

Parecer Prévio 00121/2018-9

Processos: 06540/2017-1, 05694/2017-8, 03139/2017-1, 01527/2017-6, 01457/2017-4, 01165/2017-1, 01164/2017-6, 01081/2017-7, 00205/2017-1, 10340/2016-7, 08812/2016-2, 08519/2016-6, 08518/2016-1, 05948/2016-8, 05245/2016-5, 04733/2016-4, 03949/2016-9, 03948/2016-4, 02211/2016-1, 00880/2016-4, 00878/2016-7

Classificação: Recurso de Reconsideração

UG: ES - Governo do Estado do Espírito Santo

Relator: Sebastião Carlos Ranna de Macedo

Recorrente: PAULO CESAR HARTUNG GOMES

Procuradores: BRUNO FUNCHAL (CPF: 082.654.487-83), ERFEN JOSÉ RIBEIRO SANTOS

**RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO – PARECER PRÉVIO –
PRETENSÃO RECURSAL DIRIGIDA A DETERMINAÇÕES E
RECOMENDAÇÕES – CONHECIMENTO EM RELAÇÃO ÀS
DETERMINAÇÕES – NÃO CONHECIMENTO EM RELAÇÃO
ÀS RECOMENDAÇÕES – DAR PROVIMENTO PARCIAL EM
RELAÇÃO ÀS DETERMINAÇÕES – MANTER
DETERMINAÇÃO DO ITEM 3.4.1 – PERDA DO OBJETO DO
ITEM 3.1.8 – ARQUIVAR APÓS PROVIDÊNCIAS DO ART.
121 DO REGIMENTO INTERNO – ARQUIVAR.**

O EXMO. SENHOR CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO:

1. RELATÓRIO

Este processo trata 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.

Devidamente notificado, o Chefe do Executivo Estadual interpôs o presente Recurso de Reconsideração, com o objetivo de retirar do Parecer Prévio que recomendou a aprovação de suas Contas algumas das determinações e recomendações nele contidas.

A relatoria foi definida nos moldes regimentais, conforme sorteio realizado na 32ª sessão ordinária de 2017 do Plenário desta Corte, ocorrida em 19/09/2017 e em seguida 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 Relatório Técnico de Recurso.

A Segex Recursos emitiu então a **Instrução Técnica de Recurso 317/2017**, cuja conclusão foi no sentido do não conhecimento do recurso quanto às recomendações, do conhecimento quanto às determinações e, no mérito, pela negativa de provimento.

O Ministério Público de Contas, por meio do **Parecer 6464/2017** anui à proposta contida na Instrução Técnica de Recurso 317/2017.

Assim vieram os autos a este Gabinete para proferimento de voto.

É o relatório.

2. Fundamentação

2.1 Quanto aos pressupostos recursais e admissibilidade do recurso

Observa-se, inicialmente, que a parte é capaz e possui legitimidade processual.

De acordo com informações prestadas pela Secretaria Geral das Sessões, por meio do despacho 54377/2017-3, 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 e interposto o recurso em 30/08/2017, do que decorre ser o mesmo **tempestivo**, nos termos do artigo 62, III c/c artigo 66, IV e artigo 164, todos da LOTCEES.

A Instrução Técnica de Recursos ITR 317/2017, *no que tange ao interesse, observado a partir do binômio necessidade/adequação*, tece considerações, conforme se transcreve:

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*”¹.

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 Filho² 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

¹ 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.

² 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].

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 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 Contas³, 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, 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

³ ibidem, p. 50-1.

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.

2.2 Quanto ao mérito

Adoto, como motivação de voto, a argumentação de mérito contida na Instrução Técnica de Recurso 317/2017, que passo a transcrever:

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 podereis 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 (DRAA 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
VARIAÇÃO EM %	343,22%	165,46%	161,39%
Índice de Referência	IPCA + 1%	IPCA	IPCA
% Índice de Referência	124,28%	99,08%	99,08%
Diferença para o índice de referência	176,16%	67,00%	62,89%

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 Caldart⁴ *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.

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 RRPS 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 ES Previdência 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.

⁴ 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.

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 chancelado 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%
Rentabilidade em termos reais (descontado o IPCA)	15,47%	-8,16%	6,29%	2,24%	9,77%	26%
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%
Diferença nominal	1,85%	4,31%	1,76%	0,42%

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	1,00%	4,59%	98,30%

salarial			
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 Á 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	Variação 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)
2014	31.806.138.186,64	-25,60%	Miki Massui (Exacttus)
2015	45.944.127.397,81	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 À 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 República²⁸; com o art. 5º, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal²⁹, e com o artigo 7º, inciso I, da Lei 4.320/1964³⁰, 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 República⁴; com o art. 5º, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal⁵, e com o artigo 7º, inciso I, da Lei 4.320/1964⁶.

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 introduzir 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 complementar 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 tornando 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.

Assim, ante todo o exposto, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, tendo em conta a fundamentação até aqui expendida, acompanho integralmente o opinamento contido na Instrução Técnica de Recurso 317/2017 e no Parecer 6464/2017 do Ministério Público de Contas e **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte minuta de Acórdão que submeto à sua consideração.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas pelo relator, quanto ao Recurso de Reconsideração interposto pelo Exmo. Senhor Paulo César Hartung Gomes em relação ao **Parecer Prévio TC – 66/201- Plenário**, proferido no processo TC 3139/2017, que por maioria recomendou à Assembleia Legislativa do Espírito Santo a aprovação das contas do Chefe do Poder Executivo Estadual relativas ao exercício de 2016, por:

- 1 **não conhecer** do recurso quanto à pretensão de exclusão das **recomendações**;
- 2 **conhecer** das razões recursais em face das **determinações**; e
- 3 quanto ao mérito, por **negar provimento do recurso**.

SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

Relator

VOTO-VISTA DO EXMO. SR. CONSELHEIRO SUBSTITUTO MARCO ANTONIO DA SILVA:

Tratam os presentes autos de **Recurso de Reconsideração**, interposto pelo Excelentíssimo Senhor Governador do Estado do Espírito Santo **Paulo César Hartung Gomes**, assistido pelo Procurador Geral do Estado em exercício, Erfen José Ribeiro Santos e pelo Secretário de Estado da Fazenda, Bruno Funchal, em face do **Parecer Prévio nº 066/2017 - Plenário**, constante dos autos do Processo nº 3139/2017, em apenso.

Frisa-se que o Parecer Prévio atacado, recomendou à Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo à **aprovação** das contas do Chefe do Poder Executivo Estadual, relativas ao **exercício de 2016**, sob a responsabilidade do recorrente, com expedição de **determinações e recomendações**.

A área técnica, através da Secretaria de Controle Externo de Recursos, nos termos da Instrução Técnica de Recurso – ITR 00317/2017-1, no que se refere à admissibilidade, **quanto às recomendações** opinou pelo **não conhecimento** e **quanto às determinações** sugeriu **o conhecimento** do presente Recurso de Reconsideração e, **no mérito**, pelo seu **não provimento**.

O Ministério Público Especial de Contas, nos termos do Parecer 06464/2017-8, da lavra do Procurador Dr. Luis Henrique Anastácio da Silva, anuindo o posicionamento da área técnica, **pugnou no mesmo sentido**.

O Eminentíssimo Conselheiro Relator, nos termos do Voto 01282/2018-1, **não conheceu** do presente recurso quanto à pretensão de exclusão das **recomendações**, conheceu das razões recursais em face das **determinações**, e no mérito, negou provimento.

Assim, após pedido de vista, vieram os autos a este Magistrado de Contas para melhor se inteirar dos termos do voto proferido pelo Eminentíssimo Relator, a fim de formar convicção, com vistas à deliberação do Plenário deste Egrégio Tribunal de Contas, na forma do artigo 29 do Regimento Interno, Resolução TC 261/2013.

É o sucinto relatório.

VOTO DE VISTA

Em se tratando de Recurso intentado em face dos termos do **Parecer Prévio nº 066/2017 - Plenário**, considerando o posicionamento do Eminentíssimo Conselheiro Relator, necessário é sua análise, em cotejo com os documentos e argumentos despendidos pela defesa.

1. DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS:

Compulsando os autos, verifico que a área técnica, através da Instrução Técnica de Recurso – ITR 00317/2017-1, manifestou-se nos seguintes termos, *verbis*:

[...]

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. – g.n.

Por seu turno, o douto representante do *Parquet* de Contas, no termos do Parecer 06464/2017-8, acompanhando o posicionamento da área técnica, pugnou no mesmo sentido.

O Eminentíssimo Conselheiro Relator, nos termos do Voto nº 01282/2018-1, votou nos seguintes termos, *verbis*:

[...]

Assim, ante todo o exposto, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, tendo em conta a fundamentação até aqui expendida, acompanho integralmente o opinamento contido na Instrução Técnica de Recurso 317/2017 e no Parecer 6464/2017 do Ministério Público de Contas e VOTO no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte minuta de Acórdão que submeto à sua consideração.

SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO
Relator

ACORDÃO

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas pelo relator, quanto ao Recurso de Reconsideração interposto pelo Exmo. Senhor Paulo César Hartung Gomes em relação ao **Parecer Prévio TC – 66/201- Plenário**, proferido no processo TC 3139/2017, que por maioria recomendou à Assembleia Legislativa do Espírito Santo a aprovação das contas do Chefe do Poder Executivo Estadual relativas ao exercício de 2016, por:

- 1 não conhecer do recurso quanto à pretensão de exclusão das recomendações;**
2 conhecer das razões recursais em face das determinações; e
3 quanto ao mérito, por negar provimento do recurso. – g.n.

Passemos, pois, à análise dos requisitos de admissibilidade, para posterior exame do mérito.

2. DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO INTENTADO:

Verifica-se, pois, que o Eminentíssimo Relator entendeu que a parte é capaz e possui legitimidade processual.

Ocorre que a Secretaria Geral das Sessões, por meio do despacho 54377/2017-3, informou 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**, tendo sido **interposto o recurso em epígrafe em 30/08/2017**, razão pela qual o mesmo é **tempestivo**, nos termos dos artigos 66, IV e 164, todos da LOTCEES.

Por fim, tece considerações o corpo técnico, através da Instrução Técnica de Recursos ITR 317/2017, no que se refere ao interesse da parte recorrente, em relação ao binômio necessidade/adequação, conforme transcrição, *verbis*:

[...]

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”⁵.**

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 Filho⁶ 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**

⁵FREITAS, 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.

⁶FIRMO 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].

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 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 Contas⁷, **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, 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 inexistem 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.** g.n.

⁷ibidem, p. 50-1.

Assim, quanto ao opinamento técnico, no que se refere à admissibilidade do expediente recursal, verifica-se que **o mesmo retrata fielmente a decisão a ser tomada, quanto à admissibilidade do recurso intentado**, isto porque, de fato, **as recomendações não tem caráter impositivo**, trazendo consigo grande **carga de voluntariedade**, tal qual indicado pelo Eminent Relator ao fazer citação do artigo do Eminent Conselheiro Substituto do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, Dr. Alípio Reis Firmo Filho.

A jurisprudência recente milita neste sentido, como transcrita, *litteris*:

[...]

Trata-se de recurso de reconsideração interposto pelo Departamento Regional do Senai no Estado de Roraima contra os itens 9.1, 9.3, 9.4 e 9.5 do Acórdão 4.222/2017-TCU-1ª Câmara, por meio do qual esta Corte de Contas julgou irregulares as contas do Sr. Arnaldo Mendes de Souza Cruz, aplicando-lhe multa, bem como expediu recomendações ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - Departamento Regional do Estado de Roraima (peça 24) .

Considerando que **não houve aplicação de sanção por esta Corte que atingisse o ora recorrente - Departamento Regional do Senai no Estado de Roraima - e, que, portanto, não há que se reconhecer sucumbência;**

Considerando que a expedição de recomendações por parte do TCU não gera qualquer **sucumbência aos seus jurisdicionados, ante seu caráter não impositivo**, conforme Acórdãos 2.895/2009-TCU-Plenário, 2.112/2005-TCU-1ª Câmara e 1.103/2008-TCU-2ª Câmara;

Considerando que, se não há sucumbência, não há interesse em intervir e, conseqüentemente, **não há legitimidade recursal;**

Os Ministros do Tribunal de Contas da União, quanto ao processo a seguir relacionado, ACORDAM, por unanimidade, com fundamento nos arts. 32, inciso I e 33 da Lei 8.443/1992, e nos arts. 143, inciso IV, alínea "b", e § 3º, 277, inciso I, e 285, *caput*, do Regimento Interno do TCU, de acordo com os pareceres emitidos nos autos, em: **Não conhecer do recurso de reconsideração interposto pelo Departamento Regional do Senai no Estado de Roraima, em razão da ausência de legitimidade e interesse recursal;** (Acórdão 9767/2017 – Primeira Câmara, Relator: Ministro –Substituto Augusto Sherman Cavalcanti, Processo 028.103/2015-7, PRESTAÇÃO DE CONTAS - PC, data da sessão 17/10/2017) - g.n.

No que se refere ao interesse recursal, **mais precisamente em relação à ocorrência do binômio utilidade e necessidade**, evidencia-se que o recorrente **não terá proveito jurídico em relação ao provimento do recurso**, vez que **não há gravame em relação às recomendações expedidas**, conforme jurisprudência hodierna, *in verbis*:

[...]

PROCESSO CIVIL. SFH. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. INTERESSE PROCESSUAL. EXTINÇÃO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. 1. A possibilidade jurídica do pedido consiste na admissibilidade em abstrato da tutela pretendida. 2. **O interesse processual está consubstanciado no binômio necessidade e utilidade, sendo que muitos doutrinadores incluem ainda a adequação, que no presente caso seria a postulação de providência jurisdicional por meio da via processual considerada adequada pelo ordenamento jurídico.** 3. A quitação do imóvel ocasionou a falta de interesse dos autores no feito, já que o contrato de seguro para danos físicos ao imóvel também foi extinto. 4. Apelação desprovida. (TRF 3ª R.; AC 0009059-91.2012.4.03.6104; Quinta Turma; Rel. Des. Fed. Maurício Kato; Julg. 19/03/2018; DEJF 02/04/2018)

INTERESSE RECURSAL. EXISTÊNCIA. Na dicção do art. 996 do CPC/215 **o interesse recursal pressupõe que o julgado ocasione algum gravame ao recorrente e, conseqüentemente, sua reforma traga algum proveito jurídico ou econômico para a parte.** Verificada a possibilidade enunciada, bem assim o binômio da utilidade e necessidade, é nula a sentença que extinguiu o processo sem resolução de mérito, com espeque no art. 485, VI, do CPC/2015. (TRT 10ª R.; RO 000014-82.2016.5.10.0013; Primeira Turma; Relª Desª Elaine Machado Vasconcelos; Julg. 27/03/2018; DEJTDF 05/04/2018; Pág. 336) – g.n.

Desta maneira, **entendo que não há interesse recursal, no que se refere às recomendações expedidas,** vez que este **pressupõe que o julgado ocasione algum gravame ao recorrente** e, conseqüentemente, **seu provimento traga algum proveito jurídico,** o que não advirá de eventual provimento do recurso em relação às recomendações, **não havendo, por conseguinte, a presença de utilidade em sua interposição,** devendo o expediente recursal, no que se refere às recomendações, **não ser conhecido.**

Por fim, **no que se refere às determinações expedidas, estas trazem carga impositiva, na forma da jurisprudência de nossos Tribunais, vejamos:**

[...]

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO. FUNASA. INDENIZAÇÃO DE CAMPO. ART. 16 DA LEI N. 8.216/91. ILEGALIDADE DA FORMA DE PAGAMENTO PELA PORTARIA/FUNASA N. 138/2001. **ACÓRDÃO DE CARÁTER IMPOSITIVO DO TCU. AUTORIDADE APONTADA COMO COATORA. MERO EXECUTOR DA DETERMINAÇÃO. COMPETÊNCIA DO STF. SÚMULA N. 248/STF. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. ART. 485, VI, DO NCPC. 1. Orientam-se as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, havendo decisão de caráter impositivo pelo Tribunal de Contas da União, o mero executor material daquela determinação não pode ser considerado como autoridade impetrada para fins de responder a mandado de segurança visando a defesa de direito líquido e certo por ela em tese violado.** 2. Hipótese em que, conforme item 9. 1.5 do Acórdão/TCU n. 668/2008, Plenário, Ata n. 12/2008, Sessão de 16/04/2008, os Ministros daquela Corte de Contas determinaram a abstenção do pagamento da indenização instituída pelo art. 16 da Lei n. 8.216/91 com base nas diretrizes da Portaria/Funasa n. 138/2001 e a adequação do pagamento desta vantagem em consonância com o Decreto n. 5.992, de 19/12/2006, **ficando a Funasa obrigada, ainda, a informar ao Tribunal de Contas sobre as providências por ela adotadas para a regularização do referido**

pagamento, de modo que é forçoso reconhecer o caráter impositivo de tal determinação, o que afasta a legitimidade para o presente writ da autoridade apontada como coatora. 3. Sendo o ato tido como coator proveniente do TCU, a competência para analisar o mandado de segurança contra ele, nos termos do art. 102, inciso I, alínea "d", da CF/88, e da Súmula n. 248/STF, é do Supremo Tribunal Federal. 4. Extinção, de ofício, do processo, sem resolução do mérito, nos termos do art. 485, VI, do NCP. Apelação prejudicada. (TRF 1ª R.; AC 0020438-86.2008.4.01.3400; Segunda Turma; Rel. Des. Fed. João Luiz de Sousa; DJF1 23/03/2018) – g.n.

Em assim sendo, a expedição de determinação no caso atraem o binômio utilidade/necessidade, de maneira que estão preenchidos todos os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual o recurso de reconsideração, no que se refere às determinações, deve ser conhecido, tal qual indicado pelo corpo técnico.

3. DO MÉRITO RECURSAL:

Em assim sendo, cumpre, portanto, a este Conselheiro em Substituição, o enfrentamento de mérito recursal, relativamente às determinações realizadas, tendo em vista o opinamento técnico e do órgão Ministerial, acolhidos pelo Eminent Relator, no sentido de que seja negado provimento ao recurso intentado, à luz da documentação contida nos autos, das razões de defesa, bem como da legislação e jurisprudência aplicável.

3.1. ANÁLISE CONJUNTA DAS OITO PRIMEIRAS DETERMINAÇÕES CONTIDAS NO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO, QUAIS SEJAM:

II.1. - QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.1 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO;

III.2. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.2 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO;

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

III.4. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.7 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO;

III.5. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.1.8 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO;

III.6. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.2.1 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO;**III.7. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.2.2 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO; e****III.8. QUANTO À DETERMINAÇÃO CONTIDA NO ITEM 3.3.1 DO PARECER PRÉVIO TC 66/2017 – PLENÁRIO.**

Registra-se, por oportuno, que oito das dez determinações merecem efetivamente ser analisadas em conjunto, visto que têm conteúdo relativo à despesa com pessoal, parte da primeira delas e parte da oitava, sendo que as demais têm conteúdo, preponderantemente, de cunho previdenciário afeto aos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS.

No que se refere às determinações expedidas, abordadas neste item, verifica-se que a área técnica, através da Instrução Técnica de Recurso 317/2017, assim se manifestou, *litteris*:

[...]

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 (DRAA 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
VARIAÇÃO EM %	343,22%	165,46%	161,39%
Índice de Referência	IPCA + 1%	IPCA	IPCA
% Índice de Referência	124,28%	99,08%	99,08%
Diferença para o índice de referência	176,16%	67,00%	62,89%

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 Caldari⁸ et al. (2014) junto ao Governo do Rio Grande do Sul, na data base de novembro de 2011.

⁸CALDARI, Paulo Robert. MOTTA, Silvia Teixeira da. CAETANO, Marcelo Abi-Ramia. BONATTO, Tais 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.

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.

Em sua defesa, o Recorrente alega que o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS do Estado foi devidamente apurado e cancelado pela Secretaria de Previdência Social quando da análise da Nota Técnica Atuarial do RRPS 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 ES Previdência 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 SECEXPrevidência.

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 dos 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 teremos 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 chancelado 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 SECEXPrevidência. 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%
Rentabilidade em termos reais (descontado o IPCA)	15,47%	-8,16%	6,29%	2,24%	9,77%	26%
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/CALCIDADAOPublico/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%
Diferença nominal	1,85%	4,31%	1,76%	0,42%

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 <i>Déficit</i>
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 - *Déficits* atuariais do Fundo Financeiro nas avaliações atuariais de 2006 a 2017 (atualizados pelo IPCA até dez/2016)

DRAA	<i>Déficit</i> Atuarial do Fundo Financeiro	Variação 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)
2014	31.806.138.186,64	-25,60%	Miki Massui (Exacttus)
2015	45.944.127.397,81	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 À 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 conseqüente 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.** g.n

No que se refere ao opinamento técnico de manutenção das determinações em questão, necessário é enfrentarmos a matéria, afinal a própria área técnica assim se manifestou: **“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.”**

Verifica-se que os artigos 1º, 19 e 20 da LRF tratam, respectivamente, da abrangência da referida lei, vez que estabelece ela normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, e, por fim, a repartição dos limites globais por ente da Federação e por Poder.

A Lei 9.717/98, afeta ao tema, também assim dispõe, acerca da matéria, *in verbis*:

[...]

Art. 9º Compete à União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social:

I - a orientação, supervisão e o acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos e dos militares da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e dos fundos a que se refere o art. 6º, para o fiel cumprimento dos dispositivos desta Lei;

II - o estabelecimento e a publicação dos parâmetros e das diretrizes gerais previstos nesta Lei.

III - a apuração de infrações, por servidor credenciado, e a aplicação de penalidades, por órgão próprio, nos casos previstos no art. 8º desta Lei. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001)

Parágrafo único. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios prestarão ao Ministério da Previdência e Assistência Social, quando solicitados, informações sobre regime próprio de previdência social e fundo previdenciário previsto no art. 6º desta Lei. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001) – g.n

A Portaria MPS N° 403, de 10 de dezembro de 2008, acerca do tema assim estabelece, *litteris*:

[...]

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.

[...]

Art. 23. Os resultados da avaliação atuarial inicial e das reavaliações anuais deverão ser encaminhados à SPS, por intermédio do Demonstrativo de Resultado da Avaliação Atuarial - DRAA, conforme modelo e instruções de preenchimento disponíveis no endereço eletrônico do MPS na Internet - www.previdencia.gov.br.

Art. 24. No ato do preenchimento e envio do DRAA será gerado comprovante, no qual se atestará a veracidade e correspondência entre as informações contidas na avaliação atuarial e no DRAA, que deverá ser impresso, assinado pelo responsável técnico pela avaliação atuarial e pelos representantes legais do ente federativo e da unidade gestora do RPPS, e encaminhado à SPS na forma por ela estabelecida. g.n.

Por sua vez, a Lei Complementar 282/2004, assim estabelece acerca do tema, *in verbis*:

[...]

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

[...]

§ 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.** g.n.

Desta maneira, da leitura dos dispositivos retromencionados, verifica-se que, 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 ou especificamente qualquer das determinações realizadas, ao menos na forma em que fora redigida.**

O que se extrai do art. 9º da Lei 9.717/98 **é que compete à União, por intermédio do Ministério da Previdência Social, a normatização, a orientação, o estabelecimento e a publicação dos parâmetros e das diretrizes gerais previstos em referida Lei, bem como a apuração de infrações em relação aos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS.**

A par disso, há afirmativa do corpo técnico no sentido de que “**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”, **não me parece acertada.**

Isto porque a competência legalmente estabelecida para o Ministério da Previdência Social e a competência de controle externo do Tribunal de Contas do Estado tem áreas de atuação distintas, **com espectro de atuação aparentemente**

convergente, que devem ser realizadas de maneira equidistantes, de maneira atuante, porém, não conflitantes.

Ora, **se não há comando expresso** a este respeito, a expedição de determinação **pode colidir** com a competência legalmente estabelecida para outro órgão, no caso o Ministério da Previdência Social.

Percebe-se, assim, que em relação à folha de pagamento, **quando quis a legislação que fossem envidadas ações para que se voltasse, por exemplo, aos limite legal do art. 19 e 20, estabeleceu elas no corpo da LRF, conforme consta do art. 22 e 23 da Lei Complementar 101/2000.**

Da mesma maneira, **em relação à normatização de matéria que envolve o Regime Próprio de Previdência Social**, estabeleceu o Congresso Nacional a competência do Ministério da Previdência Social, o que demonstra **a necessidade de prudência na expedição de determinações voltadas para os Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS**, sob pena de, no caso concreto, se incidir em conflito de competência relativamente à determinação expedida.

Além do que a determinação realizada ao chefe do Poder Executivo **pode extrapolar a competência executória da mesma**, tornando o Chefe de Poder parte ilegítima para implementá-la, ao menos parcialmente, afinal o Regime Próprio de Previdência é constituído por recursos formados para gerar um patrimônio garantidor dos benefícios de aposentadoria e pensão dos servidores a ele vinculados, detendo competências próprias diferenciadas do Chefe de Poder.

Portanto, sua gestão é vinculada ao Executivo no que toca aos repasses dos servidores e às obrigações patronais enviadas ao regime, sendo evidente que podem nascer conflitos de interesses entre o Chefe de Poder e o gestor da entidade previdenciária por ele nomeado em diversas questões relativas à gestão do regime, cita-se como exemplo a cobrança judicial dos aportes, ou mesmo a gestão das alíquotas.

Obviamente, **isto não retira a competência da Corte de Contas**, principalmente **quando violado dispositivo legal que atrai a competência da**

Corte de Contas para o fim de expedir determinação, conforme se vê da jurisprudência do Egrégio Tribunal de Contas da União, *verbis*:

[...]

Enunciado: Na fiscalização das atividades-fim das agências reguladoras, o TCU não deve substituir-se aos órgãos que controla, nem estabelecer o conteúdo do ato de competência do órgão regulador, determinando-lhe a adoção de medidas, salvo quando verificar a ocorrência de ilegalidade ou de omissão da autarquia no cumprimento das normas jurídicas pertinentes. (Acórdão 715/2008, Relator: Ministro Augusto Nardes) – g.n.

Observadas as áreas de competências, nos caso sob exame, *mutatis mutantis*, entendo que o Tribunal de Contas não pode expedir determinação cujo espectro atinja seara de competência do Ministério da Previdência Social, razão pela qual é de bom alvitre que se transforme a determinação em recomendação com os mesmos objetivos daquela, sem incidência, contudo, da carga impositiva que lhe acompanha.

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

No que se refere à esta determinação expedida, verifica-se que a área técnica, através da Instrução Técnica de Recurso 317/2017, assim se manifestou, *litteris*:

[...]

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.** - g.n.

No caso deste item, verifica-se que a área técnica conclui dizendo que: “o que se determinou, **é que o Estado siga as normas da Secretaria do Tesouro Nacional - 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”.**

A respeito do tema, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, assim estabelece, *litteris*:

[...]

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

[...]

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

Deste modo, da leitura da afirmativa supramencionada, **fácil de se constatar que o fim colimado com a determinação expedida é a observância do que se estabeleceu no Manual da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, entidade responsável por consolidar as contas públicas em matéria de escrituração, constituindo-se em mero alerta, portanto, sem carga impositiva.**

A observância da escrituração estabelecida pela STN é clara e evidente, isto até, que não seja implantado o Conselho de Gestão Fiscal, órgão a ser constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando o implemento das ações descritas nos incisos I a IV do art. 67 da LRF.

Registra-se, ainda, que **o Chefe de Poder não pode realizar ações que estejam fora de sua área de competência, sendo certo que a escrituração dos Poderes e dos órgãos que detenham autonomia administrativa e financeira é de suas competências respectivas,** o que torna o Chefe de Poder parte ilegítima para promover, ao menos, parte da determinação.

Desse modo, **latente a ausência de carga impositiva nesta determinação, razão pela qual é de bom alvitre que se transforme a determinação em recomendação com os mesmos objetivos daquela.**

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

No que se refere à esta determinação expedida, verifica-se que a área técnica, através da Instrução Técnica de Recurso 317/2017, assim se manifestou, *verbis*:

[...]

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; com o art. 5º, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e com o artigo 7º, inciso I, da Lei 4.320/1964, 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.

Vejam 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 10.028/00);

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 introduzir 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.

Cumpra 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 valorou 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 tornando 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:

- superávit* financeiro, até o limite do total apurado;
- excesso de arrecadação, até o limite de **100%** (cem por cento) do valor apurado;
- anulação parcial ou total de dotações, dentro do mesmo projeto ou atividade, no limite das dotações;
- 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 técnica 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. g.n.

No caso deste item, importante frisar que o Eminent Relator reconsiderou posição antes externada no Processo TC 4733/2016, no sentido de que: **“não havia 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 pela qual não recepciono a sugestão proposta.”

Acerca do tema, penso que a legislação estadual autorizou a abertura dos créditos nos moldes por ela indicados, isto é, na forma do art. 6º da Lei Orçamentária Anual indicado, veja-se:

[...]

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. g.n.

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 que se abstenha de incluir tais dispositivos na elaboração das próximas LOA's em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal e no art. 5º da LRF.

Em relação à matéria ora em análise, cumpre anotar que o art. 167, inciso V e VII, da CF/88 apresenta um comando expresso acerca da controvérsia:

[...]

Art. 167. São vedados:

V - a **abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;**

VII - a concessão ou utilização de **créditos ilimitados;** g.n.

O comando constitucional, portanto, é de que a abertura de créditos suplementares e especiais deve ser, de forma inequívoca, **precedida de prévia autorização legislativa, estabelecendo previamente os valores dos créditos a serem abertos.**

Obviamente, não se deve perder de vista, que houve autorização legislativa e que **o bem jurídico a ser tutelado por essa norma é o equilíbrio das contas públicas,** ou seja, a saúde financeira do Estado, sendo certo que as finanças públicas, no Estado moderno, não são somente um meio de assegurar a cobertura para as despesas da Administração Pública.

Verifico, também, em relação à pretensa afronta da CF/88 que o possível **reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo de lei ora analisado, mostra-se prejudicado, visto que os efeitos da lei foram exauridos com a execução da LOA** e com a aplicação de tal dispositivo **até 31/12/2016,** não sendo razoável, neste momento, tratar de pretensa inconstitucionalidade ou não, visto que o **dispositivo de lei não mais está vigente,** conforme assentou o Excelso Pretório, *verbis:*

[...]

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Lei Federal nº 9.688/98. Servidor público. Cargo de censor federal. Extinção. Enquadramento dos ocupantes em cargos doutras carreiras. **Norma de caráter ou efeito concreto exaurido. Impossibilidade de controle abstrato de constitucionalidade.** Pedido não conhecido. Votos vencidos. **Lei ou norma de caráter ou efeito concreto já exaurido não pode ser objeto de controle abstrato de constitucionalidade, em ação direta de inconstitucionalidade.** (STF - ADI: 2980 DF, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 05/02/2009, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-148 DIVULG 06-08-2009 PUBLIC 07-08-2009 EMENT VOL-02368-01 – (g.n.).

O Egrégio Tribunal de Justiça de nosso estado assim se posicionou, litteris:

[...]

AÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - PRELIMINAR DE OFÍCIO - IMPOSSIBILIDADE DO CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMA DE EFEITO CONCRETO - EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO - ART. 267, VI DO CPC. 1 - A Lei de Diretrizes Orçamentárias, tem sua eficácia especificamente dirigida a uma situação individual e concreta, veiculando um ato materialmente administrativo desprovido de abstração e generalidade. A fiscalização em abstrato da validade de uma norma dentro do ordenamento jurídico, não se coaduna com a apreciação de um caso concreto. 2 - Ausência

de interesse de agir na utilização da Adin em face de leis de efeitos concretos. Extinção do processo sem julgamento de mérito. Art. 267, VI do CPC. (TJ-ES - Ação de Inconstitucionalidade: 100030039901 ES 100030039901, Relator: PAULO NICOLA COPOLILLO, Data de Julgamento: 02/06/2005, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: 17/06/2005) – (g.n.).

Sabe-se que, atualmente, o Excelso Pretório tem admitido o controle concentrado de constitucionalidade de leis de efeito concreto, conforme julgamento da ADI 5.449-MC (10/03/2016), *in verbis*:

[...]

CONSTITUCIONAL E FINANCEIRO. ART. 50, DA LEI 1.005/15, DO ESTADO DE RORAIMA. FIXAÇÃO DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS LOCAIS PARA O EXERCÍCIO DE 2016. MODIFICAÇÃO DOS LIMITES DE GASTOS COM PESSOAL DOS PODERES EXECUTIVO E LEGISLATIVO. **SUPERAÇÃO DO TETO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO FEDERAL, NESTE ÚLTIMO CASO. PLAUSÍVEL USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA PRIVATIVA DA UNIÃO (ART. 169, DA CF). RISCO DE PREJUÍZO AO ERÁRIO LOCAL COM A VIGÊNCIA DA NORMA. CAUTELAR PARCIALMENTE CONCEDIDA.** 1. Leis orçamentárias que **materializem atos de aplicação primária da Constituição Federal podem ser submetidas a controle de constitucionalidade em processos objetivos. Precedentes.** 2. A incompatibilidade entre os termos do dispositivo impugnado e os padrões da lei de responsabilidade fiscal (Lei Federal Complementar 101/00) não se resume a uma crise de legalidade. Traduz, em verdade, um problema de envergadura maior, a envolver a indevida apropriação de competências da União, em especial a de conceber limites de despesas com pessoal ativo e inativo (art. 169, *caput*, da CF), controvérsia que comporta solução na via da ação direta de inconstitucionalidade. 3. Os limites traçados pela lei de responsabilidade para os gastos com pessoal ativo e inativo nos Estados, Distrito Federal e Municípios valem como referência nacional a ser respeitada por todos os entes Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 10660460. Supremo Tribunal Federal Inteiro Teor do Acórdão - Página 1 de 15 Ementa e Acórdão ADI 5449 MC-REF / RR federativos, que ficam incontornavelmente vinculados aos parâmetros máximos de valor nela previstos. 4. Ao contemplar um limite de gastos mais generoso para o Poder Legislativo local, o dispositivo impugnado se indispõe abertamente com os parâmetros normativos da lei de responsabilidade fiscal, e com isso, se sobrepõe à autoridade da União para dispor no tema, pelo que fica caracterizada a lesão ao art. 169, *caput*, da CF. 5. Liminar referendada pelo Plenário para suspender, com efeitos “ex nunc” (art. 11, § 1º, da Lei 9.868/99, até o julgamento final desta ação, a eficácia da expressão “Poder Legislativo 4,5%”, do art. 50 da Lei estadual 1.005/2015. (Relator: Ministro TEORI ZAVASCKI, REQTE.(S) : Governador do Estado de Roraima, Procurador: Procurador Geral do estado de Roraima, Assembleia Legislativa do Estado de Roraima: Helder Figueiredo Pereira e outros, AM. CURIAE: Tribunal de Contas do Estado de Roraima, ADI 5.449) g.n

Na oportunidade o Plenário do STF consolidou o entendimento no sentido de que é possível a impugnação, em sede de controle abstrato de constitucionalidade, de leis orçamentárias, tendo consignado o Relator do Acórdão, o Ministro Teori Zavascki, que **“leis orçamentárias que materializem atos de aplicação primária da Constituição Federal podem ser submetidas a controle de constitucionalidade em processos objetivos”**, estando **vigente a norma.**

Ocorre que a superação da concepção de que haveria uma suposta ausência de normatividade, abstração e generalidade nas leis orçamentárias, ainda que estas sejam dotadas de temporariedade, **somente ocorreu em 10/03/2016**, sendo evidente que a Lei Orçamentária em questão **foi aprovada em data anterior, de maneira que não pode o entendimento ter efeitos ex tunc, até mesmo por força da segurança jurídica, posto que não foi instaurado incidente durante sua vigência.**

Além do que, no caso sob exame, **não há notícia de frustração de arrecadação tributária apta a fazer frente às despesas realizadas, de maneira que me parece ter havido mais equívoco quanto à técnica legislativa que propriamente abertura de créditos ilimitados, razão pela qual entendo que deve ser afastada a incidência da determinação em questão para transformá-la em recomendação.**

4. DO DISPOSITIVO:

Ante o exposto, divergindo parcialmente da área técnica, do Ministério Público Especial de Contas e do Eminent Relator, **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte minuta de Acórdão que submeto à sua consideração.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão do Plenário desta Egrégia Corte de Contas, ante as razões expostas neste voto de vista, em:

- 1. NÃO CONHECER** do recurso de reconsideração interposto, no que se refere às recomendações expedidas, em face da **ausência de utilidade no provimento do recurso intentado**;
- 2. CONHECER** do recurso de reconsideração interposto, em face do preenchimento dos requisitos de admissibilidade, **em relação às determinações expedidas, conforme razões antes motivadas**;
- 3. NO MÉRITO**, acolher as razões recursais constantes do recurso intentado, **DANDO-LHE PROVIMENTO**, para o fim de **afastar a incidência das determinações recorridas**, transformando-as **em recomendações**, relativamente

às determinações constantes do **item 3.1 desta decisão**, em razão de potencial ocorrência de conflito de competência entre as atribuições da Corte de Contas e da Secretaria de Previdência Social – SPS, órgão responsável por normatizar as matérias de cunho previdenciário, no âmbito do Ministério da Previdência Social, **bem como transformar em recomendações as determinações constantes dos itens 3.2 e 3.3 desta decisão, em face das razões antes expendidas;**

4. **ARQUIVAR** os presentes autos após o respectivo trânsito em julgado, bem como as providências descritas no art. 121 do regimento Interno desta Corte de Contas.

MARCO ANTONIO DA SILVA
Conselheiro em Substituição

VOTO COMPLEMENTAR DO EXMO. SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO:

1. RELATÓRIO

Este processo trata 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.

Devidamente notificado, o Chefe do Executivo Estadual impetrou Recurso de Reconsideração, com o objetivo de retirar do Parecer Prévio que recomendou a aprovação de suas Contas algumas das determinações e recomendações nele contidas.

A Segex Recursos emitiu então a **Instrução Técnica de Recurso 317/2017**, cuja conclusão foi no sentido do não conhecimento do recurso quanto às recomendações, do conhecimento quanto às determinações e, no mérito, pela negativa de provimento.

O Ministério Público de Contas, por meio do **Parecer 6464/2017** anui à proposta contida na Instrução Técnica de Recurso 317/2017.

Nos termos do Voto 01282/2018-1, entendi pelo **não conhecimento** o presente recurso quanto à pretensão de exclusão das **recomendações**, e pelo **conhecimento** das razões recursais em face das **determinações**, e no mérito, pela negativa de provimento.

DELIBERAÇÃO

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, DELIBERAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas pelo relator, quanto ao Recurso de Reconsideração interposto pelo Exmo. Senhor Paulo César Hartung Gomes em relação ao **Parecer Prévio TC – 66/201- Plenário**, proferido no processo TC 3139/2017, que por maioria recomendou à Assembleia Legislativa do Espírito Santo a aprovação das contas do Chefe do Poder Executivo Estadual relativas ao exercício de 2016, por:

1 não conhecer do recurso quanto à pretensão de exclusão das **recomendações**;

2 conhecer das razões recursais em face das **determinações**; e

3 quanto ao mérito, por **negar provimento do recurso**.

Na 2ª Sessão Especial do Plenário, realizada no dia 27/03/2018, o Conselheiro Substituto Marco Antônio da Silva pediu vistas dos autos.

Foram os autos devolvidos na data de 10 de abril de 2018, na 3ª Sessão Especial do Plenário, tendo sido apresentado o **Voto Vista 0078/2018-6**.

É o relatório.

2. FUNDAMENTAÇÃO

O VOTO VISTA 0078/2018 do Conselheiro Substituto Marco Antônio da Silva, em análise fundamentada, em seu dispositivo, assim se manifestou:

[...]

3. NO MÉRITO, acolher as razões recursais constantes do recurso intentado, **DANDO-LHE PROVIMENTO**, para o fim de **afastar a incidência das determinações recorridas**, transformando-as **em recomendações**, relativamente às determinações constantes do **item 3.1^º desta decisão**, em razão de potencial ocorrência de conflito de competência entre as atribuições da Corte de Contas e da Secretaria de Previdência Social – SPS, órgão responsável por normatizar as matérias de cunho previdenciário, no âmbito do Ministério da Previdência Social, **bem como transformar em recomendações as determinações constantes dos itens 3.2 e 3.3 desta decisão, em face das razões antes expendidas;**

Passo a tecer algumas observações complementares após o voto-vista do eminente Conselheiro Substituto Marco Antonio da Silva que transformou todas as determinações sugeridas pela área técnica em recomendações.

3.1. Análise conjunta das oito primeiras determinações contidas no parecer prévio TC 66/2017 – Plenário, processo TC n. 3139/2017 que tratou das Contas do Governador – exercício 2016.

ANÁLISE DAS DETERMINAÇÕES DO ITEM 3.1 DO PARECER PRÉVIO TC-066/2017- PLENÁRIO CONSTANTE DOS AUTOS DO PROCESSO TC N. 3139/2017

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.**

Análise do Relator

Tomo como base para decidir a análise da área técnica sobre essa determinação. Como mencionado na ITR 317/2017, “ o artigo 49 da Lei Complementar Estadual (LCE) 282/2004 constituiu fundos distintos para a realização de pagamento dos benefícios previdenciários aos seus segurados. 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 art. 40 da lei supracitada se refere ao custeio do regime próprio de previdência do Estado e assim dispõe taxativamente :

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. 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, concordo com a área técnica que é **necessário considerar ou realizar estudos atuariais distintos para que se possa conhecer o impacto em cada poder/órgão**. 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.

O recorrente alegou que não existe um dispositivo legal direto na Portaria MPS 403/2008 obrigando o estudo atuarial individualizado por poder. Entendo que não haja essa necessidade de um comando normativo direto acerca da necessidade de realização de projeção para os próximos 75 anos do fluxo das receitas e despesas individualizadas por Poder e órgãos autônomos. O fundamento principal é a manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do plano e ação planejada de modo a prevenir riscos.

Entendo que **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.

Por fim, a SegexPrevidência afirma que **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.

Portanto, corroborando com a área técnica, mantenho a determinação.

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).

Análise do Relator

Tomo como razão de decidir a análise da área técnica. O Relatório Técnico 449/2017 nos informa que IPAJM não realizou estudos de crescimento real dos salários para embasar as taxas escolhidas nos cálculos atuariais. “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%”.

A área técnica apresentou 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”

Com relação 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”**, não cumprindo com 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.

Os poderes possuem características salariais distintas e restrições orçamentárias diferenciadas, portanto deve realizar estudos conforme as diversas realidades apresentadas **para que a avaliação técnica seja a mais próxima da realidade possível.**

Vale ressaltar o exposto pela área técnica: “o que está sendo determinado por essa Corte de Contas é que o estudo seja feito com base na realidade de cada Poder/Órgão, de modo que o gestor possa ter uma visão sobre os 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”.

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.

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

Para finalizar, 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.

Portanto, corroborando com a área técnica, mantenho a determinação.

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.

Análise do Relator

Tomo como razão de decidir a análise da área técnica. O Recorrente alegou que a determinação possui alto grau de subjetividade e que o IPAJM já segue os parâmetros da Portaria MPS 403/2008. Alegou 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) relativo as Contas do Governador - exercício de 2015** que ficaram sob a responsabilidade da SECEX Previdência.

O monitoramento 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. Ao verificar a tabela elaborada na reunião e constante da Ata, foi observado que somente dois itens foram objeto de estudo, conforme registrado também no Relatório de Monitoramento 19/2017.

Cabe lembrar texto esclarecedor sobre hipóteses atuariais lançado no relatório técnico das **contas de Governador do Estado do Espírito Santo, exercício financeiro de 2015 que fui relator:**

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.

Quanto a subjetividade da determinação entendo que não existe. O que se quer nela é que se atenha tecnicamente às premissas e que as hipóteses sejam estudadas e avaliadas quando da realização do cálculo atuarial ou teremos um resultado que não corresponde à realidade.

Do RT 449/2017 extraio a seguinte e preocupante análise:

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.

Diante dessa situação, é importante verificar possíveis causas do aumento exponencial do déficit do Fundo Financeiro no período. Isso porque a preservação do equilíbrio financeiro e atuarial é um dever constitucional de todo regime de previdência próprio. Ademais, a necessidade de repasse de aporte para cobertura das insuficiências financeiras pode comprometer o equilíbrio fiscal do ente.

E é com base nas avaliações atuariais que são contabilizadas as provisões matemáticas previdenciárias e projetadas as necessidades de aportes ao Fundo Financeiro. Contudo, as projeções dos resultados previdenciários¹⁴⁰ no decorrer dos anos demonstraram grande divergência em relação à insuficiência.

DRAA	Déficit Atuarial do Fundo Financeiro	Variação em %
2006	1.585.366.653,20	-
2007	1.966.015.166,51	24,01%
2008	2.066.942.790,59	5,13%
2009	20.558.988.896,90	894,66%
2010	21.205.189.481,48	3,14%
2011	23.845.114.650,46	12,45%
2012	46.550.936.585,27	95,22%
2013	42.751.074.203,68	-8,16%
2014	31.806.138.186,64	-25,60%
2015	45.944.127.397,81	44,45%
2016	64.669.923.555,34	40,76%
2017	66.771.898.121,25	3,25%

Fonte: DRAA de 2005 a 2014 e Avaliações Atuariais de 2015 a 2017

O Recorrente alega também que o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS do Estado foi “devidamente apurado e chancelado pela Secretaria de Previdência Social”. Concordo com a área técnica que “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).

Portanto, corroborando com a área técnica, mantenho a determinação.

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 - - Relatório de Monitoramento 19/2017, Processo TC 1081/2017.

Análise do Relator

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%).

Analisar apenas três anos passados não se apresenta uma linha de tempo razoável. **Acreditar que a taxa de juros REAL ficará estável em 6% ao ano ao longo 75 anos não é razoável nem do ponto de vista atuarial nem macroeconômico**

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.

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.

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, a área técnica extraiu o seguinte trecho 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 sensibilidade do Acréscimo no Déficit dada uma variação negativa da taxa de juros real é alta. No quadro acima foi feito um exercício de **queda dos juros reais em 1,5 ponto percentual gerando um acréscimo de 174,82%** sobre as insuficiências contributivas.

Portanto, corroboro com o entendimento da Área Técnica e mantenho a determinação

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 1081/201.

Análise do Relator

Tomo com base decidir as razões expostas pelo recorrente que essa determinação se refere ao exercício de 2014, que já foi devidamente apreciado e fiscalizado. Não cabe mais um estudo atuarial para o exercício de 2014. O que levaria a um gasto desnecessário e sem efetividade.

Portanto, afasto a determinação.

ANÁLISE DAS DETERMINAÇÃO DO ITEM 3.2 DO PARECER PRÉVIO TC-066/2017- PLENÁRIO CONSTANTE DOS AUTOS DO PROCESSO TC N. 3139/2017

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);

Análise do Relator

O recorrente alega que a Lei Complementar 101/2000 somente exige estimativa do impacto orçamentário-financeiro quando da concessão de aumentos remuneratórios. 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.

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**¹⁰ (um bilhão, setecentos e sessenta e sete milhões, dezesseis mil, seiscentos e cinquenta e três reais – a preços de dez/2016). O artigo 16 da LRF assim dispõe:

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação

¹⁰ Ainda sobre os bilionários aportes: o valor no exercício de 2016 atualizado pelo IPCA até dez/2017 é de R\$ 1.819.096.819,00. O valor de 2017 alcançou a cifra de R\$ 2.014.441.226,00. Houve um **crescimento REAL de cerca de 11% em apenas um ano**

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.

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.

A determinação contida nesse item 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.

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.

A edição de procedimentos próprios via normatização é instrumental em relação à obrigação, decorrente de todo o arcabouço legal e constitucional da matéria, de efetivamente realizar os estudos. Também é necessário 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.

Portanto, corroboro com o entendimento da Área Técnica e mantenho a determinação

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.

Análise do Relator

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 invocando, a seu favor, o **princípio da legalidade** e que a matéria relativa ao processo legislativo é matiz constitucional.

Estudos de impacto previdenciário/atuarial visam medir o quanto dos reajustes de servidores irão impactar no passivo atuarial dos Fundos, e na necessidade anual de aporte para a cobertura das insuficiências financeiras.

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 conseqüente reajuste dos benefícios.

A inexistência de normas estaduais regendo a matéria foi apontada como causa principal para a ausência dos estudos em diversos projetos de lei. **Ora, a norma geral existe**, e consiste no art. 40 da Constituição; artigos 16, 17, 24 e 69 da LRF.

No meu entendimento corroborando com a área técnica tal determinação não implica, de forma alguma, qualquer interferência em esferas de competência ou a preconizar quebra do princípio constitucional da tripartição dos poderes. As legislações constitucionais e infraconstitucionais citadas acima afirmam com clareza a necessidade de se realizar os estudos apontados na determinação em epígrafe.

Para que tais estudos sejam devidamente realizados, fazem-se necessárias normas que estabeleçam os procedimentos a serem adotados nos estudos visando garantir: (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.

Portanto, corroboro com o entendimento da Área Técnica e **mantenho a determinação**

ANÁLISE DAS DETERMINAÇÃO DO ITEM 3.3.1 DO PARECER PRÉVIO TC-066/2017- PLENÁRIO CONSTANTE DOS AUTOS DO PROCESSO TC N. 3139/2017

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).

Análise do Relator

O Recorrente alega que essa Determinação possuiria 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. No entanto, o mesmo 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 haveria mais qualquer pendência.

Quanto ao TCEES estar adentrando em seara relativa à conveniência e oportunidade das escolhas a serem feitas pelo Poder Executivo no âmbito de sua discricionariedade, competindo, exclusivamente ao Governo Estadual decidir como e quais medidas administrativas deverão ser adotadas para que isso seja feito. Com a devida vênia, discordo dos argumentos trazidos pelo recurso, e corroboro com o entendimento da área técnica de que não se pretende interferir na esfera de decisão administrativa do executivo, mas que se realizem, tão somente, e efetivamente, os comandos da LRF.

A matéria em tela 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.

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, 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 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 tabela calcula o “Resultado previdenciário” que é o valor das receitas menos as despesas previstas. 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 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.

Por fim, essa determinação trata de um procedimento que essa Corte de Contas exige na **Instrução Normativa TC Nº 43 de 05 de dezembro de 2017 (ANEXO II - item 25 - NOME: SUSTEN)** que regulamenta o envio de dados e informações por meio de sistema informatizado.

Portanto, corroboro com o entendimento da Área Técnica e mantenho a determinação.

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).

Análise do Relator

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.”

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.

Uma vez que essas alterações ainda não se efetivaram, uma determinação para que o Estado cumpra uma norma quando da sua alteração e atualização não é razoável e, portanto, afasto a determinação.

ANÁLISE DAS DETERMINAÇÃO DO ITEM 3.4 DO PARECER PRÉVIO TC-066/2017- PLENÁRIO CONSTANTE DOS AUTOS DO PROCESSO TC N. 3139/2017

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.

Análise do Relator

Este ponto foi inicialmente pela área técnica no item 3.3.1 do **Relatório de Acompanhamento 1/2016**, Processo TC 4733/2016¹¹. Como se seguiu naqueles autos, o voto do Relator, **naquele momento**, entendeu por não recepcionar a sugestão proposta pela área técnica. Entretanto, ao final do Voto, o Relator ressaltou a possibilidade de retomada do tema, como consta no seu Voto no supracitado processo;

Já em seu voto no processo das Contas de 2016¹², o relator retomou a matéria, mudando seu entendimento, 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;

¹¹ Processo de Fiscalização – Acompanhamento e Monitoramento – Governo do ES – Exercício: 2016

¹² Processo TC 3139/2017 - Prestação de Contas Anual de Governador

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 que assim se manifestou:

(...)

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 expresse 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.

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 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).

A área técnica (ITR 317/2017) explica com clareza a questão da flexibilidade orçamentária:

... 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 que alterações significativas o desfigure por completo, transformando-o em uma “peça fictícia”.

O art. 43 da Lei 4.320/64 disciplina quais são os recursos para a abertura de crédito suplementar:

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;
- II - os provenientes de excesso de arrecadação;
- III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;
- IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

A área técnica assim se manifesta sobre a argumentação do recorrente:

... 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.

A LOA 2016 guarda sintonia com o art. 43 da Lei 4.320/64 ao indicar as fontes possíveis, mas 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).

Como alertado pela área técnica, 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.

Como se vê na LOA 2016 do Governo do ES, 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 **reais** 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.

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.

Há também a impropriedade do inciso III. Como argumentou a área técnica:

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 2016 do governo do ES 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 a 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 tornando 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.

Portanto, corroboro com o entendimento da Área Técnica e **mantenho a determinação.**

Finalizando...

A previdência é, sem dúvida, o principal desafio fiscal do Poder Público brasileiro (União, estados e municípios). A situação é, sem dúvida, gravíssima. O controle externo feito pelo Tribunal de Contas tem o dever de alertar, recomendar e determinar ações aos gestores previdenciários visando minimizar riscos e, ao mesmo tempo, contribuir para fortalecer a integridade do sistema previdenciário (envolvendo os três poderes, o MP, o TC e a sociedade civil organizada) ao longo do tempo.

Construir, aprimorar e manter um nível de excelência da governança previdenciária é um trabalho complexo e permanente onde não cabem mais o amadorismo e o improvisado. A leitura dos últimos relatórios de gestão previdenciária elaborados pela

SecexPrevidência e que compuseram as Contas de Governador (exercícios 2015, 2016 e 2017) evidenciam isso com muita clareza.

Os desafios e problemas que deverão ser enfrentados pelo governo estadual no médio prazo, por meio do seu Instituto de Previdência dos Servidores Públicos do Estado do Espírito Santo (IPAJM) são gigantescos. Este, por força de Lei (LC 282/2004), é o gestor único da previdência estadual, responsável pelas aposentadorias e pensões de todos os servidores do Estado.

No meu entendimento, o diagnóstico apresentado nesses relatórios revelou, grosso modo, três tipos básicos de problemas: conjunturais, gerenciais estruturais. Foi dentro dessa tipificação que pautei minha decisão de avaliar, o que mereceria ou não a qualificação de recomendação ou determinação.

Tenho clareza de que as determinações que permaneceram impostas para o exercício 2016 vão no sentido de incentivar que os Regimes Próprios de Previdência Social adotem sistematicamente as melhores práticas de governança previdenciária, que proporcionem maior controle dos seus ativos e passivos e mais transparência no relacionamento com os segurados e a sociedade.

Entendo também que essa decisão está em conformidade com as alterações ocorridas na Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro - LINDB¹³ que introduziu novos dispositivos visando dar maior segurança jurídica, qualidade nas decisões e eficiência na **criação e na aplicação do direito público**.

O trabalho da área técnica (RT 449/2017 e a ITR 317/2017), que utilizei para sustentar as razões de decisão do meu voto, trouxe várias argumentações técnicas e avaliações consequencialistas.

Tenho a convicção de que as determinações da área técnica aderidas neste voto se balizaram não somente em normas legais, princípios e valores jurídicos abstratos no que diz respeito à governança previdenciária estadual, mas também **trouxeram à luz, avaliações consequencialistas objetivas** se não atendidas as determinações propostas para o gestor.

¹³ Lei 13.655/18 alterou o Decreto-Lei 4.657/42

Sobre o tema a nova LINDB estabelece em seu art. 20 que:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Por sua vez, considero ainda que no campo das determinações para o gestor também não há qualquer obstáculo e grandes dificuldades de atendimento, portanto em consonância com o art. 22 do mesmo dispositivo legal:

Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

Por fim, tenho a convicção de que a solução definitiva e estrutural do déficit previdenciário, que vem apresentando um crescimento exponencial insustentável, só virá a partir de uma ampla reforma da previdência no âmbito nacional que levará, com efeito, as reformas previdenciárias no âmbito subnacional.

Enquanto isso não ocorrer, mais do que nunca, faz-se necessário que o controle externo faça a sua parte recomendando e determinando medidas no campo da governança previdenciária, tanto estadual quanto municipal, com o olhar permanente sobre a conjuntura externa econômica e sobre o aprimoramento contínuo dos mecanismos de gestão que devem permear uma governança previdenciária cada vez mais profissionalizada.

Pelo exposto, emito esta **Complementação de Voto**, discordando do VOTO VISTA do Conselheiro Marco Antonio da Silva.

Assim, ante a documentação carreada aos autos, VOTO no sentido de que o Colegiado aprove a seguinte minuta de Deliberação que submeto à sua consideração.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, DELIBERAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas pelo relator, quanto ao Recurso de Reconsideração interposto

pelo Exmo. Senhor Paulo César Hartung Gomes em relação ao **Parecer Prévio TC – 66/2017- Plenário**, proferido no processo TC 3139/2017, que por maioria recomendou à Assembleia Legislativa do Espírito Santo a aprovação das contas do Chefe do Poder Executivo Estadual relativas ao exercício de 2016, por:

- 1 **não conhecer** do recurso quanto à pretensão de exclusão das **recomendações**;
- 2 **conhecer** das razões recursais em face das **determinações**;
- 3 **quanto ao mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL**, por afastar as determinações 3.1.8 e 3.3.2 por perda de objeto e **manter** as demais **determinações** (3.1.1; 3.1.2; 3.1.6; 3.1.7; 3.2.1;3.2.2; 3.3.1 e 3.4.1).

SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

Relator

VOTO-VISTA DO EXMO. SR. CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES:

O EXMO. CONSELHEIRO SERGIO MANOEL NADER BORGES

I – RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de **Recurso de Reconsideração** interposto pelo Excelentíssimo Senhor Governador do Estado do Espírito Santo, Paulo César Hartung Gomes, em face do **Parecer Prévio TC-066/2017-Plenário**, constante dos autos do processo TC n. 3139/2017.

Com relação aos demais atos processuais peço vênia aos meus pares para adotar o relatório formulado pelo Relator, Conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo, por ocasião da prolação de seu voto nº 1282/2018.

O Conselheiro Marco Antônio da Silva proferiu o voto vista nº 78/2018. Posteriormente, os autos retornaram para o Gabinete do Conselheiro Relator que proferiu o voto complementar nº 04090/2018.

Sendo assim, pedi vista dos autos, pois vislumbro a necessidade de acrescentar considerações acerca do tema, o que passo a expor.

É o relatório.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Após examinar os documentos constantes dos autos, as manifestações técnicas, o Parecer do Ministério Público de Contas e os Votos prolatados, **me alinho ao entendimento externado pelo Conselheiro Marco Antônio da Silva**, ante as razões expendidas **no Voto-Vista 78/2018**, para o fim de afastar a incidência das determinações recorridas, transformando-as em recomendações, **com exceção à determinação contida no item 3.4.1¹⁴ do Parecer Prévio TC 66/2017 – Plenário**, visto que adiro ao posicionamento externado pelo relator do Recurso de Reconsideração, Conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo, que manteve a determinação constante do Parecer Prévio TC 66/2017.

Como apontado anteriormente, **encampo o entendimento externado pelo Conselheiro Marco Antônio da Silva e acrescento** os fundamentos de voto que entendo pertinentes ao deslinde da questão.

Nessa toada, é essencial diferenciar contas de governo e atos de gestão, na medida em que “Contas de Governo” são aquelas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo, no caso Estadual, cuja finalidade precípua é a de demonstrar as atividades financeiras da administração pública pelo qual é responsável.

¹⁴ Item 3.4.1 do Parecer Prévio TC 066/2017 - 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.

Esta avaliação recai sobre atividades alusivas aos resultados das ações governamentais no período com o cumprimento dos programas orçamentários, nível de endividamento, destinação de recursos para a área da saúde e educação, adstrição dos gastos com pessoal aos limites e demais informações a nível macro que permitam avaliar de forma global as contas com o planejamento governamental. Fácil perceber, então, que tais contas são referentes à atuação do chefe do Poder Executivo como **agente político**.

Diversamente, contudo, os chamados “atos de ordenação” ou “atos de gestão” referem-se não aos gastos globais do governante, mas sim cada um dos atos administrativos que compõem a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do ente público. Logo, tais contas são referentes à atuação do chefe do Poder Executivo como **administrador público**.

No caso concreto, é essencial identificar quem é, efetivamente, responsável pela prática dos atos questionados, chegando-se a conclusão de que a maioria das determinações contidas no parecer prévio devem ser destinadas ao secretariado ou afim.

Portanto, as determinações atinentes ao Instituto de Previdência são de **responsabilidade e execução direta e imediata do próprio Diretor Presidente deste Instituto**, pois relacionam-se com as **atividades cotidianas** que se encontram nas competências legais e, portanto, não se encaixam dentro das chamadas Contas de Governo.

Ante o exposto, anuindo **parcialmente** ao entendimento firmado pelo Conselheiro Marco Antônio da Silva, no voto vista 78/2018, no sentido de afastar a incidência das determinações recorridas, transformando-as em recomendações, **com exceção à determinação contida no item 3.4.1 do Parecer Prévio TC 66/2017 – Plenário (que deve ser mantida como tal)**, VOTO no sentido de que o Plenário desta Corte aprove a seguinte minuta de Acórdão que submeto à sua consideração.

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão do Plenário desta Egrégia Corte de Contas, ante as razões expostas neste voto de vista, em:

1. **NÃO CONHECER** do recurso de reconsideração interposto, no que se refere às recomendações expedidas, em face da **ausência de utilidade no provimento do recurso intentado**;
2. **CONHECER** do recurso de reconsideração interposto, em face do preenchimento dos requisitos de admissibilidade, **em relação às determinações expedidas, conforme razões antes motivadas**;
3. **NO MÉRITO**, acolher as razões recursais constantes do recurso intentado, **DAR PROVIMENTO PARCIAL**, para o fim de **afastar a incidência das determinações recorridas**, transformando-as **em recomendações**, relativamente às determinações constantes do **item 3.1 desta decisão**, em razão de potencial ocorrência de conflito de competência entre as atribuições da Corte de Contas e da Secretaria de Previdência Social – SPS, órgão responsável por normatizar as matérias de cunho previdenciário, no âmbito do Ministério da Previdência Social, **bem como transformar em recomendações as determinações constantes dos itens 3.2, 3.3 e 3.5 desta decisão, em face das razões antes expendidas**,
TODAVIA, MANTER A DETERMINAÇÃO CONSTANTE NO ITEM 3.4.1;
4. **ARQUIVAR** os presentes autos após o respectivo trânsito em julgado, bem como as providências descritas no art. 121 do regimento Interno desta Corte de Contas.

SÉRGIO MANOEL NADER BORGES
CONSELHEIRO

NOTAS TAQUIGRÁFICAS DE DISCUSSÃO NA 8ª SESSÃO ESPECIAL DO PLENÁRIO:

O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO - Senhor presidente, senhores conselheiros, senhor procurador, demais presentes, bom dia! Senhor presidente, apresentei voto, após o voto-vista do conselheiro Marco Antonio, acompanhando a área técnica e reconhecendo, primeiro, que uma das determinações perdeu o objeto. O conselheiro Marco Antonio nos acompanhou, em seu voto-vista, com relação ao não conhecimento das recomendações, divergindo com relação às determinações. Apresentei voto, reafirmando o voto anterior apenas com relação a duas alterações, já prolatadas, e veio o pedido de vista do conselheiro Sérgio Borges.

O SR. CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES - Bom dia a todos! O Processo TC-06540/2017, recurso de reconsideração interposto pelo sr. Governador do Estado Paulo César Hartung, em face do Parecer Prévio TC-066/2017, constantes dos autos do Processo TC-03139/2017. Esse voto, distribuí pela rede eletrônica. Passo a fazer um resumo. Teve o voto do relator, conselheiro Ranna; o conselheiro Marco Antonio, e vou acrescentar algumas considerações. (leitura)

O SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO - Senhor presidente, agradeço pela manifestação do conselheiro Sérgio Borges. Apenas para fundamentar minhas últimas observações, vou ler o final do voto. (leitura) Ainda tem uma outra questão que penso que é arriscada e, também, com a devida vênia, indevida: retirar do estudo das contas do governo a análise da Previdência. Entendo que é um tema importantíssimo e que deve conter e continuar no âmbito de análise das contas como um todo. Senhor presidente, fazendo essas observações, agradeço à participação do conselheiro Sérgio Borges e do conselheiro Marco Antonio, mas mantenho o meu voto nos termos da complementação de voto apresentado ultimamente.

O SR. PRESIDENTE, CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO - Na realidade, esse assunto está sendo discutido com relação à determinação. Uma vez que com relação às recomendações não há divergência no que diz respeito ao não conhecimento do recurso. Com relação às determinações, situam-se em quatro grupos. O primeiro grupo, relativamente à avaliação atuarial, há oito recomendações. A oitava, o conselheiro Carlos Ranna entendeu que houve perda de objeto e, portanto, não há divergência na posição dos conselheiros que apresentaram voto-vista. Com relação às outras há o entendimento do conselheiro Marco Antonio em

transformar em recomendações, acompanhado pelo conselheiro Sérgio Borges. Tentando fazer um relato. Com relação ao segundo grupo, relativo à gestão financeira atuarial e Previdenciária, que são duas. Houve o entendimento do conselheiro Marco Antonio em transformar em recomendação, acompanhado pelo conselheiro Sérgio Borges. E o conselheiro Carlos Ranna acompanhou o entendimento técnico ministerial pelo não acatamento, permanecer como determinação. Com relação ao terceiro grupo, relativo aos aspectos contábeis, são três determinações, a divergência ocorre em apenas duas. Visto que uma, o conselheiro Carlos Ranna, que é a que traz efeitos ao balanço, S. exa anuiu ao voto-vista do conselheiro Marco Antonio. Permanecendo, contudo, a divergência com a área técnica e com o Ministério Público. Por fim, do último grupo, que é aspecto dos instrumentos de planejamento, o conselheiro Marco Antonio manteve o seu entendimento por transformar em recomendação. O conselheiro Carlos Ranna entende que não. E na primeira delas foi acompanhado pelo conselheiro Sérgio Borges, mantendo a determinação. Lado outro, o conselheiro Borges trouxe, na argumentação, o entendimento de que o tema Previdência não deveria constar; que foi rechaçado pelo relator. É esse o mais ou menos o estado da obra. Em discussão a matéria.

O SR. CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER - Senhor presidente, vou aqui tentar proferir um entendimento no sentido da construção de um voto. Que é o seguinte, acompanho a questão da perda de objeto daquela determinação que o conselheiro Carlos Ranna falou. E também outro ponto que é consensual, que é o não conhecimento do recurso em relação às recomendações. Então, acompanho esses dois pontos. Vou acompanhar o conselheiro Marco Antonio, no voto dele, em que transforma as determinações em recomendações, pelos fundamentos que apresentou no voto. Mas aí, agora, acompanhando o conselheiro Carlos Ranna, nesse final do debate aqui, vou discordar dos fundamentos apresentados pelo voto-vista do conselheiro Sérgio Borges, que estão às páginas 03/04 do seu voto, e também na parte dispositiva, que tem uma alusão a isso, porque entendo que as contas de governo devem continuar sim analisar, estudar e fazer as devidas determinações, recomendações e até punições no tocante à questão Previdenciária. É um dos maiores gastos que o Estado tem e tem que continuar compondo as contas de governo. É claro, em cada análise de caso concreto o Tribunal vai

entender qual é o grau de determinação e recomendação e a exigência que irá fazer. Mas não podem sair das contas de governo. Mas acompanho o conselheiro Borges quando ele reintroduz a exigência de lei para créditos orçamentários. Mesmo aqueles com excesso de arrecadação. Uma coisa é arrecadar. Arrecadou, entrou no sistema. Mas para gastar tem que tem uma autorização legislativa. Então, é necessário. Basicamente é isso. Acompanho Marco Antonio, porque transforma determinações em recomendações. Mas proponho retirar a fundamentação do conselheiro Borges. E também acompanho a reintrodução da exigência de lei para crédito orçamentário. É assim como voto.

O SR. CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN - Apenas para reforçar a minha posição, acompanhando o conselheiro Domingos, sobretudo, no que diz respeito à fundamentação constante às páginas 03/04, onde o conselheiro Sérgio Borges faz análise de que tais variáveis devessem ser avaliadas não no parecer prévio de contas de governador, mas em contas de gestão. Temos a Instrução Normativa 43/2017, que já é revisada, que disciplina o envio e o rol de documentos que deve ser enviado pelo governador, no anexo 02, para prestação de contas. Desse rol de documentos, não vou ler todos - até porque essa instrução tem quase 600 páginas -, mas alguns itens merecem destaque. Apenas para reforçar essa posição de manutenção desse tema nas contas de governador. O que diz o item 20? O governador é obrigado a encaminhar. Já normatizado por nós. (leitura) Com base nisso, vou pedir a compreensão de vossa excelência para discordar, para manter essa matéria como matéria estratégica a ser avaliada nas contas de governador. Conforme muito bem fundamentada, também, no voto do relator, conselheiro Carlos Ranna, que fez avaliação do quanto que a Previdência desafia a sustentabilidade intertemporal das contas públicas. Justifiquei. Feitas essas justificativas, estou aderindo ao dispositivo proposto pelo conselheiro Domingos.

O SR. CONSELHEIRO SUBSTITUTO MARCO ANTONIO DA SILVA - Senhor presidente, pela ordem! O voto por mim exarado foi, obviamente, e houve manifestações posteriores. Percebo que, na síntese da questão, obviamente que o não conhecimento é porque não havia carga impositiva no que diz respeito às recomendações. No que diz respeito aos dois itens trazidos, o conselheiro Borges... Já o meu voto no que diz respeito ao Instituto de Previdência, já é compatível com a posição trazida, até porque entendi que existem determinadas ações que não

podem ser expedidas determinações, tão somente, ao chefe de poder porque algumas ações são de iniciativa do próprio Instituto, aquela variação atuarial. Daí porque o meu voto, na parte dispositiva, foi por transformar determinação em recomendação. No que diz respeito à situação trazida pelo eminente conselheiro Sérgio Borges, quanto ao item 3.4.1, abertura de créditos ilimitados, trouxe algumas considerações, que a posição de controle incidente de uma lei que ainda não está mais vigente, não seria possível. Mas também, digamos assim, entendo que a posição por ele trazida, como é lei orçamentária futura, também meu voto obviamente comporta encampar os termos da posição por ele trazida quanto à manutenção da determinação. De maneira que estou fazendo, neste momento, encampando a posição por ele trazida, no que diz respeito à determinação. E obviamente também a posição externada pelo conselheiro Domingos, no que diz respeito ao Instituto, mostra-se compatível pela manutenção da avaliação das contas de Previdência nas contas de chefe de poder. Tanto é que apenas pugnei pela transformação das determinações em recomendações. Então, dessa maneira, estou por encampar a motivação trazida pelo conselheiro Domingos, em meu voto-vista. E também encampar a manutenção da determinação em detrimento de recomendação no que diz respeito à abertura de créditos ilimitados. Feitas as considerações, é o meu voto já com as adequações.

O SR. CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO - Senhor presidente, estamos vivendo em um universo em que as contas de Previdência são a grande preocupação de todos os gestores deste nosso tempo. Fazendo essa consideração, retirá-la das contas de governo dá uma falsa sensação de que não estamos preocupados com ela. Tiramos a importância, descemos um grau de importância significativa. Nesse passo, as argumentações trazidas pelo conselheiro Carlos Ranna são extremamente pertinentes. E entendo, dessa forma, que deverão ser contidas e continuadas nas contas de governo. Faço isso também considerando que teremos um bom controle quando melhorarmos o planejamento. Porque é muito mais factível controlar, aquilo que bem planejado traz uma execução compatível com seu planejamento. Digo isso, por quê? Porque ao planejar o governo, aquelas contas que são deveras importantes devem sim ser alvo de atenção especial ao chefe do Poder Executivo. Por isso entendo que as contas previdenciárias devem constar das contas de governo. Somado a isso, adotando uma hierarquia

cronológica - e aí as determinações apontadas pelo conselheiro Carlos Ranna; transformadas em recomendações pelo voto-vista do conselheiro Marco Antonio - entendendo que observando essa hierarquia cronológica, permitindo que possamos avaliar cada ponto desse das contas futuras. Mostrando que já há uma preocupação, mas não determinando, até por conta da tempestividade. Já tivemos uma análise posterior de contas e podemos continuar avaliando isso posteriormente. Eu me somo às transformações que o conselheiro Marco Antonio, em seu voto-vista, encampado pelo voto do conselheiro Sérgio Borges e acompanhado pelo conselheiro Domingos e Rodrigo Chamoun, neste ato, fizeram as transformações. E também acompanhando o conselheiro Sérgio Borges, na manutenção da determinação por conta da obediência à Constituição e autonomia dos poderes. Que é importante que seja observado para que tenhamos uma execução orçamentária adequada. E também para que mantenha estabelecido da melhor maneira e com melhor controle entre os poderes essas referidas contas. Considerados esses pontos, eu me somo à propositura de voto do conselheiro Domingos Taufner.

O SR. PRESIDENTE, CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO - Senhores, acho que todos votaram.

O SR. CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES - Eu não votei, excelência. Estamos discutindo, pelo menos. Tem meu voto aí, um voto-vista, mas entrou em discussão. Posso revê-lo. Observei bem o que cada conselheiro falou. Durante as manifestações de cada um, estou percebendo que há um consenso pelo acompanhamento da inserção do conselheiro Taufner. Alio-me a isso. É só.

O SR. PRESIDENTE, CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO - Então, há consenso com relação à permanência do tema Previdência. Com relação às determinações, na realidade permaneceu como determinação, e aí sem qualquer divergência, a 3.4.1, relativa à abstenção de incluir dispositivo de autorização para abertura de créditos ilimitados na LOA, em observância às vedações contidas no art. 167, inciso VII, da Constituição Federal, e art. 5º, § 4º, da LRF. Perdeu o objeto, e aí também com consenso de todos, a 3.1.8, e as demais, transformadas em recomendação. Vencido o conselheiro Carlos Ranna nessa mudança de determinação para recomendação. **(final)**

1. PARECER PRÉVIO TC-121/2018 - PLENÁRIO:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas, em:

À unanimidade, nos termos do voto do Relator:

1.1. Não conhecer do recurso de reconsideração interposto, no que se refere às **recomendações** expedidas, em face da ausência de utilidade no provimento do recurso intentado;

1.2. Conhecer do recurso de reconsideração interposto, em face do preenchimento dos requisitos de admissibilidade, **em relação às determinações** expedidas, conforme razões antes motivadas;

Por maioria, nos termos do voto-vista do conselheiro substituto Marco Antonio da Silva:

1.3. No mérito, acolher as razões recursais constantes do recurso intentado, dando-lhe **provimento parcial**, para o fim de afastar a incidência das determinações recorridas, **transformando-as em recomendações**, relativamente às determinações constantes dos **itens 3.1.1, 3.1.2, 3.1.6, 3.1.7, 3.2.1, 3.2.2 e 3.3.1** do Parecer Prévio TC-66/2017, em razão de potencial ocorrência de conflito de competência entre as atribuições da Corte de Contas e da Secretaria de Previdência Social – SPS, órgão responsável por normatizar as matérias de cunho previdenciário, no âmbito do Ministério da Previdência Social, bem como **transformar em recomendações** as determinações constantes do **item 3.3.2** do Parecer Prévio TC-66/2017, em face das razões antes expandidas;

À unanimidade, nos termos do voto do Relator:

1.4. Negar provimento quanto ao item 3.4.1 do Parecer Prévio TC-66/2017, relativo à abstenção, a partir da próxima LOA, 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, **permanecendo o referido item como determinação**;

1.5. Afastar a determinação do 3.1.8 do Parecer Prévio TC-66/2017, por perda do objeto.

1.6. Arquivar os presentes autos após o trânsito em julgado.

2. Por maioria, nos termos do voto-vista do conselheiro substituto Marco Antonio da Silva, quanto aos itens 3.1.1, 3.1.2, 3.1.6, 3.1.7, 3.2.1, 3.2.2, 3.3.1 e 3.3.2 do Parecer Prévio TC-66/2017, pelo provimento, no sentido de transformar em recomendações as determinações. Parcialmente vencido o relator, que votou pela negativa de provimento quanto a tais itens.

3. Data da Sessão: 22/10/2018 - 8ª Sessão Especial do Plenário.

4. Especificação do quórum:

4.1. Conselheiros: Sérgio Aboudib Ferreira Pinto (presidente), Sebastião Carlos Ranna de Macedo (relator), Domingos Augusto Taufner, Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, Sérgio Manoel Nader Borges, Rodrigo Coelho do Carmo.

4.2. Conselheiro substituto: Marco Antonio da Silva (nos termos do art. 86, §2º, do Regimento Interno).

CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

Presidente

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

Relator

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

CONSELHEIRO SÉRGIO MANOEL NADER BORGES

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

CONSELHEIRO SUBSTITUTO MARCO ANTONIO DA SILVA

Fui presente:

LUCIANO VIEIRA

Procurador-geral do Ministério Público Especial de Contas

Lido na sessão do dia: 13/11/2018

ODILSON SOUZA BARBOSA JUNIOR

Secretário-geral das sessões