V – ACÓRDÃO

@@NUMERO_ATO

Processo	-	TC/004120/2022 (Tramitam em conjunto os processos TC/014334/2022 e TC/004120/2022)
Representante	-	Vereador Senival Pereira de Moura (Câmara Municipal de São Paulo)
Representadas	-	Secretaria Municipal de Educação, Secretaria Municipal da Fazenda, Secretaria do Governo Municipal e Secretaria Municipal de Infraestrutura Urbana e Obras
Objeto	-	Representação interposta em face de supostas irregularidades no cumprimento da aplicação de, no mínimo, 25% da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino (Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE e Educação Inclusiva) – valores considerados em Restos a Pagar decorrentes de contratações para reformas de unidades escolares, material e uniforme escolar

3.308ª Sessão Ordinária

REPRESENTAÇÃO. SME. SF. SGM. SIURB. Supostas irregularidades no cumprimento da aplicação do mínimo constitucional em manutenção e desenvolvimento do ensino. CONHECIDA. Votação unânime. OBJETO EXAURIDO. Votação por maioria.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos englobadamente os processos TC/014334/2022 e TC/004120/2022, devolvidos na presente sessão pelo Conselheiro JOÃO ANTONIO, após vista que lhe fora concedida na fase de discussão, na 3.304ª S.O.

ACORDAM os Conselheiros do Tribunal de Contas do Município de São Paulo, à unanimidade, pelos votos dos Conselheiros ROBERTO BRAGUIM – Relator, nos termos de seu relatório e voto, JOÃO ANTONIO, com declaração de voto divergente apresentada, RICARDO TORRES – Revisor, consoante declaração de voto, e DOMINGOS DISSEI, em conhecer da representação interposta pelo Vereador Senival Pereira de Moura, uma vez que foram cumpridos os requisitos de admissibilidade.

ACORDAM, por maioria, no mérito, pelos votos dos Conselheiros ROBERTO BRAGUIM – Relator, JOÃO ANTONIO e DOMINGOS DISSEI, considerando que as questões trazidas pelo Nobre Representante foram analisadas anteriormente e superadas pela emissão do Parecer das Contas do Executivo, exercício 2021, processo TC/005856/2022, em dar por exaurido seu objeto – sendo que o Conselheiro JOÃO ANTONIO fundamentou-se na Emenda Constitucional 119/2022 –, determinando o seu arquivamento após as providencias decorrentes.

Vencido, no mérito, o Conselheiro RICARDO TORRES – Revisor, que a julgou improcedente.

ACORDAM, à unanimidade, em determinar a expedição de ofício ao representante Vereador Senival Pereira de Moura e às representadas, acompanhado de cópia do relatório e voto do Relator, das declarações de voto apresentadas e deste Acórdão, nos termos do art. 58 do Regimento Interno desta Corte, arquivando-se os autos após os trâmites legais.

Participaram do julgamento os Conselheiros RICARDO TORRES – Revisor, DOMINGOS DISSEI e JOÃO ANTONIO.

Presente o Procurador-Chefe da Fazenda CARLOS JOSÉ GALVÃO.

Plenário Conselheiro Paulo Planet Buarque, 21 de fevereiro de 2024.

EDUARDO TUMA – Presidente
ROBERTO BRAGUIM – Relator
RICARDO TORRES – Revisor, com declaração de voto
JOÃO ANTONIO – Conselheiro, com declaração de voto

/smv

e-TCM nº 14.334/2022 e e-TCM 4120/2022 - ENGLOBADOS

ITEM I – e-TCM 14334/2022

Interessada: PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Objeto: Inspeção - Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE e Educação Inclusiva (Contas 2021) Determinação exarada na 3221ª SE.

Relator Conselheiro Roberto Braguim

ITEM II – e-TCM 4120/2022

e-TCM 4.120/2022

Interessados: VEREADOR SENIVAL PEREIRA DE MOURA e PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Objeto: Representação - descumprimento da aplicação de, no mínimo, 25% de sua receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino (Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE e Educação Inclusiva) – valores considerados em Restos a Pagar decorrentes de Contratações para reformas de unidades escolares, material e uniforme escolar.

Relator Conselheiro Roberto Braguim

RELATÓRIO

Em julgamento, de forma englobada, na consideração da similitude de objetos, a **Inspeção** realizada com a finalidade de verificar a adequabilidade dos critérios utilizados para

inscrição de Restos a Pagar não Processados, em especial daqueles inscritos pela Secretaria Municipal de Educação e, por consequência, computados para o atingimento dos percentuais mínimos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE no exercício de 2021, tratada no e-TCM nº 14.334/2022, **ITEM I,** e a **Representação** proposta pelo N. Vereador Senival Pereira de Moura, em face do alegado descumprimento do artigo 212, *caput*, da Constituição Federal, naquele exercício, decorrente da inscrição irregular em restos a pagar, cuidada no e-TCM nº 4.120/22, **ITEM II**.

Friso, de início, que a necessidade para o aprofundamento dos critérios utilizados para inscrição de Restos a Pagar não Processados foi identificada na apreciação das Contas do Executivo de 2021, e-TCM 5.856/2022[1], tendo sido objeto de destaque.

A questão, trazida a debate, foi apresentada pela Representação tratada no e-TCM nº 4.120/22, ITEM II, e levada ao escopo da auditoria de acompanhamento dos limites mínimos de gastos com MDE no exercício de 2021, e-TCM nº 2.274/2022, que subsidiou o Relatório Anual de Fiscalização - RAF-2021 do Executivo, face a sua materialidade.

---

[1] "*DECIDE, à unanimidade, determinar à Subsecretaria de Fiscalização e Controle que: a) destaque, desta análise, para o seu aprofundamento em autos apartados, os apontamentos trazidos acerca da apuração do limite mínimo estabelecido pelo artigo 212 da Carta Magna, identificados como 5.4.2, 5.4.6, 5.4.7, 5.4.8 e 5.4.9., com a proposta do Conselheiro MAURÍCIO FARIA – Revisor de que as considerações de mérito da Relatora a esse respeito (páginas 307 a 311 deste) sejam contempladas no tratamento em autos à parte; (grifo no original)*"

Efetivada a preliminar identificação passo a Relatar o **ITEM I**, e-TCM nº 14.334/2022.

A Subsecretaria de Controle Externo, em seu Relatório de peça 5, considerou irregulares as despesas inscritas em Restos a Pagar não Processados provenientes dos empenhos emitidos a favor da **SP-Obras**, nos processos SEI 6022.2021/0004622-9 e 6022.2021/0004621-0, no montante de R$ 1.042.605.501,00, nos seguintes Ajustes:

1) Contrato nº 128/SIURB/2021, que tem por objeto a "Prestação de serviços especializados de engenharia para a elaboração de planilhas orçamentárias, preparação de materiais licitatórios, licitações e gerenciamento de reformas/manutenção em 736 escolas, conforme Portaria Conjunta SME/SIURB nº 03, de 20 de dezembro de 2021", no valor total de R$ 828.928.802,72 (oitocentos e vinte e oito milhões, novecentos e vinte e oito mil, oitocentos e dois reais e setenta e dois centavos), assim distribuídos nos seus itens 3.2.1 e 3.2.2:

3.2.1 - R$ 75.357.163,88 (setenta e cinco milhões, trezentos e cinquenta e sete mil, cento e sessenta e três reais e oitenta e oito centavos), referentes ao valor máximo da contratação dos serviços descritos na clausula primeira daquele contrato, que serão objeto de medições específicas para cada uma das intervenções realizadas.

3.2.2 - R$ 753.571.638,84 (setecentos e cinquenta e três milhões, quinhentos e setenta e um mil, seiscentos e trinta e oito reais e oitenta e quatro centavos), referentes ao valor máximo das intervenções, conforme estabelecido no Anexo I da Portaria Conjunta SME/SIURB nº 03, de 20 de dezembro de 2021.

2) Contrato nº 129/SIURB/2021 que tem por objeto a "Prestação de serviços técnicos especializados de engenharia para a elaboração de planilhas orçamentárias, preparação de materiais licitatórios, licitações e gerenciamento de intervenções em equipamentos educacionais, baseado no plano plurianual 2022-2025 e no programa de metas 2021-2024, notadamente quanto à construção de 22 unidades educacionais, relacionados na portaria conjunta SME/SIURB nº 03, de 20 de dezembro de 2021", no valor de **R$ 213,7 milhões.**

Também considerou irregulares as despesas inscritas em Restos a Pagar não Processados, provenientes de empenhos em que constam como credores: a **Editora Magia de Ler Ltda.**[2], no valor de **R$ 40.594.752,00** e os **Programas Auxílios Uniforme Escolar e Material Escolar**[3], nos valores de **R$ 269.000.752,00 e R$ 142.552.055,00** respectivamente.

[2] SEI 6016.2021/0129156-9
[3] SEI 6016.2021/0133229-0

Observou que tais valores, **R$ 1,494 bilhão**, quando retirados do cômputo das despesas com MDE, resultariam na diminuição do percentual de aplicação de 25,43% para 22,69%, abaixo, portanto, do limite mínimo fixado pelo artigo 212 da Carta Magna, de 25%.

Registrou que, no Voto levado à apreciação das Contas do Executivo do exercício em questão, e-TCM nº 5.856/2022, acompanhado à unanimidade, a então Relatora, a partir da análise das premissas traçadas no Manual de Demonstrativos Fiscais 11ª edição, item 03.08.00, que trata do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino[4], consignou a possibilidade de cômputo de Restos a Pagar Não Processados na apuração do mencionado limite, concluindo, assim, restar nos autos apenas a necessidade de se verificar se os critérios utilizados para a inscrição atenderam ao ordenamento orçamentário e financeiro.

Assim, para apontar as irregularidades nas inscrições dos mencionados valores, a **SCE** apresentou, como fundamentação, o princípio da Anualidade do Orçamento e os conceitos do Regime de Competência das Despesas Públicas e de Restos a Pagar, quais sejam:

-Princípio da Anualidade do Orçamento:

1) Lei Federal 4320/64, artigo 2º:
Artigo 2° A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e

[4] Anexo 8 do Relatório Resumido de Execução Orçamentária

despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e ***anualidade***. (grifo deles)

2) Constituição Federal, artigo 165

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - o plano plurianual;
II - as diretrizes orçamentárias;
III - **os orçamentos anuais**. (grifo deles)

-Regime de Competência:

1) Manual de Contabilidade Aplicada ao Serviço Público 9ª edição (MCASP)

"*É o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos). Portanto,* ***as transações e os eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem****. Os elementos reconhecidos, de acordo com o regime de competência são ativos, passivos, patrimônio líquido, variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas"* (grifo deles)

2) Lei de Reponsabilidade Fiscal (LC 101/00), inciso II do artigo 50:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:
(...)
II - ***a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência****, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;* (grifo deles)

3) Lei Federal 4.320/64, o inciso II do artigo 35:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:
I - as receitas nele arrecadadas;
II - as despesas nele legalmente empenhadas.

-Restos a Pagar:

1) Lei Federal 4320/64, artigo 36:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

2) MCASP 9ª edição, item 4.7.2:
Em casos excepcionais, a norma prevê a possibilidade de inscrição em restos a pagar relativos aos créditos orçamentários que não foram executados integralmente durante o exercício. Porém, esses valores foram consignados no orçamento, o que difere de despesas contratuais que estão previstas para serem executadas ao longo de vários exercícios. **Logo, a prática de empenhar por seus montantes totais ou despesas sujeitas a parcelamento que excedem o exercício financeiro pode gerar o uso excessivo dos restos a pagar não processados, que deveria ser residua**l. (grifo deles)

3) Decreto Federal 93.872/86, incisos I e II, do parágrafo 5º do artigo 68:
Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.
[...]
§ 4º As unidades gestoras responsáveis pelos saldos dos restos a pagar bloqueados poderão efetuar os desbloqueios até 31 de dezembro do exercício em que ocorreu o bloqueio dos saldos, desde que:
*I - **a sua execução tenha sido iniciada** até a data prevista no § 2º, na hipótese das despesas executadas diretamente pelos órgãos e pelas entidades da União;*
[...]
*§ 5º Para fins do disposto no inciso I do § 4º, **considera-se iniciada a execução da despesa**:*
*I - **na hipótese de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida; ou***
*II - **na hipótese de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida**.* (grifos deles)

4) Decreto Municipal 60.052/21, artigo 41:
Art. 41. Os saldos das notas de empenho relativos ao exercício de 2021 poderão ser inscritos em Restos a Pagar desde que as despesas tenham sido **efetivamente realizadas** até 31 de dezembro de 2021. (grifo deles)

5) MCASP 9ª edição, item 4.7.2:
Lei nº 4.320/1964 admite a possibilidade de que seja realizado o empenho global de despesas sujeitas a parcelamento. **Os empenhos globais devem contemplar as parcelas previstas dentro do exercício financeiro ao qual pertence a referida dotação orçamentária. Em atenção ao Princípio da Anualidade**

Orçamentária, recomenda-se que não seja utilizada dotação orçamentária de um exercício financeiro para cumprir obrigações em exercícios financeiros futuros. (grifo deles)

6) Decreto Federal 93.872/86, artigo 27:

Art. 27. As despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual, serão empenhadas em cada exercício financeiro pela parte nele a ser executada.

Balizada nesses conceitos, a SCE concluiu que, mesmo diante da permissão de serem realizados empenhos globais ao longo do exercício, por valores muitas vezes não executados em sua totalidade, a inscrição desses em Restos a Pagar só pode ser realizada se a respectiva despesa se referir ao exercício de inscrição, obedecendo, obrigatoriamente, ao Regime de Competência.

Acrescentou, ainda, que nos casos de despesas alongadas para outros exercícios, como é o caso de serviços continuados ou outros contratos que possuem vigência plurianual, como ocorre comumente em obras, já é pacífico o entendimento de que o montante de recursos empenhado deve se limitar ao necessário para cobrir as despesas naquele exercício de execução, obedecendo, de forma conjunta, ao Regime de Competência e ao Princípio da Anualidade do Orçamento. Em acréscimo, consignou que os Restos a Pagar constituem uma flexibilização ao Orçamento Público, mas sem perder de vista a necessidade de obediência a uma série de critérios, que visam a impor barreiras ao seu uso distorcido e indiscriminado.

Seguindo tal direção, passou a verificar se, de fato, as despesas empenhadas em 2021, geradoras da inscrição de Restos a Pagar Não Processados em discussão, eram despesas de competência do exercício de 2021, concluindo que nenhum dos contratos citados atenderiam aos princípios por tais razões:

***3.1**. A inscrição em Restos Pagar de empenhos de 2021 no valor R$ 1.042.605.500,67, no âmbito dos contratos nº 128/SIURB/21 e 129/SIURB junto à SP-Obras, foi irregular por abranger despesa de competência do exercício de 2022, corroborando, dessa forma, com o apontamento realizado no item 5.4.6 do RAF (peça 13 do TC/005856/2022), ou seja, afrontando o princípio da Anualidade do Orçamento constante do art. 2º da Lei Federal 4.320/64 e inciso III do art. 165 da CF. (subitens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4.1)*

***3.2.** A inscrição em Restos Pagar de empenhos de 2021 no valor R$ 411.522.806,75, no âmbito dos programas de Auxilio Uniforme e Material Escolar, foi irregular por abranger despesa de competência do exercício de 2022, corroborando, dessa forma, com o apontamento realizado no item 5.4.7 do RAF (peça 13 do TC/005856/2022), ou seja, afrontando o princípio da Anualidade do Orçamento constante do art. 2º da Lei Federal 4.320/64 e inciso III do art. 165 da CF. (subitens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4.2)*

***3.3.** A inscrição em Restos Pagar de empenhos de 2021 no valor R$ 40.594.752,00, no âmbito do contrato nº 414/SME/2021 junto à Editora Magia de Ler LTDA., foi irregular por abranger despesa de competência do exercício de 2022, corroborando, dessa forma, com o apontamento realizado no item 5.4.8 do RAF (peça 13 do TC/005856/2022), ou seja, afrontando o princípio da Anualidade do Orçamento constante do art. 2º da Lei Federal 4.320/64 e inciso III do art. 165 da CF. (subitens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4.3)*

3.4. *Com relação às despesas ora analisadas, as inscrições de Restos a Pagar Não Processados decorrentes de empenhos de 2021, as quais somaram R$ 1.494.753.059,42 devem ser excluídas do cômputo de valores aplicados com MDE (exercício de 2021), por se referirem, até o momento, a despesas do exercício de competência de 2022. (subitens 2.4.1, 2.4.2 e 2.4.3)*

3.5. *De acordo com a Emenda Constitucional 119/22, a diferença entre o mínimo exigível e o efetivamente aplicado nas ações com MDE no exercício de 2021 deverá ser complementada até o final de 2023. (subitem 2.5)*

3.6. *Com relação aos empenhos ora analisados, dos R$ 1.494.753.059,42 inscritos em RPNP, até a data de 29.08.22, R$ 369.111.022,80 já foram pagos e R$ 1.125.642.036,62 permanecem inscritos. (subitem 2.5)*

Em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa, foram expedidos ofícios às Secretarias de Governo (SGM), de Educação (SME) e da Fazenda (SF), nas pessoas de seus Secretários, para conhecimento do Relatório de Inspeção, peças 11/16 e 25/30 e apresentação de suas alegações.

Por meio do Ofício Especial GS/SMF-SME, peça 32/33 e 34/35, as Secretarias Municipal da Educação e da Fazenda argumentaram que a Inspeção não tem o poder de alterar ou revisar o resultado alcançado pelo E. Pleno no Parecer das Contas, asseverando que o procedimento de fiscalização, previsto no Regimento Interno desta Corte, não possui natureza recursal.

Sustentaram a regularidade das despesas objeto dos apontamentos, alegando, em síntese:

- a disponibilidade de caixa para fazer frente à inscrição dos empenhos em Restos a Pagar não Processados;
- que os restos a pagar constituem legítima flexibilidade do princípio de anualidade orçamentária;
- que não há, na legislação, prazo específico para validade dos empenhos inscritos em restos a pagar e, consequentemente, de prazo para início da realização dos fatos geradores das respectivas despesas, cabendo aos entes, no exercício da gestão orçamentária e financeira, estabelecer regulamentação que considerar mais adequada para tal finalidade;
- que o cumprimento da obrigação a que se refere o empenho, com a respectiva liquidação e correspondente pagamento, pode ocorrer em exercício posterior.

Apoiaram-se, para tanto, na regulamentação da matéria no âmbito da União, Decreto nº 93.872/1986, em seu artigo 68[5], e, adicionalmente, na inaplicabilidade dos limitadores

---

[5] "*Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.*
§ 1º A inscrição prevista no 'caput' como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas.
§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e que não forem liquidados serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, e serão mantidos os referidos saldos em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi.
§ 3º Não serão objeto de bloqueio os restos a pagar não processados relativos às despesas: [...]
§ 4º As unidades gestoras responsáveis pelos saldos dos restos a pagar bloqueados poderão efetuar os desbloqueios até 31 de dezembro do exercício em que ocorreu o bloqueio dos saldos, desde que:
I - a sua execução tenha sido iniciada até a data prevista no § 2º*, na hipótese das despesas executadas diretamente pelos órgãos e pelas entidades da União; ou*
II - os seus instrumentos estejam vigentes e cumpram os requisitos para a sua eficácia, definidos pelas normas que tratam da transferência de recursos da União por meio de convênios, contratos de repasse, termos de colaboração, termos de fomento ou instrumentos congêneres, na hipótese das transferências de

temporais previstos no artigo 41, § 3º, do Decreto Municipal nº 60.052/2021[6] às despesas necessárias ao atingimento do percentual da aplicação de recursos em MDE, nos termos dos §§ 1º e 2º do mesmo dispositivo.

Observaram que a Auditoria invocou também os §§ 4º e 5º, do artigo 68, do Decreto nº 93.872, de 1986, para fundamentar o seu entendimento, sem considerar por completo o dispositivo, em especial o seu § 2º, sem o qual lhe parece impossível a interpretação dos §§ 4º e 5º, já que tal dispositivo traz, justamente, o requisito temporal referido inciso I, do § 4º, que autoriza, em relação a Restos a Pagar Não Processados, o cumprimento da obrigação do empenho, com a respectiva liquidação e correspondente pagamento, em exercício posterior.

Nesse contexto, sustentaram que intepretação sistêmica, e não em fatias, do artigo 68 retira por completo o

---

recursos da União aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, aos consórcios públicos, aos serviços sociais autônomos e às entidades privadas sem fins lucrativos.
§ 5º Para fins do disposto no inciso I do § 4º, considera-se iniciada a execução da despesa:
I - na hipótese de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida;
II - na hipótese de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida*. (...)" (grifos deles)*

[6] Art. 41. Os saldos das notas de empenho relativos ao exercício de 2021 poderão ser inscritos em Restos a Pagar desde que as despesas tenham sido efetivamente realizadas até 31 de dezembro de 2021.
§ 1º O disposto no "caput" deste artigo aplica-se também às despesas realizadas até 31 de dezembro de 2021 não liquidadas, mas que possam ter sua execução liquidada até 28 de fevereiro de 2022.
§ 2º A inscrição dos Restos a Pagar relativos ao exercício de 2021 terá validade até 28 de fevereiro de 2022, permanecendo em vigor o direito do credor, quando não exercido, para os exercícios subsequentes.
§ 3º As disposições contidas nos §§ 1º e 2º deste artigo não se aplicam aos saldos de Restos a Pagar necessários ao atingimento do percentual estabelecido no artigo 208 da Lei Orgânica do Município de São Paulo e do percentual mínimo de que trata a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000.

fundamento utilizado pela equipe de Auditoria para sustentar a irregularidade dos atos praticados pela Municipalidade.

Para demonstrar a legalidade dos atos praticados citaram o que preceitua o Manual de Demonstrativos Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (Anexo 8), a Instrução Normativa nº 17/21 do TCE-RS, Anexo II[7], a Instrução Normativa nº 05/12 do TCE-MG [8].

Trouxeram, ainda, as ponderações levadas no v. Acórdão do E. Tribunal de Contas da União, referente ao TC nº 011.936/2017-7, ao pontuar aspectos relevantes à questão aqui tratada:

> *"159. De saída, deve-se registrar que os restos a pagar precisam ser analisados sob uma perspectiva mais ampliada, considerando, inclusive, o seu papel no modelo constitucional previsto para o orçamento anual. Sem a figura dos restos a pagar, poderia haver a perda de dotação orçamentária pela impossibilidade do pagamento da despesa até o encerramento do exercício, inexistindo garantia de que haveria espaço fiscal e condições políticas para sua inclusão no orçamento do exercício seguinte.*

---

[7] LIMITE CONSTITUCIONAL DE APLICAÇÃO EM MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO, - "na apuração do cálculo da despesa constitucional", adotar-se-á demonstrativo considerando, "para fins de acompanhamento [...], ao final do exercício, o total das despesas empenhadas, excluídos os restos a pagar não processados inscritos sem suficiência financeira"

[8] "Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a serem aplicados na manutenção e desenvolvimento do ensino, serão consideradas: (...) as despesas empenhadas, liquidadas ou não, inscritas em restos a pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício".

160. A desconsideração dos restos a pagar no cômputo dos mínimos constitucionais, por sua vez, poderia induzir comportamentos indesejáveis na gestão, tais como o pagamento antecipado ou indevido de despesas não-liquidadas efetivamente, criando um campo fértil para ineficiência ou desvios de toda ordem, inclusive corrupção. Cite-se a auditoria apreciada pelo Acórdão 2.306/2009-TCU-1ª Câmara, da relatoria do Ministro Walton Alencar, na qual o Tribunal fez uma análise abrangente dos restos a pagar de convênios celebrados 01/12/2022 pela Fundação Nacional de Saúde (Funasa). Os problemas identificados na referida decisão podem justificar, em parte, o volume de restos a pagar na área de saúde".

Destacaram que, no caso dos empenhos realizados a favor da SP-Obras, a Secretaria Municipal de Infraestrutura Urbana e Obras (SIURB) contratou a SP Obras por meio do Contrato 128/SIURB/2021, objetivando a "Prestação de serviços especializados de engenharia para a elaboração de planilhas orçamentárias, preparação de materiais licitatórios, licitações e gerenciamento de reformas/manutenção em 736 escolas, conforme Portaria Conjunta SME/SIURB nº 03, de 20 de dezembro de 2021", prevendo, em contrato, o empenhamento dos recursos no valor R$ 828 milhões, de forma a trazer segurança jurídica para as partes e, sobretudo, para o Poder Público.

No mesmo caminho seguiu o Contrato nº 129/SIURB/2021, firmado, também, entre a Secretaria Municipal de

Infraestrutura Urbana e Obras (SIURB) e a SP Obras, visando à "Prestação de serviços técnicos especializados de engenharia para a elaboração de planilhas orçamentárias, preparação de materiais licitatórios, licitações e gerenciamento de intervenções em equipamentos educacionais, baseado no plano plurianual 2022-2025 e do programa de metas 2021-2024, notadamente quanto à construção de 22 unidades educacionais, relacionados na Portaria Conjunta SME/SIURB nº 03, de 20 de dezembro de 2021"

Destacaram que as unidades educacionais contempladas para realização de adequações e melhorias foram indicadas e selecionadas a partir de solicitação de intervenções das próprias Diretorias Regionais de Ensino (DREs) e, assim, as demandas não foram criadas, mas corresponderam ao planejamento de intervenção e objetivaram o cumprimento das metas estabelecidas pelo Governo Municipal, previstas no Plano de Metas 21/24, quais sejam:

a) "b" da Meta 25: "Reformar ou adequar 46 CEUs";

b) "a" da Meta 26: "Construir 45 novas unidades escolares entre CEIs, EMEIs e EMEFs"; e

c) "b" da Meta 26: "Reformar, ampliar ou adequar 1.915 unidades escolares".

Reforçaram que o PPA 2022-2025 traz autorização legislativa de alocação de recursos em programas

relacionados à atuação da Secretaria Municipal de Educação[9] vinculados à construção, ampliação e reformas de Unidades Escolares. Que os empenhos emitidos corresponderam à transferência, da SME para a SIURB, do valor previsto para a realização do pactuado, a fim de que aquela Pasta, por expressa atribuição legal, gerencie a contratação, seleção, execução e fiscalização dos serviços de engenharia planejados, uma vez que a SME não dispõe de corpo técnico suficiente para a execução de tais tarefas. Acrescentaram que o procedimento adotado encontra respaldo no artigo 6º, §2º do Decreto Municipal nº 29.929, de 23 de julho de 1991[10].

---

[9] PPA 2022-2025
a) 3025 - Proteção e Desenvolvimento Integral na Primeira Infância;
b) 3010 - Manutenção, Desenvolvimento e Promoção da Qualidade da Educação;
c) 2830 - Conservação e Manutenção de Segundo Escalão de Unidades Educacionais – CEU;
d) 2879 - Conservação e Manutenção de Segundo Escalão de Unidades Educacionais – Ensino Fundamental;
e) 3365 - Construção de Escolas Municipais de Ensino Fundamental (EMEF);
f) 3366 - Ampliação, Reforma e Requalificação de Escola Municipal de Ensino Fundamental (EMEF);
g) 3025 – Proteção e Desenvolvimento Integral na Primeira Infância;
h) 2878 - Conservação e Manutenção de Segundo Escalão de Unidades Educacionais – Educação Infantil;
i) 3359 - Construção de Centros de Educação Infantil – CEI;
j) 3360 - Ampliação, Reforma e Requalificação de Centros de Educação Infantil (CEI);
k) 3361 - Construção de Escolas Municipais de Educação Infantil (EMEI);
l) 3362 - Ampliação, Reforma e Requalificação de Escolas Municipais de Educação Infantil (EMEI).

[10] Art. 6º - Os serviços classificados no segundo escalão serão executados, diretamente ou mediante contratação de terceiros, pelas unidades de manutenção próprias de cada Secretaria, ou pelas Unidades das Administrações Regionais da Secretaria de Implementação das Subprefeituras - SIS, a critério do Titular da Unidade Orçamentária, observadas as orientações normativas internas de cada Secretaria, respeitado o limite do valor fixado para a modalidade de licitação convite.(Redação dada pelo Decreto nº 41.394/2001)
§1º (...)
§2º Na impossibilidade de execução dos serviços prevista neste artigo ser realizada pela Secretaria interessada ou pela respectiva Administração Regional, sua realização será cometida ao departamento de Edificações - EDIF, da Secretaria de Serviços e Obras - SSO, com recursos colocados à sua disposição pela Secretaria interessada.

No que se refere aos empenhos inscritos em RPNP, objetivando o fornecimento de **uniformes e materiais para os estudantes** da rede municipal de ensino, apontaram a existência de precedente na operação utilizada para o mesmo item "material e uniforme", com inscrições em restos a pagar, e que contou com análise deste Tribunal.

Aduziram, ademais, que no final do ano de 2021, assim como em 2020, a SME se preparou para a disponibilização dos benefícios de uniforme e materiais aos alunos da rede, modelo de fornecimento com amparo na Lei Municipal nº 17.437, de 12 de agosto de 2020, providenciando a pesquisa de mercado e fixando os valores dos benefícios compatíveis com o orçamento da Pasta, sendo então necessário empenhar os valores em 2021 para que fossem garantidos os recursos para a manutenção dos Programas, garantindo a disponibilização dos auxílios aos responsáveis legais pelos estudantes logo no início do ano letivo.

Argumentaram que a Pasta diferenciou o custo do serviço prestado pela empresa fornecedora do meio de pagamento, além do repasse do benefício aos alunos beneficiários do programa ou seus responsáveis legais, e que seria inadequada a emissão de empenhos em seus nomes (beneficiários, fornecedores ou a própria prestadora dos serviços de meio de pagamento), optando pelo uso do referido "credor especial", com uma identificação numérica própria no Sistema Orçamentário e Finanças

(SOF), cuja máscara observa a mesma regra que um CNPJ (mas que não representa efetivamente um CNPJ).

Em relação aos empenhos inscritos em RPNP destinados à contratação e fornecimento de assinaturas do jornal periódico denominado "Joca" aos estudantes do ensino fundamental matriculados nos ciclos de alfabetização e interdisciplinar, objeto do Contrato firmado com a **Editora Magia de Ler Ltda,** destacaram a importância da assinatura como componente curricular, em especial em língua portuguesa, reiterando, quanto à premissa de inscrição em Restos a Pagar não Processados, tudo o que já fora mencionado.

Ao final, requereram que:

> *"1) reconheça inaptidão e/ou falta de competência do procedimento de inspeção para alterar o quanto decidido no âmbito v. acórdão proferido nos autos do TC nº 5856/2022; e*
>
> *2) seja mantido o reconhecimento da legalidade no procedimento adotado pela Secretaria Municipal de Educação no que se refere aos empenhos objeto do relatório em apreço, de forma a contabilizar as despesas, ora impugnadas, para fins de atendimento de limite constitucional previsto no art. 212 da Constituição".*

Em suas alegações, a SGM remeteu as informações apresentadas por SME, peças 38/39.

As respostas foram analisadas pela Coordenadoria II, peça 43, sendo constatado que a documentação acrescida não alterou as conclusões de seu Relatório Inicial.

Atendendo ao determinado à peça 44, a SCE anexou as cópias das notas de empenho e das ordens de início de serviço dos contratos em questão, peça 46.

Foram expedidos novos ofícios às Secretarias de Governo, de Educação e da Fazenda, peças 49/54, para conhecimento da manifestação de peça 43 e dos documentados anexados à peça 46, oportunizando, mais uma vez, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Em seus esclarecimentos, peça 57, a **Secretaria Municipal de Educação** registrou que as despesas impugnadas estão de acordo com planejamento de intervenção e objetivam o cumprimento do Plano de Metas 21/24, bem como encontram-se devidamente autorizadas nas leis orçamentárias deste Município, o que demonstra que os atos praticados pela Municipalidade se coadunam com as políticas públicas para educação, dentro de um planejamento plurianual.

Reforçou que a previsão na legislação da categoria jurídica "restos a pagar" configura, por si só, evidente e legítima flexibilização do princípio da anualidade, o que possibilita ao ente federado se adaptar, sob o aspecto contábil-orçamentário, diante de eventuais contingências que se fizerem presentes e que não se afigura razoável sustentar a contrariedade da utilização de tal instrumento ao princípio que pretende excepcionar.

Da mesma forma, nada há de irregular no procedimento de inscrição em restos não processados de despesas

cujos fatos geradores e respectivos pagamentos dar-se-ão em exercícios subsequentes, pois não há qualquer vedação na legislação nesse sentido, sendo que o próprio MCASP admite tal proceder, reconhecendo a espécie "a liquidar"[11]. Complementa que irregularidade haveria se, no exercício em que empenhadas as despesas em referência, não existissem créditos orçamentários suficientes aprovados na respectiva Lei Orçamentária Anual, ou se tais despesas fossem inscritas em restos a pagar não processados para além do limite do saldo de disponibilidade de caixa (art. 55, III, da Lei de Responsabilidade Fiscal), o que não é o caso.

Apoiou-se, mais uma vez, na regulamentação da matéria no âmbito da União, Decreto nº 93872/1986, em seu artigo 68, já transcrito em nota de rodapé.

Observou que, relativamente aos restos a pagar não processados da União, o início da realização de serviços e obras ou o fornecimento de bens a que se referem os empenhos inscritos, pode se dar até 30 de junho do segundo ano subsequente ao da inscrição, não havendo qualquer tipo de incorreção em tal procedimento.

Defendeu a regularidade dos procedimentos de inscrição dos empenhos em restos a pagar, em especial diante da

[11] despesas "cujo prazo para cumprimento da obrigação, assumida pelo credor (contratado), encontra-se vigente, ou seja, ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação patrimonial para o ente, estando pendente de entrega do material ou do serviço adquirido".

exceção prevista no seu § 3º[12] artigo 41, do Decreto Municipal nº 60.052/2021.

Alegou, assim, que os limitadores temporais, previstos no §§ 1º e 2º, para a inscrição de despesas empenhadas em Restos a Pagar Não Processados não incidem sobre as despesas necessárias ao atingimento do percentual estabelecido a MDE, como é o caso em exame.

Salientou que não há, na legislação, prazo específico para a validade dos empenhos inscritos em Restos a Pagar (processados ou não processados) e, por consequência, de prazo para início da realização dos fatos geradores das respectivas despesas, cabendo aos entes, no exercício da gestão orçamentária e financeira, estabelecer regulamentação que reputar mais adequada para tal fim.

Ao final, sustentou que a inscrição dos respectivos empenhos se deu de forma absolutamente regular, observando-se as normas orçamentárias aplicáveis, e respeitando o limite do saldo de disponibilidade de caixa, conforme preceitua o artigo 55, III, b, 3, da LRF.

---

[12] "Art. 41. Os saldos das notas de empenho relativos ao exercício de 2021 poderão ser inscritos em Restos a Pagar desde que as despesas tenham sido efetivamente realizadas até 31 de dezembro de 2021.
(...)
§ 3º As disposições contidas nos §§ 1º e 2º deste artigo não se aplicam aos saldos de Restos a Pagar necessários ao atingimento do percentual estabelecido no artigo 208 da Lei Orgânica do Município de São Paulo e do percentual mínimo de que trata a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000." (grifos deles)

Requereu, reproduzindo, em parte, o já pleiteado nos autos, que:

"1) reconheça inaptidão e/ou falta de competência do procedimento de inspeção para alterar o quanto decidido no âmbito v. acórdão proferido nos autos do TC nº 005856/2022;

2) seja mantido o reconhecimento da legalidade no procedimento adotado pela Secretaria Municipal de Educação no que se refere aos empenhos objeto do relatório em apreço, de forma a contabilizar as despesas, ora impugnadas, para fins de atendimento de limite constitucional previsto no art. 212 da Constituição;

3) SUBSIDIARIAMENTE, caso essa e. Corte de Contas não acolha o entendimento defendido por esta Municipalidade, que a decisão a ser exarada no presente processo leve em consideração, além da possibilidade de realização dos procedimentos tal qual realizados, a realidade fática contemporânea a edição dos atos impugnados, qual seja, a necessidade premente de readequação, por parte da Secretaria Municipal da Educação, dos gastos com educação em virtude da melhor aplicação de recurso e, também, do excesso de arrecadação verificado no último semestre do exercício financeiro de 2021, a fim de atender o comando constitucional previsto no art. 212, da Constituição Federal, nos termos do que determina o art. 22, caput, e seu § 1º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro."

De sua parte, a **Secretaria da Fazenda,** peças 58/59, entende que não se afigura razoável que a Auditoria invoque dispositivo do mencionado Decreto Federal para fundamentar seu posicionamento omitindo trecho que contraria o entendimento que defende, transcrevendo partes isoladas que supostamente sustentam as conclusões que alcançou, e pretenda afastar argumento dos órgãos técnicos da Prefeitura baseados no mesmo dispositivo, este sim considerando o dispositivo em sua íntegra.

Reiterou, para que não restem dúvidas, que não se está a advogar a aplicação direta da norma Federal e que, considerando que o regramento legal de inscrição de despesas em restos a pagar é nacional (Lei 4.320/64 e Lei Complementar nº 101/2000). O que se pretendeu, ao invocar tal norma, foi demonstrar que, uma vez que ela se mostra semelhante às disposições observadas nesta municipalidade, e tendo em vista que não há qualquer contestação à sua legalidade (o que não surpreende, já que não contraria nenhuma regra jurídica), é de se reputar legal o procedimento adotado pela Administração municipal.

Por seu turno, a **Secretaria de Governo Municipal** retransmitiu os esclarecimentos prestados pela Secretaria Municipal e Educação, peças 61/62, ratificando o posicionamento por ela apresentado.

Instada a se manifestar, a **Assessoria Jurídica**, peças 65/66, frisou que o objeto da presente Inspeção

está consubstanciado na análise dos critérios e adequação da inscrição de Restos a Pagar não Processados relativos a empenhos específicos e devidamente identificados de 2021, afastando a alegação da Pasta de conflito entre o resultado do parecer favorável à aprovação das Contas de 2021, e-TCM 5856/2022, e as conclusões aqui alcançadas, bem como de "inaptidão e/ou falta de competência do procedimento de inspeção" (peça 57, pag. 24).

Ademais, frisou que a questão não se confunde com a aferição do cumprimento dos percentuais relativos ao MDE do exercício de 2021, nem sobre a possibilidade de que Restos a Pagar não Processados (RPNP) integrem ou não a despesa destinada ao MDE, posto que tratadas no âmbito das Contas de 2021, e-TCM 5856/2022.

Ressaltou que a discussão tem teor fortemente técnico, a depender da análise fático-documental para a definição contábil do momento em que a despesa foi gerada, critérios esses não atendidos na análise de SCE, em razão do entendimento de que não se caracterizariam como despesas do exercício de 2021, posto que as ordens de serviços foram datadas de janeiro/2022[13], posicionamento também alcançado no e-TCM nº 4.120/2022, no

[13]Contratos 128/SIURB/21 e 129/SIURB/21, celebrados junto a SP-Obras, 04.01.2022 (peça 05, pag. 14 – Apontamento 3.1);
Contrato nº 29/2022 - objetivando a operacionalização dos auxílios uniforme e material escolar (assinado em 28.01.2022, ordem de início de mesma data – peça 05, pag. 17 – Apontamento 3.2); e
Contrato 414/2021 (Magia de Ler – Jornal Joca), apostilado em 19.01.2022 (peça 05, pags. 19/20 – Apontamento 3.3).

âmbito da Representação formulada pelo Vereador Senival Moura, Item II.

Destacou que a normatização (legal e infralegal) traz um *contexto de medida excepcional, cuja própria natureza indica restringibilidade à sua utilização, devendo ser coibido o seu uso corriqueiro, em virtude dos efeitos prejudiciais que podem gerar à execução orçamentária,* concluindo que:

> "*Diante dessas ponderações, parece adequado sinalizar à Administração Pública os riscos de artificialismos decorrentes de empenhos inadequados e de sua confirmação quando da inscrição em restos a pagar não processados, os quais, a depender de como utilizados, consubstanciam impropriedades que podem gerar prejuízos à realidade esperada do Orçamento Público.*"

Às peças 70/75, as Secretarias de Educação, da Fazenda e de Governo foram cientificadas das manifestações de peças 65/66, levadas a efeito pela Assessoria Jurídica.

A seu turno, a PFM anexou documentos fornecidos pela SME, peças 89/97, e se manifestou à peça 98, requerendo o conhecimento da Inspeção, para fins de registro e propugnando, nos termos requeridos pela Secretaria Municipal de Educação, que seja mantido o reconhecimento da legalidade do procedimento adotado, no que se refere aos empenhos analisados

e, subsidiariamente, que eventuais deliberações sejam moduladas com efeito *ex nunc*.

À peça 100, a Pasta encaminhou cópia dos esclarecimentos fornecidos à PFM, encartado à peça 89.

Ao seu turno, a Secretaria Geral endossou as manifestações precedentes, consignando a necessidade de adequada operacionalização e normatização a explicitar o regramento para a situação levantada.

Passo a me ocupar, agora, do **Item II,** e-TCM nº 4.120/2022.

Em síntese, o Nobre Vereador Senival Pereira de Moura insurgiu-se acerca da aplicação do mínimo de 25% da receita resultante de impostos para a manutenção e o desenvolvimento do ensino no Município de São Paulo, segundo o artigo 212 da Constituição Federal, mencionando os desdobramentos do seu descumprimento.

Alegou que foram inscritos irregularmente em restos a pagar valores que impactariam no percentual de aplicação dos recursos, no montante de R$ 3.329.103.779,72, dos quais mais de 82,4% referiam-se a valores empenhados em dezembro/2021, indicando, para tanto;

(i) o Contrato nº 128/SIURB/2021, que trata do gerenciamento de reformas e manutenção em 736 escolas, no valor de R$ 828.928.802,67 (SEI 6022.2021/0004621-0) e criticou o valor empenhado,

que, além de não obedecer ao princípio da anualidade, extrapolou o valor referente ao objeto contratado;

(ii) o Contrato nº 129/SIURB/2021, que trata da construção de 22 Unidades Educacionais, no valor de R$ 213.676.698,00 (SEI 6022.2021/0004622-9) e criticou o valor empenhado, que, além de não obedecer ao princípio da anualidade, extrapolou o valor referente ao objeto contratado;

(iii) os programas auxílios uniforme e material escolar, no valor de R$ 411.552.806,75, emitidos em 30.12.21, e que no SOF não consta o CNPJ e razão social das empresas contratadas, diferente dos relatórios dos anos anteriores;

(iv) o Termo de Contrato n º 414/SME/2021, lavrado no dia 30.12.2021, por inexigibilidade de licitação, para fornecimento de 276.784 assinaturas do periódico "Jornal Joca", sendo que o prazo de vigência do contrato de 12 meses a partir da data da assinatura, com entregas mensais, e registro integral do montante de R$ 40.594.752,00 como Restos a Pagar.

Cientificadas do teor da Representação, a Secretaria Municipal de Educação, peça 26, e a Secretaria Municipal da Fazenda, peça 18, apresentaram as suas manifestações.

Em sua análise, a Subsecretaria de Controle

Externo, no Relatório de peça 34, concluiu pela procedência da Representação, "...*no sentido de que a realização de empenhos em montantes relevantes nos últimos dias do ano, inscritos integralmente em restos a pagar, inclusive com histórico de baixa execução ou cancelamento no exercício seguinte, vai de encontro ao princípio da anualidade orçamentária.*

Reforça-se este entendimento considerando que a inscrição em restos a pagar de tais empenhos foi considerada irregular no ETCM 2.274/22, da auditoria de Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) e Educação Inclusiva de 2021.

Nesta mesma auditoria também foi apontado que "a possibilidade de utilização de número de credor especial (ou qualquer outra denominação) com a máscara (formato) do CNPJ caracteriza um ponto de risco que deve ser avaliado em auditoria, deste Tribunal, específica sobre o sistema SOF".

Oficiadas, peças 38/45, a Secretaria de Governo Municipal, peças 48/49, a Secretaria Municipal da Educação, peça 50, a Secretaria Municipal da Fazenda, peça 54, e a Secretaria Municipal de Infraestrutura Urbana, peça 67, prestaram suas informações e juntaram documentação.

Em nova análise, peça 71, a SCE manteve a conclusão por ela alcançada em seu Relatório de peça 34.

Instada a manifestar-se, a Assessoria Jurídica acompanhou o entendimento da SCE, no sentido da procedência

da Representação, peça 76/77.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Municipal - PFM, com fundamento nos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, solicitou que a Administração tomasse ciência do quanto acrescido pelos Órgãos Técnicos desta Casa, peça 80.

Na oportunidade, a Secretaria Municipal de Infraestrutura Urbana e Obras, peça 92, a Secretaria Municipal de Educação, peça 93, a Secretaria de Governo Municipal e a Secretaria Municipal da Fazenda, peça 94, prestaram suas informações.

A SCE, peça 98, analisou a documentação acrescida e concluiu pela manutenção das conclusões contidas no seu Relatório Conclusivo de peça 34.

Provocada uma vez mais a se manifestar, peças 100/101, a AJ reiterou o entendimento lançado em seus pareceres, peças 76/77, e, com amparo nas conclusões técnicas da Auditoria, opinou pelo conhecimento e procedência da Representação, acrescendo, acerca da defesa apresentada pela Secretaria Municipal da Educação, o que segue:

> *"Adicionalmente, a Secretaria Municipal de Educação defendeu que a matéria debatida nos autos já foi objeto de deliberação por ocasião do julgamento das Contas do Executivo (TC 5856/2022), sendo tratada, ainda, em Inspeção nos autos do TC 14334/2022.*

Quanto a essa alegação, observo que o tema realmente foi tratado no parecer sobre as Contas do Executivo do exercício de 2021 (TC 5856/2022). Naquele momento, foi exarada determinação para o aprofundamento da matéria em autos próprios (TC 14334/2022), que ainda restam pendentes de julgamento.

Dessa maneira, ao contrário do afirmado pela Origem, não se trata de matéria julgada, mas sim de tema ainda em processamento neste E. Tribunal de Contas.

Portanto, a fim de impedir a ocorrência de julgamentos conflitantes, me parece adequado, s.m.j., que a presente Representação passe a acompanhar o TC 14334/2022 para instrução e julgamento conjunto."

Conforme determinação por mim exarada (peça 102), o presente processo passou a tramitar em conjunto com o e-TCM 14.334/2022.

A PFM, com base nos esclarecimentos e justificativas que foram colacionados pela Administração, requereu a improcedência da presente Representação, peça 117.

Por fim, a Secretaria Geral acompanhou as conclusões apresentadas nos pareceres precedentes e opinou, igualmente, pelo conhecimento da Representação e, no que tange

à questão de fundo nela retratada, reforçou as considerações explicitadas no seu pronunciamento lançado na Inspeção objeto do e-TCM nº 14.334/2022, que tramita em conjunto com o presente.

É o relatório.

Assinado digitalmente por ROBERTO TANZI BRAGUIM
Data: 13/12/2023 13:04:48 -03:00
Signature powered by e-TCM
Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Tribunal de Contas
DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

I – RELATÓRIO DO CONSELHEIRO ROBERTO BRAGUIM – RELATOR
(Juntado aos autos na 3.304ª S.O. – Certidão)

II – VOTO DO CONSELHEIRO ROBERTO BRAGUIM – RELATOR

Processo:	**TC/014334/2022 (item I)**
Interessada:	PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
Objeto:	Inspeção – Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE e Educação Inclusiva (Contas 2021) Determinação exarada na 3.221ª SE

Processo:	**TC/004120/2022 (item II)**
Interessados:	VEREADOR SENIVAL PEREIRA DE MOURA e PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
Objeto:	Representação – descumprimento da aplicação de, no mínimo, 25% de sua receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino (Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE e Educação Inclusiva) – valores considerados em Restos a Pagar decorrentes de Contratações para reformas de unidades escolares, material e uniforme escolar

VOTO

Em julgamento, de forma englobada, a Inspeção realizada com a finalidade de verificar a adequabilidade dos critérios utilizados para inscrição de Restos a Pagar Não Processados, em especial daqueles inscritos pela Secretaria Municipal de Educação e, por consequência, computados para o atingimento dos percentuais mínimos com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, demandada na apreciação das Contas do Executivo de 2021 (TC/005856/2022[1]), tratada no TC/014334/2022, **ITEM I**, e a Representação proposta pelo Vereador Senival Pereira de Moura, alegando descumprimento do artigo 212, *caput*, da Constituição Federal, no mesmo exercício, decorrente da inscrição irregular em restos a pagar, cuidada no TC/004120/22, **ITEM II.**

A situação posta no **ITEM I**, objeto de Destaque nas Contas do Executivo de 2021, e no **ITEM II**, refere-se aos Restos a Pagar não Processados, nos quais a despesa não passou pelo estágio de liquidação, condição em que se encontram os Contratos que têm como favorecidas a SP-Obras nºs 128/SIURB/2021 e 129/SIURB/2021, no valor de R$ 1,042 bilhão, e a Editora Magia de Ler LTDA, nº 414/SME/2021, no valor R$ 40 milhões, além dos empenhos emitidos para atender os programas de Auxílios Uniforme e Material Escolar, no valor R$ 411 milhões, totalizando R$ 1,494 bilhão.

[1] "*DECIDE, à unanimidade, determinar à Subsecretaria de Fiscalização e Controle que: a) destaque, desta análise, para o seu aprofundamento em autos apartados, os apontamentos trazidos acerca da apuração do limite mínimo estabelecido pelo artigo 212 da Carta Magna, identificados como 5.4.2, 5.4.6, 5.4.7, 5.4.8 e 5.4.9., com a proposta do Conselheiro MAURÍCIO FARIA – Revisor de que as considerações de mérito da Relatora a esse respeito (páginas 307 a 311 deste) sejam contempladas no tratamento em autos à parte; (grifo no original)*"

Tratando inicialmente do **ITEM I**, o Relatório elaborado pela Subsecretaria de Controle Externo – SCE, peça 5, concluiu, em síntese, que a inscrição em Restos Pagar de tais empenhos em 2021 foi irregular, por abranger despesa de competência do exercício de 2022, em afronta ao princípio da Anualidade do Orçamento, constante do artigo 2º da Lei Federal 4.320/64 e do inciso III do artigo 165 da Constituição Federal, devendo o montante ser excluído do cômputo de valores aplicados com MDE, por não se referir a despesas do exercício de 2021, nos termos dos apontamentos consubstanciados nos itens 5.4.6, 5.4.7 e 5.4.8[2] e, por consequência, com os apontamentos 5.4.2 e 5.4.9[3], todos do RAF, TC/005856/2022.

Em atenção aos princípios do contraditório e ampla defesa, foram expedidos ofícios às Secretarias de Governo (SGM), de Educação (SME), da Fazenda (SF), as quais, em suas manifestações, peças 32/33, 35/36, 38/39, 57, 58/59 e 61/62, sustentaram a regularidade das despesas objeto dos apontamentos, alegando, em síntese:

- o caráter de exceção vivenciado no exercício de 2021, decorrente da pandemia de COVID-19, e o aumento improvável de 20% na arrecadação de receitas, elevando em R$ 2,35 bilhões a necessidade de gastos com Manutenção e Desenvolvimento de Ensino (MDE), para o alcance do mínimo imposto pela Carta Magna;

- a disponibilidade de caixa para fazer frente à inscrição dos empenhos em Restos a Pagar não Processados;

- que os restos a pagar constituem legítima flexibilidade do princípio de anualidade orçamentária;

- que não há, na legislação, prazo específico para a validade dos empenhos inscritos em Restos a Pagar e, consequentemente, de prazo para início da realização dos fatos geradores das respectivas despesas, cabendo aos entes, no exercício da gestão orçamentária e financeira, estabelecer regulamentação que considerar mais adequada para tal finalidade;

- que o cumprimento da obrigação pode ocorrer em exercício posterior ao que se refere o empenho;

- que na conceituação das despesas que já passaram por algum estágio de execução, a Auditoria não considerou os aspectos temporais previstos no Decreto Federal nº 93.872/86[4], e que, nos

---

[2] 5.4.6. - A PMSP realizou inscrição irregular de restos a pagar não processados de empenhos onde consta como credor a SPObras, nos processos SEI 6022.2021/0004622-9 e 6022.2021/0004621-0, no valor total de R$ 1.042.605.501;
5.4.7. - A PMSP realizou inscrição irregular de restos a pagar não processados de empenhos onde constam como credores os programas Auxílios Uniforme Escolar (R$ 269.000.752) e Material Escolar (R$ 142.552.055), no processo SEI 6016.2021/0133229-0, no valor total de R$ 411.552.807.
5.4.8. - A PMSP realizou inscrição irregular de restos a pagar não processados de empenhos onde consta como credor a Editora Magia de Ler Ltda., no processo SEI 6016.2021/0129156-9, no valor total de R$ 40.594.752. (...)

[3] 5.4.2. - Tomar as providências no sentido de excluir os restos a pagar não processados irregularmente inscritos;
5.4.9. - A PMSP não atingiu o mínimo constitucional (25%) em aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino pelo Município de São Paulo. Conforme publicado pela PMSP, o percentual de aplicação em MDE para 2021 foi 25,43%, divergindo do valor apurado pela Auditoria, que após as exclusões efetuadas atingiu o percentual de 22,69%

[4] "Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências" (...)
Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.
§ 1º A inscrição prevista no 'caput' como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas.

termos do artigo 41, § 3º, do Decreto Municipal nº 60.052/2021[5], os limitadores temporais indicados nos seus §§ 1º e 2º não incidem sobre as despesas necessárias ao atingimento do percentual da aplicação de recursos em MDE.

Argumentaram, também, que o procedimento de Inspeção, ora em análise, não tem o poder de alterar ou revisar o resultado alcançado pelo Pleno no Parecer das Contas, asseverando que o procedimento de fiscalização, previsto no Regimento Interno desta Corte, não possui natureza recursal. Invocaram, ainda, o instituto da coisa julgada administrativa para obstar a análise feita por SCE, entendendo indevidas as suas conclusões.

As alegações e a documentação trazidas pelas Pastas não foram, contudo, capazes de alterar as conclusões alcançadas por SCE, peça 43, restando inalterados os apontamentos lançados em seu Relatório de peça 5.

A Assessoria Jurídica, peças 65/68, enfrentou a alegação da Administração Municipal acerca da limitação do procedimento fiscalizatório "Inspeção", evidenciando a compatibilidade do procedimento e a ausência de conflito entre o resultado do Parecer Favorável à aprovação das Contas do Executivo do exercício de 2021 e as conclusões a serem lançadas *in casu*.

Ademais, frisou que, quando da apreciação das Contas do Executivo do exercício de 2022, TC/003050/2023, considerando que a matéria aqui tratada ainda não havia sido levada à decisão do Pleno, emitiu-se Alerta à Administração acerca do volume de recursos registrados em Restos a Pagar e dos potenciais efeitos a serem reverberados no exercício de 2023,

---

§ 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e que não forem liquidados serão bloqueados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda em 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, e serão mantidos os referidos saldos em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi.
§ 3º Não serão objeto de bloqueio os restos a pagar não processados relativos às despesas: [...]
§ 4º As unidades gestoras responsáveis pelos saldos dos restos a pagar bloqueados poderão efetuar os desbloqueios até 31 de dezembro do exercício em que ocorreu o bloqueio dos saldos, desde que:
I - a sua execução tenha sido iniciada até a data prevista no § 2º*, na hipótese das despesas executadas diretamente pelos órgãos e pelas entidades da União; ou*
II - os seus instrumentos estejam vigentes e cumpram os requisitos para a sua eficácia, definidos pelas normas que tratam da transferência de recursos da União por meio de convênios, contratos de repasse, termos de colaboração, termos de fomento ou instrumentos congêneres, na hipótese das transferências de recursos da União aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, aos consórcios públicos, aos serviços sociais autônomos e às entidades privadas sem fins lucrativos.
§ 5º Para fins do disposto no inciso I do § 4º, considera-se iniciada a execução da despesa:
I - na hipótese de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida;
II - na hipótese de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida*. (...)" (grifos deles)*

[5] Fixa normas referentes à execução orçamentária e financeira para o exercício de 2021.
(...)Dos Restos a Pagar
Art. 41. Os saldos das notas de empenho relativos ao exercício de 2021 poderão ser inscritos em Restos a Pagar desde que as despesas tenham sido efetivamente realizadas até 31 de dezembro de 2021.
§ 1º O disposto no "caput" deste artigo aplica-se também às despesas realizadas até 31 de dezembro de 2021 não liquidadas, mas que possam ter sua execução liquidada até 28 de fevereiro de 2022.
§ 2º A inscrição dos Restos a Pagar relativos ao exercício de 2021 terá validade até 28 de fevereiro de 2022, permanecendo em vigor o direito do credor, quando não exercido, para os exercícios subsequentes.
§ 3º As disposições contidas nos §§ 1º e 2º deste artigo não se aplicam aos saldos de Restos a Pagar necessários ao atingimento do percentual estabelecido no artigo 208 da Lei Orgânica do Município de São Paulo e do percentual mínimo de que trata a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000

vinculados ao atendimento da legislação relacionada ao limite mínimo de gastos com educação, peça 68, pag. 356.

Agora examinando o mérito, a AJ observou que "*a lei não afasta a possibilidade de utilização dos restos a pagar não processados, mas a razoabilidade impõe recorrer a esse mecanismo de sorte excepcional, isto é, propriamente residual, o que, ao menos em tese, abre espaço para atuação do Controle Externo no âmbito de recomendações à Origem*".

Reforçou que "*a que regularidade da prática em questão deve ser buscada considerando a natureza do objeto contratado, bem como eventual e famigerada utilização do expediente como manobra contábil desprovida de justificativas razoáveis, o que revela descuido na execução orçamentária, sobretudo da perspectiva de seu planejamento. Assim, para que se possa atestar inadequação dos empenhos não basta o fato de constatar-se que nada da contratação foi liquidado no exercício em que se deram. Tem-se que fundamentar esse entendimento na peculiaridade do objeto que implique claro parcelamento e demonstre evidente ausência de planejamento no empenho do valor total*".

Registrou, ainda, que o Decreto Municipal nº 60.052/2021, de Execução Orçamentária, em seu artigo 41[6], indica a preocupação da Administração Municipal com a limitação no uso dessa possibilidade contábil, impondo como marco temporal a data de 28 de fevereiro do exercício seguinte.

Por fim, entendeu que a inclusão em Restos a Pagar de despesas que não tenham previsão de realização no exercício respectivo pode gerar distorções no registro das contas públicas, além de impactar a execução de políticas públicas em orçamentos futuros, sendo adequado sinalizar à Administração Pública os riscos de artificialismos decorrentes de empenhos inadequados e de sua confirmação quando da inscrição em Restos a Pagar Não Processados, os quais, a depender de como utilizados, consubstanciam impropriedades que podem gerar prejuízos à realidade esperada do Orçamento Público.

De início, destaco que a questão central tratada nesta Inspeção não está posta na legalidade em tese do instrumento Restos a Pagar não Processados, posto que previsto no ordenamento jurídico[7], mas na regularidade de sua utilização nos casos em que se encontram os contratos objeto dos empenhos aqui analisados, bem como da forma de sua execução, sobretudo pelo fato de a totalidade dos valores empenhados ser objeto de execução em exercícios futuros.

A partir da constatação de que as despesas não seriam executadas em 2021, posto que empenhadas nos últimos dias do mês de dezembro daquele ano, resta verificar se poderiam elas ser enquadradas como "despesas a liquidar", na forma definida no item 4.7.2 do

---

[6] Art. 41. Os saldos das notas de empenho relativos ao exercício de 2021 poderão ser inscritos em Restos a Pagar desde que as despesas tenham sido efetivamente realizadas até 31 de dezembro de 2021.
§ 1º - O disposto no "caput" deste artigo aplica-se também às despesas realizadas até 31 de dezembro de 2021 não liquidadas, mas que possam ter sua execução liquidada até 28 de fevereiro de 2022.
§ 2º - A inscrição dos Restos a Pagar relativos ao exercício de 2021 terá validade **até 28 de fevereiro de 2022**, permanecendo em vigor o direito do credor, quando não exercido, para os exercícios subsequentes

[7] Lei 4320/1964 – Artigo 36
não processados (RPNP), que são as despesas empenhadas, mas não liquidadas, ou seja, pendentes da entrega de bens ou serviços pelo fornecedor ou que ainda não tenha sido atestado o direito adquirido pelo credor e, portanto, não pagas.

Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MPCASP, em sua 9ª Edição, Parte I[8], quais sejam, aquelas cujo serviço ou material contratado não foi prestado ou entregue, mas o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estava vigente.

Isso por que, no mesmo item do referido normativo, a utilização de dotação orçamentária de um exercício financeiro para cumprir obrigações em exercícios financeiros futuros **é tratada como recomendação**, reforçando que o empenhamento de despesas por seus montantes totais, sujeitas a parcelamento que excedem o exercício financeiro, devem ser tratadas como **situação excepcional e não como recorrente**[9], ressaltando que tais valores devem estar consignados no orçamento. Tal situação difere de despesas contratuais que estão previstas para serem executadas ao longo de vários exercícios.

Ainda no item 4.4.2.2[10], do mesmo Manual, inserido no Capítulo que trata das "Etapas da Despesa Orçamentária", é possível identificar que o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público reconhece e contempla contas para a contabilização de valores entre a fase da execução da despesa onde não há ocorrência de fato gerador e a partir de sua ciência, transferindo os valores da fase "a liquidar" para "em liquidação".

---

[8] 4.7.2. Restos a Pagar Não Processados (RPNP) – Serão inscritas em restos a pagar não processados as despesas não liquidadas, nas seguintes condições:

▪ O serviço ou material contratado tenha sido prestado ou entregue e que se encontre, em 31 de dezembro de cada exercício financeiro em fase de verificação do direito adquirido pelo credor (despesa em liquidação); ou

▪ **O prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente (despesa a liquidar).** (..)

[9] 4.7.2. Restos a Pagar Não Processados (RPNP) (...)

A Lei nº 4.320/1964 **admite a possibilidade de que seja realizado o empenho global de despesas sujeitas a parcelamento**. Os empenhos globais devem contemplar as parcelas **previstas dentro do exercício** financeiro ao qual pertence a referida dotação orçamentária. Em atenção ao **Princípio da Anualidade Orçamentária**, **recomenda-se** que não seja utilizada dotação orçamentária de um exercício financeiro para cumprir obrigações em exercícios financeiros futuros.

Em **casos excepcionais**, a norma prevê a possibilidade de inscrição em restos a pagar relativos aos créditos orçamentários que não foram executados integralmente durante o exercício. Porém, **esses valores foram consignados no orçamento**, o que difere de despesas contratuais que estão previstas para serem executadas ao longo de vários exercícios. Logo, a prática de empenhar por seus montantes totais ou despesas sujeitas a parcelamento que excedem o exercício financeiro pode gerar o uso excessivo dos restos a pagar não processados, que deveria ser residual.

As despesas empenhadas e ainda não liquidadas, para efeito do adequado tratamento contábil, são divididas entre "a liquidar" e "em liquidação". Essa distinção depende da correta identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação a ser reconhecida.

Para maior compreensão sobre a ocorrência da obrigação patrimonial e seu respectivo fato gerador, bem como a estrutura e funcionamento da fase da despesa orçamentária "em liquidação", deve-se consultar o item 4.4 deste capítulo, bem como o item 3.4 – Crédito Empenhado em Liquidação, da Parte IV – PCASP deste manual.

[10] **4.4.2.2. Em Liquidação**

O PCASP incluiu a fase da execução da despesa – "em liquidação", que busca o registro contábil no patrimônio de acordo com a ocorrência do fato gerador, não do empenho. Essa regra possibilita a **separação entre os empenhos não liquidados que possuem fato gerador dos que não possuem**, evitando assim a dupla contagem para fins de apuração do passivo financeiro. (...)

Ao se iniciar o processo de execução da despesa orçamentária, caso se tenha ciência da ocorrência do fato gerador, a conta crédito empenhado a liquidar deve ser debitada em contrapartida da conta crédito empenhado em liquidação no montante correspondente à obrigação já existente no passivo.

Natureza da informação orçamentária: D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar; C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação.

Na mesma trilha, o item 3.4[11], ao versar sobre a estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público PCASP, Parte IV, de abrangência nacional, concedeu tratamento contábil padronizado para o registro do crédito empenhado de natureza "a liquidar".

Nesse contexto, a ausência do fato gerador não torna ilegítima a inscrição da despesa como **Restos a Pagar Não Processados a Liquidar**.

Mencionada previsão buscou servir como um instrumento de execução financeira. No entanto, ao longo do tempo, passou a ser utilizado como meio de financiamento da despesa pública, isso porque, tal despesa, quando contraída sem o correspondente recurso em caixa, configurava uma espécie de operação de crédito a ser honrada com receitas arrecadadas em exercícios futuros, compromissos muitas vezes entregues a um novo Gestor.

Tal situação foi objeto de restrição pela Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que, em seu artigo 42[12], condicionou a inscrição de despesas à disponibilidade de recursos em caixa, nas hipóteses em que a obrigação for contraída nos últimos dois quadrimestres do mandato do titular do Poder ou Órgão Público.

Ao tratar das despesas com a **Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE**, o Manual de Demonstrativos Fiscais – 11ª edição, em seu item 03.08.00 também condiciona o cômputo de Restos a Pagar, Processados ou não Processados, como despesas em MDE à disponibilidade de recursos em caixa.

A esse respeito, no caso aqui analisado, vale lembrar que no julgamento das Contas do Exercício de 2021, TC/005658/2022, restou comprovada a **existência de recursos em caixa** para a inscrição das despesas que se colocam em discussão, conforme Voto da Conselheira Substituta Daniela Cordeiro, *in verbis*:

"*Os apontamentos trazidos pela auditoria indicam a existência de recursos para suportar os montantes empenhados em restos a pagar não processados, o que, a princípio, face aos normativos supracitados, afastaria a irregularidade no cômputo das despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, neste exercício de 2021.*".

Assim, sob esse prisma, a inscrição se mostrou regular.

---

[11] **3.4. Credito Empenhado em Liquidação** (...)
Dessa forma, o passivo financeiro não será composto apenas pelas contas da classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com atributo (F), pois a essas contas deve-se somar o saldo das despesas orçamentárias empenhadas cujos fatos geradores da obrigação patrimonial ainda não tenham ocorrido, obtido na conta Crédito Empenhado a Liquidar. Destaca-se que ao final do exercício, **o passivo financeiro poderá também contemplar os valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados a liquidar**.
A conta de Créditos **Empenhados a Liquidar** compreendia todas as despesas orçamentárias empenhadas, **independente da ocorrência ou não do fato gerador.** Ocorre que para as despesas orçamentárias empenhadas cujos fatos geradores ocorreram, mas ainda não foi concluída a etapa da liquidação[11], já existe um passivo patrimonial correlato, diferentemente daquelas despesas orçamentárias cujos fatos geradores ainda não ocorreram (...).

[12] **Art. 42.** É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. (Vide Lei Complementar nº 178, de 2021) (Vigência)
Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Também não há que se discutir sobre a possibilidade de se computar como despesas com MDE, valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados providos de disponibilidade de recursos, posto que restou atendido o regramento trazido nos normativos expedidos pela Secretaria do Tesouro Nacional– STN, condição também analisada no Voto da Conselheira Substituta Daniela Cordeiro, *in verbis*:

"Dessa forma, afasta-se da discussão a possibilidade de serem computados nas despesas com MDE os restos a pagar não processados – RPNP no exercício, com disponibilidade financeira de recursos, restando, assim, apenas a análise do atendimento aos critérios para sua inscrição, ora destacada."

Resta, assim, analisar se a prática adotada pela Administração, em seus demais aspectos, valida tais inscrições. Para esse contexto, permito-me trazer à luz, para reflexão, algumas decisões do Tribunal de Contas da União – TCU.

Nesse âmbito, o **TCU**[13] alerta que a prática **recorrente** de elevada inscrição e rolagem de recursos orçamentários na rubrica de Restos a Pagar ofende os princípios da anualidade orçamentária e da razoabilidade, sendo incompatível com o caráter de excepcionalidade do instrumento, além de contrariar o disposto no art. 165, III, da Constituição Federal, c/c o art. 2° da Lei nº 4.320/1964 e no Acórdão 2.267/2016-TCU-Plenário.

Em outras palavras, a Corte de Contas Federal sinaliza que a rubrica de Restos a Pagar, embora seja ferramenta de exceção, tornou-se modalidade amplamente utilizada na execução da despesa, criando uma atípica plurianualidade orçamentária, incompatível com os preceitos da Constituição Federal, da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei nº 4.320/1964. Ou seja, na prática, há um desvirtuamento do princípio da anualidade, posto que assim a execução da despesa pode se estender por vários exercícios[14].

Segundo entendimento do **TCU**, não obstante a inscrição e a reinscrição de restos a pagar, quando legítima e razoável, tenham previsão normativa e excepcionem a anualidade tributária, é fato que a utilização desmedida do instrumento provoca concorrência por recursos financeiros no exercício.

Nesse raciocínio, o **TCU** não busca de certo impedir a inscrição em Restos a Pagar, instrumento previsto em Lei como exceção legítima ao princípio da anualidade orçamentária, mas atenta para a necessidade de cumprimento dos exatos termos da legislação, bem como da observância aos princípios constitucionais e legais aplicáveis à espécie, dentre eles o da razoabilidade e o da proporcionalidade.

Na mesma trilha, no Voto exarado no Parecer Prévio sobres as Contas do Presidente da República do Exercício 2022[15], o Relator, Ministro Jorge Oliveira, fez referência específica ao valor atual de R$ 173,4 bilhões de **Restos a Pagar não Processados,** que representou a importância mais elevada desde 2014. Sublinhou que o estoque de **Restos a Pagar** ao final de 2022 alcançou R$ 255,2 bilhões, sendo 77,2% correspondentes a despesas empenhadas em 2021 e 22,8% de valores empenhados em exercício anteriores, reinscritos em 2022.

Ademais, observou que o alto volume de Restos a Pagar embaraça a gestão financeira do exercício seguinte, na medida em que há competição por recursos financeiros

[13] TC 022.649/2018-2.
[14] TC 010.827/2015-3.
[15] TC 008.383/2023-5, pag. 123

com as despesas fixadas no orçamento anual, alertando sobre a necessidade de aprimoramento da gestão orçamentária dos órgãos da União, visando ao melhor gerenciamento do estoque de restos a pagar.

Ainda, em decisão recente, ao analisar os impactos normativos, orçamentários e fiscais das medidas adotadas para enfrentamento da pandemia da Covid-19, processo 036.975/2020-6, o **TCU** assim se posicionou em relação à inscrição e perpetuação de despesas inscritas em Restos a Pagar:

"9.1.3. as dotações autorizadas com base no Regime Extraordinário Fiscal (EC 106/2020) devem seguir as regras gerais de empenho, liquidação e pagamento previstas na LDO 2020, na LRF, nos arts. 2º e 34 da Lei 4.320/1964 e no art. 27 do Decreto 93.872/1986, sendo possível admitir, no caso de despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes cujo cumprimento do objeto esteja em curso ou apenas possa ocorrer em outro exercício, flexibilização dessas regras em situações excepcionais, formalmente justificadas, nas quais fique caracterizado que a urgência no atendimento às necessidades da sociedade decorrentes da pandemia de Covid-19 seja incompatível com o regime regular de execução, observando-se as seguintes condições:

9.1.3.1. o empenho pode ser feito para a parcela do exercício em curso e para as parcelas que serão executadas até 31 de dezembro de 2021, mediante inscrição em restos a pagar;

9.1.3.2. não executado o contrato, convênio, acordo ou ajuste até 31 de dezembro de 2021, os restos a pagar deverão ser cancelados e a continuidade na execução do instrumento dependerá de o órgão incluir em suas propostas orçamentárias dos exercícios seguintes as dotações necessárias para esse fim e da aprovação dessas propostas pelo Congresso Nacional por meio da respectiva Lei Orçamentária Anual."

No Voto proferido no processo 047.592/2020-6, ao analisar o exame da regularidade de Restos a Pagar oriundos de créditos extraordinários abertos no âmbito do Orçamento de Guerra – EC nº 106/2020, o **TCU** entendeu por irregular os empenhos emitidos em 2020, contemplando a execução integral dos contratos de despesas com términos de vigência previstos para 31/12/2025, 30/6/2022 e 30/12/2022[16].

---

[16] Acórdão 1852/2022 (...)
"9. Primeiramente constatou que o Ministério da Cidadania havia promovido, em 2020, empenhos contemplando a execução integral dos contratos de repasse 908549/2020, 908558/2020 e 908578/2020, celebrados respectivamente no âmbito dos estados do Acre, Pará e Amazonas, para a Implementação de Sistemas de Captação e Armazenamento de Água", em desacordo com o cronograma de execução das obras, pois eles possuem términos de vigência previstos para 31/12/2025, 30/6/2022 e 30/12/2022, respectivamente. Portanto, o empenho deveria ter sido feito apenas no valor previsto para execução até 31/12/2021, conforme art. 1º do Decreto 10.579/2020. Nesse sentido, também o item 9.1.3 do Acórdão 3225/2020-TCU-Plenário.
10. O equívoco gerou também a inscrição irregular em restos a pagar não processados da totalidade dos valores, não obstante qualquer das obras previstas ter sido iniciada até 31/12/2020. Ressalte-se que o art. 2º, II, "b" e § 1º, do Decreto 10.579/2020 assim dispõe:
"Art. 2º As despesas da União relativas ao enfrentamento da calamidade pública nacional, de que trata o art. 5º da Emenda Constitucional nº 106, de 7 de maio de 2020, poderão ser inscritas somente em:
I - restos a pagar processados; e
II - restos a pagar não processados, observado o disposto no § 1º do art. 68 do Decreto nº 93.872, de 1986, quando:
a) estiverem em fase de verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito; ou
b) **na aquisição de bens ou realização de serviços e obras, tiverem sua execução iniciada, nos termos dos incisos I e II do § 5º do art. 68 do Decreto nº 93.872, de 1986.**

Nessa toada, o que se verifica é que a prática de inscrição de Restos a Pagar está presente em todo o país e que o combate à indiscriminada utilização desse instrumento merece a atenção e a atuação dos Órgãos de Fiscalização.

Em relação à obrigatoriedade de liquidação de parte das parcelas no mesmo exercício do empenhamento no conceito do mecanismo "Restos a Pagar Não Processados" defendida pela SCE nestes autos, corroboro o raciocínio desenvolvido pela Assessoria Jurídica, no sentido de que não há dispositivo legal expresso que conduza ao entendimento hermético sobre a necessidade de se condicionar uma determinada despesa como Restos a Pagar Não Processados, à liquidação de parte das parcelas no mesmo exercício de seu empenhamento.

Esclarecida essa questão, mister consignar que é ponto pacífico, tanto em razão do que preceitua a legislação aplicável à espécie, quanto em razão do entendimento externado em doutrina e jurisprudência pátrias acerca do tema, que o ordenamento legal abarca por legítima a possibilidade de que despesas sejam empenhadas em um determinado exercício, porém liquidadas e pagas em outro, por meio da inscrição em Restos a Pagar.

Assim, o debate, nesta oportunidade, reside na análise da natureza e das características particulares dos contratos apontados por SCE, a fim de se verificar se poderiam ser subsumidos à hipótese tida como legal pela legislação aplicável à espécie, com a consequente legalidade de sua classificação como Restos a Pagar Não Processados.

Nesse contexto, destaco, por primeiro, o caráter de excepcionalidade de que se deve revestir o instrumento de Restos a Pagar Não Processados, haja vista que os princípios da transparência do planejamento melhor se coadunam com a execução integral dos créditos orçamentários durante o mesmo exercício financeiro. Por outro lado, inegável a necessidade de se prever um instrumento capaz de solucionar situações que necessariamente dependem de certo dinamismo, e que revelam a incompatibilidade entre um orçamento engessado e acontecimentos fáticos inerentes à realidade da gestão pública, macro explicitados em uma cidade com as características dimensionais de São Paulo.

Para tais enfrentamentos, em que é preciso interpretar os dispositivos legais com a realidade fática e dinâmica que se impõe ao administrador público, necessário se apresenta o uso da carga axiológica do sistema jurídico pátrio, especificamente, no caso em tela, do princípio da razoabilidade, a fim de que se estabeleça uma relação lógica entre a excepcionalidade do empenho em exercício diferente da liquidação da despesa com o objeto contratado, o qual deve evidenciar, pelas características de seu objeto, a necessidade de parcelamento em sua execução.

Desta feita, posta a legitimidade do uso excepcional do instrumento Restos a Pagar, fato é que se impõe a sua excepcionalidade, a qual deve se constituir em vetor para o planejamento e execução do orçamento público, sob pena de se criar insegurança ao sistema.

---

§ 1º Excepcionalmente e mediante justificativa formal pela unidade gestora responsável da urgência no atendimento às necessidades da sociedade decorrentes da pandemia de covid-19, poderão ser inscritas em restos a pagar as despesas a que se refere o caput, relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual, a serem executadas até 31 de dezembro de 2021. (grifos acrescidos).

Por essa razão, a unidade instrutora propõe determinar ao Ministério da Cidadania que anule parte dos restos a pagar inscritos que não foram executados até 31/12/2021, em conformidade com o artigo 1º do Decreto 10.579/2020, c/c o item 9.1.3 do Acórdão 3225/2020-TCU-Plenário.

Um passo à frente, tratando agora da Representação interposta pelo Vereador Senival Pereira de Moura, TC/004120/22, **ITEM II,** ressalto que os Órgãos concluíram por sua procedência, tendo em vista que "a realização de empenhos em montantes relevantes nos últimos dias do ano, inscritos integralmente em restos a pagar, inclusive com histórico de baixa execução ou cancelamento no exercício seguinte, vai de encontro ao princípio da anualidade orçamentária", observando, ainda, os seus efeitos nos gastos com educação exigidos constitucionalmente.

De se ter em conta, no entanto, que, na ocasião, o tema suscitado pelo Representante foi tratado no Parecer sobre as Contas do Executivo do exercício de 2021, TC/005856/2022, tendo sido exarada Determinação para o aprofundamento dessa matéria em autos próprios, TC/014334/2022, também tratado neste Voto como **ITEM I**.

A Secretaria Geral acompanhou as conclusões apresentadas nos pareceres precedentes e opinou, igualmente, pelo conhecimento da Representação, nos termos do art. 23 da Lei Orgânica do Município de São Paulo. No que tange à questão de fundo nela retratada, para além dos pareceres precedentes, reforçou as considerações explicitadas no seu pronunciamento inserto na Inspeção objeto do TC/014334/2022, que tramita em conjunto com o presente.

Pelo que se depreende de toda a instrução dos autos, a questão posta, nesta oportunidade, é saber se a natureza e as características particulares dos contratos apontados por SCE poderiam ser submetidas à hipótese tida como correta pela legislação aplicável à espécie.

Ficou registrado nos autos em análise, ponto pacífico, tanto em razão do que preceitua a legislação aplicável, quanto em decorrência do entendimento externado em doutrina e jurisprudência acerca do tema, que o ordenamento pátrio abarca por legítima a possibilidade de que despesas sejam empenhadas em um determinado exercício, e serem liquidadas e pagas em outro, por meio da inscrição em Restos a Pagar.

No âmbito da gestão orçamentária e financeira, o que se deve evitar é a conduta recorrente no empenhamento de despesas, que somente serão executadas em exercícios futuros, quando passarão pelos estágios de liquidação e/ou pagamento, em montantes elevados, adotando-se, no que deveria ser mera excepcionalidade, a prática sucessiva na inscrição de elevados volumes de recursos em Restos a Pagar, com o cancelamento de parcela significativa no exercício seguinte.

Repiso que a inscrição de valores em Restos a Pagar deve, por certo, seguir os preceitos do ordenamento jurídico, da proporcionalidade e razoabilidade, mostrando-se como uma solução no planejamento de despesas e não como um fator de risco à execução de políticas públicas, causado por um crescimento infundado e destemido de seu estoque, em afronta ao caráter de excecionalidade ao princípio da anualidade trazido pelo artigo 165, III, da Constituição Federal[17], c/c o artigo 2° da Lei nº 4.320/1964[18].

A excepcionalidade deve estar pautada por um evento inesperado, improvável, cuja ocorrência se mostrou alheia à previsibilidade, como, por exemplo, a pandemia

---

[17] **Art. 165.** Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: **(...)**
III - os orçamentos anuais.

[18] **Art. 2°** A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

causada pela COVID-19 e o surpreendente excesso de arrecadação ocorrido em 2021, que elevou em R$ 2,35 bilhões a necessidade de gastos com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, e não à inércia da Administração, estando tais valores atrelados aos seus instrumentos de planejamento[19] e em favor da qualidade dos gastos.

Nas hipóteses de Restos a Pagar caracterizados como **não processados**, presume-se que não há execução no exercício em que foram inscritos, cabendo, nesses casos, que seja fixado prazo para a sua execução e que se apresente razoável e justificado, sem prorrogações.

Em relação às despesas com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, como já firmado no Voto no TC/005856/2021, acompanhado à unanimidade, e considerando as premissas traçadas no Manual de Demonstrativos Fiscais 11ª edição, item 03.08.00, que traz o Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino[20], resulta ser legal o cômputo de Restos a Pagar Não Processados na apuração dos limites mínimos de gastos com MDE, previstos nos artigos 212 da Constituição Federal e 208 da Lei Orgânica do Município. Estando, portanto a matéria superada.

Na mesma linha dos demais valores inscritos, é indispensável que seja fixado prazo para a sua execução, justificado e razoável, sem prorrogações, de forma a não acarretar prejuízo na sua aplicação em MDE.

Isso porque, embora não haja no ordenamento orçamentário e financeiro definição de prazo para manutenção de Restos a Pagar, se mostra irregular, igualmente por contrariedade ao princípio da razoabilidade, a postergação da execução de valores que impactaram na apuração dos gastos mínimos com MDE, previstos nos artigos 212 da Constituição Federal e 208 da Lei Orgânica do Município.

Cabe lembrar, por oportuno, que o Demonstrativo de Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE, definido no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, a ser seguidos por todos os entes da Federação, impõe, como forma de compensação, a dedução de Restos a Pagar cancelados, processados e não processados, que integraram o cálculo para cumprimento do limite constitucional em anos anteriores[21]. Nesse contexto, o Ente, ao efetuar cancelamento de Restos a Pagar de exercícios anteriores, ficará obrigado a repor no exercício em que se der o cancelamento o correspondente montante para alcançar o limite.

Nessa senda, de forma a assegurar que os recursos revertam em bens e serviços para o Ensino Municipal, tal como desejado pelo legislador constituinte ao impor o limite mínimo de gastos com educação, a Administração, uma vez definido um prazo, não deve realizar prorrogações para sua realização, sob pena de descaracterizar a aplicação de recursos em MDE.

No Município de São Paulo, os Decretos Anuais do Executivo que

---

[19] Plano Diretor Estratégico, Plano de Metas e Plano Plurianual

[20] Anexo 8 do Relatório Resumido de Execução Orçamentária

[21] 31- (-) CANCELAMENTO, NO EXERCÍCIO, DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS COM DISPONIBILIDADE FINANCEIRA DE RECURSOS DE IMPOSTOS = (L34.1(ac) + L34.2(ac))
Registra o total de restos a pagar, processados e não processados, cancelados no exercício, referentes a despesas com MDE, que foram considerados para cumprimento do limite constitucional em anos anteriores. O **objetivo da dedução é compensar**, no exercício atual, os Restos a Pagar cancelados que se destinavam à manutenção e desenvolvimento do ensino e que integraram o cálculo do limite no exercício de inscrição.

regulamentam a execução orçamentária, contemplam os critérios para inscrição de Restos a Pagar, incluindo a definição dos prazos para a sua validade, atribuindo à Junta Orçamentário-Financeira – JOF a responsabilidade pela análise e o deferimento dos pedidos de sua inscrição, refletindo na preocupação da Administração Municipal com a limitação no uso dessa possibilidade contábil.

No entanto, o que não se coaduna com os preceitos aqui traçados é a ausência de definição de prazo para os saldos de Restos a Pagar quando necessários ao atingimento de percentuais mínimos em Educação e Saúde, impostos pela Constituição Federal e pela Lei Orgânica do Município de São Paulo, na forma trazida pelo § 3º do artigo 41 do Decreto 60.052/2021[22] e pelo § 3º do artigo 45 do Decreto nº 61.004/2022[23].

O rigor na inscrição dos saldos das notas de empenho em Restos a Pagar deve ser aplicado a todo e qualquer valor, sem exceções e sem distinção do tipo de gasto.

Assim, pelo que consta dos autos e consubstanciado nas manifestações dos órgãos técnicos e da Secretaria-Geral:

Conheço da Inspeção realizada no TC/014334/2022, **ITEM I**, para registro.

Nada obstante a natureza do procedimento em pauta parece-me necessário deixar alinhado, o que faço agora, que ao tratar das Contas do Executivo de 2021, o Pleno exarou Parecer pela sua regularidade, tendo sido essa decisão definitiva e consignada, independente do aprofundamento dos estudos relativos à inscrição de Restos a Pagar Não Processados, objeto de Destaque ora em julgamento. E de outra forma não se poderia entender a questão, tendo em vista não apenas a imposição do princípio da segurança jurídica ao caso concreto, mas também a situação de excepcionalidade gerada em razão da pandemia e suas consequências, vastamente exploradas na ocasião.

Entendo, ainda, que a decisão a ser alcançada pelo Pleno, neste momento, deve avançar para concluir que seus efeitos hão de ser aplicados de forma *ex nunc*, ou seja, sem retroagir a situações passadas, na forma da determinação que seguirá. Esse entendimento, a meu ver, se impõe na medida da complexidade da matéria, da necessidade de adequação da nova interpretação ora externada por esse Tribunal de Contas, e em razão de suas consequências de

---

[22] Art. 41 Os saldos das notas de empenho relativos ao exercício de 2021 poderão ser inscritos em Restos a Pagar desde que as despesas tenham sido efetivamente realizadas até 31 de dezembro de 2021.
§ 1º O disposto no "caput" deste artigo aplica-se também às despesas realizadas até 31 de dezembro de 2021 não liquidadas, mas que possam ter sua execução liquidada até 28 de fevereiro de 2022.
§ 2º A inscrição dos Restos a Pagar relativos ao exercício de 2021 terá validade até 28 de fevereiro de 2022, permanecendo em vigor o direito do credor, quando não exercido, para os exercícios subsequentes.
§ 3º As disposições contidas nos §§ 1º e 2º deste artigo não se aplicam aos saldos de Restos a Pagar necessários ao atingimento do percentual estabelecido no artigo 208 da Lei Orgânica do Município de São Paulo e do percentual mínimo de que trata a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000.

[23] Art. 45. Os saldos das notas de empenho relativos ao exercício de 2022 poderão ser inscritos em Restos a Pagar desde que as despesas tenham sido efetivamente realizadas até 31 de dezembro de 2022.
§ 1º O disposto no "caput" deste artigo aplica-se também às despesas realizadas até 31 de dezembro de 2022 não liquidadas, mas que possam ter sua execução liquidada até 28 de fevereiro de 2023.
§ 2º A inscrição dos Restos a Pagar relativos ao exercício de 2022 terá validade até 28 de fevereiro de 2023, permanecendo em vigor o direito do credor, quando não exercido, para os exercícios subsequentes.
§ 3º As disposições contidas nos §§ 1º e 2º deste artigo não se aplicam aos saldos de Restos a Pagar necessários ao atingimento do percentual estabelecido no artigo 208 da Lei Orgânica do Município de São Paulo e do percentual mínimo de que trata a Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000.

ordem prática, sempre na esteira do disposto nos artigos 20 e 22[24] da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro.

Assim, **Determino** à Secretaria Municipal de Educação, que até o final de 2024, adote as providências de liquidação e pagamentos de todos os valores registrados em Restos a Pagar não Processados, inscritos até o exercício de 2022, cancelando eventuais saldos não liquidados.

Ademais, no intuito de contribuir para a adequação do tema, afastando reincidência indesejada, **Determino** à Secretaria Municipal da Fazenda, a quem cabe a edição dos Decretos de execução orçamentária, a adoção das medidas necessárias à inclusão de prazo e critérios no tratamento de todos empenhos levados a Restos a Pagar, atribuindo à Junta Orçamentário-Financeira – JOF a análise e verificação do atendimento dos requisitos para a inscrição, no estrito cumprimento da legislação.

Cabendo ponderar, por fim, que, em casos excepcionais e devidamente justificados, as inscrições de Restos a Pagar devem ser pautadas na razoabilidade, proporcionalidade e em prol da qualidade do gasto, em especial nas situações nas quais os valores serão direcionados ao cumprimento dos mínimos em Educação e Saúde, de forma a assegurar que os recursos sejam efetivamente revertidos em investimentos nas respectivas áreas, sem prorrogações para a sua realização.

De ser ressaltado, por fim, que a hipótese ora tratada configura situação excepcional, não cabendo, portanto, ser adotada como precedente.

No âmbito do TC/004120/2022, **ITEM II**, conheço da Representação interposta pelo Vereador Senival Moura, posto que cumpridos os requisitos de admissibilidade.

Considerando, porém, que as questões trazidas pelo nobre Representante foram analisadas anteriormente e superadas pela emissão do Parecer das Contas do Executivo de 2021, TC/005856/2022, dou por exaurido seu objeto, determinando o seu arquivamento, após as providencias decorrentes.

Expeçam-se ofícios aos Excelentíssimos Prefeito e Presidente da Câmara do Município de São Paulo, aos Secretários de Governo, da Educação e da Fazenda, ao Controlador Geral, e ao Representante, Vereador Senival Moura, acompanhados de cópias deste Relatório e Voto e do Acórdão decorrente.

---

[24] Art. 20 Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.
Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.
(...)
Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.
§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.
§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.
§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato.

Após os trâmites legais, arquivem-se os autos.

É como Voto.

TCM, 21 de fevereiro de 2024.

ROBERTO BRAGUIM
Conselheiro Vice-Presidente

ERR/RB

III – DECLARAÇÃO DE VOTO DIVERGENTE DO CONSELHEIRO JOÃO ANTONIO

I – TC/014334/2022 – Inspeção

Gastos – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) Apuração do limite mínimo estabelecido pelo artigo 212 da Constituição Federal

Trata o presente de Inspeção instaurada em razão de determinação deste Órgão Pleno, emitida por ocasião da apreciação das **Contas Exercício de 2021** da Prefeitura do Município de São Paulo (TC/005856/2022), na 3.221ª Sessão Extraordinária, realizada em 29 de junho de 2022.

Naquele julgamento, houve destaque para análise e aprofundamento em autos apartados dos aspectos relacionados à conformidade da aplicação do limite mínimo estabelecido pelo artigo 212 da Constituição Federal – Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) e Educação Inclusiva, identificados como 5.4.2, 5.4.6, 5.4.7, 5.4.8 e 5.4.9 do TC/005586/2022, com o seguinte teor:

> "5.4.2. - Tomar as providências no sentido de excluir os restos a pagar não processados irregularmente inscritos. (subitens 4.1.6, 4.1.7 e 4.1.8) (SME)
> 5.4.6. - A PMSP realizou inscrição irregular de restos a pagar não processados de empenhos onde consta como credor a SPObras, nos processos SEI 6022.2021/0004622-9 e 6022.2021/0004621-0, no valor total de R$ 1.042.605.501. (subitem 4.1.6) (SME)
> 5.4.7. - A PMSP realizou inscrição irregular de restos a pagar não processados de empenhos onde constam como credores os programas Auxílios Uniforme Escolar (R$ 269.000.752) e Material Escolar (R$ 142.552.055), no processo SEI 6016.2021/0133229-0, no valor total de R$ 411.552.807. (subitem 4.1.7) (SME)
> 5.4.8. - A PMSP realizou inscrição irregular de restos a pagar não processados de empenhos onde consta como credor a Editora Magia de Ler Ltda., no processo SEI 6016.2021/0129156-9, no valor total de R$ 40.594.752. (subitem 4.1.8) (SME)
> 5.4.9. - A PMSP não atingiu o mínimo constitucional (25%) em aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino pelo Município de São Paulo. Conforme publicado pela PMSP, o percentual de aplicação em MDE para 2021 foi 25,43%, divergindo do valor apurado pela Auditoria, que após as exclusões efetuadas atingiu o percentual de 22,69%. (subitem 4.1.9) (SME)

Ressalte-se que naqueles autos, a Auditoria, em razão dos apontamentos feitos acerca da inscrição de Restos a Pagar Não Processados considerados pela Administração para efeito de aplicação no ensino, apurou, após a exclusão de tais valores, o percentual de **22,69%** na aplicação no ensino.

Os valores em discussão dizem respeito aos seguintes empenhos:

a) Empenhos que têm como credor a SPObras, no valor total de R$ 1.042.605.501
b) Empenhos que têm como credores os programas Auxílios Uniforme Escolar e Material Escolar, no valor total de R$ 411.552.807
c) Empenhos que têm como credora a Editora Magia de Ler Ltda., no valor total de R$ 40.594.752

Convém registrar também que naquela ocasião, por força do estabelecido na Emenda Constitucional 119/22[25], o descumprimento do disposto no *caput* do art. 212 da CF/88[26] não poderia ensejar responsabilização administrativa, civil ou criminal dos agentes públicos dos Estados, do DF e dos Municípios, pois a citada Emenda estabelece que, a diferença a menor entre o valor aplicado e o valor mínimo exigido constitucionalmente para os exercícios de 2020 e 2021, devem ser complementadas até o exercício financeiro de 2023, nos seguintes termos:

> Art. 1º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 119:
>
> "Art. 119. Em decorrência do estado de calamidade pública provocado pela pandemia da Covid-19, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os agentes públicos desses entes federados não poderão ser responsabilizados administrativa, civil ou criminalmente pelo descumprimento, exclusivamente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, do disposto no caput do art. 212 da Constituição Federal.
>
> Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput deste artigo, o ente deverá complementar na aplicação da manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício financeiro de 2023, a diferença a menor entre o valor aplicado, conforme informação registrada no sistema integrado de planejamento e orçamento, e o valor

[25] Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para determinar a impossibilidade de responsabilização dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos agentes públicos desses entes federados pelo descumprimento, nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, do disposto no caput do art. 212 da Constituição Federal; e dá outras providências.

[26] "Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino".

mínimo exigível constitucionalmente para os exercícios de 2020 e 2021."

Assim é que foi emitido parecer favorável à aprovação das Contas do Executivo, com destaque para aprofundamento em autos apartados, a divergência estabelecida em relação aos Restos a Pagar Não Processados, considerando que, por força da EC 119/22, a apuração de eventual diferença ocorrida deveria ser compensada até o exercício de 2023.

Nessa perspectiva, esta Inspeção não tem por finalidade reapreciar as Contas do Executivo do Exercício de 2021, nem tampouco do exercício de 2022, as quais obtiveram parecer favorável deste Órgão Pleno, mas sim aprofundar o tema atinente ao cômputo nos gastos com educação dos Restos a Pagar Não Processados, identificados nas Contas do Exercício de 2021 e 2022.

No entanto, o resultado alcançado na presente Inspeção, por certo, repercutirá no acompanhamento deste Tribunal em relação aos gastos com aplicação no ensino, tanto é que na 3.278ª Sessão Ordinária, realizada em 31/05/2023, esta Corte emitiu Alerta à Administração Pública Municipal a respeito do cumprimento dos investimentos com a Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e dos possíveis impactos no exercício de 2023.

Feita esta contextualização, no meu modo de ver, necessária à adequada compreensão da matéria, passo a tratar especificamente desta Inspeção.

Preliminarmente, afasto o pedido feito pela Administração Municipal para que seja reconhecida "a inaptidão e/ou a falta de competência do procedimento de inspeção para alterar o quanto decidido no âmbito do v. acórdão proferido nos autos do TC/005856/2022".

Conforme as manifestações da Assessoria Jurídica de Controle Externo e da Secretaria Geral, inexiste conflito entre o resultado do parecer favorável à aprovação das Contas do Exercício de 2021 e as conclusões alcançadas na presente Inspeção. O objeto desses processos fiscalizatórios, como já dito, não se confunde.

Os aspectos relacionados à inscrição em Restos a Pagar Não Processados, destacados para análise nesta Inspeção, envolvem a composição dos gastos com educação e o respectivo cumprimento do mínimo constitucional.

Neste ponto, ressalte-se que, de acordo com o art. 7º da Resolução TCM 06/2000, "Inspeções são procedimentos de fiscalização destinados a suprir omissões e lacunas de informação, esclarecer aspectos relativos a atos, documentos ou processos em exame, ou apurar denúncias sobre matéria de competência do Tribunal".

Como demonstrado nos autos, por ocasião da apreciação das Contas do Exercício de 2021, este Órgão Pleno reconheceu a complexidade do tema e determinou a análise em autos apartados, portanto, a Inspeção ora em julgamento encontra fundamento no Regimento Interno desta Corte e nas Resoluções aplicáveis.

Aliás, no voto proferido pelo Excelentíssimo Conselheiro Roberto Braguim nas Contas do exercício de 2022 (TC/003050/2023), o Relator assinala que:

> "Não obstante a discussão sobre os critérios de inscrição de Restos a Pagar não Processados, matéria que ainda não foi definida por meio de julgamento do Pleno deste Tribunal, certo é que, no exercício ora em questão, ainda que deixassem de ser computadas as despesas com o superávit do FUNDEB e com os referidos Restos a Pagar não Processados, questionadas pela equipe de Auditoria, o montante aplicado de R$ 15,44 bilhões e de R$ 19,28 bilhões seria suficiente para alcançar os percentuais de 25,24% e 31,53%, superando os limites mínimos constitucionais.
> Lembro que, em relação aos gastos com Educação, na 3.278ª Sessão Ordinária, foi emitido Alerta direcionado às Secretarias de Governo, Educação e Fazenda a respeito do cumprimento dos investimentos mínimos com a Manutenção e Desenvolvimento de Ensino e dos possíveis impactos no seu cumprimento no exercício de 2023, em razão do cômputo de valores inscritos em Restos a Pagar não Processados, cujas características não tenham sido atendidas, da eventual necessidade de complementação do percentual de aplicação de recursos do exercício de 2021, concedida pela Emenda

> Constitucional nº 119/2022, além da exclusão das despesas com auxílio uniforme e merenda escolar, nos termos da nova regra, trazida pela Secretaria da Receita Federal, no Manual de Demonstrativos Fiscais, de aplicação a partir de 2023"

Como destacado neste voto, considerando o afastamento da responsabilização dos agentes públicos pelo não cumprimento dos 25%, nos termos da Emenda Constitucional nº 119/2022 para os exercícios de 2020 e 2021, a decisão proferida nesta Inspeção em relação à inclusão nos gastos com ensino dos valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados, ensejará a apuração detida da compensação das diferenças até o exercício de 2023.

Aliás, por força do princípio da legalidade, que, hoje, nas palavras de Maria Sylvia Zanella Di Pietro[27] tem uma abrangência muito maior porque exige submissão ao Direito, a apuração de eventual diferença e a sua respectiva compensação é a única determinação que compete a este Tribunal, na medida em que a Emenda Constitucional nº 119/2022 deve ser cumprida.

Nesse sentido, José dos Santos Carvalho Filho:

> Não custa lembrar, por último, que, na teoria do Estado moderno, há duas funções estatais básicas: a de criar a lei (legislação) e a de executar a lei (administração e jurisdição). Esta última pressupõe o exercício da primeira, de modo que só se pode conceber a atividade administrativa diante dos parâmetros já instituídos pela atividade legisferante. Por isso é que administrar é função subjacente à de legislar. O princípio da legalidade denota exatamente essa relação: só é legítima a atividade do administrador público se estiver condizente com o disposto na lei[28].

Esta Corte, como é cediço, não poderá ocupar o lugar dos constituintes derivados decidindo de outra forma.

Passo a tratar da questão nuclear destes autos, qual seja, **o cômputo nos gastos com ensino de empenhos inscritos como Restos a Pagar Não Processados.**

---

[27] *Direito administrativo*.36. ed. – [2. Reimp.] – Rio de Janeiro: Forense, 2024, p.58
[28] *Manual de direito administrativo*. 37. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2023, p. 16

Nesta Inspeção, voltada ao aprofundamento sobre o tema, a Auditoria reafirmou o posicionamento externado nos processos que trataram das Contas do Exercício de 2021 e 2022 (TC/005856/2022 e TC/003050/2023), no sentido da irregularidade de cômputo nos gastos com ensino de despesas que serão executadas em exercícios diversos ao da sua inscrição, por onerar, **na totalidade**, o orçamento de 2022, sem que nele houvesse efetiva execução, nem cronograma de execução, infringindo, notadamente o princípio da anualidade, os artigos 2º e 34 da Lei Federal nº 4.320/64 e o previsto nos subitens e o subitem 4.7.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Serviço Público (MCASP) – 9ª Edição.

Consoante afirmado pela Auditoria, o princípio da anualidade dispõe que o Orçamento Público deve ser elaborado para contemplar despesas e receitas de um ano.

Neste sentido, o art. 165 da Constituição Federal e o art. 2º da Lei Federal nº 4.320/64:

> (CF/88)
> Art. 156: Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
> I – o plano plurianual;
> II – as diretrizes orçamentárias
> III- os orçamentos anuais
>
> (Lei 4.320/64)
> Art. 2º. A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Paralelamente, a Lei Federal nº 4.320/64 previu vários instrumentos para ajustes ou flexibilizações para a execução do orçamento anual, entre eles, os restos a pagar.

De acordo com a mencionada Lei, os restos a pagar são despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo as processadas e as não processadas.

A Auditoria registra que: "os Restos a Pagar são despesas que já passaram por

algum estágio de execução, em seu sentido material, e estão apenas pendentes de pagamento sob verificação futura. Restos a Pagar, logo, não se confundem com restos a gastar, restos a aplicar ou restos a realizar, sob pena de se criar um orçamento plurianual, que não encontra respaldo na legislação vigente."

Nesse sentido, o subitem 4.7.2 do Manual de Contabilidade Aplicada ao Serviço Público (MCASP) – 9ª edição:

> Em casos excepcionais, a norma prevê a possibilidade de inscrição em restos a pagar relativos aos créditos orçamentários que não foram executados integralmente durante o exercício. Porém, esses valores foram consignados no orçamento, o que difere de despesas contratuais que estão previstas para serem executadas ao longo de vários exercícios. **Logo, a prática de empenhar por seus montantes totais ou despesas sujeitas a parcelamento que excedem o exercício financeiro pode gerar o uso excessivo dos restos a pagar não processados, que deveria ser residual**. (grifo nosso)

O Decreto Municipal nº 60.052/2021, que fixa as normas referentes à execução orçamentária e financeira para o exercício de 2021, no art. 41, *caput*[29], também previu que a inscrição em restos a pagar relativa ao exercício de 2021 poderia ocorrer desde que as despesas tivessem sido efetivamente realizadas até 31 de dezembro de 2021.

Além disso, a Auditoria asseverou que a inscrição em Restos a Pagar Não Processados se dá tão somente nas situações em que, ao final do exercício, seja por não saber o montante exato a pagar pela prestação, seja por não ter realizado o ateste ou em razão de alguma pendência documental, a Administração não consegue verificar o direito do credor, impossibilitando a liquidação da despesa. Situação ainda mais excepcional do que a inscrição em Restos a Pagar Processados, procedimento adotado quando, no exercício, há o empenho das despesas, com entrega do bem ou realização do serviço e a correspondente liquidação da despesa

[29] "Art. 41. Os saldos das notas de empenho relativos ao exercício de 2021 poderão ser inscritos em Restos a Pagar desde que as despesas tenham sido efetivamente realizadas até 31 de dezembro de 2021".

pela Administração, atribuindo ao credor o direito a receber pela efetiva entrega, já consumada.

Nos valores inscritos como Restos a Pagar Não Processados tratados nestes autos, restou evidenciado pelos achados de Auditoria não ter havido nenhuma prestação de serviço no exercício de 2021. Nenhuma!

As ordens de início dos contratos 128/SIURB/21 e 129/SIURB, ambos assinados em 30/12/21, com prazo de execução de 12 meses (item 5.4.6 do TC/005586/2022), com valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados, estão datadas de 04/01/2022, evidenciando a ausência e a impossibilidade de execução em 2021.

Para confirmar tal evidência, a Auditoria, a fim de verificar se as despesas amparadas pelas notas de empenho não se referiam a prestações de competência do exercício de 2021, examinou os processos de pagamento, constatando que, até 29/08/2022, houve o pagamento correspondente a R$ 31.870.451,40 (trinta e um milhões, oitocentos e setenta mil, quatrocentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), restando o saldo inscrito de R$ 1.010.735.049,27 (um bilhão, dez milhões, setecentos e trinta e cinco mil, quarenta e nove reais e vinte e sete centavos), sendo que da análise dos processos de medição, verificou que todas as despesas se referem a serviços prestados que varia entre fevereiro de 2022 e julho de 2022.

Dessa forma, tendo em vista que não houve execução no exercício de 2021, em respeito ao princípio da Anualidade do Orçamento e ao regime de competência da despesa, não podem integrar os gastos com Educação no exercício de 2021.

Em relação à inscrição em Restos a Pagar Não Processados referente aos Auxílio Material e Uniforme Escolar (item 5.4.7 do TC/005856/2022), a Auditoria destacou que "não houve em 2021 qualquer despesa de aquisição de materiais e uniformes pela PMSP para o ano de 2022, o fato, por si só, já não tornaria justificável o empenho de despesas em 2021 e, por conseguinte, restaria irregular sua respectiva inscrição em Restos a Pagar."

E, procurando certificar que as despesas amparadas pelas notas de empenho

não se referiam a prestações de competência do exercício de 2021, a Auditoria examinou os processos de pagamento e valores pagos até a data de emissão do Relatório de Inspeção, concluindo que:

> "Sem qualquer exceção, todas as transações de aquisição de material escolar e uniforme escolar ocorreram ao longo do exercício de 2022, em período que se inicia em fevereiro e se estende até agosto de 2022".

Por fim, quanto à inscrição em Restos a Pagar Não Processados referente à Editora Magia de Ler (item 5.4.8 do TC/005856/2022), a Auditoria também concluiu que não houve qualquer prestação de serviço em 2021, não justificando a inscrição de despesa em Restos a Pagar, reforçando a manifestação constante do TC/005856/2022.

Feitas essas considerações, no sentido que a inscrição em Restos a Pagar é medida excepcional, e a espécie Restos a Pagar Não Processados é excepcionalíssima, não há como adotar os esclarecimentos prestados pela Origem.

Conforme se verifica, a Administração defende a regularidade das despesas que figuraram no apontamento da Auditoria afirmando que estavam de acordo com o Plano de Metas 2021/2024, procurando demonstrar que a inscrição de recursos em restos a pagar é uma legítima flexibilização do princípio da anualidade orçamentária.

Também expressa o entendimento de que a inscrição das despesas encontra justificada, especialmente por haver disponibilidade de caixa.

Em nenhum momento este Tribunal tratou o instrumento de inscrição em Restos a Pagar como ilegal. Nem poderia, já que é um instrumento previsto na legislação aplicável à matéria.

No entanto, a inscrição em Restos a Pagar Não Processados implica ao menos algum estágio de execução da despesa no exercício, especialmente para efeito de cômputo com

ensino, o que não ocorreu. Nesse sentido, a manifestação da Assessoria Jurídica de Controle Externo:

> "Ademais, embora não haja uma definição clara na legislação acerca dos RPNP "a liquidar", os diplomas infralegais mencionados na instrução destes autos pelas próprias partes (Manual de Demonstrativos Fiscais – STN, MCASP), parecem indicar a necessidade de que haja alguma execução da despesa em curso".

Além disso, as alegações feitas pela Origem de que "as demandas não foram criadas, mas correspondem ao planejamento de intervenção e objetivam o cumprimento das metas estabelecidas pelo Governo Municipal (...)" não guardam relação com o tratado nestes autos.

Ressalto que a ordem de serviço dos contratos 128/SIURB/2021 e 120/SIURB/2021, foi emitida em **04/01/2022**, o contrato de operacionalização dos auxílios uniforme e material escolar nº 29/2022, foi assinado em **28/01/2022** e a ordem de início ocorreu na mesma data, e o contrato 414/2022 (Magia de Ler), teve seu apostilamento em **19/01/2022.** É disso que se trata. Considerar tais gastos com ensino para o exercício de 2021 é totalmente inaceitável.

É com essa concepção, de que as despesas devem ter execução no exercício pretendido que o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em Manual sobre a Aplicação no Ensino, publicado em 23/01/2023[30], fls. 29, trata a matéria:

> **24. Glosas mais comuns das despesas obrigatórias**
> O não atendimento aos mínimos da Educação é motivo para ensejar a emissão de Parecer Desfavorável em relação às contas do Prefeito.
> Para tanto e baseado nos mencionados art. 70 e 71 da LDB, realiza este Tribunal impugnações sobre a despesa apresentada pela Prefeitura. Em boa parte dos casos, essas glosas alcançam o que segue:
> • **Restos a Pagar não quitados até 31 de janeiro do ano seguinte**.
> Tal impugnação é para evitar a não liquidação e posteriores cancelamentos de

[30] Aplicação no Ensino | Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (tce.sp.gov.br)

empenhos contabilizados na Educação, assegurando que estes, no ano examinado, revertam em bens e serviços para o ensino público municipal. De todo modo, a despesa glosada pode ser incluída no ano em que ocorre o efetivo pagamento.

A irregularidade, como já reiterado, consiste no cômputo dos valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados, **sem nenhuma execução no exercício de 2021**, para efeito de aplicação do limite mínimo estabelecido pelo artigo 212 da Constituição Federal – Gastos com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) e Educação Inclusiva.

Pelo exposto, conheço dos resultados alcançados na presente Inspeção, para considerar **irregular** a inscrição em Restos a Pagar Não Processados identificados nos itens 5.4.2, 5.4.6, 5.4.7, 5.4.8 e 5.4.9 do Relatório Anual de Fiscalização 2021 da PMSP (RAF, peça 13 do TC/005856/2022) e via de consequência, deixar registrado que, para efeito de aplicação no ensino, **no exercício de 2021** o percentual corresponde a **22,69%, na medida em que os valores mencionados devem ser desconsiderados como gastos no ensino no exercício de 2021.**

Além do mais, tendo em vista que no voto proferido pelo Excelentíssimo Conselheiro Roberto Braguim nas Contas do Exercício de 2022 (TC/003050/2023) há a informação sobre a discussão tratada na presente Inspeção, e mesmo tendo presente que a exclusão do montante inscrito em Restos a Pagar Não Processados não reflete no cumprimento do limite mínimo constitucional do exercício de 2022, proponho que esta decisão seja juntada àqueles autos e **explicitado que o percentual de gastos com Educação do exercício de 2022 desconsidere o montante inscrito em Restos a Pagar Não Processados**.

Nos Relatórios Anuais de Fiscalização referentes às Contas do Executivo de 2021 e 2022, os percentuais na aplicação do previsto no art. 212 da CF/88, com a exclusão dos Restos a Pagar Não Processados, correspondem a: **22,69%** (2021) e **25,20%** (2022)[31], havendo a necessidade de compensação de 2,31%, uma vez que em 2021 estava autorizado pela Emenda Constitucional nº 119/2021 a excepcionalidade quanto ao não atingimento do mínimo

[31] TC/005856/2022 – Quadro 55
TC/003050/2023 – Quadro 97

constitucional, não implicando, como já dito, reapreciação dos pareceres favoráveis à aprovação das Contas de 2021 e 2022.

Esta Inspeção, como amplamente demonstrado neste voto, não tem a finalidade de reapreciar as Contas dos Exercícios de 2021 e 2022 e nem tampouco examinar o cômputo dos gastos no ensino de 2023. Aliás, em relação às Contas do Exercício de 2023 ainda nem foi elaborado o Relatório Anual de Fiscalização. Frise-se que esta Inspeção, instaurada por determinação deste Órgão Pleno, tem por objetivo aprofundar o tema atinente ao cômputo nos gastos com educação dos Restos a Pagar Não Processados, identificados nas Contas do Exercícios de 2021 e 2022. É disso que se trata.

Nessa perspectiva, e também por força do artigo 1º, parágrafo único, da Emenda Constitucional nº 119/2022, esta Corte, no julgamento desta Inspeção, está limitada a determinar que a Auditoria verifique se a diferença a menor correspondente ao percentual de Restos a Pagar Não Processados identificados nas Contas de 2021 foi compensada no período de 2021 a 2023, com exame detido do que foi liquidado e pago.

Essa é única medida cabível, porquanto o princípio da legalidade impõe que este Tribunal atue de modo condizente com o disposto na lei, *in casu*, com a referida Emenda Constitucional. Nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, "o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão somente obedecer-lhes, cumpri-las, pô-las em prática"[32]. Cabe, assim, a esta Corte, determinar a adoção de medidas para o cumprimento da Emenda Constitucional nº 119/2022.

Assim, proponho que a Subsecretaria de Controle Externo realize **apuração pormenorizada para verificar se a diferença a menor entre o valor aplicado em 2021 e o valor mínimo exigível constitucionalmente, correspondente a 2,31%, foi complementada até o exercício de 2023**, com dados detalhados sobre os contratos considerados para efeito de compensação (número do contrato, Contratada, objeto, valores empenhados, datas de liquidação e pagamentos), observando as seguintes situações:

[32] *Curso de Direito Administrativo*. 36. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p.85.

a) Os valores correspondentes aos Restos a Pagar Não Processados, identificados nos Relatórios Anuais de Fiscalização das Contas de 2021 e 2022, devem ser incluídos no cômputo dos gastos com ensino nos exercícios em que ocorreram os pagamentos.

Por exemplo, o valor correspondente ao contrato firmado com a Editora Magia de Ler Ltda., liquidado em 21/03/2022 e pago em 08/04/2022, no total de R$ 40.594.752,00 (quarenta milhões, quinhentos e noventa e quatro mil e setecentos e cinquenta e dois reais) deve ser incluído nos gastos com educação do exercício em 2022, ano em que ocorreu o efetivo pagamento.

b) Como consequência, verificar se tais valores já não foram computados como gastos com ensino no Relatório Anual de Fiscalização – RAF de 2022, diante da existência de liquidações e pagamentos durante o exercício, bem como no RAF, que ainda será elaborado, referente às Contas de 2023.

c) Indicar, para cada exercício, a origem das despesas consideradas para efeito de compensação da diferença a menor aplicada em 2021.

II – TC/004120/2022 – Representação

Supostas irregularidades no cumprimento do mínimo constitucional em manutenção e desenvolvimento do ensino

No que diz respeito à Representação interposta pelo Vereador Senival Pereira de Moura, indicando a inscrição irregular em Restos a Pagar de valores que poderiam impactar no percentual de aplicação no ensino, reporto-me às considerações tecidas no voto proferido no **TC/014334/2022**, de que os valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados no exercício de 2021 devem ser desconsiderados como gastos no ensino, especialmente pelo fato de não ter havido nenhuma execução da despesa no exercício.

No mérito, por força da Emenda Constitucional nº 119/2022, entendo que a Representação perdeu seu objeto.

JOÃO ANTONIO
Conselheiro

Tribunal de Contas
DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

IV – DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO RICARDO TORRES – REVISOR

Processo:	**TC/004120/2022**
Origem:	Secretaria Municipal de Educação
Objeto:	Representação em face das supostas irregularidades no cumprimento do mínimo constitucional em manutenção e desenvolvimento do ensino

Processo:	**TC/014334/2022**
Origem:	Secretaria Municipal de Educação
Objeto:	Inspeção destinada à apuração de supostas irregularidades no cumprimento do mínimo constitucional em manutenção e desenvolvimento do ensino

Egrégio Plenário,

1. Após ouvir atentamente o judicioso voto do Conselheiro relator, o qual pretendo seguir em sua quase integralidade, entendo ser cabível apresentar **Voto** no intuito de contribuir com o debate a respeito dos critérios de inclusão dos gastos mínimos, objetivo principal do presente julgamento; e, quanto ao dispositivo, *divergir*, *data máxima vênia*, exclusivamente no que diz respeito ao uso do termo **determinação** quanto à liquidação e pagamento dos restos pagar até o final de 2024.

2. Inicialmente, cumpre registrar que acompanhando o Voto do Exmo. Conselheiro Relator quanto a **CONHECER** da Inspeção para registro, bem como da Representação.

3. Destaco do minucioso voto do Exmo. Conselheiro Relator, as seguintes *premissas* para o presente julgamento:

> (i) O Egrégio Plenário desta Corte exarou Parecer definitivo pela **regularidade** das Contas do Executivo relativas ao exercício financeiro de 2021 no bojo do TC/005856/2022, sendo que o limite material objetivo dos presentes processos está adstrito exclusivamente ao aprofundamento dos estudos relacionados aos critérios de utilização de restos a pagar não processados no computo dos gastos mínimos em educação; e
> (ii) O eventual entendimento a ser alcançado pelo Pleno neste momento possui efeito *ex nunc*, isto é, não retroage a situações pretéritas, em homenagem ao princípio da segurança jurídica.

4. Nesse sentido, conforme já apontado pelo Conselheiro Relator, os restos a pagar constituem legítima *excepcionalidade ao princípio da anualidade*, visto que permitem que despesas sejam *empenhadas* em determinado exercício financeiro e *liquidadas e pagas* em momento posterior, conferindo maior *dinamismo* e *flexibilidade* às contas públicas, em combate à *rigidez* e *engessamento* orçamentário.

5. Com efeito, a referida *excepcionalidade do uso dos restos a* pagar deve estar pautada em um *evento inesperado*, isto é, acontecimento futuro e incerto cuja ocorrência se mostra alheia à previsibilidade do gestor público.

6. No caso concreto, verificou-se a pandemia COVID-19 e o surpreendente excesso em 20% (vinte porcento) da arrecadação de receitas ocorrido no segundo semestre de 2021 – que elevou em R$ 2,35 bilhões a necessidade de gastos em educação. São fatores *excepcionais* que influenciaram a execução financeira de 2021 e *justificam* a utilização de restos a pagar.

7. Reitera-se, assim, a **REGULARIDADE** da execução financeira de 2021, conforme já deliberado por esta Corte de Contas, bem como a legalidade da inclusão dos valores questionados no cômputo dos gastos com educação em 2021. Nesse ponto, acompanho o d. Conselheiro Relator no que tange à regularidade da inclusão dos restos a pagar para atingimento do mínimo, acrescentando à fundamentação as seguintes considerações de cunho técnico.

8. **O empenho** é a primeira fase da execução do gasto público e consiste em ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento, pendente ou não de implemento de condição (art. 58, Lei 4.320/64). Corresponde, portanto, a *reserva de dotação orçamentária* de recursos que não mais poderão ser gastos a não ser pelo motivo que os justificaram[33], garantindo fonte de custeio estável e suficiente para execução do gasto regularmente empenhado.

9. Nesse sentido, a *decisão de gastar*, segundo Regis Fernandes de Oliveira, professor titular da Faculdade de Direito da USP, é fundamentalmente uma *decisão política*, que reflete as convicções do gestor público[34]. Assim, o empenho possui papel crucial no *planejamento das ações estatais*, pois confere o lastro financeiro necessário aos gastos idealizados no plano de governo.

10. Além disso, a segurança jurídica e a previsibilidade orçamentária da execução das despesas regularmente empenhadas são ainda maiores quando há ampla *disponibilidade de caixa* existente no erário municipal, requisito indispensável exigido nos artigos 42[35] e 55, inc. III[36], da Lei de Responsabilidade Fiscal.

11. Cumpre mencionar também que, como bem observado pelo Conselheiro Relator,

---

[33] LEITE, Harisson. **Manual de Direito Financeiro**. 12. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 471.
[34] OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p.
[35] Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.
[36] Art. 55. O relatório conterá: III - demonstrativos, no último quadrimestre: 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

inexiste qualquer regra que imponha *prazo de vigência* do empenho ou o seu *cancelamento compulsório* no que diz respeito aos gastos mínimos com educação, na forma do art. 5° do Decreto 60.777/2021 e da legislação aplicável, o que mantém intacta a fonte de custeio para execução de tais gastos.

12. Ainda sobre o **empenho**, o art. 35 da Lei 4.320/1964 estabelece que os gastos públicos obedecem ao **Regime de Competência**, de modo que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele empenhadas, independente das demais etapas de execução do gasto público (liquidação e pagamento), o que é confirmado no item 1.17 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) elaborado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis[37].

13. Em resumo, à luz dos fatores acima mencionados, é possível concluir que o **empenho dos valores questionados**:

(i) É **regular**, vez que emanado pela autoridade competente;
(ii) Constitui **reserva de dotação orçamentária**, que não mais poderá ser gasta a não ser pelo motivo que a justificou;
(iii) Não pode ser *cancelado compulsoriamente*, de modo que a reserva de recursos acima mencionada se mantém mesmo com o decurso do tempo, o que gera previsibilidade e segurança jurídica para execução do gasto; e
(iv) Faz com que os gastos objeto da controvérsia sejam de competência do exercício financeiro de 2021 independente do momento de liquidação e pagamento, devendo ser computadas para o atingimento do mínimo constitucional em educação.

14. **Já sobre os restos a pagar**, esses se formam a partir de despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas (art. 36, Lei 4.320/64).

15. Os restos a pagar são, portanto, verdadeira *excepcionalidade* à regra de que as despesas devem ser *liquidadas* e *pagas* dentro da competência em que foram *reconhecidas*, como forma de salvaguardar o gestor público dos potenciais imprevistos de ordem técnica, operacional e fática que podem influenciar na execução orçamentária.

16. O que significa dizer que está na *essência* do instituto conferir maior

[37] 1.17 O **regime de competência** reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente. Isso é importante porque informações sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações durante o período fornecem uma base melhor para a avaliação do desempenho passado e futuro da entidade do que informações exclusivamente sobre recebimentos e pagamentos à vista durante esse período.

dinamicidade e flexibilidade à atividade financeira estatal ao permitir que o pagamento e a execução de despesa ocorram em exercício financeiro distinto à competência em que foi gerada, não havendo o que se falar em violação ao princípio da anualidade orçamentária.

17. Ademais **não há exigência em Lei de prazo para liquidação e pagamento dos empenhos inscritos em restos a pagar** quando necessários ao atingimento do percentual mínimo em educação, os quais não são automaticamente anulados/cancelados pelo decurso temporal.

18. É nesse exato ponto que se menciona os preciosos ensinamentos de Hely Lopes Meireles, que, ante à ausência de prazo, defendia que os **restos a pagar podem ser liquidados e pagos a qualquer tempo**, enquanto não se verificar a prescrição quinquenal em favor da Fazenda Pública:

> Os pagamentos, em geral, devem ser efetuados até o último dia do ano financeiro, sob pena de caírem em exercício findo ou exercício encerrado, mas as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro são classificadas como **restos a pagar**, **podendo ser realizadas e quitadas em qualquer tempo**, enquanto não se verificar a prescrição quinquenal em favor da Fazenda Pública.[38]

19. **Ainda sobre os restos a pagar**, cumpre desenvolver brevemente último aspecto conceitual a respeito do instituto: tratam-se de (i) **despesa extraorçamentária**, (ii) **dívida flutuante** e, diante disso, (iii) sequer necessitam de autorização orçamentária para sua execução.

20. Nesse sentido, de acordo com a doutrina contabilista[39], o futuro pagamento da despesa inscrita em restos a pagar se realizará de forma "*extraorçamentária*", de modo que não será objeto de apropriação orçamentária no exercício posterior, tudo isso em respeito ao princípio da anualidade orçamentária.

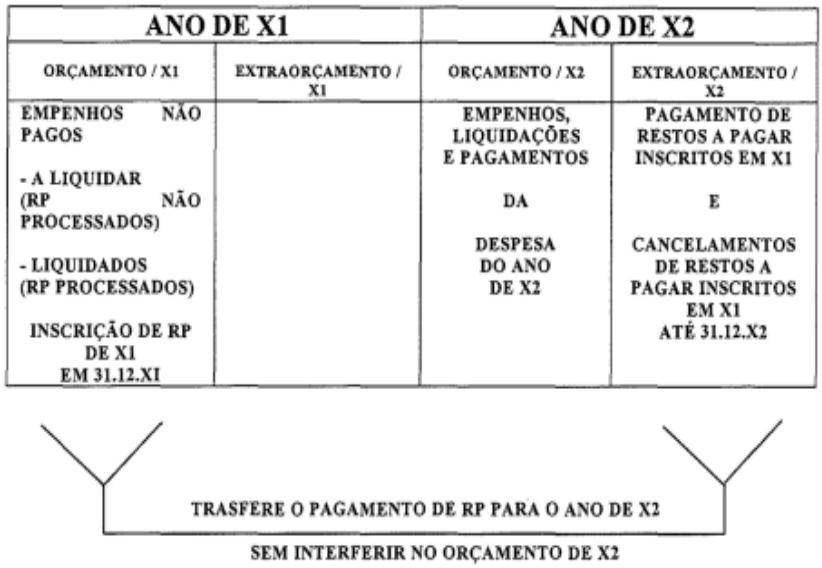
---

[38] MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças Municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 182.

[39] *A Lei n° 4.320/1964 distingue os restos a pagar em duas categorias. Se os bens ou serviços já foram devidamente entregues e aceitos, restando apenas serem pagos, a obrigação será denominada "restos a pagar processados". Caso a execução da despesa se encontre em qualquer outra fase, a obrigação recebe a denominação "restos a pagar não processados".*
*Em qualquer das situações, o futuro pagamento da despesa inscrita em restos a pagar se realizará de forma "**extra-orçamentária**", ou seja, **não mais será objeto de apropriação orçamentária no exercício vigente**. Assim, os restos a pagar constituem despesas vinculadas a empenho de anos anteriores lançadas no Orçamento em respeito ao princípio da universalidade.*
*No entanto, o seu pagamento, em exercício seguinte, é fato "extra-orçamentário", à luz do Orçamento que está sendo executado. Tudo isso, em respeito ao **princípio da anualidade do Orçamento**.*
(ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel; MEDEIROS, Márcio Bastos; SILVA, Paulo Henrique Feijó. **Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 2. ed. Brasília, 2008, p. 366.)

21. Para finalizar, é de se mencionar que o art. 92, inc. I, da Lei 4320/64, classifica o instituto como **Dívida Flutuante**, assim definida como compromissos (em geral, de curto prazo) cujo pagamento **independem de autorização orçamentária**, haja vista que essa autorização já foi dada no momento do empenho, isto é, na Lei Orçamentária de 2021.

22. Com efeito, Francisco Glauber Mota[40] traz quadro que sintetiza, de forma didática, o enquadramento contábil dos restos a pagar e o seu não comprometimento do exercício financeiro subsequente:



23. Em resumo, considerando o quadro apresentado, os **restos a pagar**:

> (i) São legítimo instrumento de Direito Financeiro que permite ao gestor público liquidar e pagar despesas em exercício financeiro distinto ao que foram reconhecidas, conferindo dinamicidade e flexibilidade às contas públicas;
> (ii) Não têm prazo legalmente delimitado para liquidação e pagamento de despesas inscritas em restos a pagar quando necessárias ao atingimento do percentual mínimo em educação, de modo que realizadas e quitadas em qualquer tempo segundo Hely Lopes Meireles; e
> (iii) Contabilmente, são despesa extraorçamentária, dívida flutuante e não necessitam de autorização legislativa para sua execução, de modo a comprovar que não interferem na execução orçamentária do exercício seguinte.

24. **Inexiste, assim, violação do princípio da anualidade orçamentária**. Cumpre

[40] MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília, 2009, p. 150.

mencionar que Ricardo Lobo Torres[41], alinhando-se ao posicionamento de José Afonso da Silva[42], afirma que a correta interpretação deste princípio é no sentido de sinalizar que o Legislativo deve exercer o **controle político** sobre o Executivo pela renovação anual da permissão para a cobrança dos tributos e a realização dos gastos.

25. No mesmo sentido está Hely Lopes Meireles, para quem a ideia da anualidade é exigir que a previsão orçamentária se renove em cada ano, gerando um ajuste anual entre receita e despesa. Por conta disso, a existência do **orçamento plurianual** – isto é, despesas cuja liquidação e pagamento se prolonguem ao longo dos anos - **não afronta a anualidade**:

> "*A anualidade exige que a previsão orçamentária se renove em cada ano, para que fique mais próxima da realidade financeira. [...] A institucionalização do orçamento plurianual de investimentos não afrontou o princípio da anualidade*."[43]

26. Segue a mesma trilha Regis de Oliveira[44], para quem o orçamento plurianual não viola a anualidade, chegando a afirmar que a anualidade está até mesmo superada, não podendo sequer ser tratada como princípio. O ilustre professor trata da hipotética situação em que determinado gestor se utiliza se restos a pagar para atingimento do percentual mínimo em educação, deixando a liquidação e o pagamento cargo do gestor público que o substitui no cargo. Deixa bastante claro de que não há qualquer irregularidade nesta prática, pois o novo chefe do executivo terá recursos orçamentários também vinculados à construção de escolas[45].

27. Tem-se, assim, que, da detida análise dos conceitos de *empenho*, *restos a pagar* e *princípio da anualidade*, é **REGULAR** e **LEGAL** a utilização de despesas que foram empenhadas ao cabo do exercício financeiro e posteriormente inscritas em *restos pagar* no

---

[41] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 329

[42] "*Como tal, supõe periodicidade, que tem interesse: (a) do **ponto de vista político**, por conceder ao Congresso Nacional a oportunidade de intervir periodicamente na atividade financeira, quer aprovando a proposta de orçamento para o período seguinte, quer fiscalizando a administração financeira do governo e tomando-lhe as contas; (b) do **ponto de vista financeiro**, porque marca um período durante o qual se efetuam a arrecadação e a contabilização dos ingressos e se comprometem as despesas autorizadas, encerrando as contas públicas em determinado momento (c) do **ponto de vista econômico**, para o fim de influir nas flutuações dos ciclos económicos.*"
(SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 741.)

[43] MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças Municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 163.

[44] OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Editora Fórum, 2022, p. 616.

[45] "*Imaginemos que o percentual que deva ser investido em educação e saúde ainda não tenha sido utilizado. Em maio instaura-se procedimento licitatório para construção de uma escola prevista e com recursos existentes, inclusive, que obrigatoriamente devem ser gastos para se exaurir o cumprimento constitucional de recursos destinados à saúde ou educação. Há alguma infração legal? Evidente que não. Há seu efetivo cumprimento.*
E as parcelas que se vencerem no exercício seguinte? Já é problema do novo chefe do Executivo, uma vez que contará com recursos orçamentários também vinculados à construção de escolas. E o pagamento do serviço da dívida? Deve ser satisfeito para cumprir o contido na Lei de Responsabilidade Fiscal? E o pagamento dos servidores? Da mesma forma."
(OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Editora Fórum, 2022, p. 794)

cômputo dos gastos mínimos em educação no exercício de 2021, o que conduz à **IMPROCEDÊNCIA** da Representação.

28. **No caso em tela, é preciso, ainda, levar em consideração a Emenda Constitucional n° 119/2022**. Tal norma acrescentou ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o Artigo 119, o qual, em última análise, admite a compensação, até o final de 2023, da diferença a menor dos gastos mínimos em educação dos exercícios de 2020 e 2021[46].

29. Nesse sentido, deve ser afastada a consideração da Especializada sobre a Origem, no curso do ano de 2021, ter incorrido em suposto descumprimento do mínimo constitucional a ser dispendido em favor da educação. Seja porque:

> (i) O Egrégio Plenário desta Corte exarou Parecer definitivo pela **regularidade** das Contas do Executivo relativas ao exercício financeiro de 2021 no bojo do TC/005856/2022;
> (ii) Neste momento, considera-se regular a inclusão dos valores questionados pela Especializada no cômputo gastos mínimos com educação de 2021; e, ainda,
> (iii) Mesmo que os valores não sejam considerados para aferir o mínimo, é inegável que o investimento foi realizado, pois o ciclo de execução orçamentária se aperfeiçoou até a liquidação no período de 2021 a 2023.

30. Por fim, **sobre o ponto de divergência em relação ao Voto do Conselheiro Relator Roberto Braguim**, entendo que não cabe a esta Corte expedir DETERMINAÇÃO para que a Secretaria Municipal de Educação, até o final de 2024, adote as providências de liquidação e pagamentos de todos os valores registrados em Restos a Pagar não Processados inscritos até o exercício de 2022, cancelando eventuais saldos não liquidados.

31. Isso porque, na forma do art. 4° da Resolução n° 7/2022: (i) as determinações são cabíveis no caso de *ilegalidades*, isto é, *afronta objetiva à legislação*, o que não é o caso, como acima demonstrado; e (ii) as determinações não podem afetar o campo de discricionariedade do gestor público quanto à escolha dos meios para correção da situação irregular.

32. O instrumento adequado nesse sentido é a RECOMENDAÇÃO, uma vez que

---

[46] "Art. 119. Em decorrência do estado de calamidade pública provocado pela pandemia da Covid-19, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os agentes públicos desses entes federados não poderão ser responsabilizados administrativa, civil ou criminalmente pelo descumprimento, exclusivamente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, do disposto no caput do art. 212 da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 119, de 2022)
Parágrafo único. **Para efeitos do disposto no caput deste artigo, o ente deverá complementar na aplicação da manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício financeiro de 2023, a diferença a menor entre o valor aplicado, conforme informação registrada no sistema integrado de planejamento e orçamento, e o valor mínimo exigível constitucionalmente para os exercícios de 2020 e 2021**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 119, de 2022)

cabível nas hipóteses em que se busca contribuir para o aperfeiçoamento da gestão e dos programas e ações de governo, em termos de economicidade, eficiência e efetividade, cabendo à unidade jurisdicionada implementá-las ou justificar a não oportunidade ou inviabilidade de sua adoção, na forma do art. 7° da Resolução n° 7/2022.

33. Sendo assim, acompanho o voto do Conselheiro Relator Roberto Braguim, divergindo apenas quanto à terminologia adotada no dispositivo, o qual entendo deva adotar a RECOMENDAÇÃO.

34. Diante o exposto, voto: (i) por **CONHECER** a Inspeção para fins de registro (**TC/014334/2022**), com a ressalva de que os achados de auditoria não possuem elementos capazes de macular a regularidade do cômputo dos restos a pagar para fins de cômputo dos gastos mínimos em educação no exercício financeiro de 2021; e (ii) pela **IMPROCEDÊNCIA** da Representação (**TC/004120/2022**).

É como voto.

Plenário Conselheiro **PAULO PLANET BUARQUE**, 21 de fevereiro de 2024.

Ricardo Torres
Conselheiro