



PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL

PORCIÚNCULA

EXERCÍCIO DE 2022

RELATOR CONSELHEIRO-SUBSTITUTO MARCELO VERDINI MAIA

PLENÁRIO

VOTO GCSMVM

PROCESSO TCE-RJ Nº 224.342-6/2023

ORIGEM: PREFEITURA MUNICIPAL DE PORCIÚNCULA

ASSUNTO: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO DE 2022

RESPONSÁVEL: SR. LEONARDO PAES BARRETO COUTINHO

**PREFEITURA MUNICIPAL DE PORCIÚNCULA. PRESTAÇÃO DE
CONTAS DE GOVERNO. EXERCÍCIO DE 2022.**

**VERIFICAÇÃO INICIAL, POR PARTE DAS INSTÂNCIAS
INSTRUTIVAS, DA OCORRÊNCIA DE IRREGULARIDADE E
IMPROPRIEDADES. SUGESTÃO PRELIMINAR DE EMISSÃO DE
PARECER PRÉVIO CONTRÁRIO.**

**COMUNICAÇÃO NOS MOLDES DO ART. 64, §1º DO REGIMENTO
INTERNO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E
ESCLARECIMENTOS POR PARTE DO RESPONSÁVEL.**

**DESCARACTERIZAÇÃO DA IRREGULARIDADE E DE UMA FALHA
INICIALMENTE APURADAS. MANUTENÇÃO DE OUTRAS
FALHAS, APÓS ANÁLISE DAS RAZÕES DE DEFESA
APRESENTADAS.**

**EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL À APROVAÇÃO DAS
CONTAS COM RESSALVAS, DETERMINAÇÕES E
RECOMENDAÇÕES. COMUNICAÇÃO AO ATUAL RESPONSÁVEL
PELO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL. COMUNICAÇÃO AO
ATUAL PREFEITO. COMUNICAÇÃO AO ATUAL PRESIDENTE DA
CÂMARA MUNICIPAL. ARQUIVAMENTO.**

Versam os autos sobre processo da Prestação de Contas de Governo do chefe do Poder Executivo do Município de Porciúncula, que abrange as contas do Poder Executivo, relativas ao exercício de 2022, sob a responsabilidade do Chefe do Poder Executivo Municipal, **Sr. Leonardo Paes**

Barreto Coutinho, pelo período de 01/01/2022 a 31/12/2022, ora submetida à análise desta Corte para emissão de parecer prévio, conforme o disposto no inciso I do artigo 125 da Constituição Estadual.

Em consulta ao Sistema de Controle e Acompanhamento de Processos - SCAP, constata-se que a prestação de contas deu entrada neste Tribunal em 24/04/2023, encaminhada em meio eletrônico, conforme o disposto no art. 3º da Deliberação TCE-RJ n.º 285/2018. Dessa forma, considerando que o envio ocorreu no interregno de 60 (sessenta) dias a contar da abertura da sessão legislativa (27/02/2023), sua remessa foi tempestiva, considerando o disposto no art. 6º da referida Deliberação, alterado pela Deliberação TCE-RJ n.º 325/21.

Inicialmente, o Corpo Instrutivo, por meio da Coordenadoria Setorial de Contas de Governo Municipal – CSC-MUNICIPAL, conforme instrução técnica de 30/10/2023, em sua conclusão preliminar, frente às falhas a seguir apresentadas, sugeriu a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas do Chefe do Poder Executivo, com **irregularidade e impropriedades** a seguir elencadas:

IRREGULARIDADE Nº 1

Não foi encaminhada a documentação comprobatória da existência de saldo orçamentário (sobra) não utilizado no exercício anterior em relação aos créditos adicionais abertos por meio dos Decretos n.ºs 2381/22; 2382/22; 2383/22; 2384/22; 2385/22; 2386/22; 2387/22; 2388/22; 2389/22 e 2390/22, com base em leis autorizativas promulgadas nos últimos quatro meses do exercício de 2021, não sendo possível constatar se houve o cumprimento do disposto no artigo 167, § 2º, da Constituição Federal.

IMPROPRIEDADE Nº 1

O valor do orçamento final apurado, com base na movimentação de abertura de créditos adicionais, não guarda paridade com o registrado no Balanço Orçamentário Consolidado.

IMPROPRIEDADE Nº 2

Não cumprimento da meta de resultado primário estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias, desrespeitando a exigência do inciso I do artigo 59 da Lei Complementar Federal n.º 101/00.

IMPROPRIEDADE Nº 3

Realização de audiência pública para avaliar o cumprimento das metas fiscais fora do prazo estabelecido no § 4º do artigo 9º da Lei Complementar n.º 101/00.

IMPROPRIEDADE Nº 4

O valor total das despesas na Função 12 – Educação, evidenciadas no Sistema Integrado de Gestão Fiscal – Sigfis, diverge do registrado pela contabilidade do Município.

IMPROPRIEDADE Nº 5

O Município não recolheu a totalidade das contribuições previdenciárias (parte servidor) devidas ao RGPS, não observando o disposto no artigo 22 e incisos c/c artigo 30, inciso I, alínea “b”, ambos da Lei Federal n.º 8.212/91.

IMPROPRIEDADE Nº 6

O documento Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ pelo Controle Interno (Modelo 8) não foi preenchido de forma adequada, de modo que não permitiu a análise do cumprimento das determinações exaradas por esta Corte.

IMPROPRIEDADE Nº 7

O Município não procedeu à divulgação, em meio eletrônico de acesso público, de todas as informações solicitadas por este Tribunal por intermédio da Deliberação TCE-RJ n.º 285/18, prejudicando a transparência da gestão fiscal preconizada no artigo 48 da Lei Complementar Federal n.º 101/00 c/c o art. 5º, inciso XXXIII, da CF/88 e art. 6º da Lei Federal n.º 12.527/11.

A instrução especializada sugeriu também determinações e recomendações, além de comunicações aos atuais Prefeito e responsável pelo controle interno da Prefeitura.

A Subsecretaria de Controle de Contas e Gestão Fiscal – SUB CONTAS e a Secretaria-Geral de Controle Externo – SGE concordaram com a proposição manifestada pela instância técnica.

Em parecer de 08/11/2023, o Ministério Público de Contas junto a este Tribunal, representado pelo Procurador-Geral Dr. Henrique Cunha de Lima, corroborou com a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas, com a irregularidade, impropriedades, determinações e recomendações apontadas pelo Corpo Instrutivo.

Ressalte-se que, por meio de decisão monocrática proferida em 22/11/2023, foi aberto prazo para vista dos autos e apresentação de manifestação escrita por parte do responsável, caso este assim entendesse necessário, em cumprimento ao art. 64, § 1º do Regimento Interno desta Corte.

Em resposta ao Ofício PRS/SSE/CGC nº 31080/2023, observou-se a remessa tempestiva dos elementos que deram origem ao Doc. TCE-RJ nº 26.500-8/23¹, protocolizado em 30/11/2023, de modo que o processo foi encaminhado à CSC-Municipal para reexame dos documentos juntados aos autos.

¹ O Ofício PRS/SSE/CGC nº 31080/23 foi recebido em 27/11/2023 (segunda-feira), a contagem do prazo de 10 dias se iniciou no dia 28/11/2023 (terça-feira) e teve o seu término em 07/12/2023, na forma do art. 29 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Em nova manifestação, de 05/12/2023, o Corpo Instrutivo considerou satisfatoriamente afastada a irregularidade anteriormente consignada e manteve as falhas inicialmente apuradas como ressalvas, o que culminou na sugestão de emissão de **parecer prévio favorável**.

O Ministério Público de Contas, por sua vez, em 18/12/2023, endossou a proposta formulada da instância técnica e, ao final, também propôs a emissão de **parecer prévio favorável**.

Conclusos os autos ao gabinete, houve a publicação de pauta especial no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, nos moldes preconizados pelo art. 269, *caput* e §3º, do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

É O RELATÓRIO.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

No Brasil, o controle da gestão pública ostenta *status* constitucional e é apresentado em três planos distintos: o interno, no âmbito de cada órgão ou instituição; o externo, exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas; e o social, pela sociedade em geral.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro representa um fundamental instrumento de controle externo e técnico sobre a gestão pública. Por meio das diversas funções atribuídas, essa Corte atua com o escopo de permitir o contínuo aperfeiçoamento e a modernização do planejamento e da execução das ações estatais, com vistas a implementar medidas que, em última análise, incrementem a qualidade de vida da população.

Dentre os diversos mecanismos de que o Tribunal de Contas dispõe para fiscalizar a administração pública está a emissão de parecer prévio na prestação de contas anual de governo.

A prestação de contas, genericamente considerada, exsurge da natural responsabilidade daquele que administra coisa de outrem. Esse dever de prestar contas é ainda mais manifesto quando se está diante da administração de recursos públicos, que envolve vultosas quantias de indetermináveis pessoas. A prestação de contas é o meio pelo qual o povo, enquanto verdadeiro titular da coisa pública, pode acompanhar e exercer seu controle social sobre a gestão pública. Nesse contexto, a prestação de contas revela-se como imperativo decorrente do exercício de função pública, conforme explicita o art. 70, parágrafo único, da Constituição da República:

Art. 70. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Na prestação de contas anual de governo é apresentado e examinado o desempenho geral das contas públicas no exercício financeiro. Tal análise se dá de forma macroscópica, com fulcro no exame da conduta do administrador no exercício das funções políticas de planejamento, organização, direção e controle das políticas públicas idealizadas na concepção das leis orçamentárias.

Definido o objeto da presente prestação de contas governo, notadamente uma visão geral acerca dos resultados obtidos pelo município no exercício de 2022, cabe esclarecer que a análise empreendida por este Tribunal de Contas culmina em parecer prévio, técnico e imparcial, que posteriormente será direcionado à Câmara Municipal para fins de julgamento político e definitivo.

Com enfoque propriamente na prestação de contas de governo do exercício de 2022 e com base nos elementos trazidos aos autos, complementados pelas conclusões do Corpo Instrutivo e do Ministério Público de Contas, que podem ser considerados parte integrante deste voto naquilo que com este não conflite, passa-se a destacar os principais aspectos pertinentes à presente Prestação de Contas do Governo Municipal em exame, que buscam embasar a emissão de parecer prévio, que deve ser conclusivo de modo a oferecer à Casa Legislativa os elementos técnicos necessários para o julgamento das contas do Prefeito.

1. DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS E FISCAIS

De acordo com o art. 101 da Lei Federal nº 4.320/64, os resultados gerais do exercício são demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro², no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo seus anexos e quadros demonstrativos. Além disso, compõem o rol de demonstrativos as Notas Explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas consideradas relevantes.

Essas demonstrações possuem o propósito de representar, de maneira estruturada, a situação patrimonial, financeira e do desempenho da entidade que reporta, devendo proporcionar informações úteis para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização (*accountability*)

² No caso do Balanço Financeiro, muito embora não haja sua previsão nas NBC TSPs, o demonstrativo é de elaboração e publicação obrigatória por força da Lei Federal nº 4.320/64

dos agentes públicos quanto aos recursos que lhes foram confiados, motivo pelo qual fazem parte dos documentos de encaminhamento obrigatório a esta Corte para fins de emissão de parecer prévio.

A padronização destes demonstrativos é atualmente atribuição da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), haja vista sua competência prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no que tange à consolidação das contas públicas nacionais, bem como a competência estabelecida pela Lei nº 10.180/2001 de órgão central do Sistema de Contabilidade e de Administração Financeira Federal.

Nesse sentido, as atuais estruturas das demonstrações contábeis foram atualizadas pela Portaria STN nº 438/12, em consonância com os novos padrões de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Desta forma, além da legislação supramencionada, os Demonstrativos Contábeis, também conhecidos como Demonstrações Financeiras, devem ser elaborados à luz do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) que, por sua vez, realizam sua abordagem de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade³.

Nesse mister, ressalto as recentes alterações promovidas no bojo da 9ª edição do MCASP, ocorridas em 2021, **com vigência obrigatória aos entes federativos subnacionais a partir do exercício de 2022**, a qual trouxe a incorporação de diversas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, dentre as quais destaco a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, que dispõe da contabilização e mensuração de obrigações atuariais de benefícios pós-emprego, a exemplo dos benefícios de aposentadoria e pensão, o que tem o condão de afetar as Demonstrações Financeiras Consolidadas do ente federativo que possui Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), sobretudo considerando o risco de adoção de critérios contábeis de mensuração de ativos e passivos relevantes do RPPS divergentes daqueles exigidos pela norma contábil ao ente patrocinador, acentuando a assimetria informacional e evidenciando a utilização de políticas contábeis não uniformes no contexto da consolidação das demonstrações contábeis, em desacordo com o que disciplina a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas⁴.

Já os demonstrativos fiscais permitem analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos, bem como determinar o impacto sobre a economia e comparar os

³ Notadamente, a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, e a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.

⁴ NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas:

38. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas pela controladora com a utilização de políticas contábeis uniformes para transações e eventos de mesma natureza em circunstâncias semelhantes.

resultados fiscais nacional e internacionalmente. O foco é sobre a avaliação do impacto sobre a economia, no âmbito da estrutura conceitual das estatísticas macroeconômicas.

Em âmbito nacional, a LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e determina que os Entes nacional e subnacionais deverão elaborar e publicar o Anexo de Riscos Fiscais e o Anexo de Metas Fiscais. Ambos acompanham a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e contém a previsão fiscal para os diversos itens relacionados com as Estatísticas de Finanças Públicas (EFP).

Além disso, no intuito de assegurar a transparência⁵ dos gastos públicos e o atingimento das metas fiscais pactuadas, são elaborados e publicados o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), em regra, com periodicidade bimestral e quadrimestral, respectivamente.

É por meio desses demonstrativos que se afere o cumprimento das metas fiscais destinadas a controlar o endividamento sustentável da máquina pública e a manutenção do equilíbrio fiscal por meio das metas e dos resultados primário e nominal, dos limites de operações de crédito e da dívida consolidada líquida. Além disso, é possível verificar os limites de gastos com pessoal, o cumprimento de aplicação mínima em saúde e educação, dentre outros.

Feita essa breve introdução, o Corpo Instrutivo acusou o recebimento das demonstrações contábeis consolidadas, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), referente ao 6º bimestre de 2022, e dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) dos 1º, 2º e 3º quadrimestres de 2022, em consonância com o que dispõe a LRF.

2. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

2.1 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

No ordenamento jurídico brasileiro, em respeito ao princípio da legalidade sob a ótica da administração pública⁶, os Instrumentos de Planejamento e Orçamento são constituídos por leis de

⁵ Neste sentido, dispõe a LRF em seu art.48 que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

⁶ Art. 37 da CF/88.

iniciativa privativa e indelegável do chefe do Poder Executivo⁷ que, por sua vez, dão origem, em cada ente, ao Plano Plurianual (PPA), à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e à Lei Orçamentária Anual (LOA), esta última considerada o orçamento propriamente dito.

Com base nos documentos encaminhados, observa-se que o município, além de respeitar os arts. 37 e 84, XXIII, ambos da Constituição Federal, teve seu orçamento geral aprovado com receitas estimadas (previstas) no montante de **R\$ 97.771.734,91** e despesas fixadas em igual valor.

2.2 ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

No decorrer do exercício, a LOA está sujeita a ajustes mediante créditos adicionais, que podem ser especiais (despesa não consignada inicialmente), suplementares (atender despesa insuficientemente dotada) ou extraordinários (atender despesas urgentes e imprevisíveis), bem como mediante outras alterações, como a troca da fonte de recurso ou alteração na modalidade de aplicação, realizadas por meio de remanejamentos, transposições e transferências.

Quanto às espécies de remanejamentos, transposições e transferências, mister se faz ressaltar que o procedimento de alteração orçamentária exige **prévia autorização legislativa**, nos termos do art. 167, inciso VI da Constituição Federal, o que precisa ser feito de forma distinta da LOA, tendo em vista o princípio constitucional da exclusividade da lei orçamentária anual previsto no art. 165, §8º da Constituição Federal.

Nesse sentido, trago à baila trechos do periódico⁸ publicado pelo eminente Conselheiro do TCE-MA, José de Ribamar Caldas Furtado, na Revista do TCU, ao explicar as diferenças entre os institutos de realocação de recursos orçamentários, à luz dos preceitos constitucionais:

O constituinte de 1988 introduziu os termos remanejamento, transposição e transferência em substituição à expressão estorno de verba, utilizada em constituições anteriores para indicar a mesma proibição.² Em verdade, trata-se de realocações de recursos orçamentários de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, sempre dependendo de autorização a ser consignada por meio de lei específica.

J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis ressaltam que há uma profunda diferença entre os créditos adicionais e as técnicas de transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários. No caso dos créditos adicionais, o fator determinante é a necessidade da existência de recursos; para as demais alterações,

⁷ Ar. 84, XXIII e parágrafo único da CF/88.

⁸ Furtado, J. D. R. C. (2005). Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos. *Revista do TCU*, (106), 29-34. Disponível em: <http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/578/640>. Acesso em 28/09/2023.

é a reprogramação por repriorização das ações o motivo que indicará como se materializarão.³ Esses autores apontam quatro motivos que podem dar origem aos créditos adicionais: a) variações de preço de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro; b) incorreção no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais; c) omissões orçamentárias; d) fatos que independem da ação volitiva do gestor. Por outro lado, os remanejamentos, transposições e transferências de recursos de uma dotação para outra ou de um órgão para outro terão sempre um único motivo: repriorizações das ações governamentais.⁴

Como se depreende, as figuras do artigo 167, IV, da Constituição terão como fundamento a mudança de vontade do poder público no estabelecimento das prioridades na aplicação dos seus recursos, fato que, pela própria natureza, demanda lei específica alterando a lei orçamentária. É o princípio da legalidade que exige, no caso, lei em sentido estrito; é o princípio da exclusividade que informa que ela é específica.

Nesse sentido, Hely Lopes Meirelles pontifica que, havendo necessidade de transposição de dotação, total ou parcial, será indispensável que, por lei especial, se anule a verba inútil ou a sua parte excedente e se transfira o crédito resultante dessa anulação.⁵ Esse autor diz que concorda com José Afonso da Silva⁶ quanto à tese de que a autorização genérica prevista no artigo 66, parágrafo único, da Lei nº 4.320/647 é inconstitucional, uma vez que a prévia autorização legal, a que se refere o inciso VI do artigo 167 da Constituição Federal, há de ser concedida em cada caso em que se mostre necessária a transposição de recursos.⁸

[...]

Dispõe a Constituição Federal, art. 165, § 8º, 11 que a lei orçamentária não conterà dispositivo estranho à previsão de receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares¹² e contração de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. A relação de exceções feita pelo constituinte nesse dispositivo é taxativa (*numerus clausus*). **Isso significa que a LOA não pode dar autorização para o Executivo proceder a remanejamentos, transposições ou transferências de um órgão para outro ou de uma categoria de programação para outra. Ou ainda, que os procedimentos previstos no artigo 167, VI, devem ser autorizados através de lei específica. [grifos produzidos]**

Acrescentam-se as seguintes jurisprudências firmadas pelo TCE-MG e pelo TCE-MT no mesmo sentido:

Consulta 862.749 TCE-MG

Com efeito, verifica-se que o art. 167, VI, da Constituição Federal, estabelece que são vedados “a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, **sem prévia autorização legislativa**”. (grifo nosso)

Nesse sentido, fica claro que o uso de tais instrumentos pelo gestor deve estar previamente autorizado por lei ordinária. Ressalte-se que a norma constitucional não exige lei específica, mas autorização legislativa.

No entanto, **essa autorização legislativa não pode constar previamente na lei orçamentária anual**, uma vez que o art. 165, § 8º, da própria Constituição é claro ao dispor que a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Dessa forma, respondendo ao questionamento do consulente, **não é possível a fixação, na lei orçamentária anual, de autorização para o remanejamento de recursos orçamentários, por expressa vedação do art. 165, § 8º, da Constituição Federal, devendo, portanto, ser editada outra lei para dispor respeito do tema.**

Nada impede, contudo, que a própria lei de diretrizes orçamentárias, em situações excepcionais, preveja a possibilidade de remanejamentos, transposições e transferências, especialmente em face da previsão da extinção, transformação, transferência, incorporação ou desmembramento de órgãos e entidades, ou mesmo de alteração de suas competências.

Cabe ressaltar que tais situações excepcionais devem fazer parte do devido processo legislativo, ou seja, devem estar adequadamente explicitadas na exposição de motivos do projeto da lei de diretrizes orçamentárias, a fim de que essa excepcional motivação seja legitimada pelo Poder Legislativo, ou, em outras palavras, para que essas realocações fiquem absolutamente vinculadas às possíveis alterações estruturais da Administração e para que não sirvam de uma disfarçada flexibilização qualitativa do orçamento.⁹ [grifos acrescentados]

Súmula 20 do TCE-MT¹⁰

É vedada a autorização para remanejamento, transposição ou transferência de recursos entre dotações orçamentárias na Lei Orçamentária Anual – LOA, por ferir o princípio constitucional da exclusividade, configurando dispositivo estranho à previsão da receita e fixação da despesa no Orçamento (art. 165, § 8º, CF/1988). [grifos produzidos]

Dito isto, entendo pertinente destacar trecho extraído do art. 7º da LOA municipal de 2022 transcrito pelo Corpo Instrutivo (*in verbis*):

Art.7º - Fica o Poder Executivo autorizado a:

I - A abrir no curso da execução orçamentária de 2022, créditos adicionais suplementares até o limite de 50% (cinquenta por cento) da despesa total fixada por esta Lei.

(...)

VII - **Transpor, remanejar ou transferir**, total ou parcialmente recursos orçamentários, nos termos do inciso VI do art.167 da CF/88; [grifos produzidos]

⁹ Disponível em: <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2830.pdf>. Acesso em 03/10/2023.

¹⁰ Disponível em: <https://www.tce.mt.gov.br/legislacoes/sumulas>. Acesso em 03/10/2023.

No que tange à abertura de créditos adicionais suplementares, a Especializada apontou que, apesar de não haver restrição expressa à consignação do limite, deve-se alertar que o balizamento autorizado na LOA perfaz percentual que não se coaduna com os princípios que norteiam o bom planejamento, uma vez que demonstrou grau de liberdade de movimentação das dotações orçamentárias que, se levados à efetiva utilização, resultarão em um orçamento totalmente descolado da LOA aprovada inicialmente. Com efeito, a Especializada sugeriu **recomendação**, a qual corroboro.

Em continuidade, de forma resumida, o Corpo Instrutivo demonstrou que ocorreram as seguintes alterações orçamentárias em razão da abertura de créditos adicionais:

Descrição	Valor (R\$)
(A) Orçamento inicial	97.771.734,91
(B) Alterações:	78.275.436,89
Créditos extraordinários	0,00
Créditos suplementares	57.374.716,01
Créditos especiais	20.900.720,88
(C) Anulações de dotações	34.090.520,96
(D) Orçamento final apurado (A + B - C)	141.956.650,84
(E) Orçamento registrado no Balanço Orçamentário – Anexo 12 da Lei Federal n.º 4.320/64	142.055.693,62
(F) Reserva RPPS	422,00
(G) Divergência entre o orçamento apurado e os registros contábeis (D – E - f)	99.464,78

Fonte: Lei dos Orçamentos Anuais – Peça 04, Relação Informações Prestadas – Peça 129 (fl. 28) e Anexo 12 Consolidado – Peça 14.

Da análise das alterações orçamentárias, foi verificado que o saldo do orçamento final apurado, com base na movimentação de abertura de créditos adicionais **não guarda paridade** com o registrado no Anexo 12 da Lei Federal nº 4.320/64, cuja divergência representou o valor de R\$ 99.464,78, motivo que ensejou a sugestão preliminar de **impropriedade e determinação** pela Especializada (Peça 151), as quais foram endossadas pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar as impropriedades, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, esclarecimentos pertinentes ao tema, materializados por meio do Documento TCE-RJ nº 26.500-8/2023 (Peça 160, fl. 4).

Em síntese, o jurisdicionado alegou que, em verdade, o valor divergente entre os Anexos 11 e 12 montou em R\$ 422,00, o qual se refere ao saldo da Reserva do RPPS que somada ao montante da dotação orçamentária total guarda paridade com o reportado no Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada – Consolidado.

O Corpo Técnico considerou que a alegação do jurisdicionado não tem o condão de afastar a falha identificada, visto que a diferença foi apurada no valor de R\$ 99.464,78, tendo sido acompanhado pelo *Parquet* Especial.

Não obstante, compulsando-se os autos, verifico haver falha formal na tabela de apuração dos créditos adicionais consignada no tópico 3.2.2 da instrução técnica de 30/10/2023 (Peça 151) quanto aos créditos adicionais abertos por meio dos Decretos Municipais nº 2444/2022 e nº 2490/2022 (Peça 6, fls. 207 e 217, respectivamente), a qual parece ter originado a divergência em tela.

Assim, refazendo-se a planilha em questão apura-se o montante de créditos adicionais especiais de R\$ 21.000.185,66, que perfaz exatamente o valor declarado pelo jurisdicionado na Relação Informações Prestadas – Peça 129 (fl. 28), conforme se observa somando-se os totais valores da coluna “Fonte de recurso (B)” (R\$ 20.348.920,88 e R\$ 651.264,78):

Lei n.º	Limite legal (R\$) (A)	Decreto n.º	Fonte de recurso (B)				Limite legal disponível (A)-(B)	Tipo de crédito
			Superávit	Excesso	Anulação	Operações de crédito		
2386/2021	321.856,00	2389/2022		318.640,75			3.215,25	E
2392/2021	754.000,00	2381/2022		342.593,66			411.406,34	E
2398/2021	5.000,00	2388/2022		5.000,00			0,00	E
2400/2021	61.138,80	2390/2022		61.138,80			0,00	E
2401/2021	400.000,00	2384/2022		324.343,00			75.657,00	E
2402/2021	170.518,00	2383/2022		170.518,00			0,00	E
2407/2021	64.800,00	2385/2022		60.200,00			4.600,00	E
2408/2021	25.878,23	2386/2022		25.878,23			0,00	E
2409/2021	65.000,00	2387/2022		65.000,00			0,00	E
2422/2021	205.000,00	2382/2022		169.606,18			35.393,82	E
2426/2022	1.493,26	2397/2022		1.493,26			0,00	E
2427/2022	1.107,32	2398/2022		1.107,32			0,00	E
2428/2022	60.000,00	2399/2022		60.000,00			0,00	E
2429/2022	3.000.000,00	2400/2022		3.000.000,00			0,00	E
2430/2022	643.712,00	2401/2022		643.712,00			0,00	E
2431/2022	199.765,00	2402/2022		199.765,00			0,00	E
2432/2022	495.375,48	2403/2022		495.375,48			0,00	E
2433/2022	2.360.333,81	2404/2022		2.360.333,81			0,00	E
2434/2022	469.666,67	2418/2022		469.666,67			0,00	E
2435/2022	698.000,00	2419/2022		698.000,00			0,00	E
2436/2022	425.833,33	2420/2022		425.833,33			0,00	E
2437/2022	249.321,00	2421/2022		249.321,00			0	E
2440/2022	2.500.000,00	2434/2022		2.500.000,00			0	E

2442/2022	330.000,00	2443/2022		330.000,00			0	E
2443/2022 alterada pela	230946,93	2444/2022		230000			-99464,78	E
2470/2022		2490/2022		946,93	99464,78			E
2451/2022	335150	2455/2022		5150	228800		101.200,00	E
2456/2022	120.000,00	2460/2022		120.000,00			0,00	E
2457/2022	43.632,00	2461/2022		43.632,00			0,00	E
2458/2022	860.400,00	2462/2022		860.400,00			0,00	E
2459/2022	11.315,40	2465/2022		11.315,40			0,00	E
2468/2022	900.000,00	2488/2022		900.000,00			0,00	E
2469/2022	230.000,00	2489/2022		230.000,00			0,00	E
2471/2022	251.029,27	2491/2022		251.029,27			0,00	E
2472/2022	152.382,06	2492/2022		152.382,06			0,00	E
2477/2022	237.817,20	2495/2022		237.817,20			0,00	E
2478/2022	158.580,00	2496/2022		158.580,00			0,00	E
2479/2022	500.000,00	2497/2022		500.000,00			0,00	E
2480/2022	43.636,36	2506/2022		43.636,36			0,00	E
2481/2022	4.190,76	2507/2022		4.190,76			0,00	E
2482/2022	289.427,25	2508/2022		289.427,25			0,00	E
2483/2022	323.000,00	2509/2022			323.000,00		0,00	E
2491/2022	460.161,00	2549/2022		460.161,00			0,00	E
2492/2022	250.543,04	2550/2022		250.543,04			0,00	E
2493/2022	1.000.000,00	2551/2022		1.000.000,00			0,00	E
2494/2022	343.500,00	2552/2022		343.500,00			0,00	E
2495/2022	529.125,00	2553/2022		529.125,00			0,00	E
2496/2022	749.558,12	2554/2022		749.558,12			0,00	E
Total	21.532.193,29	Total	0	20.348.920,88	651.264,78	0	532.007,63	

Fonte: Leis Autorizativas – Peça 5 e Decretos de Abertura de Créditos Adicionais – Peça 6.

Além disso, mister se faz apurar os novos valores constantes do demonstrativo das alterações orçamentárias, no qual é possível verificar que não há divergência entre o orçamento atualizado apurado e os registros contábeis:

Descrição	Valor (R\$)
(A) Orçamento inicial	97.771.734,91
(B) Alterações:	78.374.901,67
Créditos extraordinários	0,00
Créditos suplementares	57.374.716,01
Créditos especiais	21.000.185,66
(C) Anulações de dotações	34.090.520,96
(D) Orçamento final apurado (A + B - C)	142.056.115,62
(E) Orçamento registrado no Balanço Orçamentário – Anexo 12 da Lei Federal n.º 4.320/64	142.055.693,62

(F) Reserva RPPS	422,00
(G) Divergência entre o orçamento apurado e os registros contábeis (D - E - F)	0,00

Fonte: Lei dos Orçamentos Anuais – Peça 04, Relação Informações Prestadas – Peça 129 (fl. 28) e Anexo 12 Consolidado – Peça 14.

Assim, considero que assiste razão ao jurisdicionado, razão pela qual reputo que resta descaracterizada a falha preliminarmente apurada, o que **deixo que acolher a sugestão de ressalva de determinação** proposta pelo Corpo Técnico e pelo *Parquet* Especial.

Ainda quanto aos créditos adicionais especiais abertos no exercício, a Especializada salientou a **ausência de documentação** que comprovasse a existência de saldo orçamentário não utilizado no exercício anterior, o que inviabilizou a conclusão acerca do escorreiito cumprimento do disposto no art. 167, § 2º¹¹, da Constituição Federal, nos seguintes moldes:

Com relação aos créditos adicionais especiais abertos por meio dos Decretos n.ºs 2381/22; 2382/22; 2383/22; 2384/22; 2385/22; 2386/22; 2387/22; 2388/22; 2389/22 e 2390/22 (peça 06 – fls. 180/190), com base em leis autorizativas promulgadas nos últimos quatro meses do exercício anterior, verifica-se a ausência de documentação que comprove, em cada caso, a existência de saldo orçamentário (sobra) não utilizado no exercício anterior, não sendo possível constatar se houve o cumprimento do disposto no artigo 167, § 2º, da Constituição Federal. Esse fato será objeto da **Irregularidade e Determinação n.º 1**.

Como se observa, o Corpo Instrutivo propôs **irregularidade e determinação** em fase preliminar (Peça 151), o que foi acompanhado pelo *Parquet* Especial, dada a ausência de documentação que comprovasse o cumprimento do art. 167, § 2º, da Constituição Federal.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar as impropriedades, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, esclarecimentos pertinentes ao tema, materializados por meio do Documento TCE-RJ nº 26.500-8/2023 (Peça 160, fl. 2/4).

Em síntese, a fim de afastar a irregularidade, o jurisdicionado acostou aos autos esclarecimentos (Peça 160) acompanhados de documentação comprobatória (Peça 163), os quais evidenciam que todos os créditos reabertos no exercício de 2022, referente às leis aprovadas no último quadrimestre de 2021, apresentavam saldos em 31 de dezembro de 2021.

¹¹ § 2º Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

O Corpo Instrutivo (Peça 170), endossado pelo *Parquet* Especial (Peça 175) entenderam que assiste razão ao responsável, uma vez que restou comprovada a reabertura dos créditos adicionais com observância dos respectivos saldos das disponibilidades não utilizados no exercício anterior, motivo pelo qual propôs afastamento da irregularidade, o que acompanho.

Quanto às alterações orçamentárias autorizadas na própria lei orçamentária, o artigo 7º da LOA instituída pelo município autorizou o Poder Executivo a abrir créditos suplementares, com a finalidade de atender a insuficiências nas dotações orçamentárias, até o limite de 50% (cinquenta por cento) das despesas fixadas no orçamento, respeitando a base de cálculo e as fontes dispostas na referida lei, culminando no montante autorizado de **R\$ 48.885.867,46**.

Da análise da relação dos créditos adicionais apresentada pelo município para os fins de que tratam o presente tópico e das regras contidas na LOA do ente, conclui-se que a abertura de créditos adicionais se encontrou **dentro do limite estabelecido na LOA**, em obediência ao preceituado no inciso V do art. 167 da Constituição Federal, tendo em vista as exceções consignadas no texto legal no montante de R\$ 21.642.628,31, apuradas pelo Corpo Instrutivo.

Observa-se, também, que **não houve** abertura de créditos adicionais extraordinários por parte do município para o exercício em análise.

2.3 FONTES DE RECURSOS PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

Para a verificação da existência de fontes de recursos para suportar os créditos adicionais abertos, bem como se o gestor adotou as medidas necessárias à preservação do equilíbrio do exercício, o Corpo Instrutivo demonstrou o resultado entre receitas e despesas apresentado ao final do exercício, já considerando todos os recursos disponíveis, inclusive o superávit financeiro do exercício anterior, e todas as despesas realizadas, inclusive aquelas efetuadas por meio da abertura de créditos adicionais:

RESULTADO APURADO NO EXERCÍCIO (EXCETO RPPS)	
Natureza	Valor - R\$
I - Superávit do exercício anterior	19.053.693,47
II - Receitas arrecadadas	118.492.362,73
III - Total das receitas disponíveis (I+II)	137.546.056,20
IV - Despesas empenhadas	108.792.908,34
V - Aporte financeiro (extraorçamentário) ao instituto de previdência	0,00
VI - Total das despesas realizadas (IV+V)	108.792.908,34
VII - Resultado alcançado (III-VI)	28.753.147,86

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior, Processo TCE-RJ n.º 210.942-0/2022; Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 12 e Anexo 11 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 13, Anexo 12 do RPPS da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 49 e Balanço Financeiro do RPPS – Peça 50.

Nota 1: No resultado alcançado são consideradas as receitas arrecadadas e despesas empenhadas (excluída a movimentação orçamentária do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS).

Nota 2: Superávit do exercício anterior excluídos os resultados do RPPS e do Legislativo.

Conforme se observa, o **resultado positivo** registrado pelo município demonstra que o gestor adotou as medidas necessárias à preservação do equilíbrio orçamentário no exercício, cumprindo as determinações legais pertinentes, motivo pelo qual a análise individual de cada fonte de recurso indicada nos referidos créditos foi dispensada.

3. GESTÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL

3.1 GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

O comportamento da arrecadação municipal no exercício de 2022, em comparação à previsão inicial, resultou em um excesso de arrecadação no valor de R\$ 31.898.497,29 (Peça 12). Já em relação à previsão da receita atualizada, verifico que o **excesso de arrecadação** foi de R\$ 28.855.452,96, o que **guarda paridade** com as informações constantes no Balanço Orçamentário Consolidado.

Ressalta-se que as receitas diretamente arrecadadas em razão da competência tributária do ente representam **7,45%** do total da receita corrente realizada em 2022, excluídas as da unidade gestora responsável pelo RPPS. O ente também encaminhou relatório elaborado pelo gestor sobre auditoria de gestão do crédito tributário, informando as irregularidades apontadas e o posicionamento das ações do responsável referentes a elas (Peça 116).

A título comparativo, a Especializada apontou que o ente apresentou arrecadação per capita (receitas correntes) de **R\$ 6.638,88** por habitante.

Já a execução orçamentária da despesa apresentou uma **economia orçamentária** no valor de **R\$ 15.821,436** (Peça 14), tendo o ente executado 93% das despesas correntes fixadas e 46% das despesas de capital.

Com isso, a análise da execução orçamentária do exercício, já excluídos os montantes relativos ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), é apresentada no quadro a seguir:

RESULTADO ORÇAMENTÁRIO			
Natureza	Consolidado	Regime próprio de previdência	Valor sem o RPPS

Receitas Arrecadadas	129.670.232,20	15.580.319,23	114.089.912,97
Despesas Realizadas	126.234.679,15	17.509.072,32	108.725.606,83
Superávit Orçamentário	3.435.553,05	-1.928.753,09	5.364.306,14

Fonte: Balanço Orçamentário Consolidado – Peça 14 e Anexos 10 e 11 do RPPS – Peças 47 e 48.

Ao que se observa, o município apresentou **resultado superavitário**, quando excluída a execução do regime próprio de previdência local.

3.2 RESULTADO FINANCEIRO

O resultado financeiro é a diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, de modo que pode ser superavitário ou deficitário. Com isso, ao mesmo tempo em que se pode averiguar se o gestor manteve, durante o exercício, o equilíbrio entre receita arrecadada e a despesa realizada, nos moldes do art. 48 da Lei Federal nº 4.320/64, é possível também valorar o crescimento da dívida fluante do ente e, aplicando a proporcionalidade, verificar também se o princípio do equilíbrio nos moldes da LRF vem sendo respeitado.

Tal apuração é demonstrada adiante:

APURAÇÃO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO				
Descrição	Consolidado (A)	Regime Próprio de Previdência (B)	Câmara Municipal (C)	Valor considerado (D) = (A-B-C)
Ativo financeiro	96.947.605,21	49.540.540,92	0,00	47.407.064,29
Passivo financeiro	21.778.612,84	419.888,10	0,00	21.358.724,74
Superávit Financeiro	75.168.992,37	49.120.652,82	0,00	26.048.339,55

Fonte: Balanço Patrimonial Consolidado – Peça 17, Balanço Patrimonial do RPPS – Peça 51 e Balanço Patrimonial da Câmara – Peça 31.

Verifica-se, a partir da tabela acima, que a administração municipal apresentou um **superávit financeiro**, não considerados os valores relativos ao RPPS e à Câmara Municipal, no que se conclui que o município buscou o equilíbrio financeiro esperado em atendimento do § 1º do artigo 1º da LRF, além de ter respeitado o disposto no art. 48 da Lei Federal nº 4.320/64.

Adicionalmente, demonstra-se o histórico do resultado financeiro do município por meio do qual é possível verificar sua evolução positiva ao longo do tempo:

Evolução do Resultado Financeiro		
2020 (Gestão anterior)	2021	2022
10.038.015,18	19.053.693,47	26.048.339,55

Fonte: Prestação de Contas do exercício anterior – Processo TCE-RJ n.º 210.942-0/2022 e Quadro Apuração do Superávit/Déficit Financeiro.

Ademais, o Corpo Instrutivo, endossado pelo *Parquet* Especial, em face da metodologia de cálculo do resultado financeiro definida nos autos de Consulta formulada no Processo TCE-RJ nº 104.537-4/22, em decisão plenária de 01/02/2023, bem como do entendimento já esposado por este Tribunal no âmbito das prestações de contas de governo municipal do exercício de 2020, incluiu **comunicação** dirigida ao Chefe do Poder Executivo no sentido de alertá-lo quanto à necessária apuração da suficiência (ou insuficiência) da disponibilidade de caixa **relativa a cada fonte de recurso**, depois de deduzidas as respectivas obrigações de despesas do montante de disponibilidade financeira correspondente, a ser empregada por este Tribunal para verificação do cumprimento do disposto no art. 42 da LRF no âmbito das contas de governo do exercício de 2024, o que acompanho em meu voto.

3.3. RESULTADO PATRIMONIAL

No exercício de 2022, o confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, que se configuram em receitas e despesas sob o aspecto patrimonial e, portanto, apuradas pelo regime de competência, demonstram que o município apresentou resultado patrimonial **superavitário** de R\$ 9.789.449,50.

4. ASPECTOS RELACIONADOS À RESPONSABILIDADE DA GESTÃO FISCAL

4.1. RECEITA CORRENTE LÍQUIDA

De acordo com o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), a Receita Corrente Líquida (RCL) possui como objetivo principal servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência e para os limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente da Federação. Os limites foram estabelecidos em parte pela LRF, em parte por Resoluções do Senado Federal.

A RCL, além de servir de parâmetro para o montante da reserva de contingência, constitui a base de cálculo para a apuração dos limites da despesa total com pessoal, da dívida consolidada líquida, das operações de crédito, do serviço da dívida, das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária e das garantias do ente.

Feitas as considerações pertinentes, no quadro a seguir, registram-se os valores extraídos dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF), referentes aos períodos de apuração dos limites:

RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL				
Descrição	2021 3º quadrimestre	2022		
		1º quadrimestre	2º quadrimestre	3º quadrimestre
Valor - R\$	93.737.814,10	105.725.670,60	112.326.473,80	113.051.305,90

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior - Processo TCE-RJ nº 210.942-0/2022 e Processos TCE-RJ n.ºs 217.624-9/2022, 240.420-8/2022 e 202.859-1/2023 – Relatórios de Gestão Fiscal do exercício.

4.2. DÍVIDA PÚBLICA

De acordo com a Resolução nº 40/01 do Senado Federal, a Dívida Consolidada Líquida (DCL) dos municípios não poderá exceder a 1,2 vezes a Receita Corrente Líquida, sob pena de o ente ter que se sujeitar às disposições do art. 31¹² da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A situação do município foi assim representada:

Especificação	2021	2022		
	3º quadrimestre	1º quadrimestre	2º quadrimestre	3º quadrimestre
Valor da dívida consolidada	347.870,60	104,20	104,20	104,20
Valor da dívida consolidada líquida	-37.385.671,00	-44.273.822,00	-49.291.179,70	-44.208.702,80
% da dívida consolidada líquida s/ a RCL	-39,88%	-41,88%	-43,88%	-39,10%

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior - Processo TCE-RJ nº 210.942-0/2022 e Processo TCE-RJ nº 202.859-1/2023 - Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre do exercício.

O limite para a dívida consolidada líquida, portanto, **foi respeitado**.

4.3. OPERAÇÕES DE CRÉDITO E GARANTIAS CONCEDIDAS

¹² Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvadas as para pagamento de dívidas mobiliárias;

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º.

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

A Resolução nº 43/01 do Senado Federal, por sua vez, determina que a contratação de operações de crédito interna e externa dos municípios deverá respeitar os seguintes limites:

Art. 7º As operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios observarão, ainda, os seguintes limites:

I - o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% (dezesesseis por cento) da receita corrente líquida, definida no art. 4º;

II - o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) da receita corrente líquida; (...)

De acordo com o Relatório de Gestão Fiscal referente ao 3º quadrimestre do exercício de 2022, verifica-se que o município **não realizou** operações de crédito no exercício em análise, bem como **não realizou** operações de crédito por antecipação de receita e **não concedeu** garantias em operações de crédito.

A situação do município foi assim representada:

Natureza	Fundamentação	Valor – R\$	% sobre a RCL	Limite
Garantias em operações de crédito	Artigo 9º da Resolução n.º 43/01 do Senado Federal	0,00	0,00%	22%
Operações de crédito	Artigo 7º da Resolução n.º 43/01 do Senado Federal	0,00	0,00%	16%
Operações de crédito por antecipação de receita	Artigo 10 da Resolução n.º 43/01 do Senado Federal	0,00	0,00%	7%

Fonte: Processo TCE-RJ n.º 202.859.1/2023 – RGF do 3º quadrimestre do exercício.

4.4. ALIENAÇÃO DE ATIVOS

De acordo com o art. 44 da Lei de Responsabilidade Fiscal, é vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos.

O dispositivo em tela tem como objetivo evitar a dilapidação do patrimônio público, impedindo que o gestor utilize valores oriundos da alienação de ativos para cobrir despesas que deveriam ser suportadas por receitas correntes.

Em consulta ao Relatório Resumido de Execução Orçamentária referente ao 6º bimestre de 2022, verifica-se que o município **não realizou** a alienação de ativos no exercício em análise.

4.5. DESPESA COM PESSOAL

Nos termos do inciso III, *b*, do artigo 20 da LRF c/c art. 169¹³ da Constituição Federal, o limite para despesas com pessoal do Poder Executivo corresponde a **54%** do valor da Receita Corrente Líquida (RCL).

A Emenda Constitucional nº 109/2021 incluiu o termo “pensionistas” ao art. 169 da Carta Magna, com o objetivo de evitar divergências na interpretação entre a norma constitucional e o art. 18 da LRF. O limite para a despesa com pessoal, portanto, abrange também as despesas com pensionistas, conforme preconizado no Manual de Demonstrativos Fiscais.

Também como inovação legislativa afeta à temática das despesas com pessoal, cabe citar a Lei Complementar nº 178/2021 que, dentre outras ações, instituiu o regime especial de recondução ao limite legal.

Isto posto, destaco que o município apresentou os seguintes percentuais de despesas com pessoal:

Descrição	2021				2022					
	1º quadr.	2º quadr.	3º quadrimestre		1º quadrimestre		2º quadrimestre		3º quadrimestre	
	%	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%
Poder Executivo	42,18	41,53	40.762.257,96	43,49	42.085.777,79	39,81	44.942.329,77	40,01	47.913.322,07	42,38

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior - Processo TCE-RJ nº 210.942-0/2022 e Processos TCE-RJ n.ºs 217.624-9/2022, 240.420-8/2022 e 202.859-1/2023 – Relatórios de Gestão Fiscal do exercício.

Diante do exposto, o Corpo Instrutivo e o *Parquet* Especial salientaram que o Poder Executivo **respeitou** o limite máximo estabelecido pela LRF.

Não obstante, à luz do art. 169¹⁴ da Constituição Federal, mister se faz lembrar que a LRF estabelece três limites: o *limite máximo* (arts. 19, 20, 22, caput, e 23); o chamado *limite prudencial* de 95% (art. 22, parágrafo único); e, o *limite de alerta* de 90% (art. 59, § 1º, II), os quais foram delimitados

¹³ Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não pode exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

¹⁴ Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não pode exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

[...]

na busca por um controle mais efetivo, inclusive por parte dos Tribunais de Contas, acerca da política de gastos com pessoal dos Poderes dos entes federativos.

Verifica-se que o Poder Executivo municipal **não ultrapassou** os limites citados, não se sujeitando às vedações impostas no parágrafo único, do artigo 22 do mesmo diploma legal.

4.6. METAS FISCAIS

Dentre os grandes avanços promovidos pela LRF, está a busca pelo equilíbrio real (material) do orçamento, em que se vislumbra não apenas a fixação de despesas na LOA em montante equivalente às receitas previstas, mas sim evitar o crescimento desordenado de despesas sem lastro para cobri-las ou a ampliação da dívida pública a patamares não sustentáveis.

Neste sentido, prevê o art. 4º, §1º da LRF, que integra o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Anexo de Metas Fiscais, que estabelece metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Dessa forma, ao se cotejar as metas pactuadas com os resultados efetivamente alcançados, é possível avaliar a política fiscal adotada por determinado ente federativo na busca por uma gestão equilibrada e responsável, com foco especial no controle do endividamento público.

Já o art. 9º da LRF disciplina que, caso a realização da receita, a cada bimestre, não se comporte como o esperado, trazendo risco ao cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e Ministério Público devem promover contenção das despesas públicas segundo os critérios definidos na LDO.

No que tange às metas fiscais, a Especializada informou que os resultados esperados foram alcançados no exercício de 2022, como se observa a seguir:

Descrição	Anexo de metas (Valores correntes)	Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal	Atendido / Não Atendido
Receitas	97.771.734,91	126.694.737,40	
Despesas	97.771.734,91	126.241.302,90	
Resultado primário	1.520,74	-6.443.434,20	Não atendido
Resultado nominal	1.520,74	3.564.830,30	Atendido
Dívida consolidada líquida	0,00	-44.208.702,80	Atendido

Fonte: LDO – Peça 03, Anexos 1 e 6 do RREO 6º bimestre; e Anexo 2 do RGF do 3º Quadrimestre.

Conforme se verifica no quadro anterior, o município **não cumpriu** a meta de resultado primário estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias, o que foi objeto de **impropriedade e determinação** em fase preliminar (Peça 151), sendo acompanhado pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar as impropriedades, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, esclarecimentos pertinentes ao tema, materializados por meio do Documento TCE-RJ nº 26.500-8/2023 (Peça 160, fl. 5).

Em síntese, o jurisdicionado confirmou que no exercício de 2022 não foi possível o cumprimento da meta de resultado primário, muito embora tenha ressaltado que vem buscando elaborar os instrumentos de planejamento mais próximo da realidade possível, de forma a manter o equilíbrio entre receita e despesa, e cumprir as metas fiscais.

Dessa forma, verifico que a falha não foi afastada no exercício em análise, razão pela qual a Especializada (Peça 170) e o *Parquet* Especial (Peça 175) mantiveram as propostas intituladas de **ressalva e determinação**, as quais corroboro.

4.7. AUDIÊNCIAS PÚBLICAS

O Corpo Instrutivo ressaltou que o Poder Executivo municipal comprovou a realização de audiências públicas com vistas a avaliar o cumprimento das metas fiscais relativas ao 3º quadrimestre do exercício anterior e ao 1º e 2º quadrimestres do exercício em análise.

Todavia, verifica-se que a audiência pública relativa ao 1º quadrimestre de 2022 ocorreu em período diverso ao estabelecido no § 4º do artigo 9º da Lei Complementar Federal n.º 101/00, sendo proposto pela Especializada **impropriedade e determinação**, em análise técnica preliminar (Peça 151), o que foi acompanhado pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar as impropriedades, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, esclarecimentos pertinentes ao tema, materializados por meio do Documento TCE-RJ nº 26.500-8/2023 (Peça 160, fl. 5).

O jurisdicionado informou, basicamente, que já estão sendo cumpridos os prazos da realização das audiências públicas com vistas a avaliar o cumprimento das metas fiscais no exercício de 2023, o que poderá ser comprovado quando da análise da prestação de contas relativas ao exercício de 2023.

Em que pese as alegações trazidas aos autos pelo jurisdicionado, verifica-se que não foi possível afastar a falha apurada, motivo pelo qual a Especializada e o *Parquet* Especial concluíram por **ressalva e determinação**, as quais acompanho em meu voto.

4.8. RESTOS A PAGAR

Conforme o Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, restos a pagar correspondem às despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anteriores, mas não pagas ou canceladas até 31 de dezembro do exercício financeiro correspondente ao ano de sua inscrição, distinguindo-se as processadas (despesas já liquidadas) das não processadas (despesas a liquidar ou em liquidação).

Quanto ao saldo de restos a pagar oriundo de exercícios anteriores, a Especializada identificou que não houve cancelamentos de restos a pagar processados e não processados liquidados, o que caracterizou o cumprimento dos arts. 62 e 63 da Lei Federal nº 4.320/64.

No que se refere à inscrição de restos a pagar não processados ao final do exercício de 2022, a Especializada, por meio de demonstrativo, apontou não ter ocorrido a inscrição de restos a pagar não processados, desconsiderando os valores relativos ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) e ao Poder Legislativo.

5. LIMITES CONSTITUCIONAIS

5.1. DESPESAS COM EDUCAÇÃO

Em razão do disposto no artigo 212 da Constituição Federal, os municípios deverão aplicar no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) do total da receita de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e no desenvolvimento do ensino.

Ressalta-se que a apuração realizada observa, além da Lei Federal nº 9.394/96 – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, as premissas e interpretações aprovadas por este Tribunal sobre o tema por meio da Nota Técnica n.º 05, de 13/04/22, bem como os pressupostos já consagrados por esta Corte, em especial ao previsto no Processo TCE-RJ nº 219.129-2/18 no tocante a despesas com auxílio alimentação ou similar, e as orientações complementares publicadas no DOERJ em 29/06/2022 acerca do cômputo de despesas pagas no exercício oriundas de inscrição em restos a pagar que não possuíam disponibilidade de caixa no exercício anterior.

A fim de verificar a adequação das despesas aos artigos 70 e 71 da Lei Federal n.º 9.394/96, a Especializada considerou os dados encaminhados por meio do Sistema Integrado de Gestão Fiscal – Sigfis. Observa-se que o valor total das despesas evidenciadas, diverge em R\$ 6.623,81 do valor registrado contabilmente na função 12 – educação, o que foi considerado **impropriedade e determinação**, em fase preliminar (Peça 151) sendo acompanhado pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar as impropriedades, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, esclarecimentos pertinentes ao tema, materializados por meio do Documento TCE-RJ n.º 26.500-8/2023 (Peça 160, fl. 6).

Em síntese, ao reexaminar o Anexo 8 - Despesas por Função com Educação da Lei Federal n.º 4.320/64 em confronto com o Anexo 12 – Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino do módulo (Sigfis), o jurisdicionado alegou não ter identificado a divergência apontada.

O Corpo Instrutivo (Peça 170), endossado pelo *Parquet* Especial (Peça 175), diante da declaração apresentada, reanalisou os autos e confirmou a permanência da falha, para a qual sugeriu **ressalva e determinação**, o que adiro em meu voto.

Na análise da relação de empenhos (Peça 139), a Especializada não identificou gastos que não pudessem ser considerados para a apuração do cumprimento dos limites da educação, portanto, de acordo com os arts. 70 e 71 da Lei Federal n.º 9.394/96 e com a Nota Técnica n.º 05/22.

O Demonstrativo de Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino se apresenta da seguinte maneira:

FONTE DE RECURSOS: IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIA DE IMPOSTOS			
Modalidades de Ensino	Subfunção	Despesa Paga R\$	RP processados e RP não processados R\$
(a) Ensino fundamental	361 – Ensino fundamental	5.846.304,31	122.675,27
(b) Educação infantil	365 – Ensino infantil	108.718,80	6.251,28
(c) Educação jovens e adultos (Consideradas no ensino fundamental)	366 – Educação jovens e adultos	0,00	0,00
(d) Educação especial (Consideradas no Ensino Fundamental e Infantil)	367 – Educação especial	0,00	0,00
(e) Demais subfunções atípicas (Consideradas no Ensino Fundamental e Infantil)	122 – Administração	0,00	0,00
	306 – Alimentação	0,00	0,00
	Demais subfunções	0,00	0,00
(f) Subfunções típicas da educação registradas em outras funções		0,00	0,00
(g) Dedução do sigfis		0,00	0,00
(h) Despesas com ensino (a+b+c+d+e+f-g)		5.955.023,11	128.926,55
(i) Sub total das despesas com ensino da fonte Impostos e Transferência de Impostos			6.083.949,66

FONTE DE RECURSOS: FUNDEB		
Descrição	Despesa Paga R\$ (a)	RP processados e RP não processados R\$ (b)
(j) Despesa realizadas com a fonte FUNDEB	11.501.340,17	104.522,20
(l) Dedução do sigfis	0,00	0,00
(m) Despesas com ensino da fonte FUNDEB (j-l)	11.501.340,17	104.522,20
(n) Subtotal das despesas com ensino da fonte FUNDEB		11.605.862,37

Apuração do mínimo constitucional de aplicação em MDE	
(o) Total das despesas com ensino (i + n)	17.689.812,03
(p) Ganho de recursos do Fundeb	2.069.771,26
(q) Total das despesas registradas como gasto em educação (o-p)	15.620.040,77
(r) Cancelamento de restos a pagar dos exercícios anteriores (fonte: impostos e transferência de imposto e fundeb)	0,00
(s) Restos a pagar processados e não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte impostos e transferências)	70.304,12
(t) Restos a pagar processados e não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte FUNDEB)	0,00
(u) Restos a Pagar pagos do exercício anterior	0,00
(v) Total das despesas consideradas para fins de limite constitucional (q – r – s – t + u)	15.549.736,65
(x) Receita resultante de impostos	57.052.949,92
(z) Percentual alcançado (limite mínimo de 25,00% - art. 212 da CF/88) (v/x x 100)	27,25%

Fonte: Despesas Empenhadas, Liquidadas e Pagas – Peça 129 (fls. 85/91), Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 12, Transferências STN Fundeb – Peça 142, Relações de Cancelamentos de RP nas fontes Impostos e Transferências de Impostos – Peça 59 e Fundeb – Peça 71/72, Relação de Pagamento de Restos a Pagar nas fontes Impostos e Transferências de Impostos e Fundeb – Peça 8, Balancete Contábil Impostos e Transferências de Impostos – Peça 60, Balancete Contábil Fundeb – Peça 66 e Relatório Analítico Educação – Peça 139.

Nota 1 (linha “p”): após apuração do Fundeb para o exercício, verifica-se que o município teve um ganho líquido, conforme será abordado no item ‘6.2.2 – Do resultado entre o recebimento e contribuições ao Fundeb’.

Nota 2 (linha “s”): O município inscreveu restos a pagar processados e não processados na fonte de impostos e transferências de impostos, não comprovando a suficiente disponibilidade financeira, conforme balancete. Dessa forma, não foi considerado este montante inscrito sem a respectiva disponibilidade financeira como despesas em educação para fins de limite. Já em relação ao Fundeb, houve a inscrição de restos a pagar, tendo sido comprovada a suficiente disponibilidade financeira, conforme balancete. Dessa forma, foi considerada a totalidade do valor inscrito em restos a pagar como despesas em educação para fins de limite.

Nota 3 (linha “u”): restos a pagar pagos do exercício anterior pagos em 2022. Apesar de constar relação contábil na Peça 78 o pagamento no valor de R\$ 229.136,84, pagos no exercício de 2022 com recursos de Impostos e Transferências de Impostos, cumpre informar que este montante não foi considerado no exercício de referência por não constarem as certificações do Controle Interno, conforme Nota Técnica nº 05/22.

Verifica-se que o município **cumpriu** o limite estabelecido no artigo 212 da Constituição Federal, tendo aplicado **27,25%** das receitas de impostos e transferências de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Já com relação a aspectos relacionados com eficiência e efetividade de ações voltadas para a Educação Básica, a Especializada observa que o município **não atingiu** as metas previstas nas etapas referentes à 4ª série/5º ano e à 8ª série/9º ano, conforme tabela baixo, adotando como base o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB, de 2021:

Nota 4ª série/ 5º ano	Meta	Percentual de alcance da meta	Posição em relação aos 91 municípios	Nota 8ª série/ 9º ano	Meta	Percentual de alcance da meta	Posição em relação aos 91 municípios
5,20	6,40	81,25%	73	4,90	6,20	79,03%	75

Fonte: Ministério da Educação e Cultura e banco de dados da SUB-CONTAS.

Nesse sentido, na linha defendida pelo Corpo Instrutivo e pelo *Parquet* Especial, será expedida **recomendação** a fim de que se estabeleçam procedimentos de planejamento, acompanhamento e controle do desempenho da educação na rede pública de ensino, com o aprimoramento da referida política pública.

5.2. FUNDEB

O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb, cujos resultados compõem a apuração do limite mínimo aplicado pelo ente em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino apurado no tópico anterior, tem como principal objetivo promover a redistribuição dos recursos vinculados à educação.

Atualmente o fundo de natureza contábil se encontra instituído de forma permanente¹⁵ nos termos do art. 212-A da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 108/2020, e se encontra regulamentado pela Lei Federal nº 14.113/2020 e pelo Decreto Federal n.º 10.656/2021.

O Fundeb também passou a contar com três modalidades de complementação da União a saber:

- a) complementação VAAF (Valor Anual por Aluno) – 10% no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, sempre que o valor anual por aluno, nos termos do inciso III do caput do art. 5º da Lei Federal n.º 14.113/20, não alcançar o mínimo definido nacionalmente;
- b) complementação VAAT (Valor Anual Total por Aluno) - no mínimo, 10,5% em cada rede pública de ensino municipal, estadual ou distrital, sempre que o valor anual total por aluno, referido no inciso VI do caput do art. 5º da Lei Federal n.º 14.113/20, não alcançar o mínimo definido nacionalmente, devendo o município aplicar, no mínimo, 15% em despesa de capital, bem como destinar à educação infantil a proporção de 50%¹⁶; e

¹⁵ Antes da EC 108/2020 sua vigência havia sido estabelecida para o período de 2007-2020.

¹⁶ Artigos 27 e 28 da Lei Federal n.º 14.113/20.

- c) complementação VAAR (Valor Anual por Aluno Resultado/Rendimento) 2,5% nas redes públicas que, cumpridas condicionalidades de melhoria de gestão previstas em lei, alcancem evolução de indicadores a serem definidos de atendimento e da melhoria da aprendizagem com redução das desigualdades, nos termos do sistema nacional de avaliação da educação básica.

A Nova Lei do Fundeb também estabelece, no seu artigo 25, que seus recursos devem ser utilizados no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas como de manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública. Entretanto, o mesmo artigo da Lei permite, em seu § 3º, que até 10% desses recursos sejam utilizados no 1º quadrimestre do exercício seguinte, mediante a abertura de crédito adicional¹⁷.

De acordo com os documentos apresentados, o município apresentou o **resultado positivo** do Fundeb de R\$ 2.069.771,26, na medida em que recebeu transferências na ordem de R\$ 11.631.477,72 e efetuou contribuições no montante de R\$ 9.561.706,46.

No que tange à utilização dos recursos, observa-se que o ente **cumpriu** com o limite legal¹⁸ de aplicar, no mínimo, 70% dos recursos recebidos do Fundeb, incluindo os recursos da complementação da União (VAAF e VAAT), acrescidos do resultado das aplicações financeiras, no pagamento da remuneração de profissionais da educação básica em efetivo serviço, atingindo, em 2022, o percentual de **94,75%**.

Quanto à complementação da União definida como VAAT, de acordo com o Anexo 10 consolidado da Lei Federal nº 4.320/64 (Peça 12¹⁹), observa-se que o município não recebeu recursos nessa modalidade no exercício de 2022.

Quanto ao tema, resta consignar que a Lei Federal nº 14.276, com vigência a partir do final de 2021, definiu em seu art. 13, §§ 4º e 5º a necessidade de os entes disponibilizarem suas informações

¹⁷ Ressalta-se que a exigência de aplicação mínima de 90% dos recursos recebidos do Fundeb será verificada no exercício em análise. Contudo, no que concerne à aplicação dos recursos recebidos do Fundeb que não foram utilizados no exercício anterior, serão utilizados os parâmetros estabelecidos no § 2º do artigo 21 da Lei Federal no 11.494/07, os quais estabeleciam para o exercício de 2020, a aplicação de até 5% dos recursos do Fundeb no 1º trimestre do exercício seguinte, uma vez que o artigo 53 da Lei Federal n.º 14.113/2020 revoga a Lei n.º 11.494/2007, contudo mantém os efeitos financeiros no que se refere à execução dos Fundos no exercício de 2020.

¹⁸ Artigo 26 da Lei Federal n.º 14.113/20 c/c a Lei Federal n.º 14.276/21.

¹⁹ Natureza de receita 1.7.1.5.50.0.0 sem previsão e execução orçamentária.

e dados contábeis, orçamentários e fiscais para que sejam habilitados ao recebimento da complementação da União na modalidade VAAT.

Em consulta ao sítio do Siconfi²⁰, verifica-se que o município não se encontra na lista de inabilitado por inobservância do art. 163-A da Constituição Federal, presumindo-se que houve a transmissão das informações da matriz de saldos contábeis de 2021, via Siconfi e das informações referentes ao Anexo da Educação do RREO para o SIOPE/FNDE, em observância ao art. 163-A da CF e do art. 38 da Lei 14.113/20.

Já com relação ao limite mínimo de aplicação em despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, verifica-se que o município utilizou **93,32%** dos recursos do Fundeb em 2022, em observância ao art. 25 da Lei Federal n.º 14.113/20, restando a empenhar **6,68%** (R\$ 788.521,29).

Ao se analisar o resultado financeiro do exercício anterior (2021), a Especializada concluiu não haver inconsistências, nos seguintes termos:

Conforme verificado na prestação de contas do exercício anterior (Processo TCE-RJ n.º 210.942-0/2022), a conta Fundeb registrou ao final daquele exercício um superávit financeiro de R\$ 587.017,84, de acordo com o respectivo Balancete encaminhado pela Prefeitura.

Constata-se, ainda, que o valor de R\$ 587.017,84 foi utilizado no exercício de 2022, por meio da abertura de crédito adicional, no 1º quadrimestre (Peça 76), de acordo, portanto, com a regra insculpida no § 3º, artigo 25 da Lei Federal n.º 14.113/20 (Nova Lei do Fundeb).

Constatada a existência de superávit financeiro no exercício anterior, o cálculo do limite mínimo de aplicação dos recursos no exercício de 2022 será efetuado com a dedução desse valor do total das despesas empenhadas.

Ao final de 2022, observa-se que a conta do Fundeb apresentou **saldo insuficiente**, na ordem de R\$ 2.359,62, para cobrir o montante dos recursos do Fundo não aplicados no exercício, **não atendendo**, dessa forma, ao disposto no artigo 25 c/c o artigo 29, inciso I da Lei Federal nº 14.113/20.

O município apresentou resultado financeiro, no seguinte cenário:

Resultado Financeiro do Fundeb	
Descrição	Valor - R\$

²⁰ Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=38303>. Acesso em 22/11/2023.

(A) Superávit na conta Fundeb no exercício	786.161,67
(B) Saldo a empenhar no exercício seguinte	788.521,29
(C) Resultado apurado (A - B)	-2.359,62

Fonte: Balancete contábil do Fundeb – Peça 66, e quadro do tópico '6.2.3.2.2 – Do cálculo da aplicação mínima legal' da instrução técnica (Peça 151).

A Especializada sugeriu **comunicações** ao Prefeito Municipal e ao responsável pelo Controle Interno do município com vistas à obtenção do ressarcimento dos recursos à conta do Fundeb, com as quais me alinho, de acordo com o seguinte excerto:

Contudo, considerando a monta envolvida, tal fato não será objeto de irregularidade, mas o montante de **R\$ 2.359,62** deverá ser **ressarcido** à conta do Fundeb para se resgatar seu necessário equilíbrio financeiro.

Tal fato será objeto de **Comunicação** ao Prefeito Municipal e ao responsável pelo Controle Interno do município, para que comprovem o ressarcimento do recurso à conta do Fundeb.

Por fim, a Especializada destacou que o parecer do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos do Fundo, conforme previsto no parágrafo único do artigo 31 c/c o inciso I, § 2º, do artigo 33 da Lei Federal n.º 14.113/20, encaminhado à Peça 73, concluiu pela **aprovação**.

5.2. AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE - ASPS

O art. 198, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, c/c o art. 7º da Lei Complementar (LC) n.º 141/12 estabeleceram, para os municípios, o percentual mínimo de 15% (quinze por cento) da arrecadação de impostos e transferências para aplicação em ações e serviços públicos de saúde (ASPS).

Segundo a referida Lei Complementar, serão consideradas, para fins de apuração da aplicação dos recursos mínimos, as despesas em ASPS voltados para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam, simultaneamente, aos princípios estatuídos no art. 7º da Lei Federal n.º 8.080/90.

O art. 3º destaca as despesas em ASPS que serão computadas para efeito de apuração da aplicação dos recursos mínimos, ao passo que o art. 4º estabelece aquelas que não serão computadas como despesas com ações e serviços públicos de saúde.

Destaca-se que o Plenário desta Corte decidiu, em sessão de 28.08.2018, nos autos do Processo TCE-RJ n.º 113.617-4/18, em resposta à consulta formulada perante este Tribunal de Contas, que seriam consideradas, para fins de aferição do cumprimento do limite previsto no art. 198, §2º, II e §3º, I, da CRFB, c/c o art. 7º da LC n.º 141/12, as despesas liquidadas e efetivamente pagas no exercício, bem como os restos a pagar processados e não processados até o limite da disponibilidade de caixa.

A tabela a seguir demonstra o total das despesas realizadas com ações e serviços públicos de saúde detalhadas por grupo de natureza de despesas e as respectivas deduções, indicando, dessa forma, o total gasto na saúde e o total considerado para fins de limite:

Descrição	Valor - R\$	
	Despesas Pagas	RP processados e RP não processados
Despesas gerais com saúde		
(A) Despesas correntes	33.075.572,43	4.353.252,36
Pessoal e Encargos Sociais	11.270.579,38	64.161,76
Juros e Encargos da Dívida	0,00	0,00
Outras Despesas Correntes	21.804.993,05	4.289.090,60
(B) Despesas de capital	1.003.861,12	1.129.513,32
Investimentos	1.003.861,12	1.129.513,32
Inversões Financeiras	0,00	0,00
Amortização da Dívida	0,00	0,00
(C) Total (A+B)	34.079.433,55	5.482.765,68
(D) Total das despesas com saúde	39.562.199,23	

Descrição	Valor - R\$	
	Despesas Pagas	RP processados e RP não processados
Despesas com saúde não computadas para fins de apuração do percentual mínimo		
(E) Despesas com inativos e pensionistas	0,00	0,00
(F) Despesa com assistência à saúde que não atende ao princípio de acesso universal	0,00	0,00
(G) Despesas custeadas com outros recursos	22.772.884,33	5.397.635,92
Recursos de transferência do Sistema Único de Saúde - SUS	18.697.338,49	4.021.020,62
Recursos de operações de crédito	0,00	0,00
Outros Recursos	4.075.545,84	1.376.615,30
(H) Outras ações e serviços não computados	0,00	0,00
(I) Restos a pagar processados e não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte impostos e transferências)		85.129,76
(J) Cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores, com disponibilidade de caixa	0,00	0,00
(K) Total (E+F+G+H+I+J)	22.772.884,33	5.482.765,68

(L) Total das despesas com saúde não computadas	28.255.650,01
(M) Total das despesas com ações e serviços públicos de saúde para fins de limite (D - L)	11.306.549,22

Fonte: Despesas em Saúde por Grupo de Natureza de Despesa e por Fonte de Recursos – Peça 129 (fls. 104 e 106), Balancete Contábil de Verificação da Saúde – Peça 81, Relação de Cancelamento de RP na fonte "Impostos e Transferências de Impostos" – Peça 84 e Relatório Analítico Saúde – Peça 140.

Nota: o município inscreveu restos a pagar processados e não processados, não comprovando disponibilidade financeira, conforme Balancete do Fundo de Saúde. Dessa forma, não foi considerado este montante como despesas em saúde para fins do limite.

O Corpo Instrutivo, ao analisar os dados disponíveis no Relatório Analítico de Saúde (Peça 140), ressaltou que nenhum ajuste foi efetuado, uma vez que foram identificados gastos na função 10 – Saúde que são considerados como ações e serviços públicos de saúde, em conformidade com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar n.º 141/12 c/c o artigo 7º da LC n.º 141/12 c/c inciso II do artigo 50 da LRF.

Já a tabela seguinte demonstra que o montante gasto com saúde no exercício representou **20,60%** das receitas de impostos e transferências de impostos, **tendo sido cumprido**, portanto, o previsto no parágrafo único do artigo 2º, c/c os artigos 7º e 14, todos da LC n.º 141/12, de no mínimo 15%:

DESCRIÇÃO	Valor - R\$
RECEITAS	
(A) Receitas de impostos e transferências (conforme quadro da educação)	57.052.949,92
(B) Dedução da parcela do FPM (art. 159, I, "d" e "e")	2.175.455,19
(C) Dedução do IOF-Ouro	0,00
(D) Total das receitas (base de cálculo da saúde) (A-B-C)	54.877.494,73
DESPESAS COM SAÚDE	
(E) Despesas Pagas custeadas com recursos de impostos e transf. de impostos	11.306.549,22
(F) Restos a pagar processado e não processados, relativos aos recursos de impostos e transf. de impostos, com disponibilidade de caixa	0,00
(G) Cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores com disponibilidade financeira	0,00
(H) Total das despesas consideradas = (E+F-G)	11.306.549,22
(I) Percentual das receitas aplicado em gastos com saúde (H/D) mínimo 15%	20,60%
(J) Valor referente à parcela que deixou de ser aplicada em ASPS no exercício	0,00

Fonte: Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 12, quadro do tópico '6.3.2.1 – Das Despesas em Ações e Serviços Públicos de Saúde' (Peça 151), Relação de Cancelamento de RP na fonte "Impostos e Transferências de Impostos" – Peça 86, Relatório Analítico Saúde – Peça 140 e Documentos de arrecadação do FPM de julho, setembro e dezembro – Peça 136/138.

Nota: as Emendas Constitucionais n.ºs 55, 84 e 112 estabeleceram um aumento de 1% no repasse do FPM (alíneas "d", "e" e "f", inciso I, artigo 159 da CRFB), a serem creditados nos primeiros decêndios dos meses de julho, setembro e dezembro de cada exercício. De acordo com comunicado da STN, os créditos ocorreram nos dias 07/07/2022, 09/09/2022 e 08/12/2022. No entanto, esta receita não compõe a base de cálculo da saúde, prevista no artigo 198, § 2º, inciso III da CRFB, da mesma forma que o IOF-Ouro. Vale salientar que, do crédito ocorrido no dia 09/09/2022, **apenas R\$ 174.910,33** se refere à parcela prevista no aludido dispositivo, calculada nos termos do Comunicado EC n.º 112/2021, emitido pela STN.

Por fim, a Especializada ressaltou que o Conselho Municipal de Saúde opinou pela **aprovação** quanto à aplicação dos recursos destinados a ações e serviços públicos de saúde, na forma do artigo 33 da Lei Federal n.º 8.080/90, c/c § 1º, artigo 36, da LC n.º 141/12, o que se observa no parecer encaminhado à Peça 87.

6. DEMAIS ASPECTOS RELEVANTES

6.1. ROYALTIES

O artigo 8º da Lei Federal n.º 7.990, de 28.12.89, alterada pelas Leis Federais n.º 10.195/01 e n.º 12.858/13, veda a aplicação dos recursos provenientes de *royalties* no quadro permanente de pessoal e no pagamento da dívida, excetuando o pagamento de dívida com a União, bem como a capitalização de fundos de previdência.

Tomando por base o atual entendimento desta Corte firmado em decisão plenária de 13/07/22 proferida nos autos do processo TCE-RJ nº 209.516-6/21, que revogou a tese fixada nos autos do processo TCE-RJ nº 208.708-6/22, sugere o Corpo Instrutivo Comunicação quanto às alterações promovidas no entendimento, defendidas recentemente por este Tribunal no seguinte sentido:

2.1. excetuada a hipótese prevista no art. 8º, §1º, inciso II, da Lei Federal N.º 7.990/89, as despesas de pessoal com servidores efetivos, cargos em comissão, agentes políticos e prestadores de serviços terceirizados, que tenham por objetivo substituir servidores, incluídas as contribuições previdenciárias patronais, são consideradas como despesas com quadro permanente de pessoal e não podem ser custeadas com os recursos das compensações financeiras previstas na Lei Federal n.º 7.990/89.

2.2. As compensações financeiras podem ser utilizadas para aportes ao fundo de previdência, visando à sua capitalização e equacionamento do déficit atuarial, nos moldes do previsto na Lei N.º 7.990/89, art. 8º, § 2º, devendo cumprir as condições previstas no artigo 1º da Portaria MPS n.º 746/2011, especialmente quanto à aplicação dos recursos advindos dos aportes para cobertura de déficit atuarial pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos.

2.3. Excetuada a hipótese prevista no art. 8º, § 1º, inciso II, da Lei Federal n.º 7.990/89, as compensações financeiras não podem ser utilizadas para custeio de contribuição suplementar instituída em plano de equacionamento de déficit atuarial por serem consideradas um encargo social, conforme dispõe o art. 18, caput, da LRF, ostentando, portanto, natureza de despesa com pessoal, e incidindo, portanto, a vedação contida na Lei N.º 7.990/89, art. 8º, caput.

2.4. As compensações financeiras não podem ser utilizadas para pagamento de dívidas decorrentes do não recolhimento de contribuições patronais, sob pena de violação ao comando previsto no art. 8º, caput, da Lei 7.990/89, que veda a utilização das mesmas para pagamento de dívidas e despesas com pessoal.

Quanto ao tema, gostaria de chamar atenção para o item 2.1 acima mencionado, notadamente no sentido de atualizar o conceito de compensações financeiras previstas na Lei Federal nº 7.990/89 abordado nos autos do processo TCE-RJ nº 214.567-3/18, onde esta Corte definiu, *in verbis*:

a) O disposto no artigo 8º, caput, da Lei Federal n.º 7.990/89, na redação dada pela Lei Federal n.º 8.001/90, aplica-se a **todas as compensações financeiras devidas** pelo resultado da exploração de petróleo ou gás natural, **quais sejam**: Royalties Gerais – Lei Federal n.º 9.478/97, artigo 48; Royalties Excedentes – Lei 9.478/97, artigo 49; Royalties em áreas do pré-sal e em áreas estratégicas – Lei Federal n.º 12.351/10, artigo 42-B; **Participações Especiais – Lei Federal n.º 9.478/97, artigo 50;** [grifos produzidos]

Isto porque, em meu entendimento, não devem as participações especiais previstas no art. 50 da Lei Federal nº 9.478/97, que ocorrem nos casos de grande produção e alta rentabilidade, serem caracterizadas como compensações financeiras nos moldes propostos para as vedações impostas pelo art. 8º da Lei Federal nº 7.990/89.

Neste sentido, decidiu a Corte Federal no Acórdão nº 2027/2019 – TCU – Plenário:

9.2.6. a proibição de pagamento de despesas com dívida e pessoal, prevista no art. 8º da Lei 7.990/1989, abrange tanto os recursos arrecadados no exercício como aqueles repassados para o exercício financeiro seguinte (superávit financeiro), independentemente de terem sido transferidos ao Tesouro Nacional por força do art. 45, § 3º, da Lei 9.478/1997;

9.2.7. a proibição de que trata o art. 8º da Lei 7.990/1989 abrange apenas os recursos referentes à parcela de royalties, sejam eles devidos nos percentuais mínimos de 5%, a qual ainda é regulada pela Lei 7.990/1989, sejam eles devidos em percentuais excedentes, conforme estabelecido pelas Leis 9.478/1997 e 12.351/2010.

[...]

Posteriormente, novas leis passaram a regular de forma diferenciada tanto a alíquota dos royalties quanto a forma de distribuição, a exemplo das Leis 9.478/1997 e 12.351/2010 que elevaram as alíquotas devidas a título de royalties para, respectivamente, 10% e 15%, sem, contudo, derrogar, seja de forma expressa, seja de forma tácita, as vedações insertas no art. 8º da Lei 7.990/1989 que continuaram vigentes.

Desse modo, mesmo as receitas de royalties excedentes, auferidas além do percentual mínimo de 5%, tratadas em ambas as leis mencionadas no item anterior, apesar de instituídas posteriormente à Lei 7.990/1989, estão sujeitas às proibições constantes do seu art. 8º, plenamente válido e eficaz.

Essa mesma conclusão não se aplica aos recursos decorrentes da participação especial, instituída posteriormente à Lei 7.990/1989 pela Lei 9.478/1997, em seus arts. 45 e 50. A participação especial não se trata de receita de compensação financeira, a exemplo dos royalties, mas de participação de resultado na

exploração de petróleo e gás natural, conforme se pode observar do disposto no art. 50 da Lei 9.478/1997, a seguir transcrito:

Art. 50. O edital e o contrato estabelecerão que, nos casos de grande volume de produção, ou de grande rentabilidade, haverá o pagamento de uma participação especial, a ser regulamentada em decreto do Presidente da República.

§ 1º A participação especial será aplicada sobre a receita bruta da produção, deduzidos os royalties, os investimentos na exploração, os custos operacionais, a depreciação e os tributos previstos na legislação em vigor.

Depreende-se, do excerto acima, que **a participação especial decorre ou da existência de grande volume de produção ou de grande rentabilidade, de sorte que ela não está associada à produção de petróleo propriamente dita, na medida em que não incide, por exemplo, sobre pequena produção. Tal característica afasta o caráter compensatório da participação especial e, por via de consequência, a aplicação das vedações constantes do art. 8º da Lei 7.990/1989 que alcança apenas as compensações financeiras.** [grifos produzidos]

Vale destacar, ainda, que o tema foi discutido recentemente nos autos do processo TCE-RJ nº 208.708-6/22 referente às Contas de Governo do Município de Cabo Frio, no qual esta Corte, nos termos do voto em sessão plenária de 05/10/22, firmou o entendimento de que **as vedações impostas pelo art. 8º da Lei Federal nº 7.990/89 não incidem sobre as Participações Especiais previstas no art. 50 da Lei Federal nº 9.478/97**, oportunidade em que emitiu alerta aos gestores de que o impacto decorrente será analisado a partir do exercício de 2024.

Isto posto, corroboro a **comunicação** proposta pela Especializada, adicionando apenas tal reforço, muito embora seja recomendável que os recursos decorrentes de participações especiais devam ser preferencialmente destinados a programas de infraestrutura social.

Feitos tais esclarecimentos, as receitas de *royalties* e participações especiais realizadas no exercício de 2022 se apresentam da seguinte forma:

Receitas de *Royalties* e Participações Especiais (PE)

Descrição	Valor - R\$	Valor - R\$	Valor - R\$
I – Transferência da União			24.412.515,15
Compensação financeira de recursos hídricos		0,00	
Compensação financeira de recursos minerais		407.374,85	
Compensação financeira pela exploração do petróleo, xisto e gás natural		24.005.140,30	

Royalties pela produção (até 5% da produção)	23.435.518,36		
Royalties pelo excedente da produção	0,00		
Participação especial	0,00		
Fundo especial do petróleo	569.621,94		
II – Transferência do Estado			3.448.864,19
III – Outras compensações financeiras			0,00
IV – Subtotal			27.861.379,34
V – Aplicações financeiras			0,00
VI – Total das receitas (IV + V)			27.861.379,34

Fonte: Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 12.

Nota 1: o valor total das receitas consignado no quadro acima não contempla eventuais recursos recebidos a título de cessão onerosa previstos na Lei Federal n.º 13.885/19.

Nota 2: nos demonstrativos contábeis e demais documentos encaminhados não foi possível identificar o montante dos rendimentos de aplicação financeira dos royalties.

Já as despesas custeadas com recursos de compensações financeiras podem ser assim resumidas:

Despesas Custeadas com Recursos de Compensações Financeiras		
Descrição	Valor - R\$	Valor - R\$
I - Despesas correntes		18.032.042,75
Pessoal e encargos	0,00	
Juros e encargos da dívida	0,00	
Outras despesas correntes	18.032.042,75	
II - Despesas de capital		3.279.518,98
Investimentos	3.279.518,98	
Inversões financeiras	0,00	
Amortização da dívida	0,00	
III - Total das despesas (I + II)		21.311.561,73

Fonte: Despesas na Fonte de Recurso dos *Royalties* por Grupo de Natureza de Despesa – Peça 129 (fls. 115) e documentação contábil comprobatória – Peças 99, 121 e 122.

Da análise das informações constantes dos autos, a Especializada registrou que o município não aplicou recursos de *royalties* em pagamento de pessoal e de dívidas.

No documento constante à Peça 107, constata-se que não ocorreram transferências financeiras dos *royalties* para capitalização do RPPS.

Ainda quanto ao tema, a Lei Federal nº 12.858/13 dispõe sobre a destinação para as áreas de educação e saúde de parcela da participação no resultado ou da compensação financeira pela

exploração de petróleo e gás natural oriundos da produção realizada no horizonte geológico denominado pré-sal.

De acordo com a Especializada, o ente recebeu R\$ 5.593.082,69 a título de recursos previstos na aludida legislação, tendo sua aplicação ocorrido da seguinte maneira:

Aplicação de Recursos Conforme Lei Federal n.º 12.858/13	
DESCRIÇÃO	Valor - R\$
RECEITAS	
(A) Recursos Recebidos no exercício	5.593.082,69
(B) Parcela a ser Aplicada na Saúde – 25,00% (A x 0,25)	1.398.270,67
(C) Parcela a ser Aplicada na Educação – 75,00% (A x 0,75)	4.194.812,02
DESPESAS COM SAÚDE	
(D) Despesas pagas	1.363.648,20
(E) Restos a pagar processados e não processados, com disponibilidade de caixa	0,00
(F) Total das despesas consideradas em saúde = (D + E)	1.363.648,20
(G) Percentual dos recursos de royalties pré-sal aplicado em gastos com saúde (F/A)	24,38%
DESPESAS COM EDUCAÇÃO	
(H) Despesas pagas	515.365,97
(I) Restos a pagar processados e não processados, com disponibilidade de caixa	1.441.809,71
(J) Total das despesas consideradas em educação = (H + I)	1.957.175,68
(L) Percentual dos recursos de royalties pré-sal aplicado em gastos com educação (J/A)	34,99%

Fonte: ANP – Peça 141, Aplicação de Recursos dos *Royalties* Pré-Sal – Peça 129 (fls. 121) e documentação contábil comprobatória – Peça 102.

Nota: o município inscreveu restos a pagar não processados, comprovando a suficiente disponibilidade financeira. Dessa forma, foi considerada a totalidade do valor inscrito em restos a pagar não processados como despesas em educação para fins de limite.

Observa-se que o Poder Executivo aplicou **24,38%** recursos dos *royalties* e participações especiais previstos na saúde e **34,99%** na educação, de acordo com o previsto no artigo 2º, §3º da Lei Federal nº 12.858/13.

A Especializada ressaltou, também, o recente julgado desta Corte sobre o assunto, em decisão de 01/02/2023, nos autos da Consulta protocolizada no Processo TCE-RJ nº 209.133-2/22, na qual o Plenário firmou entendimento acerca da utilização desses recursos com profissionais de educação em efetivo exercício, bem como a respeito do prazo de sua aplicação, conforme excerto a seguir:

1) É possível realizar pagamentos com recursos advindos dos royalties-educação previstos pela Lei Federal nº 7.990/89, com alteração posterior da Lei Federal nº 12.858/13, aos profissionais de educação em efetivo exercício, que podem ser analogicamente definidos por meio da previsão contida no art. 26, §1º, II, da Lei nº 14.113/20, por não se limitarem a profissionais do ensino básico, estando excluídos os demais.

2) Para fins de cumprimento do percentual de 75% a serem aplicados na Educação, na forma dos arts. 2º, §3º, e 4º da Lei nº 12.858/13, serão consideradas as despesas efetivamente pagas no exercício financeiro em que houver o recebimento dos créditos, bem como os Restos a Pagar Processados e os Restos a Pagar Não Processados até o limite da disponibilidade de caixa comprovada, para ambos, em 31/12. Além disso, este percentual deve ser preferencialmente aplicado no exercício de seu ingresso, admitindo-se, em caráter eventual, a aplicação parcial em outro exercício financeiro, a fim de permitir o seu uso mais eficiente, em consonância com o Plano Estadual ou Municipal de Educação. Em todo caso, devem ser providenciados pelo ente beneficiário: i) o uso de código de fonte royalties da Educação (75%) para o registro contábil preciso da apropriação dos ingressos desta receita; ii) a escrituração da disponibilidade de caixa dos recursos da fonte royalties da Educação em registro próprio e iii) movimentação em conta bancária específica, para viabilizar a identificação do montante vinculado à despesa obrigatória.

Nesse sentido, corroboro a **comunicação** proposta pelo Corpo Instrutivo de modo que o gestor seja **alertado** quanto aos parâmetros então decididos, além dos aspectos subjacentes, já que, embora a aludida decisão plenária faça referência tão somente à parcela de *royalties* destinada à educação (75%) nos termos da Lei Federal nº 12.858/13, entende-se que alguns aspectos com reflexo nas Prestações de Contas de Governo devem ser estendidos à parcela destinada à saúde (25%).

Além disso, deve-se observar, para a parcela de 25% a ser destinada à saúde, a metodologia de apuração para fins de verificação da aplicação dos recursos no exercício e, ainda, que o percentual deve ser preferencialmente aplicado no exercício de seu ingresso, admitindo-se, em caráter eventual, a aplicação parcial em outro exercício financeiro, de que decorrem providências a serem adotadas pelo ente beneficiário, a saber: i) o uso de código de fonte *royalties* da Saúde (25%) para o registro contábil preciso da apropriação dos ingressos desta receita; ii) a escrituração da disponibilidade de caixa dos recursos da fonte *royalties* da Saúde em registro próprio e iii) movimentação em conta bancária específica, para viabilizar a identificação do montante vinculado à despesa obrigatória.

Há de se ressaltar que no âmbito da prestação de contas do município de Niterói do exercício de 2022 (processo TCE-RJ 223.071-2/23) o Corpo Deliberativo determinou que a Secretaria-Geral de Controle Externo (SGE) efetue o acompanhamento dos saldos não aplicados dos recursos de *royalties* a que se referem a Lei Federal nº 12.858/13 nas áreas da saúde e educação. Considerando a determinação já exarada e que se trata de postura exigida para todos os demais municípios com situação semelhante, deixo de determinar idêntica providência nestes autos.

No que tange à aplicação dos recursos de *royalties* oriundos da Lei Federal nº 13.885/19, a Especializada salientou que o município recebeu R\$ 301.673,31, no exercício de 2022, e não realizou despesas a conta da referida fonte.

Nesse aspecto, ressalto que a natureza do gasto realizado ganha respaldo na Lei Federal nº 13.885/19, a qual estabelece critérios de distribuição dos valores arrecadados com os leilões dos volumes excedentes ao limite a que se refere o art. 1º, §2º da Lei Federal nº 12.276/10, que trata da cessão onerosa à Petrobras em áreas não concedidas localizadas no horizonte geológico denominado pré-sal.

Dado que, nos termos do artigo 1º, inciso III da Lei Federal n.º 13.885/19, a União deve transferir 15% dos recursos aos municípios, conforme os coeficientes que regem a repartição de recursos do Fundo de Participação dos Municípios, os recursos arrecadados devem ser vertidos alternativamente para criação de reserva financeira específica para pagamento das despesas previdenciárias ou investimento, nos termos do artigo 1º, § 3º do aludido diploma legal.

6.2. SITUAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) devem ser organizados de forma a garantir o equilíbrio financeiro e atuarial, conforme preconiza o art. 40, *caput*, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, além do art. 1º, *caput*, da Lei Federal nº 9.717/1998.

Nessa toada, tenho buscado abordar, desde as contas de governo relativas ao exercício de 2021, analisadas em 2022, o exame do equilíbrio financeiro sobre a ótica previdenciária, ou seja, em conjunto com o equilíbrio atuarial.

Sobre o tema, se pronuncia a Secretaria de Previdência no seguinte sentido²¹:

A noção de uma previdência no serviço público operacionalizada a partir de contribuições dos segurados e beneficiários e do ente instituidor e da lógica, implícita nesse modelo, de que o ingresso de recursos deve ser suficiente, no curto e longo prazos, para fazer face aos compromissos atuais e futuros assumidos no plano de benefícios, levou o constituinte derivado, da EC nº 20, de 1998, fazer constar, no *caput* do art. 40 da Constituição Federal, **o equilíbrio financeiro e**

²¹ Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME, fls. 4.

atuarial como um dos elementos que deveria caracterizar os RPPS, ao lado do seu caráter contributivo e solidário.

A expressão **equilíbrio financeiro e atuarial** aplicada à previdência social de que trata o art. 40 da Constituição Federal tem sua acepção fundada na equação básica em que se estabelece o valor justo de receitas que devem ser arrecadadas e geridas mediante regime financeiro adequado para fazer frente às despesas previdenciárias, de forma a que todos os benefícios prometidos possam ser pagos na forma e no tempo previstos. A fórmula constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS, possui conotação associada aos princípios da eficiência e economicidade, por meio dos quais se espera que seja alcançada a melhor relação custo/benefício na gestão dos recursos públicos, pois grande parte dos recursos alocados nesses regimes de previdência provém daqueles arrecadados de toda a coletividade por meio de tributos. [grifos produzidos]

Destaca-se ainda que, nos termos do § 1º do art. 9º da EC nº 103/2019, o equilíbrio financeiro e atuarial do regime próprio de previdência social deverá ser comprovado por meio de garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das despesas projetadas, apuradas atuarialmente, que, juntamente com os bens, direitos e ativos vinculados, comparados às obrigações assumidas, evidenciem a solvência e a liquidez do plano de benefícios.

Conforme se depreende, a busca do gestor na área previdenciária deve ser a preservação do equilíbrio financeiro e, **de maneira indissociável**, do equilíbrio atuarial. Por óbvio, é plenamente possível que o exercício apresente um montante de despesas previdenciárias maiores que as receitas previdenciárias arrecadadas, sobretudo quando o RPPS apresentar uma massa mais madura de beneficiários, o que não necessariamente se traduz em impropriedade, como nos casos de ente em déficit atuarial em que o déficit financeiro é coberto pelo ente²², bem como nos casos de ente equilibrado atuarialmente em que o déficit financeiro é tecnicamente suprido por meio do resgate da carteira de investimentos do RPPS.

Para tanto, o estudo técnico de avaliação desenvolvido por atuário se materializa na definição do plano de custeio que estima os recursos necessários a fim de garantir os pagamentos de benefícios para o plano, dividido entre **contribuições normais e suplementares** que, de acordo com art. 2º da Portaria MTP nº 1.467/2022, possuem as seguintes definições:

XXIV - **contribuições normais**: as contribuições do ente e dos segurados e beneficiários destinadas à cobertura do **custo normal** do plano de benefícios, e as contribuições dos aposentados e pensionistas, inclusive em decorrência da

²² Neste sentido, como se observa no art. 2, §1º da Lei Federal nº 9.717/98, os entes federativos são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras (leia-se: déficit financeiro) do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

ampliação da base de cálculo para o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões por morte que supere o valor a partir do salário mínimo;

XXV - **contribuições suplementares**: as contribuições a cargo do ente destinadas à cobertura do **custo suplementar**, que corresponde às necessidades de custeio, atuariamente calculadas, **referentes ao tempo de serviço passado, ao equacionamento de deficit e outras finalidades para o equilíbrio do regime não incluídas nas contribuições normais**; [grifos produzidos]

Grosso modo, ao passo em que o **custo normal** (contribuições patronais e dos servidores ativos, basicamente) se relaciona com a necessidade de recursos financeiros para fazer frente aos benefícios a conceder (benefícios projetados para servidor ainda em atividade), o **custo suplementar** objetiva recompor as reservas de recursos financeiros que já deveriam estar constituídas na data de avaliação atuarial.

Ainda quanto ao **custo suplementar**, caso os recursos acumulados pelo RPPS não sejam suficientes para cobrir tanto a provisão matemática de benefícios já concedidos (aposentados e pensionistas) quanto a provisão matemática de benefícios a conceder – relacionados com o direito já acumulado pelo servidor ainda em atividade (servidor ativo) em relação ao tempo de contribuição já incorrido – tem-se déficit atuarial a ser equacionado (ou em fase de equacionamento), o que ocorre na grande maioria desses regimes no Brasil.

Todavia, é absolutamente provável e esperado que o RPPS que apresenta custo suplementar sobre a **massa de benefícios já concedidos** também apure déficit financeiro no exercício e, desta forma, as insuficiências de recursos necessários ao pagamento desses benefícios, mesmo após a adoção efetiva de medidas destinadas ao equacionamento do déficit atuarial, deverão ser cobertas pelo Tesouro do ente, nos termos do art. 2º, §1º da lei Federal nº 9.717/98, **sob pena de restar configurada a descapitalização do RPPS.**

Assim, caso a avaliação atuarial aponte déficit atuarial do RPPS em capitalização, deve o gestor adotar as seguintes medidas para seu equacionamento, definidas pela Portaria MTP nº 1.467/2022:

Art. 55. No caso de a avaliação atuarial apurar deficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento, que poderão consistir em:

I - plano de amortização com contribuições suplementares, na forma de alíquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos;

II - segregação da massa;

III - aporte de bens, direitos e ativos, observados os critérios previstos no art. 63; e

IV - adequações das regras de concessão, cálculo e reajustamento dos benefícios, na forma do art. 164.

§ 1º Complementarmente às medidas previstas no caput, devem ser adotadas providências para o aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios e para a melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do regime e identificação e controle dos riscos atuariais. [...]

Tal abordagem bem como as decisões plenárias que se sucederam²³ culminaram na alteração do item 17.9 do Anexo II da Deliberação TCE-RJ nº 285/2018²⁴ de modo a também contemplar o Relatório de Avaliação Atuarial referente ao ano base de 2022, o que, além de se afeiçoar ao disposto pela Portaria MPT nº 1.467/22, **permite que esta Corte atue de modo a conferir maior fidedignidade das informações relacionadas com o passivo atuarial do Ente.**

Além disso, recente julgado deste Tribunal aprovou a Nota Técnica nº 07/2023²⁵, a qual busca orientar os gestores municipais nos casos em que o Fundo em Capitalização do RPPS não apresentar ativos garantidores em montante equivalente, no mínimo, ao valor das provisões matemáticas dos benefícios concedidos, nos seguintes termos:

1. Nos casos em que o Fundo em Capitalização do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS não apresentar ativos garantidores em montante equivalente, no mínimo, ao valor das Provisões Matemáticas dos Benefícios Concedidos (PMBC), deverá ser observado o seguinte:
 - a) Apenas as receitas decorrentes das contribuições dos próprios inativos e pensionistas e das compensações previdenciárias poderão ser utilizadas para pagamento de beneficiários;
 - b) O RPPS deverá calcular a insuficiência financeira, considerando como receitas previdenciárias somente as contribuições dos aposentados e pensionistas e a compensação financeira entre os regimes previdenciários (COMPREV);
 - c) O ente federativo deverá efetuar aportes financeiros para cobrir a insuficiência financeira calculada pelo RPPS, nos moldes desta Nota Técnica;
 - d) O RPPS deverá capitalizar, em sua totalidade, os recursos advindos das contribuições previdenciárias (patronal e dos ativos), dos termos de 7/3 parcelamentos, dos rendimentos derivados das aplicações financeiras e de outras rendas destinadas a capitalização do sistema previdenciário, enquanto perdurar a condição de ativo garantidor de benefícios previdenciários inferior ao montante da provisão matemática de benefício concedido; e [...]

²³ Neste sentido, merece destaque determinação à SGE pelo Plenário no bojo do Processo TCE-RJ nº 208.708-6/22.

²⁴ Disponível em: https://www.tcerj.tc.br/portalnovo/pagina/prestacao_de_contas_de_governo_2022. Acesso em 25/09/2023.

²⁵ Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/cadastro-publicacoes/public/nota-tecnica>. Acesso em 02/10/2023.

Note-se que a edição da aludida Nota Técnica por este Tribunal se deu no contexto aduzido pela Especializada de Previdência (CAD-Previdência), que reportou um índice significativo de entes em situação de desequilíbrio financeiro e atuarial operando, na prática, em regime de caixa (repartição simples). Dessa forma, a norma deve ser entendida como um marco legal que representa legítimo *trade-off* entre manter o RPPS operando em regime de repartição simples ou buscar a efetiva capitalização progressiva do plano previdenciário, à luz das normas gerais previdenciárias vigentes e do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, insculpido no art. 40 da Carta Magna.

Ante o exposto, sob o aspecto do **equilíbrio financeiro**, a Especializada ressaltou que o RPPS de Porciúncula possui tão somente o Fundo em Capitalização que apresenta **um resultado financeiro positivo** ao adotar a metodologia de equivalência de supostos ativos garantidores de benefícios previdenciários com a provisão matemática de benefícios concedidos, dispostos no Relatório de Avaliação Atuarial apurado na data focal de 31/12/2021, isto é, ao final do exercício anterior às contas em tela:

Fundo em Capitalização	
Descrição	Valor (R\$)
(A) Ativos Garantidores	32.421.403,41
(B) Provisões Matemáticas de benefícios concedidos	4.089.117,78
(C) Resultado Financeiro do Fundo em Capitalização do RPPS (A) – (B)	28.332.285,63

Fonte: – Relatório de Avaliação Atuarial – Peça 108, fl. 17.

Muito embora não tenha sido expressamente consignado na instrução técnica (Peça 151), é importante salientar que a metodologia adotada pela Especializada no presente mostra-se alinhada com a aludida Nota Técnica nº 07/2023, recém editada por esta Corte de Contas.

Quanto às contribuições previdenciárias devidas ao RPPS, concluiu a Especializada que o Poder Executivo efetuou de **forma integral o repasse** das contribuições retidas dos servidores e da contribuição patronal, não contrariando o disposto no inciso II, do artigo 1º, da Lei Federal n.º 9.717/98, conforme quadro a seguir:

Contribuição	Valor Devido	Valor Repassado	Valor que Deixou de Ser Repassado
Do Servidor	3.979.556,99	3.979.556,99	0,00
Patronal	4.193.371,06	4.193.371,06	0,00

Fonte: Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias devidas e efetivamente repassadas dos segurados do RPPS – Peça 129 (fls. 123/124).

Nota: os valores das contribuições referem-se a todas as unidades gestoras, exceto Câmara Municipal.

No que se refere aos parcelamentos dos débitos previdenciários junto ao RPPS, a Especializada informou que, de acordo com o Demonstrativo encaminhado à Peça 129 (fl. 122), que o Poder Executivo não possui acordos de parcelamentos, informação corroborada junto ao sítio eletrônico do Cadprev.

Em relação às contribuições direcionadas ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), verifica-se que o Poder Executivo **não** efetuou o recolhimento integral dos valores devidos, conforme Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias ao RGPS, nos moldes do Modelo 24 da Deliberação TCE-RJ n.º 285/18, encaminhado à Peça 129, fls. 126/127:

Contribuição	Valor Devido	Valor Repassado	Valor que Deixou de Ser Repassado
Do Servidor	900.556,00	875.657,47	24.898,53
Patronal	1.874.187,80	1.874.056,30	131,50

Fonte: Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias Devidas e Efetivamente Repassadas ao RGPS – Peça 129, fls. 126/127.

Nota: os valores das contribuições referem-se a todas as unidades gestoras, exceto Câmara Municipal.

Com efeito, o fato foi considerado na análise preliminar (Peça 151) como **impropriedade e determinação**, endossado pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar a impropriedade, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, suas razões de defesa pertinentes ao tema, materializados por meio do Documento TCE-RJ nº 26.500-8/2023 (Peça 160).

Em síntese, o jurisdicionado se limitou a dizer que envidará esforços no sentido de recolher as competências devidas ao RGPS de forma tempestiva nos exercícios vindouros (Peça 160, fls. 6/7).

O Corpo Instrutivo (Peça 170), endossado pelo *Parquet* Especial (Peça 175), diante da declaração apresentada, entendeu que o jurisdicionado reconheceu a falha, motivo pelo qual propôs **ressalva e determinação**, o que acompanho.

No que tange ao Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), apontou a Especializada, após consulta realizada no sítio eletrônico Cadprev²⁶ (Peças 158 e 159), que o município encontrava-se em **situação regular** em relação aos critérios da Lei Federal nº 9.717/98, conforme CRP

²⁶ Disponível em: <https://cadprev.previdencia.gov.br/Cadprev/pages/publico/crp/pesquisarEnteCrp.xhtml>.

administrativos válidos emitidos em 18/10/2021, 16/04/2022 e 13/10/2022, com validade até 16/04/2022, 13/10/2022 e 11/04/2023, respectivamente.

6.4 REPASSE DE RECURSOS PARA O LEGISLATIVO

O repasse financeiro a ser efetuado pelo Poder Executivo ao Legislativo não poderá ultrapassar os limites percentuais definidos, no *caput* do artigo 29-A da Constituição Federal, de acordo com número de habitantes do Município, bem como não poderá ser inferior à proporção fixada na Lei Orçamentária. Tais determinações encontram-se dispostas nos incisos I e III do § 2º do artigo citado.

De acordo com análise do Corpo Instrutivo, observa-se que tanto o limite constitucional definido quanto o repasse realizado **foram respeitados**, tendo o Poder Executivo **cumprido** com as disposições contidas nos incisos I e III do § 2º do art. 29-A da Constituição Federal, respectivamente.

O Corpo Instrutivo ressaltou as alterações promovidas pela EC nº 109/2021 no âmbito do cálculo do limite de repasses de recursos ao Poder Legislativo, nos seguintes termos:

Destaca-se que a Emenda Constitucional nº 109, de 15.03.2021, alterou a redação do art. 29-A da CF/88, incluindo os gastos com pessoal inativo e pensionistas no limite de repasse ao Legislativo, estabelecendo, ainda, que tal dispositivo entra em vigor a partir do início da primeira legislatura municipal após a data de publicação da Emenda, ou seja, a partir das prestações de contas de governo referentes ao exercício de 2025, a serem encaminhadas em 2026, como segue:

Art. 29-A. O total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e os demais gastos com inativos, não poderá ultrapassar os seguintes percentuais, relativos ao somatório da receita tributária e das transferências previstas no § 5º do artigo 153 e nos artigos 158 e 159, efetivamente realizado no exercício anterior:

[...]

Art. 7º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, exceto quanto à alteração do art. 29-A da Constituição Federal, a qual entra em vigor a partir do início da primeira legislatura municipal após a data de publicação desta Emenda Constitucional.

Considerando que o descumprimento do aludido dispositivo constitui irregularidade apta a ensejar Parecer Prévio contrário à aprovação das Contas de Governo do Prefeito Municipal, será expedida **Comunicação** aos Gestores ao final deste relatório.

Sendo assim, coaduno com a **comunicação** sugerida pelas instâncias técnicas no sentido de cientificar os gestores de que o descumprimento do aludido dispositivo constitui irregularidade apta a

ensejar Parecer Prévio contrário à aprovação das Contas de Governo do Prefeito Municipal referentes ao exercício de 2025, a serem encaminhadas em 2026.

6.5 CONTROLE INTERNO

Após destacar a relevância do pronunciamento e da competência fiscalizatória dos sistemas de controle interno, o Corpo Instrutivo, visando ao aperfeiçoamento da atuação do controle interno municipal, sugeriu **comunicação** ao respectivo responsável para que tome ciência do exame realizado, a fim de que sejam adotadas as medidas pertinentes com o objetivo de eliminar as falhas apontadas no decurso do próximo exercício.

Também apontou que o órgão de Controle Interno deverá pronunciar-se, nas próximas Contas de Governo, de forma conclusiva, com a apresentação de certificado de auditoria quanto à regularidade, regularidade com ressalvas ou irregularidade das contas.

Sendo assim, corroboro as proposições do Corpo Técnico, seguido pelo *Parquet* Especial.

6.5.1 Determinações nas Contas de Governo do Exercício Anterior

Com vistas a avaliar o cumprimento das respectivas determinações e recomendações referentes às contas do exercício anterior, foi solicitado ao jurisdicionado um Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE pelo Controle Interno, com informações detalhadas acerca das ações e providências adotadas com o objetivo de corrigir as irregularidades e impropriedades verificadas quando da emissão do Parecer Prévio das contas referentes ao exercício anterior.

O Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE pelo Controle Interno apresentou a seguinte situação, em relação às determinações exaradas, por esta Corte de Contas, na última prestação de contas de governo:

Situação	Quantidade	% em relação ao total
Cumprida	7	87,50%
Cumprida parcialmente	1	12,50%
Total	8	100,00%

Fonte: Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ – Modelo 8 – Peça 115.

Em que pese ter sido encaminhado o Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ pelo Controle Interno, a Especializada registrou que as ações e providências adotadas para o cumprimento das determinações exaradas quando da emissão do parecer prévio das Contas do exercício anterior **não foram informadas** de forma satisfatória, motivo pelo qual foi sugerido **impropriedade e determinação** em fase preliminar (Peça 151), seguido pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar a impropriedade, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, suas razões de defesa pertinentes ao tema, materializados por meio do Documento TCE-RJ nº 26.500-8/2023 (Peça 160, fl. 7).

Verifico que o jurisdicionado apenas ressaltou que serão aprimoradas as informações acerca das ações e providências em face das futuras determinações exaradas no âmbito das Prestações de Contas de Governo nos próximos exercícios.

O Corpo Instrutivo (Peça 170), acompanhado pelo *Parquet* Especial (Peça 175), entendeu que a falha restou caracterizada, o que propôs **ressalva e determinação**, as quais adiro em meu voto.

6.5.2 Certificado de Auditoria

O Certificado de Auditoria é o documento expedido pelo órgão central de controle interno, ou equivalente, elaborado com base na análise da execução orçamentária, financeira, patrimonial e operacional do órgão auditado.

Verifica-se que o Certificado de Auditoria (Peça 114), emitido pelo órgão central de controle interno, opinou expressamente pela Regularidade das Contas do Chefe de Governo do município.

6.6 RESULTADOS DAS AUDITORIAS

6.6.1 GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

Após contextualizar as auditorias da receita no âmbito desta Corte e sua importância na eficiência da gestão fiscal, a Especializada apontou as auditorias realizadas no município.

Posteriormente, elenca os problemas encontrados ou ainda sem solução, cujo saneamento deve ser objeto da atual gestão 2021/2024 referentes aos temas de gestão do crédito tributário,

gestão do ISS e gestão dos impostos imobiliários (IPTU e ITBI), cujo teor passam a integrar o presente voto, revelando-se despcienda a transcrição.

Diante dos apontamentos da Especializada, é necessária a emissão de **alerta** ao atual gestor de que, persistindo os problemas apurados em sede de auditorias, tratadas nos tópicos 7.5.2, 7.5.3 e 7.5.4 do relatório elaborado pelo Corpo Instrutivo (Peça 151) e não comprovando o cumprimento dos outros procedimentos considerados imprescindíveis para a boa gestão tratados no tópico 7.6.5 do referido relatório, por intermédio de Modelos similares ao de nº 12 da presente prestação de contas, até o final de seu mandato, poderá este Tribunal se pronunciar pela emissão de parecer prévio contrário à aprovação de suas contas.

6.6.1 SERVIÇO DE LIMPEZA URBANA E MANEJO DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS

O Corpo Instrutivo reproduziu trechos de auditoria realizada pela Coordenadoria de Auditoria de Políticas em Saneamento e Meio Ambiente (CAD-Saneamento), os quais sintetizam as ações de fiscalização realizadas no decorrer do exercício de 2022, tendo por base dados publicados nos portais municipais de transparência e naqueles alimentados no Sigfis, consolidados no “Painel BI Serviços de Limpeza Urbana do TCE-RJ”, além de representações ativas e passivas manejadas perante essa Corte de Contas.

Segundo a Especializada de Saneamento, foram utilizados, também, dados obtidos em sede de uma Auditoria de Levantamento (Processo TCE n.º 222.099-5/22), tendo por escopo o manejo de Resíduos Sólidos Urbanos por parte de todos os entes municipais sujeitos à jurisdição desta Corte de Contas.

Como achado de auditoria, reportou-se o cadastramento de contrato de limpeza urbana pelo município de Porciúncula de forma intempestiva, em desacordo com os preceitos das Deliberações TCE-RJ nº 281/2017 e nº 312/2020, o que teve o condão de dificultar o planejamento das ações de controle em questão, conforme se verifica a seguir:

Destas ações de controle, no que se refere ao Município de Porciúncula, em consulta ao Painel BI Serviços de Limpeza Urbana do TCE-RJ e ao histórico de cadastro no SIGFIS, obtiveram-se as seguintes informações:

Contrato Nº	Data Assinatura	Data Execução Inicial	Data Execução Final	Data do Envio	Situação	Id Contrato Portal BI
-------------	-----------------	-----------------------	---------------------	---------------	----------	-----------------------

031/2022	07/02/2022	05/02/2022	05/04/2022	18/05/2022	ENVIO INTEMPESTIVO	352322
105/2022	07/05/2022	05/07/2022	02/09/2022	26/08/2022	ENVIO INTEMPESTIVO	363814
024/2022	03/01/2022	06/01/2022	05/04/2022	26/03/2022	ENVIO INTEMPESTIVO	352319
025/2022	03/01/2022	06/01/2022	05/04/2022	26/03/2022	ENVIO INTEMPESTIVO	352320

Conforme disposto na Deliberação TCE-RJ n.º 281/17, que versa sobre a obrigatoriedade do envio mensal da base de dados eletrônica, observa-se, ressaltando-se a relevância do grifo, o disposto em seu Art. 4º, § 1º:

§ 1º A base de dados eletrônica, a que se referem os incisos I a III deste artigo, deve ser encaminhada mensalmente, até o último dia útil do mês subsequente ao mês em referência. (Grifo nosso).

A partir do exposto, constata-se que, não obstante o Contrato em apreço esteja em situação de envio concluído, seu cadastro ocorreu de forma intempestiva, considerando o previsto na Deliberação TCE-RJ n.º 281/17.

Nesse ínterim, importa ressaltar que o art. 2º-B da Deliberação TCE-RJ n.º 284/18, acrescido pela Deliberação TCE-RJ n.º 336/22, possibilita que o resultado de outras ações de controle desenvolvidas pelo Tribunal de Contas, inclusive relativas a atos de gestão, com potencial impacto na avaliação do desempenho da atuação governamental em suas principais áreas, englobando uma visão macro com reflexo no alcance das políticas públicas, poderá ser considerado na Prestação de Contas de Governo, com aptidão para ensejar a emissão de parecer prévio contrário, especialmente se o responsável, previamente alertado pelo Tribunal, não adotar medidas efetivas no sentido do saneamento das irregularidades.

Nesse contexto, faz-se mister **alertar** o Chefe do Poder Executivo no sentido de que, persistindo as ocorrências, os fatos apontados poderão macular a análise das futuras contas, além constituir denso risco de auditoria.

6.8 TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO FISCAL

À luz da Constituição Federal, 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 pública, nos termos estabelecidos pelo art. 1º, §1º da LRF.

Nesse mister, a LRF, em seu art. 48, dispõe que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais deverá ser conferida ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Ademais, a temática ganhou mais força com a edição da chamada Lei do Acesso à Informação – Lei Federal nº 12.527/2011 – a qual representa um marco jurídico da transparência da gestão pública, sendo o sigilo uma medida de exceção que precisa ser justificada e pode ser objeto de debate.

Nesse cenário, com o intuito de verificar se o município assegurou a transparência da gestão fiscal, preconizada no artigo 48 da LRF, o Corpo Instrutivo verificou em sede de análise quanto à divulgação em meios eletrônicos de acesso público das informações a seguir discriminadas, de acordo com o informado na relação acostada à Peça 117:

Informação	Disponibilizada/Não disponibilizada
Lei do Plano Plurianual – PPA e anexos	Disponibilizada
Lei das Diretrizes Orçamentárias - LDO e anexos	Parcialmente disponibilizada (1)
Lei dos Orçamentos Anuais – LOA e anexos	Parcialmente disponibilizada (1)
Leis autorizativas específicas de abertura de créditos adicionais	Disponibilizada
Decretos de abertura de créditos adicionais	Disponibilizada
Decreto municipal que declarou situação caracterizada de estado de calamidade pública (no caso de abertura de créditos adicionais extraordinários)	N.A
Balancos e Demonstrativos Contábeis da execução orçamentária	Parcialmente disponibilizada (1)
Atas das Audiências Públicas das Metas Fiscais e da Saúde e os respectivos comprovantes de chamamento	Não disponibilizada (4)
Pareceres dos Conselhos do Fundeb e da Saúde	Não disponibilizada (2)
Pareceres Prévios emitidos nas Contas de Governo Municipais	Não disponibilizada (3)
Ações realizadas com os recursos recebidos de Emendas Impositivas, na modalidade transferência especial sem finalidade definida e com finalidade definida	Não disponibilizada (4)

Nota 1: Em consulta nos links indicados pelo jurisdicionado, LDO, LOA, RREO e RGF e Demonstrações contábeis somente constam as Leis e Relatórios para o exercício de 2023.

Nota 2: Em consulta ao link indicado, consta apenas a expressão “a pesquisa não encontrou resultados”.

Nota 3: Em consulta ao link indicado, consta apenas a expressão “Não foi encontrado nenhum Conselho Municipal”.

Nota 4: Documentos não localizados nos links indicados pelo jurisdicionado e nem no site da Transparência do Município.

Dessa forma, a Especializada constatou o não atendimento ao disposto no art. 48 da Lei Complementar Federal n.º 101/00 c/c art. 5º, inciso XXXIII da Constituição Federal e art. 6º da Lei Federal n.º 12.527/11, propondo **impropriedade e determinação** em análise preliminar (Peça 151), seguida pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar a impropriedade, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, suas razões de defesa pertinentes ao tema, materializados por meio do Documento TCE-RJ nº 26.500-8/2023 (Peça 160, fl. 8).

O jurisdicionado reconheceu a necessidade de adotar providências no sentido de ampliar a divulgação, em meio eletrônico de acesso público, de todas as informações solicitadas por este Tribunal por intermédio da Deliberação TCE-RJ n.º 285/18, o que resta configurada a falha apurada.

Em face do declarado, o Corpo Instrutivo (Peça 170), acompanhado pelo *Parquet* Especial (Peça 175), propôs **ressalva e determinação**, as quais faço consignar em meu voto.

7. CONCLUSÃO

Após exame da Prestação de Contas de Governo do Município de **Porciúncula**, relativas ao exercício de 2022, e tendo em vista o teor do relatório do Corpo Instrutivo e o Parecer do Ministério Público de Contas;

Considerando, com fulcro no artigo 125, Incisos I e II, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que é de competência desta Corte de Contas emitir parecer prévio sobre as contas dos municípios e sugerir as medidas convenientes para apreciação final da Câmara;

Considerando que o parecer prévio deve refletir a análise técnica das contas examinadas, ficando o julgamento sujeito às Câmaras Municipais;

Considerando que, nos termos da legislação em vigor, o parecer prévio do Tribunal de Contas e o subsequente julgamento pela Câmara dos Vereadores não exime a responsabilidade dos ordenadores e ratificadores de despesa, bem como das pessoas que arrecadaram e geriram dinheiro, valores e bens municipais, ou pelos quais seja o Município responsável cujos processos pendem de exame por esta Corte de Contas;

Considerando que a Lei Complementar Federal n.º 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal), impõe a adoção de medidas de caráter contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial para a administração pública, direta, autárquica e fundacional, e para as empresas dependentes de recursos do Tesouro dos Municípios jurisdicionados;

Considerando os resultados gerais apurados,

Posiciono-me **PARCIALMENTE DE ACORDO** com o Corpo Instrutivo e com o Ministério Público de Contas junto a esta Corte, ressaltando que a minha parcial divergência reside na descaracterização da falha relacionada com a apuração do valor do orçamento, com base na movimentação de abertura de créditos adicionais, em relação aos valores reportados no Balanço Orçamentário Consolidado.

VOTO:

I – Pela Emissão de **PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL** à aprovação das contas do chefe do Poder Executivo do Município de Porciúncula, **Sr. Leonardo Paes Barreto Coutinho**, referentes ao exercício de **2022**, em face das **RESSALVAS** a seguir elencadas, com as **DETERMINAÇÕES** e **RECOMENDAÇÕES** correspondentes:

RESSALVAS E DETERMINAÇÕES

RESSALVA Nº 1

Não cumprimento da meta de resultado primário estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias, desrespeitando a exigência do inciso I do artigo 59 da Lei Complementar Federal n.º 101/00.

DETERMINAÇÃO Nº 1

Aprimorar o planejamento, de forma a cumprir a meta de resultado primário prevista no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, em face do que estabelece o inciso I do artigo 59 da Lei Complementar Federal n.º 101/00.

RESSALVA Nº 2

Realização de audiência pública para avaliar o cumprimento das metas fiscais fora do prazo estabelecido no § 4º do artigo 9º da Lei Complementar n.º 101/00.

DETERMINAÇÃO Nº 2

Observar o prazo para a realização das audiências públicas de avaliação do cumprimento das metas fiscais, em cumprimento ao disposto no § 4º do artigo 9º da Lei Complementar n.º 101/00.

RESSALVA Nº 3

O valor total das despesas na Função 12 – Educação, evidenciadas no Sistema Integrado de Gestão Fiscal – Sigfis, diverge do registrado pela contabilidade do município.

DETERMINAÇÃO Nº 3

Envidar esforços no sentido de disponibilizar todas as informações que permitam a verificação do cumprimento do limite mínimo de aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino, inclusive com o correto e integral lançamento dos respectivos dados no Sigfis, em conformidade com a Deliberação TCE-RJ n.º 281/17.

RESSALVA Nº 4

O município não recolheu a totalidade das contribuições previdenciárias (parte servidor) devidas ao RGPS, não observando o disposto no artigo 22 e incisos c/c artigo 30, inciso I, alínea “b”, ambos da Lei Federal n.º 8.212/91.

DETERMINAÇÃO Nº 4

Providenciar o recolhimento tempestivo da contribuição previdenciária patronal e do servidor devidas ao RGPS, conforme disposto no artigo 22 e incisos c/c artigo 30, inciso I, alínea “b”, ambos da Lei Federal n.º 8.212/91.

RESSALVA Nº 5

O documento Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ pelo Controle Interno (Modelo 8) não foi preenchido de forma adequada, de modo que não permitiu a análise do cumprimento das determinações exaradas por esta Corte.

DETERMINAÇÃO Nº 5

Atentar para o correto preenchimento do Modelo 8, informando, de forma discriminada, as ações e providências adotadas para o cumprimento de cada determinação expedida por este Tribunal de Contas.

RESSALVA Nº 6

O município não procedeu à divulgação, em meio eletrônico de acesso público, de todas as informações solicitadas por este Tribunal por intermédio da Deliberação TCE-RJ n.º 285/18,

prejudicando a transparência da gestão fiscal preconizada no artigo 48 da Lei Complementar Federal n.º 101/00 c/c o art. 5º, inciso XXXIII, da CF/88 e art. 6º da Lei Federal n.º 12.527/11.

DETERMINAÇÃO Nº 6

Proceder à divulgação, em meio eletrônico de acesso público, de todas as informações solicitadas por este Tribunal, por intermédio da Deliberação TCE-RJ n.º 285/18, observando, assim, a transparência da gestão fiscal preconizada no artigo 48 da Lei Complementar Federal n.º 101/00 c/c o art. 5º, inciso XXXIII, da CF/88 e art. 6º da Lei Federal n.º 12.527/11.

RECOMENDAÇÕES

RECOMENDAÇÃO Nº 1

No que tange à autorização para abertura de créditos adicionais suplementares, observar os princípios orçamentários aplicáveis ao tema, a fim de que se consignem percentuais autorizativos razoáveis, que permitam ajustes ao longo do exercício orçamentário sem descaracterizar o orçamento inicialmente aprovado.

RECOMENDAÇÃO Nº 2

Para que o município atente para a necessidade de estabelecer procedimentos de planejamento, acompanhamento e controle de desempenho da educação na rede pública de ensino, aprimorando a referida política pública, para que sejam alcançadas as metas do IDEB.

II – Pela COMUNICAÇÃO, nos termos regimentais, ao **atual responsável pelo Órgão Central de Controle Interno** do Poder Executivo de **Porciúncula**, para que:

II.1 tome ciência da decisão deste Tribunal e atue de forma a cumprir adequadamente a sua função de apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, prevista no artigo 74 da CF/88 e no art. 59 da LRF.;

II.2 comprove o efetivo **ressarcimento** à conta do Fundeb, com recursos ordinários, no valor de **R\$ 2.359,62**, a fim de se resgatar o equilíbrio financeiro da conta, em atendimento aos preceitos da Lei Federal nº 14.113/20.

III – Pela COMUNICAÇÃO, nos termos regimentais, ao **atual Prefeito Municipal de Porciúncula**, alertando-o:

III.1 quanto à obrigação de promover o **ressarcimento** à conta do Fundeb, com recursos ordinários, no valor de **R\$ 2.359,62**, a fim de se resgatar o equilíbrio financeiro da conta, em atendimento aos preceitos da Lei Federal n.º 14.113/20;

III.2 quanto à recente decisão deste Tribunal de 01/02/2023, proferida no bojo do Processo TCE-RJ n.º 104.537-4/22 (Consulta), que firmou entendimento desta Corte acerca da metodologia de apuração do cumprimento da norma prevista no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a ser aplicada no último ano de mandato dos titulares de Poder;

III.3 quanto às recentes decisões deste Tribunal, proferidas no âmbito dos Processos TCE-RJ n.º 209.516-6/21 e n.º 208.708-6/22, que firmaram entendimentos desta Corte acerca das despesas com recursos das compensações financeiras (*royalties*) previstas na Lei Federal n.º 7.990/89, assim como da **modulação de seus efeitos**, incidentes a partir do exercício de 2024, impactando as Contas de Governo a serem prestadas a este Tribunal no exercício de 2025, considerando, ainda, que as participações especiais previstas no art. 50 da Lei Federal n.º 9.478/97, que ocorrem nos campos de produção de grande volume de extração e alta rentabilidade, não devem ser caracterizadas como compensações financeiras nos moldes propostos para tais vedações;

III.4 quanto à recente decisão deste Tribunal, de 01/02/2023, proferida no bojo do Processo TCE-RJ n.º 209.133-2/22 (Consulta), que firmou entendimento desta Corte acerca da utilização dos recursos de *royalties* previstos na Lei Federal n.º 12.858/13 (pré-sal), bem como sobre o período para aplicação destes recursos;

III.5 quanto ao fato de que, a partir do exercício de 2025, impactando as contas de governo a serem prestadas a este Tribunal no exercício de 2026, os gastos com pessoal inativo e pensionistas efetuados pelo Poder Legislativo municipal serão incluídos no limite de repasse do Poder Executivo, conforme Emenda Constitucional n.º 109/21, que altera o artigo 29-A da Constituição Federal, com vigência a partir do início da primeira legislatura municipal após a data de sua publicação;

III.6 quanto à necessidade de solução dos problemas apurados em sede de auditorias na gestão tributária municipal, tratadas nos tópicos 7.5.2, 7.5.3 e 7.5.4 pelo Corpo Instrutivo (Peça 151), até o final de seu mandato, bem como o cumprimento dos outros procedimentos considerados imprescindíveis para a gestão fiscal responsável, mencionados no tópico 7.5.5, de forma a atender o estabelecido no artigo 11 da LRF e nos termos do artigo 30, III combinados com os incisos XVIII e XXII,

do artigo 37, da CF, pois este Tribunal poderá pronunciar-se pela emissão de parecer prévio contrário à aprovação de suas contas; e

III.7 quanto ao adequado cumprimento das decisões emanadas por esta Corte no que tange aos editais de limpeza urbana, sob pena de ser considerado na Prestação de Contas de Governo, com aptidão para ensejar a emissão de parecer prévio contrário por parte deste Tribunal.

IV – Pela **COMUNICAÇÃO**, nos termos regimentais, ao **atual Presidente da Câmara Municipal de Porciúncula**, para que tenha ciência quanto à emissão do presente parecer prévio, com o registro de que a íntegra dos autos se encontra disponível no sítio eletrônico desta Corte de Contas;

V – Findas as providências supra, pelo **ARQUIVAMENTO** do processo.

GCSMVM,

MARCELO VERDINI MAIA
Conselheiro Substituto