

## COMENTÁRIOS DO GESTOR

|                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Número do Processo (e-TCM)</b><br>007331/2022                                                                                                              | <b>Ordem de Serviço</b><br>2022/01558                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <b>Data de entrega</b><br>10/05/2022                                                     |
| <b>Informações da entidade/órgão/área fiscalizada</b>                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                          |
| <b>Unidade fiscalizada</b><br>Prefeitura do Município de São Paulo                                                                                            | <b>Endereço</b><br>Viaduto do Chá, nº 15, Centro – São Paulo/SP. Cep.: 01.002-020                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                          |
| <b>Gestor da entidade/órgão/área</b><br>Guilherme Bueno de Camargo                                                                                            | <b>Registro Funcional n.º</b><br>-                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                          |
| <b>Cargo do gestor da entidade/órgão/área</b><br>Secretário Municipal da Fazenda                                                                              | <b>Contato (e-mail, telefone)</b><br>(11) 2873-6236 / 2873-7188<br><a href="mailto:gabsf@prefeitura.sp.gov.br">gabsf@prefeitura.sp.gov.br</a><br><a href="mailto:fabianodeoliveira@sf.prefeitura.sp.gov.br">fabianodeoliveira@sf.prefeitura.sp.gov.br</a><br><a href="mailto:hcpinto@sf.prefeitura.sp.gov.br">hcpinto@sf.prefeitura.sp.gov.br</a> |                                                                                          |
| <b>Equipe de Auditoria do TCMSP</b>                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                          |
| <b>Equipe de Fiscalização</b><br>Fernando C. Riserio do Bonfim<br>Jorge Pinto de Carvalho Júnior<br>Gustavo F. Ripper C. T. de Souza<br>Marcos Thulvo Tavares | <b>Registro(s) Funcional(is) n.º</b><br>20.216<br>20.232<br>20.237<br>20.225                                                                                                                                                                                                                                                                      | <b>Contato (e-mail, telefone)</b><br><br>(11) 5080-1236<br>fernando.bonfim@tcm.sp.gov.br |

Prezado(a) gestor(a),

Em concordância com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), informamos que a fiscalização em andamento se encontra na etapa de **execução**, na qual a equipe aplica procedimentos definidos na etapa de planejamento para a coleta e análise das evidências de auditoria, que por sua vez embasarão a opinião/conclusões do trabalho, que serão registradas na etapa de elaboração do relatório.

Na etapa atual do processo de fiscalização, segundo a NBASP 100/49, os **resultados (achados) preliminares** devem ser comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade. Este procedimento está vinculado com a boa comunicação que deve ser estabelecida desde o início entre as partes, de forma que a entidade auditada seja mantida informada de questões relacionadas com a auditoria durante todo o processo de fiscalização, o que resultará numa relação de trabalho construtiva para o alcance dos objetivos da fiscalização (NBASP 100/43).

A presente comunicação tem como objetivo conferir oportunidade para que o(a) gestor(a) da entidade/órgão/área e os responsáveis pela governança apresentem seus comentários sobre os **resultados preliminares** da fiscalização, contribuam para o esclarecimento de eventuais dúvidas junto à equipe de auditoria e, ainda, realizem eventuais correções tempestivas que entenderem pertinentes.

Salientamos que o relatório final da fiscalização será encaminhado mediante deliberação do Conselheiro Relator neste trabalho, de sorte que o envio deste documento não foi submetido

## COMENTÁRIOS DO GESTOR

previamente a qualquer deliberação desta Corte.

Assim, encaminhamos os **resultados preliminares do trabalho da fiscalização** na matriz de achados a seguir para fins de conhecimento e para que possam ser apresentados os eventuais comentários/esclarecimentos em até **5 dias úteis** por meio do e-mail indicado no início deste documento, considerando que o prazo previsto para fechamento do relatório final de fiscalização é 26/05/2022.

**Ressaltamos que a apresentação de comentários/esclarecimentos não representa abertura do contraditório e, portanto, não significa exercício de direito de defesa, o qual poderá ser exercido nas etapas processuais posteriores. Portanto, a não apresentação de comentários/esclarecimentos, no prazo estipulado, não impedirá o andamento normal do processo nem será considerada motivo de sanção.**

Contamos com a sua colaboração nesta etapa do trabalho, e reforçamos que a equipe de fiscalização se encontra à disposição para discutir os resultados preliminares e prestar esclarecimentos adicionais até **16/05/2022**.

### Assinaturas digitais da equipe de fiscalização

**FERNANDO CORREIA R. DO BONFIM**  
Agente de Fiscalização

**JORGE P. DE CARVALHO JÚNIOR**  
Agente de Fiscalização

**GUSTAVO FELIPE RIPPER C. TUPINAMBÁ DE SOUZA**  
Supervisor de Equipes de Fiscalização e Controle I

**MARCOS THULYO TAVARES**  
Coordenador Chefe de Fiscalização e Controle I

## MATRIZ DE ACHADOS

|                                                                                                                                                                                                                    |                          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| Nº TC / Unidade Fiscalizada (Sigla) / Objeto                                                                                                                                                                       | Área / Nº Seq./Ano       |
| eTCM 007331/2022 / Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP) / PLDO 2023                                                                                                                                         | CI – M010/2022 - Parcial |
| <b>Objetivo da Fiscalização</b><br>Avaliar se o Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2023 está compatível, em todos os aspectos relevantes, com o marco regulatório vigente. |                          |

| Questões                                                                                                                                                                                                                                    | Descrição do Achado                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Critérios                                                                            | Evidências de auditoria/fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Causas                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Efeitos                                                                                                                                             | Encaminhamento                                                                               | Benefícios esperados                                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                      | Situação Encontrada                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Análise e documentação                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                     |                                                                                              |                                                                                                                                                                        |
| <b>SQ1.1.</b> A metodologia utilizada para proposição das metas de resultados (Anexo de Metas Fiscais) está embasada em premissas consistentes com o comportamento histórico da execução orçamentária do Município?<br><br><b>(ANEXO I)</b> | - A metodologia utilizada pela PMSP para cálculo do resultado primário projetado está inadequada, com inclusão de altos valores de superávits financeiros como despesa primária e não consideração do cancelamento de restos a pagar, tem gerado sistematicamente metas subestimadas para o Município, de forma que o resultado obtido acaba sendo muito superior à meta prevista na LDO;<br><br>- Foram identificadas estimativas para previsão de receita de ISS, com métricas defasadas e para a realização de gastos com investimentos em montantes muito | - LC 101/00 (art. 4º, §§ 1º e 2º);<br><br>- MDF 12ª ed. (itens 02.00.00 e 03.06.00). | - A meta de resultado primário para o exercício financeiro de 2023 no PLDO é de negativos R\$ 4,26 bilhões;<br><br><u>Metodologia inadequada:</u><br>- Os valores de superavit financeiro a serem utilizados em 2023, 2024 e 2025, estimados pela Sute/SF, não guardam compatibilidade com a série histórica observada no contexto da PMSP. O histórico dos últimos 3 anos revela que são utilizados, em média, apenas 30,4% do superavit aberto;<br><br>- O cálculo das metas de resultados primários dos anos de 2023 e 2024 não contemplou as previsões de cancelamentos de restos a pagar transferidos com base na série histórica observada no Município (24,8% das inscrições) | - Arquivo em Excel com a memória de cálculo dos resultados primário e nominal disponibilizada pela Sute/SF em 29.04.22;<br><br>- LDO e LOA para os exercícios de 2020 e 2021 e demonstrativos fiscais publicados;<br><br>- Evolução da receita tributária entre 2018 e 2021, com base nos dados extraídos do SOF;<br><br>- Evolução das despesas realizadas entre | - Ausência de razoabilidade da meta de expectativa de utilização de superavit financeiro e da realização de investimentos;<br><br>- Deficiência na projeção de Sute/SF acerca das despesas de restos a pagar que podem afetar as despesas primárias, não tendo sido considerada a média histórica de cancelamentos das inscrições;<br><br>- Utilização de métrica defasada | Subestimação expressiva da meta de resultado primário para o ano de 2023, culminando em ineficácia no planejamento da política fiscal do Município. | Não aplicável, conforme ressalva constante do campo “Observações gerais” da presente matriz. | Propositura de metas fiscais aderentes à realidade municipal, contribuindo para o controle de endividamento para avaliação da capacidade investimento períodos futuros |

## MATRIZ DE ACHADOS

| Questões | Descrição do Achado                       | Critérios | Evidências de auditoria/fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Causas                                          | Efeitos | Encaminham<br>ento | Benefícios<br>esperados |
|----------|-------------------------------------------|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|---------|--------------------|-------------------------|
|          |                                           |           | Situação Encontrada                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Análise e documentação                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                 |         |                    |                         |
|          | superiores aos historicamente praticados. |           | <p><u>Projeções Não Embasadas na Série Histórica:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- A métrica utilizada para estimação da receita de ISS (elasticidade ISS/PIB = 2) está defasada, representando o que ocorreu no período de 2001 a 2017, pois, desde 2018, essa relação entre a arrecadação de ISS e o PIB Serviços Nacional apresenta volatilidade, perdendo sua capacidade preditiva;</li> <li>- Os investimentos, historicamente apresentam um descolamento expressivo entre os valores realizados e previstos. Em relação ao valor empenhado em 2021 (R\$ 3,8 bilhões), a LOA 2022 já havia previsto um aumento de 90%, atingindo R\$ 7,2 bilhões, e o PLDO aumentou o montante novamente em 40% para 2023, chegando a R\$ 10,1 bilhões.</li> </ul> | <p>2016 e 2021 com base nos dados extraídos do SOF;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Processos eTCM 005301/2019, eTCM 005538/2021 e eTCM 005856/2022;</li> <li>- Balanços patrimoniais de 2018, 2019 e 2020, balanços orçamentários de 2019, 2020 e 2021 e saldos da conta contábil 5.2.2.1.3.02.00 – Excesso de Arrecadação em 2019, 2020 e 2021;</li> <li>- Balancete analítico da despesa consolidado de 2017 a 2021 (grupo 6.3) e balanços orçamentários de 2016 a 2020.</li> </ul> | pela Surem/SF para projeção de receitas de ISS. |         |                    |                         |

## MATRIZ DE ACHADOS

| Questões                                                                                                                                                                                    | Descrição do Achado                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Critérios                                                                                                                       | Evidências de auditoria/fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                      | Causas                                                                                                                                                                                                               | Efeitos                                                              | Encaminham<br>ento                                                                           | Benefícios<br>esperados                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                 | Situação Encontrada                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Análise e documentação                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                      |                                                                      |                                                                                              |                                                                                                                                              |
| <b>SQ2.1.</b> A autorização para realização de alterações orçamentárias, conforme previsto no PLDO (arts. 40 e 41), enfraquece o controle da LOA pelo Legislativo?<br><br><b>(ANEXO II)</b> | Os artigos 40 e 41 do PLDO 2023 colidem com a Constituição Federal e a Lei Federal 4.320/64, uma vez que compete à LOA, e não à LDO, dispor sobre autorização para abertura de créditos adicionais. Além disso, a autorização para abertura de créditos adicionais especiais na LDO (conforme citação aos arts. 42 e 43 da LF 4.320/64 no art. 40 do PLDO) é indevida, por carecer de indicação de recursos disponíveis e de exposição justificada de acordo com os fatos que os respaldem. | - CF 1988 (art. 165, §§ 2º e 8º);<br><br>- LF 4.320/64 (art. 7º, I);<br><br>- LF 14.194/21 (LDO 2022 da União – boas práticas). | Constam do texto principal do PLDO de 2023 os artigos 40 e 41, que tratam sobre autorizações para alterações orçamentárias pelos Poderes Executivo e Legislativo (inclusive Tribunal de Contas) à peça originalmente aprovada pelo parlamento. Além da amplitude da possibilidade de modificações orçamentárias, já que foram citados os arts. 42 a 44 da LF 4.320/64 (que tratam sobre os três tipos de créditos adicionais: suplementares, especiais e extraordinários), o limite proposto no texto encaminhado pela PMSP para abertura de créditos suplementares foi de 10% do total da despesa a ser fixada na LOA de 2023, ressalvadas as exceções dispostas no § 4º do art. 40. Contudo, a LDO não é o instrumento de planejamento apropriado para autorizar a abertura de créditos adicionais, cabendo exclusivamente à LOA tratar do assunto. | - Projeto de lei 01-00277/2022 do Executivo, arts. 40 e 41;<br><br>- eTCMs 013107/2021, 010722/2020, 013343/2019 e 72.005.362/18-62. | Divergência de entendimento técnico de Supom/SF sobre as definições e diferenças entre créditos adicionais e demais institutos referentes às alterações orçamentárias (remanejamento, transposição e transferência). | Redução da eficácia do controle da CMSP sobre o orçamento municipal. | Não aplicável, conforme ressalva constante do campo “Observações gerais” da presente matriz. | Conformidade da Lei de Diretrizes Orçamentárias com o marco regulatório vigente e aprimoramento do controle e execução do orçamento público. |

## MATRIZ DE ACHADOS

| Identificação da equipe de fiscalização que realizou o trabalho |                    | Quantidade de DUSFs utilizados para a realização da fiscalização |
|-----------------------------------------------------------------|--------------------|------------------------------------------------------------------|
| Nome completo                                                   | Registro Funcional |                                                                  |
| Fernando Correia Riserio do Bonfim                              | 20.216             | 5 DUSFs de planejamento e 15 DUSFs de execução                   |
| Jorge Pinto de Carvalho Júnior                                  | 20.232             | 1 DUSF de planejamento e 15 DUSFs de execução                    |

### Observações gerais

Processo eTCM 007331/2022 e Ordem de Serviço 2022/01558.

Auditoria de Conformidade / Asseguração Razoável / Trabalho de Certificação.

Arquivos de execução salvos na rede lógica da Coordenadoria I da SFC/TCMSP, no seguinte caminho:

[H:\C1\3 - AUDITORIAS REALIZADAS\PMSP\Objetos de Auditoria\Orçamento - Projetos de Leis de Planejamento - LDO e LOA\PLDO 2023\2. Execução](#)

Não foram formulados encaminhamentos no presente trabalho em razão do objeto auditado (projeto de lei) já se encontrar em discussão na Câmara de Vereadores, e pelo fato da parte responsável ser a PMSP e não a CMSP.

| Elaborado por / Data                                                                                          | Revisado por / Data                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Fernando Correia Riserio do Bonfim e Jorge Pinto de Carvalho Júnior<br>Agentes de Fiscalização<br>Em 05.05.22 | Gustavo Felipe Ripper C. T. de Souza<br>Supervisor de Equipes de Fiscalização I<br>Em 09.05.22 |

## ANEXO I – COMENTÁRIOS DO GESTOR (Auditoria PLDO 2023)

### 1.1. Meta de Resultado Primário

A meta de resultado primário para o exercício financeiro de 2023 no Projeto de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) é de negativos R\$ 4,26 bilhões (Anexo II Metas Fiscais, Demonstrativo 1 – Metas Anuais).

A análise realizada pela Auditoria demonstra que a metodologia utilizada pela Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP) diverge do previsto no Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF<sup>1</sup>) e adota premissas que não estão de acordo com o comportamento histórico das finanças municipais, ocasionando uma alta probabilidade de subestimar o resultado primário proposto para o triênio 2023-2025.

O recálculo do resultado primário para 2023 realizado pela Auditoria, a partir da série histórica de utilização do superávit financeiro de exercício anterior e execução de restos a pagar, atingiu o montante de positivos R\$ 235,6 milhões (item 1.2).

Com relação a metodologia de cálculo, conforme dispõe o MDF, inicialmente o ente federativo deverá avaliar o cenário macroeconômico, identificando o comportamento das principais variáveis que possam alterar de forma importante as suas receitas e despesas esperadas nos próximos três anos.

Após essa análise inicial, a sequência definida na metodologia do Manual é a seguinte: i) identificar o montante de dívida que garante o equilíbrio fiscal; ii) definir o resultado primário requerido, isto é, o esforço do ente com o objetivo de reduzir a dívida pública, iii) projetar as receitas, iv) projetar as despesas obrigatórias, v) definir as despesas discricionárias, isto é, os gastos que o gestor tem flexibilidade para decidir realizar ou não, vi) projetar as despesas financeiras e, por fim, vii) projetar o resultado nominal, que é o conjunto completo das operações fiscais realizadas pela administração pública (ao resultado primário é acrescentada a conta de

<sup>1</sup> Manual de Demonstrativos Fiscais 12<sup>a</sup>, item 02.01.00 DEMONSTRATIVO 1 – METAS ANUAIS, subitem 02.01.01 INTRODUÇÃO.

juros). Desse modo, o resultado nominal representa a variação do estoque da dívida do ente federativo.

A PMSP segue uma lógica diferente: i) parte da premissa de um orçamento equilibrado, no qual  $\text{Despesa Total} = \text{Receita Total}$ , ii) assume uma utilização do saldo de superavit financeiro do exercício anterior (para 2023 foi definido R\$ 4 bilhões) de modo que a despesa necessariamente será maior que a receita ( " $\text{Despesa Total} = \text{Receita Total} + \text{R\$ 4 bilhões}$ " ), ou seja, é definido neste momento que o resultado será negativo em R\$ 4 bilhões, iv) segrega a equação pelos seus componentes primários e não-primários, " $\text{Despesa Primária} + \text{Despesa Não Primária} = \text{Receita Primária} + \text{Receita Não Primária} + \text{R\$ 4 bilhões}$ ", v) estima as despesas não primárias, as receitas primárias e não primárias e, por fim, a despesa primária é calculada por diferença.

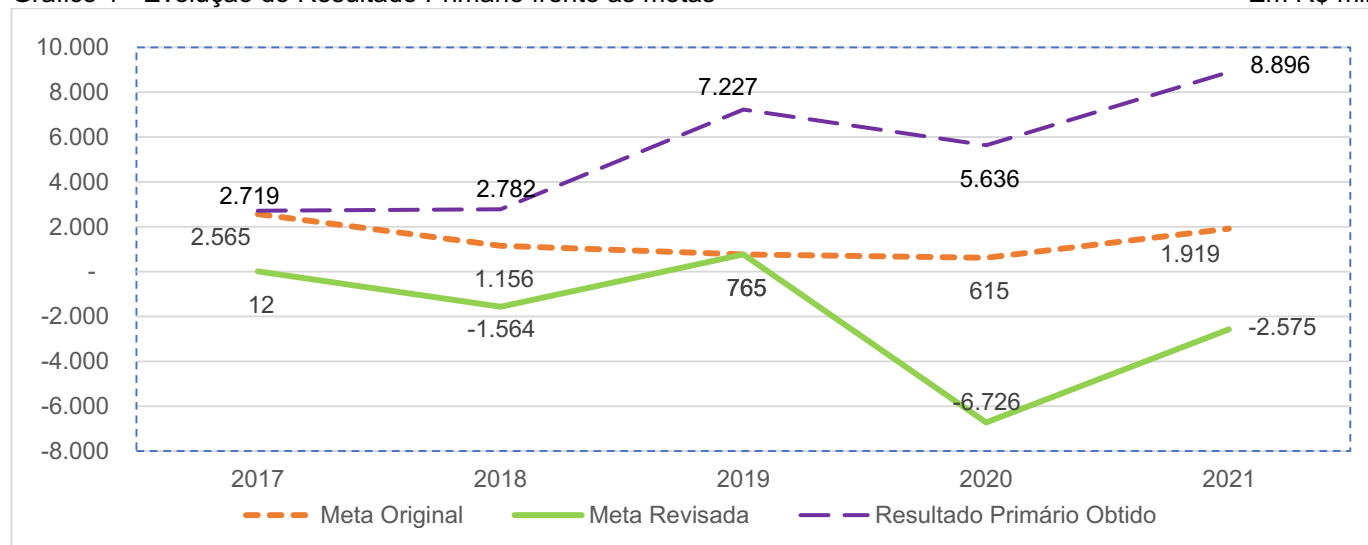
Em suma, o MDF parte da avaliação da dívida pública e das projeções das receitas e despesas para estimar o resultado do ente federativo. O processo é feito de modo que as despesas discricionárias são ajustadas para garantir um resultado fiscal positivo e a sustentabilidade da dívida ao longo do tempo.

A PMSP, ao contrário, parte da premissa de que em todos os anos as despesas necessariamente serão iguais as receitas, em seguida inclui um valor de despesa adicional (superavit financeiro trazido do exercício anterior) que implica, por definição, em um resultado fiscal negativo. Por fim, as despesas primárias são estimadas por uma "conta de chegada": " $\text{Despesa Primária} = \text{Receita Primária} + \text{Receita Não Primária} + 4 \text{ bilhões} - \text{Despesa Não Primária}$ ".

A metodologia utilizada pela PMSP tem gerado sistematicamente metas subestimadas de resultado primário para o Município, de forma que o resultado obtido acaba sendo muito superior à meta prevista na LDO.

Gráfico 1 - Evolução do Resultado Primário frente às metas

Em R\$ mil



Fonte: LDO e LOA para os exercícios de 2020 e 2021 e Demonstrativos Fiscais publicados.

A definição de metas inconsistentes está associada à utilização de premissas que não correspondem ao comportamento histórico das finanças municipais. Nos últimos anos as receitas foram subestimadas e, principalmente, as despesas foram superestimadas, incluindo a execução de superávit financeiro do exercício anterior e pagamento de restos a pagar, o que ocasionou metas fiscais significativamente subestimadas. Os subitens a seguir detalham cada uma dessas questões.

### 1.1.1. Receitas

O principal item de receita do Município são os impostos<sup>2</sup> de modo que a previsão da arrecadação dos tributos municipais terá grande impacto na definição das metas fiscais. Cabe destacar o seguinte trecho do Demonstrativo 2 (Anexo II do PLDO), que trata da avaliação do cumprimento das metas fiscais do exercício anterior, quanto à explicação da PMSP sobre o resultado primário obtido em 2021:

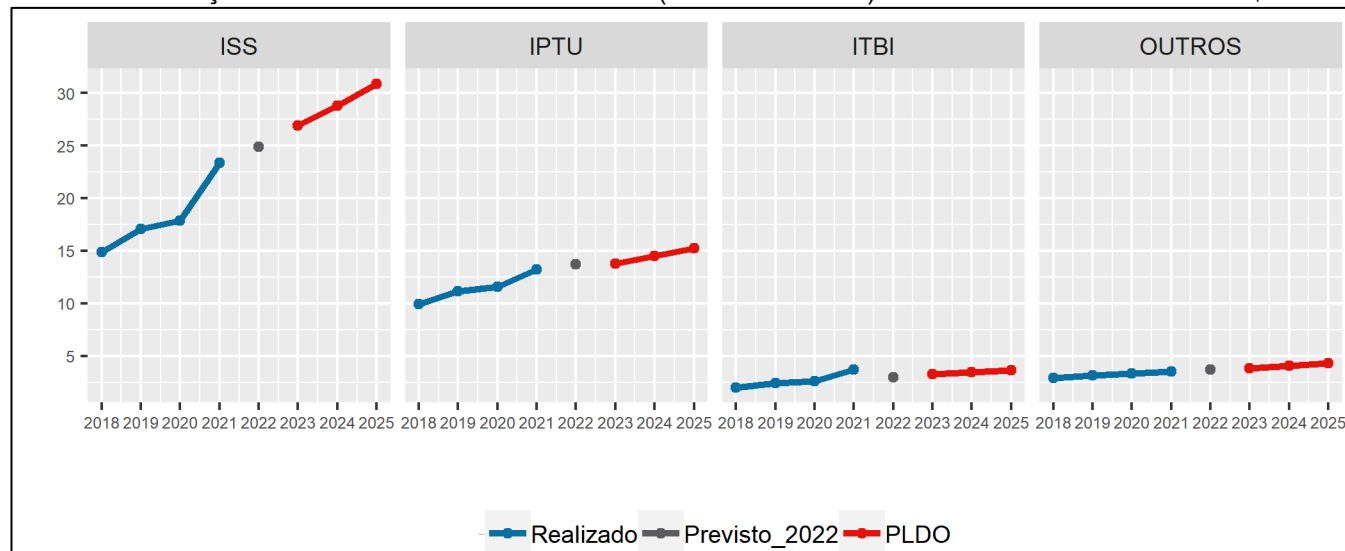
[...] a explicação principal para o resultado primário positivo de aproximadamente R\$ 8,9 bilhões (frente à meta de resultado primário negativo de aproximadamente R\$ 2,6 bilhões) foi o aumento da receita primária realizada frente aos valores previstos, em decorrência do aumento da inflação corrente e do robusto crescimento da receita tributária.

<sup>2</sup> Anexo II, Metas Fiscais, Demonstrativo 1 – Metas Anuais, Quadro Memória e Metodologia de Cálculo da Receita e da Despesa, Receita de Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria.

O crescimento da receita tributária foi o principal fator para o resultado ter superado em muito a meta prevista. O gráfico a seguir evidencia a evolução recente dos impostos municipais e a previsão do PLDO para os próximos três anos.

Gráfico 2 - Evolução da Receita Tributária Arrecadada (valores nominais)

Em R\$ bilhões



Fonte: Valores realizados obtidos no SOF pelo sistema Ábaco, valores previstos e PLDO encaminhados pela Secretaria da Fazenda.

A memória de cálculo que consta do PLDO 2023 para as previsões da receita tem poucas informações quantitativas, mas pode-se destacar a métrica utilizada para o cálculo da receita de ISS. Tanto no Anexo II (Metas Fiscais), quanto no Anexo I (Riscos Fiscais), a PMSP informa sobre o conceito de elasticidade ( $\Delta\%ISS / \Delta\%PIB$ ):

[...] o PIB-Serviços tem forte influência sobre a arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que em 2021 representou 31,1% da receita corrente total. Uma variação de 1% no PIB Serviços afeta a receita de ISSQN em 2%.

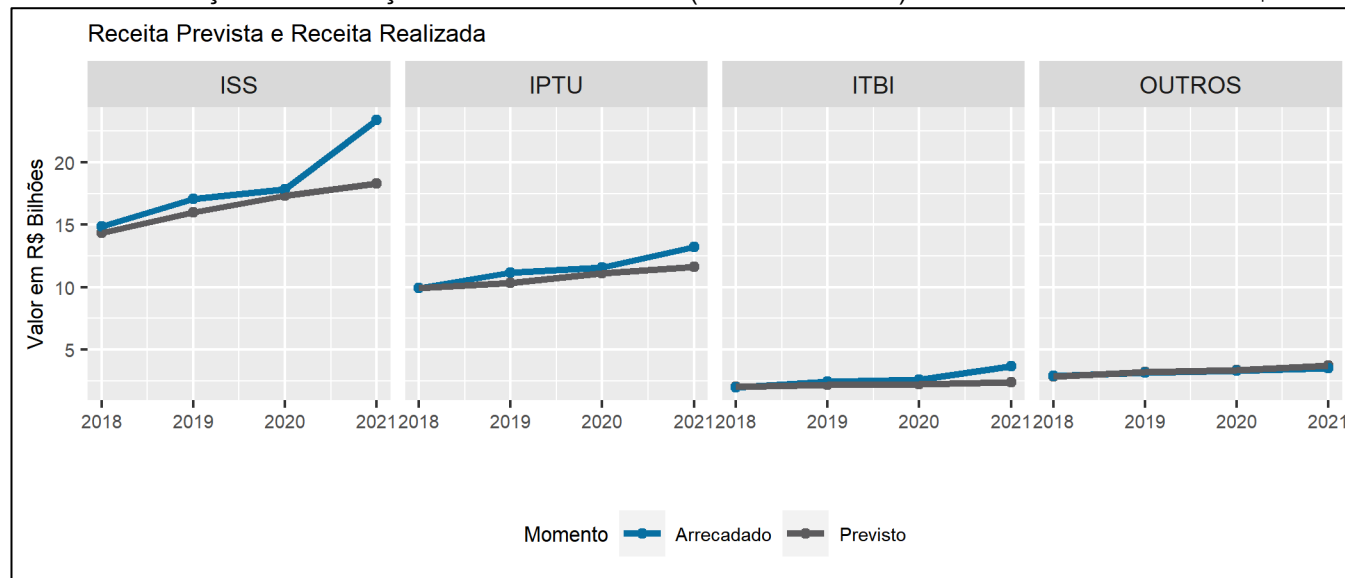
Ocorre que a métrica (elasticidade  $ISS/PIB = 2$ ) está defasada, representando o que ocorreu na receita do ISS no período de 2001 a 2017, pois, desde 2018, essa relação entre a arrecadação de ISS e o PIB Serviços Nacional apresenta volatilidade, perdendo sua capacidade preditiva<sup>3</sup>.

O efeito prático é que a receita tributária vem sendo subestimada nos últimos anos, como mostra o gráfico a seguir.

<sup>3</sup> Conforme informações de DICAR/SUREM/SF, a elasticidade do ISS em relação ao PIB Serviços Nacional teve uma média de 2 durante o período entre 2001 e 2017. No entanto, em 2018 e 2019 ficou próximo de 7, em 2020 ficou negativa e em 2021 voltou para um patamar de 4.

Gráfico 3 - Evolução da Realização da Receita Tributária (valores nominais)

Em R\$ bilhões



Fonte: Valores realizados obtidos no SOF pelo sistema Ábaco.

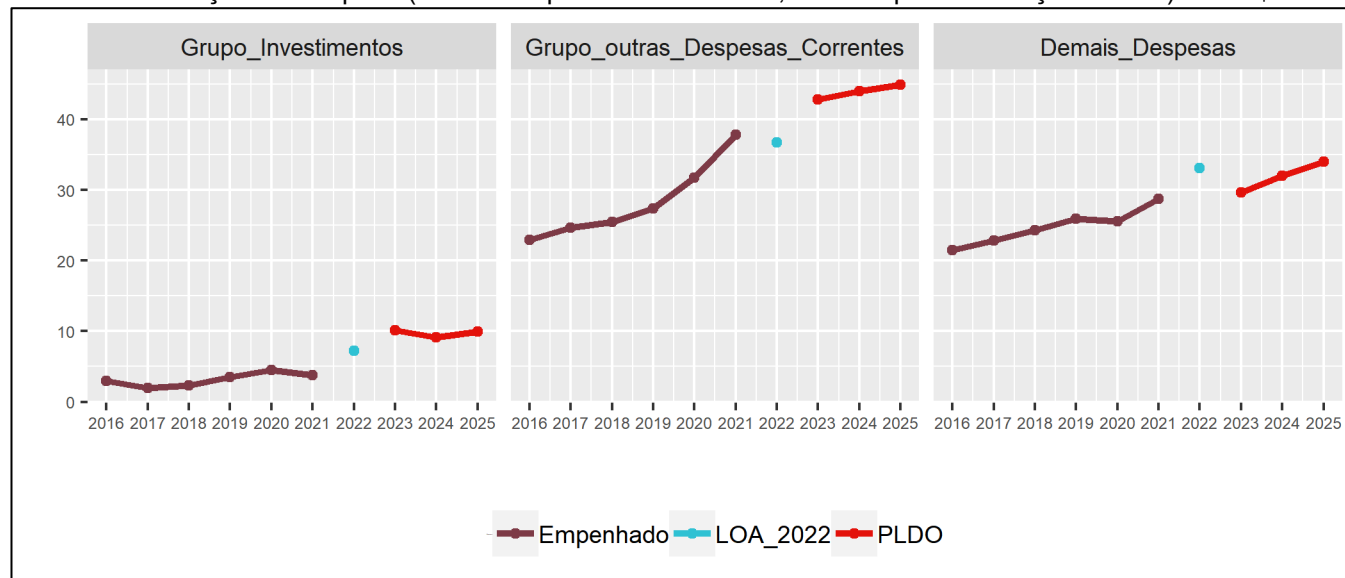
### 1.1.2. Despesas

Os principais fatores para a definição de metas fiscais subestimadas estão nas projeções das despesas: execução de investimentos, utilização de superavit do exercício anterior e processamento de restos a pagar.

Ao comparar os valores do quadro Memória e Metodologia de Cálculo da Receita e da Despesa 2023 (Anexo II, Metas Fiscais, Demonstrativo 1 – Metas Anuais) com a execução das despesas do Município em 2021, destacam-se, para 2023, a redução de R\$ 3,0 bilhões nas despesas financeiras (amortização e juros da dívida<sup>4</sup>) e os aumentos de R\$ 6,3 bilhões nos investimentos e R\$ 4,9 bilhões nas despesas correntes (grupo outras despesas correntes). O gráfico a seguir apresenta o histórico dos valores empenhados, as previsões da LOA 2022 e do PLDO 2023.

<sup>4</sup> A redução das despesas financeiras decorre do acordo entre PMSP e União Federal referente ao Campo de Marte (encontro de contas).

Gráfico 4 - Evolução da Despesa (valores empenhados nominais, sem despesa intraorçamentária) Em R\$ bilhões



Fonte: Valores realizados obtidos no SOF pelo sistema Ábaco, valores previstos e PLDO encaminhados pela Secretaria da Fazenda.

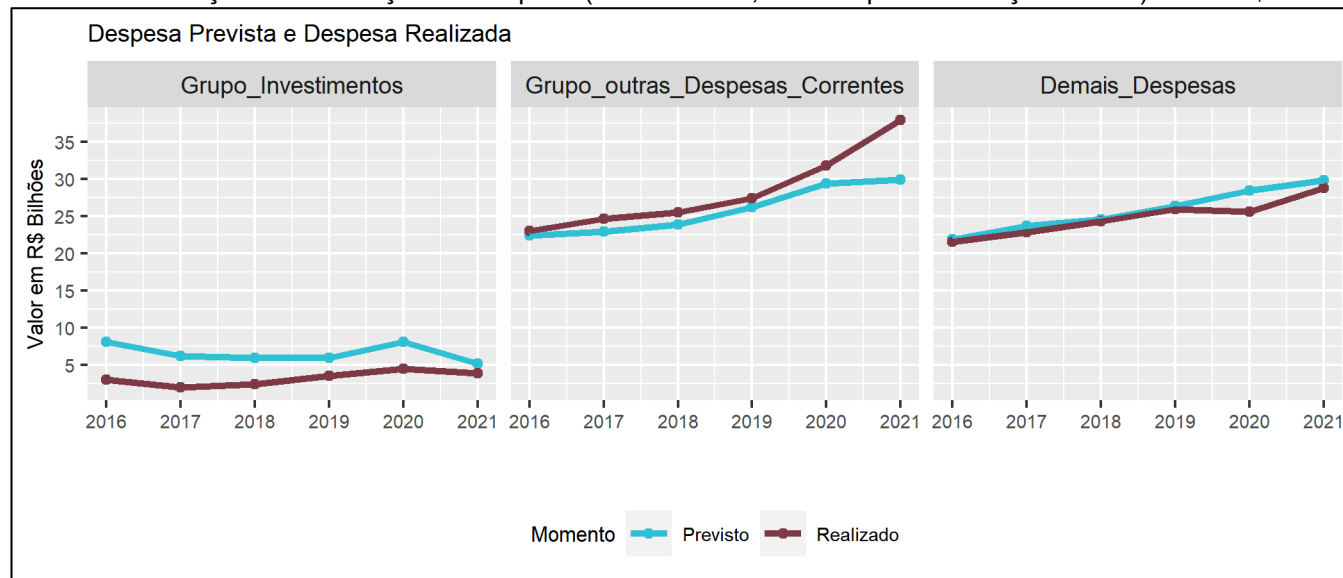
O gráfico mostra divergência entre os valores empenhados até 2021 e as previsões da PMSP. Considerando o grupo “Outras Despesas Correntes”, na LOA 2022 foi previsto um valor pouco menor do que o realizado em 2021, porém no PLDO está estimado um aumento de 16% para 2023.

Já no caso das “Demais Despesas”, a divergência pode ser explicada pela redução da despesa financeira, que havia sido prevista na LOA 2022 mas que, com a celebração do acordo do Campo de Marte, foi retirada das previsões do PLDO, por isso a redução por volta de R\$ 3 bilhões entre 2022 e 2023.

Os investimentos, por sua vez, apresentam um descolamento mais expressivo entre os valores realizados e previstos. Em relação ao valor empenhado em 2021 (R\$ 3,8 bilhões), a LOA 2022 já havia previsto um aumento de 90%, atingindo R\$ 7,2 bilhões, e o PLDO aumentou o montante novamente em 40% para 2023, chegando a R\$ 10,1 bilhões.

O gráfico a seguir apresenta o comportamento histórico de execução do orçamento, sinalizando incertezas sobre a capacidade da PMSP promover um aumento total de 166% nos valores empenhados de investimento entre 2021 e 2023.

Gráfico 5 - Evolução da Realização da Despesa (valor nominal, sem despesa intraorçamentária) Em R\$ bilhões



Fonte: Valores realizados obtidos no SOF pelo sistema Ábaco.

O grupo “Outras Despesas Correntes” tem empenhado valores acima da previsão orçamentária, o que poderia justificar o aumento observado na previsão do PLDO, enquanto que as “Demais Despesas” tiveram uma realização atípica em 2020, ano da pandemia, mas em 2021 os valores empenhados convergiram para o montante orçado.

Ao contrário, o grupo “Investimentos”, nos últimos 6 anos, sistematicamente executa menos do que o previsto. Conforme mostra o quadro a seguir, os dados do 1º quadrimestre de 2022 estão no mesmo patamar de investimentos de 2020.

Quadro 01 – Execução do grupo Investimentos no 1º quadrimestre do exercício Em R\$ mil

| Valor empenhado                 | 2020      | 2021    | 2022      |
|---------------------------------|-----------|---------|-----------|
| Investimentos (janeiro a abril) | 1.877.513 | 907.451 | 1.883.287 |

Fonte: Valores realizados obtidos no SOF pelo sistema Ábaco.

Desse modo seria necessária uma elevação dos investimentos da PMSP sem precedentes, em 2023, para que o valor empenhado se aproxime da previsão do PLDO (R\$ 10,1 bilhões).

É importante ressaltar que, pelo menos nos últimos três anos, a situação financeira do Município tem sido favorável. Desde 2017 o Município tem tido superávits orçamentários substanciais mesmo com os impactos da pandemia (uma média de 4% da Receita Arrecadada acima da Despesa Empenhada).

Em 2018 e 2019 a PMSP já mantinha um volume de recursos livres em caixa variando entre R\$ 3 bilhões e R\$ 8 bilhões, aproximadamente. A partir de 2020 começa uma nova trajetória de crescimento do caixa da PMSP em que o total de recursos livres passa a oscilar em um patamar bem mais alto, entre R\$ 10 bilhões e R\$ 15 bilhões.

Portanto, o histórico recente de baixa realização dos investimentos não se deve à ausência de recursos orçamentários ou financeiros.

Os próximos itens do presente trabalho tratam das premissas utilizadas para a utilização do saldo de superávit do exercício anterior e para a alocação do pagamento de restos a pagar, mostrando que os valores estimados não guardam compatibilidade com a série histórica da PMSP, e apresentam o recálculo da meta considerando o comportamento recente da execução das aludidas variáveis.

### **1.1.3. Impacto do superavit financeiro no cálculo da meta do resultado primário**

A Lei Federal 4.320/64<sup>5</sup> define o superavit financeiro como a diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro apurada no balanço patrimonial do ano encerrado, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas. Trata-se de uma das fontes por meio das quais é possível alterar o orçamento, subsidiando a abertura de um crédito adicional.

Segundo a 12ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), válida para 2022, por não constituir uma receita do ano de referência (pois já o foi em períodos anteriores), o superavit financeiro, ao viabilizar a abertura de créditos adicionais, ocasiona um desbalanceamento do equilíbrio orçamentário, já que promove a elevação das despesas originalmente fixadas sem respectiva contrapartida nas receitas realizadas no exercício financeiro de apuração.

Nesse sentido, a utilização de superavit financeiro também pode impactar diretamente o resultado primário, caso suporte a execução de despesas primárias. Com a abertura de um crédito adicional baseado em tal fonte, as despesas do exercício superarão as receitas arrecadadas (na hipótese de arrecadação similar à previsão, considerando ainda o equilíbrio da

<sup>5</sup> Lei Federal 4.320/64, art. 43, § 2º.

peça original) e, fatalmente, a execução orçamentária de despesas será majorada. Em se tratando de despesas primárias, o efeito será a redução do resultado primário do período.

A Subsecretaria do Tesouro Municipal (Sutem/SF), responsável pela metodologia que resultou na propositura das metas fiscais no PLDO de 2023, considerou os efeitos das eventuais despesas primárias amparadas por créditos adicionais decorrentes de superávits financeiros nas metas dos resultados primários de 2023, 2024 e 2025, prevendo a utilização de R\$ 4,0 bilhões, R\$ 5,0 bilhões e R\$ 2,0 bilhões, respectivamente, em cada ano.

A utilização do superavit financeiro, tal como aventado pela Sutem/SF, tem relevante influência no cálculo da meta de resultado primário para o triênio proposto, conforme se observa no quadro a seguir (em valores correntes):

Quadro 02 - Impacto da Utilização do Superavit Financeiro no Cálculo da Meta de Resultado Primário Em R\$

| Descrição / Ano                            | 2023               | 2024               | 2025               |
|--------------------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Meta de Resultado Primário (a)             | (4.262.253.228,00) | (5.443.027.521,00) | (95.213.637,00)    |
| Utilização de Superavit (b)                | (4.000.000.000,00) | (5.000.000.000,00) | (2.000.000.000,00) |
| Impacto do Superavit na Meta (c) = (b / a) | 94,5%              | 91,9%              | 2.100,5%           |

Fonte: elaborado pela auditoria com base na memória de cálculo apresentada por Sutem/SF/PMSP, disponibilizada em 29.04.22.

Em que pese a inclusão do uso do superavit no cálculo da meta do resultado primário ter base racional, dada a sua correlação direta com a ampliação das despesas no período no qual é executado, os valores estimados pela Sutem/SF não guardam compatibilidade com a série histórica observada no contexto da Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP).

Entre 2019 e 2021, a PMSP recorrentemente promoveu a abertura de créditos adicionais tendo como fonte de recurso o superavit financeiro demonstrado em balanço patrimonial do período anterior ao de referência, em quantias significativamente inferiores aos totais apurados. O balanço de 2018 evidencia a existência de superavit financeiro no montante de R\$ 5,1 bilhões e a PMSP abriu créditos adicionais em 2019 com tal fonte no valor de R\$ 1,9 bilhão (36,3%). Em 2020, foram abertos R\$ 2,1 bilhões (23,0%), do total possível de R\$ 9,0 bilhões. Em 2021, houve abertura de R\$ 6,5 bilhões (55,7%) do montante de R\$ 11,8 bilhões.

A análise do quanto de fato foi utilizado (empenhado, liquidado e pago) dos créditos adicionais abertos por superávits financeiros depende de controles orçamentários e contábeis, bem como da adequada evidenciação pela PMSP. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

(MCASP 7ª, 8ª e 9ª edições)<sup>6</sup>, prevê a apresentação de valores nas colunas de previsão atualizada e receita realizada do Balanço Orçamentário que devem corresponder ao quanto foi aberto **e utilizado para empenho de despesas**, respectivamente.

Nas alíneas “e” e “f” do item 2.3 da Parte V, o MCASP exige, ainda, a elaboração de notas explicativas ao Balanço Orçamentário, com o detalhamento das despesas executadas por tipo de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário) e a utilização do superávit financeiro e da reabertura de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário.

A PMSP tem descumprido sistematicamente estas exigências normativas, como se depreende dos apontamentos ora transcritos dos Relatórios Anuais de Fiscalização (RAF) de 2018, 2020 e 2021<sup>7</sup>:

#### **RAF 2018**

Não houve detalhamento da execução das despesas por tipo de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário), bem como da utilização do superávit financeiro e sua influência no resultado orçamentário, [...]. As lacunas identificadas representam descumprimento das alíneas “b”, “c” e “f” do item 2.5 da Parte V do MCASP 7ª edição.

#### **RAF 2020**

Ao analisar os montantes decorrentes de abertura de créditos adicionais oriundos de superávits financeiros de exercícios anteriores, constatou-se que não foi demonstrada a realização destes créditos adicionais na coluna “Receita Realizada”, em infringência ao estabelecido no item 2.5.1 da Parte V do MCASP 8ª Edição[...]. Houve apenas a repetição do montante de R\$ 2,1 bilhões apresentado na coluna “Previsão Atualizada”.

#### **RAF 2021**

Identificou-se junto ao demonstrativo que a linha Superávit Financeiro, coluna Receitas Realizadas, apresenta o valor de créditos adicionais abertos em vez dos créditos adicionais utilizados na execução da despesa, contrariando o MCASP 8ª Edição, parte V, item 2[...] juntamente com o MDF 11ª edição, subitem 03.01.05.01[...]

<sup>6</sup> MCASP 9ª ed., Parte V, item 2.5.1, página 502. Todas as versões anteriores contêm exigências similares.

<sup>7</sup> Processos eTCM 005301/2019, página 24, eTCM 005538/2021, página 142 e eTCM 005856/2022, página 117.

Face à limitação oriunda de inconformidades de responsabilidade da própria PMSP, a equipe de auditoria avaliou as economias orçamentárias ocorridas nos últimos 3 exercícios, atribuindo o superavit financeiro a elas integralmente, exceto quando constatada a abertura de créditos adicionais por excesso de arrecadação (nesse caso, o percentual de inexecução foi ponderado considerando também o impacto do excesso na economia orçamentária):

Quadro 03 - Cálculo do Percentual Médio de Utilização do SF, considerando a Economia Orçamentária Em R\$ mil

| Descrição / Ano                                                    | 2019      | 2020      | 2021       | Média 3 Anos |
|--------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|------------|--------------|
| Superavit financeiro apurado no exercício anterior (a)             | 5.127.202 | 8.991.309 | 11.768.255 | 8.628.922    |
| Superavit financeiro aberto no exercício de apuração (b)           | 1.861.315 | 2.071.895 | 6.553.710  | 3.495.640    |
| Percentual de abertura do superavit financeiro (c) = (b / a)       | 36,3%     | 23,0%     | 55,7%      | 38,3%        |
| Economia orçamentária no exercício de apuração (d)                 | 4.105.411 | 7.008.818 | 5.750.149  | 5.621.459    |
| Valor da economia orçamentária atribuído ao SF (e)*                | 1.861.315 | 2.071.895 | 3.363.837  | 2.432.349    |
| Percentual do SF sobre a economia orçamentária (f) = (e / d)       | 45,3%     | 29,6%     | 58,5%      | 44,5%        |
| Percentual de utilização do superavit financeiro (g) = [1-(e / b)] | 0,0%      | 0,0%      | 48,7%      | <b>30,4%</b> |

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria com base nos balanços patrimoniais de 2018, 2019 e 2020, balanços orçamentários de 2019, 2020 e 2021 e saldos da conta contábil 5.2.2.1.3.02.00 – Excesso de Arrecadação em 2019, 2020 e 2021.

\*Obs.: calculado com base na representatividade do superavit financeiro sobre o aumento da dotação atualizada frente à dotação inicial e da economia orçamentária apurada no período, considerando ainda eventuais acréscimos por excesso de arrecadação.

O histórico da PMSP, consoante cálculos procedidos pela auditoria, demonstra que a média de abertura de créditos adicionais por superavit financeiro e de sua utilização, tomando por base os exercícios de 2019, 2020 e 2021, é de 38,3% e **30,4%**, respectivamente.

O superavit financeiro apurado no Balanço Patrimonial de 2021 foi de R\$ 16,5 bilhões. Para 2022, Sute/SF previu a abertura de R\$ 3,0 bilhões e, para 2023, R\$ 4,0 bilhões, correspondentes a 18,2% e 24,2%, sinalizando a prudência dos números de maneira alinhada à série histórica.

Todavia, o mesmo não pode ser afirmado quanto à execução do referido superavit, já que na memória de cálculo de Sute/SF foi estimada a utilização de 100% dele para a realização de despesas primárias em todos os anos entre 2023 e 2025. Procedendo ao recálculo das metas do período levando em conta a série histórica já exposta, os resultados primários propostos seriam os seguintes:

Quadro 04 - Recálculo da Meta de Resultado Primário com Base na Série Histórica

Em R\$

| Descrição / Ano                                         | 2023                      | 2024                      | 2025                    |
|---------------------------------------------------------|---------------------------|---------------------------|-------------------------|
| Resultado primário conforme PLDO 2023 (a)               | (4.262.253.228,00)        | (5.443.027.521,00)        | (95.213.637,00)         |
| Utilização de superavit financeiro – SuteM/SF (b)       | (4.000.000.000,00)        | (5.000.000.000,00)        | (2.000.000.000,00)      |
| Recálculo SF conforme série histórica (c) = (b x 30,4%) | (1.216.000.000,00)        | (1.520.000.000,00)        | (608.000.000,00)        |
| <b>Recálculo resultado primário (d) = (a – b + c)</b>   | <b>(1.478.253.228,00)</b> | <b>(1.963.027.521,00)</b> | <b>1.296.786.363,00</b> |

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, tomando por base memória de cálculo apresentada por SuteM/SF em 29.04.22.

Assim, constata-se a ausência de razoabilidade na metodologia de SuteM/SF quanto à alocação da totalidade dos superávits financeiros a serem abertos no triênio examinado para dimensionamento das despesas primárias, corroborada pela apuração de meta positiva em 2025, após recálculo tomando por base a série histórica de utilização efetiva de tal fonte na execução orçamentária municipal.

#### 1.1.4. Impacto dos restos a pagar no cálculo da meta do resultado primário

O MDF 12ª edição dispõe que, para apuração do resultado primário pela metodologia “acima da linha”<sup>8</sup>, deverão ser cotejadas as receitas e despesas orçamentárias pelo regime de caixa. Isso significa que, no tocante às despesas, deverá ser considerado o estágio do **pagamento** na execução orçamentária.

No cálculo procedido por SuteM/SF, foi realizado ajuste para expurgar do valor da meta do resultado primário proposta no PLDO 2023 os efeitos dos restos a pagar inscritos e não pagos. Isso porque a premissa da área técnica da Secretaria da Fazenda foi igualar o total da despesa à receita estimada (R\$ 90,1 bilhões para 2023) para, a partir daí, sopesar efeitos de outras variáveis na definição da despesa primária (como a utilização de superavit financeiro, a diminuição das despesas intraorçamentárias e das financeiras/não primárias).

Como o montante da despesa teve por base o total da receita, SuteM/SF considerou a expectativa de rolagem de parte do orçamento para períodos seguintes para o cálculo da meta, já que tradicionalmente nem todos os empenhos são quitados dentro do próprio exercício financeiro no qual são emitidos. Dessa forma, a Subsecretaria chegou aos seguintes valores de despesas primárias projetadas para o triênio 2023/2025:

<sup>8</sup> Segundo o item 03.06.05.01 do MDF 12ª edição, a metodologia “acima da linha” Identifica o resultado a partir da mensuração dos fluxos de ingressos (receitas orçamentárias) e saídas (despesas orçamentárias). Essa metodologia permite ao gestor avaliar os resultados da política fiscal corrente por meio da avaliação dos componentes que deram causa ao resultado.

Quadro 05 - Cálculo da Despesa Primária para 2023-2025 Após Ajustes de Restos a Pagar Em R\$

| Descrição / Ano                             | 2023               | 2024               | 2025               |
|---------------------------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Despesa Primária Total Empenhada            | 94.137.664.875,00  | 97.959.125.742,00  | 98.979.745.738,00  |
| (-) Restos a Pagar Transferidos (Primários) | (6.910.657.323,00) | (6.326.972.547,00) | (7.435.224.675,00) |
| (+) Restos a Pagar Pagos (Primários)        | 5.634.120.753,00   | 6.110.657.323,00   | 5.526.972.547,00   |
| % de Restos a Pagar Transferidos Não Pagos  | 18,5%              | 3,4%               | 25,7%              |
| (=) Despesa Primária Total Paga             | 83.426.857.464,00  | 87.411.691.081,00  | 86.168.644.029,00  |

Fonte: memória de cálculo de SuteM/SF disponibilizada em 29.04.22.

Ocorre que, historicamente, um expressivo volume de restos a pagar tem sido cancelado pelas unidades e órgãos integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social do Município. O quadro seguinte evidencia a média de 24,8% de cancelamentos, levando em conta os últimos 5 exercícios financeiros:

Quadro 06 - Cancelamento de Restos a Pagar nos Últimos 5 Anos Em R\$ mil

| Descrição / Ano                   | 2017      | 2018      | 2019      | 2020      | 2021      | Média        |
|-----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|--------------|
| (+) RP Não Processados Cancelados | 488.718   | 627.136   | 529.217   | 1.115.624 | 1.417.841 | 835.707      |
| (+) RP Processados Cancelados     | 4.569     | 4.492     | 542       | 1.147     | 1.765     | 2.503        |
| (=) Total de RP Cancelados (a)    | 493.287   | 631.628   | 529.760   | 1.116.771 | 1.419.606 | 838.210      |
| RP Inscritos no Ano Anterior (b)  | 1.688.456 | 2.826.477 | 2.778.902 | 3.778.057 | 5.805.260 | 3.375.430    |
| % Cancelamento (c) = (a / b)      | 29,2%     | 22,3%     | 19,1%     | 29,6%     | 24,5%     | <b>24,8%</b> |

Fonte: balancete analítico da despesa consolidado de 2017 a 2021 (grupo 6.3.0.0.0.00.00) e balanço orçamentário de 2016 a 2020.

No cálculo realizado por SuteM/SF, apenas os cancelamentos do ano de 2025 estão compatíveis com a média observada pela equipe de auditoria entre 2017 e 2021. Ajustando os anos de 2023 e 2024, tem-se o seguinte recálculo da meta de resultado primário:

Quadro 07 - Recálculo do Resultado Primário Após Ajustes dos Restos a Pagar Em R\$

| Descrição / Ano                                                                  | 2023                  | 2024                    |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------|
| Receita Primária Total conforme AsecO/SF (a)                                     | 79.164.604.236,00     | 81.968.663.560,00       |
| Despesa Primária Total Empenhada Sem Intra conforme SuteM/SF (b)                 | (84.703.394.034,00)   | (87.628.006.305,00)     |
| Restos a Pagar Transferidos conforme SuteM/SF (c)                                | 6.910.657.323,00      | 6.326.972.547,00        |
| Ajuste de Restos a Pagar – Média Histórica de Cancelamentos (d) = (c * 24,8%)    | (1.713.843.016,10)    | (1.569.089.191,66)      |
| Previsão de Pagamento de Restos a Pagar conforme Histórico (e) = (c – d)         | 5.196.814.306,90      | 4.757.883.355,34        |
| Despesa Primária Total Paga conforme Recálculo da Auditoria (f) = (b + c – e)    | (82.989.551.017,90)   | (86.058.917.113,34)     |
| Resultado Primário Após Ajustes de Restos a Pagar/Recálculo (g) = (a – f)        | (3.824.946.781,90)    | (4.090.253.553,34)      |
| Resultado Primário Proposto no PLDO 2023 (h)                                     | (4.262.253.228,00)    | (5.443.027.521,00)      |
| <b>Diferença entre Resultados Primários Proposto e Recalculado (i) = (g – h)</b> | <b>437.306.446,10</b> | <b>1.352.773.967,66</b> |
| Impacto do Recálculo na Meta Originalmente Proposta por SF (j) = (i / h)         | 10,3%                 | 24,8%                   |

Fonte: elaborado pela equipe de auditoria, tomando por base memória de cálculo apresentada por SuteM/SF em 29.04.22.

Assim, verifica-se que o cálculo das metas de resultados primários dos anos de 2023 e 2024 não contemplaram as previsões de cancelamentos de restos a pagar transferidos com base na série

histórica observada no Município, resultando em valores inferiores aos que seriam apurados em sentido contrário, razão pela qual se recomenda à SUTEM/SF a revisão da metodologia visando sua adequação à realidade da execução orçamentária e financeira paulistana.

## 1.2. Recálculo da Meta de Resultado Primário com base na Série Histórica

Conforme explicado no item 1.1, a metodologia da PMSP para o cálculo do resultado primário está em desacordo com o previsto no MDF. Os itens 1.1.1 (Receitas) e 1.1.2 (Despesas) evidenciam que a premissa inicial, qual seja, a hipótese de que todos os recursos obtidos em cada ano serão totalmente empenhados durante o exercício, não tem amparo no comportamento recente das finanças municipais.

No entanto, mesmo que a premissa inicial fosse considerada válida, o cálculo realizado pela PMSP partiu de valores inconsistentes em relação à série histórica, para a utilização de superávit financeiro e pagamento de restos a pagar (subitens 1.1.3 e 1.1.4).

O quadro a seguir apresenta o recálculo das metas de resultado primário para o triênio 2023-2025, considerando os valores decorrentes da análise da série histórica da utilização de superávit financeiro e do pagamento de restos a pagar, após cancelamentos:

Quadro 08 – Recálculo das Metas de Resultado Primário no Triênio 2023-2025

Em R\$

| Descrição / Ano                                          | 2023                  | 2024                    | 2025                    |
|----------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|
| Meta Proposta pelo Poder Executivo – PLDO 2023           | (4.262.253.228,00)    | (5.443.027.521,00)      | (95.213.637,00)         |
| (-) Utilização de Superávit Financeiro Prevista          | (4.000.000.000,00)    | (5.000.000.000,00)      | (2.000.000.000,00)      |
| (+) Utilização de Superávit Financeiro – série histórica | (1.216.000.000,00)    | (1.520.000.000,00)      | (608.000.000,00)        |
| (-) Ajuste Cancelam. Restos a Pagar – série histórica    | (1.713.843.016,10)    | (1.569.089.191,66)      | -                       |
| <b>(=) Meta de Resultado Primário Recalculada</b>        | <b>235.589.788,10</b> | <b>(393.938.329,34)</b> | <b>1.296.786.363,00</b> |

Fonte: elaborado pela auditoria tomando por base a memória de cálculo disponibilizada por SUTEM/SF em 29.04.22 e dados extraídos do SOF.

Destaca-se a inversão, em 2023, com a meta inicial de R\$ 4,26 bilhões negativos passando a R\$ 235,59 milhões positivos.

Por fim, a Auditoria reafirma que a competência legal para o cálculo das metas fiscais é da PMSP, com aprovação da CMSP. O teste de recálculo acima tem por objetivo apenas ilustrar o impacto das premissas metodológicas adotadas pela PMSP na elaboração do PLDO, proporcionando evidências de auditorias para subsidiar a avaliação do projeto de Lei pela CMSP.

## ANEXO II – COMENTÁRIOS DO GESTOR (Auditoria PLDO 2023)

### 2.1. Autorização para a abertura de créditos adicionais no PLDO

Constam do texto principal do PLDO de 2023 os artigos 40<sup>1</sup> e 41<sup>2</sup>, que tratam sobre autorizações para a efetivação de alterações orçamentárias pelos Poderes Executivo e Legislativo (inclusive Tribunal de Contas) à peça originalmente aprovada pelo parlamento. O limite proposto no texto encaminhado pela Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP) para a abertura de créditos adicionais suplementares foi de 10% do total da despesa fixada na LOA de 2023, ressalvadas as exceções dispostas no § 4º do art. 40.

Essa forma de autorização vem sendo questionada pela Auditoria do TCMSP, pois as exceções habitualmente previstas na LOA, na prática, retiram a eficácia do referido limite de 10%. Dito de outra forma, as exceções são tão abrangentes que o Poder Executivo recebe uma grande autonomia para realizar alterações orçamentárias durante a execução das suas despesas.

O resultado dessa situação é que a Câmara Municipal de São Paulo (CMSP), durante o processo legislativo orçamentário, define prioridades em determinadas temas, mas no momento de executar o orçamento a PMSP pode realizar as despesas priorizando outras áreas.

O quadro a seguir mostra que a CMSP, ao aprovar a Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2021, estabeleceu que deveriam ser aumentados os recursos para determinadas funções de governo, em relação as despesas realizadas em 2020. No entanto, a PMSP, durante a execução do orçamento, alterou as dotações orçamentárias e redirecionou os recursos para outras funções.

<sup>1</sup> PL 277/22, art. 40. Observadas as normas de controle e acompanhamento da execução orçamentária, e com a finalidade de facilitar o cumprimento da programação aprovada na Lei Orçamentária Anual, fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos adicionais, devidamente justificados, nos termos dos arts. 42, 43 e 44 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, para a Administração Direta, Indireta e seus Fundos Especiais, observado, em relação aos créditos adicionais suplementares, o limite de 10% (dez por cento) do total da despesa fixada na Lei Orçamentária Anual de 2023.

<sup>2</sup> PL 277/22, art. 41. Ficam a Mesa da Câmara Municipal de São Paulo e o Tribunal de Contas do Município de São Paulo, observadas as normas de controle e acompanhamento da execução orçamentária, com a finalidade de facilitar o cumprimento da programação aprovada na Lei Orçamentária Anual de 2023, autorizados a suplementar, mediante ato próprio, sem onerar o limite estabelecido no art. 40 desta Lei, as dotações dos respectivos Órgãos e Fundos Especiais, desde que os recursos para cobertura sejam provenientes de anulação total ou parcial de dotações orçamentárias no âmbito de cada entidade, conforme estabelece o inciso II do art. 27 da Lei Orgânica do Município de São Paulo.

Quadro 09 – Alterações na execução orçamentária

Em R\$ mil

| Função              | A = Empenho 2020  | B = LOA 2021      | C = Empenho 2021  | Variação % (B/A) = LOA2021/Empenho2020 | Variação % (C/B) = Empenho2021/LOA2021 |
|---------------------|-------------------|-------------------|-------------------|----------------------------------------|----------------------------------------|
| Relações Exteriores | 262               | 460               | 197               | 75,5                                   | -57,2                                  |
| Administração       | 1.787.709         | 2.533.632         | 1.811.916         | 41,7                                   | -28,5                                  |
| Habitação           | 971.480           | 1.313.255         | 1.115.542         | 35,2                                   | -15,1                                  |
| Segurança Pública   | 602.702           | 785.472           | 630.778           | 30,3                                   | -19,7                                  |
| Transporte          | 5.601.012         | 4.632.885         | 5.435.487         | -17,3                                  | 17,3                                   |
| Assistência Social  | 1.851.487         | 1.422.756         | 2.011.768         | -23,2                                  | 41,4                                   |
| Comércio e Serviços | 274.191           | 204.385           | 231.168           | -25,5                                  | 13,1                                   |
| Comunicações        | 151.213           | 105.339           | 205.185           | -30,3                                  | 94,8                                   |
| Demais Funções      | 53.675.281        | 56.964.522        | 61.981.243        | 6,1                                    | 8,8                                    |
| <b>TOTAL</b>        | <b>64.915.337</b> | <b>67.962.707</b> | <b>73.423.283</b> | <b>4,7</b>                             | <b>8,0</b>                             |

Fonte: Dados do SOF extraídos pelo sistema Abaco.

Os dados mostram que a LOA 2021 continha a dotação de valores significativamente maiores para as funções Relações Exteriores, Administração, Habitação e Segurança Pública, em relação ao que havia sido empenhado em 2020. Entretanto, durante a execução do orçamento, os empenhos realizados pela PMSP não seguiram a previsão do orçamento, de modo que a realização das despesas ficou consideravelmente abaixo do previsto para 2021.

Cabe destacar que, em 2021, o cenário de excesso de arrecadação permitiu que o total empenhado ficasse R\$ 5,46 bilhões acima do orçamento aprovado. Logo, havia recursos suficientes para a execução completa da LOA conforme aprovado pela CMSP.

Ademais, a análise da legalidade do instrumento, tratada no próximo item, demonstra que as autorizações para alterações orçamentárias, da forma como estão definidas no PLDO 2023, infringem a legislação aplicável.

### 2.1.1. Análise de conformidade

Os artigos 40 e 41 do PLDO colidem com o arcabouço normativo vigente, em especial a Lei Federal 4.320/64 e a Constituição Federal, consoante excertos ora reproduzidos:

Lei Federal 4.320/64

Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

I - **Abrir créditos suplementares até determinada importância** obedecidas as disposições do artigo 43;

Constituição Federal de 1988

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

[...]

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, **não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares** e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (grifos nossos)

Como se depreende da leitura dos dispositivos destacados, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) não é o instrumento de planejamento apropriado para autorizar a abertura de créditos adicionais, cabendo à Lei Orçamentária Anual (LOA) tratar do assunto.

Segundo a Constituição Federal, compete à LDO disciplinar a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro<sup>3</sup> (os quais demandam autorização legislativa que não pode derivar da LOA, uma vez que as exceções ao princípio orçamentário da exclusividade na lei orçamentária se restringem à autorização para abertura de créditos adicionais e contratação de operações de crédito). Tais institutos não se confundem com os créditos adicionais.

A finalidade dos institutos do remanejamento, transposição e transferência é descrita com bastante clareza na LDO de 2022 da União<sup>4</sup>, especificamente no art. 53:

Art. 53. Ato do Poder Executivo federal poderá transpor, remanejar, transferir ou utilizar, total ou parcialmente, as dotações orçamentárias aprovadas na Lei Orçamentária de 2022 e nos créditos adicionais, em decorrência da extinção, da transformação, da transferência, da incorporação ou do desmembramento de órgãos e entidades, e de alterações de suas competências ou atribuições, mantida a estrutura programática, expressa por categoria de programação, conforme definida no § 1º do art. 5º, inclusive os títulos, os descritores, as metas e

<sup>3</sup> CF, art. 167. Art. 167. São vedados:

[...]

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

<sup>4</sup> Lei Federal 14.194, de 20.08.21.

os objetivos, assim como o detalhamento por esfera orçamentária, GND, fontes de recursos, modalidades de aplicação e identificadores de uso, e de resultado primário.

Parágrafo único. A transposição, a transferência ou o remanejamento não poderá resultar em alteração dos valores das programações aprovadas na Lei Orçamentária de 2022 ou nos créditos adicionais, hipótese em que poderá haver, excepcionalmente, adequação da classificação funcional, da esfera orçamentária e do Programa de Gestão, Manutenção e Serviço ao Estado ao novo órgão.

Diferentemente de tais institutos, os créditos adicionais detêm a prerrogativa de alterar quantitativa e qualitativamente os programas de governo, podendo modificar substancialmente o pacto social firmado originalmente na LOA, em termos de alocação de recursos para o alcance de políticas públicas. Daí habitualmente se fixar um limite para a abertura de créditos adicionais (o que não se verifica para o remanejamento, a transposição e a transferência).

Assim, a LDO de 2023 da PMSP deve se restringir a dispor sobre os instrumentos taxativamente elencados no Inciso VI, art. 167 da Constituição Federal, competindo à LOA autorizar a abertura de créditos adicionais, razão pela qual os textos diretamente relacionados a créditos adicionais devem ser vetados pela CMSP na avaliação do PLDO apresentado pelo Poder Executivo Municipal paulistano.

Ainda, deve-se ressaltar que, ao contrário do texto constante do § 2º, art. 40 do PLDO de 2023 do Município de São Paulo<sup>5</sup>, a Lei de Diretrizes Orçamentárias da União orienta de maneira inequívoca quais tipos de alterações não se qualificam como créditos adicionais, a exemplo daquelas destinadas a trocas de fontes de recursos ou modificação de grupos de naturezas de despesas (GND) dentro do mesmo subtítulo<sup>6</sup> (GND 2 pelo 6, por exemplo e vice-versa), ou à realocação de dotações face à extinção de órgãos e ulterior substituição por novos.

Para cumprir seu papel de orientador à elaboração da Lei Orçamentária Anual, nos termos do § 2º, art. 165 da Constituição Federal<sup>7</sup>, a LDO para o exercício financeiro de 2023 carece de

<sup>5</sup> PL 277/22, art. 40, § 2º. Sem prejuízo do disposto no caput, fica o Poder Executivo autorizado a transpor, remanejar, transferir ou utilizar, total ou parcialmente, as dotações orçamentárias aprovadas na lei orçamentária e em créditos adicionais.

<sup>6</sup> Segundo o Manual Técnico de Orçamento (MTO) 2022, editado pela SOF, o subtítulo é o menor nível da categoria de programação, sendo utilizado, especialmente, para especificar a localização física da ação (onde a ação é executada ou onde está o beneficiário do gasto).

<sup>7</sup> CF, art. 165, § 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, **orientará a elaboração da lei orçamentária anual**, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (grifo nosso)

aprimoramentos no tocante à especificação das modificações orçamentárias passíveis de enquadramento como remanejamentos, transposições, transferências e demais atos infralegais não qualificados como créditos adicionais.

Por fim, quanto ao aspecto de conformidade, destaca-se que, ao citar os arts. 42 e 43 da Lei Federal 4.320/64, o art. 40 do PLDO 2023 apresentado pela PMSP dá margem à interpretação sobre eventual autorização para abertura de créditos especiais, os quais, conforme disposto na referida legislação federal, dependem de lei específica, da existência de recursos disponíveis e carecem de exposição justificada, sendo indevida a possibilidade de sua aprovação por intermédio da LDO.

Feita a abordagem da atecnia legislativa presente no texto preliminar da LDO de 2023, cumpre enfatizar o cerne da problemática relacionada ao assunto, mesmo que ele só volte a ser discutido por ocasião da apreciação do PLOA de 2023: as vastas exclusões ao limite de 10% para abertura de créditos adicionais consignadas no § 4º do art. 40 do PLDO<sup>8</sup>.

Apesar deste tópico ser pauta recorrente em trabalhos de fiscalização a cargo do TCMSP, nenhum avanço no aprimoramento do controle das alterações orçamentárias resultantes de créditos adicionais (em especial, das exceções para cômputo no limite legal a eles associadas), foi identificado nos últimos anos. No eTCM 014889/2021 foi assinalado o seguinte, acerca da temática:

[...] o PLOA 2022, em seu artigo 7º, autoriza o Poder Executivo a abrir créditos adicionais suplementares para a Administração Direta, Indireta e seus Fundos Especiais até o limite de 10% da despesa fixada consolidada.

A diversidade e o excesso das exclusões especificadas nos artigos 8º e 9º retira, na prática, a efetividade do referido limite, permitindo ampla discricionariedade ao Poder Executivo.

<sup>8</sup> PL 277/22, art. 40, § 4º. § 4º Ficam excluídos do limite estabelecido no caput deste artigo os créditos adicionais suplementares:

I - abertos com recursos da Reserva de Contingência, em conformidade com o disposto no Decreto-Lei Federal nº 1.763, de 16 de janeiro de 1980;

II - destinados a suprir insuficiências nas dotações referentes ao serviço da dívida pública;

III - destinados a suprir insuficiências nas dotações dos Fundos Especiais decorrentes do recebimento de recursos extraordinários;

IV - destinados a suprir insuficiências nas dotações de pessoal;

V - destinados a suprir insuficiências nas dotações das funções Educação, Assistência Social, Saúde, Habitação, Saneamento e Transporte;

VI - com remanejamento de recursos entre órgãos da Administração Direta e Indireta;

VII - abertos com recursos de operações de crédito autorizadas e/ou contratadas durante o exercício;

VIII - abertos com recursos provenientes de emendas parlamentares estaduais ou federais;

IX - abertos com recursos provenientes do Orçamento do Estado de São Paulo para cobertura de quaisquer despesas;

X - destinados a suprir insuficiências nas dotações decorrentes da aplicação do art. 39 desta Lei.

Constata-se que as exclusões envolvem, além das despesas com pessoal, as funções mais representativas do Município: Educação, Saúde e Transporte.

Em auditoria realizada para verificar a regularidade dos créditos adicionais abertos até junho de 2021 (eTCM 013107/2021) constatou-se que as movimentações de créditos adicionais no período representaram 5,8% da despesa fixada consolidada. Considerando as exclusões permitidas pela LOA para 2021, a movimentação foi reduzida para 0,39%.

O efeito das exclusões, tal como apontado na citada auditoria, é a ineficácia de uma das principais atribuições da peça orçamentária: o controle, pelo parlamento e pela sociedade, da alocação dos recursos públicos em ações previamente definidas por ocasião das discussões envolvendo a formulação do orçamento governamental.

A PMSP tem promovido alterações nos orçamentos anuais em percentuais significativamente maiores aos aprovados pela CMSP, em uma análise das modificações brutas, ou seja, sem quaisquer exclusões, tais como demonstram os últimos relatórios de auditorias do TCMSP sobre créditos adicionais:

| Quadro 10 - Limites Fixados para Créditos Adicionais e Percentuais Atingidos Sem Exclusões |              |              |              | Em R\$ mil   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Descrição / Ano                                                                            | 2018         | 2019         | 2020         | 2021         |
| Limite p/ Abertura de Créditos Adicionais                                                  | 8%           | 10%          | 10%          | 10%          |
| Despesa Fixada p/ o Exercício (a)                                                          | 56.371.000   | 60.563.450   | 68.989.441   | 67.902.709   |
| Créditos Adicionais Abertos Sem Exclusões (b)                                              | 9.328.000    | 8.378.419    | 14.418.905   | 17.681.244   |
| <b>% Créditos Adicionais Sem Exclusões (b / a)</b>                                         | <b>16,5%</b> | <b>13,8%</b> | <b>20,9%</b> | <b>26,0%</b> |

Fonte: eTCM 013107/2021, 010722/2020, 013343/2019 e 72.005.362/18-62.

Em 3 dos últimos 4 exercícios financeiros elencados, as alterações orçamentárias superaram mais que o dobro do limite originalmente autorizado pela CMSP, desconsideradas as exclusões legalmente dispostas nas respectivas LOA's dos períodos.

Assim, visando evitar a fixação de um teto fictício para a abertura de créditos adicionais e a consequente perda de controle do orçamento pelo Poder Legislativo, recomenda-se à Casa de Leis que pondere qual seria o percentual máximo tolerável para modificações do orçamento originalmente aprovado, com o estabelecimento desse percentual na próxima LOA sem a definição de exceções ao limite estabelecido.