



Voto do Relator 00246/2025-4

Produzido em fase anterior ao julgamento

Processos: 06954/2023-8, 03253/2021-2

Classificação: Recurso de Reconsideração

Setor: GCS - Donato - Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkens Moutinho

Criação: 20/01/2025 08:41

UG: FMASSM - Fundo Municipal de Assistência Social de São Mateus

Relator: Donato Volkens Moutinho

Interessado: MARINALVA BROEDEL MACHADO, NILVANS FERNANDES BORGES,
NILCE ANA SOUZA DA HORA DO CARMO

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

**RECURSO DE RECONSIDERAÇÃO EM FACE DO ACÓRDÃO
TC 732/2023 - 2ª CÂMARA – PRESTAÇÃO DE CONTAS ANUAL
DE ORDENADOR – EXERCÍCIO DE 2020 – CONHECIMENTO –
DISTORÇÃO RELEVANTE – IMPROPRIEDADE –
DESPROVIMENTO – CONTAS REGULARES COM RESSALVA –
DISPENSA DE DETERMINAÇÃO – CONCLUSÃO DE
MONITORAMENTO.**

1. Identificada distorção relevante, mas sem efeitos generalizados, a opinião do Tribunal é que, exceto pela ressalva constatada, não se tem conhecimento de nenhum fato que leve a acreditar que as demonstrações contábeis apresentadas não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira, orçamentária e patrimonial da entidade, em 31 de dezembro do exercício ao qual se referem (opinião com ressalva).
2. Aplicados os procedimentos definidos em ato normativo específico e não identificadas não conformidades na gestão dos recursos, a opinião do Tribunal é que não se tem conhecimento de nenhum fato que leve a acreditar que os dinheiros, bens e valores públicos sob a administração da ordenadora de despesas não



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade (opinião sem ressalva).

3. Conquanto a opinião sobre a administração dos dinheiros, bens e valores públicos seja não modificada, sem ressalva, identificada distorção relevante, mas sem efeitos generalizados, que acarreta a emissão de opinião com ressalva em relação às demonstrações contábeis e constitui impropriedade, o Tribunal julga regulares com ressalva as contas anuais da ordenadora de despesas.

O CONSELHEIRO SUBSTITUTO DONATO VOLKERS MOUTINHO:

I RELATÓRIO

Trata-se de recurso de reconsideração (doc. 2) interposto pelo Exmo. Sr. Procurador de Contas Luciano Vieira, em face do Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara, proferido no Processo TC 3253/2021, por meio do qual este Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES) julgou regulares com ressalva as contas anuais de ordenador, referentes à gestão do Fundo Municipal de Assistência Social de São Mateus (FMASSM) no exercício de 2020, de responsabilidade da Sra. Marinalva Broedel Machado de Almeida, secretária municipal de assistência social e ordenadora de despesas do fundo de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Adicionalmente, na decisão atacada, o Tribunal decidiu manter em monitoramento a determinação contida no item 1.4 do Acórdão TC 788/2020 (doc. 83 do Processo TC 9163/2019) e expediu a seguinte deliberação dirigida à entidade: determinou a instauração de processo administrativo, nos moldes da Instrução Normativa (IN) TC 32, de 4 de novembro de 2014, para a apuração de possível dano ao erário decorrente do pagamento, em janeiro de 2020, da contribuição patronal devida ao Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) relativa a novembro de 2019, com identificação dos responsáveis e promoção do devido ressarcimento.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

Além de sua legitimidade, do correto cabimento do instrumento utilizado e da tempestividade deste, ao requerer, fundado no art. 84, inciso III, alíneas “c” e “d”, da Lei Complementar Estadual (LC) 621, de 8 de março de 2012, c/c os seus arts. 87, inciso IV, e 135, incisos I e II, a reforma da decisão recorrida, com o julgamento pela irregularidade das contas anuais de ordenador prestadas pela Sra. Marinalva Broedel Machado de Almeida e a aplicação de multa à responsável, o recorrente, em síntese, alegou serem ilegalidades e graves infrações às normas aplicáveis a: (3.5.2.1) divergência entre o valor liquidado das obrigações previdenciárias da Unidade Gestora e o valor informado no resumo anual da folha de pagamentos (RGPS); e (3.5.2.2) divergência entre o valor pago de obrigações previdenciárias da Unidade Gestora e o valor informado no resumo anual da folha de pagamentos (RGPS).

Por meio da Decisão Monocrática 1552/2023 (doc. 5), admitiu-se, tacitamente, o recurso de reconsideração e decidiu-se por notificar a responsável para a apresentação de contrarrazões no prazo de 30 (trinta) dias.

Devidamente notificada (doc. 6), a responsável não apresentou contrarrazões tempestivamente, como atestou a Secretaria Geral das Sessões (SGS) (doc. 7).

Em sede instrutória, conforme a Instrução Técnica de Recurso (ITR) 598/2023 (doc. 8), a unidade técnica propôs o conhecimento do recurso e, no mérito, o seu desprovimento do recurso, a fim de manter incólume a decisão recorrida. Na sequência, o Ministério Público junto ao Tribunal (MPC) emitiu o Parecer MPC 182/2024 (doc. 12), no qual requereu o conhecimento e o provimento do recurso.

É o relatório.

II FUNDAMENTAÇÃO

II.1. ADMISSIBILIDADE

Em avaliação do atendimento aos requisitos de admissibilidade, previstos nos arts. 153, 162, 164 e 165 da LC 621/2012 e nos arts. 395 a 398, 405, *caput* e §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do Tribunal (RITCEES), aprovado pela Resolução TC 261, de 4 de junho de 2013, constata-se que o pleito atende às hipóteses de cabimento – uma vez



que interposto em face de decisão definitiva proferida em processo de prestação de contas –, tempestividade, já que observado o prazo de 60 (trinta) dias aplicável ao MPC, e legitimidade, pois interposto por procurador de contas.

Além disso, a petição inicial contém o nome e a qualificação do recorrente, os fundamentos de fato e de direito e traz conclusão compatível com a narrativa dos fatos, além de estar suficientemente instruída, cumprindo, por isso, os pressupostos recursais.

Logo, satisfeitas as exigências legais e regulamentares, no exame de admissibilidade, acompanha-se o entendimento da unidade técnica e do MPC e se conclui que **o recurso de reconsideração deve ser conhecido e seu mérito deve ser examinado.**

II.2. MÉRITO

Nas democracias representativas contemporâneas, os agentes públicos, em todos os campos de sua atuação, têm a obrigação de prestar contas de suas ações ou omissões tanto aos eleitores e à sociedade de maneira geral quanto perante outras instituições estatais, na forma em que definir o sistema jurídico. Como a atuação governamental envolve intensa atividade financeira, tal prestação de contas se estende à sua atuação na gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública¹.

Assim, por força dos arts. 81 e 82, *caput* e § 1º, da LC 621/2012, anualmente, os administradores e demais responsáveis – inclusive os ordenadores de despesas – por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta do estado do Espírito Santo e dos municípios capixabas devem prestar contas referentes ao exercício anterior. A competência para o julgamento dessas contas, na sistemática constitucional, é do TCEES, como estabelecem combinados os arts. 71, inciso II, e 75 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988) e o art. 71, inciso III, da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989 (CE/1989).

¹ MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020. p. 417.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

De acordo com o art. 82, § 2º, da LC 621/2012, as contas anuais prestadas pelos ordenadores precisam ser acompanhadas do relatório e parecer conclusivo do controle interno municipal e sua composição é definida pelo próprio TCEES, em seus atos normativos. Também é o Tribunal, no exercício de sua função normativa, fundamentada no art. 3º da LC 621/2012, que define a forma como deve receber os documentos e informações integrantes das prestações de contas anuais.

Por força dos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa (IN) TC 68, de 8 de dezembro de 2020, as prestações de contas dos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública direta e indireta dos municípios capixabas e do estado do Espírito Santo devem ser remetidas ao TCEES por meio do sistema “Controle Integrado de Dados do Espírito Santo (CidadES)”. Especificamente, as prestações de contas anuais dos ordenadores de despesas devem ser encaminhadas ao Tribunal até 31 de março do exercício seguinte ao que se referirem, como previsto no inciso III do art. 7º da referida IN. Seu conteúdo é composto pelos documentos e informações indicados nos anexos III e IV da IN TC 68/2020.

Por outro lado, conforme o art. 84, inciso I, da LC 621/2012, o julgamento deve permitir ao Tribunal concluir sobre a exatidão dos demonstrativos contábeis e a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a efetividade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável. Nas contas prestadas pelos administradores de institutos de previdência, para obter tais conclusões, atualmente, o escopo e a forma da análise a ser efetuada pela unidade técnica são definidos no art. 9º da Resolução TC 297, de 30 de agosto de 2016, bem como em seus anexos 3 e 8.

Dessa maneira, o objeto do julgamento das contas dos ordenadores de despesas pelo TCEES deve abranger as demonstrações contábeis do órgão ou entidade e a administração de dinheiros, bens e valores públicos a seu encargo, em termos de legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade. Percebe-se, portanto, que o julgamento – e o seu objetivo –, pode ser dividido em dois blocos principais, com os balanços de um lado e a gestão dos recursos do outro, tratados nas seções a seguir.



II.2.1. Demonstrações contábeis

No pilar da apreciação dos balanços, o objetivo é opinar se as demonstrações contábeis da entidade apresentadas representam, adequadamente, a sua posição financeira, orçamentária e patrimonial, na data de encerramento do exercício ao qual as contas se referem.

Com esse intuito, ao examinar as demonstrações contábeis que compõem as contas prestadas pela ordenadora de despesa do FMASSM, referentes ao exercício de 2020, a unidade técnica efetuou as verificações previstas nos anexos 3 e 8 da Resolução TC 297/2016. Assim, inicialmente, apontou achados, identificou a responsável e promoveu o seu chamamento ao processo, conforme a Instrução Técnica Inicial (ITI) 317/2021 (doc. 53 do Processo TC 3253/2021).

Posteriormente, após considerar as razões de justificativa apresentadas pela citada (docs. 64-72 do Processo TC 3253/2021), de acordo com a Instrução Técnica Conclusiva (ITC) 966/2022 (doc. 81 do Processo TC 3253/2021), a unidade técnica concluiu pela ocorrência de impropriedades, decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.2.5.1 e 3.5.2.2 da mencionada ITI.

Todavia, conforme o Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara (doc. 89 do Processo TC 3253/2021), no primeiro julgamento, o Tribunal afastou o achado apontado na subseção 3.2.5.4 da ITI 317/2021 (doc. 53 do Processo TC 3253/2021) e entendeu que as distorções decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.5.2.1 e 3.5.2.2 da mencionada ITI configuram impropriedades ou faltas de natureza formal, sem a ocorrência de graves infrações.

Inconformado com tal decisão, por entender que as distorções decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.5.2.1 e 3.5.2.2 da ITI configurariam ilegalidades e graves infrações a normas aplicáveis, o procurador de contas recorreu e requereu o julgamento pela irregularidade das contas anuais de ordenador da Sra. Marinalva Broedel Machado de Almeida. Vale registrar que o julgamento em relação ao achado apontado na subseção 3.2.5.4 da ITI 317/2021 (doc. 53 do Processo TC 3253/2021) não foi objeto do recurso, de modo que o efeito devolutivo não o engloba.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

Por sua vez, conforme a ITR 598/2023 (doc. 8), a unidade técnica concluiu que as distorções decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.5.2.1 e 3.5.2.2 da ITI 317/2021 (doc. 53 do Processo TC 3253/2021) configuram impropriedades ou faltas de natureza formal.

Dessa maneira, ante o recurso, a seguir, analisa-se os achados relacionados com as demonstrações contábeis cujo julgamento foi contestado pelo recorrente.

II.2.1.1. Análise da distorção apontada

II.2.1.1.1. Registro de contribuições previdenciárias por competência

Referência: subseções 3.5.2.1 e 3.5.2.2 do RT 330/2021, seções 2.1 e 2.2 da ITC 996/2022 e 3.1 e 3.2 do Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara (docs. 50, 81 e 89 do Processo TC 3253/2021), capítulo III.1 da Petição Recurso 610/2023 e seção 3.1 da ITR 598/2023 (docs. 2 e 8);

Crítérios: arts. 37 e 105 da Lei 4.320/1994 c/c o item 27 da NBC TSP 11 e com as seções 4.8 da parte I e 13.2 da parte II do MCASP;

Responsável: Sra Marinalva Broedel Machado de Almeida (1º/1 a 31/12/2020).

De acordo com o art. 50, *caput* e inciso II, da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a escrituração das contas públicas deve observar as normas de contabilidade pública e, em especial, observar o regime de competência e compreender, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.

Em consequência, conforme o item 1.8A da Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBC TSP) Estrutura Conceitual – editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no exercício da competência atribuída pelo art. 6º, alínea “f”, do Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946 –, as NBC TSP aplicam-se, obrigatoriamente, aos fundos. Por força do art. 163-A da CF/1988 c/c o § 2º do art. 50 da LRF e com o art. 3º da Portaria 634, de 19 de novembro de 2013, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), também se aplicam a eles as diretrizes, normas e procedimentos contábeis definidos pela STN enquanto órgão central de contabilidade da União, com vistas à consolidação das contas públicas, como as previstas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) – elaborados com a finalidade de alcançar a



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

padronização contábil necessária para a consolidação das demonstrações contábeis; a versão aplicável ao exercício de 2020 é a 8ª edição –, nas instruções de procedimentos contábeis (IPC) e nas notas técnicas.

Nesse contexto, de acordo com o item 27 da NBC TSP 11, “As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade”. Tal apresentação adequada, prossegue, “[...] exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecido nas NBCs TSP”.

De acordo com o art. 195, *caput* e inciso I, alínea “a”, entre as fontes de financiamento da seguridade social estão os recursos provenientes das contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Em consequência, como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional são, para fins do financiamento da seguridade, equiparados à empresa, conforme o inciso I do art. 15 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, entre tais transações que devem ser fidedignamente representadas nas suas demonstrações contábeis estão as relacionadas com as contribuições patronais referentes aos seus servidores e empregados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Conforme a leitura combinada dos itens 9, alínea “a”, 11, alíneas “a” e “b”, 44 e 46 da NBC TSP 15, as contribuições para o RGPS são consideradas benefícios de curto prazo a empregados e devem ser reconhecidos como passivo e como despesa no momento em que o empregado tiver prestado serviços à entidade durante o período contábil.

De acordo com a seção 4.5 da parte I do MCASP, “[...] aplica-se o regime da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos sobre o patrimônio são reconhecidos quando ocorrem, independentemente de recebimento ou pagamento”. Em consequência, “[...] não há exigência de que as despesas orçamentárias sejam empenhadas [...] para que haja o devido reconhecimento sob o ponto de vista patrimonial”. “[...] com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio,



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

deve haver o registro da variação patrimonial diminutiva (VPD) ou aumentativa (VPA) em razão do fato gerador e de sua consequência para o patrimônio [...]”.

Assim, no caso das contribuições previdenciárias patronais decorrentes da folha mensal de pagamento, pode-se sintetizar do seguinte modo os lançamentos ordinariamente exigidos pelas normas contábeis aplicáveis: o órgão ou entidade deve ser realizar o seu empenho antes do mês trabalhado; tendo o colaborador prestado os serviços, o órgão ou entidade deve liquidar as contribuições previdenciárias patronais junto com a folha e, nesse momento, reconhecer as respectivas VPD como despesas e as obrigações a pagar como passivos; finalmente, ao efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais ao RGPS, o órgão ou entidade deve efetuar o registro orçamentário de pagamento e os registros patrimoniais de débito na obrigação a pagar e crédito em caixa/bancos.

Neste ponto, deve-se destacar que, **em razão do regime de competência, os órgãos e entidade devem realizar os lançamentos patrimoniais indicados ainda que, por qualquer razão, o empenho, a liquidação e o pagamento orçamentários não ocorram nos momentos adequados**, como deixam claro os itens 9, alínea “a”, 11, alíneas “a” e “b”, 44 e 46 da NBC TSP 15 c/c a seção 4.5 da parte I do MCASP.

Caso identifique, no exercício seguinte, a existência de contribuições previdenciárias ao RGPS referentes a exercício anterior a pagar, sem a respectiva inscrição em restos a pagar e, por erro, sem o reconhecimento patrimonial da obrigação, a entidade deve adotar os seguintes procedimentos. No aspecto orçamentário, por força do art. 37 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, e a seção 4.8 da parte I do MCASP, **deve empenhar, liquidar e pagar a despesa como despesas de exercícios anteriores (DEA)**. No aspecto patrimonial, conforme a seção 13.2 da parte II do MCASP, **deve imediatamente reconhecer a despesa e a obrigação e efetuar o ajuste no patrimônio líquido, com o uso da conta contábil ajustes de exercícios anteriores**.

Um dos procedimentos comumente utilizados pelo TCEES para identificar se os órgãos e entidades efetuaram os registros contábeis orçamentários e patrimoniais referentes às contribuições previdenciárias em conformidade com o regime de competência é a comparação entre os valores informados pela Administração nas remessas aos módulos



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

Folha de Pagamento, Prestação de Contas Mensal e Prestação de Contas Anual do sistema CidadES. Por exemplo, é possível verificar se as informações relativas às folhas de pagamento condizem com as informações registradas na contabilidade orçamentária e patrimonial, e nos demonstrativos auxiliares exigidos pelo Tribunal. Em geral, uma diferença relevante entre os valores de contribuições previdenciárias devidas informados no módulo Folha de Pagamento e aqueles liquidados e pagos registrados orçamentariamente e/ou das VPD registradas patrimonialmente e/ou retidos dos servidores e recolhidos ao regime de previdência, é um bom indicativo de erro no registro por competência.

No caso concreto, como apresenta a tabela 19 do Relatório Técnico (RT) 330/2021 (doc. 50, p. 19, do Processo TC 3253/2021), no exercício de 2020, a comparação entre os valores de contribuições previdenciárias patronais ao RGPS informados pela Administração nas remessas ao CidadES Folha de Pagamento e aqueles empenhados, liquidados e pagos resultou em diferenças relevantes, com os registros orçamentários superiores à informação das folhas de pagamentos. Em consequência, a unidade técnica apontou como achado a inobservância do regime de competência para o registro de contribuições previdenciárias patronais ao RGPS, possivelmente, pelo registro no exercício de contribuições de períodos anteriores.

Em suas razões de justificativa (doc. 64 do Processo TC 3253/2021), a responsável esclareceu que a divergência decorreu do empenho, liquidação e pagamento em janeiro de 2020 de obrigações patronais de competência dos meses de novembro e dezembro de 2019, no valor de R\$ 173.348,51. Destacou ainda que as despesas de competência de dezembro de 2020 foram devidamente reconhecidas no mês, com a quitação em janeiro de 2021.

Apesar dessas informações terem sido confirmadas na conclusão da instrução, conforme a ITC 996/2022 (doc. 81 do Processo TC 3253/2021), a unidade técnica considerou ter sido inobservado o regime de competência, em razão da falta de empenho e reconhecimento patrimonial em 2019, das contribuições patronais ao RGPS referentes às folhas de pagamento de novembro e dezembro de 2020. Com isso, concluiu pela ocorrência da impropriedade, no que foi seguida pelo Tribunal e pela unidade técnica



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

que instruiu o recurso, como mostram o Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara (doc. 89 do Processo TC 4746/2020) e a ITR 598/2023 (doc. 8).

De acordo com o recorrente, nos termos da Petição Recurso 185/2024 (doc. 2), embora as contribuições fossem do ano anterior, a violação ao regime de competência teria se aperfeiçoado em 2022 e deveria ser reconhecida, neste exercício, como ato ilegal e grave infração à norma legal ou regulamentar. Segundo ele, na verdade, teria ocorrido “[...] a tentativa de se arrastar as irregularidades para o exercício de 2019, cuja prestação de contas foi julgada regular e sequer foi evidenciada as sobreditas infrações, eis que aperfeiçoadas no exercício de 2020 [...]”.

Neste ponto, deve ficar claro que, nos autos, não se discute a regularidade na execução orçamentária e no reconhecimento patrimonial das contribuições previdenciárias patronais ao RGPS referentes ao exercício de 2020. Portanto, considerando que as contas ora julgadas se referem a 2020, o que se deve esclarecer – e é a ênfase que deveria ter sido dada à discussão desde a primeira instrução – é se o procedimento adotado em 2020 está ou não em consonância com as normas contábeis aplicáveis e, caso não esteja, se distorceu de forma relevante as demonstrações contábeis de 2020.

Ao verificar, em 2020, a existência de contribuições previdenciárias ao RGPS a pagar, sem a respectiva inscrição em restos a pagar e sem o reconhecimento patrimonial da obrigação, **era de se esperar que a entidade realizasse o empenho, a liquidação e o pagamento das contribuições DEA, reconhecesse imediatamente a despesa e a obrigação e efetuasse o ajuste no patrimônio líquido, com o uso da conta contábil ajustes de exercícios anteriores**, com fundamento no art. 37 da Lei 4.320/1964 e nas seções 8 da parte I e 13.2 da parte II do MCASP.

No âmbito orçamentário, mediante exame do balancete da execução orçamentária da despesa (doc. 17 do Processo TC 3253/2021), verifica-se que não ocorreu pagamento no elemento de despesa 92, usado para identificar as despesas de exercícios anteriores. Assim, em 2020, o empenho, a liquidação e o pagamento de R\$ 173.348,51 em contribuições previdenciárias patronais ao RGPS referentes ao exercício de 2019, sem a identificação como despesas de exercício anteriores, violou o art. 37 da Lei 4.320/1994.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

Tal violação seria acertadamente caracterizada como uma não conformidade em relação à gestão orçamentária, porém, mediante exame dos autos, verifica-se que toda a caracterização do achado e discussão processual se deu em relação à observância do regime de competência e, por conseguinte, em relação aos seus reflexos nas demonstrações contábeis. Dessa maneira, seria inadequado neste momento recursal, reorientar o foco da questão para os seus aspectos relacionados à gestão dos recursos. De qualquer modo, vale registrar que a avaliação de sua materialidade no âmbito das contas, tendo como referência a despesa total empenhada, conduziria à conclusão de sua não relevância. Assim, prosseguir-se-á com a análise com foco nos seus eventuais efeitos sobre as demonstrações.

Ainda que a despesa tivesse sido executada como despesas de exercícios anteriores, no balanço orçamentário, ela seria consolidada como pessoal e encargos sociais. De modo que **a identificada violação ao art. 37 da Lei 4.320/1994 não distorceu o balanço orçamentário (doc. 2) que integra as demonstrações contábeis apresentadas.** Ainda que se considerasse – como isso não foi levantado nos autos até aqui, não seria adequado usar para o julgamento em sede recursal – que o empenho, a liquidação e o pagamento no valor de R\$ 173.348,51, em contribuições previdenciárias patronais ao RGPS referentes ao exercício de 2019, deveria ter sido registrado nas notas explicativas de 2020, novamente, a avaliação de sua materialidade no âmbito das contas, tendo como referência a despesa total empenhada, conduziria à conclusão de sua não relevância.

Em relação aos aspectos patrimoniais, por meio do exame do balancete de verificação (doc. 19 do Processo TC 3253/2021), observa-se que a entidade reconheceu adequadamente a despesa e a obrigação – conforme lançamentos nas contas contábeis 3.1.2.2.X.X.XX.XX (ENCARGOS PATRONAIS – RGPS) e 2.1.1.4.3.01.XX (CONTRIBUIÇÕES AO RGPS A PAGAR), mas não fez o ajuste no patrimônio líquido, na medida em que não ocorreram os lançamentos na conta contábil 2.3.7.1.1.03.00 (AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES).

Em consequência, em 2020, **a ausência de realização de ajuste no patrimônio líquido distorceu os valores divulgados no balanço patrimonial de ajustes de exercícios**


**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

anteriores em R\$ 173.348,51, com violação ao art. 105 da Lei 4.320/1994 c/c o item 27 da NBC TSP 11 e com a seção 13.2 da parte II do MCASP.

Para identificar o efeito dessa distorção sobre as demonstrações – e, conseqüentemente, sobre as contas –, é necessário avaliar a sua relevância e, para isso, é imprescindível definir alguns critérios. Para tal, de forma conservadora, pode-se adotar como referência os percentuais mais altos dentre os sugeridos no Quadro 6 do Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União (TCU), adotado pelo TCEES como manual aplicável às suas auditorias financeiras.

Como a distorção indicada afetou a composição do patrimônio líquido divulgado no balanço patrimonial, é adequado adotar como referencial de materialidade global (MG) o valor equivalente a 2% do valor total do ativo ou do passivo, o que for maior. No caso das contas examinadas, o valor total do ativo foi superior ao do passivo e totalizou R\$ 4.896.674,11, conforme o balanço patrimonial apresentado (doc. 3). Logo, é apropriado determinar a MG no valor de R\$ 97.933,48, como apresentado na Tabela 1, abaixo.

Tabela 1 - Definição dos referenciais de materialidade

Referenciais quantitativos de materialidade adotados		
Ativo Total (AT)	R\$	4.896.674,11
Ref. Materialidade Global (Ref. MG)		2,00%
Valor de MG [MG = AT x Ref. MG]	R\$	97.933,48
Ref. Limite de Acumulação de Distorções (Ref. LAD)		5%
Valor de LAD [LAD = MG x Ref. LAD]	R\$	4.896,67
Ref. de Valor Substancial (Ref. VS)		5,00
Valor Substancial [VS = Ref. VS x MG]	R\$	489.667,41

Elaboração própria.

Fonte: para os referenciais, ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Secretaria Geral de Controle Externo. **Nota Técnica Segex 3, de 19 de março de 2021**. Anexo Único: Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/intranet/segex/notas-tecnicas-segex/>. Acesso em: 16 jan. 2024. p. 80; para o valor do ativo total, balanço patrimonial (doc. 3).

Como exposto na Tabela 1, acima, para o limite de acumulação de distorções (LAD), sob as premissas conservadoras indicadas, é adequado adotar como referencial o valor equivalente a 5% do valor da MG, ou seja, R\$ 4.896,67. Finalmente, para fins de avaliação da generalização dos efeitos de distorções nos balanços, é apropriado adotar como referência de valor substancial (VS) o equivalente a cinco vezes o valor da materialidade global, a saber, R\$ 489.667,41.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

Por comparação da distorção identificada com o LAD (R\$ 4.896,67), definido na Tabela 1, verifica-se que **o valor total acumulável da distorção é de R\$ 173.348,51, equivalentes a 3,54% do valor total do ativo.** Como tal valor é superior à MG (R\$ 97.933,48), deve-se considerar que **os efeitos dessa distorção nas demonstrações contábeis da entidade são relevantes.**

Neste ponto, deve-se avaliar se os efeitos dessa distorção são generalizados sobre as demonstrações contábeis, com base no item 5.a da Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP) 2705 – correspondente à Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA) 705. Primeiro, como ela foi a única distorção identificada e se restringe à ausência de ajuste no patrimônio líquido, pode-se considerar que ela está restrita a itens específicos do balanço patrimonial. Segundo, verifica-se que o valor da referida distorção identificada é inferior ao VS definido (R\$ 489.667,41), de modo que não representam parcela substancial das demonstrações. Terceiro, em se tratando de um fundo de assistência social, como não há evidências de distorção no ativo e no passivo apresentados no balanço patrimonial, não há evidência de que distorção identificada seja, isoladamente, fundamental para o entendimento dos balanços pelos usuários. Logo, em relação à distorção no balanço patrimonial avaliada em R\$ 173.348,51, decorrente da ausência de realização de ajuste no patrimônio líquido, conclui-se que **os seus efeitos sobre as demonstrações contábeis examinadas não são generalizados.**

Por conseguinte, como tem efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis, mas não generalizados, a infração às normas legais e regulamentares de natureza contábil – art. 105 da Lei 4.320/1994 c/c o item 27 da NBC TSP 11 e com a seção 13.2 da parte II do MCASP – não deve ser considerada grave e **a ausência de realização de ajuste no patrimônio líquido constitui impropriedade.**

Finalmente, o recorrente requereu a expedição das determinações propostas pela unidade técnica na ITC 966/2022 (doc. 81, p. 22, do Processo TC 3253/2021), quais sejam:

- adote as medidas suficientes a garantir que as despesas relativas às contribuições previdenciárias devidas ao INSS sejam apropriadas por



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

competência, garantindo o cumprimento do disposto no artigo 60 da lei 4.320/64;
e

- tome as medidas necessárias, nos termos do art. 2º da IN TCEES 32/14, a fim de verificar a totalidade dos encargos financeiros incidentes sobre recolhimento em 2020 de contribuições previdenciárias vencidas em 2019, apurando a totalidade dos encargos financeiros incidentes, bem como a responsabilidade e o ressarcimento aos cofres do consórcio, tendo em vista que tal despesa é considerada ilegítima e contrária à finalidade pública, impondo-se a sua glosa, informando, ainda, a esta Corte de Contas sobre o resultado obtido

Em relação à primeira deliberação proposta, observa-se que se limitaria a ressalvar a obrigação de observância da legislação contábil, com finalidade meramente pedagógica, o que é vedado pelo art. 7º, inciso II, da Resolução TC 361, de 19 de abril de 2022. Dessa maneira, **não é caso de expedição dessa determinação.**

Por sua vez, em decorrência da segunda deliberação proposta, tendo em conta a averiguação de que a não realização tempestiva, em dezembro de 2019, do recolhimento das contribuições previdenciárias patronais referentes a novembro de 2019, acarretaram no pagamento de juros e multa em janeiro de 2020, por via do Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara, o Tribunal expediu determinação dirigida à entidade para que promovesse a a instauração de processo administrativo, nos termos da Instrução Normativa (IN) TC 32, de 4 de novembro de 2014, para apurar possível dano ao erário decorrente do referido pagamento, com identificação dos responsáveis e promoção de ressarcimento.

Ocorre que se passaram mais de 5 anos desde o atraso no referido recolhimento, fato gerador dos juros e multa danosos ao erário. Dessa maneira, tendo em conta que tais medidas ainda não foram exigidas da entidade e considerando que o TCEES reiteradamente decidiu que o prazo prescricional previsto no art. 71 da LC 621/2012 se aplica também à pretensão ressarcitória², adotada a partir de agora, a providência prevista na decisão recorrida seria improdutiva, pois inevitavelmente resultaria no reconhecimento da prescrição. Por tal razão, com fundamento no art. 16, *caput* e inciso III do parágrafo único, da Resolução TC 361/2022, segundo o qual as determinações e recomendações somente devem ser expedidas quando imprescindíveis e podem ser dispensadas quando o longo tempo decorrido comprometer a atualidade da

² ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Núcleo de Jurisprudência e Súmula. **Informativo de jurisprudência nº 119**. p. 15. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/44/Informativo-de-Jurisprudencia-119.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2025.



ação de controle, neste momento, **cabe dispensar a expedição dessa determinação, pois ela seria inoportuna.**

Ante o exposto, em relação ao achado tratado nesta subseção, acompanha-se o entendimento da unidade técnica acerca da ocorrência de impropriedade, diverge-se do MPC e se conclui que **o recurso de reconsideração deve ser desprovido.** Ademais, em relação à expedição das determinações requeridas pelo recorrente, diverge-se dos entendimentos da unidade técnica e do MPC e se conclui que não é caso de expedição da primeira e que cabe dispensar a expedição da segunda.

II.2.1.2. Opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis

Ao examinar as demonstrações contábeis do FMASSM, que compõem as contas prestadas pela sua ordenadora de despesas, referentes ao exercício de 2020, conforme o Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara (doc. 89 do Processo TC 3253/2021), o Tribunal efetuou as verificações previstas nos anexos 3 e 8 da Resolução TC 297/2016, afastou o achado apontado na subseção 3.2.5.4 da ITI 317/2021 (doc. 53 do Processo TC 3253/2021) e concluiu pela existência de distorções relevantes, mas sem efeitos generalizados, que configuram impropriedades ou faltas de natureza formal, decorrentes dos achados apontados nas subseções 3.5.2.1 e 3.5.2.2 da mencionada ITI.

Como resultado da análise efetuada neste voto, verifica-se que **deve ser ressalvada** a distorção em R\$ 173.348,51 dos valores divulgados no balanço patrimonial como ajustes de exercícios anteriores, decorrente da ausência de realização de ajuste no patrimônio líquido, que viola o art. 105 da Lei 4.320/1994 c/c o item 27 da NBC TSP 11 e com a seção 13.2 da parte II do MCASP [vide subseção II.2.1.1.1].

Dessa maneira, obtida evidência suficiente e apropriada de que tal distorção é relevante, mas não possui efeitos generalizados, com fundamento no item 64 da NBASP 200 c/c o item 7.a da NBASP 2705 – NBC TA 705 –, deve-se emitir opinião modificada com ressalva.

Portanto, identificada distorção relevante, mas sem efeitos generalizados, conclui-se que a opinião do Tribunal deve ser que, **exceto pela ressalva constatada, não se tem conhecimento de nenhum fato que leve a acreditar que as demonstrações**



contábeis do Fundo Municipal de Assistência Social de São Mateus (FMASSM), que compõem as contas prestadas pela sua ordenadora de despesas, referentes ao exercício de 2020, não representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição financeira, orçamentária e patrimonial da entidade, em 31 de dezembro de 2020 (opinião com ressalva).

II.2.2. Gestão dos recursos

No outro pilar, referente à gestão dos recursos, o objetivo é opinar se os dinheiros, bens e valores públicos sob a administração dos ordenadores de despesas foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade.

Com essa finalidade, ao examinar as contas prestadas pela ordenadora de despesas do FMASSM, referentes ao exercício de 2020, a unidade técnica efetuou as verificações previstas nos anexos 3 e 8 da Resolução TC 297/2016 e, em relação à administração dos dinheiros, bens e valores públicos, não apontou achados. Em consequência, conforme o Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara (doc. 89 do Processo TC 3253/2021), no primeiro julgamento, o Tribunal não apontou a existência de qualquer não conformidade na seara da gestão dos recursos. Adicionalmente, nenhuma questão relativa à gestão dos recursos foi objeto do recurso.

II.2.2.1. Opinião sobre a gestão dos recursos

Não identificadas não conformidades, conclui-se que a opinião do Tribunal deve ser que **não se tem conhecimento de nenhum fato que leve a acreditar que, no exercício de 2020, os dinheiros, bens e valores públicos sob a administração da ordenadora de despesas do Fundo Municipal de Assistência Social de São Mateus (FMASSM) não foram geridos em conformidade com os princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade e razoabilidade (opinião sem ressalva).**

II.2.3. Conclusão

Ao julgar as contas dos ordenadores de despesas no exercício de sua função judicante – prevista no art. 71, inciso II, da CF/1988 –, conforme o art. 84, incisos I, II e III, da



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

LC 621/2012, o Tribunal deve julgá-las regulares, regulares com ressalva ou irregulares, em veredito que deve derivar diretamente das opiniões sobre a exatidão dos demonstrativos contábeis e a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a efetividade e a razoabilidade dos atos de gestão do responsável, que, por sua vez, refletem a ausência ou presença de irregularidades graves ou de impropriedades ou outras faltas de natureza formal que sejam relevantes.

Caso ambas as opiniões sejam não modificadas, o julgamento deve ser pela regularidade das contas. Nas situações em que, dentre as opiniões, haja adversa, o julgamento deve ser pela irregularidade. Se uma das opiniões for não modificada e a outra for com ressalva, ou se ambas forem com ressalva, o julgamento deve ser pela sua regularidade com ressalva³.

No caso concreto, conquanto a opinião sobre a gestão dos recursos, exposta na subseção II.2.2.1, seja não modificada, sem ressalva, identificada distorção relevante, mas sem efeitos generalizados, que acarreta a emissão de opinião com ressalva em relação às demonstrações contábeis e constitui impropriedade, apresentada na subseção II.2.1.2, acompanha-se o entendimento da unidade técnica, diverge-se o MPC e, com fundamento no art. 84, inciso II, da LC 621/2012 c/c o seu art. 86, conclui-se que **o TCEES deve julgar regulares com ressalva as contas anuais, referentes ao exercício de 2020, prestadas pela Sra. Marinalva Broedel Machado de Almeida, ordenadora de despesas do Fundo Municipal de Assistência Social de São Mateus (FMASSM) de 1º de janeiro a 31 de dezembro, dando-lhe quitação.**

Ademais, considerando que, conforme o Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara (doc. 89 do Processo TC 3253/2021), no primeiro julgamento, o Tribunal manteve em monitoramento a determinação contida no item 1.4 do Acórdão TC 788/2020 - 2ª Câmara (doc. 83 do Processo TC 9163/2019), cujo processo administrativo teria sido instaurado nos termos da IN TC 32/2014, com vistas a apurar o possível dano ao erário decorrente do pagamento intempestivo de contribuição patronal devida ao INSS, identificar os respectivos responsáveis e promover o seu ressarcimento. Como tal deliberação não foi

³ Por analogia, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020. p. 439.



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkens Moutinho

objeto do recurso e, em consequência, não está abrangida pelo efeito suspensivo dele decorrente, a princípio, ela deveria ser mantida no acórdão de julgamento deste recurso, com fundamento no art. 86 da LC 621/2012 c/c o art. 329, § 7º, do RITCEES e com os arts. 4º, inciso I, e 11 da Resolução TC 361, de 19 de abril de 2022.

Todavia, no exame das contas do exercício seguinte, conforme o Relatório Técnico 298/2022 (doc. 42, p. 26-27, do Processo TC 5716/2022), a unidade técnica verificou que tal determinação foi cumprida e, inclusive, concluiu o monitoramento do Acórdão TC 788/2020 - 2ª Câmara, na forma do art. 5º, inciso I e § 1º, da Resolução TC 278, de 4 de novembro de 2014. Ademais, a partir da Certidão 580/2022 (doc. 93 do Processo TC 9163/2019), verifica-se que a tomada de contas especial resultante foi encaminhada ao TCEES e está em tramitação no Processo TC 968/2022. Dessa maneira, embora não abrangida pelo efeito suspensivo do recurso, tendo em conta que a determinação foi cumprida e concluído o seu monitoramento, **cabe dispensar a expedição dessa deliberação.**

Por todo o exposto, em relação ao julgamento do recurso, acompanha-se a unidade técnica, diverge-se do MPC e se conclui que **o Tribunal deve negar provimento ao recurso de reconsideração.**

III PROPOSTA DE DELIBERAÇÃO

Ante o exposto, na admissibilidade, acompanho o entendimento da unidade técnica e do Ministério Público junto ao TCEES; no mérito, divirjo pontualmente da unidade técnica – em relação à expedição da determinação – e integralmente do MPC; e proponho **VOTO** no sentido de que o Colegiado aprove a minuta de deliberação que submeto à apreciação.

DONATO VOLKERS MOUTINHO
Conselheiro Substituto
Relator



ACÓRDÃO

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

III.1. **CONHECER** do presente recurso de reconsideração;

III.2. **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de reconsideração, substituindo-se a decisão recorrida, nos limites do efeito devolutivo e nos seguintes termos:

III.2.1. Julgar **REGULARES COM RESSALVA** as contas anuais de ordenador, referentes ao exercício de 2020, prestadas pela Sra. Marinalva Broedel Machado de Almeida, ordenadora de despesas do Fundo Municipal de Assistência Social de São Mateus (FMASSM) de 1º de janeiro a 31 de dezembro, com fundamento no art. 84, inciso II, da Lei Complementar Estadual 621/2012 c/c o seu art. 86, dando-lhe **QUITAÇÃO**, ressalvada a seguinte impropriedade:

III.2.1.1. Distorção em R\$ 173.348,51 (cento e setenta e três mil, trezentos e quarenta e oito reais e cinquenta e um centavos) dos valores divulgados no balanço patrimonial como ajustes de exercícios anteriores, decorrente da ausência de realização de ajuste no patrimônio líquido [subseção II.2.1.1.1]

Critério: art. 105 da Lei 4.320/1994 c/c o item 27 da NBC TSP 11 e com a seção 13.2 da parte II do MCASP;

III.2.2. **DISPENSAR A EXPEDIÇÃO** da determinação prolatada no item 1.5 do dispositivo do Acórdão TC 732/2023 - 2ª Câmara, com fundamento no art. 16, *caput* e inciso III do parágrafo único, da Resolução TC 361/2022;

III.2.3. Reconhecer a **CONCLUSÃO DO MONITORAMENTO** da determinação prolatada no item 1.4 do dispositivo do Acórdão TC 788/2020 - 2ª Câmara, com fundamento no art. 5º, inciso I e § 1º, da Resolução TC 278/2014;



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Gabinete do Conselheiro Substituto Donato Volkers Moutinho

III.3. **CIENTIFICAR** o recorrente, o interessado e o Ministério Público junto ao Tribunal, na forma regimental; e

III.4. **ARQUIVAR** os autos após o trânsito em julgado.