

ACÓRDÃO Nº 109116/2023-PLEN

1 PROCESSO: 222368-6/2023

2 NATUREZA: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL

3 INTERESSADO: WELBERTH PORTO DE REZENDE

4 UNIDADE: PREFEITURA MUNICIPAL DE MACAÉ

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: Rodrigo Melo do Nascimento, 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

Rodrigo Melo do Nascimento

Presidente

Fui presente,

Henrique Cunha de Lima

Procurador-Geral de Contas



PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL

Macaé

EXERCÍCIO DE 2022

RELATOR CONSELHEIRO-SUBSTITUTO MARCELO VERDINI MAIA

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

PROCESSO N.º 222.368-6/2023

EXERCÍCIO DE 2022

PREFEITO: SR. WELBERTH PORTO DE REZENDE

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 MACAÉ, 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 Macaé, referentes ao exercício de 2022, de responsabilidade do Sr. Welberth Porto De Rezende, com as **RESSALVAS, DETERMINAÇÕES e RECOMENDAÇÕES** constantes do Voto.

SALA DAS SESSÕES, de de 2023.

Conselheiro Rodrigo Melo do Nascimento

PRESIDENTE

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

Macaé

EXERCÍCIO DE 2022

RELATOR CONSELHEIRO-SUBSTITUTO MARCELO VERDINI MAIA

PLENÁRIO

VOTO GCSMVM

PROCESSO TCE-RJ Nº 222.368-6/2023

ORIGEM: PREFEITURA MUNICIPAL DE MACAÉ

ASSUNTO: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO DE 2022

RESPONSÁVEL: SR. WELBERTH PORTO DE REZENDE

PREFEITURA MUNICIPAL DE MACAÉ. 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.

DESCARACTERIZAÇÃO DE UMA FALHA E MANUTENÇÃO DE OUTRAS DUAS. 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 Macaé que abrange as contas do Poder Executivo, relativas ao exercício

de 2022, sob a responsabilidade do Chefe do Poder Executivo Municipal, **Sr. Welberth Porto De Rezende**, 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 14/04/2023, 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, 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 12086/23 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 os elementos que foram protocolizados no Documento TCE-RJ n.º 11.717-6/2023.

Em continuidade, o Corpo Instrutivo, conforme instrução técnica de 01/08/2023, 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

Divergência entre o saldo do patrimônio líquido apurado na presente prestação de contas e o registrado no Balanço Patrimonial Consolidado.

RESSALVA N.º 2

Ausência de equilíbrio financeiro do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos, sendo constatado desequilíbrio financeiro, em desacordo com o art.9º, § 1º da EC n.º 103/19 c/c a Lei Federal n.º 9.717/98.

RESSALVA N.º 3

Superavaliação da conta Caixa e Equivalentes de Caixa no montante de R\$ 30.802.164,07 em decorrência da manutenção de valores que estão em apuração por tomada de contas como disponibilidades financeiras.

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 28/09/2023, 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 16/08/2023, 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 22803/2023, observou-se a remessa tempestiva dos elementos que deram origem ao Documento TCE-RJ nº 19.339-6/23¹, protocolizado em 31/08/2023, de modo que o processo foi encaminhado à CSC-Municipal para reexame dos documentos juntados aos autos.

Em nova manifestação, de 21/09/2023, 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 16/08/2023.

O Ministério Público de Contas, por sua vez, em 28/09/2023, 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.

¹ O Ofício PRS/SSE/CGC nº 22803/23 foi recebido em 28/08/2023 (segunda-feira), a contagem do prazo de 10 dias se iniciou no dia 29/08/2023 (terça-feira) e teve o seu término em 11/09/2023, considerando o feriado de 07/09/23, na forma do art. 29 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

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, §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 (*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.

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

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

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

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

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

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

⁴ NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas:

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

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

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

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

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

Feita essa breve introdução, o Corpo Instrutivo acusou o recebimento das demonstrações contábeis consolidadas, do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), referente ao 6º bimestre de 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

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

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

⁶ Art. 37 da CF/88.

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

Com base nos documentos encaminhados, observa-se que o município, além de respeitar os arts. 37 e 84, XXIII, ambos da Constituição Federal, teve seu orçamento geral aprovado com receitas estimadas (previstas) no montante de R\$ 2.431.775.100,00 e despesas fixadas em igual valor.

2.2 ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

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

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

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

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

J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis ressaltam que há uma profunda diferença entre os créditos adicionais e as técnicas de transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários. No caso dos créditos

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.

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 que a LOA municipal de 2022 de Macaé não consignou autorização para realização de transposição, remanejamento ou transferência de recursos, o que, *a priori*, **não se vislumbra o descumprimento** do art. 167, VI c/c art. 165, §8º da Constituição Federal.

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 (Peça 17):

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.

Descrição	Valor (R\$)
(A) Orçamento inicial	2.431.775.100,00
(B) Alterações:	1.809.321.084,86
Créditos extraordinários 0,00	
Créditos suplementares 1.760.439.008,44	
Créditos especiais 48.882.076,42	
(C) Anulações de dotações	649.080.216,53
(D) Orçamento final apurado (A + B - C)	3.592.015.968,33
(E) Orçamento registrado no Balanço Orçamentário – Anexo 12 da Lei Federal n.º 4.320/64 (1)	3.592.015.968,33
(F) Divergência entre o orçamento apurado e os registros contábeis (D - E)	0,00

Fonte: Relação de Informações Prestadas – peça 154, fls. 16/51.

Nota: Valor acrescido da reserva do RPPS que foi destacado no Balanço Orçamentário Consolidado (R\$59.564.300,00). Este valor é paritário com o Anexo 11.

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 25% (vinte e cinco por cento) do total da despesa cancelada ou anulada, bem como sem percentual definido para as demais fontes de recursos autorizadas para abertura de créditos adicionais, culminando no montante autorizado de R\$ 607.943.775,00. Ademais, o art. 8º da referida lei também previu exceções a este limite.

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, apuradas pelo Corpo Instrutivo.

No que concerne aos créditos adicionais abertos em face de autorizações em leis específicas, a Especializada de Contas afirmou estarem as mesmas **dentro do limite** estabelecido nas leis autorizativas retro relacionadas, sendo observado o preceituado no inciso V do artigo 167 da Constituição Federal.

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 PAR 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	796.840.553,35
II - Receitas arrecadadas	3.526.769.449,02
III - Total das receitas disponíveis (I+II)	4.323.610.002,37
IV - Despesas empenhadas	2.667.714.894,56
V - Aporte financeiro (extraorçamentário) ao instituto de previdência	0,00
VI - Total das despesas realizadas (IV+V)	2.667.714.894,56
VII - Resultado alcançado (III-VI)	1.655.895.107,81

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior, Processo TCE-RJ n.º. 208.558-9/22; Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 19, e Anexo 11 consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 20, Anexo 12 do RPPS da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 56, e Balanço financeiro do RPPS – fl. 141.

Nota 1: Superávit do exercício anterior excluído o resultado 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\$ 1.527.447.283,90**, o que **guardou paridade** com as informações constantes no Balanço Orçamentário Consolidado (Peça 19).

Ressalta-se que as receitas diretamente arrecadadas em razão da competência tributária do ente representam **29,22%** 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 122).

A título comparativo, a Especializada aponta que o ente apresentou arrecadação per capita (receitas correntes) de **R\$ 13.027,66** por habitante.

Já a execução orçamentária da despesa apresentou uma **economia orçamentária** no valor de **R\$ 730.378.901,62**, tendo o Ente executado 80,45%% das despesas correntes e 58,37% das despesas de capital.

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

RESULTADO ORÇAMENTÁRIO			
Natureza	Consolidado	Regime Próprio de Previdência	Valor sem o RPPS
Receitas Arrecadadas	3.959.222.383,90	432.452.934,88	3.526.769.449,02
Despesas Realizadas	2.802.072.766,71	134.357.872,15	2.667.714.894,56
Superávit Orçamentário	1.157.149.617,19	298.095.062,73	859.054.554,46

Fonte: Balanço Orçamentário Consolidado – Peça 21, e Balanço Orçamentário do RPPS – Peça 56

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

3.2 RESULTADO FINANCEIRO

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

Tal apuração é demonstrada adiante:

APURAÇÃO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO				
Descrição	Consolidado (A)	Regime Próprio de Previdência (B)	Câmara Municipal (C)	Valor considerado (D) = (A-B-C)
Ativo financeiro	5.822.847.142,81	3.735.005.805,54	2.309.806,96	2.085.531.530,31
Passivo financeiro	537.322.729,56	1.213.775,11	750.735,96	535.358.218,49
Superávit Financeiro	5.285.524.413,25	3.733.792.030,43	1.559.071,00	1.550.173.311,82

Fonte: Balanço Patrimonial Consolidado – Peça 139, Balanço Patrimonial do RPPS – Peça 142, Balanço Patrimonial da Câmara – Peça 38 (fls. 1 e 2) e Balanço Patrimonial do Fundo Especial da Câmara - Peça 38 (fls. 3 e 4)

Nota 1: nos valores referentes à Câmara Municipal foram considerados os montantes relativos ao Fundo Especial.

Nota 2: no Ativo Financeiro, foi expurgado o montante de R\$ 30.802.164,07 levando-se em conta o princípio da prudência, em face à inconsistência na conta “Caixa e Equivalente de Caixa” registrada pela Auditoria Financeira realizada e constante do Item 7.6 deste relatório.

Nota 3: 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 Regime Próprio de Previdência Social – 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 Lei Complementar Federal n.º 101/00, além de ter respeitado o disposto no art. 48 da Lei Federal n.º 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		
Gestão anterior	Gestão atual	
2020	2021	2022
216.347.589,50	796.840.553,35	1.550.173.311,82

Fonte: Prestação de Contas do exercício anterior – Processo TCE-RJ n.º 208.558-9/2022, 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 n.º 104.537-4/22, em decisão plenária de 01/02/2023, bem como do entendimento já esposado por este Tribunal no âmbito das prestações de contas de governo municipal do exercício de 2020, incluiu **comunicação** dirigida ao Chefe do Poder Executivo no sentido de alertá-lo quanto à necessária apuração da suficiência (ou insuficiência) da disponibilidade de caixa **relativa a cada fonte de recurso**, depois de deduzidas as respectivas obrigações de despesas do montante de disponibilidade financeira correspondente, a ser empregada por este Tribunal para verificação do cumprimento do disposto no art. 42 da LRF no âmbito das contas de governo do exercício de 2024, o que acompanho em meu voto.

3.3. RESULTADO PATRIMONIAL

No exercício de 2022, o confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, que se configuram em receitas e despesas sob o aspecto patrimonial e, portanto, apuradas pelo regime de competência, demonstram que o município apresentou resultado patrimonial **superavitário de R\$ 1.199.510.006,31**.

A Especializada retratou ainda, ao transcrever os elementos do Balanço Patrimonial Consolidado (Peça 24), **diferença entre o valor do patrimônio líquido apurado no exercício e o registrado no balanço na ordem de R\$ 6.816.854,27**, sendo tal fato ensejador de **ressalva e determinação** durante análise preliminar.

Quanto ao tema, me manifestei por meio da decisão monocrática de 16/08/2023 no sentido de que a aludida apuração realizada pela Especializada não considerou a ocorrência de registros evidenciados em rubricas próprias de “Ajustes de Exercícios Anteriores” no montante de R\$ 6.455.102,72, reduzindo a diferença existente para R\$ 361.751,55.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar as impropriedades, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, esclarecimentos pertinentes ao tema, materializadas por meio do Documento TCE-RJ nº 19.339-6/2023 (Peça 179).

Em síntese, o jurisdicionado alegou que a divergência decorreu de um equívoco na implantação de saldo da unidade gestora do Fundo Municipal de Trânsito e Transporte, sem, contudo, apresentar a documentação de suporte ou pormenorizar a diferença apresentada, bem como eventual ajuste na divergência apurada.

Em continuidade, a Especializada, em virtude da ausência de documentação comprobatória ou informações que demonstrassem de fato que os ajustes foram realizados, concluiu pela sugestão de **manutenção da aludida ressalva**, corroborando o valor da diferença sinalizada em sede de decisão monocrática, o que acolho na íntegra em 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 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 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em parte por Resoluções do Senado Federal.

A Receita Corrente Líquida – 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

peçoal, 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\$	2.913.228.428,00	3.409.279.473,40	3.401.444.256,90	3.438.112.834,60

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior – Processo TCE-RJ n.º 208.558-9/2022, e Processos TCE-RJ n.ºs 216.776-1/2022, 240.372-5/2022 e 202.928-8/2023 – 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. 31¹¹ 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	34.699.326,30	32.977.790,80	31.550.323,90	27.844.405,60
Valor da dívida consolidada líquida	-1.133.849.089,40	-1.391.975.375,90	-1.712.534.008,10	-1.957.447.027,10
% da dívida consolidada líquida s/ a RCL	-38,92%	-40,83%	-50,35%	-56,93%

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior - Processo TCE-RJ n.º 208.558-9/2022, Processo TCE-RJ n.º 202.928-8/2023, RGF – 3º Quadrimestre do exercício.

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

11 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.

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 n.º 202.928-8/2023, 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 **não realizou** a alienação de ativos no exercício em análise.

4.5. DESPESA COM PESSOAL

Nos termos do inciso III, *b*, do artigo 20 da Lei Complementar Federal n.º 101/00 c/c art. 169¹² 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 n.º 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 Lei de Responsabilidade Fiscal (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 n.º 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	47,65%	46,98%	1.183.099.444,40	40,61%	1.231.181.829,91	36,11%	1.291.881.905,43	37,98%	1.340.951.759,88	39,00%

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior – Processo TCE-RJ n.º 208.558-9/2022, e Processos TCE-RJ n.ºs 216.776-1/2022, 240.372-5/2022 e 202.928-8/2023 – 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.

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

¹² 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.

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 Lei Complementar nº 101/00, que integra o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Anexo de Metas Fiscais, que estabelece metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

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

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

No que tange às metas fiscais, a Especializada 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	2.200.258.304,28	3.959.222.383,90	
Despesas	2.200.258.304,28	2.802.072.766,70	
Resultado primário	-164.591.065,83	856.106.198,30	Atendido
Resultado nominal	-22.165.446,38	1.352.356.919,60	Atendido
Dívida consolidada líquida	-281.841.645,01	-1.957.447.027,10	Atendido

Fonte: LDO – Peça 4, Anexos 1 e 6 do RREO 6º bimestre e Anexo 2 do RGF do 3º Quadrimestre

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\$ 1.672.852,50, 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 (Peças 22 e 147), o Corpo Instrutivo identificou que os cancelamentos se referem a prescrições de empenhos superiores a 5 anos, 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 com a devida disponibilidade de caixa, desconsiderando os valores relativos ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) e ao Poder Legislativo.

5. LIMITES CONSTITUCIONAIS

5.1. DESPESAS COM EDUCAÇÃO

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

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

Na análise da relação de empenhos (Peça 164), a Especializada identificou gastos que não poderiam ser considerados para a apuração do cumprimento dos limites da educação, no montante

de R\$ 297.949,87, portanto, em desacordo com os arts. 70 e 71 da Lei Federal nº 9.394/96 e com a Nota Técnica n.º 05/22, contudo, sem consignar o fato como uma ressalva.

Em continuidade, 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	223.529.173,03	8.115.113,44
(b) Educação infantil	365 – Ensino infantil	105.600.849,05	2.077.776,23
(c) Educação jovens e adultos (Consideradas no ensino fundamental)	366 – Educação jovens e adultos	0,00	0,00
(d) Educação especial (Consideradas no Ensino Fundamental e Infantil)	367 – Educação especial	0,00	0,00
(e) Demais subfunções atípicas (Consideradas no Ensino Fundamental e Infantil)	122 – Administração	0,00	0,00
	306 – Alimentação	0,00	0,00
	Demais subfunções	0,00	0,00
(f) Subfunções típicas da educação registradas em outras funções		0,00	0,00
(g) Dedução do sigfis		297.949,87	0,00
(h) Despesas com ensino (a+b+c+d+e+f-g)		328.832.072,21	10.192.889,67
(i) Sub total das despesas com ensino da fonte Impostos e Transferência de Impostos			339.024.961,88
FONTE DE RECURSOS: FUNDEB			
Descrição		Despesa PagaR\$ (a)	RP processados e RP não processados R\$ (b)
(j) Despesa realizadas com a fonte FUNDEB		223.861.125,83	0,00
(l) Dedução do Sigfis		0,00	0,00
(m) Despesas com ensino da fonte FUNDEB (j-l)		223.861.125,83	0,00
(n) Subtotal das despesas com ensino da fonte FUNDEB			223.861.125,83
Apuração do mínimo constitucional de aplicação em MDE			
(o) Total das despesas com ensino (i + n)			562.886.087,71
(p) Ganho/perda de recursos do Fundeb			122.591.752,98
(q) Total das despesas registradas como gasto em educação (o+ p) ou (o-p)			440.294.334,73
(r) Cancelamento de restos a pagar dos exercícios anteriores (fonte: impostos e transferência de imposto e fundeb)			905.817,43
(s) Restos a pagar processados e não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte impostos e transferências)			0,00
(t) Restos a pagar processados e não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte FUNDEB)			0,00
(u) Restos a Pagar pagos do exercício anterior			0,00
(v) Total das despesas consideradas para fins de limite constitucional (q – r – s – t + u)			439.388.517,30
(x) Receita resultante de impostos			1.415.181.633,37
(z) Percentual alcançado (limite mínimo de 25,00% - art. 212 da CF/88) ((v) / (x) 100)			31,05%

Fonte: Quadro Despesas Paga – Peça 64, Anexo 10 consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 19, Relatório Analítico Educação – Peça 164.

Nota 1: na linha F foram registradas despesas não consideradas no cálculo do limite, conforme verificado no Sigfis e abordado no item '6.1.1 – Da verificação do enquadramento das despesas nos artigos 70 e 71 da Lei n.º 9.394/96.

Nota 2 (linha m): após apuração do Fundeb para o exercício, verifica-se que o Município teve um ganho líquido no valor de R\$ 122.591.752,98 (transferência recebida R\$ 211.946.947,57 e contribuição R\$ 89.355.194,59).

Nota 3: não foi possível identificar as quais modalidades de ensino as despesas com administração correspondem, motivo pelo qual não foram incluídas na base de cálculo do limite da educação.

Verifica-se que o município **cumpriu** o limite estabelecido no artigo 212 da Constituição Federal, tendo aplicado **31,05%** das receitas de impostos e transferências de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Com base nas alterações promovidas pela Emenda Constitucional 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:

Cumpra ressaltar que nos exercícios de 2021 o Município não aplicou o percentual mínimo de gastos com educação, restando pendente o montante de R\$ 29.435.315,30, conforme se verifica no Processo TCE-RJ n.º 208.558-9/2022 (Prestação de Contas de Governo Municipal do exercício de 2021).

De acordo com a Emenda Constitucional n.º 119/22, os entes federados deverão complementar, na aplicação da manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício de 2023, o montante não aplicado nos exercícios de 2020 e 2021.

Dessa forma, considerando que o município aplicou em 2022, além do mínimo constitucional, o montante de R\$85.593.108,96, **constata-se o cumprimento do referido dispositivo já neste exercício.**

Ante o exposto, reputo atendido o critério estabelecido na Emenda Constitucional 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
5,90	6,40	92%	31	5,20	5,40	96%	11

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 permanente¹³ nos termos do art. 212-A da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 108/2020, e se encontra regulamentado pela Lei nº 14.113/2020 e pelo Decreto n.º 10.656/2021.

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

- a) complementação VAAF (Valor Anual por Aluno) – 10% no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, sempre que o valor anual por aluno, nos termos do inciso III do caput do art. 5º da Lei Federal n.º 14.113/20, não alcançar o mínimo definido nacionalmente;
- b) complementação VAAT (Valor Anual Total por Aluno) - no mínimo, 10,5% em cada rede pública de ensino municipal, estadual ou distrital, sempre que o valor anual total por aluno, referido no inciso VI do caput do art. 5º da Lei Federal n.º 14.113/20, não alcançar o mínimo definido nacionalmente, devendo o município aplicar, no mínimo, 15% em despesa de capital, bem como destinar à educação infantil a proporção de 50%¹⁴; 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, alcancem evolução de indicadores a serem definidos de atendimento e da melhoria da aprendizagem com redução das desigualdades, nos termos do sistema nacional de avaliação da educação básica.

A Nova Lei do Fundeb também estabelece, no seu artigo 25, que seus recursos devem ser utilizados no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas como de

¹³ Antes da EC 108/2020 sua vigência havia sido estabelecida para o período de 2007-2020.

¹⁴ Artigos 27 e 28 da Lei Federal n.º 14.113/20

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 adicional¹⁵.

De acordo com os documentos apresentados, o município apresentou o **resultado positivo** do Fundeb de R\$ 122.591.752,98, na medida em que recebeu transferências na ordem de R\$ 211.946.947,57 e efetuou contribuições no montante de R\$ 89.355.194,59.

No que tange à utilização dos recursos, observa-se que o ente **cumpriu** com o limite legal¹⁶ de aplicar, no mínimo, 70% dos recursos recebidos do Fundeb, incluindo os recursos da complementação da União (VAAF e VAAT), acrescidos do resultado das aplicações financeiras, no pagamento da remuneração de profissionais da educação básica em efetivo serviço, atingindo, em 2022, o percentual de **94,11%**.

Quanto à complementação da União definida como VAAT, de acordo com o Anexo 10 consolidado da Lei Federal nº 4.320/64 (Peça 19), observa-se que o município não recebeu recursos nessa modalidade no exercício de 2022, embora houvesse previsão de arrecadação de R\$ 10.000,00.

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.

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 **98,37%** dos recursos do Fundeb em 2022, em observância ao art. 25 da Lei Federal n.º 14.113/20, restando a empenhar 1,63% (R\$ 3.488.819,07).

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

¹⁵ 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.

¹⁶ Artigo 26 da Lei Federal n.º 14.113/20 c/c a Lei Federal n.º 14.276/21.

Conforme verificado na prestação de contas do exercício anterior (Processo TCE-RJ n.º 208.558-9/2022), a conta Fundeb registrou ao final daquele exercício um superávit financeiro de R\$ 13.788.184,09, de acordo com o respectivo Balancete encaminhado pela Prefeitura.

Constata-se, ainda, que o valor de R\$ 13.788.184,09 foi utilizado no exercício de 2022, por meio da abertura de crédito adicional, no 1º quadrimestre (Peça 82), de acordo, portanto, com a regra insculpida no § 3º, artigo 25 da Lei Federal n.º 14.113/20 (Nova Lei do Fundeb).

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:

(A) Superávit/Déficit na conta Fundeb no exercício	3.488.819,07
(B) Saldo a empenhar no exercício seguinte	3.488.819,07
(C) Resultado apurado (A - B)	0,00

Fonte: Balancete contábil do Fundeb – Peça 72, e quadro do tópico ‘6.2.3.2.2 – Do cálculo da aplicação mínima legal’.

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 79, 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 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 ações e serviços públicos de saúde voltados para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam, simultaneamente, aos princípios estatuídos no art. 7º da Lei n.º 8.080/90.

O art. 3º destaca as despesas em ações e serviços públicos de saúde 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	704.007.491,22	81.803.349,65
Pessoal e Encargos Sociais	548.515.040,24	942.142,76
Juros e Encargos da Dívida	0,00	0,00
Outras Despesas Correntes	155.492.450,98	80.861.206,89
(B) Despesas de capital	5.478.320,18	3.550.398,83
Investimentos	5.478.320,18	3.550.398,83
Inversões Financeiras	0,00	0,00
Amortização da Dívida	0,00	0,00
(C) Total (A+B)	709.485.811,40	85.353.748,48
(D) Total das despesas com saúde	794.839.559,88	

Descrição	Valor - R\$	
	Despesas Pagas	RP processados e RP não processados
Despesas com saúde não computadas para fins de apuração do percentual mínimo		
(E) Despesas com inativos e pensionistas	0,00	0,00
(F) Despesa com assistência à saúde que não atende ao princípio de acesso universal	0,00	0,00
(G) Despesas custeadas com outros recursos	177.717.010,01	84.336.419,19
Recursos de transferência do Sistema Único de Saúde - SUS	54.023.802,27	24.470.531,51
Recursos de operações de crédito	0,00	0,00
Outros Recursos	123.693.207,74	59.865.887,68
(H) Outras ações e serviços não computados	2.237.358,85	46.431,15
(I) Restos a pagar não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte impostos e transferências)		0,00
(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)	179.954.368,86	84.382.850,34
(L) Total das despesas com saúde não computadas	264.337.219,20	

(M) Total das despesas com ações e serviços públicos de saúde para fins de limite (D - L)	530.502.340,68
--	-----------------------

Fonte: Despesas em Saúde por Grupo de Natureza de Despesa e por Fonte de Recursos – Peça 154 (fls. 130 e 132), Balancete Contábil de Verificação da Saúde – Peça 143, Relação de Cancelamento de RP na fonte "Impostos e Transferências de Impostos" – Peça 92 e Relatório Analítico Saúde – Peça 165.

Nota 1: embora tenha ocorrido cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores, o mesmo não será excluído do total das despesas com saúde, tendo em vista que o montante cancelado não impactaria o cálculo do limite mínimo constitucional, ou seja, mesmo desconsiderando o valor das despesas ora canceladas o município ainda assim cumpriria o limite mínimo naqueles exercícios.

Nota 2: o Município inscreveu restos a pagar processados e não processados, comprovando a suficiente disponibilidade financeira, conforme Balancete do Fundo de Saúde. Dessa forma, foi considerada a totalidade do valor inscrito em restos a pagar processados e não processados 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 podem ser consideradas como ações e serviços públicos de saúde, conforme artigos 3º e 4º da Lei Complementar n.º 141/12, no valor de R\$ 2.237.358,85, 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) despesas não consideradas como ações e serviços públicos de saúde, conforme artigos 3º e 4º da Lei Complementar n.º 141/12:

Data do empenho	N.º do empenho	Fonte de recursos	Valor Empenhado – R\$	Valor Pago – R\$
17/01/2022	87	RECURSOS ORDINÁRIOS	R\$903.411,00	R\$903.411,00
17//01/2022	88	RECURSOS ORDINÁRIOS	R\$820.000,00	R\$820.000,00
28/04/2022	545	RECURSOS ORDINÁRIOS	R\$50.000,00	R\$3.568,85
14/09/2022	1059	RECURSOS ORDINÁRIOS	R\$410.000,00	R\$410.000,00
13/12/2022	1437	RECURSOS ORDINÁRIOS	R\$100.379,00	R\$100.379,00
TOTAL IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIA DE IMPOSTOS			R\$2.283.790,00	R\$2.237.358,85

Fonte: Relatório Analítico Saúde – Peça 165.

Já a tabela seguinte demonstra que o montante gasto com saúde no exercício representou **37,85%** 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 Lei Complementar n.º 141/12, de no mínimo 15%:

DESCRIÇÃO	Valor - R\$
RECEITAS	
(A) Receitas de impostos e transferências (conforme quadro da educação)	1.415.181.633,37
(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)	1.401.708.792,45
DESPESAS COM SAÚDE	
(E) Despesas Pagas custeadas com recursos de impostos e transf. de impostos	529.531.442,54
(F) Restos a pagar processado e não processados, relativos aos recursos de impostos e transf. de impostos, com disponibilidade de caixa	970.898,14
(G) Cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores com disponibilidade financeira	0,00
(H) Total das despesas consideradas = (E+F-G)	530.502.340,68
(I) Percentual das receitas aplicado em gastos com saúde (H/D) mínimo 15%	37,85%
(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 19, quadro do tópico ‘6.3.2.1 – Das Despesas em Ações e Serviços Públicos de Saúde’, Relação de Cancelamento de RP na fonte "Impostos e Transferências de Impostos" – Peça 92, Relatório Analítico Saúde – Peça 165 e Documentos de arrecadação do FPM de julho, setembro e dezembro – Peças 160, 161 e 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 não foi encaminhado o parecer do Conselho Municipal de Saúde, o que fere o disposto no artigo 33 da Lei 8.080/90 c/c § 1º, artigo 36 da Lei Complementar n.º 141/12. Não obstante, resta afastada a responsabilidade do gestor, uma vez que o mesmo não motivou a ausência do referido parecer, conforme verificado na Peça 145.

6. DEMAIS ASPECTOS RELEVANTES

6.1. ROYALTIES

O artigo 8º da Lei 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; (Grifei)**

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. (Grifei)**

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, onde 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			1.460.326.228,95
Compensação financeira de recursos hídricos		142.811,07	
Compensação financeira de recursos minerais		275.145,10	
Compensação financeira pela exploração do petróleo, xisto e gás natural		1.459.908.672,78	
Royalties pela produção (até 5% da produção)	1.349.896.777,01		
Royalties pelo excedente da produção	97.611.509,03		
Participação especial	9.914.074,13		
Fundo especial do petróleo	2.486.312,61		
II – Transferência do Estado			43.597.834,58
III – Outras compensações financeiras			0,00
IV - Subtotal			1.503.924.063,53
V – Aplicações financeiras			107.204.770,77
VI – Total das receitas (IV + V)			1.611.129.234,30

Fonte: Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 19

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		703.043.315,09
Pessoal e encargos	0,00	
Juros e encargos da dívida	2.563.490,89	
Outras despesas correntes	700.479.824,20	
II - Despesas de capital		263.738.520,12
Investimentos	262.561.902,33	
Inversões financeiras	813.117,79	

Amortização da dívida	363.500,00	
III - Total das despesas (I + II)		966.781.835,21

Fonte: Despesas na Fonte de Recurso dos *Royalties* por Grupo de Natureza de Despesa – Peça 154 (fls. 141) e documentação contábil comprobatória – Peça 106.

A Especializada, após análise da documentação apresentada, assim se manifesta:

Verifica-se, portanto, que o Município **não** aplicou recursos de *royalties* em pagamento de dívidas não excetuados pela Lei Federal n.º 7.990/89, alterada pelas Leis Federais n.º 10.195/01 e n.º 12.858/13.

No documento constante à Peça 113, constata-se que ocorreram transferências financeiras dos *royalties* para capitalização do regime próprio de previdência social.

Ainda quanto ao tema, a Lei Federal nº 12.858/13 dispõe sobre a destinação para as áreas de educação e saúde de parcela da participação no resultado ou da compensação financeira pela exploração de petróleo e gás natural oriundos da produção realizada no horizonte geológico denominado pré-sal.

De acordo com a Especializada, o Ente recebeu R\$ 329.039.997,17 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	329.039.997,17
(B) Parcela a ser Aplicada na Saúde – 25,00% (A x 0,25)	82.259.999,29
(C) Parcela a ser Aplicada na Educação – 75,00% (A x 0,75)	246.779.997,88
DESPESAS COM SAÚDE	
(D) Despesas pagas	25.190.283,98
(E) Restos a pagar processados e não processados, com disponibilidade de caixa	0,00
(F) Total das despesas consideradas em saúde = (D + E)	25.190.283,98
(G) Percentual dos recursos de <i>royalties</i> pré-sal aplicado em gastos com saúde (F/A)	7,66%
DESPESAS COM EDUCAÇÃO	
(H) Despesas pagas	38.954.352,36
(I) Restos a pagar processados e não processados, com disponibilidade de caixa	0,00
(J) Total das despesas consideradas em educação = (H + I)	38.954.352,36
(L) Percentual dos recursos de <i>royalties</i> pré-sal aplicado em gastos com educação (J/A)	11,84%

Fonte: ANP – Peça 166, Aplicação de Recursos dos *Royalties* Pré-Sal – Peça 154 (fls. 147) e documentação contábil comprobatória – Peça 108.

Nota 1: o Município inscreveu restos a pagar processados e não processados comprovando a suficiente disponibilidade financeira (Modelo 6, Peça 107). Dessa forma, foi considerada a totalidade do valor inscrito em restos a pagar processados e não processados como despesas em saúde para fins de limite.

Não obstante a Especializada tenha concluído pelo cumprimento dos limites legais, observa-se que o Poder Executivo aplicou **7,66%** recursos dos *royalties* previstos na saúde e **11,84%** na educação, **não atendendo** integralmente ao disposto no §3º do artigo 2º da Lei Federal nº 12.858/13.

Há de se destacar que o Ente apresentou, nas fontes de recursos vinculadas à legislação mencionada, as disponibilidades de caixa líquidas nos montantes de R\$ 248.088.323,13 e R\$ 71.772.188,63, para as áreas de educação e saúde, respectivamente, recursos estes que devem ser aplicados em seus devidos objetos de vinculação.

Quanto a tais valores, 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.

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 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%).

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\$ 1.046.722,98, no exercício de 2022, não havendo aplicações no período.

Nesse aspecto, ressalto que a Lei Federal nº 13.885/19 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 sentido¹⁷:

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

¹⁷ Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME, fls. 4.

beneficiários, o que não necessariamente se traduz em impropriedade, como nos casos de ente em déficit atuarial em que o déficit financeiro é coberto pelo ente¹⁸, 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

¹⁸ 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 sucederam¹⁹ culminaram na alteração do item 17.9 do Anexo II da Deliberação TCE-RJ nº 285/2018²⁰ 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 07/2023²¹, 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:

¹⁹ Neste sentido, merece destaque determinação à SGE pelo Plenário no bojo do Processo TCE-RJ nº 208.708-6/22.

²⁰ Disponível em: https://www.tcerj.tc.br/portalnovo/pagina/prestacao_de_contas_de_governo_2022. Acesso em 25/09/2023.

²¹ 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 Macaé teve sua massa de segurados segregada, constituindo-se, portanto, em dois fundos especiais: Fundo em Repartição e Fundo em Capitalização.

No entanto, para fins de apuração do equilíbrio financeiro, o Corpo Técnico se ateve ao Fundo em Capitalização – visto que o Fundo em Repartição é essencialmente deficitário e operado em repartição simples, excepcionalmente em relação ao princípio do equilíbrio financeiro e atuarial²²

²² Nota Técnica Nº 03/2015/DRPSP/SPPS/MPS.

118. A segregação da massa é uma forma de equacionamento do déficit que se constitui em uma última alternativa a ser implantada, pois, nessa modelagem, o Plano Financeiro apresenta insuficiência de recursos a ser coberta, mensalmente, pelo Tesouro. Trata-se, assim, **de exceção aos princípios norteadores dos RPPS**, exceção que se faz em prol da constituição de Plano Previdenciário destinado ao grupo em regime de capitalização mutualista, portanto, com menores riscos de insolvência. 119. A responsabilidade do ente pela eventual insuficiência financeira dos RPPS decorre do próprio § 1º do art. 2º da Lei nº 9.717/1998 e não constitui norma basilar dos Regimes Próprios, **mas sim uma exceção ao princípio do equilíbrio financeiro e atuarial**, comando residual a ser utilizado como derradeiro esforço para se garantir o direito dos

– no que apurou **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	3.368.022.046,50
(B) Provisões Matemáticas de benefícios concedidos	4.619.482.643,50
(C) Resultado Financeiro do Fundo em Capitalização do RPPS (A) – (B)	-1.251.460.597,00

Fonte: – Relatório de Avaliação Atuarial – Peça 114.

O fato foi apontado na análise técnica preliminar (Peça 168) como ressalva.

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 19.339-6/23 (Peças 178 e 179).

Em síntese, o jurisdicionado alegou que a análise do equilíbrio financeiro não pode ser dissociada do equilíbrio atuarial, esclarecendo que houve equívoco ao apurar o valor do resultado financeiro, uma vez que foi utilizado o saldo total das provisões matemáticas (R\$ 4.619.482.643,50) ao invés do saldo das provisões matemáticas de benefícios concedidos (R\$ 1.194.277.828,41 – Peça 179 - fls. 104/105).

O Corpo Instrutivo, endossado pelo *Parquet* Especial, em vista dos argumentos pertinentes apresentados, reapresentou novo cálculo no que foi apurado um **resultado positivo**, no seguinte sentido:

Fundo em Capitalização (antigo Plano Previdenciário)	
Descrição	Valor (R\$)
(A) Ativos Garantidores	3.368.022.046,50
(B) Provisões Matemáticas de benefícios concedidos	1.194.277.828,41
(C) Resultado Financeiro do Fundo em Capitalização do RPPS (A) – (B)	2.173.744.218,09

Fonte: – Relatório de Avaliação Atuarial – Peça 114 – fl. 32 e Razões de Defesa – Peça 179 – fls. 104/105

servidores públicos ocupantes de cargo efetivo aos benefícios previstos no art. 40 da Constituição Federal.

120. Por isto, esta configuração da segregação da massa, pela qual o Tesouro passa, em muitos casos, a arcar imediatamente com a insuficiência das contribuições para os benefícios dos segurados vinculados ao Plano Financeiro, **deve ser compreendida como um estágio provisório, uma transição para o alcance do equilíbrio financeiro e atuarial dos Regimes Próprios de Previdência Social.** [grifos produzidos]

Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/rpps/legislacao-dos-rpps/notas-tecnicas>. Acesso em 16/10/2023.

Muito embora não tenha sido expressamente consignado nas instruções técnicas (Peças 168 e 184) é importante salientar que a metodologia adotada pelo Corpo Técnico no presente mostra-se alinhada com a aludida Nota Técnica nº 07/2023, recém editada por esta Corte de Contas, que prioriza a análise do equilíbrio financeiro em face do equilíbrio atuarial, portanto, de forma inseparável, como alegado pelo jurisdicionado.

Diante do apresentado, coaduno com a conclusão da Especializada, acompanhada pelo *Parquet* Especial, no sentido de descaracterizar a impropriedade anteriormente apontada.

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

Contribuição	Valor Devido	Valor Repassado	Valor que Deixou de Ser Repassado
Do Servidor	93.953.285,21	93.953.285,21	0,00
Patronal	95.159.317,44	95.159.317,44	0,00

Fonte: Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias devidas e efetivamente repassadas dos segurados do RPPS – Peça 154 (fls. 149/150).

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 dos Termos de Parcelamentos das Contribuições Previdenciárias ao RPPS (Peça 154 – fls. 148), 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)
213	01/09/2011	35.354.825,00	1.767.741,24	4.289.418,10	0,00

Fonte: Demonstrativo dos Termos de Parcelamentos das Contribuições Previdenciárias junto ao RPPS – Peça 154, fl. 148.

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. 152/153:

Contribuição	Valor Devido	Valor Repassado	Diferença
Do Servidor	129.916,18	156.137,87	-26.221,69
Patronal	694.583,77	790.930,84	-96.347,07

Fonte: Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias Devidas e Efetivamente Repassadas ao RGPS – Peça 154, fls. 152/153.

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 sítio da Cadprev²³ (Peças 158 e 159), que o município se encontrava em **situação regular** com os critérios da Lei Federal nº 9.717/98.

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 artigo 29-A da Constituição Federal, respectivamente.

O Corpo Instrutivo também ressaltou as alterações promovidas pela Emenda Constitucional 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

²³Disponível em: <https://cadprev.previdencia.gov.br/Cadprev/pages/publico/crp/pesquisarEnteCrp.xhtml>.

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	6,00	75,00%
Não cumprida	2,00	25,00%
Total	8,00	100,00%

Fonte: Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ – Modelo 8 – Peça 121.

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.

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 120), emitido pelo órgão central de controle interno, opina expressamente pela Regularidade das Contas do Chefe de Governo do município.

6.6 RESULTADOS DAS AUDITORIAS

6.6.1 GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

Após contextualizar as auditorias da receita no âmbito desta Corte e sua importância na eficiência da gestão fiscal, a Especializada aponta as auditorias realizadas no município. Salienta que os problemas identificados foram inicialmente monitorados em 2017 e que as pendências mais graves constaram como impropriedades nas contas de governo daquele exercício.

Posteriormente, elenca os problemas encontrados ou ainda sem solução, cujo saneamento deve ser objeto da atual gestão 2021/2024 referentes aos temas de gestão do crédito tributário, gestão do ISS e gestão dos impostos imobiliários (IPTU e ITBI), cujo teor passam a integrar o presente voto, revelando-se despcienda a transcrição.

Diante dos apontamentos da instância técnica, o atual gestor deverá planificar e controlar a solução dos problemas relacionados às auditorias realizadas na receita, bem como comprovar a realização dos outros procedimentos considerados imprescindíveis, para que nas próximas contas sejam apresentados o seu andamento e/ou comprovação, nos moldes do Modelo 25 desta Prestação, que foi utilizado para as auditorias de gestão do crédito tributário.

Destarte, 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 n.º 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.

6.6.2 AUDITORIA FINANCEIRA

O Corpo Instrutivo, por meio da CSC-MUNICIPAL, reproduziu os resultados da auditoria financeira realizada em Macaé no exercício de 2022 pela Coordenadoria de Auditoria Financeira (CAF), cujas medidas sugestivas de repercussão nestas Contas foram também encaminhadas por meio da Solicitação Interna n.º CAF0092/2023, de 01/06/2023.

Destaco inicialmente que tanto o detalhamento do trabalho quanto a decisão plenária que firmou entendimento desta Corte sobre a aludida auditoria financeira no bojo do voto prolatado em 09/08/2023 encontram-se consubstanciados no processo TCE-RJ nº 231.077-2/22 em anexo às presentes contas.

De maneira resumida, sugere a CAF recomendações para a adoção de medidas corretivas no sentido de sanear as distorções apresentadas nas contas específicas de Dívida Ativa, imobilizado e Investimentos Temporários a Curto Prazo, as quais corroboro na íntegra.

Ademais, a CAF sugere ressalva e determinação quanto à distorção verificada na conta de Caixa e Equivalentes de Caixa na ordem de R\$ 30.802.164,07, haja vista o impacto para fins de observância do art. 42 da LRF a ser apurada no último ano de mandato, merecendo destaque a necessidade de esclarecimentos adicionais sobre o tema solicitados através de decisão monocrática de 16/08/2023, *in verbis*:

Neste ponto, entretanto, entendo oportuna a apresentação de esclarecimentos adicionais acerca da identificação das fontes de recursos às quais se referem a superavaliação da conta Caixa e Equivalentes de Caixa, no montante de R\$ 30.802.164,07, verificada em sede da auditoria financeira no âmbito do Processo TCE-RJ no231.077-2/22, considerando o impacto nas disponibilidades financeiras para inscrição de restos a pagar não processados evidenciada tanto no Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar - Poder Executivo, por fonte de recursos, encaminhado à Peça 126 (Modelo 11), quanto no Anexo 5 do Relatório de Gestão Fiscal publicado, referente ao terceiro quadrimestre de 2022 do município de Macaé, além de eventuais impactos em outros indicadores apurados nestas contas

[...]

1.3. Esclareça os motivos acerca das seguintes impropriedades identificadas na análise do Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar - Poder Executivo, por fonte de recursos, encaminhado à peça 126 (Modelo 11), consignando quais as informações guardam relação com a realidade fática:

[...]

1.3.3. Identificação das fontes de recursos às quais se referem a superavaliação da conta Caixa e Equivalentes de Caixa, no montante de R\$ 30.802.164,07, verificada em sede da auditoria financeira no âmbito do Processo TCE-RJ no231.077-2/22, considerando o impacto nas disponibilidades financeiras para inscrição de restos a pagar não processados evidenciada tanto no Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar - Poder Executivo, por fonte de recursos, encaminhado à Peça 126 (Modelo 11), quanto no Anexo 5 do Relatório de Gestão Fiscal publicado, referente ao terceiro quadrimestre de 2022 do município de Macaé, além de eventuais impactos em outros indicadores apurados nestas contas, se for o caso;

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar as falhas apresentadas, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, esclarecimentos pertinentes ao tema, materializadas por meio do Documento TCE-RJ nº 19.339-6/2023 (Peça 179).

Em síntese, o jurisdicionado limitou-se a informar a realização de lançamento contábil de ajuste na fonte 100 em 22/03/2023, não trazendo aos autos documentos destinados a comprovar a aludida regularização da distorção.

Em que pese as alegações trazidas aos autos pelo jurisdicionado, fato é que não foram colacionados quaisquer documentos destinados a comprovar a regularização do saldo contábil da conta específica de Caixas e Equivalentes de Caixa, bem como não se observa o reflexo dos ajustes no balanço patrimonial em 31/12/2022.

Sendo assim, corroboro com as conclusões exaradas pelo Corpo Instrutivo e o *Parquet* Especial quanto aos elementos adicionais encaminhados pelo jurisdicionado, por considerar as falhas apontadas como **ressalva**, com conseqüente **determinação**.

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 públicas, nos termos estabelecidos pelo art. 1º, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal (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 Lei Complementar nº 101/00, 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 123:

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	Disponibilizado
Decretos de abertura de créditos adicionais	Disponibilizado
Decreto municipal que declarou situação caracterizada de estado de calamidade pública (no caso de abertura de créditos adicionais extraordinários)	Disponibilizado
Balanços e Demonstrativos Contábeis da execução orçamentária	Disponibilizado
Atas das Audiências Públicas das Metas Fiscais e da Saúde e os respectivos comprovantes de chamamento	Disponibilizado
Pareceres dos Conselhos do Fundeb e da Saúde	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	N.A

N.A – Não aplicável (peças 124 e 125).

Dessa forma, a Especializada constatou o 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.

7. CONCLUSÃO

Após exame da Prestação de Contas de Governo do Município de **Macaé**, relativa 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 Macaé, **Sr. Welberth Porto De Rezende**, 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

Divergência entre o saldo do patrimônio líquido apurado na presente prestação de contas e o registrado no Balanço Patrimonial Consolidado.

DETERMINAÇÃO N.º 1

Observar o correto registro contábil da movimentação patrimonial, em atendimento à Portaria STN nº 634/13 c/c Portaria STN nº 840/16.

RESSALVA N.º 2

Superavaliação da conta Caixa e Equivalentes de Caixa no montante de R\$ 30.802.164,07 em decorrência da manutenção de valores que estão em apuração por tomada de contas como disponibilidades financeiras.

DETERMINAÇÃO N.º 2

Considerar, apenas, à título de ativo financeiro, os ativos que não estejam em apuração por tomada de contas, pelo princípio da prudência, afastando o risco quando da apuração do cumprimento do art. 42 da Lei Complementar nº 101/2000 no último ano de mandato.

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.

RECOMENDAÇÃO N.º 2

Adotar medidas corretivas e saneadoras no que tange o saldo da conta Dívida Ativa, em virtude da não atualização do montante de recebíveis e inexistência de registro de Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo.

RECOMENDAÇÃO N.º 3

Adotar medidas corretivas e saneadoras no que tange a inconsistência no saldo da conta Bens Imóveis – Ativo Imobilizado, em razão de distorções entre registros contábeis e extracontábeis, não sendo representadas as transações e eventos subjacentes nos demonstrativos financeiros.

RECOMENDAÇÃO N.º 4

Adotar medidas corretivas e saneadoras no que tange a conta de Investimentos Temporários a Curto Prazo no montante de R\$ 44.368.395,07 em decorrência de registros indevidos na conta de Ajuste de Perdas em Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo, perfazendo subavaliação da conta.

II – Pela COMUNICAÇÃO, nos termos regimentais, ao **atual responsável pelo Órgão Central de Controle Interno** do Poder Executivo de Macaé, 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 Macaé**, 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 nº 209.133-2/22 (Consulta), que firmou entendimento desta Corte acerca da utilização dos recursos de *royalties* previstos na Lei Federal nº. 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, tratadas nos tópicos 7.5.2, 7.5.3 e 7.5.4 do relatório elaborado pelas instâncias técnicas, até o final de seu mandato, bem como o cumprimento dos outros procedimentos considerados imprescindíveis para a gestão fiscal responsável, mencionados no tópico 7.6.5 do mesmo relatório, 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;

IV – Pela **COMUNICAÇÃO**, nos termos regimentais, ao **atual Presidente da Câmara Municipal de Macaé**, para que tenha ciência quanto à emissão do presente parecer prévio, com o registro de que a íntegra dos autos encontra-se 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 222.368-6/23

ORIGEM: PREFEITURA MUNICIPAL DE MACAÉ

ASSUNTO: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL – EXERCÍCIO 2022

RESPONSÁVEL: SR. WELBERTH PORTO DE REZENDE

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 Macaé, 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 de janeiro de 2022.

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 16.08.23 (peça 173), não foram enfrentados pela eminente CSC-Municipal (peça 184), 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 02 (duas) Ressalvas, 02 (duas) Determinações, 04 (quatro) Recomendações, 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 05 (cinco) Alertas, todos elencados na conclusão da peça 184 da Informação da CSC-Municipal.

CONSELHEIRO MÁRCIO PACHECO

Documento assinado digitalmente