

## Instrução Técnica de Recurso 00317/2017-1

**Processos:** 06540/2017-1, 00205/2017-1, 01081/2017-7, 01164/2017-6, 01165/2017-1, 01457/2017-4, 03139/2017-1, 05948/2016-8, 08518/2016-1, 08519/2016-6, 08812/2016-2, 10340/2016-7

**Classificação:** Recurso de Reconsideração

**Criação:** 30/11/2017 13:59

**Origem:** SecexRecursos - Secretaria de Controle Externo de Recursos

**Jurisdicionado:** Governo do Estado do Espírito Santo

**Recorrente:** Paulo César Hartung Gomes

**Assunto:** Recurso de Reconsideração

**Exercício:** 2016

**Conselheiro Relator:** Sebastião Carlos Ranna de Macedo

### I. RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso de Reconsideração** interposto pelo Excelentíssimo Senhor Governador do Estado do Espírito Santo Paulo César Hartung Gomes, assistido pelo Procurador Geral do Estado, Sr. Erfen José Ribeiro Santos e pelo Secretário de Estado da Fazenda, Sr. Bruno Funchal, em face do **Parecer Prévio TC-066/2017-Plenário**, constante dos autos do processo TC n. 3139/2017 em apenso, que, por maioria, recomendou à Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo a **aprovação** das contas do Chefe do Poder Executivo Estadual,

relativas ao **exercício de 2016**, sob a responsabilidade do recorrente, bem como expediu **determinações** e recomendações ao Governo do Estado do Espírito Santo, nos seguintes termos:

Vistos, relatados e discutidos os autos do Processo TC-3139/2017, **RESOLVEM** os Srs. conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, em sessão plenária especial realizada no dia quatorze de julho de dois mil e dezessete, por maioria, nos termos do voto do relator, conselheiro Domingos Augusto Taufner:

**1. Preliminarmente, rejeitar a proposta** do senhor conselheiro em substituição João Luiz Cota Lovatti **para reabertura da instrução processual**, com expedição de determinações para suprir as demandas dos itens: 2.2.3, 2.2.6, 2.2.7, 2.2.8 e 2.2.12 do Parecer Prévio 053/2016, no prazo de trinta dias, ficando os autos suspensos até o seu total atendimento e a resolução do recurso TC 6290/2016;

**2. No mérito, emitir parecer prévio** recomendando à Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo a **aprovação** das contas do Governador do Estado do Espírito Santo, relativas ao exercício de **2016**, sob a responsabilidade do senhor Paulo César Hartung Gomes, na forma do art. 71, inciso I, da Constituição do Estado do Espírito Santo, do art. 72 c/c 80, inciso I da Lei Complementar nº 621/2012 e dos artigos 105 e 118, caput, do Regimento Interno desta Casa (Resolução TC nº 261/2013);

**3. Determinar ao Governo do Estado do Espírito Santo**, nos termos do art. 1º, inciso XVI, da Lei Complementar Estadual 621, de 8 de março de 2012, c/c o art. 329, § 7º, do Regimento Interno do TCEES (Resolução TC 261, de 4 de junho de 2013):

### **3.1 Relativamente à avaliação atuarial:**

**3.1.1** Por intermédio do IPAJM, com base no § 1º do art. 40 da LC 282/2004 c/c o art. 1º, inciso I, da Lei 9.717/1998, que a partir da elaboração do próximo estudo atuarial do Fundo Financeiro, além da projeção consolidada já realizada pelo IPAJM, realize também a **projeção, para os próximos 75 anos, do fluxo das receitas e despesas** individualizadas por Poder e órgãos autônomos e que, no Balanço Atuarial do Fundo Financeiro, demonstre o valor da conta de “cobertura de insuficiências financeiras” de benefícios concedidos e a conceder, discriminada por Poder/Órgão, com vistas a dar instrumentos aos Poderes para planejar suas políticas de pessoal sem perder de vista os limites de pessoal exigidos pela LRF – subseção 4.4.1.3;

**3.1.2** Por intermédio da Seger e do IPAJM, para que, em conjunto com o atuário, aprimorem o **estudo de crescimento real das remunerações** no Estado, de forma a demonstrar a validade sobre as escolhas das hipóteses financeiras e atuariais mais adequadas à massa de segurados, e que o estudo seja elaborado numa base temporal apropriada (mínimo de dez anos) para uma boa e adequada avaliação atuarial, com a atualização monetária dos salários ao longo dos anos, e que considere as peculiaridades das carreiras do Estado e o peso de cada uma nos resultados atuariais, além de outras informações necessárias de forma a refletir na mensuração do equilíbrio financeiro e atuarial do IPAJM para o exercício de 2017 e subsequentes (art. 40, caput, da Constituição Federal, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, inciso I, da Lei

Federal 9.717/98, artigos 57 e 58 da Lei Complementar Estadual 282/2004 e Portaria MPS 403/2008) – subseção 4.5.3;

**3.1.3** Por intermédio da Sefaz e do IPAJM, para que sejam realizadas por meio de estudo atuarial as **projeções das Compensações Previdenciárias**, contas redutoras das Provisões Matemáticas dos Benefícios Concedidos dos Planos Financeiro e Previdenciário, e que esses valores sejam devidamente evidenciados no Balanço Patrimonial de 2017 e seguintes, a fim de que a informação contábil seja evidenciada da maneira mais adequada, em atenção ao art. 89 da Lei 4.320/64, à Portaria MPS 403/2008 e às características qualitativas da informação contábil conforme prevê a NBC TSP que trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público – subseção 4.7.1;

**3.1.4** Por intermédio da Sefaz e do IPAJM, que as **contas de “Contribuições do Ente” redutoras das Provisões Matemáticas dos Benefícios a Conceder dos Planos Financeiro e Previdenciário** sejam calculadas, no exercício de 2017 e seguintes, considerando a alíquota de custeio vigente à época de realização do cálculo, a fim de que a informação contábil seja evidenciada da maneira mais adequada, observadas as orientações da Portaria MPS 403/08, o art. 89 da Lei 4.320/64, e em atenção às características qualitativas da informação contábil conforme prevê a NBC TSP que trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público – subseção 4.7.1;

**3.1.5** Por intermédio da Seger e da Sefaz, com fulcro na Portaria MPS 403/2008, bem como em atenção às características qualitativas da informação contábil previstas na NBC TSP, que: (i) as **projeções das complementações das aposentadorias e pensões** considerem a mesma base temporal da avaliação atuarial anual, ou seja, sejam realizadas considerando um período de 75 anos; (ii) que os cálculos das provisões sejam realizados considerando também os benefícios a conceder, nos termos da legislação previdenciária aplicada a matéria; (iii) e que as informações enviadas ao atuário contemplem o total dos benefícios concedidos a título de aposentadorias complementares e pensões especiais<sup>1</sup>, com o objetivo que esse passivo seja representado com maior fidedignidade no exercício de 2017 e seguintes – subseção 4.7.2;

**3.1.6** Por intermédio do IPAJM, para que, em conjunto com o atuário, **aprimorem os estudos que demonstrem a validade sobre as escolhas das hipóteses financeiras e atuariais mais adequadas à massa de segurados para o estudo atuarial de 2017 e seguintes**, e que tais estudos sejam elaborados numa base temporal apropriada para uma boa e adequada avaliação atuarial, e que possuam a completude e a complexidade necessárias de forma a refletir na mensuração do equilíbrio financeiro e atuarial do IPAJM, com fundamento no art. 40, caput, da Constituição Federal, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, inciso I, da Lei Federal 9.717/98, artigos 57 e 58 da Lei Complementar Estadual 282/2004, e Portaria MPS 403/2008 - Relatório de Monitoramento 19/2017, Processo TC 1081/2017, subseção 2.6;

**3.1.7** Por intermédio do IPAJM, para que, em conjunto com o atuário, **adotem taxa de juros real compatível com as projeções macroeconômicas brasileiras e as efetivamente alcançadas pela**

<sup>1</sup> Compreende complementações concedidas pelas Leis nº. 4.511/91, 4.565/91 e 5.567/98.

**gestão do RPPS na elaboração dos estudos atuariais do exercício de 2017 e seguintes**, com vistas a mitigar eventuais distorções na mensuração do equilíbrio financeiro e atuarial do Fundo Previdenciário, com fulcro no art. 40, caput, da Constituição Federal, na art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 1º, inciso I, da Lei Federal 9.717/98, nos artigos 57 e 58 da Lei Complementar Estadual 282/2004 e na Portaria MPS 403/2008 - - Relatório de Monitoramento 19/2017, Processo TC 1081/2017, subseção 2.8; e

**3.1.8** Por intermédio do IPAJM, com fixação de prazo, para que **realize nova avaliação atuarial para o exercício de 2014**, com a devida correção da data de ingresso dos servidores no serviço público estadual, com base no art. 16 da Portaria MPS 403/2008, com vistas a apurar as projeções compatíveis à massa de segurados do RPPS, bem como a “real” necessidade de alíquotas de contribuições para manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário do Estado à época, em função da utilização indevida relativa às datas de admissão dos servidores, que podem ter causado distorções relevantes nas avaliações desses exercícios e a dificuldade de comparabilidade entre os resultados (art. 40 da Constituição Federal; art. 16 da Portaria MPS 403/2008) - Relatório de Monitoramento 19/2017, Processo TC 1081/2017, subseção 2.10.

**3.2** Relativamente à **gestão financeira, atuarial e previdenciária**:

**3.2.1** Por intermédio da Seger, da Secont e do IPAJM, que **sejam instituídos, no prazo de 180 dias, normas e procedimentos formais para a quantificação do impacto orçamentário-financeiro e atuarial dos aumentos remuneratórios** (art. 40 da Constituição Federal; art. 16, I e II, art. 17, §1º, art. 24, §1º, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal; art. 2º, 9º e 10 da Lei Complementar Estadual 312/2004) – subseção 4.5.3.1 (sugerido prazo de 90 dias pela Comissão Técnica item 7.2.1.2 do RT 449/2017);

**3.2.2** Que somente **encaminhe projetos de lei de iniciativa do Poder Executivo** à Assembleia Legislativa concedendo qualquer tipo de aumento ou reajuste real nas remunerações das carreiras, bem como criação de cargos, que contenham os estudos de impacto orçamentário, financeiro e atuarial, exceto para aqueles relacionados no art. 24, §1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos termos do art. 40 da Constituição Federal; art. 16, I e II, art. 17, §1º, art. 24, §1º, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal; art. 2º, 9º e 10 da Lei Complementar Estadual 312/2004 – subseção 4.5.3.1, sendo que esse mesmo comando deve ser enviado, mas como recomendação, à Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, ao Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, ao Ministério Público do Estado do Espírito Santo, à Defensoria Pública do Estado do Espírito Santo e também ao próprio Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

**3.3** Relativamente aos **aspectos contábeis da Prestação de Contas**:

**3.3.1** Que elabore e encaminhe juntamente com a sua próxima prestação de contas e demais **estudo de viabilidade orçamentária, financeira e de projeção do cumprimento do limite de gastos com pessoal, e demais obrigações, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal**, para que se possa analisar a necessidade de tomada de medidas, a curto e médio prazos, caso esse limite não possa ser mantido dentro dos patamares legais, especialmente nos exercícios em que os valores a serem aportados ao Fundo Financeiro cheguem em

seu pico máximo, cuja projeção aponta para os exercícios de 2030 e seguintes (art. 40 da Constituição Federal; art. 1º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal e Portaria MPS 403/2008) – subseção 4.5.3.1;

**3.3.2** Por intermédio da Sefaz, responsável pela consolidação das contas do Estado, que **proceda ao registro contábil das provisões matemáticas previdenciárias** no IPAJM e nos Poderes do Estado, de acordo com a orientação da STN, quando da alteração do PCASP (art. 89 da Lei Federal nº. 4.320/64 e Resolução CFC 1.128/2008) – subseção 4.7.1; e

**3.3.3** Por intermédio da Sefaz e do IPAJM, para que **divulguem, nas Notas Explicativas do Balanço Patrimonial, as variações expressivas nos saldos das contas das provisões matemáticas previdenciárias** a partir do exercício de 2017, nos termos da Resolução CFC 1.133/08, que aprovou a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis e Princípio da Transparência – subseção 4.7.1.

#### **3.4** Relativamente aos **aspectos de instrumento de planejamento**;

**3.4.1** Que, a partir da próxima LOA, abstenha-se de incluir dispositivos com autorização para abertura de créditos ilimitados em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º, § 4º, da LRF.

**3.5.** Que o Poder Executivo Estadual divulgue amplamente, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, a prestação de contas relativa ao exercício financeiro em questão e respectivo parecer prévio, na forma do art. 48 da LC nº. 101/2000.

**4. Recomendar ao Governo do Estado do Espírito Santo**, nos termos do art. 329, § 7º, do Regimento Interno do TCEES (Resolução TC 261, de 4 de junho de 2013):

#### **4.1** Relativamente à **avaliação atuarial**:

**4.1.1** Por intermédio do IPAJM, que na avaliação atuarial do exercício de 2017, seja realizado um **estudo acerca da constituição de fundo previdencial** para oscilação de risco do Fundo Financeiro, nos termos do art. 2º, XIII, da Portaria MPS 403/2008 – subseção 4.5.2.4;

#### **4.2** Relativamente à **gestão financeira, atuarial e previdenciária**:

**4.2.1** Por intermédio do IPAJM, que **apresente a esta Corte de Contas um plano de ação no prazo de 120 dias, com vistas à implementação efetiva de uma gestão atuarial, inclusive com estrutura administrativa própria**, de forma a mitigar os riscos de uma gestão previdenciária com base em dados não consolidados, incompletos, inconsistentes e desatualizados, ocasionando uma mensuração e evidenciação inadequada do equilíbrio financeiro e atuarial, com fundamento no art. 40, caput, da Constituição Federal, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, inciso I, da Lei Federal 9.717/98, artigos 57 e 58 da Lei Complementar Estadual 282/2004 e Portaria MPS nº. 403/2008 - subseção 4.5.2.4;

**4.3** Por intermédio da Secretaria de Economia e Planejamento (SEP) e do IPAJM, que **o registro orçamentário das aposentadorias concedidas até 16/12/1998 e das pensões decorrentes dessas aposentadorias não seja realizado na fonte de recursos vinculada no Fundo Financeiro**, mas na fonte Tesouro, em atendimento ao art. 40

da Constituição Federal e ao parágrafo único do art. 8 da LRF – subseção 4.3.4;

**4.4** Por intermédio do IPAJM, que, **ao efetuar a transferência de segurados do Fundo Financeiro para o Fundo Previdenciário, regularize as pendências apontadas neste Relatório** (Quadro 4.4) quanto à atualização da base cadastral (item 2 do Quadro 4.4), à performance da rentabilidade das aplicações e investimentos (item 4 do Quadro 4.4) e à utilização de taxa de juros condizente com a meta da política de investimentos (item 5 do Quadro 4.4), a fim de dar exequibilidade à LC Estadual 836/2016 – subseção 4.3.5, sendo que as situações que excepcionalmente foram concedidas sem o cumprimento de todas as exigências sejam regularizadas e comunicadas a esta Corte de Contas, com as devidas justificativas se for o caso, até o final do exercício de 2017 (redação alterada da recomendação emitida pela Comissão Técnica item **7.3.2 do RT 449/2017**);

**4.5** Quanto à falta de **consolidação dos demonstrativos contábeis** gerados no sistema, que, por intermédio da Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz/ES), proceda ao aprimoramento do Sigefes para que efetue a consolidação dos saldos contábeis nos demonstrativos - subseção 5.2.1.1;

**4.6** Quanto à **estrutura das demonstrações contábeis**, que a Secretaria de Estado da Fazenda faça constar na estrutura das demonstrações contábeis a **coluna “Nota”** com a referência numérica das “Notas Explicativas” correspondentes, conforme preveem as Instruções de Procedimentos Contábeis, emitidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e demais orientações contidas nas Normas Contábeis - subseção 5.2.1.2;

**4.7** Que o Governo do Estado do Espírito Santo, a Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, o Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, o Ministério Público do Estado do Espírito Santo, a Defensoria Pública do Estado do Espírito Santo e o próprio Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo somente façam novas admissões de servidores públicos efetivos, inclusive para substituir aposentados do fundo financeiro, no que for imprescindível para o seu funcionamento e desde que respeitado o limite com gasto de pessoal da LRF, dentre outras exigências; e que façam estudos até o final de 2017, que podem ser de maneira individual ou conjunta, para adoção de medidas de estímulo de receitas, contenção de gastos e melhor eficiência dos serviços públicos, propiciando que o Estado do Espírito Santo esteja mais preparado para enfrentar a crise fiscal que ainda pode perdurar pelos próximos anos;

**4.8** Que o atendimento integral da determinação constante da Decisão TC 01421/2016 - Plenário nos autos do Processo TC 942/2016 (Relatório de Gestão Fiscal do Poder Executivo referente ao 3º quadrimestre de 2015), relativa à transparência na gestão fiscal, seja verificada em 2017 a partir da implantação efetiva dos procedimentos patrimoniais relacionados ao reconhecimento da receita, conforme previsto na Instrução Normativa TC 36 de 23 de fevereiro de 2016.

**5. Notificar** as Secretarias a seguir para que providenciem o atendimento total às seguintes práticas quanto à governança pública:

**5.1** Sedu (Secretaria de Estado da Educação)

**5.1.1** Definir metas precisas e quantificáveis para cada indicador acompanhado;

**5.1.2** Aperfeiçoar as ações relativas à adoção das boas práticas de governança pública na área de educação, conforme quadro abaixo:

SEDU	
Componente	Prática
Liderança	L1.1 - Estabelecer e dar transparência ao processo de seleção de membros de Conselho de administração ou equivalente e da alta administração;
	L2.1 - Adotar código de ética e conduta que defina padrões de comportamento dos membros do conselho de administração ou equivalente e da alta administração;
	L2.2 - Estabelecer mecanismos de controle para evitar que preconceitos, vieses ou conflitos de interesse influenciem as decisões e as ações de membros do conselho de Administração ou equivalente e da alta administração;
	L3.1 - Avaliar, direcionar e monitorar a gestão da organização, especialmente quanto ao alcance de metas organizacionais;
	L4.1 - Estabelecer as instâncias internas de governança da organização.
Estratégia	E1.1 - Estabelecer e divulgar canais de comunicação com as diferentes partes interessadas e assegurar sua efetividade, consideradas as características e possibilidades de acesso de cada público-alvo.
Controle	C1.1 - Estabelecer sistema de gestão de riscos e controle interno;
	C3.2 - Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de accountability.

**5.2** Sesa (Secretária de Estado da Saúde)

**5.2.1** Realizar acompanhamentos, definições de metas, e divulgação dos indicadores relativos a tempo de espera para consultas, exames e demais procedimentos;

**5.2.2** Aperfeiçoar as ações relativas à adoção das boas práticas de governança pública na área de saúde, conforme quadro abaixo:

SESA	
Componente	Prática
Liderança	L1.1 - Estabelecer e dar transparência ao processo de seleção de membros de Conselho de administração ou equivalente e da alta administração;
	L4.1 - Estabelecer as instâncias internas de governança da organização.
Estratégia	E1.2 - Promover a participação social, com envolvimento dos usuários, da sociedade e das demais partes interessadas na governança da organização.
Controle	C1.1 - Estabelecer sistema de gestão de riscos e controle interno;
	C3.1 - Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei.

**5.3** Sesp (Secretária de Estado da Segurança Pública e Defesa Social)

**5.3.1** Adotar mecanismos de compartilhamento das boas práticas por parte das instituições que se encontram em nível avançado de implementação das ações para o aprimoramento e fortalecimento dos seus mecanismos de liderança, estratégia e controle;

**5.3.2** Aperfeiçoar as ações relativas à adoção da boa prática de governança pública na área de segurança pública, conforme quadro abaixo:

SESP	
Componente	Prática
Controle	C1.1 - Estabelecer sistema de gestão de riscos e controle interno.

**6. Dar ciência** ao Governador do Estado que o não atendimento no prazo fixado e a reincidência no descumprimento das determinações o sujeitam a multa, nos termos do artigo 389, incisos IV e VII, e § 1º, do

Regimento Interno desta Corte (Resolução TC 261/2013) c/c artigo 135, incisos IV e VII, e §4º da LC Estadual 621/2012;

**7. Quanto ao monitoramento das deliberações do Parecer Prévio TC 053/2016 – Plenário** (Processo TC 3532/2016 - Prestação de Contas do Governador do exercício de 2015), considerando os termos da Resolução TC 278, de 4 de novembro de 2014:

**7.1** Certificar o cumprimento das 22 deliberações seguintes constantes do Parecer Prévio TC 053/2016 - Plenário, possibilitando a conclusão do monitoramento: 2.1.1, 2.2.4, 2.2.10, 2.4.1, 3.3.1.1.1, 3.3.1.1.4, 3.3.1.1.5, 3.3.1.1.6, 3.3.1.1.7, 3.3.1.1.9, 3.3.1.1.12, 3.3.1.1.14, 3.3.1.1.15, 3.3.1.1.16, 3.3.1.1.17, 3.3.1.1.18, 3.3.1.1.20, 3.3.1.2.2, 3.3.1.2.3, 3.3.1.3.2.1, 3.3.1.3.3.1 e 3.3.1.3.4.2;

**7.2** Certificar o não cumprimento parcial ou total das 13 deliberações seguintes constantes do Parecer Prévio TC 053/2016 - Plenário, possibilitando a conclusão do monitoramento em vista de novos encaminhamentos da matéria: 2.2.3, 2.2.6, 2.2.7, 2.2.8, 2.2.12, 3.3.1.1.11, 3.3.1.1.13, 3.3.1.1.22, 3.3.1.2.1, 3.3.1.3.1, 3.3.1.3.2.2, 3.3.1.3.3.2 e 3.3.1.3.4.1, **sendo que os itens 2.2.3 e 2.2.6 deixam de ser determinações e passam a ser recomendações.**

**7.3** Considerar não monitorável as 13 deliberações seguintes constantes do Parecer Prévio TC 053/2016 - Plenário: 2.2.5, 2.2.14, 3.3.1.1.2, 3.3.2.1.1, 3.3.2.1.2, 3.3.2.1.3, 3.3.2.2.1, 3.3.2.2.2, 3.3.3.1.1, 3.3.3.1.2, 3.3.4.1.1, 3.3.5.1.1 e 3.3.5.2.1; e

**7.4** Monitorar as 14 deliberações seguintes constantes do Parecer Prévio TC 053/2016 – Plenário cuja eficácia está suspensa pelo recurso de reconsideração interposto pelo Governo do Estado (Processo TC 6290/2016) caso prevaleçam após a apreciação desse recurso pelo Plenário: 2.1.2, 2.1.3, 2.2.1, 2.2.2, 2.2.9, 2.2.11, 2.2.13, 2.3.1, 2.3.2, 3.3.1.1.3, 3.3.1.1.8, 3.3.1.1.10, 3.3.1.1.19 e 3.3.1.1.21.

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

Parcialmente vencido o senhor conselheiro em substituição João Luiz Cotta Lovatti, que, preliminarmente, votou pela reabertura da instrução processual com expedição de determinações a serem atendidas no prazo de 30 dias e a suspensão dos autos até a resolução do Processo TC 6290/2016 (Recurso de Reconsideração em face do Parecer Prévio TC-53/2016), e, no mérito, acompanhou integralmente o parecer do Ministério Público Especial de Contas, opinando pela emissão de parecer prévio que recomenda a aprovação com ressalva das contas do governador do estado, exercício de 2016, com a expedição de determinações, recomendações e notificações, sem prejuízo do monitoramento sugerido, bem como pela formação de autos apartados para sobrestar o julgamento do item referente ao cômputo das despesas com inativos, até que seja proferida decisão na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5691, e pela formação de autos apartados para responsabilização quanto ao não cumprimento de determinações expedidas por esta Corte.

Devidamente notificado, o Chefe do Executivo Estadual interpôs o presente Recurso de Reconsideração, com o objetivo de extirpar do Parecer Prévio que aprovou suas contas algumas das determinações e recomendações nele contidas.

Uma vez definida a relatoria destes autos nos moldes regimentais, conforme sorteio realizado na 32ª sessão ordinária de 2017 do Plenário desta Corte, ocorrida em 19/09/2017, instituiu-se a Comissão Técnica por meio da Portaria N n.072, de 24 de outubro de 2017, publicada no Diário Oficial Eletrônico deste Tribunal de 25/10/2017, para analisar e emitir o presente Relatório Técnico de Recurso.

É o relatório.

## **II. DOS PRESSUPOSTOS RECURSAIS**

Analisando as condições de admissibilidade do recurso, observa-se que a parte é capaz e possui legitimidade processual.

No que tange à tempestividade, verifica-se que o Parecer Prévio TC-066/2017 foi publicado no Diário Oficial Eletrônico deste Tribunal em 31/07/2017, considerando-se publicado no dia 01/08/2017, por força dos artigos 62 e 66, parágrafo único da Lei Complementar Estadual n. 621/2012 – LOTCEES, conforme informações prestadas pela Secretaria-Geral das Sessões por meio do Despacho 54377/2017-3.

Interposto o recurso em 30/08/2017, tem-se o mesmo como **TEMPESTIVO**, nos termos do artigo 62, III c/c artigo 66, IV e artigo 164, todos da LOTCEES.

Ocorre que, no que tange ao interesse, observado a partir do binômio necessidade/adequação, convém tecer algumas considerações, haja vista a fundamentação jurídica apresentada pelo recorrente.

Desse modo, questão propedêutica a ser analisada é a natureza das recomendações e determinações expedidas por este Tribunal de Contas:

### **II.1. QUANTO ÀS RECOMENDAÇÕES**

O vocábulo *recomendação* está intrinsecamente relacionado ao termo *conselho*, que se usa para advertir, para avisar, em ação de reverência e cortesia a seu

destinatário.

No âmbito dos Tribunais de Contas, a recomendação é um instrumento utilizado “*para a correção das deficiências verificadas no exercício do controle externo, visando ao aprimoramento da gestão dos recursos públicos*”<sup>2</sup>.

Logo, as recomendações exaradas por este Tribunal de Contas, incluindo aquelas contidas no Parecer Prévio TC-066/2017, nada mais são do que orientações e diretrizes, desprovidas de caráter impositivo e, por consequência, incapazes de alcançar a esfera jurídica do jurisdicionado, a quem cabe avaliar a oportunidade e a conveniência de adotá-las.

Em artigo publicado no sítio eletrônico da Audicon, o Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas Alípio Reis Firmo Filho<sup>3</sup> explica que o termo *recomendar* “*carrega consigo um forte conteúdo de **voluntariedade***”, ou seja:

[...] quem recebe uma recomendação **poderá ou não acatá-la** visto que se trata apenas de um aconselhamento, isto é, algo sujeito à esfera da discricionariedade de seu destinatário. Nesse caso, o não acatamento do que foi recomendado **não poderá ser censurado por quem proferiu a recomendação** uma vez que seu destinatário optou (legitimamente) por uma das duas únicas soluções postas à sua disposição, qual seja, a de não acatar o que foi a ele recomendado. Afinal de contas, trata-se tão-somente de uma *recomendação*. Nada mais. (grifos originais)

Desse modo, infere-se a existência de certa flexibilidade quanto à implementação das recomendações expedidas pelos Tribunais de Contas, porquanto os destinatários podem atendê-las por meios diferentes daqueles sugeridos, desde que demonstrem o atingimento dos mesmos objetivos. Os gestores podem, inclusive, deixar de cumpri-las em razão de circunstâncias específicas, desde que devidamente motivadas.

Uma vez caracterizadas como sugestões de aperfeiçoamentos procedimentais, resta evidente que as recomendações não geram sucumbência à parte, razão

---

<sup>2</sup> FREITAS, J., MILESKI, H. S. **Manual de boas práticas processuais dos Tribunais de Contas**. Brasília-DF; Cuiabá-MT: ATRICON; Instituto Rui Barbosa; TCE-SC, 2013. p. 50.

<sup>3</sup> FIRMO FILHO, Alípio Reis. Recomendar ou Determinar??? **Audicon** [online], Brasília. Disponível: <http://www.audicon.org.br/v1/recomendar-ou-determinar-por-alipio-reis-firmo-filho/> [capturado em 23 nov. 2016].

pela qual não validam o pressuposto processual do interesse recursal.

Registre-se que não se trata de elucubração teórica, porquanto, na prática, o Tribunal de Contas da União – TCU já consolidou o entendimento de que as recomendações expedidas por aquela Corte não geram sucumbência à parte e, portanto, não ensejam pretensão recursal, conforme se extrai dos seguintes enunciados:

ENUNCIADO: Se os atos fiscalizados forem de natureza discricionária, praticados de forma motivada e visando satisfazer o interesse público, a atuação do TCU limita-se à emissão de recomendações. Não se conhece, por meio de decisão monocrática do relator, de recurso contra *recomendação*, por não haver sucumbência.

**Acórdão 1159/2014 – Plenário.** PRESTAÇÃO DE CONTAS. Relator: RAIMUNDO CARREIRO. Data da sessão: 07/05/2014.

ENUNCIADO: As recomendações formuladas pelo Tribunal não tem caráter vinculativo, sendo, portanto, irrecorríveis, pois não impõem qualquer sucumbência aos seus destinatários.

**Acórdão 414/2010 – Plenário.** RELATÓRIO DE AUDITORIA. Relator: JOSÉ JORGE. Data da sessão: 10/03/2010.

ENUNCIADO: Em face de seu caráter não impositivo, as recomendações expedidas pelo TCU não geram sucumbência às partes, sendo, dessa forma, incabíveis os recursos destinados a revê-las.

**Acórdão 4098/2008 – Primeira Câmara.** RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO. Relator: MARCOS VINÍCIOS VILAÇA. Data da sessão: 04/11/2008.

ENUNCIADO: Não cabem recursos contra recomendações do TCU.

**Acórdão 688/2007 – Plenário.** PEDIDO DE REEXAME. Relator: AROLDO CEDRAZ. Data da sessão: 25/04/2007.

ENUNCIADO: A expedição de recomendação não gera qualquer sucumbência, ante seu caráter não impositivo, ausente, pois, interesse recursal em desconstituí-la.

**Acórdão 207/2007 – Plenário.** PEDIDO DE REEXAME. Relator: AROLDO CEDRAZ. Data da sessão: 28/02/2007.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal – STF também já se posicionou ao deixar de conhecer de mandado de segurança impetrado contra recomendação do TCU, conforme se depreende do Voto do Ministro Sydney Sanches, proferido

no MS nº 21715-4/RS, abaixo reproduzido parcialmente:

Ora, quanto a simples diligências determinadas, ou meras recomendações feitas, pelo Tribunal de Contas da União, sem caráter de julgamento propriamente dito, ou de determinação, a jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL não tem admitido sua competência originária, para julgar mandado de segurança que impugne tais deliberações. (grifos originais)

Considerando que no caso em análise inexistente sucumbência para o recorrente no que diz respeito às recomendações proferidas no parecer objurgado e, por consequência, a sua modificação nos termos propostos não revela o binômio utilidade/necessidade, necessário ao recurso.

Registre-se, por fim, que esta Corte de Contas já se posicionou pelo não conhecimento de recurso acerca de recomendações, posicionamento este encartado no Parecer Prévio TC - 90/2017.

Portanto, sugere-se o não conhecimento das razões recursais apresentadas com o objetivo de excluir do Parecer Prévio 066/2017-Plenário as recomendações nele contidas.

## II.2. QUANTO ÀS DETERMINAÇÕES

Se por um lado as recomendações invocam o sentimento de voluntariedade, as determinações, por outro, invocam o da imperatividade.

De acordo com o Manual de Boas Práticas Processuais dos Tribunais de Contas<sup>4</sup>, as determinações expedidas pelos Tribunais de Contas também se tratam de instrumento utilizado para corrigir deficiências apuradas no exercício do controle externo, “*quando detectado vício de antijuridicidade*”. Ainda de acordo com o referido Manual:

Consoante a obrigatoriedade estabelecida no inciso IX do art. 71 da Constituição, cuja norma é de caráter geral, abrangente de todo o procedimento de controle efetuado pelo Tribunal de Contas, deve ser assinado prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sempre que verificada ilegalidade.

Assim, nos procedimentos de auditoria, de emissão de parecer prévio,

<sup>4</sup> ibidem, p. 50-1.

de julgamento de contas ou de apreciação de legalidade, quando for constatada ilegalidade que enseje modificação ou sustação de ato, mesmo que resulte em decisão com fixação de débito e aplicação de multa, o Tribunal de Contas terá de assinar prazo para que sejam adotadas as providências determinadas pela decisão, no sentido de ser restabelecida a legalidade rompida.

Verifica-se, no que tange às determinações expedidas pelos Tribunais de Contas, que inexistente margem para o gestor avaliar a oportunidade e a conveniência de adotá-las. Isso porque as determinações possuem caráter coercitivo, sendo que o não atendimento comporta em consequências gravosas para a esfera jurídica do responsável.

Logo, é inconteste a presença da sucumbência quanto às determinações proferidas no Parecer Prévio TC-066/2017, estando presente o interesse recursal quanto às mesmas.

Portanto, sugere-se o conhecimento das razões recursais apresentadas para análise do respectivo mérito, somente quanto às determinações contidas no Parecer Prévio TC-066/2017.

### II.3. CONCLUSÃO

Ante o exposto, no que tange à admissibilidade do recurso interposto, opina-se:

- a) pelo **NÃO CONHECIMENTO** das razões recursais apresentadas com o objetivo de excluir do Parecer Prévio TC-066/2017 as **recomendações** nele contidas, ante a ausência do binômio utilidade/necessidade;
- b) pelo **CONHECIMENTO** das razões recursais apresentadas em face das **determinações** contidas no Parecer Prévio TC-066/2017, por estarem presentes todos os pressupostos recursais.

### III. DO MÉRITO

Passa-se à análise meritória, obedecendo à sequência das alegações apresentadas na exordial, bem como observando o atendimento aos pressupostos recursais acima analisados.

Observa-se apenas que embora o Recorrente faça suas alegações referindo-se às determinações seguindo a numeração do Voto do Relator, este Relatório Técnico seguirá a numeração contida no Parecer Prévio TC-066/2017.

Informa-se também que serão abordadas questões atinentes ao Processo TC - 1081/2017, que trata do Monitoramento das determinações do Parecer Prévio de 2015 (Processo TC - 3532/2016).

### III.1. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.1 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.1.1** Por intermédio do IPAJM, com base no § 1º do art. 40 da LC 282/2004 c/c o art. 1º, inciso I, da Lei 9.717/1998, que a partir da elaboração do próximo estudo atuarial do Fundo Financeiro, além da projeção consolidada já realizada pelo IPAJM, realize também a **projeção, para os próximos 75 anos, do fluxo das receitas e despesas individualizadas por Poder e órgãos autônomos** e que, no Balanço Atuarial do Fundo Financeiro, demonstre o valor da conta de “cobertura de insuficiências financeiras” de benefícios concedidos e a conceder, discriminada por Poder/Órgão, com vistas a dar instrumentos aos Poderes para planejar suas políticas de pessoal sem perder de vista os limites de pessoal exigidos pela LRF;

A determinação decorreu de estudo realizado e apresentado nas Contas do Governador, Relatório Técnico 449/2017, p. 293 a 296, item 4.4.1.3, Aposentadorias iminentes por Poder, no qual se apresentou um quadro do impacto de servidores que já possuem direito a aposentadoria nas contas dos poderes.

O Recorrente alega que a Portaria MPS 403/2008 não estabeleceu a obrigatoriedade de que o estudo atuarial e o Balanço Atuarial apresentassem a projeção do fluxo de receitas e despesas de forma individualizada por Poder e órgãos autônomos. Alega também que

(...) inexistente na ordem jurídica em vigor comando normativo que ampare a Determinação veiculada no item 3.2.1.1, e que este comando acaba por interferir no mérito da gestão levada a efeito pela administração pública estadual, medida que não se encontra dentro da competência constitucional e legal dessa Egrégia Corte de Contas.

Como é sabido, de acordo com o disposto no artigo 49 da Lei Complementar Estadual (LCE) 282/2004, o IPAJM constituiu fundos distintos para a realização de pagamento dos benefícios previdenciários aos seus segurados:

**Art. 49.** O IPAJM constituirá um Fundo Financeiro e um Fundo Previdenciário.

§ 1º O Fundo Financeiro destinar-se-á ao pagamento dos benefícios previdenciários aos segurados que tenham ingressado no serviço público estadual e aos que já recebam benefícios previdenciários do Estado, até a data de publicação desta Lei Complementar, e aos seus respectivos dependentes.

§ 2º O Fundo Previdenciário destinar-se-á ao pagamento dos benefícios previdenciários aos servidores titulares de cargo efetivo que ingressarem no serviço público estadual a partir da publicação desta Lei Complementar, e aos seus respectivos dependentes.

Pelo estudo apresentado no Relatório Técnico 449/2017, há no Fundo Financeiro um grupo de servidores que já implementou as condições para receber o benefício da aposentadoria.

Esses servidores pertencem a poderes e órgãos distintos, de forma que o impacto de uma aposentadoria iminente representará diferentes valores a serem aportados por cada um deles.

O artigo 40 da LCE 282/2004 se refere ao custeio do regime próprio de previdência do Estado e assim dispõe :

**Art. 40.** O Regime Próprio de Previdência de que trata esta Lei Complementar, será custeado mediante os seguintes recursos:

...

X - outros ativos financeiros de qualquer natureza.

§ 1º Além das contribuições previstas neste artigo ficam o **Poder Executivo e demais Poderes e órgãos** referidos no artigo 4º desta Lei Complementar, **responsáveis pela complementação** do valor integral das correspondentes folhas de pagamento dos benefícios previdenciários, sempre que as receitas de contribuições forem insuficientes, dando-se por extintos os débitos existentes, ainda que parcelados, decorrentes de suas contribuições dos exercícios anteriores à data de publicação desta Lei Complementar.

A Lei Complementar 101/00 (LRF), nos artigos 19 e 20, instituiu limites para as despesas com pessoal do Legislativo, Judiciário, Executivo, Ministério Público, Tribunal de Contas Estadual.

Como demonstrado no Relatório Técnico 449/2017, o impacto resultante do total da remuneração dos servidores iminentes sobre os valores a serem aportados pelos Poderes são distintos, e como os limites exigidos pela LRF também são distintos, há de se considerar ou realizar estudos atuariais distintos para que se possa conhecer o impacto em cada poder/órgão.

Pois, a se proceder de maneira diferente, ou seja, considerar (na teoria) o mesmo impacto para todos os poderes, teremos (na prática) um resultado bem diferente, visto que estará reunindo diferentes realidades salariais em uma mesma análise. Ressalte-se que o quantitativo de servidores e os valores das remunerações são bastante distintos entre os poderes, bem como os recursos à disposição de cada poder e seus limites impostos pela LRF.

Ou seja, se servidores do judiciário possuem uma remuneração maior do que os servidores do executivo e o seu limite estabelecido pela LRF é menor, é certo que o impacto de aposentadorias de servidores iminentes será maior em seu gasto com pessoal.

De fato, não há comando direto na Portaria 403/2008 acerca da necessidade de realização de projeção para os próximos 75 anos do fluxo das receitas e despesas individualizadas por Poder e órgãos autônomos. Todavia, não é preciso comando expresso. A determinação tem como fundamento principal a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do plano e a ação planejada em que se previnem riscos, conforme disposto no artigo 40 da Constituição Federal; fundamenta-se ainda nas previsões contidas nos artigos 1º, 19 e 20 da LRF ; no artigo 9º da Lei 9717/98 e na Portaria 403/08 do MPS, além do artigo 40, § 1º da Lei Complementar Estadual 282/2004.

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, **observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.**

Assim, a determinação não está fundamentada em apenas uma regra (Portaria), mas em todo um arcabouço normativo que permite aos regimes próprios de

previdência gerenciar recursos de forma a garantir o pagamento dos seus beneficiários, e que os poderes, em suas limitações legais de gasto com pessoal estabelecidas pela LC 101/00, possam ter um planejamento mais efetivo e cumprir com as obrigações de custeio estabelecidas pela LCE 282/2004.

Registra-se que nos estudos realizados, os dados de servidores já são apresentados por poder e as estatísticas calculadas pelo atuário já são evidenciadas em cadernos distintos. Falta apenas separar as informações de receitas e despesas conforme sugerido na determinação.

Por fim, observa-se que o recorrente busca refugiar-se no conceito de mérito administrativo para se contrapor à determinação contida no item 3.1.1 do Parecer Prévio. Todavia, como demonstrado na presente análise, a matéria em apreço não comporta juízo de conveniência e oportunidade por parte do gestor, tendo em vista que a sua não execução implica em desatendimento ao interesse público, na medida em que dificulta/impede o planejamento adequado na seara previdenciária.

Em razão do exposto, sugerimos a manutenção da determinação 3.1.1 contida no Parecer Prévio TC-066/2017-Plenário.

### III.2. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.2 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.1.2** Por intermédio da Seger e do IPAJM, para que, em conjunto com o atuário, aprimorem o **estudo de crescimento real das remunerações** no Estado, de forma a demonstrar a validade sobre as escolhas das hipóteses financeiras e atuariais mais adequadas à massa de segurados, e que o estudo seja elaborado numa base temporal apropriada (mínimo de dez anos) para uma boa e adequada avaliação atuarial, com a atualização monetária dos salários ao longo dos anos, e que considere as peculiaridades das carreiras do Estado e o peso de cada uma nos resultados atuariais, além de outras informações necessárias de forma a refletir na mensuração do equilíbrio financeiro e atuarial do IPAJM para o exercício de 2017 e subsequentes (art. 40, caput, da Constituição Federal, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, inciso I, da Lei Federal 9.717/98, artigos 57 e 58 da Lei Complementar Estadual 282/2004 e Portaria MPS 403/2008);

O Recorrente alega que não há normativo para a determinação nos seguintes termos:

A Determinação em epígrafe apresenta como fundamento a exigência constitucional e legal de que o Regime Próprio Estadual tenha um equilíbrio financeiro e atuarial. Contudo, não há comando normativo que exija que o Poder Executivo atue da forma estabelecida por essa Nobre Corte de Contas Estadual. Na verdade, inexistente metodologia normatizada para a realização do estudo de crescimento real das remunerações nos Regimes Próprios de Previdência.

Assim sendo, mostra-se que a presente determinação não possui qualquer base empírica ou normativa, principalmente quando fixa uma base temporal de 10 (dez) anos para a realização do estudo.

A determinação contida neste item decorre da análise de que, conforme Relatório Técnico (RT) 449/2017 (p. 319/329), **o IPAJM não realizou** estudos de crescimento real dos salários para embasar as taxas escolhidas nos cálculos atuariais (Demonstrativo de Resultados de Avaliação Atuarial - **DRAA de 2005 a 2017**):

O IPAJM não realizou estudos de crescimento real dos salários para embasar as taxas escolhidas nos cálculos atuariais (DRAA de 2005 a 2017). Isso pode ser visto no Apêndice 4.B, que mostra a taxa real de crescimento dos salários de 1% em todos os anos (2004 a 2016), e as projeções de crescimento real do salário por produtividade e dos benefícios do plano de 0%.

Para se ter uma ideia do que isso representa, foram apresentadas comparações entre os índices de referência e a variação real (p. 320 do RT).

No DRAA do ano de 2005 (exercício 2004), a remuneração média dos servidores ativos do Fundo Financeiro era de R\$ 1.452,53, em valores nominais, enquanto que na avaliação atuarial do exercício de 2016 (DRRA 2017) era de **R\$ 6.437,86**, representando um aumento de 343% no período. A remuneração média dos servidores inativos também subiu 165% e dos pensionistas subiu 161% no mesmo período, conforme **Tabela 4.18:**

Tabela 4.18 – Remunerações médias dos segurados do Fundo Financeiro

DRAA	Rem. Média Ativos	Rem. Média Inativos	Rem. Média Pensionistas
2005	1.452,53	1.703,56	1.979,39
2017	6.437,86	4.522,29	5.173,86
<b>VARIAÇÃO EM %</b>	<b>343,22%</b>	<b>165,46%</b>	<b>161,39%</b>
<b>Índice de Referência</b>	<b>IPCA + 1%</b>	<b>IPCA</b>	<b>IPCA</b>
<i>% Índice de Referência</i>	124,28%	99,08%	99,08%
<b><i>Diferença para o índice de referência</i></b>	<b>176,16%</b>	<b>67,00%</b>	<b>62,89%</b>

Fonte: DRAA de 2005 a 2014, avaliações atuariais de 2015 a 2017 e relatórios estatísticos das bases de dados elaborados pelo Atuário responsável.

Conforme se depreende do Relatório Técnico 449/2017 (p. 320):

(...) Ao se comparar a taxa de crescimento das remunerações médias dos servidores ativos no período de 2004 a 2016, constantes nas avaliações atuariais, com o índice de referência utilizado como premissa atuarial (IPCA + 1% a.a.), percebe-se grande divergência entre as taxas. A remuneração média dos servidores ativos ficou **176% acima do índice de referência**.

A determinação de que os estudos sejam realizados em uma base temporal mínima de 10 anos se deve ao fato de que, conforme o Relatório Técnico 449/2017 (p. 320/321), “as avaliações realizadas são frágeis quanto às hipóteses de crescimento real das remunerações e dos benefícios do plano”, e, por esse motivo, não cumprem o estabelecido na Portaria MPS 403/08, artigo 5º:

#### Seção III - Das Hipóteses Atuariais

Art. 5º O ente federativo, a unidade gestora do RPPS e o atuário responsável pela elaboração da avaliação atuarial deverão eleger conjuntamente as hipóteses biométricas, demográficas, econômicas e financeiras adequadas às características da massa de segurados e de seus dependentes para o correto dimensionamento dos compromissos futuros do RPPS, obedecidos os parâmetros mínimos de prudência estabelecidos nesta Portaria, tendo como referência as hipóteses e premissas consubstanciadas na Nota Técnica Atuarial do respectivo RPPS.

Sabendo que os poderes possuem características salariais distintas e restrições orçamentárias diferenciadas, deve-se ater a esse fato e realizar estudos conforme as diversas realidades apresentadas para que a avaliação técnica seja a mais próxima da realidade possível.

O Recorrente alega que não há normativo para a Determinação, entretanto, informa que a fundamentação apresentada é a exigência constitucional e legal do equilíbrio financeiro e atuarial. A metodologia e seus componentes constam da Portaria 403/2008 do MPS, e do texto pode-se extrair o comando para a determinação sugerida no RT, senão vejamos.

A Constituição e a Lei falam em equilíbrio, a portaria, em seu artigo 5º ressalta que as hipóteses biométricas, demográficas e econômicas e financeiras deverão ser adequadas à massa de segurados e de seus dependentes.

Pois bem, a massa que estamos tratando possui servidores do executivo, judiciário, MP, TCEES, etc., que, por sua vez, possuem salários e benefícios distintos, além de restrições de gastos diferentes conforme demonstrado na Tabela 4.18 do RT. O que se quer é que o estudo seja feito com base na realidade de cada Poder/órgão, visto que assim teremos valores mais próximos da realidade para que cada um, a seu turno, possa tomar medidas preventivas que menos impactem negativamente a prestação dos serviços públicos e possam resguardar os direitos de seus servidores.

Ora, as normas nem sempre decorrem de um comando direto, como se apresenta no vertente caso. Conforme demonstrado no Relatório Técnico 449/2017, **o estudo de projeção elaborado com dados de apenas 3 anos não traz resultados satisfatórios para o plano** (veja-se os resultados efetivos de anos anteriores), ao passo que, ao ampliar o horizonte temporal, haverá estatisticamente uma condição técnica para que o resultado seja mais próximo da realidade e que os resultados apresentados não destoem tanto daqueles efetivamente realizados.

**Esta Corte determinou que o estudo de crescimento real das remunerações no Estado seja elaborado numa base temporal mínima de dez anos a fim de permitir a adequação de gestão de políticas de pessoal executados por governos distintos, haja vista a possibilidade de reeleição do chefe do executivo.** A indicação também é baseada em estudo realizado por estudo de caso realizado por Caldart<sup>5</sup> *et al.* (2014) junto ao Governo do Rio Grande do Sul, na data base de novembro de 2011.

Negar a fundamentação no comando Constitucional e Legal, além de negar a lei, é dizer não à utilização de boas praticas de gestão para a solução de problemas futuros, e no caso, é prometer um benefício agora que não será possível de ser pago depois.

---

<sup>5</sup> CALDART, Paulo Robert. MOTTA, Silvia Teixeira da. CAETANO, Marcelo Abi-Ramia. BONATTO, Taís Vieira. Adequação das hipóteses atuariais e modelo alternativo de capitalização para o regime básico do RPPS: o caso do Rio Grande do Sul. Revista de Contabilidade e Finanças da USP, São Paulo, v.25, n.66, p. 281-293, set./out./dez. 2014.

Em sua defesa, o Recorrente alega que o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS do Estado foi devidamente apurado e chancelado pela Secretaria de Previdência Social quando da análise da Nota Técnica Atuarial do RPPS Estadual. Sobre tal alegação, destaca-se que o recorrente não trouxe documento comprobatório. Ademais, a referida alegação não procede visto que, conforme demonstrado no Relatório Técnico, p. 297/300, o Plano Financeiro do ESPrevidência possui um déficit atuarial da ordem de R\$ 66,7 bilhões de reais.

Ressalte-se ainda que enviar os dados da avaliação atuarial (DRAA) para a Secretaria de Previdência Social não significa que tudo está certo, até porque os dados tem caráter declaratório.

O envio dos dados é obrigatório conforme artigos 23 e 24 da Portaria 403/2008 MPS. Após o envio dos dados, algumas informações são testadas pelo próprio sistema para emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP).

Este certificado, por sua vez, é emitido pela Secretaria de Políticas de Previdência Social (SPPS) do Ministério da Fazenda, em atendimento ao disposto no art. 7º da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, e ao Decreto nº 3.788, de 11 de abril de 2001, sendo válido no prazo da respectiva certidão. O CRP é condição para o recebimento de transferências voluntárias. Note-se que são mais de 2.000 (dois mil) Regimes Próprios de Previdência que enviam dados.

A Secretaria de Previdência Social atua por meio de auditorias diretas e indiretas conforme artigo 29 da Portaria 402/2008 do MPS, das quais resultam relatórios, notificação, podendo gerar recursos, etc.. O processo administrativo previdenciário (PAP) para análise e julgamento das irregularidades em RPPS apuradas em auditoria-fiscal direta está disciplinado pela Portaria 530/2014.

Ademais, o fato de existir um órgão da União responsável por determinada matéria (previdência, saúde, educação), que estabelece regras, que oriente, que verifique e realize controles, não retira a competência do Tribunal de Contas, conferida pelo artigo 71 da Constituição Estadual, nem o exime do cumprimento do seu dever de realizar o controle externo.

Diante do exposto, considerando a leitura do artigo 40 da Constituição da República, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, inciso I, da Lei Federal 9.717/98, artigos 57 e 58 da Lei Complementar Estadual 282/2004 e Portaria MPS 403/2008, considerando a competência fiscalizatória desta Corte prevista no artigo 71 da Constituição do Estado do Espírito Santo e também considerando o exemplo trazido na análise apresentada no Relatório Técnico 449/2017, sugerimos a manutenção da determinação do item .3.1.2 do Parecer Prévio no sentido de aprimorar os estudos de crescimento real das remunerações para que este seja realizado em uma base temporal maior (10 anos, no mínimo) conforme determinado.

### III.3. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.6 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO:

**3.1.6** Por intermédio do IPAJM, para que, em conjunto com o atuário, **aprimorem os estudos que demonstrem a validade sobre as escolhas das hipóteses financeiras e atuariais mais adequadas à massa de segurados para o estudo atuarial de 2017 e seguintes**, e que tais estudos sejam elaborados numa base temporal apropriada para uma boa e adequada avaliação atuarial, e que possuam a completude e a complexidade necessárias de forma a refletir na mensuração do equilíbrio financeiro e atuarial do IPAJM, com fundamento no art. 40, caput, da Constituição Federal, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, inciso I, da Lei Federal 9.717/98, artigos 57 e 58 da Lei Complementar Estadual 282/2004, e Portaria MPS 403/2008 - Relatório de Monitoramento 19/2017, Processo TC 1081/2017;

O Recorrente alega que a determinação possui alto grau de subjetividade, impossibilitando uma exata compreensão do que deve ser atendido pelo Poder Executivo, e que o IPAJM já segue os parâmetros da Portaria MPS 403/2008.

Alega também a dificuldade em se apurar o tempo de contribuição dos servidores de outros regimes de previdência, bem como o fato de que o ES-PREVIDENCIA se encontra cancelado pela Secretaria da Previdência Social.

A determinação do item 3.1.6 teve origem no Relatório de Monitoramento 19/2017 (p. 17-19) constante no Processo 1081/2017, que foi realizado entre 24/1/2017 a 17/3/2017 e refere-se a monitoramento de 21 deliberações constantes no Parecer

Prévio TC 053/2016 (Processo TC 3532/2016) relativos ao exercício de 2015 que ficaram sob a responsabilidade da SECEX Previdência.

Conforme a análise realizada pela equipe de monitoramento (p.18) do referido relatório:

Em documento anexo ao Protocolo 1496/2017, juntado aos autos, constante no DOC. 04, verifica-se a Ata de Reunião datada de 15/09/2016, realizada pelos gestores do IPAJM e representantes da empresa contratada para confecção da avaliação atuarial – ETAA (Escritório Técnico de Assessoria Atuarial), a fim de tratar de algumas questões atinentes ao estudo atuarial.

Dentre as questões, foram definidas algumas hipóteses a serem utilizadas como parâmetro nos cálculos (item 5 da Ata), tendo sido elaborado um quadro com a comparação das premissas utilizadas em 2016 (data base 2015) e a serem utilizadas para 2017 (data base 2016). Dentre as premissas encontram-se: taxa de juros real, crescimento real dos salários e dos benefícios, idade de aposentadoria, dentre outros.

Segundo o quadro, tanto para os juros reais a serem utilizados na capitalização dos recursos do Fundo Previdenciário, quanto para a taxa de crescimento real dos salários foram realizados estudos para embasar os valores escolhidos. Para essas duas hipóteses utilizadas no cálculo atuarial, há duas determinações específicas, listadas nos itens 2.7 e 2.8 desse Relatório e analisadas a seguir.

Verifica-se que a determinação foi exarada no Parecer Prévio do exercício de 2015 com monitoramento subsequente, o qual foi realizado em janeiro de 2017. Conforme resposta do jurisdicionado, em obediência à referida determinação, o IPAJM realizou uma reunião com a empresa contratada, onde foram discutidas e validadas todas as premissas e hipóteses utilizadas na avaliação atuarial.

Apesar dessa afirmação, ao verificar a tabela elaborada na reunião e constante da Ata, observa-se que apenas dois itens foram objeto de estudo, conforme registrado também no Relatório de Monitoramento 19/2017.

Cabe trazer à baila texto esclarecedor sobre hipóteses atuariais lançado no relatório técnico das contas de Governador do Estado do Espírito Santo, exercício financeiro de 2015 (fl. 480/481), item 4.4.3 Estudo Atuarial:

A Portaria MPS nº. 403/2008, que dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social, estabelece que cabe ao RPPS juntamente com o atuário eleger conjuntamente as hipóteses biométricas, demográficas, econômicas e financeiras adequadas às características da massa de segurados e de seus dependentes para o correto dimensionamento dos compromissos futuros do RPPS, obedecidos os parâmetros mínimos de prudência

estabelecidos nesta Portaria, tendo como referência as hipóteses e premissas consubstanciadas na nota técnica atuarial do respectivo RPPS.

Com base nos normativos legais aplicáveis, as escolhas das hipóteses atuariais do RPPS devem ter como princípios: a) eleição solidária entre o ente, a unidade gestora e o atuário; b) hipóteses que representem de forma mais adequadas a massa de segurados; c) a observância do princípio contábil da prudência e, por fim, d) os mínimos e máximos estabelecidos pela Portaria MPS nº. 403/2008, com vistas a não subestimar o passivo atuarial e a evitar a desídia com a gestão atuarial do RPPS.

O relatório técnico citado, às folhas 481 e 482 (Processo 3532/2016), também traz doutrina sobre a matéria com uma tabela sobre possíveis impactos no custo do regime próprio.

HIPÓTESE ATUARIAL	REALIDADE versus HIPÓTESE ADOTADA	IMPACTO NO CUSTO
Taxa de juros real (investimentos do RPPS)	Taxa real obtida superior à estimada	Diminui
	Taxa real obtida inferior à estimada	Aumenta
Taxa real de crescimento da remuneração	Crescimento real superior ao estimado	Aumenta
	Crescimento real inferior ao estimado	Diminui
Taxa real de crescimento dos proventos (benefícios)	Crescimento real superior ao estimado	Aumenta
	Crescimento real inferior ao estimado	Diminui
Rotatividade anual do servidores	Taxa de rotatividade superior à estimada	Diminui
	Taxa de rotatividade inferior à estimada	Aumenta
Idade de novos entrados (ingresso novos servidores)	Idade real superior à estimada	Aumenta
	Idade real inferior à estimada	Diminui
Mortalidade de servidores válidos (pensão por morte)	Mortalidade real superior à estimada	Aumenta
	Mortalidade real inferior à estimada	Diminui
Sobrevivência de servidores válidos (aposentadorias)	Sobrevivência real superior à estimada	Aumenta
	Sobrevivência real inferior à estimada	Diminui
Mortalidade e sobrevivência de inválidos	Sobrevivência real superior à estimada	Aumenta
	Sobrevivência real inferior à estimada	Diminui
Entrada em invalidez	Invalidez real superior à estimada	Aumenta
	Invalidez real inferior à estimada	Diminui
Morbidez (afastamentos por doença)	Afastamento real superior ao estimado	Aumenta
	Afastamento real inferior ao estimado	Diminui
Composição familiar (idades da família padrão)	Idades reais superiores ao estimado	Diminui
	Idades reais inferiores ao estimado	Aumenta

**Tabela 3: Impacto das Hipóteses Atuariais no Custo do RPPS**

Elaboração: NOGUEIRA, Naron Gutierre

Fonte: GUSHIKEN, Luiz et al., op. cit., p. 138-144

Entende-se que não há grau de subjetividade na determinação, o que se quer é que se atenha tecnicamente às premissas e que as hipóteses sejam estudadas e avaliadas quando da realização do cálculo atuarial ou termos um resultado que não corresponde à realidade. Os impactos de utilização de hipóteses

inadequadas podem não ser evidenciados no exercício(s) seguinte(s), mas em longo prazo podem resultar em impossibilidade de cumprimento das obrigações por parte do Instituto.

O Recorrente alega também que o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS do Estado foi “devidamente apurado e cancelado pela Secretaria de Previdência Social”. Esta alegação não se sustenta, primeiramente porque o Fundo Financeiro não está equilibrado, possuindo um déficit da ordem de aproximadamente R\$ 64,7 bilhões (DRAA, p 46). Em segundo lugar, enviar os dados da avaliação atuarial (DRAA) para a Secretaria de Previdência Social não significa que tudo está certo, uma vez que os dados têm caráter declaratório.

O envio dos dados é obrigatório conforme artigo 23 e 24 da Portaria 403/2008 MPS. Após o envio dos dados, algumas informações são testadas pelo próprio sistema para emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP).

Este certificado, por sua vez, é emitido pela Secretaria de Políticas de Previdência Social (SPPS) do Ministério da Fazenda, em atendimento ao disposto no art. 7º da Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, e ao Decreto nº 3.788, de 11 de abril de 2001, sendo válido no prazo da respectiva certidão. O CRP é condição para o recebimento de transferências voluntárias. Note-se que são mais de 2.000 (dois mil) Regimes Próprios de Previdência que enviam dados.

A Secretaria de Previdência Social atua por meio de auditorias diretas e indiretas conforme artigo 29 da Portaria 402/2008 do MPS, das quais resultam relatórios, notificações, podendo gerar recursos, etc. O processo administrativo previdenciário (PAP) para análise e julgamento das irregularidades em RPPS apuradas em auditoria-fiscal direta está disciplinado pela Portaria 530/2014.

Ademais, o fato de existir um órgão da União responsável por determinada matéria (Previdência, saúde, educação), que estabelece regras, orienta, verifica e realiza controles, não retira a competência do Tribunal de Contas, conferida pelo artigo 71 da Constituição Estadual, nem o exime do cumprimento do seu dever de realizar o controle externo.

Por todo exposto, sugerimos a manutenção da determinação do item 3.1.6 do Parecer Prévio referente ao aprimoramento de estudos para a demonstração da validade das escolhas das hipóteses financeiras e atuariais mais adequadas à massa de segurados.

#### III.4. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.7 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.1.7** Por intermédio do IPAJM, para que, em conjunto com o atuário, **adotem taxa de juros real compatível com as projeções macroeconômicas brasileiras e as efetivamente alcançadas pela gestão do RPPS na elaboração dos estudos atuariais do exercício de 2017 e seguintes**, com vistas a mitigar eventuais distorções na mensuração do equilíbrio financeiro e atuarial do Fundo Previdenciário, com fulcro no art. 40, caput, da Constituição Federal, na art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 1º, inciso I, da Lei Federal 9.717/98, nos artigos 57 e 58 da Lei Complementar Estadual 282/2004 e na Portaria MPS 403/2008;

O Recorrente alega em seu favor que o histórico da rentabilidade das aplicações e dos investimentos dos recursos do RPPS Estadual apresenta performance superior à meta estabelecida na política anual de investimentos dos três últimos exercícios. Invoca o artigo 9º da Portaria MPS 403/208 na seguinte parte: “taxa real de juros utilizada na avaliação atuarial deverá ter como referencia a meta estabelecida para as aplicações dos recursos do RPPS na Política de investimentos”.

O relatório de monitoramento 19/2017 constante no Processo 1081/2017 foi realizado entre 24/1/2017 a 17/3/2017 e refere-se a monitoramento de 21 deliberações constantes no Parecer Prévio TC 053/2016 (Processo TC 3532/2016), relativos ao exercício de 2015, sob a responsabilidade da SECEX Previdência. Este item consta das páginas 23 a 27 do Relatório de Monitoramento.

A alegação do Recorrente é de que o histórico dos últimos três anos, acumuladamente, apresenta resultado favorável. Mas, como foi demonstrado na Tabela 2, à fl. 25 do Relatório de Monitoramento, para valores acumulados ao

longo dos cinco últimos anos o resultado acumulado (26%) não alcança a meta atuarial acumulada (34%).

Novamente, em termos de avaliação atuarial e de longo prazo, analisar apenas três anos passados não se apresenta uma linha de tempo razoável. Acreditar que o IPCA ficará estável em 6% ao ano por mais 75 anos não é razoável.

Embora o gestor tenha trazido uma tabela de rentabilidade acumulada dos últimos 36 meses, se verificarmos os resultados individualizados dos últimos 5 anos, conforme apresentado no Relatório de Monitoramento (p.25), veremos que para um intervalo de 5 anos (2012-2016), em 2 anos(2013 e 2015) o resultado não alcançou a rentabilidade em termos reais (meta de 6% ao ano).

Referência	2012	2013	2014	2015	2016	Acumulado
IPCA (IBGE)	5,84%	5,91%	6,41%	10,67%	6,28%	40%
Rentabilidade nominal verificada - investimentos IPAJM	22,21%	-2,73%	3,10%	13,15%	16,66%	77%
<b>Rentabilidade em termos reais (descontado o IPCA)</b>	<b>15,47%</b>	<b>-8,16%</b>	<b>6,29%</b>	<b>2,24%</b>	<b>9,77%</b>	<b>26%</b>
Taxa de juros real utilizada na avaliação atuarial	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%	34%

Fonte: Relatório de rentabilidades (consulta de carteira) extraído do Sistema Smart Advisor;

Calculadora do cidadão do Banco Central do Brasil (disponível em:

<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>) e

Avaliações atuariais

Ressaltamos também que a análise realizada no Relatório Técnico das Contas do Governador do exercício de 2015, item 4.4.3.1 (p. 483 e ss.) identificou que o IPAJM utiliza sistematicamente em suas avaliações atuariais anuais a taxa de juros máxima definida no artigo 9º da Portaria 403/2008.

Ressalta-se que a utilização de **taxas maiores** do que aquelas realizadas efetivamente provocará uma redução inconsistente do valor a ser aportado.

A utilização de taxas reais de juros mais condizentes com a realidade pode resultar em aportes maiores em casos de planos deficitários.

**Tabela 4.36-** Comparativo: projeções macroeconômicas X taxas de juros do cálculo atuarial – Fundo Previdenciário

Fonte de informação	2012	2013	2014	2015
---------------------	------	------	------	------

Taxa de juros - Avaliação Atuarial - Fundo Previdenciário	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%
Relatório Focus do Banco Central	4,15%	1,69%	4,24%	5,58%
<b>Diferença nominal</b>	<b>1,85%</b>	<b>4,31%</b>	<b>1,76%</b>	<b>0,42%</b>

Fonte: Avaliações atuariais, Portaria MPS nº. 403/2008 e Relatório Focus do Banco Central do Brasil

Ao analisar os dados de 2012 a 2015 (fl. 484), verificou-se que em todos os exercícios a taxa de juros utilizada no cálculo atuarial do Fundo Previdenciário ficou acima das projeções macroeconômicas à época da realização do cálculo atuarial.

O Relatório Técnico 140/2016, que analisou as contas de governo de 2015 (Processo TC n. 3532/2016), também citou exemplos práticos (fl. 485/486), demonstrando que escolhas atuariais podem trazer resultados bastante discrepantes. Para melhor compreensão, segue excerto do referido relatório:

Um exemplo prático do tamanho do impacto de escolhas atuarias distorcidas da realidade pode ser observado quando da mudança realizada na taxa de juros que poderia ser utilizada nos estudos atuariais do Fundo Financeiro. Isso porque o Ministério da Previdência alterou em janeiro de 2013 a Portaria MPS nº. 403/2008, determinando que, para o Plano Financeiro, o resultado atuarial e as projeções atuariais de receitas e despesas deveriam ser avaliados a taxa real de juros referencial de 0% (zero por cento). Essa alteração foi possível pois, no plano financeiro, não existe reserva de recursos financeiros capaz de gerar rendimentos de aplicações financeiras suficiente para reduzir o saldo do déficit atuarial do Fundo.

Essa determinação eliminou uma distorção da realidade e ocasionou um aumento de 108% no déficit do Fundo Financeiro demonstrado no Demonstrativo do Resultado Atuarial Anual (DRAA) do exercício de 2012, com relação ao resultado do exercício anterior que foi calculado com uma taxa de juros real de 6% ao ano:

Outro exemplo do impacto das escolhas atuariais no resultado do plano pode ser observado no estudo de caso realizado por Caldart et al. (2014) junto ao Governo do Rio Grande do Sul, na data base de novembro de 2011, acerca da adequação à realidade dos parâmetros normalmente utilizados em avaliações atuariais dos RPPS, referentes a tábuas de mortalidade, taxas de crescimento salarial e taxa de juros, e de que forma a adoção de premissas mais aderentes influencia os resultados e as projeções atuariais. Os resultados foram:

Item	Parâmetro Inicial	Novo Parâmetro	Acréscimo no Déficit
Tábua de Mortalidade	IBGE-09	AT-2000 (+1)	18,17
Crescimento salarial	1,00%	4,59%	98,30%
Taxa de juros	6,00%	4,50%	174,82%

Fonte: Caldart et al. (2014, p. 289)

Nas palavras de Caldart et al. (2014), “pela simulação de mudanças de parâmetros elaborada individualmente, a redução na taxa de juros, de 6% para 4,5% ao ano, é a que produziria maior efeito, com um acréscimo de 174,82% sobre as insuficiências contributivas.”

Assim, a adoção de uma taxa de juros real incompatível com as projeções macroeconômicas brasileiras expõe o IPAJM a um resultado atuarial do Fundo Previdenciário distorcido, ou seja, superavaliado, não permitindo apurar com segurança o equilíbrio financeiro e atuarial do plano.

A Portaria MPS nº. 403/2008, que dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social, definiu a taxa real de juros máxima de 6% a.a., porém, cabe ao RPPS juntamente com o atuário verificar qual a taxa de juros mais compatível com a realidade econômica do país à época de realização dos cálculos, a fim de que o cálculo represente a situação atuarial mais adequada possível, conforme se depreende do art. 5º da referida Portaria.

Ressalte-se que uso do relatório Focus do Banco Central é uma boa prática, devendo ser mantida. Atentar para a utilização de relatório publicado com a data mais próxima da avaliação atuarial.

Em que pesem as alegações de que o histórico da rentabilidade das aplicações apresenta performance superior à meta estabelecida na política de investimentos nos últimos três anos, considerando o que foi exposto ao longo da presente análise, resta demonstrado que este fato não é suficiente para a garantir as metas futuras. Sendo assim, sugerimos a manutenção da determinação inserta no item 3.1.7 do Parecer Prévio.

### III.5. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.8 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.1.8** Por intermédio do IPAJM, com fixação de prazo, para que **realize nova avaliação atuarial para o exercício de 2014**, com a devida correção da data de ingresso dos servidores no serviço público estadual, com base no art. 16 da Portaria MPS 403/2008, com vistas a apurar as projeções compatíveis à massa de segurados do RPPS, bem como a “real” necessidade de alíquotas de contribuições para manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário do Estado à época, em função da utilização indevida relativa às datas de admissão

dos servidores, que podem ter causado distorções relevantes nas avaliações desses exercícios e a dificuldade de comparabilidade entre os resultados (art. 40 da Constituição Federal; art. 16 da Portaria MPS 403/2008).

O Recorrente alega que a Prestação de Contas analisada é do exercício de 2016 e a determinação se refere ao exercício de 2014, e que este já foi devidamente apreciado pela Corte. Invoca também os princípios da economicidade e da razoabilidade, pois relata a necessidade de se fazer novo processo licitatório para contratação do serviço que não apresentaria ganho efetivo para a gestão do RPPS.

Aduz ainda que a reavaliação atuarial anual deverá ser comparada com as três últimas avaliações, e que em 2018 a comparação não alcançará o exercício de 2014.

Quanto à alegação do Recorrente de que as contas de 2014 já foram devidamente apreciadas, isto é fato. Todavia, a determinação em análise não altera o parecer prévio emitido com relação às contas do exercício de 2014 e de 2015.

**A determinação partiu da avaliação das contas do governo do exercício de 2015.** Tal determinação se deu em razão da utilização de informações incorretas de dados dos servidores no cálculo atuarial (data de admissão). Fato este confirmado pelo Governo e providenciado o seu ajuste. Pois bem, quanto ao alcance da temporalidade da determinação, entende-se que é pertinente.

Convém salientar que a determinação recorrida tem origem no Processo 3532/2016 referente à emissão do Parecer Prévio nas Contas de Governo relativo ao **exercício de 2015**, cuja deliberação constou do **Parecer Prévio TC 053/2016**.

A determinação originária era a seguinte:

Que, por meio da Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos (SEGER), realize procedimento de correção e de atualização nas informações referentes à data de admissão, especialmente para os servidores da área de saúde, pois foi considerada como data de ingresso no Serviço Público a data de migração dos sistemas, ocorrida em 27/07/2007, fato esse que distorce as projeções da necessidade de aporte financeiro a ser repassado ao Fundo Financeiro e da "real" necessidade de alíquotas de contribuições para manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário do Estado, visto

que nem todos os servidores com esta data de admissão (27/07/2007) pertencem ao Fundo Previdenciário, com vistas a subsidiar o estudo atuarial do exercício de 2016 e seguintes; (art. 40, caput da Constituição Federal, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 1º, inciso I da Lei Federal nº. 9.717/98, artigos 57 e 58 da Lei Complementar nº. 282/2004, Portaria MPS nº. 403/2008 e Princípio da Competência);

Artigo 16 da Portaria MPS 403/2008 dispõe que nas reavaliações atuariais anuais deverá ser efetuada a análise comparativa entre os resultados das três últimas avaliações atuariais, **no mínimo**.

A análise realizada no Relatório de Monitoramento (fl.28-36) e conforme registrado na página 31:

A determinação objetivou a correção e a atualização das informações referentes à data de admissão para os servidores da área de saúde com data de Ingresso no Serviço Público ocorrida em 27/07/2007, diante da possível distorção nos resultados atuariais e nas projeções da necessidade de aporte financeiro a ser repassado ao Fundo Financeiro.

É visto também no relatório de monitoramento (fl. 32) que: “em todas as avaliações atuariais dos anos de 2009 a 2014 o atuário alertou sobre a inconsistência na base de dados”. A divergência de datas ou de qualquer outro parâmetro pode gerar distorções relevantes no cálculo atuarial.

Convém ressaltar também que o artigo 16 da Portaria MPS 403/2008 dispõe que: “(...) nas reavaliações atuariais anuais deverá ser efetuada a análise comparativa entre os resultados das três últimas avaliações atuariais, no mínimo.”

Quanto ao princípio da economicidade alegado pelo recorrente, para que se tenha ideia do custo do serviço, verifica-se que em 2016 foi contratada empresa especializada em prestação de Consultoria Atuarial **no valor mensal de R\$ 5.700,00**. Informação constante do Diário Oficial do Estado em 27/1/2016, Edição nº 24174, caderno de Licitações.

O Relatório Técnico 449/2017, item 4.5 tratou da evolução do déficit atuarial do Fundo Financeiro (p.296-297):

Desde que o Estado do Espírito Santo procedeu à segregação de massa entre os Fundos Previdenciário e Financeiro no ano de 2004, o que fora autorizado pela Lei Complementar 282137, o Fundo Financeiro apresentou sucessivos e crescentes déficits atuariais, evidenciando a sua natureza essencialmente deficitária.

[...]

A análise da evolução do déficit permite aferir que a projeção do déficit atuarial do Fundo Financeiro saltou de R\$ 1,59 bilhões de reais (em valores atualizados) no exercício de 2005 para R\$ 66,71 bilhões em 2016, representando uma elevação de **4.112%** no período. A título de comparação, a inflação oficial medida pelo IPCA no mesmo período ficou em **88,36%**. Cabe fazer a observação de que o DRAA é entregue no exercício seguinte à data base da avaliação atuarial. Portanto, o DRAA de 2017 refere-se ao exercício de 2016.

No item 4.5.2 do referido relatório é apresentada a tabela 4.14 com os valores dos déficits atuariais do fundo financeiro desde 2006 (p. 300). Nos termos do relatório:

As variações nos resultados atuariais são reflexos das alterações realizadas na base normativa, nas estatísticas dos segurados e nas hipóteses financeiras e atuariais utilizadas no cálculo atuarial. Essas serão as premissas a serem observadas para explicar as variações do déficit atuarial do ES-Previdência ao longo dos anos.

Tabela 4.14 - Déficit atuariais do Fundo Financeiro nas avaliações atuariais de 2006 a 2017 (atualizados pelo IPCA até dez/2016)

DRAA	Déficit Atuarial do Fundo Financeiro	Varição em %	Atuário responsável
2006	1.585.366.653,20	-	Afonso de Jesus Gonçalves (Asta)
2007	1.966.015.166,51	24,01%	Afonso de Jesus Gonçalves (Asta)
2008	2.066.942.790,59	5,13%	Afonso de Jesus Gonçalves (Asta)
2009	20.558.988.896,90	894,66%	Wilma Gomes Torres (Exacttus)
2010	21.205.189.481,48	3,14%	Wilma Gomes Torres (Exacttus)
2011	23.845.114.650,46	12,45%	Wilma Gomes Torres (Exacttus)
2012	46.550.936.585,27	95,22%	Miki Massui (Exacttus)
2013	42.751.074.203,68	-8,16%	Miki Massui (Exacttus)
<b>2014</b>	<b>31.806.138.186,64</b>	-25,60%	Miki Massui (Exacttus)
<b>2015</b>	<b>45.944.127.397,81</b>	44,45%	Miki Massui (Exacttus)
2016	64.669.923.555,34	40,76%	Richard Dutzmann (ETAA)
2017	66.771.898.121,25	3,25%	Richard Dutzmann (ETAA)

Ressalta-se que conforme p. 301 “o plano financeiro é composto por um grupo fechado em extinção, sendo vedado o ingresso de novos segurados”.

O item 4.5.2.3 do Relatório Técnico tratou especificamente da elevação do déficit nos DRAA de 2014 a 2016. Foi questionado o atuário. Foi ouvido o IPAJM, entretanto, o Instituto não conseguiu responder o que causou o aumento do déficit.

A determinação de que o cálculo seja refeito, em tese, não gerará nenhuma despesa, haja vista que existe contrato com o atuário. Segundo, em razão dos dados já estarem corrigidos, o que será feito é a exportação desses dados e a execução dos cálculos em sistema informatizado preparado para tal. Ou seja, em um apertar de botão pode-se ter a resposta.

Economizar R\$ 5.700,00 e ficar sem saber o que o que gerou um aumento de mais de **quatorze bilhões de reais** (R\$ 14.137.989.211,17 – de 2014 para 2015), ou de **dezoito bilhões de reais** (R\$ 18.725.796.157,53 – de 2015 para 2016), é desprezar os riscos da ausência de planejamento. Saber o que causou o aumento do déficit é essencial para se planejar e evitar que tal fato se repita, ou seja é efetivar o comando do artigo primeiro da LRF quando dispõe sobre a gestão eficiente.

Considerando que havia na base de dados do cálculo atuarial diversos servidores com datas incorretas, considerando que foram realizados os acertos nas datas da base de dados, considerando a variação representativa ocorrida no déficit atuarial sem que houvesse nenhuma evidenciação por parte do Instituto ou do Estado, considerando que a Portaria MPS 403/2008 dispõe que os resultados das avaliações atuariais sejam comparados no **mínimo** entre três exercícios, considerando que o Estado possui atuário contratado por todo um exercício, considerando a relação custo-benefício, sugere-se a manutenção da determinação contida no item 3.1.8 para que se possa identificar a causa do aumento considerável do valor do déficit atuarial.

### III.6. QUANTO Á DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.2.1 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.2.1** Por intermédio da Seger, da Secont e do IPAJM, que **sejam instituídos, no prazo de 180 dias, normas e procedimentos formais para a quantificação do impacto orçamentário-financeiro e atuarial dos aumentos remuneratórios** (art. 40 da Constituição Federal; art. 16, I e II, art. 17, §1º, art. 24, §1º, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal; art. 2º, 9º e 10 da Lei Complementar Estadual 312/2004) – subseção 4.5.3.1 (sugerido prazo de 90 dias pela Comissão Técnica item 7.2.1.2 do RT 449/2017);

O recorrente alega que a Lei Complementar 101/2000 somente exige estimativa do impacto orçamentário-financeiro quando da concessão de aumentos remuneratórios (Art. 16, I c/c art. 17, §1º). E que inexistente naquela lei ou em outras normas qualquer obrigatoriedade para que o Executivo Estadual institua “normas e procedimentos formais para a quantificação do impacto orçamentário-financeiro e atuarial dos aumentos remuneratórios”.

No que diz respeito à inclusão do termo ‘atuarial’, esquece-se o Recorrente de que os reajustes concedidos aos servidores ativos têm impacto direto na folha de pagamento dos inativos, visto que aqueles servidores inativos que possuem o direito à paridade receberão de forma idêntica o mesmo reajuste de servidores da atividade. Esse impacto, que é de natureza financeira, não está sendo calculado.

Também não está sendo calculado o impacto atuarial. Nos casos em que há desequilíbrio do plano, o resultado deficitário é registrado em provisões matemáticas. O fundo financeiro apresenta déficit. De toda sorte, as fontes de recursos deverão ser informadas, conforme o artigo 24 da LRF. Assim sendo, conceder reajuste a servidores ativos sem realizar o cálculo atuarial é desconhecer o impacto que tal reajuste terá nas contas do sistema previdenciário do Estado, e em consequência, nas contas do Estado.

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido **sem a indicação da fonte de custeio total**, nos termos do § 5o do art. 195 da Constituição, atendidas ainda as exigências do art. 17.

§ 1º É dispensada da compensação referida no art. 17 o aumento de despesa decorrente de:

I - concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente;

II - expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados;

III - reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se a benefício ou serviço de saúde, previdência e assistência social, inclusive os destinados aos servidores públicos e militares, ativos e inativos, e aos pensionistas.

No exercício de 2016 o aporte do Estado ao Fundo Financeiro com relação aos pagamentos de benefícios devidos foi da ordem de **R\$ 1.767.016.653**, (um bilhão, setecentos e sessenta e sete milhões, dezesseis mil, seiscentos e cinquenta e

três reais). A evolução dos valores do aporte financeiro pode ser visto no gráfico 4.16 do Relatório Técnico, p. 348. O item 4.6 do referido relatório traz informações sobre a cobertura das insuficiências financeiras (aportes) do Estado e dos poderes individualmente, e também o comprometimento do percentual da Receita Corrente Líquida.

A determinação contida neste item decorre de breve estudo sobre os aumentos remuneratórios nas principais carreiras do Estado, constante do Relatório Técnico 449/2017, item 4.5.3.1 (p. 329 a 341).

Consta também do Relatório citado que reajustes foram concedidos a diversas carreiras entre 2004 e 2016 sem que tivessem sido observados os impactos orçamentários/financeiros (Quadro 4.6 – p.330-331).

O artigo 16 da LRF assim dispõe:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto **orçamentário-financeiro** no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

Verifica-se que não há no artigo supracitado a expressão literal 'atuarial', entretanto, sem o cálculo atuarial não há como saber o impacto dos servidores com paridade (nem sob o aspecto financeiro nem sob o aspecto atuarial). O cumprimento do inciso I do artigo 16 está condicionado a que haja um estudo do impacto nas contas previdenciárias em razão dos servidores que possuem paridade.

Salienta-se que todos os beneficiários do fundo financeiro possuem paridade. Conforme o Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA) de 2015 o quantitativo de beneficiários do Fundo Financeiro era de aproximadamente 40.000.

Além do impacto financeiro dos reajustes para todos esses benefícios, deve ser computado também o impacto da cobertura da insuficiência financeira, que no ano de 2015 foi de R\$ 64.669.923.555,33 (DRAA, p. 46.)

Embora a LRF já tenha estabelecido comando relativo ao estudo do impacto orçamentário financeiro, este não é seguido firmemente pelo Estado conforme pode ser visto pelo estudo realizado.

A determinação contida no item 3.2.1 é de que o Estado possua uma norma que possa garantir um pouco mais a efetividade da LC 101/2000 e que vise também incluir a vertente previdenciária, haja vista a implicação dos reajustes nos benefícios dos servidores inativos que possuem direito a paridade e eventuais coberturas de insuficiências financeiras.

Não se está aqui, de forma alguma, a fazer interferência em esferas de competência ou a preconizar quebra do princípio constitucional da tripartição dos poderes. As legislações constitucionais e infraconstitucionais citadas nesta análise deixam clara a necessidade de realização dos estudos apontados na determinação em epígrafe.

Todavia, para que tais estudos sejam devidamente realizados, fazem-se necessárias normas que estabeleçam os procedimentos a serem adotados nos estudos, garantindo assim: (i) o equilíbrio financeiro e atuarial preconizado no artigo 40 da CFRB e (ii) que os estudos e estimativas ditados pela LC101/00 sejam realizados e as suas conclusões sirvam de base para as propostas de lei a serem encaminhadas à Assembleia Legislativa.

Em outras palavras, a edição de procedimentos próprios via normatização, como explicitado na determinação 3.2.1 é instrumental em relação à obrigação, decorrente de todo o arcabouço legal e constitucional da matéria, de efetivamente realizar os estudos.

Faz-se necessário ainda que sejam identificadas as fontes de financiamento para os aumentos, visto que foi por sua ausência de mensuração prévia que se viu o déficit atuarial do fundo financeiro saltar mais de 4.000% e que isto compromete a execução das políticas públicas do Estado, considerando que deverá ser aportado mais recursos no sistema previdenciário.

Diante do exposto, considerando a leitura combinada do artigo 40 da Constituição Federal com os artigos 16, 17 e 69 da LRF; o estudo do impacto orçamentário-

financeiro realizado no RT 449/2017 (contas de governo de 2016) acerca dos reajustes concedidos ao funcionalismo e o aporte realizado nos últimos anos, também demonstrado no mesmo relatório; sugerimos a manutenção da determinação contida no item 3.2.1.

### III.7. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.2.2 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.2.2** Que somente **encaminhe projetos de lei de iniciativa do Poder Executivo** à Assembleia Legislativa concedendo qualquer tipo de aumento ou reajuste real nas remunerações das carreiras, bem como criação de cargos, **que contenham os estudos de impacto orçamentário, financeiro e atuarial**, exceto para aqueles relacionados no art. 24, §1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos termos do art. 40 da Constituição Federal; art. 16, I e II, art. 17, §1º, art. 24, §1º, art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal; art. 2º, 9º e 10 da Lei Complementar Estadual 312/2004 – subseção 4.5.3.1, sendo que esse mesmo comando deve ser enviado, **mas como recomendação**, à Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, ao Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, ao Ministério Público do Estado do Espírito Santo, à Defensoria Pública do Estado do Espírito Santo e também ao próprio Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

O Recorrente ressalta as alegações do item anterior quanto à inexistência de exigência legal para que seja realizado o estudo do impacto atuarial antes de serem encaminhados projetos de Lei à Assembleia Legislativa. Invoca também a seu favor o princípio da Legalidade e que a matéria relativa ao processo legislativo é matiz constitucional.

Relevante informar que o estudo de impacto previdenciário/atuarial refere-se à mensuração de quanto os reajustes de servidores irão impactar no passivo atuarial dos Fundos, e na necessidade anual de aporte para a cobertura das insuficiências financeiras

Também é relevante mencionar aqui texto contido no Relatório Técnico 449/2017 relativo à decisão proferida no Processo 2925/2016, Acórdão TC 509/2017 (p. 339):

[...]

Ao final do referido artigo há a prescrição de que deve ser preservado não somente o equilíbrio financeiro (que pode ser conceituado como os recursos financeiros necessários para o pagamento dos benefícios em

cada exercício), mas principalmente o equilíbrio atuarial (capacidade de pagamento no longo prazo estipulado a partir de um cálculo especializado).

Qualquer aumento real dado aos servidores ativos, pode impactar imediatamente no montante de pagamento aos servidores inativos, para aqueles casos (que atualmente ainda são a maioria) que haja paridade.

Além disso, poderá comprometer os valores futuros devidos a esses servidores quando aposentados.

Por isso que no momento de análise da concessão de reajuste real a servidores ativos devem ser analisados os impactos financeiros atuais e futuros nos servidores inativos. Caso isso não seja feito, há o risco do não pagamento de benefícios no futuro ou da redução de investimentos, inclusive em áreas prioritárias, ficando o Município com praticamente toda a sua receita comprometida com o pagamento de servidores ativos e inativos, o que é contrário ao interesse público.

Desta forma, não obstante o dever de guardar o preceito constitucional previsto no art. 37, X, da CF (revisão geral anual), este deverá ser feito em consonância com o art. 169.

Reiteramos também que em diversos projetos de lei, como foi relacionado no Relatório Técnico 449/2017 (p. 330-331) item 4.5.3.1 não foram realizados estudos dos impactos orçamentários-financeiros; também foi demonstrada a elevação do déficit (p. 333) e que os impactos da não realização de tais estudos acarretam reflexos de curto, médio e longo prazos.

De curto prazo ou imediato, pois além do reflexo nas remunerações dos servidores ativos tem-se também o impacto nas aposentadorias e pensões daqueles servidores que possuam paridade; a médio e longo prazo pelo aumento dos aportes ao fundo financeiro em razão do aumento da quantidade de servidores aposentados e do consequente reajuste dos benefícios.

Além disso, a inexistência de normas estaduais regendo a matéria foi apontada como causa principal para a ausência dos estudos em diversos projetos de lei. (p. 336 Relatório Técnico 449/2017).

Em uma breve analogia, podemos dizer que a norma geral existe, e consiste no art. 40 da Constituição; artigos 16, 17, 24 e 69 da LRF. O Relatório Técnico 449/2017 (p. 336) aponta como causa da ausência de estudos a falta de normas e procedimentos formais instituídos para a quantificação do impacto orçamentário financeiro dos aumentos remuneratórios. Também destaca que não há menção a

estudos de impacto orçamentário-financeiro nos projetos de lei encaminhados (p.337).

Não se está aqui, de forma alguma, a fazer interferência em esferas de competência ou a preconizar quebra do princípio constitucional da tripartição dos poderes. As legislações constitucionais e infraconstitucionais citadas nesta análise deixam clara a necessidade de realização dos estudos apontados na determinação em epígrafe.

Todavia, para que tais estudos sejam devidamente realizados, fazem-se necessárias normas que estabeleçam os procedimentos a serem adotados nos estudos, garantindo assim: (i) o equilíbrio financeiro e atuarial preconizado no artigo 40 da CFRB e (ii) que os estudos e estimativas ditados pela LC101/00 sejam realizados e as suas conclusões sirvam de base para as propostas de lei a serem encaminhadas à Assembleia Legislativa.

Em outras palavras, a edição de procedimentos próprios via normatização, como explicitado na determinação 3.2.1 é instrumental em relação à obrigação, decorrente de todo o arcabouço legal e constitucional da matéria, de efetivamente realizar os estudos.

Diante de todo o exposto, considerando a leitura combinada dos artigos 40 da Constituição Federal e os artigos 16, 17, e 69 da LRF e considerando o estudo realizado no RT das contas de governo de 2016 relativo aos reajustes concedidos ao funcionalismo, e considerando o aumento do aporte realizado nos últimos anos, também demonstrado no Relatório Técnico 449/2017, sugerimos a manutenção da determinação do item 3.2.2.

### III.8. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.3.1 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.3.1** Que elabore e encaminhe juntamente com a sua próxima prestação de contas e demais **estudo de viabilidade orçamentária, financeira e de projeção do cumprimento do limite de gastos com pessoal, e demais obrigações, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal**, para que se possa analisar a necessidade de tomada de medidas, a curto e médio prazos, caso esse limite não possa

ser mantido dentro dos patamares legais, especialmente nos exercícios em que os valores a serem aportados ao Fundo Financeiro cheguem em seu pico máximo, cuja projeção aponta para os exercícios de 2030 e seguintes (art. 40 da Constituição Federal; art. 1º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal e Portaria MPS 403/2008);

O Recorrente alega, primeiramente, que a Determinação acima possui a mesma redação da Recomendação lançada no item 3.3.1.2.1. da Prestação de Contas do Governo do Estado de 2015 e que esta foi objeto de Recurso de Reconsideração (Processo 6290/2016) ainda pendente de julgamento.

O referido Recurso de Reconsideração (Processo 6290/2016) foi julgado em 4/9/2017 e emitido o Parecer Prévio 090/2017 pelo não conhecimento do Recurso no que se referia às Recomendações. Assim, não há mais qualquer pendência capaz de interferir na análise do presente item.

Alega também o Recorrente que o TCEES estaria adentrando em seara relativa à conveniência e oportunidade das escolhas a serem feitas pelo Poder Executivo no âmbito de sua discricionariedade. E ainda, que compete exclusivamente ao Governo Estadual decidir como e quais medidas administrativas deverão ser adotadas para que isso seja feito.

Com todo respeito ao Recorrente, não se pretende interferir na esfera de decisão administrativa do executivo, mas que se realizem efetivamente os comandos da LRF, senão vejamos.

A determinação recorrida teve como origem o item 4.5.3.1 (Breve estudo sobre os aumentos remuneratórios nas principais carreiras do Estado), constante do Relatório Técnico das Contas do Governador no exercício de 2016 (p. 329 a 341), o qual concluiu: (i) nem todos os projetos de lei continham o impacto orçamentário financeiro exigido pela LRF; (ii) pela ausência de registro dos estudos de impactos financeiros; (iii) pela ausência de normas e procedimentos formais para a quantificação do impacto orçamentário-financeiro de reajustes remuneratórios.

Tomando como exemplo as projeções previdenciárias contidas na Tabela 4.28 (p. 364) do Relatório Técnico 449/2017, que exhibe a publicação do Demonstrativo de Projeção Atuarial para o **Plano Financeiro** constante da publicação do 6º bimestre do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), a quarta

coluna da tabela representa o “Resultado previdenciário” que é o valor das receitas menos as despesas previstas, e que para o ano de 2018 é de aproximadamente **2 bilhões de reais de déficit**, e que para 2031 é de aproximadamente **3 bilhões de reais de déficit**.

Se analisarmos apenas esse intervalo (2018-2031), temos que o crescimento do déficit é da ordem de 50%. Para esses valores deficitários o Estado terá que aportar recursos ao Fundo Financeiro.

A Lei Complementar 101/2000, comumente chamada de LRF, estabeleceu normas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, em seu artigo 1º, § 1º, dispôs que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas:

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.

§ 1º **A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas**, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Os valores dos déficits apresentados nas projeções previdenciárias têm sido e continuarão sendo suportados pelos recursos do Tesouro, comprometendo cada vez mais o seu limite de gastos. Para se ter uma ideia, em 2011 o aporte foi da ordem de R\$ 985 milhões, já em 2016 foi da ordem de R\$ 1 bilhão e 767 milhões. Ou seja, quase dobrou em 6 anos (item 4.6.3 do Relatório Técnico 449/2017, p. 348, gráfico 4.16).

As projeções indicam que essa despesa continuará crescente até 2031. O que se quer na determinação é, nada mais nada menos, o cumprimento da LRF. Pretende-se a realização de uma gestão fiscal planejada e transparente, em que se previnam riscos, pois o que está em jogo é o benefício de milhares de servidores. O que se quer é que seja enviado o estudo de como o Estado irá

suprir essa necessidade financeira apontada nas projeções previdenciárias apresentadas, não só nas contas de Governo, mas também, bimestralmente no ANEXO 10 do RREO.

Por fim, observa-se que o recorrente busca refugiar-se no conceito de mérito administrativo para se contrapor à determinação contida no item 3.3.1 do Parecer Prévio. Todavia, como demonstrado na presente análise, a matéria em apreço não comporta juízo de conveniência e oportunidade por parte do gestor, tendo em vista que a sua não execução implica em desatendimento ao interesse público, na medida em que dificulta/impede o planejamento adequado na seara previdenciária.

Portanto, sugerimos a manutenção da determinação do item 3.3.1.

### III.9. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.3.2 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.3.2** Por intermédio da Sefaz, responsável pela consolidação das contas do Estado, que **proceda ao registro contábil das provisões matemáticas previdenciárias** no IPAJM e nos Poderes do Estado, de acordo com a orientação da STN, quando da alteração do PCASP (art. 89 da Lei Federal nº. 4.320/64 e Resolução CFC 1.128/2008);

O Recorrente alega, primeiramente, que a Determinação possui relação com o teor da Determinação 2.2.5 do Parecer Prévio TC 053/2016 (Contas do Governador de 2015) e que esta foi objeto de Recurso de Reconsideração (Processo 6290/2016) cujo julgamento estava previsto para 4/9/2017.

Alega que o Estado salientou que o IPAJM não poderia deixar de registrar a conta contábil “cobertura de insuficiência financeira”, visto que a mesma consta do Plano de Contas de adoção obrigatória para os RPPS.

Ademais, argumentou também o Governo Estadual que a parte III da 6ª Edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) não estabelecia expressamente que os efeitos do registro contábil no passivo relativo à “cobertura de suficiência financeira” de benefícios concedidos e a conceder deveriam ser computados de imediato em contrapartida ao Patrimônio Líquido da entidade.

A impugnação realizada à época se deu de forma extemporânea, e assim sendo a área técnica opinou pelo seu não conhecimento em razão de preclusão consumativa. Mesmo assim, o relator entendeu ser possível o conhecimento do pedido do recorrente. E em sequência, não apenas conheceu do recurso como também concedeu o provimento sob diversos argumentos (p. 26 a 31 do Parecer Prévio 90/2017, processo 6290/2016).

Em relação à determinação contida no item 3.3.2 do Parecer Prévio das Contas de Governo do exercício de 2016, recorre contra determinação de evidenciar de forma transparente o total das provisões matemáticas.

Quando verificamos o relatório técnico no item 4.7.1 Provisões Matemáticas Previdenciárias, e também o Parecer Prévio TC 066/2017, o que se quer é que o Estado siga as determinações da STN quando da alteração do PCASP.

Nos termos do Relatório Técnico 449/2017, página 372, a determinação é a seguinte: “que proceda ao registro contábil das provisões matemáticas previdenciárias no IPAJM e nos Poderes do Estado, de acordo com a orientação da STN, quando da alteração do PCASP.”

Ou seja, o que se determinou, é que o Estado siga as normas da STN quando das suas alterações e evidencie de forma transparente o total das provisões matemáticas. A determinação é para que o Estado cumpra a norma quando da sua atualização; é como se fosse um alerta. Diante do exposto, sugerimos a manutenção do item 3.3.2.

### III.10. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.4.1 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 - PLENÁRIO:

**3.4.1** Que, a partir da próxima LOA, abstenha-se de incluir dispositivos com autorização para abertura de créditos ilimitados em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º, § 4º, da LRF.

Antes de menção aos argumentos trazidos pelo recorrente cumpre registrar que o ponto foi inicialmente introduzido pela área técnica no item 3.3.1 do Relatório de Acompanhamento 1/2016, Processo TC 4733/2016, que subsidiou as Contas do

Governador, exercício de 2016, nos seguintes termos:

### **3.3.1 Autorização para abertura de Créditos Adicionais (art. 6º da LOA)**

O Capítulo III da LOA **autoriza o Poder Executivo a abrir créditos suplementares** da seguinte forma (art.6º):

**Art. 6º** Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares:

I - até o limite de 20% (vinte por cento) do total da Lei Orçamentária, de acordo com o disposto no § 5º do art. 17 da Lei de Diretrizes Orçamentárias nº 10.395, de 2015, mediante a utilização de recursos provenientes de anulação de dotações orçamentárias, conforme inciso III do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 17.3.1964;

II - à conta de recursos de excesso de arrecadação, nos termos do inciso II do § 1º e §§ 3º e 4º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

III - à conta de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício de 2014, nos termos do inciso I do § 1º e § 2º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

IV - à conta do produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las, conforme inciso IV do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

V - com o objetivo de atender ao pagamento de despesas com:

a) amortização e encargos da dívida;

b) pessoal e encargos sociais, mediante a utilização de recursos provenientes da anulação de dotações consignadas no mesmo grupo de despesa, desde que mantido o mesmo valor aprovado para cada Poder;

VI - anulando a reserva de contingência, para utilizar como fonte de recursos para abertura de créditos suplementares.

O inciso I estabelece um limite para abertura de créditos suplementares, de 20% do total da LOA, mediante a utilização de recursos provenientes de anulação de dotações orçamentárias. Contudo, o art. 6º apresenta, em seus incisos II, III, IV, V e VI outras fontes para abertura de créditos adicionais, para os quais **não foi estabelecido o limite para abertura dos referidos créditos** e ainda autoriza o Executivo a abrir créditos adicionais para o pagamento de despesas com amortização e encargos da dívida e para o pagamento de pessoal e encargos sociais, mediante a utilização de recursos provenientes da anulação de dotações consignadas no mesmo grupo de despesa, desde que mantido o mesmo valor aprovado para cada Poder.

Assim, percebe-se que, para as situações contidas nos incisos II ao VI, o Poder Executivo está autorizado a abrir crédito adicional sem qualquer percentual preestabelecido na LOA, em desacordo com o art. 167, inciso VII, da Constituição da República<sup>28</sup>; com o art. 5º, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>29</sup>, e com o artigo 7º, inciso I, da Lei 4.320/1964<sup>30</sup>, caracterizando autorização para abertura de créditos ilimitados, o que é vedado pelo art. 167, Inciso VII, da Constituição da República.

Diante do exposto, **sugere-se**, com fundamento no artigo 329, §7º, do Regimento Interno (Resolução TC 261/2013), **DETERMINAR** ao Poder Executivo Estadual para que, na elaboração das próximas LOAs,

**abstenha-se de incluir dispositivos com autorização para abertura de créditos ilimitados** em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como se seguiu naqueles autos, o voto do Relator, **naquele momento**, entendeu por não recepcionar a sugestão proposta pela área técnica:

2. A Determinação sugerida pela Área Técnica (**Item 3.3.1, fls. 52-53 do Relatório de Acompanhamento 00001/2016-2**) para que o Poder Executivo Estadual, a partir da próxima LOA abstenha-se de incluir dispositivos com autorização para abertura de créditos suplementares ilimitados em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º, § 4º, da LRF.

No entendimento da Área Técnica os incisos II ao VI da LOA autoriza o Poder Executivo a abrir crédito adicional sem qualquer percentual determinado, estando, portanto, em desacordo com o art. 167, inciso VII, da Constituição da República; com o art. 5º, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e com o artigo 7º, inciso I, da Lei 4.320/1964.

Vejamos os dispositivos mencionados na LOA que sustentam a sugestão da área Técnica:

**Art. 6º** Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares:

**I** - até o limite de 20% (vinte por cento) do total da Lei Orçamentária, de acordo com o disposto no § 5º do art. 17 da Lei de Diretrizes Orçamentárias nº 10.395, de 2015, mediante a utilização de recursos provenientes de anulação de dotações orçamentárias, conforme inciso III do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 17.3.1964;

**II** - à conta de recursos de excesso de arrecadação, nos termos do inciso II do § 1º e §§ 3º e 4º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

**III** - à conta de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício de 2014, nos termos do inciso I do § 1º e § 2º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

**IV** - à conta do produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las, conforme inciso IV do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

**V** - com o objetivo de atender ao pagamento de despesas com:

a) amortização e encargos da dívida;

b) pessoal e encargos sociais, mediante a utilização de recursos provenientes da anulação de dotações consignadas no mesmo grupo de despesa, desde que mantido o mesmo valor aprovado para cada Poder;

**VI** - anulando a reserva de contingência, para utilizar como fonte de recursos para abertura de créditos suplementares. (Grifei).

Verifico na leitura das redações dos incisos referidos não haver permissivos ilimitados, uma vez que o termo utilizado – “à conta de” –, condiciona a um limite, restringido ao alcance da abertura do crédito correspondente, ou seja, o limite para abertura de crédito por excesso de

arrecadação é o próprio excesso, do mesmo modo para o superávit patrimonial, como para os demais casos. Portanto, não são variáveis que o gestor determina, mas sim determinadas de maneira preponderante de fatores externos, que ficarão limitadas à conta de cada alcance. Razão que não recepciono a sugestão proposta.

Entretanto, ao final do Voto, o Relator ressaltou a possibilidade de retomada do tema, como consta no seu Voto (Processo TC 4733/2016):

Por todo o exposto, deixo de acompanhar, divergindo da área técnica e do MPEC, **sem prejuízo de futuras reconsiderações**, às determinações sugeridas pela Área Técnicas, a seguir pautadas: (grifo nosso)

(...)

- **item 3.3.1 Autorização para abertura de Créditos Adicionais, do RF-ACO nº 001/2016 - fls. 52-53** – para que, a partir da próxima LOA, abstenha-se de incluir dispositivos com autorização para abertura de créditos ilimitados em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º, § 4º, da LRF.

(...)

Já no Voto do Relator no processo das Contas de 2016 (Processo TC 3139/2017), a matéria foi então retomada pelo Relator, nos seguintes termos:

#### 2.3.2.2 Lei Orçamentária Anual – LOA

Em atendimento ao disposto no § 5º do artigo 165 da Constituição Federal, no § 5º do artigo 150 da Constituição Estadual e na LDO 10.395/2015, a LOA para o exercício financeiro de 2016, Lei Estadual 10.492/2016, em seus artigos 2º e 4º, estimou a receita total do Estado no montante de R\$ 17.050.865.636,00 e fixou a despesa em igual valor, compreendendo os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social. Quanto ao Orçamento de Investimento, sua despesa foi fixada em R\$ 443.761.503,00, conforme art. 7º da LOA.

A LOA, para o exercício financeiro de 2016, em seu art. 6º autorizou o Poder Executivo a abrir créditos suplementares.

**Art. 6º** Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares:

**I** - até o limite de 20% (vinte por cento) do total da Lei Orçamentária, de acordo com o disposto no § 5º do art. 17 da Lei de Diretrizes Orçamentárias 10.395, de 2015, mediante a utilização de recursos provenientes de anulação de dotações orçamentárias, conforme inciso III do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 17.3.1964;

**II** - à conta de recursos de excesso de arrecadação, nos termos do inciso II do § 1º e §§ 3º e 4º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

**III** - à conta de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício de 2014, nos termos do inciso I do § 1º e § 2º do art. 43 da Lei Federal 4.320, de 1964;

**IV** - à conta do produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las, conforme inciso IV do § 1º do art. 43 da Lei Federal 4.320, de 1964;

**V** - com o objetivo de atender ao pagamento de despesas com:

- a) amortização e encargos da dívida;
- b) pessoal e encargos sociais, mediante a utilização de recursos provenientes da anulação de dotações consignadas no mesmo grupo de despesa, desde que mantido o mesmo valor aprovado para cada Poder;

**VI** - anulando a reserva de contingência, para utilizar como fonte de recursos para abertura de créditos suplementares.

A Área Técnica observou que os incisos II, III, IV, V e VI outras fontes para abertura de créditos adicionais, foram dispostos sem estabelecer o limite para abertura desses créditos e sugeriu determinação ao Poder Executivo Estadual para abster-se de incluir tais dispositivos na elaboração das próximas LOAs em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º da LRF.

Entretanto, no voto proferido no processo TC 4733/2016, não acompanhei a Área Técnica e o Ministério Público de Contas, e assim a referida sugestão não foi recepcionada pelo Plenário desta Corte de Contas, conforme **Decisão – Plenário 3553/2016**.

Porém, no referido voto, fiz a ressalva de numa melhor análise reconsiderar a questão, o que faço neste momento.

Avaliando melhor o tema, observo que conforme já demonstrado pela equipe técnica, de fato a Lei Orçamentária nº 10.492/2016 para o exercício de 2016, trouxe dispositivos para autorizações de créditos adicionais de forma ilimitada, o que afronta os dispositivos expressos no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º da LRF.

**Assim, reconsidero o voto proferido nos autos do Processo TC 4733/2016 que culminou na Decisão – Plenário 3553/2016, por entender assistir razão a equipe técnica.**

Trago a título exemplificativo uma comparação da LOA do Estado do Espírito Santo com a LOA da União. Observo que o art. 4º da Lei Federal 12.952/2014, pode aparentemente evidenciar trata-se do mesmo procedimento trazido no art. 6º da Lei Estadual 10.492/2016, no entanto, não é o que se revela, porquanto, o inciso I da LOA da União impõe a limitação da abertura do crédito para os subtítulos de excesso de arrecadação e de superávit financeiro, disposto nas alíneas “d”, “c” e “e”.

**Art. 4º Fica autorizada a abertura de créditos suplementares**, restritos aos valores constantes desta Lei, excluídas as alterações decorrentes de créditos adicionais, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2014 e sejam observados o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF e os limites e as condições estabelecidos neste artigo, vedado o cancelamento de quaisquer valores incluídos ou acrescidos em decorrência da aprovação de emendas individuais apresentadas por parlamentares, para o atendimento de despesas:

I - em cada subtítulo, até o limite de 20% (vinte por cento) do respectivo valor, mediante a utilização de recursos provenientes de:

- a) anulação parcial de dotações, limitada a 20% (vinte por cento) do valor do subtítulo objeto da anulação;

- b) reserva de contingência, inclusive à conta de recursos próprios e vinculados, observado o disposto no art. 5º, inciso III, da LRF;
- c) **excesso de arrecadação de receitas próprias, nos termos do art. 43, §§ 1º, inciso II, 3º e 4º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964;** (grifamos)
- d) **excesso de arrecadação das receitas do Tesouro Nacional;** e (grifamos)
- e) **superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício de 2013, nos termos do art. 43, §§ 1º, inciso I, e 2º, da Lei nº 4.320, de 1964;** (grifamos)

Importante registrar que o supracitado voto foi acatado pelo Plenário, nos termos do Parecer Prévio TC 66/2017, resultando na determinação ora guerreada:

3.4 Relativamente aos aspectos de instrumento de planejamento;

3.4.1 Que, a partir da próxima LOA, abstenha-se de incluir dispositivos com autorização para abertura de créditos ilimitados em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º, § 4º, da LRF.

Em face do dispositivo foi apresentado recurso de reconsideração, nos seguintes termos:

**Quanto à Determinação Contida no "Item 3.2.4.1":** "Que, a partir da próxima LOA, abstenha-se de incluir dispositivos com autorização para abertura de créditos ilimitados em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º, § 4º, da LRF."

Quanto à Determinação em destaque, **insta esclarecer, primeiramente, que as autorizações para a abertura de crédito adicional veiculadas na LOA Estadual não são ilimitadas, visto que estão restritas aos seguintes limites:**

- a) **Por operação de crédito** – Devem ser precedidas de autorização legal específica (Lei n.º 1 0.028/00);
- b) **Por superávit financeiro** – Existe limitação em razão do montante apurado no balanço patrimonial do exercício anterior, nos termos da Lei n.º 4320/64;
- c) **Por excesso de arrecadação** – A abertura de crédito é limitada ao excesso de arrecadação no exercício, não sendo possível determiná-lo *ex ante*.

Além disso, **inexiste no ordenamento brasileiro vedação como a fixada por essa Egrégia Corte de Contas na presente Determinação.** O que o inc. VII do art. 167 da CRFB/88 c/c o § 4º do art. 5º da LC de n.º 101/2000 veda é a "... concessão ou utilização de créditos ilimitados". Nesse aspecto, **é fundamental consignar que há expresso comando constitucional (§ 8º do art. 165 da CRFB/88) quanto à possibilidade de a lei orçamentária anual consignar "autorização para abertura de créditos suplementares", sem estabelecer limite para tal.**

Tendo em conta tais aspectos, verifica-se que as autorizações contidas no art. 6º da LOA 2016 não violam nenhum dispositivo constitucional ou legal, por tratarem apenas da autorização para a abertura de créditos

suplementares, não se confundindo com os créditos orçamentários em si. O que o ordenamento jurídico impede é a abertura de crédito com dotação ilimitada, não o limite autorizado para abertura de créditos, que decorre do processo legislativo (LOA).

Por fim, a LDO 2016, em seu art. 16, § 5º delimita a abertura de créditos adicionais até o limite de 20% (vinte por cento) do total do Projeto e da Lei Orçamentária, respectivamente.

Como a atuação da Administração Pública Estadual está em conformidade com as prescrições contidas no ordenamento jurídico vigente, requer-se a esse E. TCEES que seja reconsiderada a Determinação em epígrafe.

Cumprе introducir que o orçamento é um instrumento de planejamento das atividades a serem desenvolvidas pelos órgãos da Administração Pública, através do qual o gestor público tende a colocar em prática seu plano de governo. De regra, isso só é possível após aprovada a Lei Orçamentária, que autoriza a utilização dos créditos orçamentários, ou seja, permite que possam ser executados.

No entanto, no transcorrer do exercício financeiro podem surgir novas situações e fatos, imprevistos ou não previstos adequadamente, que necessitam ser realizados pela Administração Pública. Essa flexibilização e possibilidade de nova realocação de créditos orçamentários somente é possível devido ao instituto dos créditos adicionais, pois exercem exatamente essa função.

Como instrumento de adequação do orçamento à realidade fática, os créditos adicionais ganham relevância e o legislador assegurou na Lei que dispõe sobre as normas de direito financeiro um capítulo especial que disciplina sobre o instituto. São autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária Anual, conforme dispõe o art. 40 da Lei nº 4.320/64.

Conforme se extrai da referida lei, os créditos adicionais comportam três espécies ou tipos: suplementares, especiais e extraordinários.

Os créditos adicionais classificam-se em: Suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária; Especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; Extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Quanto à autorização legislativa e formalização para abertura, destaca-se o seguinte: os créditos suplementares e especiais necessitam de autorização legal, ou seja, do Poder Legislativo, e são abertos por meio de Decreto Executivo. O crédito suplementar é destinado a suplementar uma dotação que já existe no orçamento, deve ser autorizado por lei e aberto por decreto do Poder Executivo e tem vigência até o orçamento em vigor.

Cumprir mencionar que os limites (autorizações) para abertura de créditos suplementares são estabelecidos na própria Lei Orçamentária Anual pelo Executivo e aprovados pelo Legislativo, juntamente com o orçamento, visando desburocratizar sua utilização, uma vez que consiste apenas na realocação de recursos já existentes e autorizados. É o que dispõe a Lei 4.320/64 no seu art. 7º, I, ao afirmar que a Lei Orçamentária poderá conter autorização ao Executivo para abrir créditos suplementares até determinada importância obedecidas as disposições do artigo 43 (existência de recursos disponíveis).

Tendo estas ideias e conceitos estabelecidos, pode-se constatar benefícios oriundos da utilização dos créditos adicionais, pois é graças a eles que o gestor público poderá reagir frente a situações adversas ou que foram imprevistas ou previstas de forma insuficiente quando do planejamento e elaboração da Lei Orçamentária Anual, sempre com vistas a atender aos interesses (demandas) da coletividade.

Em diferentes ordenamentos jurídicos a flexibilidade orçamentária se mostra ora mais ampla e ora mais restrita, com conflitos de diferentes características e graus de profundidade entre os Poderes Executivo e Legislativo. A distribuição de poderes durante a fase de execução orçamentária é elemento central que move o direito orçamentário, pois é a partir das competências para flexibilizar o orçamento público que se determina a distribuição do poder financeiro.

Como o orçamento é uma lei, por evidente, espera-se que seja cumprido. Uma eventual impossibilidade de sua execução nos exatos termos em que foi aprovada não justifica alterações de tal forma significativas que o desfigure por completo, sob pena de inutilizá-la como instrumento de planejamento, de condução da

atividade financeira da administração pública e inviabilizando o seu controle. O orçamento público não pode ser transmutado em “peça fictícia” (termos do Parecer Prévio TC 59/2014).

Nessa perspectiva e cogitando ainda a possibilidade de eventual desequilíbrio de forças entre executivo e legislativo, revela-se preponderante aos Órgãos de Controle exigir que os instrumentos de flexibilidade orçamentária guardem pertinência para com o ordenamento jurídico, em especial no que diz respeito ao aspecto qualitativo (fonte) e quantitativo (montante autorizado) dos créditos suplementares, de modo a ser assegurado à coletividade que o orçamento aprovado seja utilizado para cumprir o que foi estabelecido pela lei orçamentária em seu aspecto essencial, com os ajustes (dentro da legalidade) nas previsões e programações orçamentárias durante o curso de sua execução.

O art. 43 da Lei 4.320/64 disciplina quais são os recursos para a abertura de crédito suplementar: o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; os provenientes de excesso de arrecadação; os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei; o produto de operações de crédito autorizadas.

Passando-se à análise da argumentação do recorrente, tem-se que essa se revela incongruente para com o ordenamento jurídico, eis que considera como limite para fins da abertura de créditos adicionais a simples existência de saldo nas suas possíveis fontes de recursos autorizadas para essa finalidade, como disciplina o art. 43 da Lei 4.320/64, e ainda, com relação à abertura de crédito suplementar para pagamento de amortização e encargos da dívida, não indica nem limite nem fonte.

Com isso, embora a LOA do ES indique que os créditos adicionais serão abertos com as fontes autorizadas pela Lei 4.320/64, termina por deixar de estabelecer qualquer limite além do próprio limite físico (existência de saldo nas fontes), ou seja, enquanto houver entrada na fonte poderá ser aberto crédito adicional.

Como a matéria relativa às possíveis fontes para abertura de crédito suplementar já está tratada na Lei Federal 4.320/64, o dispositivo da LOA não inova e nem

limita o administrador em nada.

**De mais relevante**, muito embora o dispositivo da LOA capixaba mostre sintonia para com o art. 43 da Lei 4.320/64 ao indicar as fontes possíveis, não guarda respeito para com o inciso I do art. 7º do mesmo diploma legal que estabelece que a lei orçamentária poderá conter autorização ao Executivo para abrir créditos suplementares **até determinada importância**:

Lei 4.320/64

(...)

Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

I - Abrir créditos suplementares **até determinada importância** obedecidas as disposições do artigo 43; (grifo nosso).

Urge ser frisado, a “importância” que a lei se refere é quantia, soma, numerário, ou seja, valor traduzível em moeda corrente (R\$).

Então, no caso dos autos, qual seria o quantitativo autorizado nos incisos II, III, IV, V, do art. 6º da LOA? **O dispositivo, como redigido, sem percentual ou outra referência, não permite inferência. É uma autorização em branco que se limita a fazer referência às fontes autorizadas pela Lei 4.320/64.** Com isso a disposição manifesta carência na indicação de limite quantitativo para abertura de crédito suplementar, incompatível para com o ordenamento jurídico pátrio, ao contrário do aduzido pelo recorrente:

**Lei Estadual 10.492/2016** – Estima receita e fixa a despesa do Estado (ES) para o exercício financeiro de 2016.

(...)

**Art. 6º** Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares:

I - até o limite de 20% (vinte por cento) do total da Lei Orçamentária, de acordo com o disposto no § 5º do art. 17 da Lei de Diretrizes Orçamentárias nº 10.395, de 2015, mediante a utilização de recursos provenientes de anulação de dotações orçamentárias, conforme inciso III do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 17.3.1964;

II - à conta de recursos de excesso de arrecadação, nos termos do inciso II do § 1º e §§ 3º e 4º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

III - à conta de superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício de 2014, nos termos do inciso I do § 1º e § 2º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

IV - à conta do produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las, conforme inciso IV do § 1º do art. 43 da Lei Federal nº 4.320, de 1964;

V - com o objetivo de atender ao pagamento de despesas com:

- a) amortização e encargos da dívida;
  - b) pessoal e encargos sociais, mediante a utilização de recursos provenientes da anulação de dotações consignadas no mesmo grupo de despesa, desde que mantido o mesmo valor aprovado para cada Poder;
- VI - anulando a reserva de contingência, para utilizar como fonte de recursos para abertura de créditos suplementares.

Com se vê na LOA Capixaba, com exceção dos incisos I, IV e VI, que se consegue apurar o montante autorizado (por exemplo, no inciso I, basta aplicar 20% sobre o valor do total do orçamento que se consegue “a importância” em R\$ a que aduz o inciso I do art. 7º da Lei 4.320/64), os demais incisos não permitem inferência da importância autorizada, e com isso não contam com limite quantitativo. Somente a indicação das fontes que a Lei 4.320/64 autoriza. Não se pode perder de vista ainda que mesmo que seja considerado autorizado 100% das fontes, ainda que fosse possível, se traduziria na ausência da importância autorizada (quantia monetária), eis que não se consegue estimar, com base na LOA, quanto será o excesso de arrecadação ou quanto se procederá de operação de crédito, por exemplo.

Já com relação ao inciso V, alínea “a”, a questão registra ainda mais gravidade, na medida em que não apresenta qualquer limite para pagamento de despesas com encargo e amortização da dívida.

Também cumpre registrar a impropriedade que ocorre no inciso III. Eis que ainda que em 2016 (ocasião da edição da LOA) se conhecesse o superávit financeiro de 2014 e com isso se pudesse inferir o montante autorizado, a sua redação manifesta notória inconformidade para com o inciso I do § 1º do art. 43 da Lei 4.320/64, que disciplina que a fonte autorizada para crédito suplementar é o superávit financeiro do exercício anterior, no caso, seria o de 2015, o que lhe retira sua validade como fonte de crédito suplementar, *in verbis*:

Lei 4.320/64

(...)

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

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

**I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; (g.n.)**

Nessa perspectiva, a LOA capixaba revela incerteza e insegurança, a **autorização para crédito suplementar de 20%, indicada no inciso I, é meramente inicial, pode ser ampliada enquanto houver entradas nas fontes de crédito suplementar**. De consequência, não se tem nem se consegue inferir, o montante autorizado, tampouco a porcentagem **de fato** autorizada.

Não se pode perder de vista, por conjectura, o incentivo à manipulação artificial dos dados para efeito de majoração do percentual possível para abertura de créditos suplementares, como, por exemplo, na previsão subestimada do ingresso de recursos aos cofres do Estado, para efeito de geração de fonte de crédito suplementar por excesso de arrecadação. O que teria consequência ainda nos demais órgãos autônomos do Estado, que contarão com previsão a menor da Receita Corrente Líquida, a impactar na expectativa de suas despesas com pessoal, em face da necessidade de planejamento em conformidade para com os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No que tange à Constituição Federal, cumpre mencionar que a seção que trata dos orçamentos, inclusive o art. 167, que preleciona entre as vedações a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (inciso II), bem como a concessão ou utilização de créditos ilimitados (inciso VII).

Nessa perspectiva, a LOA capixaba mostra respeito ao inciso II, já que prevê, no que se refere aos créditos suplementares, a realização de despesas ou assunção de obrigações diretas à custa das suas fontes legais, indicando, com exceção do inciso V, alínea "a", as fontes dos créditos suplementares. Entretanto, a mesma Lei **faz letra morta do inciso VII**, que estabelece a proibição das Leis Orçamentárias de estabelecerem créditos ilimitados.

Ilustrando o tema, vale trazer a redação da LOA da União Federal que, como se observa, permite inferir os limites de abertura de créditos suplementares na

importância autorizada (R\$), podendo-se extrair das **referências à valor** estabelecidas na Lei Orçamentária:

**LEI Nº 13.255, DE 14 DE JANEIRO DE 2016.** Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2016.

(...)

### **Seção III – Da Autorização para a Abertura de Créditos Suplementares**

Art. 4º Fica autorizada a abertura de créditos suplementares, restritos aos valores constantes desta Lei, excluídas as alterações decorrentes de créditos adicionais abertos ou reabertos, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de superávit primário estabelecida para o exercício de 2016 e sejam observados o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF e **os limites e as condições estabelecidos neste artigo**, vedado o cancelamento de valores incluídos ou acrescidos em decorrência da aprovação de emendas individuais e coletivas, para o atendimento de despesas:

I - **em cada subtítulo, até o limite de 10% (dez por cento) do respectivo valor**, mediante a utilização de recursos provenientes de:

a) anulação parcial de dotações, **limitada a 10% (dez por cento) do valor do subtítulo objeto da anulação**;

b) reserva de contingência, inclusive à conta de recursos próprios e vinculados, observado o disposto no art. 5º, inciso III, da LRF;

c) excesso de arrecadação de receitas próprias e de receitas vinculadas, nos termos do art. 43, §§ 1º, inciso II, 3º e 4º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964;

d) excesso de arrecadação de receitas do Tesouro Nacional; e

e) superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício de 2015, nos termos do art. 43, §§ 1º, inciso I, e 2º, da Lei nº 4.320, de 1964; **(grifos nossos)**

(...)

Com isso, a LOA do ES revela negligência para com o inciso I do art. 7º da Lei 4.320/64, traduzindo-se em inconformidade para com o inciso VII do art. 167 da Constituição Federal.

Vale mencionar que o tema já foi tratado por nossa Corte de Contas, sendo considerado incompatível para com o inciso VII do art. 167 da CF o dispositivo da LOA que previu suplementações à custa de fontes de recursos do superávit financeiro do exercício anterior e do excesso de arrecadação, independente do limite autorizado, no caso, no art. 6º da Lei municipal de Anchieta, de 60%, **deixando de definir o valor ou percentual limite para tais créditos:**

**PARECER PRÉVIO TC-059/2014 - PLENÁRIO****PROCESSO** - TC-3335/2013**JURISDICIONADO** - PREFEITURA MUNICIPAL DE ANCHIETA**ASSUNTO** - PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL – EXERCÍCIO DE 2012**RESPONSÁVEL** - EDIVAL JOSÉ PETRI

Embora não tenha sido identificada abertura irregular de créditos adicionais, ressalta-se que o art. 7º da Lei Orçamentária nº 721/2011 afronta a disposição do art. 167, VII, da Constituição da República. Ora, o citado dispositivo da LOA estabelece que as suplementações ou remanejamento utilizando como fontes de recursos o superávit financeiro do exercício anterior e o excesso de arrecadação não oneram o limite autorizado no art. 6º da mesma Lei (60%) e não define o valor ou percentual limite para tais créditos, caracterizando concessão de créditos ilimitados. Entende-se que este dispositivo torna possível suplementar o orçamento infinitamente, permitindo alterar qualquer programa de governo aprovado pelo Poder Legislativo por meio da LOA e tomando o orçamento público uma peça fictícia, sem planejamento e, portanto, o Poder Executivo Municipal deve se abster de incluí-lo em seus projetos de lei orçamentária.

Ademais a aprovação da Lei Orçamentária contendo dispositivo que permita a abertura de créditos orçamentários ilimitados demonstra omissão da Câmara local no exercício da sua função constitucional de participar da elaboração do orçamento municipal e controlar a sua execução.

No mesmo sentido ainda o julgado do **TCM** – Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia:

**PARECER PRÉVIO Nº 335/12**

Opina **pela rejeição, porque irregulares**, das contas da Prefeitura Municipal de **SALVADOR**, relativas ao exercício financeiro de 2009.

Para o exercício de 2009, a Lei Orçamentária nº 7.599/08 autorizou o Poder Executivo a abrir créditos adicionais suplementares nas seguintes fontes e limites:

- a) superávit financeiro, até o limite do total apurado;
- b) excesso de arrecadação, até o limite de **100%** (cem por cento) do valor apurado;
- c) anulação parcial ou total de dotações, dentro do mesmo projeto ou atividade, no limite das dotações;
- d) anulação, parcial ou total, de dotações, até o limite de **20%** (vinte por cento) das mesmas.

**Ainda nas disposições dos créditos adicionais, a LOA estabeleceu no parágrafo único do art. 6º que os limites de abertura acima mencionados não seriam afetados pelos créditos adicionais destinados a suprir insuficiência das dotações de pessoal, encargos sociais, inativos, pensionistas, dívida pública, dentre outras despesas. Essa prática técnico orçamentária, oriunda do projeto de lei orçamentária de iniciativa do Poder Executivo, constitui afronta ao disposto no art. 167, VII da Constituição**

Federal, em virtude do não estabelecimento de limites para abertura de créditos adicionais para atendimento daquelas despesas, como reiteradamente tem decidido, à unanimidade, o Plenário do TCM.

Nessa perspectiva, sugere-se o **não** acolhimento das razões recursais quanto à determinação 3.4.1.

#### **IV. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Quanto à ADMISSIBILIDADE do recurso, opina-se:

- a) pelo **NÃO CONHECIMENTO** das razões recursais apresentadas com o objetivo de excluir do Parecer Prévio TC-066/2017-Plenário as **recomendações** nele contidas, ante a ausência do binômio utilidade/necessidade;
- b) pelo **CONHECIMENTO** das razões recursais apresentadas em face das **determinações** contidas no Parecer Prévio TC-066/2017-Plenário, por estarem presentes todos os pressupostos recursais.

Quanto ao MÉRITO recursal, opina-se pelo **não provimento do recurso**.

Ante todo o exposto, opina-se seja parcialmente conhecido o recurso para que, no mérito, seja-lhe negado provimento, nos termos consubstanciados neste Relatório.

Vitória, 29 de novembro de 2017.

Respeitosamente,

**COMISSÃO TÉCNICA DE ANÁLISE DO RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO EM FACE  
DO PARECER PRÉVIO TC-066/2017 – Plenário – PRESTAÇÃO DE CONTAS DO  
GOVERNADOR**

(Portaria N nº 72/2017, publicada no DOE do TCEES de 25/10/2017)

Lyncoln de Oliveira Reis  
Auditor de Controle Externo  
Matrícula 203.139  
(coordenador)

Marcos Antônio Souza Pazzini  
Auditor de Controle Externo  
Matrícula 203.051

Maria Clara Seabra de Mello Costa  
Auditora de Controle Externo  
Matrícula 203.156

Ricardo Echeverria Groberio  
Auditor de Controle Externo  
Matrícula 203.536

Rupp Caldas Vieira  
Auditor de Controle Externo  
Matrícula 203.213

Simone Reinholz Velten  
Auditora de Controle Externo  
Matrícula 203.183