

ACÓRDÃO Nº 109115/2023-PLEN

1 PROCESSO: 222343-6/2023

2 NATUREZA: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL

3 INTERESSADO: ABRAÃO DAVID NETO

4 UNIDADE: PREFEITURA MUNICIPAL DE NILÓPOLIS

5 RELATOR: MARCELO VERDINI MAIA

6 REPRESENTANTE DO MINISTÉRIO PÚBLICO: HENRIQUE CUNHA DE LIMA

7 ÓRGÃO DECISÓRIO: PLENÁRIO

8 ACÓRDÃO:

Vistos, relatados e discutidos estes autos de **PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL**, **ACORDAM** os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, em sessão do **PLENÁRIO**, por unanimidade, por **EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL com RESSALVA, DETERMINAÇÃO, RECOMENDAÇÃO, COMUNICAÇÃO e ARQUIVAMENTO**, nos exatos termos do voto do Relator.

9 ATA Nº: 39

10 QUÓRUM:

Conselheiros presentes: José Maurício de Lima Nolasco, Marianna Montebello Willeman, Domingos Inácio Brazão e Marcio Henrique Cruz Pacheco

Conselheiros-Substitutos presentes: Andrea Siqueira Martins e Marcelo Verdini Maia

11 DATA DA SESSÃO: 8 de Novembro de 2023

Marcelo Verdini Maia

Relator

Marcio Henrique Cruz Pacheco

Vice-Presidente no exercício da Presidência

Fui presente,

Henrique Cunha de Lima

Procurador-Geral de Contas



PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL

Nilópolis

EXERCÍCIO DE 2022

RELATOR CONSELHEIRO-SUBSTITUTO MARCELO VERDINI MAIA

PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO DO MUNICÍPIO DE NILÓPOLIS – PODER EXECUTIVO

PROCESSO N.º 222.343-6/2023

EXERCÍCIO DE 2022

PREFEITO: SR. ABRAÃO DAVID NETO

PARECER PRÉVIO

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, nos termos da Constituição do Estado e da Lei Complementar nº 63, de 01 de agosto de 1990, e,

Considerando que as Contas de Governo do Município de NILÓPOLIS, referentes ao exercício de **2022**, constituídas dos respectivos Balanços Gerais do Município e das demonstrações técnicas de natureza contábil, foram elaboradas com observância às disposições legais pertinentes, conforme conclusão apontada no parecer do Conselheiro-Relator;

Considerando o minucioso trabalho do Corpo Instrutivo;

Considerando o parecer exarado pelo Ministério Público junto a este Tribunal de Contas, representado pelo Procurador-Geral, Dr. Henrique Cunha de Lima;

Considerando o exame a que procedeu o Conselheiro-Relator;

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

RESOLVE:

Emitir **PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL** à aprovação das Contas de Governo do Município de Nilópolis, referentes ao exercício de 2022, de responsabilidade do Sr. Abraão David Neto, com as **RESSALVAS, DETERMINAÇÕES e RECOMENDAÇÕES** constantes do Voto.

SALA DAS SESSÕES, de de 2023.

Conselheiro Marcio Henrique Cruz Pacheco

VICE-PRESIDENTE NO EXERCÍCIO DA PRESIDÊNCIA

Conselheiro Substituto Marcelo Verdini Maia

RELATOR

**REPRESENTANTE DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS JUNTO AO TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO RIO DE JANEIRO**



PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL

Nilópolis

EXERCÍCIO DE 2022

RELATOR CONSELHEIRO-SUBSTITUTO MARCELO VERDINI MAIA

PLENÁRIO

VOTO GCSMVM

PROCESSO TCE-RJ Nº 222.343-6/23

ORIGEM: PREFEITURA MUNICIPAL DE NILÓPOLIS

ASSUNTO: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO DE 2022

RESPONSÁVEL: SR. ABRAÃO DAVID NETO

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

**VERIFICAÇÃO INICIAL, POR PARTE DAS INSTÂNCIAS
INSTRUTIVAS, DA OCORRÊNCIA DE FALHAS. SUGESTÃO
PRELIMINAR DE EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL
COM RESSALVAS.**

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

**MANUTENÇÃO DAS FALHAS APÓS APRESENTAÇÃO DAS
RAZÕES DE DEFESA. ASPECTOS ADICIONAIS QUE NÃO SERÃO
OBJETO DE RESSALVA, NA LINHA DE DECLARAÇÃO DE VOTO
APRESENTADA EM SESSÃO DE 08/11/2023.**

**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 Nilópolis, que abrange as contas do Poder Executivo, relativas ao exercício

de 2022, sob a responsabilidade do Chefe do Poder Executivo Municipal, **Sr. Abraão David Neto**, 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 13/04/2023, 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 (15/02/2023), sua remessa foi tempestiva (13/04/2023), 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, procedeu a uma análise detalhada de toda a documentação encaminhada e constatou a ausência de elementos necessários para fins de emissão de parecer prévio, o que impossibilitou naquele momento a verificação das normas legais e constitucionais que devem ser cumpridas pelo município, o que culminou na expedição do Ofício PRS/SSE/CGC n.º 11656/23 com base no art. 7-A da Deliberação TCE n.º 285/18 para que o jurisdicionado encaminhasse os elementos faltantes.

Em atenção ao ofício supramencionado, o jurisdicionado encaminhou o Documento TCE-RJ n.º 10.986-2/2023.

Em continuidade, o Corpo Instrutivo, conforme instrução técnica de 28/06/2023, em sua conclusão preliminar, frente às falhas a seguir apresentadas, sugeriu a emissão de parecer prévio favorável à aprovação das contas do Chefe do Poder Executivo, com **ressalvas, determinações, recomendação:**

RESSALVA N.º 1

O Certificado de Regularidade Previdenciária - CRP, do Regime Próprio de Previdência Social do Município foi emitido com base em decisão judicial, tendo em vista a não comprovação do cumprimento de critérios e exigências estabelecidos na Lei n.º 9.717/98.

RESSALVA N.º 2

Ausência de equilíbrio financeiro do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos, sendo constatado um déficit financeiro, em desacordo com a Lei Federal n.º 9.717/98.

RESSALVA N.º 3

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 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 31/07/2023, 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 favorável à aprovação das contas, com as ressalvas e determinações apontadas pelo Corpo Instrutivo.

Ressalte-se que, por meio de decisão monocrática proferida em 10/08/2023, 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, assim como foram solicitados documentos e esclarecimentos adicionais com o objetivo de lançar luz sobre outros pontos suscitados para que esta Corte pudesse se pronunciar de forma conclusiva sobre as presentes Contas de Governo.

Em resposta ao Ofício PRS/SSE/CGC nº 22107/2023, observou-se a remessa tempestiva dos elementos que deram origem ao Doc. TCE-RJ nº 18.676-5/23¹, protocolizado em 24/08/2023, de modo que o processo foi encaminhado à CSC-Municipal para reexame dos documentos juntados aos autos.

Em nova manifestação, de 19/09/2023, o Corpo Instrutivo manteve as ressalvas anteriormente consignadas, o que culminou na sugestão de emissão de **parecer prévio favorável**, deixando, entretanto, de se manifestar quanto aos documentos e esclarecimentos adicionais solicitados na decisão monocrática de 10/08/2023.

¹ O Ofício PRS/SSE/CGC nº 22107/23 foi recebido em 14/08/2023 (segunda-feira), a contagem do prazo de 10 dias se iniciou no dia 15/08/2023 (terça-feira) e teve o seu término em 24/08/2023, na forma do art. 29 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

O Ministério Público de Contas, por sua vez, em 22/09/2023, endossou a manutenção da proposta 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.

O processo foi incluído na sessão de 08/11/2023, ocasião em que o Exmo. Conselheiro Márcio Pacheco apresentou declaração de voto, que foi acolhida pelos membros do Corpo Deliberativo, sendo certo que o teor da sugestão lá contida foi incorporado ao presente voto.

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

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

(*accountability*) 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.

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.

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 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 2021, e dos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) dos 1º, 2º e 3º quadrimestres de 2021, em consonância com o que dispõe a LRF.

2. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

2.1 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

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.

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 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\$ 447.158.542,87 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.

⁶ Art. 37 da CF/88.

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.

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, 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 consultante, **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, respeitadas as demais prescrições constitucionais e nos termos da Lei no 4.320/64, autorizado a abrir créditos adicionais suplementares até o limite de 45% (cinquenta por cento), da Despesa Fixada para o orçamento de cada uma das unidades gestoras, com a finalidade de atender insuficiências de dotações estabelecidas na presente lei e em créditos adicionais,

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.

na forma do que dispõem os artigos 7º e 40 à 43 da Lei Federal no 4.320, de 1964, **por meio da transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma mesma categoria de programação, de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro**, criando, se necessário, fontes de recursos e elemento de despesa em cada projeto, atividade ou operações especiais e adaptando as fontes de recursos, mediante a utilização de recursos provenientes de: **[grifos produzidos]**

Em continuidade, de forma resumida, ocorreram as seguintes alterações orçamentárias em razão da abertura de créditos adicionais, as quais **guardam paridade** com o anexo 11 da Lei Federal nº 4.320/64:

Descrição	Valor (R\$)
(A) Orçamento inicial	447.158.542,87
(B) Alterações:	244.456.762,24
Créditos extraordinários 0,00	
Créditos suplementares 244.456.762,24	
Créditos especiais 0,00	
(C) Anulações de dotações	146.813.475,71
(D) Orçamento final apurado (A + B - C)	544.801.829,40
(E) Orçamento registrado no Balanço Orçamentário – Anexo 12 da Lei Federal n.º 4.320/64	544.801.829,40
(F) Divergência entre o orçamento apurado e os registros contábeis (D - E)	0,00

Fonte: Relação de Informações Prestadas - Peça 154 (fls. 14/25) e Anexos 11 e 12, Peças 13 e 14.

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 45% (quarenta e cinco 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\$ 201.221.344,29.

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\$ 116.859.748,21, apuradas pelo Corpo Instrutivo.

No que concerne aos créditos adicionais abertos em face de autorizações em leis específicas, a Especializada de Contas afirmou que **não houve** ocorrência no exercício em análise, segundo a

relação de Decretos e o Relatório do Controle Interno (Peças 154, fls. 14/25 e Peça 112, respectivamente).

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	123.751.364,93
II - Receitas arrecadadas	437.453.726,49
III - Total das receitas disponíveis (I+II)	561.205.091,42
IV - Despesas empenhadas	439.131.851,23
V - Aporte financeiro (extraorçamentário) ao instituto de previdência	1.458.743,80
VI - Total das despesas realizadas (IV+V)	440.590.595,03
VII - Resultado alcançado (III-VI)	120.614.496,39

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior, Processo TCE-RJ n.º. 210.404-8/2022; 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), bem como os repasses financeiros (extraorçamentários) transferidos para a unidade gestora do 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\$ 64.866.365,42¹¹**, o que **guardou paridade** com as informações constantes no Balanço Orçamentário Consolidado (Peça 14).

Ressalta-se que as receitas diretamente arrecadadas em razão da competência tributária do ente representam **18,38%** 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 137).

A título comparativo, a Especializada aponta que o ente apresentou arrecadação per capita (receitas correntes) de **R\$ 2.885,32** por habitante.

Já a execução orçamentária da despesa apresentou uma **economia orçamentária** no valor de **R\$ 37.408.966,03**, tendo o ente executado 93,58% das despesas correntes fixadas e 89,51% 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	512.024.908,29	74.571.181,80	437.453.726,49
Despesas Realizadas	507.392.863,37	68.261.012,14	439.131.851,23
Superávit/Déficit Orçamentário	4.632.044,92	6.310.169,66	-1.678.124,74

Fonte: Balanço Orçamentário Consolidado – Peça 14 e Balanço Orçamentário do RPPS – Peça 49.

¹¹ Observa-se que o cálculo da **insuficiência orçamentária** desconsiderou a Receita Intraorçamentária, que foi apresentada na Instrução Técnica (Peça 168) e no parecer do Ministério Público de Contas (Peça 171).

O MCASP 9ª Edição dispõe: Operações intraorçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo; por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de receitas entre seus órgãos. As receitas intraorçamentárias são a contrapartida das despesas classificadas na Modalidade de Aplicação “91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes do Orçamento Fiscal e do Orçamento da Seguridade Social” que, devidamente identificadas, possibilitam anulação do efeito da dupla contagem na consolidação das contas governamentais. Dessa forma, a fim de se evitar a dupla contagem dos valores financeiros objeto de operações intraorçamentárias na consolidação das contas públicas, a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338/2006, incluiu as “Receitas Correntes Intraorçamentárias” e “Receitas de Capital Intraorçamentárias”, representadas, respectivamente, pelos códigos 7 e 8 em suas categorias econômicas. Essas classificações, segundo disposto pela Portaria que as criou, não constituem novas categorias econômicas de receita, mas apenas especificações das Categorias Econômicas “Receita Corrente” e “Receita de Capital”.

Ao que se observa, o município apresentou **resultado deficitário**, 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	207.296.504,64	20.159.560,91	310.308,98	186.826.634,75
Passivo financeiro	41.421.795,99	703.571,27	308.532,86	40.409.691,86
Superávit Financeiro	165.874.708,65	19.455.989,64	1.776,12	146.416.942,89

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

Nota 1: no Passivo Financeiro da Câmara Municipal foram considerados os valores das consignações (R\$138.176,47) e dos restos a pagar (R\$170.356,39), evidenciados no Anexo 17 da Lei n.º 4.320/64 (peça 26).

Nota 2: no último ano do mandato serão considerados na apuração do superávit/déficit financeiro eventuais ajustes, tais como, anulação de despesas e cancelamento de restos a pagar indevidos, bem como dívidas firmadas nos dois últimos quadrimestres. Tais ajustes são necessários à avaliação das normas estabelecidas pela LRF ao final do mandato, com destaque para o artigo 1º c/c o artigo 42, em conformidade com as análises realizadas por este Tribunal nas prestações de contas de término de mandato.

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	2021	2022
3.451.521,82	123.751.364,93	146.416.942,89

Fonte: Prestação de Contas do exercício anterior – Processo TCE-RJ n.º 210404-8/2022 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 **deficitário de R\$ 245.807.652,31**.

A Especializada retratou, ainda, ao transcrever os elementos do Balanço Patrimonial Consolidado (Peça 17), a existência de **passivo a descoberto (patrimônio líquido negativo) na ordem de R\$ 204.394.203,84**, sobre o qual destaco a forte influência do elevado déficit atuarial do regime próprio de previdência social não equacionado (R\$ 725.066.809,20), conforme relatado em notas explicativas ao Balanço Patrimonial do Instituto de Previdência dos Servidores do Município de Nilópolis – Previnil (Peça 51 – fls. 17/18). O tema será melhor abordado no item 6.2 do meu voto.

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\$	448.535.090,20	482.012.209,00	439.575.728,80	431.042.912,48

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior - Processo TCE-RJ n.º 210404-8/2022 e Processos TCE-RJ n.ºs 222.876-1/2022, 240.422-6/2022 e 202.869-6/2023 – Relatórios de Gestão Fiscal do exercício.

4.2. DÍVIDA PÚBLICA

De acordo com a Resolução n.º 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	133.759.847,60	157.070.350,80	145.807.658,50	134.628.320,40
Valor da dívida consolidada líquida	-39.600.076,60	-45.018.762,60	-72.566.673,50	-35.846.877,70
% da dívida consolidada	-8,83%	-9,35%	-16,56%	-8,32%

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.

líquida s/ a RCL

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior - Processo TCE-RJ n.º 210.404-8/2022 e Processo TCE-RJ n.º 202.869-6/2023, RGF – 3º Quadrimestre do exercício

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

4.3. OPERAÇÕES DE CRÉDITO E GARANTIAS CONCEDIDAS

A Resolução n.º 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 **respeitou** o limite de 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 nº 202.869-6/2023, RGF – 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 **realizou** a alienação de ativos no exercício em análise.

De acordo com a Especializada, os recursos provenientes dessas alienações não foram executados no exercício em exame, permanecendo saldo residual para aplicação no exercício seguinte, não havendo, portanto, descumprimento do disposto no artigo 249 da CRFB/88 c/c artigo 44 da Lei Complementar Federal n.º 101/00.

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	50,80%	38,42%	165.599.971,68	36,92%	182.988.887,29	37,96%	214.830.003,92	48,87%	224.127.767,62	52,00%

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.

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior - Processo TCE-RJ n.º 210.404-8/2022 e Processo TCE-RJ n.ºs 222.876-1/2022, 240.422-6/2022 e 202.869-6/2023 – 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 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.

Ocorre que o Poder Executivo municipal **ultrapassou o limite prudencial de 95%** do máximo permitido pela LRF (54%), sujeitando-se às vedações impostas no parágrafo único, do artigo 22 do mesmo diploma legal, até eliminação do excedente.

Considerando que o respectivo alerta ao Chefe do Poder Executivo foi exarado por esta Corte de Contas nos autos do Relatório de Gestão Fiscal, referente ao 3º quadrimestre do exercício de 2022, em decorrência da decisão plenária de 17/04/2023, reputo que as medidas já tomadas, por ora, foram suficientes, em face do iminente risco de descumprimento do limite legal de gastos com pessoal, sobretudo se for considerada, em conjunto, a progressiva redução do indicador de Receita Corrente Líquida (RCL) ressaltada no presente.

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.

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.
[...]

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 informa 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	
Receitas	456.982.540,93	512.024.908,20	
Despesas	456.982.540,93	507.392.863,40	
Resultado primário	-7.939.931,61	-5.742.627,90	Atendido
Resultado nominal	-18.614.144,78	16.107.106,20	Atendido
Dívida consolidada líquida	-32.500.000,00	-35.846.877,70	Atendido

Fonte: LDO – peça 3, Anexos 1 e 6 do RREO 6º bimestre (processo TCE-RJ nº 202.872-3/2023) e Anexo 2 do RGF do 3º Quadrimestre (processo TCE-RJ nº 202.869-6//2023).

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 quadrimestre do exercício em análise.

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 cancelamentos de restos a pagar processados e não processados liquidados em montante

de R\$ 16.822,35, o que a princípio poderia caracterizar o descumprimento dos arts. 62 e 63 da Lei Federal nº 4.320/64.

Ocorre que, ao analisar a documentação dos autos (Peça 15), o Corpo Instrutivo identificou que os cancelamentos decorreram de liquidações indevidas, o que justifica a ocorrência dos respectivos cancelamentos, entendimento em relação ao qual adiro.

No que se refere à inscrição de restos a pagar não processados ao final do exercício de 2022, a instrução técnica apontou que o município inscreveu restos a pagar não processados (R\$ 24.629.928,40) com a devida disponibilidade de caixa (R\$ 171.044.767,29), desconsiderando os valores relativos ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) e ao Poder Legislativo.

No entanto, analisando o Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar - Poder Executivo (Modelo 11), por fonte de recursos, encaminhado à Peça 118, e comparando-o com os valores publicados no Anexo 5 do Relatório de Gestão Fiscal, referente ao terceiro quadrimestre de 2022, é possível constatar que os valores das disponibilidades de caixa líquida (após a inscrição em restos a pagar não processados do exercício) não guardam consonância entre si:

Disponibilidade de caixa líquida (após a inscrição em restos a pagar não processados do exercício)

Modelo 11 – Peça 118	Anexo 5 do RGF do 3º Quadrimestre de 2022	Diferença
165.823.417,68	160.195.685,1	5.627.732,58

Fonte: Modelo 11 – Peça 118 e Anexo 5 do RGF do 3º Quadrimestre (Processo TCE-RJ nº 202.869-6/2023 – Peça 5).

Ademais, em sede de análise preliminar dos autos, também foram observadas inconsistências no Anexo 5 do RGF do 3º Quadrimestre de 2022 relacionadas com fontes de recursos vinculados com saldos negativos de disponibilidades de recursos, a exemplo da fonte de recursos de “royalties 5% Lei 7990/89 (FR 132)”, cujo saldo apresentado era de R\$ 2.423.608,35, negativo.

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.

Na análise da relação de empenhos (Peça 164), 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 nº 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	26.229.432,83	2.433.226,99
(b) Educação infantil	365 – Ensino infantil	3.809.640,47	27.462,98
(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	93.299,83	0,00
(e) Demais subfunções atípicas (Consideradas no Ensino Fundamental e Infantil)	122 – Administração	443.293,65	69.460,00
	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)		30.575.666,78	2.530.149,97
(i) Sub total das despesas com ensino da fonte Impostos e Transferência de Impostos			33.105.816,75
FONTE DE RECURSOS: FUNDEB			
Descrição	Despesa Paga R\$ (a)	RP processados e RP não processados R\$ (b)	
(j) Despesa realizadas com a fonte FUNDEB	63.451.206,62	844.964,80	
(l) Dedução do sigfis	0,00	0,00	
(m) Despesas com ensino da fonte FUNDEB (j-l)	63.451.206,62	844.964,80	
(n) Subtotal das despesas com ensino da fonte FUNDEB		64.296.171,42	
Apuração do mínimo constitucional de aplicação em MDE			
(o) Total das despesas com ensino (i + n)		97.401.988,17	
(p) Ganho de recursos do Fundeb		31.458.488,87	
(q) Total das despesas registradas como gasto em educação (o-p)		65.943.499,30	
(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		1.811.850,64	

(fonte impostos e transferências)	
(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	875.590,77
(v) Total das despesas consideradas para fins de limite constitucional (q – r – s – t + u)	65.007.239,43
(x) Receita resultante de impostos	222.921.561,68
(z) Percentual alcançado (limite mínimo de 25,00% - art. 212 da CF/88) (v / x x 100)	29,16%

Fonte: Despesas Empenhadas, Liquidadas e Pagas – peça 154 (fls. 78/86) e documentação contábil comprobatória – peças 55, 56 e 57, Anexo 10 consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – peça 12, Relações de Cancelamentos de RP nas fontes Impostos e Transferências de Impostos – Peça 58 e Fundeb – Peças 70/71, Relação de Pagamento de Restos a Pagar – Peça 77, Balancete Contábil Impostos e Transferências de Impostos – Peça 59, Balancete Contábil Fundeb – Peça 65 e Relatório Analítico Educação – peça 164.

Nota 1:(linha “o”): após apuração do Fundeb para o exercício, verifica-se que o município teve um ganho líquido no valor de R\$31.458.488,87 (transferência recebida R\$61.936.769,42 e contribuição R\$30.478.280,55).

Nota 2: as despesas com a educação especial, e administração na fonte Impostos e Transferências de Impostos correspondem ao ensino fundamental, conforme informado pelo município (peça 154, fl. 78), motivo pelo qual foram incluídas na base de cálculo do limite da educação.

Nota 3 (linha “r”): embora tenha ocorrido cancelamentos de restos a pagar de exercícios anteriores, nas fontes Impostos e Transferências de Impostos e Fundeb, os mesmos não foram excluídos do total das despesas com educação, tendo em vista que os montantes cancelados não impactariam o cálculo do limite mínimo constitucional naqueles exercícios.

Nota 4 (linha “s”): o município inscreveu restos a pagar na fonte Impostos e Transferências de Impostos (R\$2.530.149,97), não comprovando a suficiente disponibilidade financeira, conforme Balancete. Dessa forma, não foi considerado este montante inscrito sem a respectiva disponibilidade como despesas em educação para fins de limite.

Nota 5 (linha “t”): o município inscreveu restos a pagar na fonte Fundeb (R\$844.964,80), comprovando 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 6 (linha “u”): restos a pagar do exercício anterior, pagos no exercício de 2022 com recursos de Impostos e Transferências de Impostos, que não foram considerados no exercício de referência por não possuírem disponibilidade de caixa, conforme Nota Técnica nº 05/22.

Verifica-se que o município **cumpriu** o limite estabelecido no artigo 212 da Constituição Federal, tendo aplicado **29,16%** das receitas de impostos e transferências de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Com base nas alterações promovidas pela EC nº 119/22, editada no contexto da pandemia da COVID-19, devem os gestores públicos realizar o montante não aplicado em 2020 e 2021 a título complementar até o exercício de 2023. Nesse sentido, assim concluiu o Corpo Instrutivo:

Vale salientar que, no exercício de 2021, o município superou o limite mínimo em R\$2.009.901,88, restando a ser aplicado até o exercício de 2023, portanto, o montante de R\$4.608.061,87, conforme se verifica na respectiva Prestação de Contas de Governo (Processo TCE-RJ n.º 210.404-8/2022).

Dessa forma, considerando que o município aplicou em 2022, além do mínimo constitucional, o montante de R\$9.276.849,01, **constata-se o cumprimento do referido dispositivo já neste exercício.** [grifos produzidos]

Ante o exposto, reputo atendido o critério estabelecido na EC nº 119/22.

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/5ano e à 8ªsérie/9ºano, conforme tabela abaixo, adotando como base o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB, de 2021:

RESULTADOS DO IDEB – 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	5,50	95%	20	4,40	4,70	94%	19

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:

- 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;

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

-
- 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
- c) complementação VAAR (Valor Anual por Aluno Resultado/Rendimento) 2,5% nas redes públicas que, cumpridas condicionalidades de melhoria de gestão previstas em lei, alcançarem 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\$ 31.458.488,87, na medida em que recebeu transferências na ordem de R\$ 61.936.769,42 e efetuou contribuições no montante de R\$ 30.478.280,55.

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 **80,99%**.

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

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.

Quanto à complementação da União definida como VAAT, de acordo com o Anexo 10 consolidado da Lei Federal nº 4.320/64 (Peça 12), observa-se que o município não recebeu recursos nessa modalidade no exercício de 2022, embora houvesse previsão de arrecadação de R\$ 1.500.000,00.

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

Em consulta ao sítio do Siconfi¹⁹, verifica-se que o município se encontra em condição preliminar de inabilitado por inobservância do art. 163-A da Constituição Federal, tendo em vista que não transmitiu ao SIOPE os dados do ano de 2021. Tal fato impede que as informações do VAAT sejam apuradas.

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 **98,97%** dos recursos do Fundeb em 2022, em observância ao art. 25 da Lei Federal n.º 14.113/20, restando a empenhar 1,03% (R\$ 649.070,94).

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 210.404-8/2022), a conta Fundeb registrou ao final daquele exercício um superávit financeiro de R\$ 1.372.940,54, de acordo com o respectivo Balancete encaminhado pela Prefeitura.

Constata-se, ainda, que o valor de R\$ 1.372.940,54 foi utilizado no exercício de 2022, por meio da abertura de crédito adicional, no 1º quadrimestre (Peça 75), de acordo, portanto, com a regra insculpida no § 3º, artigo 25 da Lei Federal n.º 14.113/20 (Nova Lei do Fundeb).

Vale ressaltar que foi decidido por este Tribunal na prestação de contas do exercício anterior que a conta Fundeb deveria registrar ao final daquele exercício um superávit financeiro correspondente ao saldo a empenhar apurado, no montante de R\$ 1.730.933,67, razão pela qual 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.

¹⁹ Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=38303>. Acesso em 29/09/2023.

Registra-se que a diferença de R\$ 357.993,13 entre o saldo apurado por este Tribunal e o contabilizado pelo Município no exercício de 2021 foi objeto de ressarcimento à conta do Fundeb em 26.02.2022, conforme apurado na PCGOV 2021, Processo TCE-RJ n.º 210.404-8/22.

Ao final de 2022, observa-se que a conta do Fundeb apresentou saldo suficiente para cobrir o montante dos recursos do Fundo não aplicados no exercício, 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	
(A) Superávit na conta Fundeb no exercício	844.293,99
(B) Saldo a empenhar no exercício seguinte	649.070,94
(C) Resultado apurado (A - B)	195.223,05

Fonte: Balancete contábil do Fundeb – Peça 65, e quadro do tópico ‘6.2.3.2.2 – Do cálculo da aplicação mínima legal’ da instrução técnica de 28/06/2023.

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 72, 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	106.888.777,02	3.494.248,03
Pessoal e Encargos Sociais	48.017.524,18	0,00
Juros e Encargos da Dívida	0,00	0,00
Outras Despesas Correntes	58.871.252,84	3.494.248,03
(B) Despesas de capital	2.889.371,42	0,00
Investimentos	2.889.371,42	0,00
Inversões Financeiras	0,00	0,00
Amortização da Dívida	0,00	0,00
(C) Total (A+B)	109.778.148,44	3.494.248,03
(D) Total das despesas com saúde	113.272.396,47	
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	73.196.638,98	3.437.677,54
Recursos de transferência do Sistema Único de Saúde - SUS	68.446.987,22	3.377.332,90
Recursos de operações de crédito	0,00	0,00
Outros Recursos	4.749.651,76	60.344,64
(H) Outras ações e serviços não computados	591.078,08	0,00
(I) Restos a pagar não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte impostos e transferências)		56.570,49
(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)	73.787.717,06	3.494.248,03
(L) Total das despesas com saúde não computadas		77.281.965,09
(M) Total das despesas com ações e serviços públicos de saúde para fins de limite (D - L)		35.990.431,38

Fonte: Despesas em Saúde por Grupo de Natureza de Despesa e por Fonte de Recursos – Peças 78 e 79, Balancete Contábil de Verificação da Saúde – Peça 80, Relação de Cancelamento de RP na fonte "Impostos e Transferências de Impostos" – Peça 85 e Relatório Analítico Saúde – Peça 165.

Nota 1: na linha H foram registradas despesas não consideradas no cálculo do limite, conforme verificado no Sigfis e abordado no item 6.3.1 do capítulo da instrução técnica de 28/06/2023.

Nota 2: embora tenha ocorrido cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores, o mesmo não foi excluído do total das despesas com saúde, tendo em vista que os valores não foram considerados no cômputo do limite mínimo constitucional naqueles exercícios em virtude de não possuírem a respectiva disponibilidade de caixa.

Nota 3: o município inscreveu restos a pagar 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 de limite.

Conforme se depreende da tabela anterior, o Corpo Instrutivo, ao analisar os dados disponíveis no Relatório Analítico de Saúde (Peça 165), identificou gastos na função 10 – Saúde que não pertencem ao exercício, no valor de R\$ 591.078,08, o que estaria em desacordo com o artigo 7º da LC n.º 141/12 c/c inciso II do artigo 50 da LRF, sem, contudo, considerar o fato como impropriedade ou ressalva nas contas em tela, como vinha sendo tratado nas prestações de contas de governo até o último exercício, como se observa a seguir:

Na análise da relação de empenhos, foram identificadas as seguintes situações:

a) gastos que não pertencem ao exercício, em desacordo com o artigo 7º da Lei Complementar n.º 141/12 c/c inciso II do artigo 50 da Lei Complementar n.º 101/00:

Data do empenho	N.º do empenho	Fonte de recursos	Valor Empenhado – R\$	Valor Pago – R\$
03/01/2022	39	Impostos e Transferências de Impostos	300.000,00	300.000,00
03/01/2022	40	Impostos e Transferências de Impostos	58.166,90	58.166,90
06/06/2022	330	Impostos e Transferências de Impostos	104.850,00	104.850,00
10/10/2022	530	Impostos e Transferências de Impostos	128.061,18	128.061,18
TOTAL IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIA DE IMPOSTOS			591.078,08	591.078,08

Fonte: Relatório Analítico Saúde – Peça 165.

Já a tabela seguinte demonstra que o montante gasto com saúde no exercício representou **17,18%** 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)	222.921.561,68
(B) Dedução da parcela do FPM (art. 159, I, "d" e "e")	13.472.840,92
(C) Dedução do IOF-Ouro	0,00
(D) Total das receitas (base de cálculo da saúde) (A-B-C)	209.448.720,76
DESPESAS COM SAÚDE	

(E) Despesas Pagas custeadas com recursos de impostos e transf. de impostos	35.990.431,38
(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)	35.990.431,38
(I) Percentual das receitas aplicado em gastos com saúde (H/D) mínimo 15%	17,18%
(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’ da instrução técnica de 28/06/2023, Relação de Cancelamento de RP na fonte "Impostos e Transferências de Impostos" – Peça 85, Relatório Analítico Saúde – Peça 165 e Documentos de arrecadação do FPM de julho, setembro e dezembro – Peças 160/162.

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.

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 86.

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 n.º 7.990/89 abordado nos autos do processo TCE-RJ n.º 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 n.º 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 mesma lei.

Neste sentido, decidiu a Corte Federal no Acórdão n.º 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, derogar, seja de forma expressa, seja de forma tácita, as vedações inseridas 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 em seu art. 50**, 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			41.545.510,08
Compensação financeira de recursos hídricos		0,00	
Compensação financeira de recursos minerais		0,00	
Compensação financeira pela exploração do petróleo, xisto e gás natural		41.545.510,08	
Royalties pela produção (até 5% da produção)	39.059.197,47		
Royalties pelo excedente da produção	0,00		
Participação especial	0,00		
Fundo especial do petróleo	2.486.312,61		
II – Transferência do Estado			5.628.606,70
III – Outras compensações financeiras			0,00
IV - Subtotal			47.174.116,78
V – Aplicações financeiras			747.271,03
VI – Total das receitas (IV + V)			47.921.387,81

Fonte: Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 12 e Relatório do Controle Interno – Peça 112 (fl. 31).

Nota: 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.

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		38.965.389,73
Pessoal e encargos	2.726.358,32	
Juros e encargos da dívida	0,00	
Outras despesas correntes	36.239.031,41	
II - Despesas de capital		3.711.200,00
Investimentos	3.711.200,00	
Inversões financeiras	0,00	
Amortização da dívida	0,00	

III - Total das despesas (I + II)	42.676.589,73
--	----------------------

Fonte: Documentação contábil comprobatória – Peça 149.

Nota: a documentação contábil à Peça 149 engloba as despesas executadas com recursos da cessão onerosa, as quais foram retiradas do quadro acima, com base na documentação constante da Peça 104, visto serem tratadas de forma apartada no tópico 7.1.4 da instrução técnica de 28/06/2023.

Quanto às despesas com pessoal e encargos (R\$ 2.726.358,32), a Especializada registrou que os gastos foram direcionados ao custeio de profissionais de educação em efetivo exercício, excepcionalizados pela legislação, e que, portanto, o Município não aplicou recursos de *royalties* em pagamento de pessoal não excetuado pela Lei Federal n.º 7.990/89, alterada pelas Leis Federais n.º 10.195/01 e n.º 12.858/13.

Adicionalmente, foi constatado que não ocorreram transferências financeiras dos *royalties* para capitalização do regime próprio de previdência social municipal, conforme documento constante à Peça 106.

Ainda quanto ao tema, a Lei Federal n.º 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\$ 9.321.804,53 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	9.321.804,53
(B) Parcela a ser Aplicada na Saúde – 25,00% (A x 0,25)	2.330.451,13
(C) Parcela a ser Aplicada na Educação – 75,00% (A x 0,75)	6.991.353,40
DESPESAS COM SAÚDE	
(D) Despesas pagas	2.610.989,72
(E) Restos a pagar processados e não processados, com disponibilidade de caixa	0,00
(F) Total das despesas consideradas em saúde = (D + E)	2.610.989,72
(G) Percentual dos recursos de royalties pré-sal aplicado em gastos com saúde (F/A)	28,01%
DESPESAS COM EDUCAÇÃO	
(H) Despesas pagas	7.146.204,61
(I) Restos a pagar processados e não processados, com disponibilidade de caixa	0,00
(J) Total das despesas consideradas em educação = (H + I)	7.146.204,61
(L) Percentual dos recursos de royalties pré-sal aplicado em gastos com educação (J/A)	76,67%

Fonte: ANP – Peça 166 e documentação contábil comprobatória – Peça 101.

Nota 1: o município inscreveu restos a pagar processados na saúde (R\$60.344,64) e educação (R\$44.752,15), não comprovando disponibilidade financeira, conforme respectivos balancetes (Peça 100). Dessa forma, não foi considerado este montante como despesas para fins do limite.

Nota 2: verifica-se uma aplicação nas áreas da saúde e educação superior às respectivas proporções do montante recebido no exercício, depreendendo-se, dessa forma, que os recursos aplicados a maior são remanescentes de exercícios anteriores.

Observa-se que o Poder Executivo aplicou **28,01%** recursos dos *royalties* previstos na saúde e **76,67%** 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\$ 1.152.384,92, no exercício de 2022, tendo sido aplicado um montante maior no valor de R\$ 1.224.219,37, em despesas previdenciárias.

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 sentido²⁰:

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 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

²⁰ Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME, fls. 4.

déficit atuarial em que o déficit financeiro é coberto pelo ente²¹, 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 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, atuarialmente calculadas, **referentes ao tempo de serviço passado, ao equacionamento de déficit 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

²¹ 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.

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 déficit 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 sucederam²² culminaram na alteração do item 17.9 do Anexo II da Deliberação TCE-RJ nº 285/2018²³ 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 07/2023²⁴, 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:

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

²³ Disponível em: https://www.tcerj.tc.br/portalnovo/pagina/prestacao_de_contas_de_governo_2022. Acesso em 25/09/2023.

²⁴ Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/cadastro-publicacoes/public/nota-tecnica>. Acesso em 02/10/2023.

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 [...]

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 Nilópolis possui tão somente o Fundo em Capitalização que apresenta **déficit financeiro** 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 de benefícios	117.245.304,14
(B) Provisões Matemáticas de benefícios concedidos	549.780.983,74
(C) Resultado Financeiro do Fundo em Capitalização do RPPS (A) – (B)	-432.535.679,60

Fonte: – Relatório de Avaliação Atuarial em 31/12/2021 – Peça 107 – fls. 24/25.

Muito embora não tenha sido expressamente consignado na instrução técnica (Peça 168) 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.

Adicionalmente, o Corpo Instrutivo demonstrou a execução orçamentária do exercício, considerando apenas as receitas vinculadas à massa de inativos e pensionistas (contribuições de aposentados, pensionistas e compensação previdenciária) e as despesas previdenciárias executadas no exercício de 2022, o que **reforçou a existência de desequilíbrio financeiro do RPPS municipal**:

Descrição	Valor (R\$)
(A) Receitas previdenciárias do exercício – Segurados com benefícios já concedidos (Contribuição de aposentados, de pensionistas e Compensação Previdenciária)	2.962.130,44
(B) Despesas previdenciárias do exercício	49.338.553,45
(C) Déficit Financeiro do exercício (A) - (B)	-46.376.423,01
(D) Aporte para Insuficiência Financeira do exercício	1.015.043,80
(E) Resultado Financeiro (D) + (C)	-45.361.379,21

Fonte: Banco de dados da CAD-Previdência – Peça 163.

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 18.676-5/2023.

Em síntese, o jurisdicionado alegou que o fato não decorreu de ausência de repasses de contribuições patronais e dos segurados no exercício em análise (Peça 176).

Sustentou, ainda, que o RPPS apresentou superávit financeiro, uma vez que as receitas orçamentárias arrecadadas no exercício de 2022 superaram as despesas previdenciárias orçamentárias liquidadas no total de R\$ 6.437.683,30 (Peça 184), como disposto no Anexo 4 do RREO (Peça 185).

Além do documento acima mencionado, o jurisdicionado juntou aos autos o relatório gerencial denominado “Fluxo de Caixa” (Peça 181) no qual conta o acompanhamento mensal do saldo financeiro das disponibilidades da unidade gestora do RPPS (Previnil) e, conforme valores apresentados, observou-se uma evolução patrimonial de R\$ 7.526.440,58 (sete milhões quinhentos e vinte e seis mil quatrocentos e quarenta Reais e cinquenta e oito centavos) se comparado o saldo

inicial de janeiro de 2022 (R\$ 12.633.120,33) com o saldo final de dezembro de 2022 (R\$ 20.159.560,91).

Em suas alegações, o gestor do RPPS afirmou que **equilíbrio financeiro** é a garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro, nos termos do art. 2º da Portaria MTP nº 1.467/2022, e que **déficit financeiro** é o valor da insuficiência financeira, período a período, apurada por meio do confronto entre o fluxo das receitas e o fluxo das despesas do RPPS em cada exercício financeiro, conforme expressamente definido no art. 2º, inciso XIII.

O Corpo Instrutivo (Peça 195, fls. 06/07), endossado pelo *Parquet* Especial (Peça 198), diante dos argumentos apresentados, os quais se encontram devidamente suportados por documentação comprobatória necessária e suficiente à elucidação dos fatos, concluem que o Previnil considerou um **conjunto mais abrangente de receitas** do que aquele aplicado por esta Corte de Contas, motivo pelo qual sugere a manutenção da falha **por entender de forma mais restritiva** acerca de quais receitas previdenciárias seriam elegíveis no cálculo da insuficiência financeira do RPPS quais sejam as contribuições dos aposentados e pensionistas e a compensação financeira entre os regimes previdenciários (COMPREV), nos moldes orientados pelo Tribunal por meio da Nota Técnica nº 07/2023 c/c art. 49 da Portaria MTP nº 1.467/2022.

É importante ressaltar que a interpretação elástica dada pelo jurisdicionado poderia levar à conclusão de que “todas” as receitas arrecadadas pelo RPPS no exercício poderiam ser utilizadas para o custeio de “todas” as obrigações no mesmo período – mesmo o RPPS apresentando elevado déficit atuarial, sobretudo da massa de segurados em gozo do benefício (benefícios concedidos) – o que não se mostra coerente com o **regime financeiro de capitalização**²⁵ coletiva, como fundamento da observância do equilíbrio financeiro e atuarial, **obrigatório** para os benefícios de aposentadoria e pensão programadas, como se observa no trecho extraído da Portaria MTP nº 1.467/2022:

²⁵ Portaria MTP nº 1.467/2022, art. 2º:[...]

XXXVIII - regime financeiro de capitalização: regime no qual o valor atual de todo o fluxo de contribuições normais e suplementares futuras acrescido ao patrimônio do plano é igual ao valor atual de todo o fluxo de pagamento de benefícios futuros, fluxo este considerado até sua extinção e para todos os benefícios cujo evento gerador venha a ocorrer no período futuro dos fluxos, requerendo o regime, pelo menos, a constituição:

a) de provisão matemática de benefícios a conceder até a data prevista para início do benefício, apurada de acordo com o método de financiamento estabelecido; e
b) de provisão matemática de benefícios concedidos para cada benefício do plano a partir da data de sua concessão;

Art. 30. Os entes federativos poderão adotar para apuração dos compromissos e determinação dos custos do plano de benefícios do RPPS, **como fundamento da observância do equilíbrio financeiro e atuarial:**

I - **regime financeiro de capitalização**, para cálculo dos compromissos relativos às **aposentadorias programadas e pensões** por morte decorrentes dessas aposentadorias;

No entanto, as alegações do gestor seriam perfeitamente plausíveis no bojo de um sistema de previdência baseado no chamado “pacto de gerações”, isto é, estruturado em **regime financeiro de repartição simples**²⁶, a exemplo do Fundo em Repartição (antigo Pano Financeiro), instituído de forma excepcional no âmbito da segregação da massa de segurados, no qual as contribuições arrecadadas hoje não ficam capitalizadas, ou seja, rendendo juros, sendo gastas de pronto para custear os benefícios de aposentados e pensionistas de hoje²⁷.

Segundo Vaz (2009)²⁸, no sistema intergeracional, cabe à atual geração de trabalhadores em atividade pagar as contribuições que garantem os benefícios dos atuais inativos, e assim, sucessivamente, no passar dos tempos.

Ocorre que este não é o caso do RPPS de Nilópolis, cujos benefícios de aposentadoria e pensão programadas são estruturados compulsoriamente em regime financeiro de capitalização, nos termos do art. 30, inciso I da Portaria MTP nº 1.467/22, o que pode ser confirmado em consulta realizada aos Relatórios de Avaliação Atuariais encaminhados à Peça 107 (fls. 11 e 83).

Dito isto, acompanho a proposta do Corpo Instrutivo e do *Parquet* Especial, mantendo-se a falha relacionada com o evidente desequilíbrio financeiro enfrentado pelo RPPS de Nilópolis, para a qual serão consideradas **ressalva e determinação**.

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

²⁶ Portaria MTP nº 1.467/2022, art. 2º:[...]

XL - regime financeiro de repartição simples: regime em que o valor atual do fluxo de contribuições normais futuras de um único exercício é igual ao valor atual de todo o fluxo de benefícios futuros cujo pagamento venha a ocorrer nesse mesmo exercício;

²⁷ Vaz, L. R. (2009). O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial no sistema previdenciário brasileiro. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, 6. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/240>. Acesso em 02/10/2023.

²⁸ Vaz, L. R. (2009). O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial no sistema previdenciário brasileiro. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, 6. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/240>. Acesso em 02/10/2023.

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	Diferença
Do Servidor	9.356.949,67	9.356.955,67	-6,00
Patronal	17.632.306,91	17.632.306,91	0,00
Total	26.989.256,58	26.989.262,58	-6,00

Fonte: Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias devidas e efetivamente repassadas dos segurados do RPPS – Peça 154 (fls. 119/120).

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, ficou demonstrado, por meio do Demonstrativo encaminhado à Peça 154, que o Poder Executivo efetuou, em sua integralidade, os pagamentos devidos no exercício, bem como os termos de parcelamentos foram registrados no sistema Cadprev.

O quadro a seguir, expõe de forma resumida, o montante devido e os valores pagos no exercício:

DEMONSTRATIVO REFERENTE AOS TERMOS DE PARCELAMENTO JUNTO AO RPPS

Número do Termo de Parcelamento	Data da Pactuação	Valor Total Pactuado	Valor Devido no Exercício em Análise (A)	Valor Recebido no Exercício em Análise (B)	Valor que Deixou de Ser Repassado no Exercício (C=A-B)
CADPREV 01953/2013	29/08/2013	18.903.829,66	0,00	0,00	0,00
CADPREV 01868/2017	04/12/2017	38.049.628,90	2.282.977,68	2.282.977,68	0,00
CADPREV 01937/2017	04/12/2017	10.257.635,92	615.458,16	615.458,16	0,00
CADPREV 00638/2018	18/04/2018	25.666.755,22	5.133.351,00	5.133.351,00	0,00
CADPREV 00534/2019	08/07/2019	32.699.079,97	6.539.816,04	6.539.816,04	0,00
CADPREV 00143/2020	20/02/2020	19.698.690,00	3.939.738,00	3.939.738,00	0,00
CADPREV 00594/2021	16/04/2021	32.554.510,20	6.510.902,04	6.510.902,04	0,00
CADPREV 00070/22	10/04/2022	32.149.604,20	4.286.613,92	4.286.613,92	0,00

Fonte: Demonstrativo dos Termos de Parcelamentos das Contribuições Previdenciárias junto ao RPPS – Peça 154, fls. 117/118.

No que tange à natureza dos débitos parcelados nos termos supra relacionados, constata-se que somente o Termo nº 1953/2013 se refere ao parcelamento de contribuições patronais não

recolhidas tempestivamente, relativas ao período de setembro de 2010 a 13º salário de 2012, autorizado pela Lei Municipal nº 6.391, de 29/08/2013. Os outros tratam de aportes para amortização de déficit atuarial não recolhidos entre fevereiro de 2014 a fevereiro de 2022.

Em relação às contribuições direcionadas ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), verifica-se que o Poder Executivo 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 154, fls. 122/123:

Contribuição	Valor Devido	Valor Repassado	Diferença
Do Servidor	4.212.154,25	4.212.154,25	0,00
Patronal	10.566.995,44	10.566.995,44	0,00
Total	14.779.149,69	14.779.149,69	0,00

Fonte: Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias Devidas e Efetivamente Repassadas ao RGPS – Peça 154, fls. 122/123.

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

No que tange ao Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP), apontou a Especializada, após consulta no sitio da CADPREV²⁹ (Peças 158 e 159), que o município, apesar de possuir CRP válidos no exercício de 2022 – emitidos em 05/01 e 04/07/2022, com validade até 04/07 e 31/12/2022, respectivamente – os possuem amparados por **decisão judicial**, visto que o município não se apresentava em situação regular com os critérios que ensejariam a emissão do CRP pela via administrativa, motivo que ensejou a sugestão de **ressalva e determinação**, endossadas pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar os fatos, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, elementos protocolizados por meio do Doc. TCE-RJ nº 18.676-5/2023 (Peças 176 a 191).

O gestor esclareceu que dos 25 (vinte e cinco) critérios de exigência para obtenção do último Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP (emitido em 31/12/2022 e válido até 29/06/2023), somente o critério “Equilíbrio Financeiro e Atuarial - Encaminhamento NTA, DRAA e resultados das análises”, encontra-se vinculado à Decisão Judicial. Há ainda o critério “Instituição do regime de previdência complementar – Aprovação do convênio de adesão, que se encontra em análise.

²⁹ Disponível em: <https://cadprev.previdencia.gov.br/Cadprev/pages/publico/crp/pesquisarEnteCrp.xhtml>.

Elucidou, ainda, que a emissão do CRP judicial não impede que o ente receba as transferências voluntárias de recursos da União. Ademais, aduziu que o município vem adotando medidas para o equacionamento do déficit atuarial que o regime apresenta desde o ano de 2014, o que considera uma tarefa complexa.

O Corpo Instrutivo, seguido pelo *Parquet* Especial, entendeu que as dificuldades enfrentadas pelo município na gestão do déficit atuarial não são capazes de elidir a falha, mantendo-se a **ressalva e determinação**.

Assim, passo a acompanhar as instâncias técnicas, procedendo-se a um pequeno reparo na determinação proposta, já que a emissão do CRP judicial apenas impede que o município seja alcançado pelas penalidades impostas pelo art. 7º da Lei Federal nº 9.717/98, restando, contudo, configurado o descumprimento dos critérios e exigências que lhes são aplicáveis.

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 citado artigo, 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 29-A da Constituição Federal.

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.

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 aponta 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 Instrutivo.

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	3,00	60,00%
Cumprida parcialmente	2,00	40,00%
Não cumprida	0,00	0,00%
Cumprimento dispensado	0,00	0,00%
Total	5,00	100,00%

Fonte: Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ – Modelo 8 – Peça 114.

O Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ pelo Controle Interno permite verificar que foram adotadas medidas de modo a cumprir, mesmo que parcialmente, as determinações exaradas por este Tribunal na prestação de contas anterior, o que fez a Especializada concluir pela suficiência no atendimento.

A **determinação nº 4** atendida parcialmente, de acordo com documento enviado à Peça 114, está relacionada com a regularidade dos critérios da Lei Federal nº 9.717/98 para fins de emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária. Considerando que os critérios previdenciários não foram cumpridos no exercício em análise e que nova determinação será emitida no presente entendo nos moldes do Corpo Instrutivo.

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 113), emitido pelo órgão central de controle interno, opinou expressamente pela Regularidade das Contas do Chefe de Governo do município, bem como alertou a administração municipal quanto às providências a serem implementadas para melhoria da gestão governamental decorrentes das falhas apontadas.

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 despendiosa 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 168) 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 Nilópolis 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 concerne ao Município de Nilópolis, verificou-se a seguinte situação quanto aos contratos de Limpeza Urbana vigentes em 2022:

Nº Contrato	Data Assinatura	Data Execução Inicial	Situação	Data Situação	Nº Protocolo
11/2022	04/03/2022	04/03/2022	ENVIADO	02/06/2022	457320-9/2022

A partir do exposto, tem-se que, em relação a esse contrato, o cadastro ocorreu de forma intempestiva, considerando o previsto na Deliberação TCE-RJ n.º 281/17, que em seu art. 4º, § 1º, prevê:

§ 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).

Ou seja, verifica-se que tal prazo foi desobedecido, pois considerando o normativo supracitado, em relação ao Contrato nº 11/2022, o envio dos dados ocorreu em 02/06/2022, quando deveria ter sido feito até o final de abril de 2022, considerando que a assinatura se deu em março do referido ano.

Nesse contexto, é importante 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.

Portanto, a partir do apontado e considerando a previsão normativa supracitada, **faz-se necessário emitir alerta ao atual gestor para que observe o disposto na Deliberações TCE-RJ n.º 312/20 e n.º 281/17, visando a informação dos dados de licitações e contratações de forma tempestiva e fidedigna, tendo em vista que, em caso diverso, poderá este Tribunal pronunciar-se pela emissão de parecer prévio contrário à aprovação de suas contas nas próximas contas de governo.** [grifos produzidos]

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 115:

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

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 ressalva e determinação.

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 18.676-5/2023 (Peças 176 a 191).

Em síntese, o jurisdicionado alegou ter procedido aos ajustes necessários em seu portal de transparência.

O Corpo Instrutivo, após reanálise do tópico, verificou a regularização parcial da impropriedade, o que manteve a proposição de **ressalva** e **determinação**, acompanhado pelo *Parquet* Especial.

7. CONCLUSÃO

Após exame da Prestação de Contas de Governo do Município de **Nilópolis**, 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 que as participações especiais previstas no art. 50 da Lei Federal nº 9.478/97, que ocorrem nos casos de grande produção e alta rentabilidade, não devem ser caracterizadas como compensações financeiras nos moldes propostos para as vedações impostas pelo art. 8º da mesma lei;

Considerando os resultados gerais apurados,

Posiciono-me **DE ACORDO** com o Corpo Instrutivo e com o Ministério Público de Contas junto a esta Corte.

VOTO:

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

RESSALVAS E DETERMINAÇÕES

RESSALVA N.º 1

O Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP) do Regime Próprio de Previdência Social do município foi emitido com base em decisão judicial, tendo em vista a não comprovação do cumprimento de critérios e exigências estabelecidos na Lei Federal n.º 9.717/98.

DETERMINAÇÃO N.º 1

Providenciar a regularização dos critérios e exigências estabelecidos na Lei Federal n.º 9.717/98 para fins de emissão do CRP administrativo (e não por via judicial), de modo que o município demonstre o efetivo cumprimento das normas gerais que lhes são aplicáveis.

RESSALVA N.º 2

Ausência de equilíbrio financeiro do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos, sendo constatado um déficit financeiro, em desacordo com a Lei Federal n.º 9.717/98.

DETERMINAÇÃO Nº 2

Promover o equilíbrio financeiro do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos nos termos da Lei Federal n.º 9.717/98, organizando seu regime próprio com base em normas de atuação que busquem o equacionamento do déficit apresentado.

RESSALVA N.º 3

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 3

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 N.º 1

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 Nilópolis, 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.;

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

III.1 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.2 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.3 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.4 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.5 quanto à necessidade de solução dos problemas apurados em sede de auditorias na gestão tributária municipal até o final de seu mandato, bem como o cumprimento dos outros procedimentos considerados imprescindíveis para a gestão fiscal responsável, 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;

III.6 quanto à obrigatoriedade da correta e tempestiva inserção dos dados no Módulo Contratos do SIGFIS, em sua integridade e autenticidade, referentes aos Serviços de Limpeza Urbana, em observância ao previsto nas Deliberações TCE-RJ n.º 312/20 e n.º 281/17, 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 Nilópolis**, 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

PROCESSO: TCE-RJ Nº 222.343-6/23

ORIGEM: PREFEITURA MUNICIPAL DE NILÓPOLIS

ASSUNTO: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL – EXERCÍCIO 2022

RESPONSÁVEL: SR. ABRAÃO DAVID NETO

DECLARAÇÃO DE VOTO

Artigo 299 § 1º e § 2º do RITCERJ

Versam os autos sobre a Prestação de Contas de Governo do Chefe do Poder Executivo do Município de Nilópolis, referente ao exercício de 2022, encaminhada a este Tribunal de Contas para emissão de Parecer Prévio, conforme o disposto nos incisos I e II do artigo 125 da Constituição Estadual.

A manifestação do Exmo. Sr. Conselheiro-Substituto Marcelo Verdini Maia propõe a emissão de Parecer Prévio Favorável posicionando-se parcialmente de acordo com a i. Coordenadoria Setorial de Contas de Governo Municipal - CSC-Municipal e o d. Ministério Público de Contas - MPC, acrescentando diversas ressalvas, comunicação, recomendação, alertas e determinação à Secretaria-Geral de Controle Externo - SGE, justificando os acréscimos face à identificação de aspectos adicionais na análise da referida prestação.

Apesar de concordar com o eminente Relator quanto à conclusão pela emissão de Parecer Prévio Favorável da presente Contas, divirjo dos acréscimos realizados e me alinho ao entendimento da Unidade de Auditoria e do MPC, conforme discorro a seguir sobre minha divergência parcial do voto proferido.

¹ Art. 299. Vencido o Relator em ponto principal do mérito, a redação do voto vencedor caberá ao Conselheiro, titular ou em substituição, que em primeiro lugar o tenha proferido.

§ 1º Os Conselheiros, titulares ou em substituição, também poderão utilizar-se de declaração de voto, oral ou por escrito, quando, embora estejam de acordo com o dispositivo do voto vencedor, diverjam sobre a fundamentação adotada ou queiram enfatizar questões específicas atinentes ao caso em julgamento.

§ 2º A declaração de voto, oral ou por escrito, deverá apontar os fundamentos da divergência ou da questão específica que se deseja enfatizar e será certificada nos autos pela unidade competente.

Inicialmente, elucido que a apreciação pela Corte de Contas é iniciada com a análise do seu Corpo Técnico (Unidades de Auditoria de Controle Externo), cuja manifestação é encaminhada ao Ministério Público de Contas para exame e pronunciamento. Ato contínuo, tramita ao Relator e, após, ao Plenário, para análise Colegiada, sob os ditames do devido processo legal, assegurados o contraditório e a ampla defesa, para, então, posterior envio ao Parlamento, com vistas ao julgamento conclusivo.

Para sua análise, a Unidade de Auditoria estabelece os pontos de controle que deverão ser objeto de aferição na análise das Prestações das Contas de Governo dos Municípios jurisdicionados deste Tribunal, atendendo ao disposto no art. 2º-E² da Deliberação TCE-RJ nº 285/18. Neste sentido, anualmente, é formalizado um Grupo de Trabalho³, no âmbito da SGE, designado para estudar e fundamentar proposta de pontos de controle, visando à uniformização do exame, observando capacidade operacional e pontos sensíveis.

Após a aprovação, é conferida ampla publicidade⁴ da seleção dos pontos de controle de modo a prestigiar o princípio da segurança jurídica, da racionalização e da simplificação, conferindo aos Municípios jurisdicionados tratamento isonômico nas análises e oferecendo condições necessárias para o cumprimento dos preceitos legais a serem verificados quando da análise de suas Prestações de Contas de Governo.

Além disso, para o exercício 2022, o Gabinete da Presidência, por meio da Solicitação Interna GAP 0294/23, deu ciência acerca dos pontos de controle adotados nas Contas de Governo e, por meio da Solicitação Interna GAP 0301/23, promoveu reunião técnica com as Assessorias dos Conselheiros e do MPC, demonstrando os supracitados pontos de controle **e oportunizando o debate sobre a dinâmica a ser aplicada.**

Para o exercício 2023, percebe-se que os procedimentos adotados pela SGE se mantiveram na busca pela garantia de maior eficiência e efetividade à sua atuação no âmbito

² Art. 2º-E Após análise do documento previsto no artigo 2º-A, a SGE, até 31 de agosto de cada ano, instaurará processo e o submeterá à Presidência, que adotará as medidas necessárias à sua apreciação pelo Conselho Superior de Administração do Tribunal.

³ Portaria SGE nº 04 de 27.01.22.

⁴ Artigo 2º-F da Deliberação nº 285/18.

Art. 2º-F Ao Acórdão que apreciar o processo de que trata o artigo anterior, proferido preferencialmente até 31 de outubro de cada ano, será conferida ampla publicidade, inclusive com a disponibilização de seu inteiro teor na página inicial do Portal desta Corte de Contas na rede mundial de computadores, em caminho de acesso imediato e facilmente identificado.

de processos de Prestação de Contas de Governo. Para o referido exercício, houve aprovação, pelo Conselho Superior de Administração, em 13.09.23, dos pontos de controle que serão objeto de aferição, nos autos do processo TCE-RJ nº 302.270-2/23. **Essa aprovação ocorreu com antecedência, o que permitiu a discussão, sugestão e implementação de novos pontos de controle.**

Assim, acredito que a inclusão de análise de pontos de controle adicionais, **após o início do exame das contas**, deve ser feita de maneira **excepcional**, levando em consideração as especificidades do município. Isso porque é necessário avaliar se esses problemas estruturais e específicos representam uma grave afronta à lei, em comparação com os critérios de risco, materialidade, relevância e oportunidade do controle exercido, **o que não é o presente caso.**

É oportuno destacar que o julgamento das Contas de Governo dos Chefes do Executivo é **um ato composto**, sendo certo que, pela apreciação do Tribunal de Contas, a Corte manifesta-se por intermédio do parecer prévio, posteriormente encaminhado para as respectivas Casas Legislativas para fins de julgamento.

Especificamente, no que diz respeito às Contas Municipais, o parecer do Tribunal, como ensinado pelo Ilustre Professor e Conselheiro-Substituto Luiz Henrique Lima⁵, tem um caráter "*quase-vinculante*". Isso significa que, a menos que seja superado por uma maioria de 2/3 na Casa Legislativa, o entendimento do Tribunal prevalecerá. Portanto, o Tribunal deve permanecer atento às suas decisões.

Por este ponto de vista, considerando que, quanto à apreciação das Contas de Governo Municipal, fatores como a ponderação entre a causa (achado imaterial) e a consequência jurídica e política (voto de irregularidade / reprovação de contas) são de extrema vinculação e, **considerando que, neste exercício, já houve votação de outras Prestações de Contas de Governo municipal, as quais não abordaram os pontos de controle que estão sendo incluídos na presente Prestação de Contas, entendo que tais ressalvas não devam prosperar na conclusão do parecer.**

⁵ [LIMA, Luiz Henrique. Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas. São Paulo. 2021. Editora Método. p. 380].

Outrossim, registra-se que os pontos de controle incluídos pelo Relator, em sede de Decisão Monocrática proferida em 10.08.23 (peça 173), não foram enfrentados pela eminente CSC-Municipal (peça 195) tendo se limitado apenas a informar que os esclarecimentos e as documentações adicionais solicitadas pelo Relator foram devidamente encaminhados. Por sua vez, o douto MPC se manifestou de acordo com a Unidade de Auditoria.

Ressalto que a minha parcial discordância quanto aos pontos de controle incluídos pelo eminente Relator **não recai quanto ao mérito**. O ponto central é que a adoção de pontos de controle não sugeridos inicialmente pela SGE (SIE CSC-Municipal nº 85/2023), os quais foram aprovados pela Presidência e comunicados aos Relatores por meio da SIE GAP 0294/23, tem potencial risco desta Corte incorrer na **análise distinta** das Contas de Governo. A inserção adicional dos pontos de controle deve ser realizada **sem que se descuide da isonomia de tratamento com casos análogos**, ou seja, dos votos já deliberados pelo Plenário desta Egrégia Corte, em sede de Prestação de Contas dos Municípios.

Por fim, destaco que a supressão das ressalvas não modifica o Parecer, de maneira que posiciono-me **DE ACORDO** com a ilustre Coordenadoria Setorial de Contas de Governo Municipal e com o douto Ministério Público de Contas junto a esta Corte e **PARCIALMENTE DE ACORDO** com o Relator, mantendo-se a proposta da CSC-Municipal na emissão de Parecer Prévio Favorável à aprovação das contas com 03 (três) Ressalvas, 03 (três) Determinações, 01 (uma) Recomendação, bem como Comunicação ao atual Responsável pelo Controle Interno da Prefeitura Municipal para que tome ciência de 01 (um) item e Comunicação ao atual Prefeito Municipal com 06 (seis) Alertas, todos elencados na conclusão da peça 195 da Informação da CSC-Municipal.

CONSELHEIRO MÁRCIO PACHECO

Documento assinado digitalmente