

ACORDÃO Nº 175313/2022-PLEN

1 PROCESSO: 209213-8/2022

2 NATUREZA: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO MUNICIPAL

3 INTERESSADO: BRENO JOSÉ DE SOUZA JUNQUEIRA

4 UNIDADE: PREFEITURA MUNICIPAL DE SAPUCAIA

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: 43

10 QUORUM:

Conselheiros presentes: Rodrigo Melo do Nascimento, Marianna Montebello Willeman, Marcio Henrique Cruz Pacheco

Conselheiros-Substitutos presentes: Marcelo Verdini Maia, Christiano Lacerda Ghuerrén

11 DATA DA SESSÃO: 16 de dezembro de 2022

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

SAPUCAIA

EXERCÍCIO DE 2021

RELATOR CONSELHEIRO-SUBSTITUTO MARCELO VERDINI MAIA

PROCESSO TCE-RJ Nº 209.213-8/22

ORIGEM: PREFEITURA MUNICIPAL DE SAPUCAIA

ASSUNTO: PRESTAÇÃO DE CONTAS DE GOVERNO - 2021

RESPONSÁVEL: SR. BRENO JOSÉ DE SOUZA JUNQUEIRA

**PREFEITURA MUNICIPAL DE SAPUCAIA. PRESTAÇÃO DE
CONTAS DE GOVERNO. EXERCÍCIO DE 2021.**

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

**COMUNICAÇÃO NOS MOLDES DO ART. 45, §§1º E 2º, DO
REGIMENTO INTERNO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E
ESCLARECIMENTOS POR PARTE DO RESPONSÁVEL.**

**MANIFESTAÇÃO ESCRITA E PROVAS DOCUMENTAIS PELO
JURISDICIONADO SUFICIENTES PARA AFASTAR A
IRREGULARIDADE. CUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO ART. 25
C/C O ART. 29, INCISO I, AMBOS DA LEI FEDERAL Nº
14.113/20.**

**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 DE SAPUCAIA. ARQUIVAMENTO.**

Versam os autos sobre processo da Prestação de Contas de Governo do chefe do Poder Executivo do Município de Sapucaia, que abrange as contas do Poder Executivo, relativa ao exercício de 2021, sob a responsabilidade do Chefe do Poder Executivo Municipal, **Sr. Breno José de Souza**

Junqueira, pelo período de 01/01/2021 a 31/12/2021, 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 07/04/2022, 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 dias a contar da abertura da sessão legislativa (07/02/2022), sua remessa foi tempestiva, considerando o disposto no art. 6º da referida Deliberação, alterado pela Deliberação TCE-RJ nº 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, conforme informação de 18/10/2022. Em sua conclusão preliminar, sugeriu a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas do Chefe do Poder Executivo de Sapucaia em razão da irregularidade abaixo elencada, com **impropriedades, determinações, recomendação**:

IRREGULARIDADE N.º 01

A conta do Fundeb não apresentou saldo suficiente para cobrir o montante dos recursos do Fundeb não aplicados no exercício, não atendendo, dessa forma, ao disposto no artigo 25 c/c o artigo 29, inciso I da Lei Federal n.º 14.113/20.

(...)

A instrução especializada sugere também comunicações aos atuais Prefeito e responsável pelo controle interno, bem como expedição de ofício ao Ministério Público para ciência da decisão.

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 03/11/2022, o Ministério Público de Contas junto a este Tribunal, representado pelo Procurador-Geral, Dr. Henrique Cunha de Lima, corroborou com a emissão de parecer prévio contrário à aprovação das contas, em razão da irregularidade apontada pelo corpo instrutivo, introduzindo em seu parecer, contudo, acréscimos, observações, modificações e supressões à instrução.

Ressalte-se que, por meio de decisão monocrática proferida em 09/11/2022, 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. 45, § 1º do Regimento Interno desta Corte.

Em atenção à citada decisão, o responsável encaminhou, tempestivamente, novos elementos que deram origem ao Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/22.

Em nova manifestação, de 01/12/2022, o corpo instrutivo considerou satisfatoriamente afastada a irregularidade apontada, alterando sua sugestão inaugural para emissão de **parecer prévio favorável**.

O Ministério Público de Contas, por sua vez, em 04/12/2022, concordou com o afastamento da irregularidade sugerido pela instância técnica e, ao final, também propõe 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. 123, §3º, do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

É O RELATÓRIO.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

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

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

Dentre os diversos mecanismos de que o Tribunal de Contas dispõe para fiscalizar a Administração do Estado 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 que 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 2021, 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 do exercício de 2021 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 de Sapucaia, que embasarão 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 serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro¹, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo seus Anexos e quadros demonstrativos. Além disso, compõe o rol de demonstrativos as Notas Explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas.

Essas demonstrações possuem o propósito de representar, de maneira estruturada, a situação patrimonial, financeira e do desempenho da entidade, devendo proporcionar informações

¹ No caso do Balanço Financeiro, muito embora não haja sua previsão nas NBC TSPs, o demonstrativo é de elaboração e publicação obrigatória por força da Lei Federal nº 4.320/64

úteis para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, motivo pelo qual fazem parte dos documentos de encaminhamento obrigatório a esta Corte para fins de emissão de parecer prévio.

A padronização destes demonstrativos é atualmente atribuição da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, haja vista sua competência prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal 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.

Neste 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 à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade².

Já os demonstrativos fiscais permitem analisar opções de política fiscal, definir essas políticas e avaliar os seus impactos, bem como determinar o impacto sobre a economia e comparar os resultados fiscais nacional e internacionalmente. O foco é sobre a avaliação do impacto sobre a economia, no âmbito da estrutura conceitual das estatísticas macroeconômicas.

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

Além disso, no intuito de assegurar a transparência³ dos gastos públicos e o atingimento das metas fiscais pactuadas, são elaborados e publicados o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, em regra, com periodicidade bimestral e quadrimestral, respectivamente.

² 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

³ 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.

É por meio destes demonstrativos que se afere o cumprimento das metas fiscais destinadas a controlar o endividamento sustentável da máquina pública e a manutenção do equilíbrio fiscal através 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, verifica-se que o Corpo Instrutivo acusa 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 dos 1º, 2º e 3º quadrimestres de 2021, em consonância com o que dispõe a Lei Federal n.º 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Não obstante, o *Parquet* Especial aponta a inexistência da devida transparência à documentação constitutiva das Prestações de Contas de Governo referentes ao exercício de 2021, em desacordo com artigo 126 da Constituição Estadual e na forma do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/00, nos seguintes termos:

Em consulta ao sítio eletrônico da Prefeitura Municipal de Sapucaia (<https://sapucaia.rj.gov.br>) constatou-se que o relatório analítico e respectivo parecer prévio emitidos por este Tribunal sobre as contas se encontram disponíveis para consulta no portal da transparência. No entanto, não foi encontrada a documentação constitutiva das contas de governo (contas anuais do chefe do Poder Executivo).

Dessa forma, o **Município não está atendendo** o disposto no artigo 126 da Constituição Estadual e na forma do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC Federal Nº 101/00. Fato que será qualificado como **impropriedade** acompanhada de **Determinação**.

(Grifei).

Embora corrobore com entendimento nos termos propostos pelo Ministério Público Especial, percebe-se que a tese ora defendida pelo *Parquet* sofreu considerável mudança de interpretação em relação ao seu posicionamento quando da análise de contas pretéritas⁴, no sentido de exigir a documentação constitutiva das prestações de contas de governo, independente da emissão ou não do parecer prévio emitido por esta Corte.

Em minha visão, tal tese ganha guarida à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe em seu art. 49 sobre a necessidade de que as contas apresentadas pelo poder executivo devem ficar disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo poder legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

⁴ Vide, por exemplo, Processo TCE-RJ nº 207.528-5/21 referente à Prestação de Contas de Governo do município de Varre Sai.

Além disso, ganha reforço na visão de Getúlio Sérgio do Amaral, segundo o qual a forma de controle prevista no art. 31 da Constituição Federal e, por simetria, no art. 126 da Constituição Estadual, deve se dar da seguinte maneira⁵:

Primeiramente, o controle externo é efetuado **pela própria população, mediante o exame direto das contas, que ficam durante sessenta dias à disposição de qualquer contribuinte, para o seu exame e apreciação, podendo ser questionada a sua legitimidade tanto administrativa como judicialmente**, neste último, pela ação popular; o outro nível de controle é realizado pelo Tribunal de Contas do Estado, mediante a emissão de parecer prévio, que poderá considerar as contas regulares, parcialmente regulares ou irregulares; e, por último, exsurge através do julgamento das contas municipais, realizado pela Câmara local, que poderá acatar o parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas do Estado, que só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal”.

Observo, todavia, que o portal da transparência da Prefeitura de Sapucaia⁶ já contempla o voto e o parecer prévio relativo às contas de 2020, bem como disponibiliza link em que o usuário é encaminhado à página eletrônica do Tribunal de Contas que contém a relação de todas as prestações de contas de governo do Município, inclusive a relativa a 2021. Desse modo, entendo suficientemente atendido o preconizado no art. 126 da Constituição Estadual, bem como nos art. 48 e 49 da Lei Complementar nº 101/00.

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 pública⁷, os Instrumentos de Planejamento e Orçamento são constituídos por leis de iniciativa privativa e indelegável do chefe do Poder Executivo⁸ 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\$ 104.128.511,75 e despesas fixadas em igual valor.

2.2 ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

⁵ AMARAL, Getúlio Sérgio do. Direito à defesa do prefeito nos julgamentos das contas municipais: aplicabilidade do devido processo legal e da ampla defesa aos julgamentos das contas do administrador municipal pela Câmara Municipal: doutrina, jurisprudência e legislação. Belo Horizonte: Inédita, 2000; p. 22.

⁶ <https://sapucaia.rj.gov.br/transparencia/contas-de-governo-do-municipio>, acesso em 14/12/2022.

⁷ Art. 37 da CF/88

⁸ Ar. 84, XXIII e parágrafo único da CF/88

No decorrer do exercício, a LOA está sujeita a ajustes mediante créditos adicionais, que podem ser especiais (despesa não consignada inicialmente na LOA), suplementares (atender despesa insuficientemente dotada na LOA) 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.

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

Descrição	Valor (R\$)
(A) Orçamento inicial	104.128.511,75
(B) Alterações:	42.051.031,87
Créditos extraordinários	0,00
Créditos suplementares	40.543.736,43
Créditos especiais	1.507.295,44
(C) Anulações de dotações	32.150.499,35
(D) Orçamento final apurado (A + B - C)	114.029.044,27
(E) Orçamento registrado no comparativo da despesa autorizada com a realizada consolidado – Anexo 11 da Lei Federal n.º 4.320/64	114.047.140,27
(F) Divergência entre o orçamento apurado e os registros contábeis (D - E)	-18.096,00

Fonte: Relação de Créditos Adicionais, Modelos 3 e 4 – Peça 146 (fls. 13/32) e Anexo 11 Consolidado da Lei n.º 4.320/64, Peça 16.

Nota: de acordo com o Relatório do Órgão de Controle Interno Peça 110, fl.6, a diferença de R\$18.096,00 se deve à inconsistência no sistema contábil do Fundo Municipal de Assistência Social. Vale a pena ressaltar que o valor registrado no Balanço Orçamentário está correto.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar a divergência, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, suas razões de defesa pertinentes ao tema, materializadas por meio do Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/2022.

Em síntese, por meio da manifestação escrita (Peça 167, fls. 15/16), o jurisdicionado esclareceu que a diferença decorre de inconsistência no sistema contábil do Fundo Municipal de Assistência Social e que o valor correto da Dotação orçamentária do Município é de R\$ 114.029.044,27.

O Corpo Instrutivo (Peça 173), endossado pelo *Parquet* Especial (Peça 176), diante dos esclarecimentos apresentados, insuficientes no sentido de dirimir a falha, converteu a impropriedade em **ressalva** e manteve a **determinação**, na medida em que a falha de fato ocorreu em 2021 e eventual correção será objeto de exame na próxima prestação de contas de governo.

Dessa forma, tendo em vista a natureza formal da divergência e o fato de o Balanço Orçamentário Consolidado do Município (Peça 17) apresentar os valores corretos, registro a minha concordância com a proposição das instâncias técnicas.

No que tange às alterações orçamentárias autorizadas na própria Lei Orçamentária, o artigo 6º da LOA instituída pelo município autorizou o Poder Executivo a abrir créditos suplementares, com a finalidade de incorporar valores que excedam as previsões constantes desta Lei até o limite de 30% (quarenta por cento) das despesas fixadas no orçamento, respeitando a base de cálculo e as fontes dispostas na referida lei, a exceção dos créditos suplementares abertos na fonte superávit financeiro do exercício anterior, que não se sujeitam ao mencionado 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 Lei de Orçamento do ente, o Corpo Instrutivo concluiu que a abertura de créditos adicionais se encontra **dentro do limite estabelecido na LOA**, em obediência ao preceituado no inciso V do art. 167 da Constituição Federal.

No que concerne aos créditos adicionais abertos em face de autorizações em leis específicas, verifica-se que **o município efetuou a abertura desses créditos dentro dos limites estabelecidos** nas respectivas leis autorizativas, **em observância** ao preceituado no inciso V do artigo 167 da Constituição Federal.

É possível também inferir dos autos que **não houve** abertura de créditos adicionais extraordinários por parte do município para o exercício em análise.

2.3 FONTES DE RECURSOS PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

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

RESULTADO APURADO NO EXERCÍCIO (EXCETO RPPS)	
Natureza	Valor - R\$
I - Superávit do exercício anterior	0,00
II - Receitas arrecadadas	120.309.735,90
III - Total das receitas disponíveis (I+II)	120.309.735,90
IV - Despesas empenhadas	83.969.308,26
V - Aporte financeiro (extraorçamentário) ao instituto de previdência	2.871.500,00
VI - Total das despesas realizadas (IV+V)	86.840.808,26
VII - Resultado alcançado (III-VI)	33.468.927,64

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior, Processo TCE-RJ n.º 208.345-8/21; Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 15, Anexo 11 consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 16, Anexo 12 do RPPS da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 52, e Balanço financeiro do RPPS – fl. Peça 53.

Nota 1: no resultado alcançado são consideradas as receitas arrecadadas e despesas empenhadas (excluída a movimentação orçamentária do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS), bem como os repasses financeiros (extraorçamentários) transferidos para o Instituto com vistas à cobertura de déficit financeiro.

Nota 2: superávit do exercício anterior excluídos os resultados do RPPS e 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 o Corpo Instrutivo entende que a análise individual de cada fonte de recurso indicada nos referidos créditos será dispensada.

3. GESTÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E PATRIMONIAL

3.1 GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

O comportamento da arrecadação municipal no exercício de 2021, em comparação à previsão inicial, resultou em um **excesso de arrecadação** no valor de **R\$ 27.624.566,46⁹**.

Muito embora esse valor guarde consonância com a movimentação discriminada no Anexo 10 (Peça 15), verifica-se que **não guarda paridade** com as informações constantes no Balanço

⁹ Observa-se que o cálculo do **excesso de arrecadação** ora apresentado desconsiderou a Receita Intraorçamentária que foi apresentada na Instrução Técnica (peça 166) e no parecer do Ministério Público de Contas (peça 169).

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

Orçamentário Consolidado (Peça 17, fl. 01), que evidencia um excesso de arrecadação de R\$ 27.625.383,26, perfazendo uma **divergência** de **R\$ 816,80**.

Segundo informações dispostas nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Consolidadas (Peça 17, fl. 09), a diferença se refere ao montante da dedução de receitas correntes não evidenciado no Balanço Orçamentário.

Assim, mesmo considerando a imaterialidade da divergência, a falha será considerada como **ressalva** e **determinação**, com o propósito de evitar futura reincidência em montantes mais expressivos, haja vista tratar-se, ao que parece, de um conflito de parametrização de sistema, uma vez que os relatórios contábeis não geraram valores coincidentes.

Ademais, as receitas diretamente arrecadadas em razão da competência tributária do ente representam **10,56%** do total da receita corrente realizada em 2021, excluídas as da unidade gestora responsável pelo RPPS, o que ratifica a informação prestada pelo município no sentido de que adotou providências no âmbito da fiscalização das receitas e no combate à sonegação.

A título comparativo, a Especializada aponta que o ente apresentou arrecadação *per capita* de R\$ 4.815,28 por habitante, ocupando a 34ª posição, ficando **acima da média** dentre os 91 municípios jurisdicionados a este Tribunal, tomando-se por base as receitas arrecadadas no exercício anterior.

Já a execução orçamentária da despesa apresentou uma **economia orçamentária** no valor de **R\$ 17.698.885,16** sendo executado 92,88% a título de despesas correntes e 7,12% referentes a 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	131.753.078,21	11.443.342,31	120.309.735,90
Despesas Realizadas	96.330.159,11	12.360.850,85	83.969.308,26
Superávit Orçamentário	35.422.919,10	-917.508,54	36.340.427,64

Fonte: Anexo 10 Consolidado (Receitas) – Peça 15, Balanço Orçamentário (Despesas) – Peça 17 e Balanço Orçamentário do RPPS – Peça 52.

Ao que se observa, o município apresentou **resultado superavitário** da execução orçamentária.

3.2 RESULTADO DO SUPERÁVIT / DÉFICIT 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:

Tabela 1 - Apuração do Superávit/Déficit Financeiro

APURAÇÃO DO SUPERAVIT/DEFICIT FINANCEIRO				
Descrição	Consolidado (A)	Regime Próprio de Previdência (B)	Câmara Municipal (C)	Valor considerado (E) = (A-B-C-D)
Ativo financeiro	59.365.438,46	16.971.787,60	19.612,78	42.374.038,08
Passivo financeiro	9.231.839,16	49.128,05	258.171,73	8.924.539,38
Superávit Financeiro	50.133.599,30	16.922.659,55	-238.558,95	33.449.498,70

Fonte: Balanço Patrimonial Consolidado – Peça 20, Balanço Patrimonial do RPPS – Peça 54, e Balanço Patrimonial da Câmara – Peça 34.

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, além de ter respeitado o disposto no art. 48 da Lei Federal nº 4.320/64, alcançou o equilíbrio financeiro necessário ao atendimento do § 1º do artigo 1º da Lei Complementar Federal n.º 101/00.

Não obstante, é mister salientar a **divergência de R\$ 691.578,89** que se verifica entre o superávit financeiro apurado na coluna Consolidado (A) da tabela precedente, de **R\$ 50.133.599,30**, com base nos valores demonstrados no Quadro de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes do Balanço Patrimonial Consolidado (Peça 20, fl. 02) e o valor correspondente acostado no Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro por fontes de recursos no mesmo demonstrativo (Peça 20, fl. 03), de **R\$ 50.825.178,19**.

Segundo informações dispostas nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis Consolidadas (Peça 17, fl. 13), a origem da diferença não foi identificada, exigindo a devida conciliação e posterior ajustes de parametrização do *software* de contabilidade utilizado pelo Município. Por oportuno, a falha será considerada como **ressalva e determinação**.

3.3. RESULTADO PATRIMONIAL

No exercício de 2021, o confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, que se configuram em receitas e despesas sob o aspecto patrimonial e, portanto, apuradas pelo regime de competência, demonstram que o município apresentou resultado patrimonial **deficitário** de R\$ 102.037.094,19.

O Corpo Instrutivo acerca da matéria aduz o seguinte:

A tabela a seguir demonstra a situação patrimonial líquida apurada no exercício:

Descrição	Valor - R\$
Patrimônio líquido (saldo do balanço patrimonial do exercício anterior)	-8.083.067,03
Resultado patrimonial do exercício– Superávit/Déficit	-102.037.094,19
(+) Ajustes de exercícios anteriores	1.562.616,19
Patrimônio líquido – exercício de 2021	-108.557.545,03
Patrimônio líquido registrado no balanço do exercício	-57.861.194,90
Diferença	-50.696.350,13

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior – Processo TCE-RJ n.º 208.345-8/21, quadro anterior e Balanço Patrimonial Consolidado – Peça 20.

A divergência de R\$ 50.696.350,13 está relacionada com o saldo do Patrimônio Líquido do exercício anterior, pois o valor registrado às fls. 396/407 do Processo TCE-RJ n.º 208.345-8/21 (Prestação de Contas de Governo Municipal do exercício de 2020) difere do informado no Balanço Patrimonial deste exercício.

Neste contexto a diferença acima apurada será objeto da **Impropriedade e Determinação n.º 2**.

Todavia, juntamente com as razões de defesa encaminhadas em face da irregularidade que foi inicialmente consignada nas presentes contas, materializadas no Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/2022, o jurisdicionado encaminhou suas razões de justificativa à impropriedade detectada neste item.

Em síntese, por meio da manifestação escrita (Peça 167, fl. 16), o jurisdicionado esclareceu que a divergência será regularizada na próxima prestação de contas. Sendo assim, o Corpo Instrutivo (Peça 173), acompanhado pelo *Parquet* Especial (Peça 176), diante dos esclarecimentos insubsistentes apresentados, concluiu pela **ressalva e determinação**, as quais ora ratifico.

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 constitui a base de cálculo para a apuração dos limites legais de endividamento e gastos com pessoal. 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	2020	2021		
		1º quadrimestre	2º quadrimestre	3º quadrimestre
Valor - R\$	87.990.714,00	96.651.685,90	105.936.159,30	120.504.151,20

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior – Processo TCE-RJ n.º 208.345-8/21, Processo TCE-RJ n.º 208.121-0/2021 – Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre de 2020, e Processos TCE-RJ n.ºs 217.541-9/21, 237.980-3/2021 e 203.677-6/2022 – Relatórios de Gestão Fiscal do exercício.

Adicionalmente, considerando preocupação já exposta pela STN por meio da Nota Técnica SEI nº 30805/2021/ME e por esta Corte de Contas¹⁰, faz-se pertinente **recomendar** que o Município mantenha o controle do impacto da variação da RCL na redução do percentual excedente em cada exercício, principalmente em relação a eventuais receitas temporárias identificadas pelo Município.

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 é assim representada:

Especificação	2020	2021		
		1º quadrimestre	2º quadrimestre	3º quadrimestre

¹⁰ Processo TCE-RJ nº 106.691-8/21

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.

Valor da dívida consolidada	3.741.387,00	4.426.823,20	5.448.845,70	3.660.909,00
Valor da dívida consolidada líquida	-5.533.750,30	-14.942.227,60	-17.642.673,00	-36.011.986,50
% da dívida consolidada líquida s/ a RCL	-6,29%	-15,46%	-16,65%	-29,71%

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior - Processo TCE-RJ nº 208.345-8/21 e Relatório de Gestão Fiscal do 3º quadrimestre do exercício - Processo TCE-RJ nº 203.677-6/2022.

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

4.3. OPERAÇÕES DE CRÉDITO E GARANTIAS CONCEDIDAS

De acordo com o art. 167, inciso III, da Constituição Federal, é vedada, com algumas exceções, a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital.

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% (dezesseis 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 2021¹², verifica-se que o município **não realizou** operações de crédito no exercício em análise, bem como não realizou operações de crédito por antecipação de receita e não concedeu garantias em operações de crédito.

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.

¹² Processo TCE-RJ nº 203.677-6/22.

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 2021¹³, 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. 169¹⁴ da Constituição Federal, o limite para despesas com pessoal do Poder Executivo corresponde a 54% do valor da Receita Corrente Líquida – RCL.

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

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

O Município apresentou os seguintes percentuais de despesas com pessoal:

Descrição	2020				2021					
	1º quadr.	2º quadr.	3º quadrimestre		1º quadrimestre		2º quadrimestre		3º quadrimestre	
	%	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%
Poder Executivo	52,40%	50,12%	43.203.407,23	49,10%	42.126.914,42	43,59%	43.541.719,94	41,10%	40.446.055,58	33,56%

Fonte: Prestação de Contas de Governo do exercício anterior – Processo TCE-RJ n.º 208345-8/21 e Processos TCE-RJ n.ºs 217.541-9/2021, 237.980-3/2021 e 203.677-6/2022 – Relatórios de Gestão Fiscal do exercício de 2021.

Diante do exposto, constata-se que o Poder Executivo **respeitou** o limite estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

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

¹³ Processo TCE-RJ nº 203.675-8/22.

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

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.

Os valores das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e os resultados alcançados no exercício do município são apresentados a seguir:

Descrição	Anexo de metas (Valores correntes)	Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal	Atendido OU Não atendido
Receitas	104.128.511,75	131.753.078,30	
Despesas	104.128.511,75	96.330.159,10	
Resultado primário	1.647.407,77	36.033.106,40	Atendido
Resultado nominal	1.599.400,00	38.012.379,40	Atendido
Dívida consolidada líquida	0,00	-36.011.986,50	Atendido

Fonte: LDO – Peça 4, Anexos 1 e 6 do RREO 6º bimestre (Processo TCE-RJ n.º 203.675-8/2022), e Anexo 2 do RGF do 3º Quadrimestre (Processo TCE-RJ n.º 203.677-6/2022).

Conforme salientado pelo Corpo Instrutivo, houve o **cumprimento** das metas pactuadas.

4.7. AUDIÊNCIAS PÚBLICAS

O Corpo Instrutivo constatou que o Poder Executivo Municipal **comprovou** realização de audiências públicas para avaliar o cumprimento das metas fiscais relativas ao 3º quadrimestre do exercício anterior, bem como o 1º quadrimestre de 2021¹⁵, **em período diverso** ao disposto no § 4º, do artigo 9º, da Lei Complementar Federal n.º 101/00.

¹⁵ Atas das Audiências Públicas – Peças 90, 91 e 98; comprovantes de chamamento para a participação nas Audiências Públicas – Peças 93, 97, 99 e 101.

Inicialmente, a Especializada propôs **Impropriedade e Determinação**. Todavia, juntamente com as razões de defesa encaminhadas em face da irregularidade que foi inicialmente consignada nas presentes contas, materializadas no Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/2022, o jurisdicionado encaminhou suas razões de justificativa à impropriedade detectada neste item.

Em síntese, por meio da manifestação escrita (Peça 167, fl. 16), o jurisdicionado reconheceu a falha e esclareceu que adotou providências no sentido de regularizar a rotina no decorrer do exercício de 2022. Desse modo, o Corpo Instrutivo (Peça 173), com a concordância do *Parquet* Especial (Peça 176), concluiu pela **ressalva e determinação**, com as quais corroboro.

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).

No que se refere ao saldo de restos a pagar de exercícios anteriores, a Especializada e o *Parquet* Especial identificaram cancelamentos de restos a pagar processados e não processados liquidados na ordem de **R\$1.644.364,85** que, embora pudessem representar ilegalidade por constituírem obrigações já cumpridas pelo credor, consoante artigos 62 e 63 da Lei Federal nº 4.320/64, considerando a documentação encaminhada pelo jurisdicionado (Peças 18 e 138), observa-se que, por meio dos Decretos nºs 4.373, de 05/11/2021 e 4.424, de 28/12/2021, foram cancelados empenhos, cujo favorecido era a empresa LIGHT, no valor de **R\$1.456.902,93**, em decorrência de pactuação para o pagamento de dívida. Além desses, o Decreto nº 4.375, de 05/11/2021, anulou débitos, no montante de **R\$ 187.461,92**, entre o Município e o Instituto de Previdência de Aposentadoria e Pensões, tendo por base a celebração de Acordos de Parcelamentos, justificando, dessa forma, os respectivos cancelamentos.

Na tabela a seguir, em que se demonstram os montantes de restos a pagar inscritos no exercício em relação à disponibilidade de caixa, é possível verificar que o município, desconsiderando os valores relativos ao Regime Próprio de Previdência Social – RPPS e à Câmara Municipal, inscreveu restos a pagar não processados com a devida suficiência de caixa:

Disponibilidade de Caixa Bruto	Obrigações Financeiras			Disponibilidade de Caixa Antes	Valor Inscrito de Restos a	Valor Inscrito de Restos a pagar
	Restos a pagar liquidados e não	Restos a	Demais			

**GABINETE DO CONSELHEIRO-SUBSTITUTO
MARCELO VERDINI MAIA
RELATOR**

	(a)	pagos		Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores (d)	Obrigações Financeiras (e)	da Inscrição de Restos a pagar Não Processados do Exercício (f) = (a-b-c-d-e)	Pagar Não Processados (g)	sem a devida Disponibilidade (h)
		De Exercícios Anteriores (b)	Do Exercício (c)					
Consolidado (I)	58.715.916,80	2.903.774,85	1.072.461,01	237.626,29	1.558.327,30	52.943.727,35	3.459.649,71	0,00
Câmara Municipal (II)	19.612,78	41.868,00	0,00	0,00	216.303,73	-238.558,95	0,00	0,00
RPPS (III)	16.388.067,47	0,00	0,00	0,00	3.637,45	16.384.430,02	45.490,60	0,00
Valor Considerado (IV) = (I-II-III)	42.308.236,55	2.861.906,85	1.072.461,01	237.626,29	1.338.386,12	36.797.856,28	3.414.159,11	0,00

Fonte: Balanço Orçamentário Consolidado – Peça 17, Balanço Financeiro Consolidado – Peça 19, Anexo 17 Consolidado – Peça 25, Balanço Orçamentário da Câmara – Peça 32, Balanço Financeiro da Câmara- Peça 33, Anexo 17 da Câmara – Peça 29, Balanço Orçamentário do RPPS – Peça 52, Balanço Financeiro do RPPS – Peça 53, e Anexo 17 do RPPS – Peça 49.

Quanto ao tema, o Ministério Público de Contas fez as seguintes ponderações:

Não obstante não ter sido evidenciada a ocorrência de anulação de empenhos de despesas não liquidadas (não inscrição em restos a pagar) por motivo de insuficiência financeira o *Parquet* Especial assenta, em mais uma oportunidade, que o gestor público deve verificar, no caso concreto, as despesas que são efetivamente passíveis de serem anuladas, sob pena de se caracterizar conduta irregular com reflexo nas contas de governo.

Como sabido, a liquidação da despesa é ato formal que “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (art. 63 da LF nº 4.320/64). E, como ato formal, **a ausência de liquidação da despesa não gera certeza quanto à ausência de cumprimento da obrigação por parte do contratado, já que os procedimentos para a liquidação da despesa podem, simplesmente, estar em andamento.** Isso sem contar que **as liquidações podem deixar de ser realizadas de forma intencional, ou até mesmo serem irregularmente canceladas com o propósito deliberado de não realizar o pagamento e não inscrever a despesa em restos a pagar.**

Assim, a anulação de empenhos requer uma avaliação criteriosa quanto à apuração do efetivo cumprimento, ou não, da obrigação pelo credor. Não pode se dar, portanto, de forma automática, voltada apenas e tão somente à satisfação de insuficiência de disponibilidade financeira por parte do ente público.

[...]

Deixar de inscrever em restos a pagar obrigação cumprida pelo contratado caracteriza ocultação de despesas e vai de encontro aos princípios da LRF, ao prejudicar a apuração do resultado real das contas públicas do exercício (equilíbrio fiscal), nos termos do §1º do artigo 1º da Lei Complementar Federal n.º 101/00. Além disso, constitui grave menoscabo ao princípio constitucional da transparência.

Ante o exposto, este *Parquet* Especial **ênfatisa que a ausência de disponibilidade financeira não é motivo para a anulação de empenho de despesa caso o credor tenha cumprido com todas as suas obrigações, a qual deve ser inscrita em restos a pagar, ainda que sua liquidação não tenha sido devidamente formalizada.** Conduta diversa atenta contra os princípios da evidenciação contábil, do regime de competência da despesa e do prévio empenho, (artigos 35, 58, 60, 62, 63, 85, 90, 93, da lei Federal nº 4.320/64 e artigo 50, inciso II da Lei Complementar Federal nº

**GABINETE DO CONSELHEIRO-SUBSTITUTO
MARCELO VERDINI MAIA
RELATOR**

101/00), a transparência da execução orçamentária e financeira (inciso II do §1º do artigo 48 da Lei Complementar Federal nº 101/00) e, ainda, contra os princípios constitucionais da transparência, da impessoalidade e da moralidade administrativa (artigo 37 da CRFB/88). **(Grifei)**

Procede a preocupação do Ministério Público de Contas no sentido de que não deve o ente se abster de registrar e/ou cancelar valores inscritos em restos a pagar cujo direito adquirido pelo credor seja latente frente ao cumprimento de suas obrigações.

No entanto, destaca-se que o Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar já contempla eventuais casos que, a despeito de configurarem infração ao direito financeiro-especial à Lei Federal 4.320/64- no que tange à realização de despesa sem prévio empenho, devem ser considerados no Anexo 5 com vistas a dar transparência plena ao equilíbrio entre a geração de obrigações de despesa e a disponibilidade de caixa do município.

Neste sentido, dispõe ainda o Manual de Demonstrativos Fiscais:

Na verificação da possibilidade de inscrição em restos a pagar não processados, da disponibilidade de caixa bruta devem ser deduzidas as despesas inscritas em restos a pagar processados, as despesas inscritas em restos a pagar não processados em exercícios anteriores e **as demais obrigações de despesa que não tenham passado pela execução orçamentária. Caso não haja suficiente disponibilidade de caixa para quitar todas essas obrigações, o limite de inscrição em restos a pagar já não estará sendo observado.** Além da demonstração do cálculo da disponibilidade de caixa para cada uma das vinculações existentes, deverá ser apresentada também a disponibilidade de caixa para os recursos não vinculados. Assim, esse demonstrativo apresenta o cálculo da disponibilidade de caixa e demonstra se o ente possui liquidez para arcar com seus compromissos financeiros.

Ressalta-se que o limite de inscrição em restos a pagar citado no art. 25, §1º, inciso IV, alínea “c” da LRF, está relacionado ao disposto no art. 1º, §1º da mesma lei, que estabelece como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada, a transparência, o cumprimento das metas e a obediência aos limites, e também ao disposto no art. 9º, também da LRF, que estabelece a necessidade de limitação de empenho e movimentação financeira caso seja verificado ao final de cada bimestre que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas fiscais. Dessa forma, a verificação da existência de disponibilidade de caixa para a inscrição em restos a pagar deve acontecer em todos os exercícios.

Observa-se então, como regra geral, que as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro e, extraordinariamente, podem ser deixadas obrigações a serem cumpridas no exercício seguinte, por meio da inscrição em restos a pagar, com a suficiente disponibilidade de caixa. Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios.

Esse demonstrativo possibilita também a verificação do cumprimento do art. 42 da LRF, de forma que no último ano de mandato da gestão administrativo-financeira de cada órgão referido no art. 20 da mesma lei haja suficiente disponibilidade de

caixa para cobrir as obrigações de despesa contraídas. Essa verificação se dá pelo confronto das obrigações contraídas com a disponibilidade de caixa existente.

Apesar de a restrição estabelecida no art. 42 se limitar aos dois últimos quadrimestres do respectivo mandato, a LRF estabelece que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, o que impõe que ajustes devam ser observados no decorrer de todo o mandato, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros. (grifei)

Quanto a eventuais casos em que o processo de liquidação se encontre em andamento, essas situações intermediárias devem ser abarcadas pela fase de crédito empenhados em liquidação, já abordada no item 3.4 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Esses valores devem ser considerados no Anexo 5, computados na coluna (d) em Obrigações Financeiras por meio da conta 6.3.1.2.0.00.00 (RP não processado em liquidação)¹⁶.

Destaca-se que situações de realização de despesa sem prévio empenho ou pagamento sem sua regular liquidação, o que me parece ser a preocupação central do *Parquet* Especial, são vedadas consoante arts. 60 e 62 da Lei Federal 4.320, respectivamente, devendo, contudo, a contabilidade do Ente realizar os registros quanto aos aspectos patrimoniais em respeito ao princípio da essência sobre a forma constante na NBC TSP Estrutura Conceitual, sob pena de responsabilização. Para tanto foram criados os atributos de Indicador de Superávit Financeiro¹⁷ que, embora tenham como seu objetivo precípua permitir a apuração do superávit financeiro por meio dos conceitos de ativo e passivo financeiros e permanentes previsto na Lei Federal nº 4.329/64, dão a transparência necessária para se identificar casos de descumprimento nos moldes aqui apresentados.

No mais, fato é que as informações utilizadas na presente análise, em grande parte, possuem natureza declaratória. Nada impede, contudo, que venham a ser objeto de fiscalizações de conformidade e/ou financeiras destinadas a confirmar ou robustecer a análise desta Corte em sede de Contas de Governo, fato que já se encontra em desenvolvimento, por exemplo, por meio do processo de fortalecimento das auditorias financeiras no âmbito do TCE-RJ.

5. LIMITES CONSTITUCIONAIS

5.1. DESPESAS COM EDUCAÇÃO

¹⁶ Vide Parte IV – RGF – 11ª ed. – Mapeamentos, v.3, disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:12903

¹⁷ Vide item 3.3.2.1 da parte IV do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

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, proveniente de transferências, na manutenção e no desenvolvimento do ensino.

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

A fim de verificar a adequação das despesas aos artigos 70 e 71 da Lei Federal n.º 9.394/96, são considerados os dados fornecidos pelo município por meio do Sistema Integrado de Gestão Fiscal – Sigfis. Observa-se que o valor apresentado, de **R\$ 20.623.396,18**, **guarda paridade** com o registrado contabilmente na função 12 – Educação, conforme disposto no Anexo 11 (peça 16).

A Especializada ao proceder a análise da relação de empenhos (peça 153) identifica que R\$ 61.141,70 registrados como gastos na função 12 – Educação não devem ser considerados para a apuração do cumprimento dos limites da educação, uma vez que não se referem a gastos efetivos em manutenção e desenvolvimento do ensino.

O Corpo Instrutivo quanto ao tema tece as seguintes considerações:

Frisa-se que a glosa realizada acima não deve ser computada como gasto efetivo em manutenção e desenvolvimento do ensino por não se configurar nas hipóteses de despesas previstas no art. 70 da Lei n.º 9.394/96, haja vista retratar tão somente a movimentação orçamentária relativa a ajuste na receita bruta de transferência do Fundeb.

Nessa mesma toada o registro do empenho glosado não será objeto de impropriedade, uma vez que reproduz procedimento contábil previsto no MCASP 9ª Edição (fls. 63/64) com vistas a regularizar a execução orçamentária nos termos do art. 85 da Lei n.º 4.320/64.

No mais, importa salientar que a verificação da legalidade das despesas realizadas com educação poderá, a qualquer tempo, ser objeto de verificação em sede de auditoria no âmbito do TCE-RJ.

No que diz respeito ao total de despesas realizadas com educação, apura-se que o Município ficou acima da média de gastos *per capita*, quando comparado à média de gasto por aluno dos 91

municípios jurisdicionados realizados no exercício anterior, ocupando a 31ª posição, apresentando o valor de R\$ 6.153,90.

O Demonstrativo de Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino apresenta os seguintes valores:

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	4.885.866,99	1.979.804,08
(B) Educação infantil	365 – Ensino infantil	555.194,67	20.808,45
(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	8.250,00	0,00
	306 – Alimentação	0,00	0,00
	Demais subfunções	0,00	0,00
(F) Subfunções típicas da educação registradas em outras funções			
(G) Subtotal das despesas com ensino (A+B+C+D+E+F)		5.449.311,66	2.000.612,53
(H) Subtotal das despesas com ensino da fonte Impostos e Transferência de Impostos		7.449.924,19	
FONTE DE RECURSOS: FUNDEB			
Descrição		Despesa Paga R\$	RP processados e RP não processados R\$
(I) Despesa realizadas com a fonte FUNDEB		12.083.442,08	0,00
(J) Subtotal das despesas com ensino da fonte FUNDEB		12.083.442,08	
Apuração do mínimo constitucional de aplicação em MDE			
(L) Total das despesas com ensino (H+J)		19.533.366,27	
(M) Ganho de Recursos FUNDEB		798.464,77	
(N) Total das despesas registradas como gasto em educação (L-M)		18.734.901,50	
(O) Dedução do Sigfis (fonte: impostos e transferência de imposto e fundeb)		61.141,74	
(P) Cancelamento de restos a pagar dos exercícios anteriores (fonte: impostos e transferência de imposto e fundeb)		0,00	
(Q) Restos a pagar processados e não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte impostos e transferências)		453.733,88	
(R) Restos a pagar processados e não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte FUNDEB)		0,00	
(S) Total das despesas consideradas para fins de limite constitucional (N-O-P-Q-R)		18.220.025,88	
(T) Receita resultante de impostos		74.373.808,83	
(U) Percentual alcançado (limite mínimo de 25,00% - art. 212 da CF/88) (S/T*100)		24,50%	

Fonte: Despesas Empenhadas, Liquidadas e Pagas – Peça 146 (fls. 87/93), Anexo 10 consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 15, Transferências STN Fundeb – Peça 152, relação de cancelamento de RP – Fundeb – Peças 74 e 75, relatório de cancelamento RP de Impostos – Peça 61, balancete contábil Fundeb – Peça 68, balancete contábil Impostos – Peça 62 e Relatório Analítico Educação – Peça 153.

Nota 1: na linha “o” 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\$798.464,77 (transferência recebida R\$13.086.784,61 e contribuição R\$12.288.319,84).

Nota 3: As despesas com administração correspondem à educação básica, conforme informado pelo Município, motivo pelo qual foram incluídas na base de cálculo do limite da educação.

Nota 4: embora tenha ocorrido cancelamento de Restos a Pagar no exercício de 2020 (Peça 61), na fonte Imposto e Transferência de Imposto, o mesmo não será excluído do total da despesa com educação, uma vez que a metodologia de cálculo de MDE foi diferente naquele exercício.

Nota 5: o Município inscreveu restos a pagar não processados não comprovando disponibilidade financeira suficiente conforme balancete. Dessa forma, não foi considerado este montante inscrito sem a respectiva disponibilidade financeira como despesas em educação para fins de limite.

Constata-se que o Município **não cumpriu** o limite estabelecido no artigo 212 da Constituição Federal, tendo aplicado **24,50%** das receitas de impostos e transferências de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.

É de se destacar que esta Corte vem considerando o não cumprimento de tal limite como irregularidade, o que, como bem apontado pela Especializada, restará superado em decorrência das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 119/22, que isenta, da responsabilidade administrativa, os entes federados e agentes políticos que se apresentem nesta situação no exercício em análise.

Não obstante, ainda tomando por base a referida emenda, devem os gestores públicos realizar o montante não aplicado em 2020 e 2021 a título complementar até o exercício de 2023, conforme bem destaca a análise conclusiva do Corpo Instrutivo, que será acolhida na íntegra:

Dessa forma, considerando a superveniente aprovação da Emenda Constitucional n.º 119/22, deve o chefe do Poder Executivo aplicar a diferença de **R\$ 373.426,33** na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o final do exercício 2023.

Não obstante, importa ressaltar que na Prestação de Contas de Governo relativa ao exercício de 2020 – Processo TCE-RJ nº 208.345-8/21, o município de Sapucaia cumpriu o limite mínimo constitucional na manutenção e desenvolvimento do ensino (26,84%).

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 baixo, adotando como base o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica – IDEB, de 2019:

RESULTADOS DO IDEB - 2019

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
5.1	5.8	87,93%	70	4.6	5.0	92,00%	19

Fonte: Ministério da Educação

Nesse sentido, na linha defendida pelo Corpo Instrutivo, 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.

Adicionalmente, o Ministério Público de Contas aduz o seguinte:

Rememoramos que no exame das contas de governo municipais de 2018 o Plenário desta Corte, acatando proposta deste Ministério Público de Contas, determinou que a SGE fiscalizasse o cumprimento da regra estabelecida no § 5º do artigo 69 da LDB e que na apreciação das Contas de Governo referentes ao exercício de 2019 foi realizada comunicação aos prefeitos, alertando-os “quanto à necessidade de providenciar a abertura de conta específica distinta daquela em que se encontram os recursos do Tesouro, bem como garantir que os recursos sejam transferidos ao órgão responsável pela Educação nos prazos estabelecidos no art. 69, § 5º, da Lei nº 9.394/96, com ciência de que as regras estabelecidas da referida Lei serão objeto de verificação e acompanhamento nas próximas Contas de Governo”.

Em que pese as decisões plenárias, o relatório técnico não trouxe qualquer informação quanto ao cumprimento pelo jurisdicionado da regra disposta no § 5º do art. 69 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

A despeito de tal apontamento, se extrai do parecer prévio das Contas de Governo do Município de Sapucaia referente ao exercício de 2020 constituído sob o processo TCE-RJ nº 208.345-8/21, nos termos do voto da Exma. Conselheira Marianna Montebello Willeman, que o município cumpriu as regras estabelecidas no § 5º do artigo 69 da LDB¹⁸.

Neste sentido, e considerando o caráter permanente da manutenção da conta em respeito ao determinado por esta Corte, bem como o fato de não haver razões que justifiquem o respectivo cancelamento, a ausência de apontamentos sobre o tema considera-se ser superada.

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

¹⁸ documentação apresentada pelo jurisdicionado às fls. 956/958

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 permanente¹⁹ 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%²⁰; 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 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 adicional²¹.

¹⁹ Antes da EC 108/2020 sua vigência havia sido estabelecida para o período de 2007-2020.

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

²¹ 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.

De acordo com os documentos apresentados, o Município apresentou o **resultado positivo** do Fundeb de **R\$ 798.464,77**, na medida em que recebeu transferências na ordem de **R\$ 13.086.784,61** e efetuou contribuições no montante de **R\$ 12.288.319,84**.

Acerca da utilização dos recursos, observa-se que o ente **cumpriu** com o limite legal²² de aplicar, no mínimo, 70% dos recursos recebidos do Fundeb (**R\$ 13.069.422,43**), 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 (**R\$ 9.824.100,28**), atingindo, em 2021, o percentual atualizado pela Especializada²³ de **75,17%**.

Já em relação à complementação da União definida como VAAT, de acordo com consulta realizada no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional, observa-se que o município **não recebeu** recursos nessa modalidade no exercício de 2021.

Quanto ao tema, resta consignar que a Lei Federal nº 14.276, com vigência a partir do final de 2021, definiu em seu art. 13, §§ 4º e 5º a necessidade de os entes disponibilizarem suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais para que sejam habilitados ao recebimento da complementação da União na modalidade VAAT. Em consulta ao sítio do SICONFI, verifica-se que o município de Sapucaia não se encontra em condição preliminar de inabilitado por inobservância do art. 38 da aludida Lei Federal, considerando a transmissão ao SIOPE os dados referentes ao exercício de 2021²⁴.

Considerando os limites mínimos de aplicação manutenção e desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, verifica-se que o município **utilizou 89,08%** dos recursos do Fundeb em 2021, em observância ao art. 25 da Lei Federal n.º 14.113/20, restando **saldo a aplicar** no exercício seguinte no valor de **R\$ 1.426.822,28**.

Embora o município não tenha cumprido o art. 25 da Lei Federal nº 14.112/20, deve-se considerar que a Emenda Constitucional nº 119, de 27/04/2022, acrescentou o art. 119 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, da CRFB/88, determinando a impossibilidade de responsabilização dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos agentes públicos desses entes federados pelo descumprimento nos exercícios de 2020 e 2021, do instituído no caput do art. 212 da Constituição Federal, em decorrência do estado de calamidade pública provocado pela

²² Artigo 26 da Lei Federal n.º 14.113/20 c/c a Lei Federal n.º 14.276/21.

²³ após análise das razões de defesa do ente (Peça 165, referente à irregularidade nº 2 inicialmente identificada na Peça 146).

²⁴ Consulta realizada em 01/11/2022 no seguinte endereço:

<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=38303>

pandemia da Covid-19, dessa forma, será **relevada** a inobservância ao art. 25 da Lei Federal nº 14.113/20.

Ao se analisar o resultado financeiro do exercício anterior (2020), conclui-se que a conta Fundeb registrou, para aquele período, um saldo a empenhar de R\$ 379.670,19. Verifica-se, ainda, que somente parte do saldo a empenhar foi utilizado no exercício (R\$55.782,86), por meio da abertura de crédito adicional no 1º trimestre (Decreto 4.225/2021 - Peça 80). No entanto, considerando que o decreto de abertura de crédito adicional foi o valor exato registrado pelo município no balancete de 31/12/2020, portanto, pode-se considerar que **houve cumprimento**, de acordo com a regra em vigor à época insculpida no artigo 21,§2º da Lei Federal n.º 11.494/07, revogada pela Lei Federal n.º 14.113/20, de 25/12/2020 (Nova Lei do Fundeb).

Ao final do exercício de 2021, o município apresentou o seguinte resultado financeiro:

RESULTADO FINANCEIRO DO FUNDEB	
Descrição	Valor - R\$
(A) Superávit na conta Fundeb em 31/12/2021	1.110.224,37
(B) Saldo a empenhar no exercício seguinte	1.426.822,28
(C) Resultado apurado (A - B)	-316.597,91

Fonte: Balancete contábil do Fundeb – Peça 68, e quadro anterior.

Diante da constatação de indisponibilidade financeira de recursos do Fundeb, em 31/12/2021, o Corpo Instrutivo, em sede de análise preliminar, configurou falha grave, em face do descontrole na movimentação financeira, em descumprimento ao disposto no art. 25 c/c o art. 29, inciso I, ambos da Lei Federal nº 14.113/20, fato que ensejou a proposição de **irregularidade**, acompanhada pelo *Parquet* Especial.

Diante da possibilidade regimental de apresentar manifestação escrita destinada a elucidar a irregularidade, o jurisdicionado encaminhou, de forma tempestiva, suas razões de defesa pertinentes ao tema, materializadas por meio do Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/2022.

Em síntese, por meio da manifestação escrita apresentada (Peças 167 e 168), o jurisdicionado alegou que o **saldo negativo** apurado nas contas em tela remanesce do exercício anterior (2020), porém confirmou, segundo o princípio da continuidade administrativa, que tinha o dever de recompor a conta do Fundeb. Dessa forma, foram encaminhados documentos comprobatórios que evidenciam o recolhimento do valor de **R\$ 316.597,91**, conforme se observa às fls. 52/53 da peça de defesa (Peça 167).

Neste sentido, o Corpo Instrutivo, acompanhado pelo *Parquet* Especial, ao considerar que o ato ressarcitório à conta do Fundeb teve o condão de restabelecer o equilíbrio financeiro do fundo, em cumprimento ao disposto nos arts. 25 e 29, inciso I da Lei Federal nº 14.113/20, entendeu que os elementos foram suficientes para ilidir a irregularidade anteriormente proposta. Isto posto, **manifesto-me de acordo**, no essencial, com o entendimento das instâncias técnicas.

5.3. 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, são 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 são computadas para efeito de apuração da aplicação dos recursos mínimos, ao passo que o art. 4º estabelece aquelas que não são computadas como despesas com ações e serviços públicos de saúde.

Conforme ressaltado pelo Corpo Instrutivo, 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 esta Corte, 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
(A) Despesas correntes	22.583.660,49	580.542,78
Pessoal e Encargos Sociais	10.893.156,29	20.417,77

**GABINETE DO CONSELHEIRO-SUBSTITUTO
MARCELO VERDINI MAIA
RELATOR**

Juros e Encargos da Dívida	0,00	0,00
Outras Despesas Correntes	11.690.504,20	560.125,01
(B) Despesas de capital	152.367,06	9.535,00
Investimentos	152.367,06	9.535,00
Inversões Financeiras	0,00	0,00
Amortização da Dívida	0,00	0,00
(C) Total (A+B)	22.736.027,55	590.077,78
(D) Total das despesas com saúde	23.326.105,33	

Despesas com saúde não computadas para fins de apuração do percentual mínimo	Despesas pagas	RP processados e RP não processados
(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	10.018.175,21	285.873,54
Recursos de transferência do Sistema Único de Saúde - SUS	6.528.775,29	262.350,49
Recursos de operações de crédito	210,42	0,00
Outros Recursos	3.489.189,50	23.523,05
(H) Outras ações e serviços não computados	10.000,00	0,00
(I) Restos a pagar processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte impostos e transferências)	NA	76.091,37
(J) Restos a pagar não processados inscritos no exercício sem disponibilidade de caixa (fonte impostos e transferências)	NA	142.158,43
(K) Cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores, com disponibilidade de caixa	0,00	0,00
(L) Total (E+F+G+H+I+J+K)	10.028.175,21	504.123,34
(M) Total das despesas com saúde não computadas	10.532.298,55	
(N) Total das despesas com ações e serviços públicos de saúde para fins de limite (D - M)	12.793.806,78	

Fonte: Despesas em Saúde por Grupo de Natureza de Despesa – Peça 146 (fl. 106), Despesas em Saúde por Fontes de Recursos – Peça 146 (fl. 108), Balancete Contábil de Verificação da Saúde – Peça 83, Documentos comprobatórios – Peças 84,85,135 e 87 e Documento de cancelamento de RP na fonte "Impostos e Transferências de Impostos" – Peça 88, e Relatório Analítico Saúde – Peça 154.

Nota 1: na linha H foram registradas despesas não consideradas no cálculo do limite, conforme verificado no Sigfis e abordado no item 6.3.1 deste capítulo.

Nota 2: 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 3: o Município inscreveu restos a pagar processados e não processados não comprovando a suficiente disponibilidade financeira conforme balancete do Fundo de Saúde. Dessa forma, não foi considerado este montante inscrito sem a respectiva disponibilidade financeira como despesas em saúde para fins de limite.

Já a tabela seguinte demonstra que o montante gasto com saúde no exercício representou **17,57%** 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)	74.373.808,83

(B) Dedução da parcela do FPM (art. 159, I, "d" e "e")	1.561.034,98
(C) Dedução do IOF-Ouro	0,00
(D) Total das receitas (base de cálculo da saúde) (A-B-C)	72.812.773,85
DESPESAS COM SAÚDE	
(E) Despesas pagas custeadas com recursos de impostos e transf. de impostos	12.707.852,34
(F) Restos a pagar processado e não processados, relativos aos recursos de impostos e transf. de impostos, com disponibilidade de caixa	85.954,44
(G) Cancelamento de restos a pagar de exercícios anteriores com disponibilidade financeira	0,00
(H) Total das despesas consideradas = (E+F-G)	12.793.806,78
(I) Percentual das receitas aplicado em gastos com saúde (H/D) mínimo 15%	17,57%
(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 15, quadro anterior, Documento de cancelamento de RP na fonte "Impostos e Transferências de Impostos" – Peça 88, Relatório Analítico Saúde – Peça 154 e Documentos de arrecadação do FPM de julho e dezembro – Peças 148 e 149.

Nota: as Emendas Constitucionais n.ºs 55 e 84 estabeleceram um aumento de 1% no repasse do FPM (alíneas "d" e "e", inciso I, artigo 159 da CRFB), a serem creditados nos primeiros decêndios dos meses de julho e dezembro de cada exercício. De acordo com comunicado da STN, os créditos ocorreram nos dias 08/07/2021 e 09/12/2021. 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.

Em continuidade, conclui ainda a especializada quanto ao tema que:

- a) foram identificados R\$ 10.000,00 em gastos com saúde que não pertencem ao exercício financeiro de 2021, em desacordo com artigo 7º da Lei Complementar n.º 141/12 c/c com inciso II do artigo 50 da Lei Complementar n.º 101/00;
- b) **foi encaminhado** o parecer do Conselho Municipal de Saúde (Peça 89), que opinou favoravelmente quanto à aplicação dos recursos destinados a ações e serviços de saúde, atendendo ao disposto no artigo 33 da Lei n.º 8.080/90, c/c § 1º, artigo 36 da Lei Complementar n.º 141/12;
- c) o Executivo Municipal **não comprovou** a realização de audiência pública relativa ao 3º quadrimestre do exercício anterior, tampouco ao do 1º quadrimestre de 2021, promovida pelo gestor do SUS, e **comprovou** a realização de audiência pública relativa ao 2º quadrimestre de 2021 em **período diverso**, todas em descumprimento ao disposto no § 5º e caput do artigo 36 da LC n.º 141/12.

Inicialmente, a Especializada propôs **impropriedades e determinações** quanto aos **itens "a)" e "c)".** No entanto, juntamente com as razões de defesa encaminhadas em face da irregularidade que foi inicialmente consignada nas presentes contas, materializadas no Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/2022, o jurisdicionado encaminhou suas razões de justificativa à impropriedade detectada neste item.

Em síntese, por meio da manifestação escrita (Peça 167, fl. 16), o jurisdicionado reconheceu as falhas e esclareceu que providenciou o alerta necessário ao gestor municipal do Fundo de Saúde no sentido de observar, adequadamente, a legislação vigente. Sendo assim, o Corpo Instrutivo (Peça 173), com a concordância do *Parquet* Especial (Peça 176), sugeriu reformar a conclusão por **ressalvas** e **determinações**, com as quais manifesto a minha concordância.

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

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

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

Neste sentido, decidiu a Corte Federal, nos seguintes termos atinentes ao tema por meio do Acórdão nº 2027/2019 – TCU – Plenário:

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

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

[...]

Posteriormente, novas leis passaram a regular de forma diferenciada tanto a alíquota dos royalties quanto a forma de distribuição, a exemplo das Leis 9.478/1997 e 12.351/2010 que elevaram as alíquotas devidas a título de royalties para, respectivamente, 10% e 15%, sem, contudo, 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 no art. 50 da referida lei

Dessa forma, corroboro com 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.

Feitas tais considerações, as receitas de *royalties* e participações especiais realizadas no exercício de 2021 apresentam a seguinte composição:

RECEITAS DE ROYALTIES			
Descrição	Valor - R\$	Valor - R\$	Valor - R\$
I – Transferência da União			16.437.604,43
Compensação financeira de recursos hídricos		201.780,59	
Compensação financeira de recursos minerais		9.465,61	
Compensação financeira pela exploração do petróleo, xisto e gás natural		16.226.358,23	
<i>Royalties</i> pela produção (até 5% da produção)	15.860.812,05		
<i>Royalties</i> pelo excedente da produção	0,00		
Participação especial	0,00		
Fundo especial do petróleo	365.546,18		

II – Transferência do Estado	3.686.821,84
III – Outras compensações financeiras	0,00
IV - Subtotal	20.124.426,27
V – Aplicações financeiras	5.165,92
VI – Total das receitas (IV + V)	20.129.592,19

Fonte: Anexo 10 Consolidado da Lei Federal n.º 4.320/64 – Peça 15

Nota: o valor da receita total consignado no quadro acima não contempla eventuais valores arrecadados decorrentes de *royalties* recebidos a título de cessão onerosa previsto na Lei Federal n.º 13.885/19.

Com relação as despesas custeadas com os referidos recursos dos *royalties*, ficam assim demonstradas:

DESPESAS CUSTEADAS COM RECURSOS DOS ROYALTIES		
Descrição	Valor - R\$	Valor - R\$
I - Despesas correntes		9.044.405,62
Pessoal e encargos	0,00	
Juros e encargos da dívida	0,00	
Outras despesas correntes	9.044.405,62	
II - Despesas de capital		541.988,00
Investimentos	541.988,00	
Amortização de dívida	0,00	
Outras despesas de capital	0,00	
III - Total das despesas (I + II)		9.586.393,62

Fonte: Quadro - Total das Despesas na fonte de Recurso dos *Royalties* por Grupo de Natureza de Despesa Peça 146 (fl. 120)

Tendo em vista o demonstrado no quadro acima, verifica-se que o Município **não aplicou** recursos de *royalties* em pagamento de pessoal e de dívidas, tampouco ocorreram transferências financeiras dos *royalties* para capitalização do regime próprio de previdência social, conforme documento constante Peça 136.

Ainda quanto ao tema, a Lei Federal n° 12.858, de 09/09/2013, 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 o Corpo Instrutivo, o município recebeu R\$ 751.000,94 a título de recursos previstos na aludida Lei Federal, aplicou no exercício de 2021 os seguintes montantes:

Aplicação de Recursos dos Royalties Pré-Sal	
Descrição	Valor
Recursos Recebidos dos <i>Royalties</i> Previstos na Lei Federal n.º 12.858/2013	751.000,94
Aplicação Mínima na Saúde – 25%	187.750,24
Aplicação de Recursos na Saúde	187.750,24
% aplicado em Saúde	25,00%

Saldo a aplicar	0,00%
Aplicação Mínima na Educação – 75%	563.250,71
Aplicação de Recursos na Educação	563.250,71
% aplicado em Educação	75,00%
Saldo a aplicar	0,00%

Fonte: Modelo 21 - *Royalties* Lei n.º 12.858/13, Peça 146 (fl.126).

Observa-se que o Poder Executivo aplicou 25% dos recursos dos *royalties* previstos na Lei Federal n.º 12.858/2013 na saúde e 75% na educação, **atendendo integralmente** ao disposto ao § 3º, artigo 2º da referida Lei.

Embora tenha sido verificado a aplicação dos recursos de *royalties* previstos na Lei Federal nº 12.858/2013, nas funções de saúde e educação, em atendimento à legislação em vigor, o Corpo Instrutivo, em análise acerca da matéria, verifica que não foi possível identificar com propriedade a natureza dos *royalties* utilizados, visto que o Município não criou fonte de recurso específica no exercício de 2021.

De acordo com o Relatório confeccionado pelo Controle Interno (Peça 110, fl. 22), a fonte de recursos de *royalties* aplicação na saúde e na educação foi criada na Lei Orçamentária do Município para 2022 – Lei 2962, de 28/12/2021, e as despesas já vêm sendo executadas em fonte própria, sendo este fato ratificado pelo Portal BI desta Corte de Contas, no qual consta, no exercício de 2022, movimentação de recursos nas referidas fontes de recursos.

6.2. SITUAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Os Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS deverão ser organizados de forma a garantir o equilíbrio financeiro e atuarial, conforme preconiza o artigo 40, caput, da Constituição Federal e art. 1º, caput, da Lei Federal 9.717/1998.

Sob o aspecto do equilíbrio financeiro, a Especializada aponta, por meio do confronto das receitas e despesas previdenciárias constantes no Balanço Orçamentário, que o Município apresentou **déficit financeiro** no exercício de 2021, de **R\$ 917.508,54**, fato que ensejou a proposição inicial de **Impropriedade** e **Determinação**, por considerar o resultado em desacordo com as disposições da Lei Federal nº 9.717/98.

Todavia, juntamente com as razões de defesa encaminhadas em face da irregularidade que foi inicialmente consignada nas presentes contas, materializadas no Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/2022, o jurisdicionado encaminhou suas razões de justificativa à impropriedade detectada neste item.

O jurisdicionado, todavia, não trouxe elementos adicionais no sentido de ilidir a falha. Desse modo, o Corpo Instrutivo (Peça 173), endossada pelo *Parquet* Especial (Peça 176), converteu a sua sugestão pela ressalva e determinação.

Contudo, parece-me ser mais adequado avaliar o 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 sentido²⁵:

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.

Destaca-se ainda que, nos termos do § 1º do art. 9º da Emenda Constitucional 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, o que não necessariamente se traduz em impropriedade, como nos casos em que o déficit é coberto pelo ente²⁶.

²⁵ Nota Técnica SEI nº 18162/2021/ME, fls. 4

²⁶ Neste sentido, como se observa no art. 2, §1º da Lei Federal nº 9.717/98, os entes federativos são responsáveis pela

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 em custo normal e suplementar que, de acordo com art. 47 da Portaria MF 464/18, possui as seguintes definições:

16. Custo normal: o valor correspondente às necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS, atuariamente calculadas, conforme os regimes financeiros adotados, referentes a períodos compreendidos entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios.

17. Custo suplementar: o valor correspondente às necessidades de custeio, atuariamente calculadas, destinado à cobertura do tempo de serviço passado, ao equacionamento de deficit gerados pela ausência ou insuficiência de alíquotas de contribuição, inadequação das bases técnicas ou outras causas que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários à cobertura das provisões matemáticas previdenciárias, de responsabilidade de todos os poderes, órgãos e entidades do ente federativo.

Grosso modo, ao passo em que o custo normal se relaciona com a necessidade de recursos financeiros para fazer frente aos benefícios a conceder (benefícios projetados para servidor ativo), o custo suplementar objetiva recompor as reservas de recursos financeiros que deveriam estar constituídas na data de avaliação atuarial.

Ressalta-se que, quanto ao custo suplementar, caso os recursos acumulados pelo RPPS não sejam suficientes para cobrir tanto a provisão de benefícios já concedidos (aposentados e pensionistas) quanto a provisão 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, o que ocorre na grande maioria desses regimes.

Todavia, é muito provável que o RPPS que apresenta custo suplementar sobre a massa de benefícios já concedidos também apure déficit financeiro no exercício e, desta forma, as insuficiências de recursos necessárias ao pagamento desses benefícios, mesmo após a adoção efetiva de medidas destinadas ao equacionamento do déficit atuarial, deverão ser cobertas pelo Tesouro do ente, sob pena de restar configurada a descapitalização do RPPS.

Caso a avaliação atuarial aponte, ao final do exercício, déficit atuarial no RPPS do ente, deve o gestor adotar as seguintes medidas definidas pela Portaria MF 464/18:

Art. 53. No caso de a avaliação atuarial de encerramento do exercício apurar deficit atuarial, deverão ser adotadas medidas para o seu equacionamento.

cobertura de eventuais insuficiências financeiras (leia-se: déficit financeiro) do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

[...]

§ 2º O equacionamento do deficit atuarial poderá consistir:

I - em plano de amortização com contribuição suplementar, na forma de alíquotas ou aportes mensais com valores preestabelecidos;

II - em segregação da massa; e

III - complementarmente, em:

a) aporte de bens, direitos e ativos, observado o disposto no art. 62;

b) aperfeiçoamento da legislação do RPPS e dos processos relativos à concessão, manutenção e pagamento dos benefícios; e

c) adoção de medidas que visem à melhoria da gestão integrada dos ativos e passivos do RPPS e da identificação e controle dos riscos atuariais do regime, conforme art. 73.

Recentemente, a portaria supra, vigente em 2021, foi revogada e substituída pela Portaria MPT nº 1.467/22²⁷ que, com algumas modificações, trata do tema em seu art. 55 com destaque para a inserção da possibilidade de adequações das regras de equacionamento de déficit atuarial.

Isto posto, sob o prisma atuarial, verifica-se que o Poder Executivo **encaminhou** o Relatório de Avaliação Atuarial referente ao RPPS, data base 31/12/2020 (Peça 105), onde o RPPS evidencia um déficit atuarial no valor de **R\$ 127.172.105,18**.

É mister salientar que, ao se fazer uma interpretação teleológica da documentação exigida pelo Anexo da Deliberação TCE-RJ nº 285/2018, notadamente no que se refere ao item 68, que trata do Relatório de Avaliação Atuarial, **tendo por base o último dia do exercício anterior ao qual se refere à prestação de contas**, é possível concluir que a finalidade almejada pela norma é permitir esta Corte atestar se o gestor adotou, no decorrer do exercício em análise, as medidas eventualmente sugeridas no parecer do estudo atuarial formalizado na data focal do exercício imediatamente anterior.

Assim, observa-se que o Relatório de Avaliação Atuarial consta a sugestão de revisão do Plano de Amortização do déficit atuarial, propondo o equacionamento **na forma de aportes mensais, em valores preestabelecidos, escalonados e crescentes**, sendo o inicial no valor mensal de **R\$ 670.341,69**, aplicável ao exercício de 2021, e o final de **R\$ 830.190,53**, em 2054.

Dessa forma, ressalta-se que revisão do plano de amortização por meio de **aportes em valores crescentes**, é importante ressaltar que essa medida é vedada pela Portaria MF nº 464/2018,

²⁷ A Portaria MPT 1.467/22 surge como forma de unificar a legislação aplicada aos Regimes Próprios de Previdência, sendo também conhecida como “super portaria”.

como se observa no trecho da norma a seguir transcrito, visto que o plano de amortização só pode ser implementado com fluxos **constantes ou decrescentes** de contribuições:

Art. 6º Na hipótese de instituição de RPPS, para fins do cumprimento do equilíbrio financeiro e atuarial:

[...]

II - o déficit apurado na avaliação atuarial inicial deverá ser integralmente equacionado por plano de amortização **com fluxo constante ou decrescente** de contribuições, na forma de alíquotas ou aportes, não se aplicando o disposto no inciso II do art. 55;

Por óbvio, o plano de amortização, estruturado nos moldes já implementados pela Lei nº 2.713/2017, além de afrontar as normas gerais previdenciárias, infringe o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial insculpido no artigo 40, caput da Constituição Federal. Assim, a adequação proposta nos mesmos parâmetros se mostra inviável no sentido de equacionar de forma efetiva o expressivo déficit atuarial do RPPS de Sapucaia, **configurando uma medida meramente protelatória**, haja vista que busca impelir a solução do problema previdenciário dos servidores públicos locais para gestões futuras.

Embora não haja evidências nos autos quanto à existência de Plano de Amortização de déficit atuarial vigente no exercício em análise, em consulta realizada ao sítio eletrônico CADPREV²⁸, mais precisamente ao Demonstrativo dos Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA), com data focal de 31/12/2021, verifica-se que a Lei Municipal nº 2.713/2017 implementou um plano de amortização, também com a previsão de aportes em valores crescentes, até 2052.

Todavia, em consulta realizada ao sítio eletrônico CADPREV²⁹, constata-se que houve a formalização do Termo de Acordo de Parcelamento nº 979/2022, consolidado em 02/09/2022, em virtude da ausência de recolhimento dos aportes para amortização de déficit atuarial, das competências de julho de 2019 a agosto de 2022, cujo débito original de R\$ 11.717.620,72, passou a R\$ 14.456.083,86, tendo em vista a incidência obrigatória de atualização monetária e encargos legais de juros e multa. Portanto, a ausência de recolhimento dos aportes para equacionamento de déficit atuarial, no exercício de 2021, em desacordo com a Lei Municipal nº 2.713/2017, informação confirmada por meio do Relatório Resumido de Execução Orçamentária referente ao 6º bimestre³⁰, será considerada como **ressalva e determinação**.

²⁸ Disponível em: <https://cadprev.previden/cia.gov.br/Cadprev/pages/modulos/draa/consultarDemonstrativos.xhtml>. Acesso em 13/12/2022.

²⁹ Disponível em: <https://cadprev.previdencia.gov.br/Cadprev/pages/modulos/parc/consultarACPARC.xhtml>. Acesso em 13/12/2022.

³⁰ Processo TCE-RJ nº 203.675-8/2022 - Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS.

Outrossim, o Demonstrativo dos Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA), com data focal de 31/12/2021, evidencia que o gestor municipal não revisou o plano de amortização do déficit atuarial, medida que se impõe ao gestor municipal, diante da legislação vigente, fato que tem o potencial efeito de postergar o ajuste do resultado atuarial deficitário, que passou de **R\$ 127.172.105,18 (Peça 105), em 31/12/2020, para R\$ 140.014.675,29, em 31/12/2021.**

Dessa forma, entendo que a ausência de revisão obrigatória do plano de amortização do significativo déficit atuarial, no exercício em análise, nos termos definidos na legislação vigente, enseja **ressalva e determinação**.

De forma a atuar de maneira mais conservadora quanto a eventual falha identificada por parte do gestor, considerando ainda que o Regime Próprio de Previdência é constituído por fundo em capitalização, onde a finalidade é de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no Plano de Benefícios, entendo que a demonstração de equilíbrio atuarial quanto aos benefícios concedidos seja suficiente para afastar ressalva relacionada ao déficit financeiro e atuarial. Contudo, caso seja identificado déficit atuarial no que tange a tais benefícios, as receitas auferidas no exercício devem ser mantidas para fins de capitalização com o objetivo de garantir o equilíbrio atuarial do regime, devendo o ente arcar com as despesas previdenciárias através de aportes financeiros para cobertura deste déficit.

Quaisquer fatos adversos ao exposto demonstram que o ente não organiza seu regime próprio instituído com base em normas atuárias que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Assim sendo, extrai-se do Demonstrativo dos Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA), com data focal de 31/12/2021, que as provisões matemáticas relacionadas a benefícios concedidos se encontram no montante de R\$ 89.044.329,81. Já os ativos garantidores se apresentam no valor de R\$ 17.322.690,17, o que aponta para um déficit em relação aos benefícios concedidos de R\$ 71.721.639,64.

O cenário acima apresentado pelo ente, considerando que a gestão dos regimes próprios de previdência deve-se pautar pelo equilíbrio financeiro e atuarial, deveria ser o de capitalizar as receitas auferidas no exercício e efetuar os pagamentos por meio de aportes do tesouro para cobertura das despesas previdenciárias que se apresentaram também no exercício, ou seja, R\$ 12.360.850,85 (Peça 52).

Contudo, verifica-se, por meio de consulta ao Relatório Resumido de Execução Orçamentária referente ao 6º bimestre³¹, que o Município não realizou aportes para cobertura de déficit financeiro para seu fundo de capitalização, indicando que a receita previdenciária realizada, cuja capitalização deveria ser empreendida para fins de manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial, foi utilizada para pagamento dos benefícios concedidos, ou seja, em sentido oposto ao equacionamento e à amortização do déficit atuarial, conforme demonstrado na tabela abaixo:

VERIFICAÇÃO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL	
Provisões Matemáticas de benefícios concedidos	89.044.329,81
(-) Ativos garantidores	17.322.690,17
(=) Situação em relação aos benefícios concedidos (deficitária)	-71.721.639,64
<hr/>	
Despesas previdenciárias do exercício de 2021	12.360.850,85
(-) Recursos aportados para cobertura de déficit financeiro no exercício de 2021	0
(=) Diferença	12.360.850,85

Fonte: DRAA 2022 (Consulta ao sítio eletrônico CADPREV. Disponível em: <https://cadprev.previden/cia.gov.br/Cadprev/pages/modulos/draa/consultarDemonstrativos.xhtml>. Acesso em 13/12/2022.) e Balanço Orçamentário da UG do RPPS (Peça 52).

Diante do exposto, entendo que o fato é motivo ensejador de **ressalva e determinação** por restar caracterizado que, a exemplo do déficit financeiro apurado no exercício e do déficit atuarial não equacionado de forma efetiva, não se evidencia que o Ente organize seu RPPS instituído com base em normas atuárias que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial, sob a análise conjugada.

Ressalta-se que o Poder Executivo encaminhou declaração (Peça 137), informando as medidas que estariam sendo adotadas para o equacionamento do referido déficit, com destaque para a majoração para 14% das alíquotas de contribuições previdenciárias dos servidores ativos e da contribuição incidente sobre o valor dos proventos de aposentados e pensionistas que ultrapassem o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS, conforme Lei Municipal nº 2.944/2021 e elaboração de projeto de lei de equacionamento do déficit existente.

³¹ Processo TCE-RJ nº 203.675-8/2022 – Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do RPPS.

Salienta-se, ainda, que o Poder Executivo encaminhou declaração (Peça 107), atestando que o RPPS custeia somente despesas com aposentadoria e pensão por morte, nos termos da Emenda Constitucional n.º 103/2019.

Quanto às contribuições previdenciárias devidas ao RPPS, conclui, a Especializada, que o Poder Executivo vem efetuando regularmente o repasse das contribuições retidas dos servidores e da contribuição patronal, em conformidade ao disposto no inciso II, do artigo 1º, da Lei Federal n.º 9.717/98, conforme quadro a seguir:

Contribuição	Valor Devido	Valor Repassado	Diferença
Do Servidor	2.433.633,04	2.433.633,04	0,00
Patronal	4.867.932,74	4.867.932,86	-0,12
Total	7.301.565,78	7.301.565,90	-0,12

Fonte: Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias ao RPPS- Peça 146 (fls.128/129)

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

Quanto aos parcelamentos dos débitos previdenciários junto ao RPPS, demonstra-se no quadro a seguir, de forma resumida, o montante devido e os valores pagos no exercício, cujos dados foram extraídos do Demonstrativo dos Termos de Parcelamentos das Contribuições Previdenciárias ao RPPS enviado pelo jurisdicionado:

DEMONSTRATIVO REFERENTE AOS TERMOS DE PARCELAMENTO JUNTO AO RPPS

Número do Termo de Parcelamento	Data da Pactuação	Valor Total Pactuado (R\$)	Valor Devido no Exercício em Análise (R\$) (A)	Valor Recebido no Exercício em Análise (R\$) (B)	Valor que Deixou de Ser Repassado no Exercício (R\$) (C=A-B)
1306/2018	03/12/2018	R\$1.253.194,34	-	R\$284.597,69	0,00
1307/2018	03/12/2018	R\$1.821.469,15	R\$212.504,74	R\$1.335.460,35	0,00
288/2019	04/04/2019	R\$3.389.188,10	R\$677.837,64	R\$921.114,03	0,00
645/2021	10/12/2021	R\$1.604.981,11	--	R\$320.996,28	0,00
945/2021	14/12/2021	R\$1.715.470,01	-	-	-

Fonte: Demonstrativo dos Termos de Parcelamentos das Contribuições Previdenciárias junto ao RPPS – Peça 146 (fl. 127).

Do quadro acima, verifica-se que o Poder Executivo **efetuou** os pagamentos devidos no exercício, decorrentes dos termos de parcelamentos dos débitos previdenciários junto ao RPPS.

No que tange às contribuições direcionadas ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, verifica-se que o Poder Executivo **efetuou** o pagamento integral das contribuições previdenciárias, conforme quadro a seguir:

Contribuição	Valor Devido	Valor Repassado	Diferença
Do Servidor	400.773,60	400.773,60	0,00
Patronal	981.670,87	981.670,87	0,00
Total	1.382.444,47	1.382.444,47	0,00

Fonte: Demonstrativo das Contribuições Previdenciárias ao RGPS – Peça 146 (fls.131/132)

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

Por último, aponta a especializada após consulta realizada no sítio eletrônico do CADPREV³² que o Município se encontra em **situação irregular** de acordo com seu Certificado de Regularidade Previdenciária, tendo o último CRP sido emitido em 23/03/2022, com validade expirada em 19/09/2022.

Por sua vez, o *Parquet* Especial acrescenta a regularidade do certificado de regularidade previdenciária (CRP) no exercício de 2021:

Constatamos, por intermédio de consulta ao site do CADPREV - Sistema de Informações dos Regimes Públicos de Previdência Social (<https://cadprev.previdencia.gov.br/Cadprev/pages/publico/crp/pesquisarEnteCrp.xhtml>), que o regime próprio de previdência social do município não obteve certificado de regularidade previdenciária (CRP) no exercício de 2021 e está atualmente com CRP (emitido em 28.07.2022 com validade até 24.01.2023).

(...)

De acordo com o “Extrato Externo dos Regimes Previdenciários”, disponível nesta data no site acima mencionado, a previdência social apresenta irregularidades para alguns critérios, cuja realidade é exigida para fins de emissão do CRP.

Inicialmente, a Especializada propôs **Impropriedade e Determinação**. No entanto, juntamente com as razões de defesa encaminhadas em face da irregularidade que foi inicialmente consignada nas presentes contas, materializadas no Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/2022, o jurisdicionado encaminhou suas razões de justificativa à impropriedade detectada neste item.

Em síntese, por meio da Manifestação Escrita (Peça 167, fl. 18), o jurisdicionado reconheceu a falha e esclareceu que tomou as medidas necessárias para reativação do CRP, que foi emitido em 28/07/2022. Com efeito, o Corpo Instrutivo (Peça 173), com a concordância do *Parquet* Especial (Peça 176), sugeriu reformar a conclusão para **ressalva e determinação**.

³² <https://cadprev.previdencia.gov.br/Cadprev/pages/publico/crp/pesquisarEnteCrp.xhtml>

6.3. ÍNDICE DE EFETIVIDADE DA GESTÃO MUNICIPAL

O Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM é um indicador de desempenho de âmbito nacional, composto por sete índices setoriais temáticos, cujo objetivo é avaliar, ao longo do tempo, se a visão e os objetivos estratégicos dos municípios foram alcançados e, com isso, oferecer elementos importantes para melhoria da gestão municipal e para auxiliar e subsidiar a ação fiscalizatória do controle externo exercido por esta Corte de Contas.

O Certificado de Validação, de que trata o art. 2º da Deliberação TCE-RJ n.º 271/17, foi encaminhado à Peça 113, por meio do qual o responsável pelo órgão de Controle Interno, após proceder ao exame dos quesitos presentes no questionário para apuração do índice de efetividade da gestão pública e à análise da adequação entre as respostas apresentadas e as respectivas evidências, certificou que as respostas são **suficientes, relevantes, válidas e confiáveis** para subsidiar a elaboração do referido índice.

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.

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, sugere **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. Tais proposições não merecem reparos, de modo que serão integralmente acolhidas.

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-RJ (Peça 112) apresentou a seguinte situação, em relação às determinações exaradas por esta Corte de Contas, na última prestação de contas de governo:

Situação	Quant.	% em relação ao total
Cumprida	14	87,50%
Cumprida parcialmente	1	6,25%
Não cumprida	1	6,25%
Cumprimento dispensado	0	0%
Total	16	100,00%

Fonte: Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ pelo Controle Interno – Peça 112.

O Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ pelo Controle Interno informa adequadamente todas as ações e providências visando a corrigir as irregularidades e/ou impropriedades verificadas.

No entanto, em vista do **não cumprimento integral** as determinações exaradas por esta Corte de Contas, em sede de análise preliminar, a Especializada propôs **Impropriedade e Determinação**. Entretanto, juntamente com as razões de defesa encaminhadas em face da irregularidade que foi inicialmente consignada nas presentes contas, materializadas no Doc. TCE-RJ nº 026.566-0/2022, o jurisdicionado encaminhou suas razões de justificativa à impropriedade detectada neste item.

Em síntese, por meio da Manifestação Escrita (Peça 167, fl. 18), o jurisdicionado esclareceu que, por ser o primeiro ano de sua gestão, enfrentou dificuldades que o impossibilitaram de atender integralmente às determinações desta Corte. Com efeito, o Corpo Instrutivo (Peça 173), com a

concordância do *Parquet* Especial (Peça 176), sugeriu reformar a conclusão para **ressalva** e **determinação**.

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.

De acordo com o Corpo Instrutivo, o Certificado de Auditoria (peça 122) emitido pelo órgão central de controle interno opina expressamente pela **Regularidade com Ressalvas** das Contas do Chefe de Governo do Município.

6.6 RESULTADOS DAS AUDITORIAS SOBRE A 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. Saliencia 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 7.6.2, 7.6.3 e 7.6.4 do relatório elaborado pelo Corpo Instrutivo e, não comprovando o cumprimento dos outros procedimentos considerados imprescindíveis para a boa gestão, mencionados acima, por meio de Modelos similares ao de nº 25 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.

6.7 EDITAIS

Considerando os dados apresentados pelo ente mediante sistema Sigfis e adotando as disposições constantes na Deliberação TCE-RJ nº 312/2021, verifica-se que o município apresentou **18 editais de forma intempestiva** no sistema, não atendendo ao prazo previsto no mencionado normativo. Além disso, 08 desses editais foram encaminhados após a realização do certame, fato que, além de exorbitar o prazo previsto de envio dos dados, mitigou eventual ação de controle.

Nesse contexto, faz-se mister **alertar** os responsáveis atuais no sentido de que, persistindo as ocorrências, os fatos ora apontados poderão macular a análise das futuras contas, além constituir alto risco de auditoria.

6.8 CONCESSÕES

Data a relevância do tema e considerando sua importância na elaboração das diretrizes estratégicas de gestão para biênio 2021/2022, esta Corte solicitou aos municípios o preenchimento do Modelo 27, anexo que compõe as contas de governo de 2021, divulgada conforme Portaria SGE n.º 09, de 15/12/2021.

De acordo com o apresentado pelo Município, no exercício de 2021, existiam 05 concessões vigentes. Entretanto, todas lançadas no módulo de concessões do Sigfis, em observância ao previsto na Deliberação TCE-RJ n.º 281/2017.

7. CONCLUSÃO

Após exame da Prestação de Contas de Governo do Município de Sapucaia, relativa ao exercício de 2021, 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 este Tribunal, nos termos dos artigos 75 da Constituição Federal e 124 da Constituição Estadual do Rio de Janeiro, já com as alterações dadas pela Emenda Constitucional n.º 04/91, é responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos municípios do Estado;

Considerando preocupação já exposta pela STN por meio da Nota Técnica SEI n.º 30805/2021/ME e por esta Corte de Contas no sentido de que o Município deve manter o controle do impacto da variação da RCL na redução do percentual excedente em cada exercício, principalmente em relação a eventuais receitas temporárias identificadas pelo Município;

Considerando que 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, não devem ser caracterizadas como compensações financeiras nos moldes propostos para as vedações impostas pelo art. 8º da mesma lei;

Considerando a abertura de créditos adicionais em observância ao artigo 167 da Constituição Federal;

Considerando o atendimento do artigo 25 c/c o artigo 29, inciso I da Lei Federal n.º 14.113/20 pelo Poder Executivo;

Considerando o atendimento ao artigo 29-A da Constituição Federal pelo Poder Executivo; e

Considerando os resultados gerais apurados,

Posiciono-me PARCIALMENTE DE ACORDO com o Corpo Instrutivo e com o Ministério Público de Contas junto a esta Corte. Ressalto que minha divergência com relação ao Corpo Instrutivo e com o *Parquet* Especial reside especialmente em: a) acrescentar as seguintes ressalvas: (i) ausência de paridade das receitas arrecadadas dispostas no Balanço Orçamentário e no Demonstrativo da Orçada com a Arrecadada - Anexo 10 da Lei Federal n.º 4.320/64; (ii) divergência identificada no valor do

superávit financeiro apurado no Quadro de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes e no Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro por fontes de recursos, ambos demonstrados no Balanço Patrimonial Consolidado; (iii) ausência de recolhimento dos aportes para equacionamento de déficit atuarial, no exercício de 2021, em desacordo com a Lei Municipal nº 2.713/2017; (iv) ausência de revisão obrigatória do plano de equacionamento do déficit atuarial do RPPS, sendo constatada, ainda, a adoção de aportes em valores progressivos, em desacordo com as normas gerais previdenciárias, infringindo o princípio constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial do regime b) acrescentar recomendação para que o Município mantenha o controle do impacto da variação da RCL na redução do percentual excedente em cada exercício, principalmente em relação a eventuais receitas temporárias; c) adicionar comunicação ao atual Presidente da Câmara Municipal de Sapucaia para que tome ciência quanto à emissão de parecer prévio; e d) acrescentar consideração de 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 previstas no art. 8º da Lei 7.990/89;

VOTO:

I – Pela Emissão de **PARECER PRÉVIO FAVORÁVEL** à aprovação das contas do chefe do Poder Executivo do Município de **SAPUCAIA, Sr. Breno José De Souza Junqueira**, referentes ao exercício de **2021**, com as seguintes **RESSALVAS, DETERMINAÇÕES e RECOMENDAÇÕES**:

RESSALVAS E DETERMINAÇÕES

RESSALVA Nº 01

O valor do orçamento final, apurado com base na movimentação de abertura de créditos adicionais, não guarda paridade com o registrado no Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Consolidado – Anexo 11 da Lei Federal n.º 4.320/64.

DETERMINAÇÃO Nº 01

Observar para que o orçamento final do Município, apurado com base na movimentação de abertura de créditos adicionais, guarde paridade com o registrado nos demonstrativos contábeis consolidados, em face do disposto no artigo 85 da Lei Federal n.º 4.320/64.

RESSALVA Nº 02

O valor das receitas arrecadadas do exercício, evidenciado no Balanço Orçamentário Consolidado, não guarda paridade com o registrado no Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Consolidado – Anexo 10 da lei Federal nº 4.320/64.

DETERMINAÇÃO Nº 02

Providenciar a regularização das inconsistências identificadas no sistema de contabilidade, de forma que os valores evidenciados no Balanço Orçamentário Consolidado guardem paridade com aqueles registrados nos demonstrativos contábeis consolidados, em face do disposto no artigo 85 da Lei Federal n.º 4.320/64.

RESSALVA Nº 03

O valor do superávit financeiro, apurado no Quadro de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes do Balanço Patrimonial Consolidado, não guarda paridade com o evidenciado no Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro por fontes de recursos, acostado no mesmo demonstrativo contábil.

DETERMINAÇÃO Nº 03

Observar para que o superávit/déficit financeiro apurado no Quadro de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes guarde paridade com o Demonstrativo do Superávit/Déficit Financeiro por fontes de recursos, ambos do Balanço Patrimonial Consolidado, em face do disposto no artigo 85 da Lei Federal n.º 4.320/64.

RESSALVA Nº 04

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

DETERMINAÇÃO Nº 04

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

RESSALVA Nº 05

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

DETERMINAÇÃO Nº 05

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

RESSALVA Nº 06

Despesas classificadas na Função 10 – Saúde, que não foram consideradas no cálculo do limite dos gastos com a saúde, por não serem despesas em ações e serviços públicos em saúde, em desacordo ao artigo 4º da Lei Complementar n.º 141/12.

DETERMINAÇÃO Nº 06

Observar a correta classificação das despesas nas ações e serviços públicos de saúde, em atendimento ao artigo 4º da Lei Complementar n.º 141/12.

RESSALVA Nº 07

Não comprovação de todas as audiências públicas que deveriam ter sido promovidas pelo gestor do SUS, indicando a não realização, em descumprimento ao disposto no §5º e *caput* do artigo 36 da Lei Complementar Federal n.º 141/12.

DETERMINAÇÃO Nº 07

Para que o Executivo Municipal comprove a realização das audiências públicas promovidas pelo gestor do SUS, em obediência ao §5º e *caput* do artigo 36 da Lei Complementar Federal n.º 141/12.

RESSALVA Nº 08

Realização da Audiência Pública do 2º quadrimestre de 2021 pelo gestor do SUS, em período não condizente com o disposto no §5º e *caput* do artigo 36 da Lei Complementar Federal n.º 141/12.

DETERMINAÇÃO Nº 08

Para que o Executivo Municipal promova as audiências públicas, por intermédio do gestor do SUS, na periodicidade estabelecida no §5º e *caput* do artigo 36 da Lei Complementar Federal n.º 141/12.

RESSALVA Nº 09

Ausência de recolhimento dos aportes para equacionamento de déficit atuarial, no exercício de 2021, em desacordo com a Lei Municipal nº 2.713/2017 e com os preceitos estabelecidos no artigo 1º, inciso II, da Lei Federal n.º 9.717/98.

DETERMINAÇÃO Nº 09

Providenciar o recolhimento tempestivo dos aportes previstos na legislação local vigente com vistas ao equacionamento do déficit atuarial, em primazia do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial insculpido no art. 40, caput da Constituição Federal e art. 1º, inciso II da Lei Federal n.º 9.717/98.

RESSALVA Nº 10

Ausência de revisão obrigatória do plano de equacionamento do déficit atuarial do RPPS, sendo constatada a implementação de aportes em valores progressivos, em desacordo com as normas gerais previdenciárias, infringindo o princípio constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial do regime.

DETERMINAÇÃO Nº 10

Adotar medidas efetivas com vistas à revisão do plano de amortização do déficit atuarial do RPPS, observando estritamente as regras definidas na Portaria MPT nº 1.467/2022, de forma a promover o equilíbrio financeiro atuarial do regime, exigido pelo artigo 40, caput da Constituição Federal e art. 1º, inciso II da Lei Federal n.º 9.717/98.

RESSALVA Nº 11

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

DETERMINAÇÃO Nº 11

Promover o equilíbrio financeiro e atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos, em conformidade com a Lei Federal n.º 9.717/98, organizando seu regime próprio com base em normas de atuária que busquem o equacionamento do déficit apresentado.

RESSALVA Nº 12

O Regime Próprio de Previdência Social do Município não possuía Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP, válido para o exercício de 2021, tendo em vista a não comprovação do cumprimento de critérios e exigências estabelecidos na Lei nº 9.717/98.

DETERMINAÇÃO Nº 12

Atentar para os critérios e exigências estabelecidos na Lei n.º 9.717/98, para fins de emissão do CRP, de modo que o Município não fique impossibilitado de receber transferências voluntárias de recursos pela União, impedido de celebrar acordos, contratos, convênios ou ajustes, contrair empréstimos, financiamentos, avais e subvenções em geral de órgãos ou entidades da Administração direta e indireta da União, bem como por instituições financeiras federais, e de receber os valores eferentes à compensação previdenciária devidos pelo RGPS.

RESSALVA Nº 13

O Município não cumpriu integralmente as determinações exaradas anteriormente por esta Corte, conforme informado no Relatório de Acompanhamento das Determinações e Recomendações do TCE-RJ pelo Controle Interno (Modelo 22) da Deliberação TCE-RJ n.º 285/18.

DETERMINAÇÃO Nº 13

Observar o fiel cumprimento das determinações exaradas por esta Corte.

RECOMENDAÇÕES

RECOMENDAÇÃO Nº 01

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 Nº 02

Para que o Município mantenha o controle do impacto da variação da RCL na redução do percentual excedente em cada exercício, principalmente em relação a eventuais receitas temporárias identificadas pelo Município.

II – Pela **COMUNICAÇÃO**, com fulcro no § 1º do artigo 26 do Regimento Interno deste Tribunal, aprovado pela Deliberação TCE-RJ n.º 167/92, ao **atual responsável pelo controle interno da Prefeitura Municipal de SAPUCAIA**, 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 CRFB/88 e no art. 59 da LRF;

II.2. tome ciência da necessidade de estabelecer controles no âmbito municipal para que todas as unidades administrativas enviem tempestivamente, via sistema Sigfis, dados de todos os editais celebrados, em atendimento à Deliberação TCE-RJ n.º 312/20;

II.3. tome ciência da recente decisão deste Tribunal de 13/07/2022, proferida no bojo do Processo TCE-RJ n.º 209.516-6/21, que firmou entendimento desta Corte acerca de novas hipóteses para vedação do custeio de despesas com recursos das compensações financeiras (*Royalties*) previstas na Lei Federal n.º 7.990/89, assim como da revogação da tese fixada na decisão plenária de 14/12/2006, proferida na consulta tombada sob o Processo TCE-RJ n.º 219.143-9/06, considerando ainda 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 serem caracterizadas como compensações financeiras nos moldes propostos para tais vedações, nos termos propostos neste voto.

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

III.1. quanto ao fato de que o Município **não cumpriu o artigo 212 da Constituição Federal no exercício de 2021**, devendo aplicar, complementarmente, na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício de 2023, **a diferença total de R\$ 373.426,33** entre o valor aplicado e o valor mínimo exigível constitucionalmente no respectivo exercício, conforme a Emenda Constitucional n.º 119/22;

III.2. quanto à solução dos problemas apurados em sede de auditorias na gestão tributária municipal, tratadas nos tópicos 7.6.2, 7.6.3 e 7.6.4 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, de forma a atender ao estabelecido no artigo 11 da LRF e nos termos do artigo 30, III combinados com os incisos XVIII e XXII, do artigo 37, da CF, pois este Tribunal poderá pronunciar-se pela emissão de parecer prévio contrário à aprovação de suas contas;

III.3. quanto à necessidade de estabelecer controles no âmbito municipal para que todas as unidades administrativas enviem tempestivamente, via sistema Sigfis, dados de todos os editais celebrados, em atendimento à Deliberação TCE-RJ n.º 312/20;

III.4. quanto à recente decisão deste Tribunal de 13/07/2022, proferida no bojo do Processo TCE-RJ n.º 209.516-6/21, que firmou entendimento desta Corte acerca de novas hipóteses para vedação do custeio de despesas com recursos das compensações financeiras (*royalties*) previstas na Lei Federal n.º 7.990/89, assim como da revogação da tese fixada na decisão plenária de 14/12/2006, proferida na consulta tombada sob o Processo TCE-RJ n.º 219.143-9/06, considerando ainda 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 tais vedações, nos termos propostos neste voto;

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

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

MARCELO VERDINI MAIA
Conselheiro-Substituto