro é fonte de abertura de créditos adicionais em exercício posterior, observada a fonte de recursos, nos termos das Leis 4320/1964 e 101/2000.

**É fato que o Anexo 5 (RGFRAP) não deveria indicar uma disponibilidade, por fonte de recursos, em valor exatamente igual ao Anexo ao Balanço Patrimonial (Demonstrativo do Superávit/Déficit financeiro do exercício). De qualquer forma, o Anexo ao Balanço Patrimonial apresentado ordinariamente pelo município de Alto Rio Novo evidenciava fontes deficitárias, de modo incompatível com o apurado pelo TCEES.**

Em que pese o saldo final ter sido positivo, as inconsistências entre os dois documentos são grandes, gerando, assim, incerteza quanto ao sistema de controle administrativo do município. É oportuno ressaltar que uma das características qualitativas que se requer da informação contábil é a representação fidedigna, pois para ser útil como informação contábil ela deve representar fidedignamente os fenômenos econômicos e outros a que se pretenda representar, sendo alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material.

Dito isto, considerando que não há documentos que comprovem que o município providenciou a regularização da contabilização por fontes de recursos, vimos não aceitar as alegações de defesa, fato este que nos conduz a opinar pela **manutenção** do indicativo de irregularidade apontado no **item 6.2 do RT 695/2018**.  
[Sic]

Posteriormente foi oportunizada a sustentação oral, tendo alegado defendente que comprovou a regulamentação por meio da documentação suporte, sendo feito o reparo das inconsistências em 2018. Em memoriais, lembra o defendente que as divergências apuradas nos demonstrativos já foi matéria de discussão nas prestações de contas anteriores, mais especificamente as dos exercícios de 2015 e 2016, as quais nesse particular foram aprovadas.

De forma derradeira, a Área Técnica, na Manifestação Técnica de Defesa Oral 51/2019, alega que o Parecer Prévio 106/2018, relativo à Prestação de Contas Anual do exercício de 2016, determinou a parametrização dos relatórios: Anexo do Balanço Patrimonial – Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro Apurado no Balanço Patrimonial e o Relatório da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, com o objetivo da correta evidenciação das fontes de recursos. Porém, verifica que na Prestação de Contas Anual de 2018 (TC 8655/2019) apresentada, houve

reincidência desta irregularidade, no entanto, após analisar as justificativas, a Área Técnica, sugeriu ressalva na aprovação das contas.

Resta salientar que o Parecer Prévio 60/2020-8 (Processo 3731/2018-1) manteve a presente irregularidade sem condão de macular as contas.

Pois bem.

O Ministério Público de Contas, por meio da Petição de Recurso 178/2020-1 alega ser irrazoável e desproporcional tratar a irregularidade em voga apenas como uma inconsistência contábil, quando na realidade demonstra grave omissão no dever de prestação de contas, não representando fidedignamente os fenômenos contábeis, estando claramente demonstrada a violação aos artigos 83, 84 e 89 da Lei Federal 4.320/1964. Aduz ainda, que não apenas a norma geral de direito financeiro foi violada, mas também, gravosamente, o dispositivo constitucional constante no artigo 70, parágrafo único, na medida em que deixa de proporcionar a qualquer interessado, em especial os órgãos de controle, de conhecer da real situação orçamentaria, financeira e patrimonial.

Destaco que o recorrido não apresentou suas contrarrazões ao presente Recurso de Reconsideração, conforme conta no Despacho 39066/2020-4.

De fato, a presente divergência entre as peças contábeis prejudica a informação ora produzida, de forma que ela não se mostra completa, neutra e livre de erro material, ainda mais se tratando de um Ente Público, que deve preservar pelos princípios da transparência e da publicidade. Ressalta-se que o fato de o saldo final ter sido positivo não afasta o dever de manter a fidelidade das informações transmitida no decorrer do exercício.

Contudo, resta evidenciado que está Corte de Contas já adotou as medidas cabíveis para que as peças contábeis e informações produzidas o município de Alto Rio Novo estejam completas, neutra e livre de erro material. Nesse passo, dirijo do entendimento técnico e ministerial, **para que o presente apontamento seja ressaltado, mantendo-se o posicionamento exarado no Parecer Prévio 00060/2020-8 (Processo 03731/2018-1).**

### **III.3 - Inscrição de restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira suficiente (item 7.4.1 do RT 695/2018e 2.3 da MTDO 051/2019)**

Conforme relatado no RT 695/2018, verificou-se no Anexo 5 do RGF, que não foi observado o limite de inscrição de restos a pagar não processados pelo Poder Executivo, uma vez que o saldo de recursos não vinculados (R\$104.482,48) foi insuficiente para suportar o déficit apresentado nas fontes de recursos: Saúde - Recursos próprios (R\$ -93.294,88) e Saúde – Outros recursos (R\$ -71.393,11).

Frisa-se que preceitua a Lei Complementar 101/2000 (LRF), na Seção IV, ao dispor sobre o Relatório de Gestão Fiscal, estabelece em seu art. 55, III, b, 3, que a inscrição de restos a pagar não processados deve se limitar ao saldo da disponibilidade de caixa.

**Art. 55.** O relatório conterá:

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

Citado, ainda nos autos TC 3731/2018-1 o responsável apresentou a seguinte justificativa:

Ressalta-se que o orçamento público tem a sua vigência adstrita ao exercício financeiro, ao final de cada ano as despesas empenhadas, mas não pagas até o seu encerramento, devem ser inscritas em restos a pagar, devendo ser separadas as processadas das não processadas, conforme determina o art. 36 da Lei Federal nº 4.320/1964:

*Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.*

As despesas processadas (liquidadas) são aquelas em que o contratado já cumpriu todas as suas obrigações e o serviço ou material já foi aceito pela administração pública, ou seja, a despesa já foi devidamente liquidada. A liquidação é a fase mais importante da despesa pública, pois a despesa somente poderá ser paga após a sua realização, conforme determinam os arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/1964:

*Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.*

*Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.*

As despesas não processadas (não liquidadas) por sua vez são aquelas em que o contratado ainda não cumpriu todas as suas obrigações ou que já cumpriu, mas que ainda não tiveram o atesto de aceite do serviço ou do material pelo servidor responsável.

Entendidos esses conceitos básicos sobre empenho e restos a pagar, passa-se para a próxima fase que será a análise dos crimes previstos no Código Penal sobre os restos a pagar. O dispositivo do Código Penal que trata da inscrição dos restos a pagar é o art. 359-C, que assim prescreve:

#### **Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura**

*Art. 359-C. Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos 2 (dois) últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:*

*Pena – reclusão, de 1 (um) ano a 4 (quatro) anos.*

Presume-se que o objetivo principal do legislador ao aprovar este dispositivo foi coibir uma praxe que ocorria com muita frequência nas três esferas de governo, pois não raramente o agente público detentor do mandato ou da legislatura utilizava-se do poder da “*máquina pública*” para a realização de diversas despesas que tinham o cunho predominantemente eleitoreiro, o que causava sérios problemas para o sucessor e principalmente para a população em geral.

A aplicação do art. 359-C do Código Penal está atrelada ao descumprimento do art. 42 da LRF. Logo, a aplicação desse tipo incriminador poderá ocorrer sempre que o art. 42 da LRF for descumprido, o qual assim determina:

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

*Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.*

Destaca-se que tanto o art. 359-C do Código Penal quanto o art. 42 da LRF abrangem tão-somente as obrigações de despesas contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato ou da legislatura que:

- não possam ser integralmente cumpridas até o encerramento do exercício (empenhadas, liquidadas e pagas); ou
- tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Por outro, deve-se destacar o exposto do parágrafo único, art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 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.

Pois bem, de acordo com a tabela 26 dos autos foram evidenciados restos a pagar sem disponibilidade financeira no valor de R\$ 93.294,88 (noventa e três mil, duzentos e noventa e quatro reais, oitenta e oito centavos) proveniente a fonte de recursos próprios da saúde, e o valor de R\$ 71.393,11 (setenta e um mil, trezentos e noventa e três reais e onze centavos), e na fonte de outros recursos da saúde, contrariando assim o limite previsto do art. 55, III, b, 3 da Lei Complementar 101/2000.

**Disponibilidade X Obrigações – Fonte Outros Recursos da Saúde**

Disponibilidade Bruta	RP Liquidado	RP não Liquidado	Disponibilidade Líquida 31/12
273.012,07	79.592,17	264.813,01	-71.393,11

Caber ressaltar que os empenhos inscritos em restos a pagar processados e não processados são provenientes de recursos vinculados o qual consta a disponibilidade financeira suficiente para cobrir. Passamos a demonstrar os empenhos liquidados e não liquidados inscritos em restos a pagar para melhor elucidar o entendimento acerca da apuração:

1 - Favorecido	Disponibilidade	RP Não Processado	Saldo Disponibilidade
União Eletromecânica Eireli Convênio Sistema de Abastecimento de Água Vila Palmerino	273.012,07	264.813,01	8.199,06
2 - Favorecido	Disponibilidade	RP Processado	Saldo Disponibilidade
Auto Center Wagner Eireli – ME – Manutenção e reparos de Veículos do SUS	Recursos do SUS	592,17	1.156.743,88
Comercial de Veículos Capixaba S.A – Aquisição de Veículos	Recursos do SUS	79.000,00	1.156.743,88

Em observância verificou-se que a disponibilidade financeira no valor de **R\$ 273.012,07** (duzentos e setenta e três mil, doze reais, sete centavos) da **fonte de outros recursos da saúde** é originária do Convênio para Ampliação do Sistema de Abastecimentos de Água de Vila Palmerino, sendo suficiente para cobrir os restos a pagar não processados no valor de R\$ 264.813,01 (duzentos e sessenta e quatro mil, oitocentos e treze reais, um centavo).

Por outro, identificou-se um equívoco na classificação da fonte de recursos dos empenhos inscritos em restos a pagar processados em favor das empresas **Auto Center Wagner Eireli – ME** no valor de **R\$ 592,17** (quinhentos e noventa e dois reais, dezessete centavos), e Comercial de Veículos Capixaba S.A no valor de **R\$ 79.000,00** (setenta e nove mil reais), no qual ambas são provenientes de recursos do SUS, como comprovamos a seguir:

Data Pagamento	Favorecido	Fonte de Recurso	Conta Bancária
20/02/2018	Auto Center Wagner Eireli – ME	1203 – Rec. Do SUS	20.343.117
02/02/2018	Comercial de Veículos Capixaba SA	1203 – Rec. Do SUS	20.343.117

De acordo com o quadro acima no exercício de 2018 foram pagos os restos a pagar processados com a fonte de recurso do SUS, comprovando assim o equívoco na classificação da fonte.

**Disponibilidade X Obrigações – Fonte Recursos Próprios da Saúde**

Disponibilidade Bruta	RP Liquidado	RP não Liquidado	Disponibilidade Líquida 31/12
40.743,30	116.766,52	17.271,66	-93.294,88

De fato, observamos que a disponibilidade financeira no valor de **R\$ 40.743,30** (quarenta mil, setecentos e quarenta e três reais, trinta centavos) é insuficiente para cobrir os restos a pagar processados e não processados, perfazendo um déficit financeiro na fonte de **recursos próprios da saúde** no valor de **R\$ 93.294,88** (noventa e três mil, duzentos e noventa e quatro reais, oitenta e oito centavos). Entretanto, ressalta-se que na fonte de **recursos não vinculados** registrou uma disponibilidade financeira no montante de **R\$ 104.482,48** (cento e quatro mil, quatrocentos e oitenta e dois reais, quarenta e oito centavos), valor suficiente para suportar o déficit encontrado.

Após a devida análise, o Núcleo de Controle Externo de Contabilidade e Economia opinou por manter a irregularidade. E justificou que o município de Alto Rio Novo inscreveu em restos a pagar não processados sem disponibilidade financeira



suficiente, nas seguintes fontes: Saúde Recursos Próprios (R\$ 93.294,88) e Saúde Outros Recursos (R\$ 71.393,11).

E, apesar da alegação do gestor de que os restos a pagar processados da fonte de recursos Saúde Outros Recursos foram lançados equivocadamente naquela fonte, sendo que tais despesas pertenciam a fonte Recursos do SUS. Por outro lado, considerando o acerto na conta Saúde Outros Recursos, a outra fonte sem disponibilidade – Saúde Recursos Próprios – poderia ser coberta pelo saldo da fonte de recursos não vinculados (Recursos Próprios).

Não foi acostado documentação que suporte a defesa apresentada, portanto, restou passível de comprovação que os restos a pagar processados da fonte de recursos “Saúde Outros Recursos” pertenciam à fonte Saúde Recursos do SUS.

Posteriormente, através de sustentação oral, afirmou o gestor que estava trazendo aos autos documentação suporte que comprova por meio de demonstrativos, o superávit existente nas fontes de recursos para cobrir essas despesas de restos a pagar processados e não processados.

Retornado à Área Técnica para nova análise, sustentou na Manifestação Técnica de Defesa Oral 51/2019, que o defendente comprovou documentalmente que a movimentação financeira dos royalties não se deu em uma única conta vinculada, havendo transferências de recursos para os fundos de saúde e educação, o que comprometeu a transparência, em desacordo com as boas práticas de controle.

Alega também que, conquanto a defesa tenha encaminhado listagens de pagamentos dos Fundos Municipais de Saúde e Educação, em alguns casos restaram saldos relativos às fontes de recursos de royalties nas contas dos Fundos Municipais de Saúde e Educação. E completa afirmando que “ao confrontar-se os saldos apresentados no Termo de Verificação de Disponibilidade Bancária (TVDISP) e o Balanço Patrimonial (BALPAT), eles não se confirmam, bem como, não foi possível aferir os saldos anteriores (2016) alegados pela defesa, tendo em vista que alguns extratos apresentados não estavam legíveis, bem como, em consulta aos demonstrativos da prestação de contas anual do exercício anterior (2016), os saldos se confirmaram; além disso, não houve indícios de que tenham sido

efetuados pelo município ajustes contábeis com finalidade de corrigir os saldos das fontes de recursos 604 e 605”.

Contudo, o Parecer Prévio 60/2020-8 (Processo 3731/2018-1) afastou a presente irregularidade.

Pois bem.

O Ministério Público de Contas, por meio da Petição de Recurso 178/2020-1 alega que a Decisão recorrida incorreu em *error in iudicando*, haja vista que a infração não é saneada pela simples elaboração do Relatório de Gestão Fiscal ou por representar valor de pouca relevância. Alega ainda o recorrente, que a decisão externada no Parecer Prévio TC 060/2020, acompanha o entendimento contido no Parecer Prévio TC 0143/2018 (Proc. TC 3954/2016), no entanto, neste último a irregularidade não restou afastada, mas minorada em razão da queda no repasse dos royalties e da adoção de medidas saneadoras por parte do gestor, o que não ocorreu no presente processo, faltando similitude entre as exposições que embasaram o julgado. Destacou-se, também, a gravidade da conduta, de inscrever restos a pagar sem disponibilidade financeira suficiente para pagamento, tipificada no artigo 359-B do Código Penal como crime contra as Finanças Públicas e, o fato de deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei, como ilícito penal descrito no artigo 359-F do mencionado código.

Destaco que o recorrido não apresentou suas contrarrazões ao presente Recurso de Reconsideração, conforme conta no Despacho 39066/2020-4.

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, 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.

Todavia, o déficit financeiro decorrente das inscrições realizadas nos restos a pagar não processados não pode ser avaliado como um fato isolado ocasionador de desequilíbrio financeiro das contas analisadas.

Desse modo, considerando que os valores que foram inscritos sem disponibilidade para pagamento não se apresentam relevantes, **divirjo do entendimento técnico e ministerial, no sentido de afastar o presente apontamento mantendo o Parecer Prévio 3731/2018-1**.

#### **IV – CONCLUSÃO**

Pelo exposto, **divirgindo das manifestações técnica e ministerial**, VOTO para que seja adotada a seguinte deliberação que ora submeto à apreciação.

**RODRIGO COELHO DO CARMO**  
**Conselheiro Relator**

#### **1. PARECER PRÉVIO TC-48/2021 – PLENÁRIO**

**VISTOS**, relatados e discutidos estes autos, **RESOLVEM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em Sessão do **Plenário**, ante as razões expostas pelo Relator, em:

**1.1. Conhecer** o Recurso de Reconsideração diante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade recursal;

**1.2.** No mérito, **negar provimento**, mantendo-se incólume o Parecer Prévio 60/2020-8 (Processo 3731/2018-1);

**1.3. Dar ciência** ao Recorrente do teor da decisão tomada por este Tribunal;

**1.4. Remeter** os autos ao Ministério Público de Contas, após a confecção deste Acórdão nos termos do art. 62, parágrafo único da LC nº 621/2012;

**1.5. Arquivar** os autos após o trânsito em julgado.

**2.** Por maioria, nos termos do voto do relator, vencidos o conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo e o conselheiro em substituição João Luiz Cotta Lovatti, que divergiram, acompanhando os pareceres técnico e ministerial.

**3.** Data da Sessão: 17/06/2021 - 30ª Sessão Ordinária do Plenário

**4.** Especificação do quórum:

**4.1.** Conselheiros: Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun (Presidente), Rodrigo Coelho do Carmo (relator), Sebastião Carlos Ranna de Macedo, Sérgio Aboudib Ferreira Pinto, Sérgio Manoel Nader Borges e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha.

**4.2.** Conselheiro Substituto: João Luiz Cotta Lovatti (em substituição).

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

**Presidente**

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

**Relator**

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

CONSELHEIRO LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA

CONSELHEIRO SUBSTITUTO JOÃO LUIZ COTTA LOVATTI

**Em substituição**

Fui presente:

PROCURADOR DE CONTAS LUIS HENRIQUE ANASTÁCIO DA SILVA

**Procurador-geral**

ODILSON SOUZA BARBOSA JUNIOR

**Secretário-geral das Sessões**