

PROTOCOLO Nº: 621743/16
ORIGEM: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
INTERESSADO: TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ
ASSUNTO: PREJULGADO
PARECER: 250/20

Retorno. Revisão do Prejulgado nº 15. Metodologia de apuração do cumprimento do art. 42 da LRF. Reafirmação dos pressupostos conceituais. Defesa do entendimento técnico originalmente apresentado na instrução.

Retornam ao Ministério Público de Contas os presentes autos de prejulgado, o qual tem por objeto a definição dos critérios de análise quanto ao cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Subsequentemente à nossa manifestação anterior de mérito (Parecer nº 793/18, peça nº 18), em que, alinhando-nos aos termos vertidos na instrução, sustentamos haver violação ao referido comando normativo quando constatado, ao fim do mandato, resultado negativo das disponibilidades de caixa, o insigne Relator determinou (Despacho nº 1395/19, peça nº 19) o retorno do expediente à instrução, com vistas a:

1. Apresentar método apropriado para que a unidade técnica evidencie, nos casos concretos submetidos à apreciação do Tribunal, individualizada e analiticamente, as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa. Deve, também, informar se o método proposto é passível de aplicação imediata e, não o sendo, indicar quais as providências devem ser adotadas por este Tribunal a fim de que o instrumento de aferição se viabilize.
2. Apresentar método apropriado para que a unidade técnica proceda à análise quanto ao cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos casos concretos submetidos à apreciação do Tribunal, de forma a respeitar o entendimento segundo o qual o dispositivo legal se refere, no seu aspecto temporal, aos dois últimos quadrimestres do mandato.
3. Aprofundar a análise quanto à consideração ou desconsideração de fontes vinculadas (sejam todas elas, sejam algumas delas) na análise do cumprimento do artigo 42 da LRF.
4. Propor respostas aos questionamentos formulados no Ofício 215/2016-COFIM (peça 2) que sejam coerentes com os seguintes entendimentos, constantes de decisões proferidas por este Tribunal: (a) é obrigatório que a unidade técnica demonstre no caso concreto, individualizada e analiticamente, as obrigações contraídas sem a suficiente disponibilidade de caixa; (b) a regra do artigo 42 da LRF se aplica especificamente aos dois últimos quadrimestres do mandato; e (c) não se inserem na apuração referente ao aludido dispositivo fontes vinculadas. A fim de que o presente processo de prejulgado cumpra a sua finalidade de fixar definições claras acerca do artigo 42 da LRF e da metodologia utilizada para

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ Gabinete da Procuradoria-Geral

aferição de seu cumprimento, sugere-se que as conclusões sejam apresentadas em tópicos e de forma objetiva, nos moldes do que se procurou fazer no item “iii” do presente despacho.

5. Caso a listagem de enunciados apresentada no item “iii” do presente despacho – que busca sintetizar as conclusões da unidade técnica – seja omissa ou equivocada com relação a algum ponto, indicá-lo, propondo a redação adequada.

6. Informar a metodologia de análise quanto ao cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal adotada nas prestações de contas referentes ao exercício de 2016.

7. Especificar quais as alterações, em seu entendimento, devem ser efetuadas no Prejulgado 15 (Acórdão 1490/11 do Tribunal Pleno).

Por meio da Instrução nº 365/2020 (peça nº 21), a douta Coordenadoria de Gestão Municipal buscou atender ao quanto demandado pelo Relator. Em minuciosa análise, a unidade técnica iniciou por revisar os apontamentos efetuados, de modo a contextualizá-los no âmbito de suas considerações.

Nesse passo, ressaltando que o exame inicial das contas atinentes ao exercício de 2016 foi realizado pela extinta Coordenadoria de Fiscalização Municipal, observou que o entendimento técnico então defendido estava alinhado aos pressupostos estabelecidos na instrução deste procedimento incidental – o qual, segundo destacou, decorre do exame da legislação nacional, da doutrina especializada, dos conceitos elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional e, ainda, da convergência técnica entre os Tribunais de Contas do país.

De modo a explicitar a metodologia de análise do objeto deste prejulgado nas contas daquele exercício, informou da elaboração de três demonstrativos relativos à disponibilidade líquida, os quais tencionaram exibir (i) a situação da entidade ao fim do exercício, (ii) o mesmo resultado segregado por fonte de recursos, e (iii) a movimentação de recursos e ajustes nos últimos dois quadrimestres. A partir disso, reafirmando o posicionamento, asseverou que a constatação de disponibilidade líquida negativa ao final do exercício evidenciaria o descumprimento da regra prevista na LRF, servindo o último demonstrativo referido tão só para apurar a posição ao fim do primeiro quadrimestre, e, com isso, avaliar a evolução da disponibilidade líquida, bem como os esforços do gestor em compatibilizar eventuais despesas com as receitas efetivamente realizadas no período final.

Na sequência, a unidade efetuou breve revisão da jurisprudência desta Corte contrária ao seu entendimento técnico, identificando que a metodologia divergente considera a mera comparação entre os resultados financeiros ao fim do mandato e ao fim do primeiro quadrimestre – restritos, em alguns casos, aos das fontes livres. Assim, haveria a demanda pela evidenciação analítica e individual das obrigações sem lastro financeiro. Asseverou, não obstante, que inexistente consenso quanto à matéria.

A fim de propiciar o atendimento às determinações constantes do encaminhamento do Relator, a unidade técnica indicou, quanto à delimitação temporal da incidência da norma fiscal, que *“para se apurar o montante das*

obrigações contraídas sem lastro financeiro (trata-se do resultado que baliza o cumprimento ou não do art. 42 da LRF), pode-se inserir como limitador a esse valor o montante empenhado (ou deixado de empenhar, mas registrado em conta contábil) nos últimos oito meses do mandato, líquido dos estornos". Dessa sorte, reafirmou que, evidenciado o resultado financeiro deficitário ao fim do mandato, a individualização das despesas contraídas em violação à citada regra dependeria da verificação do montante das disponibilidades líquidas ao fim do primeiro quadrimestre – cujo valor representaria o máximo que o gestor poderia comprometer no período de vedação.

Destarte, na compreensão técnica, *"torna-se possível definir quando houve a conduta (contrair obrigações sem lastro financeiro nos dois últimos quadrimestres do mandato), o resultado (obrigações financeiramente descobertas ou aquelas preteridas, se desrespeitada a ordem de exigibilidade das obrigações) e o nexo de causalidade entre essa conduta e seu resultado (ordenar ou autorizar a contratação)".*

A propósito da evidenciação individualizada das obrigações contraídas em desacordo com a legislação, asseverou que bastaria para tanto a enumeração dos últimos empenhos realizados, bem como das despesas deixadas de empenhar, até o limite das insuficiências financeiras, por fonte de recursos. Indicou que, na sua perspectiva, tais despesas não deveriam se restringir ao limite temporal dos últimos dois quadrimestres do mandato – visto que existe a possibilidade de que tenha havido sua quitação, em preterição às anteriormente constituídas. Assim, recomendou tais procedimentos.

Sem embargo, aduziu, em cumprimento à determinação do Relator, que, para *"que fossem listadas exclusivamente as obrigações contraídas não pagas e sem disponibilidade na fonte, seria necessária a enumeração dos empenhos (e das obrigações deixadas de empenhar), líquidos dos estornos e dos pagamentos, feitos nos últimos oito meses do mandato, até o limite da insuficiência financeira".* Tais informações já constam das bases de dados do Tribunal de Contas, demandando, caso seja necessário o detalhamento por fonte de recursos, adequações no sistema de captação de dados – para o que a unidade propugna, nesta última hipótese, a aplicabilidade das modificações a partir do próximo exercício.

Depois de exemplificar a metodologia proposta, a unidade referiu, quanto às fontes consideradas na apuração, sua compreensão de que a vedação legal abrange toda e qualquer obrigação – e, dessa forma, o somatório de todas as fontes, segregadas por vinculação. Ademais, articulou a proibição do art. 42 às prescrições do art. 8º, parágrafo único, e do art. 50, inciso I, todos da LRF, a justificar seu posicionamento. Ressalvou que, em relação aos recursos oriundos de transferências e operações de crédito, quando houver a prestação do serviço e o não recebimento não decorrer de qualquer ação ou omissão do gestor, a comprovação desse fato enseja a regularização do item, ante a inexistência de nexo de causalidade.

A despeito de seu entendimento técnico, recomendou que, caso se entenda por restringir a apuração da vedação sobre as fontes reputadas livres,

sejam utilizados como critérios para sua definição os mesmos empregados na avaliação do item “Resultado orçamentário/financeiro de fontes não vinculadas a programas, convênios, operações de créditos e RPPS”.

Ao fim, a unidade técnica pontuou objetivamente as respostas aos quesitos lavrados no Ofício nº 215/2016-COFIM (peça nº 2), confrontando seu entendimento com os encaminhamentos propostos pelo Relator. E, ainda, sugeriu modificações quanto ao texto do prejulgado nº 15, de modo a revogar os itens 4 e 5 e aclarar o item 2 do enunciado – o qual passaria a contemplar a definição da conduta vedada pela norma, a metodologia de apuração, bem como os conceitos de “disponibilidade de caixa” e de “encargos e despesas compromissadas a pagar”.

Por determinação do Relator (Despacho nº 345/20, peça nº 22), os autos seguiram também à Coordenadoria de Gestão Estadual, a qual se manifestou acerca dos apontamentos exarados no Despacho nº 1395/19 pela Instrução nº 352/20 (peça nº 28).

Em breve síntese, a mencionada unidade técnica ateu-se aos questionamentos efetuados no referido despacho, enfrentando-os na ordem em que foram apresentados. Assim, quanto ao primeiro, endossou o entendimento da CGM quanto à evidenciação das obrigações pela enumeração dos últimos empenhos realizados, até o limite das insuficiências financeiras, ratificando, igualmente, a compreensão de que não incidiria limitação temporal, mas que deveriam ser indicados os empenhos realizados após o rompimento do equilíbrio financeiro. Asseverou que o sistema SEI-CED não capta dados específicos atinentes às despesas deixadas de empenhar, o que demandaria os devidos ajustes pelas áreas de tecnologia da informação.

De igual modo, a unidade convergiu ao posicionamento sustentado pela que lhe precedeu quanto à adequada metodologia para apuração da evolução da disponibilidade líquida. Entretanto, em atendimento ao encaminhamento do Relator, indicou os ajustes necessários para acomodar ao entendimento manifestado.

Por outro giro, sem detalhar suas razões, divergiu da CGM e do modelo estabelecido pela STN no Manual de Demonstrativos Fiscais para reputar que a apuração deveria considerar somente as fontes de recursos livres (ordinárias).

De resto, indicou as respostas que lhe competiam, em vista da especificidade de suas atribuições, ressaltando que, no âmbito estadual, a fiscalização de contratos é afeta às competências das Inspetorias de Controle Externo. E, ainda, asseverou que os itens 1 e 2 do prejulgado nº 15 não demandariam modificações, ao passo que os itens 3, 4 e 5 poderiam ser substituídos pela conceituação da conduta vedada, bem como pela explicitação quanto às fontes consideradas na apuração.

Pelo Despacho nº 427/20 (peça nº 30), a Coordenadoria-Geral de Fiscalização, ratificando sua manifestação anterior, afirmou a existência de impactos nos sistemas e nas fiscalizações da Corte, pelo que demandou o retorno do expediente à unidade para eventual adoção das medidas necessárias após a deliberação do Tribunal Pleno.

É o breve relatório.

De partida, é oportuno rememorar que o incidente de prejudgado, nos termos da legislação orgânica do Tribunal de Contas, é o mecanismo processual propício a possibilitar ao Tribunal Pleno “*pronunciar-se sobre a interpretação de qualquer norma jurídica ou procedimento da administração, reconhecendo a importância da matéria de direito e de sua aplicabilidade de forma geral e vinculante*” (art. 79). Cuida-se, portanto, do exame hermenêutico (e, assim, abstrato) acerca de norma de fiscalização que incumbe à Corte observar, dado que as conclusões oriundas do prejudgado vincularão o exame de casos concretos posteriores.

Nesse propósito, conquanto, à luz do microsistema processual, o prejudgado conforme instrumento de estabilidade, integridade e coerência jurisprudencial (na expressa acepção do que determina o art. 926 do Código de Processo Civil), difere substancialmente do incidente de uniformização de jurisprudência, regrado pelo art. 81 da Lei Orgânica, que encontra cabimento quando da existência de julgados contraditórios no âmbito do Tribunal de Contas.

Com efeito, ao passo que a uniformização de jurisprudência pretende, tal como qualificada na legislação, a definição de uma mesma interpretação, a ser aplicada de forma irrestrita por todos os julgadores, a partir da identificação de entendimentos conflitantes, o prejudgado não tem, em princípio, qualquer pretensão de solucionar divergências jurisprudenciais prévia e pontualmente circunscritas – ainda que o faça, de forma indireta. Ao revés, este é o remédio processual por excelência vocacionado à formulação de teses *ex ante*, vale dizer, a despeito da existência de qualquer eventual conjectura ou divergência interpretativa anterior.

A partir desse pressuposto, que evidencia a distinção semântica e jurídica entre ambos incidentes, com o devido respeito às considerações do douto Relator, e sem ignorar que também compete a este *Parquet* velar supletivamente pela integridade das decisões do Tribunal de Contas, parece-nos que as proposições para acomodar os procedimentos técnicos à jurisprudência já encaminhada não são adequadas – ainda que evidentemente se deva reconhecer que ao ônus da relatoria corresponde o poder-dever de presidir a instrução.

A oportunidade se mostra, em nossa percepção, absolutamente única, dado que, por meio deste prejudgado, terá o douto Plenário a possibilidade de firmar interpretação sobre uma das regras de mais difícil aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a uniformizar os procedimentos fiscalizatórios para os exercícios futuros. E, consoante bem demonstra a instrução, qualquer posicionamento que se sustente haverá de considerar o amadurecimento conceitual e das rotinas contábeis por que passou a Administração Pública (e, como tal, a jurisprudência do Tribunal de Contas) ao longo das últimas duas décadas.

Nesse pressuposto, o posicionamento ministerial não faz mais que acompanhar o entendimento técnico, elucidativamente sustentado nas Instruções nºs 2688/17 (peça nº 10) e 89/18 (peça nº 15), de lavra das hoje extintas Coordenadorias de Fiscalização Municipal e Estadual. E, ainda, ratificam-se as considerações expendidas nas Instruções nºs 368/20 (peça nº 21) e 352/20 (peça nº

28), das Coordenadorias de Gestão Municipal e Estadual, naquilo que estejam adequadas às proposições iniciais vertidas nas primeiras manifestações.

De fato, ainda que o art. 42 da LRF explicitamente circunscreva a conduta vedada (“*contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente*”) ao dois últimos quadrimestres do mandato, o aprimoramento conceitual, a experiência técnica acumulada e o próprio âmbito de normatividade do dispositivo indicam a ineficácia de que, para sua aferição, seja considerado exclusivamente o fluxo de caixa do período de vedação.

Como bem salientou a CGM (fls. 18/19):

51. Entendemos que os recursos líquidos (ou a falta deles) que a entidade possuía no início dos últimos dois quadrimestres do mandato não podem ser desconsiderados quando da análise do cumprimento do art. 42, posto que essa desconsideração implicaria em **analisar somente o resultado financeiro dos últimos oito meses do exercício**, o que permitiria que despesas sem lastro financeiro contraídas nesse período fossem transferidas ao exercício seguinte, em descumprimento ao previsto nos arts. 1º, § 1º, e 42 da LRF.

52. Nesse sentido, exemplificamos: ao desconsiderar o resultado financeiro inicial (apurado em 30/04) e considerar apenas receitas e despesas referentes aos últimos oito meses do mandato (resultado financeiro do período), **caso o resultado inicial fosse negativo e o resultado financeiro do período fosse nulo, as obrigações contraídas nesse período, até o limite do resultado financeiro apurado em 31/12, não possuiriam disponibilidade de recursos para sua quitação**. Isso ocorre porque nesse cenário hipotético as receitas arrecadadas estariam comprometidas com despesas de período anterior, porquanto se deve respeitar a **ordem cronológica das obrigações**, saldando primeiramente aquelas mais antigas. (Grifamos)

A toda evidência, como bem demonstrou a unidade técnica, a metodologia de comparação entre os saldos financeiros do final do mandato e do fim do primeiro quadrimestre é insuficiente à formulação de incidência do gestor na conduta proibida, visto que, para fugir à constatação de afronta ao art. 42 da LRF, pode o mau gestor saldar prioritariamente as obrigações contraídas ao fim do mandato, no período de vedação, o que acabaria por violar a ordem cronológica das despesas, nos termos do art. 5º da Lei nº 8.666/1993.

Essa solução, parece-nos, não apenas é danosa às normas gerais de finanças públicas, visto que maquia um possível cenário de mácula ao equilíbrio intergeracional, como também tem o potencial de afetar os direitos de particulares, os quais, não obstante tenham créditos contra a Administração Pública, serão preteridos em prol do cumprimento formal da regra fiscal.

Para tanto, mostra-se acertada a metodologia sugerida pelas unidades técnicas desta Corte, em que objetivam apurar a disponibilidade líquida efetivamente existente ao fim do primeiro quadrimestre do último ano do mandato, definindo-a como limite, juntamente com os ingressos financeiros do restante do exercício, para contrair obrigações. De forma mais elucidativa, na precisa indicação da CGE, “*quando se verificar uma insuficiência financeira ao final do primeiro*

quadrimestre do último ano de mandato, o gestor somente poderia contrair obrigações, nos oito meses seguintes, em montante correspondente aos ingressos financeiros líquidos, deduzidos do valor suficiente para honrar os compromissos já assumidos até aquela data” (fl. 6).

Finalmente, quanto à divergência entre as unidades técnicas acerca de quais fontes deveriam ser consideradas na apuração, reiterando o posicionamento já defendido no Parecer nº 793/18-PGC (peça nº 18), que reflete o entendimento institucional do Ministério Público de Contas, aquiescemos com a proposição da CGM, alinhada que está à STN e à interpretação sistemática da norma proibitiva. Resguarda-se, assim, com a unidade técnica, o fato de que os déficits financeiros porventura apurados em fontes vinculadas, caso não possam ser imputados ao gestor – por exemplo, em vista da falta de transferência de recursos pactuados –, não ensejarão irregularidade às contas.

Em face do exposto, o Ministério Público de Contas reitera o entendimento vertido em sua manifestação anterior, de modo a concluir pela **necessidade de revisão do Prejulgado nº 15**, a fim de integrar as teses apresentadas na Instrução nº 2688/17-COFIM, com as modificações ao Acórdão nº 1490/11-TP explicitadas na Instrução nº 368/20-CGM, naquilo que não sejam conflitantes com o entendimento técnico defendido pela unidade.

Curitiba, 30 de novembro de 2020.

Assinatura Digital

VALÉRIA BORBA
Procuradora-Geral do Ministério Público de Contas