



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PROCESSO Nº: 612091/18
ASSUNTO: RECURSO DE REVISTA
ENTIDADE: MUNICÍPIO DE DOIS VIZINHOS
INTERESSADO: MUNICÍPIO DE DOIS VIZINHOS, RAUL CAMILO ISOTTON
RELATOR: AUDITOR CLÁUDIO AUGUSTO KANIA

ACÓRDÃO DE PARECER PRÉVIO Nº 364/20 - Tribunal Pleno

Recurso de Revista. Prestação de Contas Municipal. Poder Executivo. Exercício financeiro de 2016. Contração de obrigações de despesa, nos últimos dois quadrimestres do mandato, sem a respectiva disponibilidade financeira. Art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Manifestações uniformes pelo desprovimento do recurso. A insuficiência financeira não basta para a materialização da irregularidade. Necessidade de demonstração de que o gestor contraiu obrigações de despesa no período vedado. Ausência de comprovação nesse sentido. A contração da obrigação de despesa se consuma no momento da geração da obrigação, e não do empenho da despesa. Jurisprudência consolidada do TCE/ES e do TCE/MG. Recomendação de regularidade com ressalvas das contas. Conhecimento e provimento parcial.

RELATÓRIO VOTO VENCIDO (AUDITOR CLÁUDIO AUGUSTO KANIA)

Trata-se de recurso de revista interposto pelo senhor Raul Camilo Isotton em face do Acórdão de Parecer Prévio nº 233/18 – 1ª Câmara, que recomendou a irregularidade das contas relativas ao Município de Dois Vizinhos, referentes ao exercício financeiro de 2016, sob a responsabilidade do ora recorrente, em razão da contração de obrigações de despesas nos últimos dois quadrimestres do mandato, com parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem a suficiente disponibilidade de caixa.

A decisão ainda consignou ressalvas em razão da publicação intempestiva do relatório de gestão fiscal do 2º semestre e dos atrasos no envio dos dados do SIM-AM.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Em suas razões recursais (peça processual nº 028), para a verificação das reais disponibilidades financeiras ao final do exercício, pugnou, inicialmente, pelo abatimento dos valores referentes aos restos a pagar herdados de 2012, e que não foram pagos até 31/12/2016, no valor de R\$ 550.271,97 (quinhentos e cinquenta mil, duzentos e setenta e um reais e noventa e sete centavos).

Na sequência, aduziu que as despesas obrigatórias consideradas como relativas aos últimos oito meses de mandato eram referentes a obrigações contraídas anteriormente, como os pagamentos de décimos terceiros salários e férias de servidores, que foram empenhadas em dezembro, mas poderiam ter sido objeto de empenho prévio antes de 30/04/2016, de modo que não teria havido infração ao art. 42 da Lei Complementar Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)¹.

Asseverou que também deveriam ser excluídos do cálculo os valores referentes a restos a pagar de 2012 que foram pagos em 2016, no montante de R\$ 642.316,86 (seiscentos e quarenta e dois mil, trezentos e dezesseis reais e oitenta e seis centavos).

Argumentou que o Município experimentou resultados orçamentários positivos em todos os anos da gestão 2013/2016, mas que o déficit herdado de 2012, de R\$ 11.130.781,22 (onze milhões, cento e trinta mil, setecentos e oitenta e um reais e vinte e dois centavos), teria comprometido a saúde financeira municipal nos exercícios seguintes.

Apresentou tabelas a fim de demonstrar que a administração trabalhou com queda de 4% (quatro por cento) na arrecadação, e teria efetuado a contenção de despesas para ter equilíbrio financeiro.

Afirmou, também, que manteve uma média nas despesas de maio a dezembro de 2016, à exceção de julho e dezembro, em razão dos pagamentos das primeira e segunda parcelas dos décimos terceiros salários.

¹ 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. Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Asseverou que para conter a despesa para cobertura do déficit apontado na instrução seria necessário o fechamento de unidades de saúde, dispensa de profissionais contratados e de outros materiais e serviços necessários à manutenção do atendimento à população, o que seria inviável diante da necessidade de garantir os direitos fundamentais sociais e do princípio da continuidade do serviço público.

Invocou o art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42)², bem como o entendimento adotado no Acórdão nº 1.650/2006 – Pleno, a fim de interpretar a disponibilidade de caixa como uma tendência de fluxo de caixa positivo, de forma a inexistir a infração ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹.

Afirmou que o ato de contrair obrigação de despesa deve ser sopesado de acordo com as peculiaridades do caso, com a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Alegou que os gastos com educação ultrapassaram o valor de R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais), o que levou o município a destinar 100% (cem por cento) dos repasses do FUNDEB para a folha de pagamentos e encargos dos professores, tendo que complementar a remuneração dos demais servidores da área com outros recursos vinculados à educação e de livre movimentação.

Invocou julgado deste Tribunal (Acórdão de Parecer Prévio nº 128/2015 – Pleno), que converteu em ressalva a existência de obrigações financeiras sem lastro em disponibilidade, considerando os expressivos valores aplicados em saúde e o percentual de déficit orçamentário das fontes não vinculadas inferior a 5% (cinco por cento) no ano em análise, situação que seria análoga à ora em tela, pois o Município de Dois Vizinhos teria aplicado, em 2016, 27,67% (vinte e sete inteiros e sessenta e sete centésimos por cento) da receita em saúde, com a

² Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)
Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

ocorrência de déficit orçamentário de apenas 1,56% (um inteiro e cinquenta e seis centésimos por cento).

Requeru, diante do exposto, o conhecimento e provimento do recurso de revista, para recomendar a regularidade das contas sob análise, e, sucessivamente, a expedição de recomendação pela regularidade com ressalvas.

A Coordenadoria de Gestão Municipal (Instrução nº 118/20 – peça processual nº 035) asseverou, quanto ao requerimento de que fossem consideradas as despesas relativas a décimos terceiros salários e férias como anteriores a abril de 2016, que os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos no período a que se referem, em observância ao princípio da competência.

Aduziu, no que tange aos restos a pagar oriundos da gestão anterior e as despesas aplicadas acima do mínimo constitucional em saúde e educação, que a administração disporia de instrumentos e recursos para efetuar o planejamento orçamentário e financeiro de toda a gestão (2013 a 2016), de modo a evitar o comprometimento da futura gestão com a assunção de compromissos sem lastro financeiro nos últimos oito meses do final de mandato.

Afirmou que, de acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional, aplicável aos municípios por força do art. 50, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal³, a apuração da disponibilidade de caixa contempla o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação, mas que na análise da prestação de contas foram considerados os agrupamentos dos recursos conforme a origem.

³ Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

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

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

(...)

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Assim, embora a entidade apresente resultado positivo quanto à disponibilidade líquida (R\$ 1.772.728,16), os grupos de fontes “recursos ordinários/livres” e “transferências do FUNDEB” apresentaram saldos negativos de, respectivamente, R\$ 1.945.642,71 (um milhão, novecentos e quarenta e cinco mil reais e setenta e um centavos) e R\$ 74.671,45 (setenta e quatro mil, seiscentos e setenta e um reais e quarenta e cinco centavos), o que deve culminar na manutenção da irregularidade apontada e desprovimento do recurso de revista.

A representante do Ministério Público junto a esta Corte, Exm^a Sr^a Procuradora Katia Regina Puchaski (Parecer nº 085/20 – peça processual nº 036) acompanhou o entendimento da unidade técnica e opinou pelo desprovimento do recurso.

PROPOSTA DE DECISÃO⁴ VOTO VENCIDO (AUDITOR CLÁUDIO AUGUSTO KANIA)

Conforme relatado, insurge-se o recorrente contra decisão que recomendou a irregularidade de contas sob sua responsabilidade, relativas ao Município de Dois Vizinhos, especificamente no que tange ao item referente à verificação de contratação de obrigação de despesas nos últimos dois quadrimestres do mandato, sem a suficiente disponibilidade de caixa, em suposta infração ao art. 42 da Lei Complementar Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)¹.

Não obstante os opinativos uniformes pelo desprovimento do recurso, depreende-se da análise dos autos que não há a indicação de que o gestor tenha formalizado atos que implicassem a contratação de obrigação de despesa nos últimos oito meses de seu mandato, considerando, especialmente, que não foram arroladas pela unidade técnica as obrigações de despesas contraídas no exercício de 2016, o que é imprescindível para a devida análise e individualização das eventuais ações irregulares.

Releva notar, nesse viés, que a verificação de insuficiência financeira trata-se de mero indício de que o gestor poderia ter descumprido o art. 42

⁴ Art. 132 da Lei Complementar Estadual nº 113, de 15 de dezembro de 2005.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

da Lei de Responsabilidade Fiscal¹, o que somente poderia ser confirmado mediante detalhada apuração, não denotando, sob nenhuma perspectiva, a materialização da infração, posto que a simples emissão de empenhos ou realização de pagamentos no período não implicam, necessariamente, a assunção de obrigações, podendo significar o simples cumprimento de obrigações contraídas anteriormente ao período de vedação.

Isso porque o ato de contrair obrigação, tipificado no supracitado dispositivo legal, é considerado consumado no momento em que se formaliza o ato gerador da obrigação - atos e contratos administrativos ou instrumentos congêneres - e não do empenho da despesa pública.

Assim pacificou entendimento o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, por meio da Decisão Normativa nº 001/2018:

IV - O ato de “contrair obrigação de despesa” será considerado no momento da assunção da obrigação, ou seja, da emissão do ato administrativo gerador da despesa, da data de assinatura do contrato, convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres ou, na ausência desses, da data do empenho da despesa, na forma do artigo 62 da Lei 8.666/1993.

No mesmo sentido, cumpre salientar os fundamentos lançados pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em resposta à Consulta nº 660.552, julgada em 08/05/2002, cujo voto condutor foi proferido pelo conselheiro Eduardo Carone Costa:

“Conforme se vê, trata-se de norma de restrição na medida em que não permite ‘*contrair obrigação de despesa*’ nos dois últimos quadrimestres, ou oito últimos meses, do mandato de titular de Poder ou Órgão referido no art. 20 do mesmo diploma.

(...)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

A interpretação desse dispositivo legal, à similitude do anterior, também não pode ser meramente literal. É indispensável que seja sistemática, isto é, deve abranger o texto legal como um todo aberto, em total harmonia com os princípios e normas de direito financeiro e orçamentário, a fim de se entender com clareza o alcance almejado pelo Legislador.

Dentro desse contexto, em princípio, impõe-se avaliar o alcance dos comandos encartados no reproduzido dispositivo legal, para se apreender, com precisão, a '*mens legis*', e, dessa forma, dirimir as possíveis questões suscitadas acerca da abrangência da norma em questão.

O primeiro comando a ser examinado é 'contrair obrigação de despesa'. Para esse mister, necessário recorrer às disposições da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Segundo o art. 58 do referido diploma, '*o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição*'.

Ao comentar esse dispositivo, o professor e comentarista da Lei nº 4320/64 José Teixeira Machado Jr., faz, em síntese, as seguintes considerações:

'(...) O empenho não cria obrigação e, sim, ratifica a garantia de pagamento assegurada na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços'.

'... É uma reserva que se faz, ou garantia que se dá ao fornecedor ou prestador de serviços, com base em autorização e dedução da dotação respectiva, de que o fornecimento ou o serviço contratado será pago, desde que observadas as cláusulas contratuais'.

'Todavia, não é só dos contratos, convênios, acordos ou ajustes que resultam as obrigações do Estado. Estas também se originam de mandamentos de leis (Constituições, Leis Orgânicas Municipais, Leis Ordinárias) e regulamentos, que



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

devem ser cumpridos, posto que não envolvem implementos de condições’.

E arremata o citado comentarista: *‘Empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que vincula dotação de créditos orçamentários para pagamento de obrigação decorrente de lei, contrato, acordo ou ajuste, obedecidas as condições estabelecidas’.*

De fato, a acepção da expressão ‘contrair obrigação de despesa’ adotada no preceptivo legal sob comento é a do momento da geração da despesa, e não a do momento do empenho do gasto público.

É que, como visto, o ato de empenhar despesa pública, que exige existência de dotação orçamentária prévia, não significa contrair obrigação para a Administração, mas sim o reconhecimento de obrigação assumida com a celebração, v.g., de contrato, convênio, acordo, ajuste, ou mesmo aquela decorrente de imposição constitucional e legal.

A geração de despesa pública está normatizada nos artigos 15 a 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal e antecede o empenho, ato-condição para a realização e pagamento de despesa, seja aquela gerada ou contraída no próprio exercício financeiro, ou em exercícios financeiros anteriores.

Diante das razões retroexpendidas, é forçosa a conclusão de que as disposições do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal não alcançam aquelas despesas empenhadas nos últimos dois quadrimestres, ou últimos oito meses, de mandato de titular de Poder ou Órgão, e que foram geradas em decorrência de obrigações assumidas anteriormente a esse período.

Até mesmo porque seria absurdo vedar a continuidade de programa ou ação governamental em execução, sob pena de inviabilizar o atendimento de serviços públicos essenciais à comunidade, engessando a Administração por oito meses, e, o



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

que é mais grave, vulnerar o já mencionado princípio da continuidade do serviço público.

(...)

Em resumo, e por tudo o que foi exposto, concluiu-se que as disposições do art. 42 não se aplicam à despesa cuja obrigação foi assumida anteriormente aos últimos oito meses do mandato de titular de Poder ou Órgão, por força de lei, contrato, convênio, ajuste ou qualquer outra forma de contratação, mas que venham a ser empenhadas nesse período, pois contrair despesa não é sinônimo de empenhar despesa.” (Grifos no original).

A referida tese foi confirmada, por unanimidade pelo mesmo Tribunal, na resposta à Consulta nº 751.506, julgada em 27/06/2012, sob a mesma relatoria, que tratou, inclusive, acerca da assunção de obrigação de despesas com pessoal, rechaçando a tese de que a contração da obrigação de despesa dar-se-ia no momento do empenho, posto que alicerçada em mandamento legal e, portanto, assumida no momento da investidura do servidor. Transcreve-se excerto daquela decisão:

“2 – Se o procedimento acima for correto como proceder em ano eleitoral, já que o chefe do executivo não pode assumir despesas sem saldo financeiro para o próximo exercício?

A esse questionamento respondo nos termos dos votos que tenho proferido sobre a matéria, como, por exemplo, no Processo nº 704637:

‘O comando do art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000 é claro. Ou seja, nos últimos oito meses do mandato, *‘in casu’*, do prefeito, para que possa ser assumida obrigação de despesa, não bastará ter apenas previsão ou dotação orçamentária.

Deverá ser comprovado que há condição de pagar a despesa nova contraída nesse período com a arrecadação do próprio exercício financeiro, isto é, tal despesa não pode ser deixada



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

para ser paga com dinheiro do exercício seguinte e pelo próximo prefeito.

Para extrair-se a melhor exegese da norma contida no dispositivo sob exame, o intérprete não pode olvidar, entretanto, que contrair obrigação de despesa não tem o mesmo significado de empenhar despesa, ato que constitui uma das fases do processamento da despesa pública.

E segundo se depreende da interpretação dada às disposições do art. 58 da Lei 4.320/64 pelo professor Teixeira Machado: o empenho não cria obrigação de despesa para a Administração Pública e, sim, ratifica garantia de pagamento assegurada em relação contratual, bem como em mandamentos de leis ou regulamentos.

Portanto, a obrigação de despesa é contraída, por exemplo, quando se contrata o servidor, no momento da contratação de operação de crédito, quando se parcela uma dívida, no ato da celebração de um convênio ou quando se contrata a execução de obra ou o fornecimento de bens e a prestação de serviços pela Administração Pública.

Dessa forma, contrair obrigação de despesa nos últimos dois quadrimestres do mandato é assumir compromissos em decorrência de diploma legal, contrato ou instrumento afim, que não existiam antes dos últimos oito meses do final do mandato, obrigações novas, essas, que o prefeito pode ou não assumir, diante da possibilidade de haver ou não recursos financeiros para pagar as correspondentes despesas.

Diante do exposto, as disposições do art. 42 não se aplicam às despesas empenhadas nos últimos oito meses que foram geradas em decorrência de obrigações assumidas anteriormente.'

Em se tratando da folha de pagamento do mês de dezembro, tal como consultado, há que se verificar se a assunção das obrigações foi feita nos dois últimos quadrimestres, mas



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

presume-se que a maior parte tenha sido contraída antes desse período. Além disso, tais despesas não poderiam deixar de ser empenhadas e pagas sem que houvesse prejuízo à municipalidade.”

Equivoca-se a unidade técnica quando, ao tratar acerca das despesas com pessoal (fls. 007 e 010 da Instrução nº 118/20-CGM – peça processual nº 025), invoca o princípio da competência para rechaçar os argumentos do recorrente. Ora, a adoção do regime de competência, evidentemente, presta-se para definir o pertencimento orçamentário das despesas (art. 35, inciso II, da Lei Federal nº 4.320/64⁵), tendo como critério as legalmente empenhadas em determinado exercício, mas, sob nenhum aspecto, está correlacionada com aferição do momento da contratação de obrigação de despesa – que ocorre no momento da geração da obrigação – notadamente na exegese do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹, conforme exposto nos trechos acima transcritos.

O que se tem nos presentes autos, portanto, e pode ser claramente notada na Instrução nº 3.400/17, da então Coordenadoria de Fiscalização Municipal (peça processual nº 014), é uma ilegal e desarrazoada presunção absoluta de que a insuficiência financeira ao final do mandato denota, necessariamente, o desrespeito ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹, sem a indicação de nenhum elemento comprobatório nesse sentido – mormente em se considerando que a unidade técnica possui os dados informados no sistema SIM-AM –, o que é inaceitável para a aferição de responsabilidade individual de qualquer gestor público, que estaria obrigado a produzir a prova negativa de que não teria realizado atos em desacordo com a legislação.

Nesse sentido, a obrigação da unidade técnica do Tribunal é de cabalmente demonstrar a ocorrência de descumprimento do texto legal, evidenciando, entre outros, os aspectos destacados pelo Prejulgado nº 015, a fim de que seja delineada a responsabilidade do agente, cumprindo o estatuído no art. 51

⁵ Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

da Lei Complementar Estadual nº 113/2005⁶, o que definitivamente não se vislumbra nos presentes autos.

Ademais, não se pode olvidar, como bem pontuado pela defesa, que o recorrente apresentou resultados positivos no seu mandato, numa evidente recuperação financeira municipal.

A título de exemplo, o Município de Dois Vizinhos passou de uma indisponibilidade líquida de todas as fontes de R\$ 9.059.818,09 (nove milhões, cinquenta e nove mil, oitocentos e dezoito reais e nove centavos), no exercício financeiro 2012, para uma disponibilidade líquida de R\$ 1.790.433,06 (um milhão, setecentos e noventa mil, quatrocentos e trinta e três reais e seis centavos), no exercício de 2016 (fl. 014 da Instrução nº 3.400/17-COFIM – peça processual nº 014), ainda que tenha sido constatada uma insuficiência financeira das fontes livres no exercício ora em análise.

Outrossim, o déficit orçamentário das fontes não vinculadas de R\$ 9.614.407,94 (nove milhões, seiscentos e quatorze mil, quatrocentos e sete reais e noventa e quatro centavos), correspondentes a 34,07% (trinta e quatro inteiros e sete centésimos por cento) da receita, experimentado no exercício financeiro de 2012⁷, foi reduzido para um déficit de R\$ 1.347.222,84 (um milhão, trezentos e quarenta e sete mil, duzentos e vinte e dois reais e oitenta e quatro centavos), correspondentes a 1,56% (um inteiro e cinquenta e seis centésimos por cento) da receita, ao final de 2016 (fl. 008 da Instrução nº 3.400/17-COFIM – peça processual nº 014).

Dimas Eduardo Ramalho, conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em artigo acerca do contexto de aplicação da norma inscrita no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹, teceu as seguintes considerações:

“Outros, dentre os quais me incluo, entendem que o desrespeito ao art. 42 passa necessariamente pela **assunção**

⁶ Art. 51. Comprovada no julgamento do processo, de qualquer natureza, a ocorrência de ilegalidade ou irregularidade, haverá obrigatoriamente a delimitação de responsabilidades e sanções aplicáveis ao ente jurisdicionado e aos responsáveis, de forma individualizada ou solidária, seja pecuniária ou reparatória do dano, de obrigação de fazer ou não fazer, nos termos estabelecidos em lei.

⁷ Conforme fl. 006 da Instrução nº 3.485/14-DCM, exarada nos autos de prestação de contas municipais nº 103.008/13 (peça processual nº 140), adotada como fundamento no Acórdão de Parecer Prévio nº 106/15 – 1ª Câmara (peça processual nº 143), mantido pelo Acórdão nº 2.894/17 – Pleno (peça processual nº 183 dos autos de recurso de revista nº 542.785/15).



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

de uma nova obrigação que comprometa a liquidez das contas para a gestão futura.

Em análise das contas referentes ao exercício de 2012 (último ano de mandatos municipais), deparei-me com várias situações em que a aplicação do art. 42 da LRF haveria de considerar não apenas o frio resultado contábil negativo das contas. Nesse sentido, por exemplo, as contas de Presidente Bernardes, que receberam parecer desfavorável em razão de uma iliquidez de R\$ 825 mil verificada em 31 de dezembro.

Da leitura isolada desse quadro financeiro poderíamos concluir ter havido descumprimento do art. 42. No entanto, aprofundando um pouco mais a análise, **além de não ter sido indicada a assunção de nenhuma nova obrigação pelo gestor no período vedado**, foi possível encontrar elementos que evidenciavam uma gestão orçamentária, financeira e patrimonial dentro dos padrões aceitáveis pela jurisprudência do Tribunal.

O gestor havia realizado investimentos equivalentes a 9% da Receita Corrente Líquida, o que correspondia a três vezes o valor da referida iliquidez. Além disso, o município cumprira com folga os limites constitucionais e legais no tocante às aplicações no ensino (26,84%) e na saúde (20,77%); atendera ao percentual máximo permitido para despesas com pessoal (48,03%), bem como quitara os passivos judiciais exigíveis no exercício.

(...)

Muito embora seja certo que o cumprimento com folga dos índices constitucionais não autoriza o gestor a encerrar o último ano de mandato com iliquidez, essas informações não podem ser ignoradas, pois indicam esforço em atender as necessidades básicas da sociedade.

Ainda para aqueles que defendem a tese de que a iliquidez, independente dos motivos, já configuraria infringência ao



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

dispositivo literal da norma, a situação conjuntural não permitia afirmar que o gestor agira em detrimento do planejamento orçamentário, fundamento do artigo 42, e tampouco que tivesse adquirido passivo financeiro capaz de comprometer a gestão seguinte.

Entendo ser necessária uma interpretação sistemática e teleológica da norma, alinhada aí com um modelo de controle externo focado na efetividade do gasto público, sem esquecer que também o contexto global e os índices relativos às políticas públicas devem ser considerados na análise a evidenciar, ou não, uma gestão bem-sucedida e responsável sob o ponto de vista fiscal.

(...)

Mas o aplicador da lei deve também observar o atendimento dos fins sociais e as exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a razoabilidade, a proporcionalidade e a eficiência. Caso assim não seja, um computador pode verificar com rigor e precisão os números e decidir se um município cumpriu ou não o art. 42. A iliquidez é matemática, uma conta exata, mas sinceramente não concordo que tenha sido esse o objetivo da Lei Fiscal exposto no art. 42.

É sabido que a realidade econômica enfrentada pelo país, especialmente em 2016, impactou a receita dos municípios, e isso evidentemente estará refletido nos demonstrativos a serem enviados ao Tribunal de Contas para exame. Portanto, sem abandonar os critérios legais objetivos, é razoável e justo que a análise do último ano de mandato dos prefeitos passe pelas condições macroeconômicas, considere dados da realidade e de conjuntura sócio-político-econômica, como forma de evitar a



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

aplicação fria da norma, algo que pode conduzir a decisões distantes da própria finalidade da Lei.”⁸ (Grifos no original).

Nesse diapasão, os fatos apontados nos presentes autos indicam que a gestão pública no mandato do recorrente atendeu aos princípios do planejamento e da eficiência, dentro das possibilidades e recursos de que dispunha, em observância, de igual forma, ao princípio da continuidade dos serviços públicos, o que torna imperiosa a aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade quando da análise das contas sob sua responsabilidade, e reforça, no caso concreto, a plena regularidade do item objeto deste recurso.

Diante de todo o exposto, dirijo dos opinativos uniformes e voto para que este Tribunal conheça do presente recurso de revista e, no mérito, dê-lhe provimento parcial, a fim de reformar o item I do Acórdão de Parecer Prévio nº 233/18⁹, para afastar a irregularidade relativa à infração ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹ (nominada como “obrigações de despesas contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa”), para recomendar a regularidade com ressalvas das contas do Poder Executivo do Município de Dois Vizinhos, referentes ao exercício de 2016, sob a responsabilidade do senhor Raul Camilo Isotton, em razão da publicação intempestiva do relatório de gestão fiscal do 2º semestre do exercício de 2015 e dos atrasos no envio dos dados do SIM-AM, nos termos do art. 16, inciso II, da Lei Complementar Estadual nº 113/2005¹⁰, conforme item II do acórdão recorrido¹¹.

⁸ RAMALHO, Dimas Eduardo. **Tribunal de Contas**: por uma interpretação sistemática e teleológica do art. 42 da LRF. *Jornal Carta Forense*, São Paulo. 2017. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/por-uma-interpretacao-sistemica-e-teleologica-do-art-42-da-lrf/17389>. Acesso em: 10 jun. 2020.

⁹ I - Emitir Parecer Prévio julgando irregulares as contas do Poder Executivo do Município de Dois Vizinhos, referente ao exercício financeiro de 2016, de responsabilidade do senhor Raul Camilo Isotton, em razão das obrigações de despesas contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato que tenham parcelas a serem pagas no exercício seguinte, sem que haja suficiente disponibilidade de caixa.

¹⁰ Art. 16. As contas serão julgadas:

(...)

II – regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal, da qual não resulte dano ao erário ou à execução do programa, ato ou gestão;

¹¹ II - ressaltar a publicação intempestiva do relatório de gestão fiscal do 2º semestre do exercício de 2015 e os atrasos no envio dos dados do SIM-AM.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

FUNDAMENTAÇÃO VOTO VENCEDOR (CONSELHEIRO FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES)

Trata-se de recurso de revista interposto pelo senhor Raul Camilo Isotton, então Prefeito Municipal, em face do Acórdão de Parecer Prévio nº 233/18 – 1ª Câmara, que emitiu parecer prévio pela irregularidade das contas relativas ao Município de Dois Vizinhos, referentes ao exercício financeiro de 2016, em razão da contração de obrigações de despesas nos últimos dois quadrimestres do mandato, sem a suficiente disponibilidade de caixa.

Após análise dos presentes autos, acompanho as conclusões apresentadas pelo Exmo Relator, mas por fundamentos parcialmente diversos, conforme passo a expor.

Meu ponto de discordância com o Exmo Relator se refere ao seu entendimento de que a CGM possui a obrigação de demonstrar cabalmente a ocorrência do descumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No meu entender, a metodologia de fiscalização utilizada pela CGM – Coordenadoria de Gestão Municipal é correta, pois visa detectar e apresentar indícios de descumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, através de comparação de saldos contábeis obtidos no mês de abri I e no encerramento do exercício.

Apesar de tal metodologia não ser perfeita, afinal, nada o é, possibilita a fiscalização dos 399 municípios paranaenses por este Tribunal de Contas, identificando potenciais descumprimentos do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não se trata aqui de presunção absoluta de que a insuficiência financeira ao final do mandato denota desrespeito ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que a ampla defesa e o contraditório observados por este Tribunal de Contas permite que os jurisdicionados apresentem suas alegações e provas, visando demonstrar o devido cumprimento do dispositivo legal acima citado, tratando-se, desse modo, de presunção relativa, uma vez que admite prova em contrário.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Quanto à questão de apresentação de prova negativa pelos jurisdicionados, não verifico qualquer prejuízo para a defesa, uma vez que as provas negativas definidas ou específicas, conforme ocorre nas fiscalizações realizadas pela CGM, podem ser provadas, ao contrário das provas negativas genéricas, impossíveis de comprovação, também intituladas de provas diabólicas.

A provas negativas genéricas são de impossível produção, como por exemplo a exigência de prova de que alguém não possui nenhum imóvel no território nacional ou de que alguma pessoa nunca esteve em determinado local, ocasionando graves prejuízos para a defesa e para a busca da verdade formal e material.

Já as provas negativas específicas podem ser devidamente produzidas, sem qualquer prejuízo para a defesa, sendo tal medida utilizada, inclusive, no processo penal, mais rigoroso no que tange às garantias devidas ao réu, como, por exemplo, a necessidade de produção de alibi, ou seja, a necessidade de apresentação de comprovação pelo réu de que não poderia ter cometido o crime por encontrar-se em local diverso daquele em que o crime ocorreu.

Além disso, no âmbito do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, inclusive com fundamento no princípio republicano, os gestores públicos possuem a obrigação de prestar contas do patrimônio gerido, uma vez que estão gerindo patrimônio de terceiros, devendo prestar contas de toda a sua gestão, mesmo sem qualquer indício de irregularidades, como ocorre com as prestações de contas anuais, que são obrigatórias para todo o gestor de recursos públicos.

Feita esta ressalva, de que entendo correto o método de fiscalização realizado pela CGM, verifico que o Recorrente apresentou alegações e provas que demonstram o cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Conforme bem pontuou o Exmo Relator, o Recorrente apresentou resultados financeiros positivos em sua gestão, recuperando financeiramente o Município dos déficits herdados da gestão anterior, demonstrando excelência e solidez financeira em sua gestão, nos seguintes termos:

“A título de exemplo, o Município de Dois Vizinhos passou de uma indisponibilidade líquida de todas as fontes de R\$



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

9.059.818,09 (nove milhões, cinquenta e nove mil, oitocentos e dezoito reais e nove centavos), no exercício financeiro 2012, para uma disponibilidade líquida de R\$ 1.790.433,06 (um milhão, setecentos e noventa mil, quatrocentos e trinta e três reais e seis centavos), no exercício de 2016 (fl. 014 da Instrução nº 3.400/17-COFIM – peça processual nº 014), ainda que tenha sido constatada uma insuficiência financeira das fontes livres no exercício ora em análise.

Outrossim, o déficit orçamentário das fontes não vinculadas de R\$ 9.614.407,94 (nove milhões, seiscentos e quatorze mil, quatrocentos e sete reais e noventa e quatro centavos), correspondentes a 34,07% (trinta e quatro inteiros e sete centésimos por cento) da receita, experimentado no exercício financeiro de 2012, foi reduzido para um déficit de R\$ 1.347.222,84 (um milhão, trezentos e quarenta e sete mil, duzentos e vinte e dois reais e oitenta e quatro centavos), correspondentes a 1,56% (um inteiro e cinquenta e seis centésimos por cento) da receita, ao final de 2016 (fl. 008 da Instrução nº 3.400/17-COFIM – peça processual nº 014).”

Além disso, conforme bem alegou a defesa, a situação superavitária apresentada em 30/04/2016 decorreu de haver saldo financeiro disponível nas contas bancárias do Município comprometidos com o pagamento de despesas obrigatórias dos meses subsequentes, que foram empenhadas entre maio a dezembro de 2016.

Caso tais empenhos tivessem ocorridos antes de 30/04/2016, a disponibilidade financeira nesta data seria menor, não ocasionando o déficit apontado pela CGM no encerramento do exercício, a exemplo das despesas de férias e 13º salário, apontados pelo Recorrente.

VOTO VENCEDOR (CONSELHEIRO FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES)

Desse modo, acompanho as conclusões apresentadas no voto do Exmo Relator, dando provimento ao presente Recurso de Revista, para fins de reformar o item I do Acórdão de Parecer Prévio nº 233/189, afastando a irregularidade relativa à infração ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal,



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

mantendo as demais conclusões do referido Acórdão, para fins de emitir parecer prévio pela regularidade com ressalvas das contas do Poder Executivo do Município de Dois Vizinhos, referentes ao exercício de 2016, sob a responsabilidade do senhor Raul Camilo Isotton, em razão da publicação intempestiva do relatório de gestão fiscal do 2º semestre do exercício de 2015 e dos atrasos no envio dos dados do SIMAM, conforme item II do acórdão recorrido.

VISTOS, relatados e discutidos,

ACORDAM

OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Auditor CLÁUDIO AUGUSTO KANIA, por unanimidade, em:

Conhecer o presente Recurso de Revista, uma vez presentes os pressupostos de admissibilidade, para, no mérito julgar pelo provimento, para fins de reformar o item I do Acórdão de Parecer Prévio nº 233/189, afastando a irregularidade relativa à infração ao art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, mantendo as demais conclusões do referido Acórdão, para fins de emitir Parecer Prévio pela regularidade com ressalvas das contas do Poder Executivo do Município de Dois Vizinhos, referentes ao exercício de 2016, sob a responsabilidade do senhor Raul Camilo Isotton, em razão da publicação intempestiva do Relatório de Gestão Fiscal do 2º Semestre do Exercício de 2015 e dos atrasos no envio dos dados do SIM-AM, conforme item II do Acórdão recorrido.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros ARTAGÃO DE MATTOS LEÃO, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES (voto vencedor), IVAN LELIS BONILHA, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL, FABIO DE SOUZA CAMARGO e IVENS ZSCHOERPER LINHARES.

Presente a Procuradora Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, VALERIA BORBA.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Plenário Virtual, 13 de agosto de 2020 – Sessão Virtual nº 8.

CLÁUDIO AUGUSTO KANIA
Relator

NESTOR BAPTISTA
Presidente