

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

**Voto Vista n.º: 282/2018**

**Partes:** Diversos órgãos.

**Natureza:** Verificação *in loco*.

**Objeto:** Procedimento fiscalizatório com objetivo de apurar se os cancelamentos de empenhos realizados em diversos órgãos e entidades do Município, em dezembro de 2016, estavam correlacionados a serviços prestados e/ou materiais entregues até 31/12/2016, e, ainda, a forma como as anulações de despesa ocorreram.

**EMENTA:** DIREITO ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO. RESTOS A PAGAR. NECESSIDADE DE DISPONIBILIDADE FINANCEIRA. EXIGIBILIDADE NA LIQUIDAÇÃO. SEM EXIGIBILIDADE ANTES DA LIQUIDAÇÃO. PRECEDENTE DO TCMRJ. PROCESSO N° 40/6066/2015. CANCELAMENTOS DE EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS. PREVISÃO LEGAL. JURISPRUDÊNCIA DO TCMRJ EM 2016. ART. 42 DA LRF CUMPRIDO. SUFICIÊNCIA FINANCEIRA AO FINAL DE 2016. MATRÍCULA GENÉRICA. FUNCIONALIDADE POSSÍVEL. QUESTÃO OPERACIONAL “INTERNA CORPORIS”. SEPARAÇÃO DE PODERES. UTILIZAÇÃO DE MATRÍCULAS PESSOAIS. FALHA CORRIGIDA IMEDIATAMENTE. RESPONSÁVEIS CLARAMENTE IDENTIFICADOS. JUSTA INCERTEZA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ART. 359-B DO CÓDIGO PENAL. CANCELAMENTO DE DESPESA NÃO É DESPESA SEM PRÉVIO EMPENHO. INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADES. AUSÊNCIA DE DANO. POSSIBILIDADE DE SUPERÁVIT FINANCEIRO FICTÍCIO. ANÁLISE NA PRESTAÇÃO DE CONTAS.

1. A inscrição em Restos a Pagar acima do saldo de disponibilidades financeiras, além de ser conduta vedada até pelo Código Penal (art. 359-B e art. 359-F), é contraditória visto que os Restos a Pagar – que não são dotações orçamentárias, muito menos do ano subsequente - são despesas do ano **em que ocorreram seus empenhos** e que

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

- continuarão sendo realizadas (liquidação e pagamento no caso de Restos a Pagar Não Processados e pagamento no caso de Restos a Pagar Processados) à conta do orçamento e das disponibilidades financeiras desse mesmo ano.
2. O cancelamento de empenhos não liquidados não é por si uma conduta ilegal porque prevista expressamente na LRF, na Lei 4.320/64, e em decretos dos Poderes Executivos, a exemplo do Decreto Federal nº 93.872/86.
  3. Na gestão de 2016 da Cidade do Rio de Janeiro vigorava decisão do TCMRJ (40/6066/2015), de junho de 2016, que fixava tese de que a exigibilidade somente surgiria com a liquidação da despesa.
  4. Assim, a análise das contas do Prefeito de 2016 - que teve a gestão orientada por esta Corte no processo 40/6066/2015 - deveria ter sido realizada sem a inclusão dos empenhos não liquidados, mesmo com serviços prestados ou produtos entregues, visto que não eram considerados “exigíveis” conforme posição firmada em junho de 2016 por este Tribunal.
  5. Seguindo entendimento desta Corte à época – não incluindo as despesas empenhadas, não liquidadas, mesmo com serviços “prestados” ou produtos “entregues”, como dívida do ente por não ter havido a liquidação e nascido a exigibilidade para o credor - o superávit de caixa ao final de 2016 foi de R\$ 545,36 milhões.
  6. Mesmo incluindo as despesas empenhadas não liquidadas, com serviços prestados ou produtos entregues, no cálculo da suficiência financeira no final de 2016, haveria um *superavit* de disponibilidades financeiras de R\$ 38,9 milhões.
  7. Sob os dois ângulos de análise, o saldo de disponibilidades financeiras - já subtraídas todas as dívidas da Prefeitura – foi positivo no final de 2016 e, portanto, houve cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
  8. À época do julgamento, realizado em 2017, referente às contas de 2016 do Chefe do Poder Executivo, os relatórios da Controladoria Geral do Município e da Coordenadoria desta Corte apontavam insuficiência de caixa de R\$ 18,57 milhões porque subtraíam das disponibilidades financeiras (R\$ 545,36 milhões) o valor - que se mostrou equivocado conforme afirmado pela CGM neste processo - de R\$ 563,95 milhões (tendo em vista que o valor correto, segundo a CGM e aceito pela CAD, a ser subtraído das disponibilidades, corresponderia a R\$ 506,46 milhões).

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

9. A grande dificuldade para que a CGM e a CAD definissem, de forma segura e precisa, a suficiência financeira ao final de 2016 demonstra que havia ao final daquele ano justa incerteza sobre a disponibilidade financeira para fazer frente aos compromissos assumidos.
10. Ao final de 2016, havia fundado receio da possibilidade de cometimento do crime previsto no art. 359-B do Código Penal caso fossem inscritas em Restos a Pagar as despesas empenhadas não liquidadas que, no final, foram canceladas.
11. Apesar de não ser o cancelamento de empenhos uma conduta vedada pelo ordenamento pátrio, mesmo que houvesse alguma interpretação quanto à irregularidade da referida ação, não seria possível exigir uma conduta diversa da realizada pelo Chefe do Executivo à época dos fatos narrados nestes autos.
12. Assumir dívidas, realizar operações de crédito, ou atrasar pagamentos, desde que dentro dos limites legais, não geram danos ao erário.
13. Não há ilegalidade em criar funcionalidade que permita o cumprimento de ordem legal, assim como não há qualquer restrição legal quanto ao cancelamento de empenhos realizados em conjunto.
14. “Cancelar empenhos” nada tem a ver com a conduta proibida de “realizar despesa” sem prévio empenho prevista pelo art. 60 da Lei 4.320/64.
15. Os cancelamentos de empenho podem gerar *superavits* financeiros fictícios, e por isso, devem ser avaliados de forma ampla nas contas dos ordenadores, principalmente, nas contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo.
16. Não havendo qualquer afronta aos mandamentos legais, principalmente no que se refere ao art. 42 da LRF, o processo deve ser arquivado tendo em vista o cumprimento do objetivo para o qual foi criado.

**RELATÓRIO**

Trata-se de processo formado para verificar o contido nos ofícios encaminhados pela MultiRio (Ofício nº 199, de 26/12/2016) e Comlurb (Ofício nº 577/2016, de 29/12/2016), que relatavam anulações de empenhos realizadas em dezembro de 2016, supostamente sem a autorização dos respectivos ordenadores de despesa.

Em uma análise preliminar, a Coordenadoria de Auditoria e Desenvolvimento (CAD) constatou que, além das Jurisdicionadas supracitadas, diversos órgãos e entidades haviam

### **Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

cancelado empenhos de valores expressivos. Por isso, o Exmo. Sr. Presidente autorizou verificação *in loco* com o objetivo em epígrafe.

A partir da verificação em questão, a CAD produziu relatório inicial, de fls. 28 a 47, cujos achados estão itenizados da seguinte forma: **3.1)** Argumento de que uma Recomendação do TCMRJ Motivou o Cancelamento dos Saldos dos Empenhos; **3.2)** Cancelamento de Empenhos por Lote sem Autorização dos Ordenadores Responsáveis; **3.3)** Empenhos Cancelados na Matrícula Genérica 9000201-6; **3.4)** Empenhos Cancelados pelos Ordenadores após o Decreto Municipal de Encerramento do Exercício, e **3.5)** Achados da Assessoria de Informática: (**3.5.1** - Falta de Registro de Histórico na Funcionalidade FCONT 06900 - Cancelamento de Saldos de Execução, **3.5.2** - Falta de Informação sobre a “Matrícula do Operador” de cada Cancelamento e **3.5.3** - Utilização de Matrícula Genérica como Responsável pelos Cancelamentos).

No relatório exordial, a CAD apresenta a conclusão e encaminhamento que seguem:

#### **4. CONCLUSÃO**

Primeiramente, cabe ressaltar que as implicações fiscais e seus reflexos sobre a gestão do exercício de 2016, decorrentes dos cancelamentos de empenho por insuficiência financeira, serão abordadas pela CAD quando da elaboração do Relatório referente às Contas de Governo. Independentemente disso, os empenhos cujo fato gerador efetivamente ocorreu até 31/12/2016 **não poderiam em hipótese alguma ser anulados.**

Como exposto no item 3.1, a Recomendação desta Corte, constante dos Pareceres Prévios referentes aos exercícios de 2014 e 2015, trata do registro das despesas **exclusivamente sob o enfoque patrimonial**, não se relacionando com o cancelamento de empenhos ou inscrição de Restos a Pagar, uma vez que tais procedimentos devem ser efetuados apenas pelos respectivos ordenadores de despesa, após análise de cada caso. Portanto, não se pode atribuir qualquer providência associada à rotina de inscrição de Restos a Pagar ao final do exercício de 2016 ao cumprimento de Recomendação deste Tribunal.

As evidências colhidas no presente trabalho permitem concluir que o **Exmo. Sr. Eduardo da Costa Paes, Prefeito à época** e o **Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti, Controlador-Geral do Município no exercício de 2016** utilizaram-se de suas credenciais de acesso ao Sistema FINCON (Sistema de Contabilidade e Execução Orçamentária do Município) para a prática de milhares de atos de cancelamento de empenhos em nome de diversos agentes públicos (ordenadores de despesa da administração direta e indireta do Município), sem que os mesmos autorizassem ou, sequer, tivessem conhecimento da prática de tais atos.

Importante salientar que as rotinas de segurança do Sistema FINCON não previam, e muito menos permitiam, a prática de atos na forma como se deram, ou seja, em nome de agentes que não aqueles que estavam de fato acessando o sistema, e nem poderia ser diferente. Tal mecanismo só foi possível em função da criação de uma funcionalidade, por parte da IPLANRIO, que permitiu o cancelamento dos empenhos em lote por

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

órgão/entidade, com atribuição da prática do ato aos respectivos ordenadores indicados pela CGM.

A posterior mudança de atribuição dos responsáveis pelo cancelamento, transferindo as matrículas dos respectivos ordenadores para a matrícula genérica 9002016, não elide, s.m.j, a responsabilidade pelos atos originalmente praticados.

Cabe ressaltar que não está se tratando aqui das prerrogativas que, em função dos cargos que ocupavam (Chefe do Poder Executivo e responsável pelo órgão de controle interno do Município), os Srs. Eduardo da Costa Paes e Antônio Cesar Lins Cavalcanti teriam, em tese, de promover o cancelamento de empenhos cujas fontes de recursos não apresentavam suficiência financeira para a inscrição em Restos a Pagar, com a finalidade de evitar eventual afronta aos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se, sim, da **prática de atos em nome de outros agentes**, que, repita-se, **não autorizaram e nem sequer tomaram conhecimento**.

Assim sendo, pode-se concluir, s.m.j., que os atos praticados pelo **Exmo. Sr. Eduardo da Costa Paes, Prefeito à época** e pelo **Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti, Controlador-Geral do Município no exercício de 2016** foram realizados de maneira irregular, tanto quanto à legitimidade, em função da dinâmica descrita neste relatório, como quanto à economicidade para aqueles cujos fatos geradores já tenham ocorrido, em função da possibilidade de a administração municipal receber eventuais sanções pelo atraso no pagamento aos fornecedores e ter de indenizar terceiros pela interrupção de serviços públicos correspondentes, podendo, portanto, ser enquadrados no disposto no inciso II do art. 27 da Lei Municipal nº 289, de 25/11/1981 (Lei Orgânica do TCMRJ)<sup>1</sup>.

Da mesma forma, os cancelamentos de empenho praticados pela RIOURBE, referentes às obras do Complexo de Deodoro, cujos fatos geradores já tinham ocorrido, também se revestem de irregularidade quanto à economicidade, pelos mesmos motivos expostos no parágrafo anterior.

Ademais, pode-se afirmar que a obrigatoriedade de pagamento de despesas incorridas no ano anterior certamente irá comprometer as ações da nova gestão municipal no atual ou nos próximos exercícios.

### **5. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

Diante do exposto, submete-se este relatório à consideração do Conselheiro-Relator, com as seguintes **propostas**:

**5.1 - determinar a audiência para apresentação de razões de justificativa**, em consonância com o art. 27, inciso II da Lei Municipal nº 289, de 25/11/1981 (Lei Orgânica do TCMRJ)<sup>2</sup>, dos responsáveis:

**5.1.1 - Sr. Fábio Pimentel de Carvalho, Diretor-Presidente da Empresa Municipal de Informática (IPLANRIO) à época**,

a. pela criação da funcionalidade que permitiu o cancelamento em lote de empenhos sem o conhecimento e autorização dos ordenadores responsáveis, como, também, pelo desenvolvimento de um programa de alteração do campo código do ordenador para a matrícula genérica 9000201-6 (**item 3.2**);

<sup>1</sup> **LOTMRJ, Art. 27:** Ao proceder à fiscalização de que trata este capítulo, o Tribunal:  
II - se verificar a ocorrência de irregularidade quanto à legitimidade ou economicidade, determinará a audiência do responsável para, no prazo estabelecido no Regimento Interno, apresentar razões de justificativa.

<sup>2</sup> **LOTMRJ, Art. 27:** Ao proceder à fiscalização de que trata este capítulo, o Tribunal:  
II - se verificar a ocorrência de irregularidade quanto à legitimidade ou economicidade, determinará a audiência do responsável para, no prazo estabelecido no Regimento Interno, apresentar razões de justificativa.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

b. pelo cancelamento de empenhos relativos a serviços prestados e/ou materiais entregues, prejudicando o fornecedor de boa-fé (**item 3.3**).

**5.1.2 - Exmo. Sr. Carlos Evandro Viegas, Subsecretário de Orçamento, respondendo pelo expediente da Secretaria Municipal de Fazenda à época,**

a. pela participação na criação da funcionalidade que permitiu o cancelamento em lote de empenhos sem o conhecimento e autorização dos ordenadores responsáveis (**item 3.2**).

**5.1.3 - Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti, Controlador-Geral do Município no exercício de 2016,**

a. pela participação na criação da funcionalidade que permitiu o cancelamento em lote de empenhos sem o conhecimento e autorização dos ordenadores responsáveis (**item 3.2**);

b. pela utilização das matrículas dos ordenadores responsáveis, sem a autorização e conhecimento destes para os cancelamentos dos empenhos, conforme demonstrado pelos logins de acesso à função FCONT06900 – Cancelamento de Saldos de Execução, no período de 26 a 30 de dezembro de 2016 (**Anexo V**), pelos documentos inseridos nas fls. 2 a 23 e pelas informações constantes no **Anexo II (item 3.2)**;

c. pelo cancelamento de empenhos relativos a serviços prestados e/ou materiais entregues, prejudicando o fornecedor de boa-fé (**item 3.3**).

**5.1.4 - Exmo. Sr. Eduardo da Costa Paes, Prefeito à época,**

a. pela utilização das matrículas dos ordenadores responsáveis, sem a autorização e conhecimento destes para os cancelamentos dos empenhos, conforme demonstrado pelos *logins* de acesso à função FCONT06900 – Cancelamento de Saldos de Execução, no período de 26 a 30 de dezembro de 2016 (**Anexo V**), pelos documentos inseridos nas fls. 2 a 23 e pelas informações constantes no **Anexo II (item 3.2)**;

b. pelo cancelamento de empenhos relativos a serviços prestados e/ou materiais entregues, prejudicando o fornecedor de boa-fé (**item 3.3**).

**5.2 - determinar a audiência para apresentação de razões de justificativa do Sr. Armando José Guedes Queiroga Júnior, então Diretor-Presidente da Empresa Municipal de Urbanização (RIOURBE), pelo cancelamento de empenho a favor do Consórcio Complexo Deodoro, cujos serviços foram prestados e/ou materiais entregues, o que prejudicou o fornecedor de boa-fé (item 3.4).**

**5.3 - determinar à CGM, órgão gestor do Sistema FINCON, e à Empresa Municipal de Informática (IPLANRIO) a correção das fragilidades apontadas no item 3.5, de forma a atender a Política de Segurança da Informação no Município do Rio (item 3.5).**

**5.4 - encaminhar os autos à Douta Procuradoria deste Tribunal para possível tipificação dos fatos narrados em infração prevista na legislação penal brasileira.**

**5.5 - tramitar este processo de forma preferencial, como previsto no caput do art. 135 do RITCMRJ, tendo em vista os eventuais impactos no Parecer Prévio às Contas de 2016.”**

A Secretaria Geral de Controle Externo, após análise do relatório em questão, produziu os apontamentos de fls. 56 a 68. Vejamos:

(...)

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

**II. Do trabalho realizado pela CGM:**

Em publicação datada de 10/05/2017 no DOMRJ, a Controladoria Geral do Município, aprofundando o exame do cancelamento indevido dos valores atinentes a Restos a Pagar, apresentou o Relatório CGM nº 010/2017 sob o título de **“Apuração dos atos praticados nos últimos 30 (trinta) dias do exercício de 2016, no tocante a possível retirada de despesas rotineiras inscritas em restos a pagar, em atendimento ao disposto no Decreto nº 42.793 de 1º de janeiro de 2017”**. Esse Relatório evidenciou a existência de despesas incorridas no período definido pelo supracitado Decreto e não inscritas em Restos a Pagar em 2016 no total de R\$ 563.942.575,56.

Conforme se extrai de trecho do relatório: *“Houve cancelamentos de empenhos para os quais ocorreu fornecimento de material e/ou prestação de serviços no período no valor total de R\$ 506.463.154,53, sendo R\$ 350.517.648,91 na matrícula 9000201-6 - Operação Automática Cancelamento Empenho, e R\$ 155.945.505,62, nas matrículas dos demais Ordenadores, que deveriam ter sido inscritas em Restos a Pagar. Este procedimento contrariou o parágrafo §1º do artigo 6º do Decreto nº 42.360/2016.*

*Destaca-se que, do valor total cancelado pela matrícula 9000201-6 – Operação Automática Cancelamento Empenho, R\$ 479.240.289,88, foi evidenciado com prestação de serviços e entrega de material o valor de R\$ 350.517.648,91. Esses cancelamentos foram realizados com autorização do Prefeito à época, Sr. Eduardo Paes*

**III. Análise dos fatos:**

**1- Quanto ao Cancelamento Indevido de Empenhos**

A determinação dada pelo Sr. Prefeito para cancelamentos indistintos de empenhos, sem considerar aqueles cuja despesa havia incorrido, supostamente alicerçadas em recomendação dada pelo TCMRJ nas Contas de 2014/2015, revela-se não apropriada, tendo em vista as explanações inequívocas da CAD a respeito do tema, aduzindo que a exegese das recomendações era a de que só configurassem como Restos a Pagar no Balanço Patrimonial aquelas despesas efetivamente incorridas. A Controladoria Geral do Município corrobora tal entendimento na sua conclusão do Relatório 010/2017, quando assim dispôs:

*“... o ato de cancelamento realizado sem análise individual dos empenhos e sem validação prévia com os gestores municipais gerou, na prática, como efeito, o cancelamento de 73% do valor total cancelado que tiveram serviços prestados e materiais fornecidos. Este fato colidiu com o §1º do art. 6º do Decreto nº 42.360/2016 e, em nosso entender, distanciou-se da essência do objetivo da recomendação do Egrégio TCMRJ. Além disso, gerará impacto no planejamento das despesas para 2017, conforme abordado no parágrafo anterior. É preciso ressaltar, ainda, que as conclusões apresentadas no presente trabalho estão limitadas aos exames realizados e documentações apresentadas no período do exame. Assim, por um lado, as comprovações que foram apresentadas com relação à existência de empenhos cancelados com serviços prestados e materiais fornecidos respaldam a opinião de que 73% do valor deveria ter sido inscrito em Restos a Pagar e não deveriam ter sido cancelados. Por outro lado, não pode ser assumida como premissa geral que o valor remanescente de comprovação no momento da auditoria foi cancelado adequadamente, visto que, conforme relatado, outras comprovações poderão ser trazidas supervenientemente e serão analisadas junto aos pedidos de créditos orçamentários respectivos.” (grifo nosso)*

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

O cancelamento das despesas incorridas se reflete na subavaliação de passivos, indo de encontro aos Princípios Contábeis da Competência, da Prudência e da Oportunidade.

A Irregularidade em comento também discrepa do preceituado no artigo 50 da Lei Complementar 101/2000 - LRF, *verbis* :

*Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará às seguintes:*

*I – Disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;*

*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;*

...

*V – as operações de crédito, as inscrições em restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;" Grifo nosso.*

Além dos dispositivos contábeis maculados, o não reconhecimento de despesas em Restos a Pagar, *in casu*, interferiu no cálculo para apuração dos limites impostos pelo artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal assunto foi tratado no exame do Processo de Contas de Governo – Exercício 2016 (Processo nº 40/1324/2017), do Exmo. Sr. Prefeito Eduardo da Costa Paes. Na Sessão Especial de 29/06/2017, que cuidou da apreciação do citado processo, foi decidido, por unanimidade, pela emissão de Parecer Prévio Favorável à Aprovação das Contas de Governo da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, relativas ao exercício de 2016, com as determinações e as recomendações propostas.

O Exmo Sr. Conselheiro Felipe Galvão Puccioni, em sua Declaração de Voto fez constar:

*[...] Como no atual processo essa apuração mais profunda de irregularidades e a responsabilização não podem ocorrer, visto se tratar de um Parecer Prévio, proponho ao Plenário: **a abertura de um processo apartado para a apuração de responsabilidades pelas irregularidades apontadas neste Voto**, que, apesar de não serem suficientes, a meu ver, para a rejeição das Contas de todo um Governo, são passíveis de punição nesta Corte e em outras instâncias. Grifo nosso.*

O resultado da apuração do p.p., s.m.j, faz cumprir, em parte, o determinado na citada Declaração de Voto, aprovada por unanimidade pelo Plenário desta Corte. O cancelamento indevido dos empenhos relativos às despesas incorridas viola dispositivos legais e técnicos. Todavia, malgrado ao aludido pela CAD em alguns trechos do relatório, não se pode afirmar objetivamente como ato antieconômico; Não se pode depreender que o cancelamento indevido dos empenhos afronta o direito líquido e certo do credor, visto que, de mesma forma, remanesce o dever do estado em pagar por despesa efetivamente incorrida, mesmo que tenha havido a anulação do seu crédito orçamentário respectivo.

Extraímos trecho do Relatório da CAD, de fls. 44, cotejando com a doutrina de Responsabilidade Administrativa do Estado / Servidor:

*“ Assim sendo, pode se concluir, s.m.j. que os atos praticados pelo Exmo. Sr. Eduardo Paes, Prefeito à época e pelo Sr. Antônio Cesar Lins*



**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

*Cavalcanti, Controlador Geral do Município no exercício de 2016 foram realizados de maneira irregular, tanto quanto a legitimidade, em função da dinâmica descrita neste relatório, como quanto a economicidade para aqueles cujos fatos geradores já tenham ocorrido, em função da possibilidade de a administração municipal receber eventuais sanções pelo atraso no pagamento aos fornecedores e ter de indenizar terceiros pela interrupção de serviços públicos correspondentes, podendo, portanto, ser enquadrados no disposto no inciso II do art. 27 da Lei Municipal nº 289, de 25/11/1981 (Lei Orgânica do TCMRJ)”. Grifo nosso.*

A **responsabilidade do Estado**, conforme pode-se depreender da leitura do art. 37, §6º da CRFB, é **objetiva**. O direito de regresso contra o servidor responsável será uma **consequência dos gastos do erário** para reparar eventuais danos pelos quais o Poder Público se torne responsável para reparar. A responsabilidade administrativa corresponde ao encargo que resulta da violação de normas internas da Administração pelo servidor público, que é sujeito aos estatutos, decretos, disposições complementares ou provimentos regulamentares das funções públicas. (MEIRELLES, 2006, p. 467)

Tal falta funcional gera um ilícito administrativo, originado a partir de uma ação ou omissão, culpa ou dolo e dano causado por servidores públicos à Administração. Sendo assim, cumpre a própria Administração o dever de instaurar o procedimento adequado a esse fim, assegurando ao servidor o contraditório e a ampla defesa. (DI PIETRO, 2006, p. 589)

Nesta esteira, podemos concluir que a violação de normas legais e técnicas restou configurada, porém a violação da economicidade aduzida no Relatório da CAD só poderia se materializar “quando e se houvesse” cobranças de indenizações ou sanções aos cofres municipais, motivadas pelos cancelamentos indevidos de empenhos.

O “**Glossário de Termos de Controle Externo**”, do TCU, vem corroborar tal entendimento aduzindo a diferenciação de Atos Ilegítimos e Atos Antieconômicos, *verbis*:

*“Ato antieconômico – ato que onera, indevidamente, o erário, mesmo que praticado com a observância das formalidades legais, não atendendo ao interesse público ou afrontando os princípios constitucionais da eficiência, eficácia e efetividade. ”*

*Ato ilegítimo – ato praticado por pessoa não detentora da competência definida em norma específica para tal, sem a observância dos demais requisitos essenciais (finalidade, forma, motivo e objeto), ou com violação de princípios constitucionais como o da impessoalidade, da moralidade e da publicidade.*

Por seu turno, a Lei 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa), que regulamentou a previsão contida no art. 37, § 4º, da Constituição, reservou três seções para disciplinar os atos de improbidade administrativa:

\_ Seção I - trata dos atos de improbidade administrativa que importam enriquecimento ilícito (art. 9º);

---

<sup>3</sup> 1 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

- \_ Seção II - dispõe sobre os atos que causam prejuízo ao erário (art. 10);
- \_ Seção III - contempla uma modalidade residual e mais ampla de atos considerados ímprobos, que atentam contra os princípios da Administração Pública (art. 11).

Especificamente em relação à tipificação do artigo 10 da Lei de Improbidade Administrativa (LIA), exige-se a **constatação de prejuízo financeiro efetivo ao Erário**, sem o qual a condenação por ato de improbidade administrativa às penas do artigo 12, inciso II, não pode subsistir.

O caso em questão, se configurado o dolo do agente público, parece, s.m.j., estar capitulado no artigo 11 da LIA, notadamente no seu inciso I, *in verbis*:

*Art. 11 - Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:*

*I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;*

Para que seja capitulado nos artigos 9º e 10, a lesão ao Erário deve ser traduzida em dano econômico-financeiro direto; e sem a prova inconteste da perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres dos entes públicos listados no artigo 1º, da Lei, não se verifica esse tipo de improbidade.

Trazemos à colação o entendimento de MARINO PAZZAGLINI FILHO (in Lei de Improbidade Administrativa Comentada, 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2011, p. 63), ao discorrer sobre o tema:

*“Além da ilegalidade, é requisito de sua configuração a ocorrência de efetivo dano material aos cofres públicos. Nem o prejuízo presumido nem o dano moral serve para sua caracterização. Pelo contrário, **sem a prova da perda patrimonial certa não se verifica esse tipo de improbidade administrativa**, restando ao autor da ação civil respectiva responsabilizar o agente público, desde que comprove que sua conduta funcional antijurídica, com a índole de má-fé, infringiu os princípios constitucionais reguladores da Administração Pública, por violação do art. 11 da LIA. Grifo nosso.*

Destarte, ante a violação de dispositivos legais e técnicos, e, preliminarmente, em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa, corroboramos a sugestão da CAD quanto a necessidade de audiência dos agentes públicos, a seguir relacionados, para que apresentem alegações de defesa/razões de justificativa quanto a participação no processo de cancelamento indevido de empenhos relativos a despesas incorridas, apuradas no presente processo, e corroboradas pelo Relatório 010/2017 da Auditoria Geral /CGM.

\_ Ex Prefeito – Sr. Eduardo da Costa Paes

\_ Ex-Diretor Presidente da IPLANRIO - Sr. Fábio Pimentel de Carvalho

\_ Ex-Controlador Geral do Município - Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti

\_ Ex-Subsecretário de Orçamento – Sr. Carlos Evandro Viegas

**2- Quanto a criação de funcionalidade que permitiu o cancelamento em lote de empenhos sem conhecimento e autorização dos ordenadores responsáveis, bem como pelo desenvolvimento de programa de alteração do campo código do ordenador para matrícula genérica 9000201-6.**

O processo 010/06177/2016 de forma cronológica e sistemática apresenta:

Fls. 02/03 - Submissão do Sr. Controlador ao Exmo. Sr. Prefeito à época, ante a possibilidade de descumprimento do Decreto nº 42.360/2016, tendo

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

em vista não ter sido efetivada análise adequada para inscrição em Restos a Pagar Não-Processados (RPN);

Fl. 03, verso - Apresentação de solução para os cancelamentos de empenhos diretamente no sistema, após consulta informal do Sr. Controlador ao IPLANRIO;

Fl. 04 - Determinação dada pelo Exmo. Sr. Prefeito para que a SMF e a CGM efetuassem cancelamento dos empenhos de não liquidados, de todos os órgãos da administração direta e indireta até o dia 30/12/2016, a fim de atender a recomendação do TCM, à exceção daqueles absolutamente imprescindíveis;

Fl. 05- Informação do Sr. Subsecretário de Orçamento a respeito da Impossibilidade de proceder análises críticas a respeito do tema, sugerindo que o cancelamento seja limitado aos grupos de despesas 3 e 4, com algumas exceções;

Fl. 06 - Informação do Diretor do IPLANRIO de que foi implementada no Sistema Financeiro Contábil da PCRJ funcionalidade que permite de forma automática e centralizada pela CGM, órgão gestor do FINCON, o cancelamento dos saldos de empenho de acordo com critérios, relação de ordenadores, órgãos e matrículas a serem associados à referida funcionalidade;

Fl. 07 - Encaminhamento de relação de saldos de empenho em 22/12/2016 efetivado pelo Sr. Subsecretário de Orçamento ao Controlador Geral do Município;

Fls. 08/09 Encaminhamento de listagem dos Ordenadores de Despesa ao IplanRIO, por email;

Fl. 10 - Ofício do Sr. Controlador Geral ao Diretor da IPLANRIO informando que os cancelamentos haviam sido feitos nas matrículas dos respectivos ordenadores, solicitando ajustes no sistema de forma deixar registrado que os cancelamentos ocorreram em matrícula genérica vinculada ao órgão Prefeitura;

Fl. 11 - Despacho do Diretor Presidente do IPLANRIO em atendimento ao requerido pelo Controlador à fl. 10, com data de efetividade de 30/12/2016.

Em análise às informações contidas na capa de documento (cópia do Processo 01/000177/2016), parece, s.m.j. desta Corte, que a intenção dos atores não era de travestir, ou atribuir a responsabilidade aos ordenadores de despesas dos órgãos administração direta / indireta pelos cancelamentos dos empenhos cujas despesas já haviam sido incorridas. Em todo o fluxo processual restou formalizada, de forma clara e inequívoca, as participações de cada autoridade no processo de cancelamento.

Impende destacar que o Sr. Controlador Geral do Município à época, às fls. 10 do processo 010/06177/2016, encaminhou ofício CGM nº 1.226/2016 ao Diretor Presidente do IPLANRIO **solicitando ajustes no sistema, uma vez que foram efetuados cancelamentos nas matrículas dos ordenadores dos órgãos, não correspondendo à realidade fática.**

Ato Contínuo, o Senhor Controlador solicitou que os ajustes fossem feitos de forma a deixar registrado que os cancelamentos ocorreram em matrícula genérica vinculada ao órgão Prefeitura. À fl. 11, em atendimento ao requerido pelo Sr. Controlador, O Diretor Presidente do IPLANRIO consignou, no item "2ª Etapa," a explanação a respeito da criação de um usuário na Tabela Cidadão para vincular todos os cancelamentos **elencados pela CGM e SMF.**

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Em face do exposto, não vislumbramos intenção dos agentes públicos, descritos no item 5 (Proposta de Encaminhamento) do Relatório da CAD, em atribuir à autoridade municipal diversa, ou seja, aos ordenadores de despesa de cada órgão/entidade, o ato irregular de cancelamento dos empenhos cujas despesas já haviam sido incorridas.

Por outro turno, a criação de rotina através de matrícula genérica apresenta uma falha de controle interno, notadamente quanto aos sistemas de controles de autorização e responsabilização. Mesmo que as responsabilidades pelos atos estejam consignadas no processo específico, em cumprimento ao Princípio da Transparência, sugere-se a esta Corte que sejam determinadas medidas saneadoras à Controladoria Geral e ao IPLANRIO, junto ao SISTEMA FINCON, a fim de coibir que tais práticas sejam reiteradas.

Em face do exposto, uma vez que a CGM envidou procedimentos para retirada da correlação com as matrículas indevidas, entende-se razoável que audiência

aos agentes públicos elencados no item 5 não abarque aspectos quanto a criação da funcionalidade do sistema, tampouco quanto a criação da matrícula genérica. Infere-se mais efetivo que seja determinado à CGM a implementação de medidas saneadoras, junto ao IPLANRIO, suficientes à coibir que as funções de responsabilização e autorização no sistema FINCON, através de uso de matrículas, sejam violadas, visando, notadamente, ao fortalecimento do Sistema de Controles Internos da PCRJ.

**Proposta de Encaminhamento:**

Destarte, em que pese a laboriosa análise do corpo técnico da CAD, opinamos:

**1. Pela Audiência dos agentes públicos:**

- \_ Ex-Prefeito - Sr. Eduardo da Costa Paes
- \_ Ex-Diretor Presidente da IPLANRIO - Sr. Fábio Pimentel de Carvalho
- \_ Ex-Controlador Geral do Município - Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti
- \_ Ex-Subsecretário de Orçamento – Sr. Carlos Evandro Viegas

Para que, em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa, apresentem alegações de defesa/razões de justificativa quanto a participação no processo de cancelamento indevido de empenhos relativos a despesas incorridas apuradas no presente processo e corroboradas pelo Relatório 010/2017 da Auditoria Geral / CGM.

**2.** Por determinar à CGM, órgão gestor do Sistema FINCON, e ao IPLANRIO a correção das fragilidades apontadas no item 3.5, de forma a atender a Política de Segurança da Informação no Município do Rio de Janeiro.

**3.** Pela Audiência do Sr. Armando José Guedes Queiroga Júnior, Diretor-Presidente da RIOURBE, para que apresente alegações de defesa/razões de justificativa quanto a cancelamento de empenhos relativos a despesas incorridas, apuradas no item 3.4 do Relatório da CAD. Por conseguinte, sugere-se que os esclarecimentos a serem prestados, pelo citado, sejam carreados à conta de gestão do exercício 2016 da RIOURBE.”

Instada a se manifestar, a Procuradoria Especial, através de parecer da lavra do Sr. Procurador Chefe, Carlos Henrique Amorim Costa, e, em consonância com o exposto pelo Corpo Técnico, opina “pela audiência com determinação, nos termos propostos às fls. 67-68” (acima transcritas), deixando a manifestação quanto à legislação penal e eventual

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

comunicação ao Ministério Público Estadual para momento posterior ao pronunciamento dos agentes envolvidos.

Na 85ª Sessão Ordinária, realizada em 14.12.2017, o Plenário acolheu, de forma unânime, as razões de decidir expostas pelo Exmo. Sr. Conselheiro Ivan Moreira dos Santos às fls.73 e seguintes. Dessa forma, o presente processo foi novamente encaminhado à CAD para que essa Coordenadoria providenciasse nova Instrução Técnica com a devida e necessária fundamentação.

Em cumprimento à aludida decisão, a CAD produziu o relatório de fls. 84 e seguintes. Alega-se, inicialmente, que as implicações fiscais e os reflexos do cancelamento de empenho sobre a gestão do exercício de 2016 foram abordados no Relatório relativo às Contas de Governo (Processo n.º 40/001.324/2017). No mais, em relação aos achados listados no relatório inaugural do presente processo, transcrevem-se os trechos mais expressivos da nova Instrução:

(...)

**II - Subitem 3.2 (fls. 34 a 38) - Cancelamento de Empenhos por Lote sem Autorização dos Ordenadores Responsáveis**

A CAD, após relatar a sequência dos fatos que culminaram na criação da matrícula 9000201-6, concluiu que, pelos *logins* de acesso à funcionalidade FCONT06900 – Cancelamento de Saldos de Execução, **Anexo V**, os cancelamentos em lote no período de 26 a 30/12/2016, utilizando, inicialmente, a matrícula dos ordenadores responsáveis sem o conhecimento e autorização destes e, posteriormente, alterada para a matrícula genérica 9000201-6, foram realizados pelo Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti, Controlador-Geral do Município no exercício de 2016, e pelo Exmo. Sr. Eduardo da Costa Paes, Prefeito à época.

A SGCE inferiu, na fl. 66, que não houve intenção dos agentes públicos envolvidos em atribuir aos ordenadores de despesa de cada órgão/entidade o ato de cancelamento dos empenhos cujas despesas já haviam sido incorridas, no entanto, destaca que a “criação de rotina através de uma matrícula genérica apresenta uma falha de controle interno, notadamente quanto aos sistemas de controle de autorização e responsabilização”.

O relatório do Voto n.º 1.114/2017 corrobora o entendimento da SGCE quando menciona na fl. 80 que:

Essa conclusão da SGCE já é suficiente para demonstrar que não houve irregularidade na criação da matrícula genérica, mas sim, falha nos controles internos que ser saneada.

**É relevante o fato de que não se inventou ou atribuiu, indevidamente, a qualquer servidor a prática do ato de cancelamento.** Ao contrário, esse ato foi determinado por autoridade competente (Prefeito) [....].

A CAD entendeu que o Sr. Prefeito, ao decidir pelos cancelamentos de empenhos em lote, não poderia utilizar a matrícula de outros agentes públicos, sem autorização e consentimento deles, conforme comprovado nos

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

documentos constantes no **Anexo 2**. Esse fato atribuiu responsabilidade aos ordenadores, mesmo que temporariamente, por atos não praticados.

Ademais, o ato de avocar a responsabilidade *a posteriori* deveria ter sido feito diretamente na matrícula do Sr. Prefeito, evitando-se assim incorrer numa falha de controle interno com a criação de uma matrícula genérica, como apontado pela Secretaria-Geral na fl. 66. Nesse sentido, esta Coordenadoria relatou na fl. 43 que “a utilização de matrícula genérica como responsável pelos cancelamentos compromete a rastreabilidade dos procedimentos e obscurece a identificação do real responsável”, sendo contrária ao art. 8.º, inciso II, alínea “a”, da Portaria “N” n.º 123/2010.

Este foi o posicionamento desta Coordenadoria manifestado às fls. 34 a 38, que, contudo, de acordo com o entendimento da SGCE e com o Relatório do Voto

n.º 1.114/2017, tende a ser superado.

Caso o entendimento do Exmo. Sr. Conselheiro Relator seja confirmado pelo Plenário desta Corte de Contas, a audiência que visava esclarecer a criação da funcionalidade no sistema FINCON, inicialmente sugerida por esta Coordenadoria, perde o seu objeto.

**III - Subitem 3.3 (fls. 38 e 39) - Empenhos Cancelados na Matrícula Genérica 9000201-6**

Neste levantamento de informações junto aos órgãos/ entidades municipais, a CAD teve acesso a planilhas detalhadas sobre empenhos cancelados na matrícula 9000201-6 das quais aferiu um total de R\$ 388.978.403,74 de despesas com serviços prestados e/ou materiais entregues até 31/12/2016.

A CGM, por sua vez, ao publicar o RAG n.º 10/2017, apurou um valor de R\$ 350.517.648,91 de despesas incorridas, cujos empenhos foram cancelados em lote pela matrícula genérica 9000201-6. Essa divergência de valores foi ocasionada pela metodologia empregada pela CGM, que contemplava a análise dos documentos fiscais, sendo, portanto, um exame mais preciso.

Diante disso, esta Coordenadoria afirmou que o ato de cancelar empenhos de despesas incorridas, inviabilizando sua liquidação e pagamento, caracteriza um ato irregular que expõe risco à economicidade, diante da possibilidade de a administração municipal receber eventuais sanções pelo atraso no pagamento aos fornecedores e ter de indenizar terceiros pela interrupção de serviços públicos correspondentes.

A SGCE expôs, na fl. 61, que, apesar da violação às normas legais e técnicas, não se pode afirmar objetivamente que o cancelamento indevido das despesas constitui ato antieconômico e tampouco que afrontou o direito líquido e certo do credor, posto que remanesce o dever do Estado em pagar tais despesas.

Por fim, a referida Secretaria Geral, adicionou em sua manifestação o exposto na conclusão do Relatório CGM n.º 10/2017, publicado em 10/5/2017 no DOMRJ, que exibia números divergentes daqueles apurados pela equipe da CAD, conforme teor a seguir:

Houve cancelamentos de empenhos para os quais ocorreu fornecimento de material e/ou prestação de serviços no período no valor total de R\$ 506.463.154,53, sendo R\$ 350.517.648,91 na matrícula 9000201-6 - Operação Automática Cancelamento Empenho, e R\$ 155.945.505,62, nas

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

matrículas dos demais Ordenadores, que deveriam ter sido inscritas em Restos a Pagar.

### *IV – Cancelamentos de Despesas Incorridas*

A despesa pública para ser realizada precisa, primeiramente, constar na Lei Orçamentária Anual (LOA), e posteriormente, cumprir os estágios do empenho, liquidação e pagamento.

O empenho é o primeiro estágio da execução da despesa pública e é definido no art. 58 da Lei n.º 4.320/1964 como o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Quando a autoridade competente (ordenador de despesa) autoriza a emissão da nota de empenho, reserva uma parcela do orçamento para honrar os compromissos assumidos com fornecedores de bens e serviços. Obviamente, caso não haja contraprestação com entrega de materiais e/ou serviços, os empenhos devem ser cancelados e os valores comprometidos retornam à dotação inicial estabelecida na LOA. Nesse sentido, Pascoal (2015, p. 83) afirma:

[...] o empenho é ato que oficialmente **reserva** (destaca) um determinado montante de uma dotação orçamentária para fazer frente a uma despesa específica. Vale esclarecer, contudo, que a expressão que cria para o Estado obrigação de pagamento não pode ser interpretada no sentido de que, havendo empenho, em qualquer hipótese, o Estado haverá de pagar a importância devida. Com efeito, a expressão deve ser entendida como uma garantia que o credor tem de, em cumprindo os termos do pacto firmado com a Administração, receber aquela importância que já estava reservada para ele. Assim, mesmo diante de uma despesa empenhada, se o credor não cumprir com a contraprestação devida, decerto que não haverá qualquer obrigação de pagamento pelo Estado. [grifamos]

Dessa forma, o empenho representa para o fornecedor uma garantia de que se os serviços forem prestados e os materiais entregues de acordo com o pactuado com a Administração Pública, existe uma reserva no Orçamento Público que permitirá o pagamento da despesa.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (6.ª edição, p. 101), aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 1/2014 e Portaria STN n.º 700/2014, ao tratar da despesa orçamentária menciona a relevância do empenho quando recomenda constar no instrumento contratual o número do empenho, haja vista que representa uma garantia do credor de que existe crédito orçamentário suficiente para atender ao regular pagamento. Acrescenta, ainda, que quando o instrumento contratual é facultativo, a Lei n.º 8.666/1993 permite substituí-lo pela nota de empenho, **que representa**, nesse caso, **o próprio contrato**.

A liquidação representa o segundo estágio da execução da despesa pública e está definida no art. 63 da Lei n.º 4.320/1964 como a verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem o objetivo de apurar a origem e o objeto do que se deve pagar; a importância exata a pagar; e a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Segundo Feijó (2014, p. 179) “liquidar é dizer que a despesa está pronta para ser paga”.

## **Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Feijó (2014, p. 179) acrescenta, ainda, que no cotidiano da administração orçamentária e financeira existem fases intermediárias até que a despesa esteja em condições de ser paga, como: entrega do documento fiscal, atestação e cumprimento de requisitos legais e contratuais.

Essas razões justificam o comando legal contido no art. 62 da Lei n.º 4.320/1964, qual seja: o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

O terceiro e último estágio da execução da despesa pública é o pagamento, que segundo Pascoal (2015, p. 86) “é o ato pelo qual o Estado faz a entrega do numerário correspondente, recebendo a devida quitação”.

Em resumo, a despesa pública para ser realizada necessita constar da Lei Orçamentária, ser empenhada (reservada no orçamento), ser liquidada (apurar se os serviços foram prestados e materiais entregues como pactuado e se os aspectos formais foram cumpridos) e paga (saída financeira dos recursos).

Sendo assim, quando a Administração Pública pretende realizar uma despesa necessitará obrigatoriamente seguir os passos citados no parágrafo anterior. Se após a formalização do empenho for verificado que não houve a contraprestação do fornecedor, seja pela não entrega do pactuado ou entrega em condições não adequadas, o cancelamento pode e **deve** ocorrer.

O empenho, pode-se dizer, cumpre dois papéis importantes:

### **O primeiro papel: Funciona para o gestor como uma ferramenta de controle da execução orçamentária.**

Isso porque o empenho consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico. Os valores empenhados são deduzidos das dotações orçamentárias permitindo que os saldos disponíveis das mesmas sejam atualizados. Nesse sentido, o gestor pode acompanhar o quanto já utilizou e o quanto ainda está autorizado a utilizar dos créditos aprovados no orçamento. O ato de empenhar deve sempre preceder o acontecimento do fato gerador das despesas a fim de garantir que estas só ocorram se estiverem previamente aprovadas na LOA. A realização de despesas sem o empenhamento prévio é prática vedada pela legislação vigente, art. 60 da Lei n.º 4.320/1964, que visa coibir a aplicação de recursos públicos pelos Gestores em despesas não planejadas na lei orçamentária e não autorizadas pelo Poder Legislativo. Vale ressaltar que o empenho representa a utilização do crédito aprovado na LOA, refletindo, portanto, o aspecto orçamentário da despesa. Por outro lado, há, ainda, o aspecto financeiro, visto que ocorrida a despesa, a administração pública terá de efetuar o seu pagamento; e

### **O segundo papel: É a garantia ofertada aos fornecedores e prestadores de serviços de que há orçamento reservado para a sua contratação.**

É a garantia de que o fornecimento ou prestação de serviço por eles efetuados representa, para o Ente, despesa autorizada pelo Legislativo e que a mesma está em consonância com os objetivos traçados nos instrumentos de planejamento orçamentário, quais sejam, PPA, LDO e LOA. Não chega a ser uma garantia de pagamento, pois o empenho reflete o aspecto orçamentário, mas sim a garantia de que aquela despesa é regular sob a ótica orçamentária por estar em conformidade com a legislação que trata do orçamento, que, ao percorrer o estágio da liquidação, será ultimada com o pagamento, este sim, o aspecto financeiro.

Feitas tais considerações, a vedação de se realizar despesas sem o devido empenhamento prévio não pode ser interpretada como mera formalidade contábil.



## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

Na realidade, o empenho contribui para a segurança jurídica dos particulares nas relações contratuais que possuem com a administração pública.

Exatamente por não ser mera formalidade, o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF (6.<sup>a</sup> edição, p. 645), aprovado pela Portaria STN n.º 553/2014, preceitua a adoção de procedimento diligente para efetuar-se cancelamentos de empenhos, vejamos:

**O cancelamento de empenhos** ou de despesas inscritas em restos a pagar, mesmo não processados, é medida que **requer avaliação criteriosa. A LRF não autoriza nem incentiva a quebra de contratos celebrados entre a Administração Pública e seus fornecedores e prestadores de serviços.** Assim, embora seja penalizado o gestor irresponsável que deixa de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei, **isto não significa que o gestor possa lesar o fornecedor de boa-fé.** [grifamos]

No entanto, conforme apurado no Relatório da Auditoria Geral n.º 10/2017, a matrícula 9000201-6 cancelou empenhos, no montante de R\$ 350.517.648,91, de despesas cujos fatos geradores ocorreram (serviços prestados e materiais entregues), mas que por formalidades administrativas não houve o processamento do segundo estágio da execução da despesa, a liquidação.

Esse montante deveria ter sido considerado como Restos a Pagar Não Processados em Liquidação, que de acordo com o exemplo trazido pelo MCASP

(6.<sup>a</sup> edição, p. 97) aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 1/2014 e Portaria STN n.º 700/2014, representa as despesas em que houve o adimplemento da obrigação pelo credor (contratado), caracterizado pela entrega do material ou prestação do serviço, estando na fase de análise e conferência (verificação do cumprimento de requisitos legais e contratuais). Houve, portanto, a ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial, todavia, ainda não se deu a devida liquidação.

O cancelamento das despesas em liquidação deve ocorrer após análise de cada caso, observando se houve ou não as condições necessárias para se proceder à liquidação da despesa (prestação do serviço e/ou entrega do material, fornecimento do documento fiscal, atestação e cumprimento de requisitos legais e contratuais) e não realizado em lote como ocorreu por meio da matrícula 9000201-6. O cancelamento não fundamentado pode gerar a devolução do material recebido e/ou a indenização dos serviços já realizados.

Destarte, infere-se que ao realizar o cancelamento de despesas incorridas em lote, foi retirado do contratado a garantia formalizada quando da emissão da nota de empenho de que o pagamento da despesa seria realizado, caso houvesse a prestação do serviço e/ou entrega do material e, ainda, cumpridos os demais requisitos formais para a liquidação da despesa.

Conforme orientação contida no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF (6.<sup>o</sup> edição, p. 645) o cancelamento de empenho deve ser realizado de forma criteriosa, evitando lesar o fornecedor que cumpriu com suas obrigações perante a Administração Pública, sob pena de descumprimento ao Princípio da Moralidade que rege a Administração Pública nos termos do art. 37 da CF/88, segundo entendimento desta Coordenadoria.

Carvalho (2014, p. 18) define Princípios Administrativos como “**postulados fundamentais que inspiram todo o modo de agir da Administração**

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

**Pública** [...] norteando a conduta do Estado quando no exercício de atividades administrativas”. [grifamos].

O Princípio da Moralidade, segundo explicação de Carvalho (2014, p. 21 e 220) “impõe que o administrador público não dispense os preceitos éticos que devem estar presentes em sua conduta. Deve não só averiguar os critérios de conveniência, oportunidade e justiça em suas ações, mas também distinguir o que é honesto do que é desonesto”.

Di Pietro (2017, p. 110) resume o Princípio da Moralidade:

[...] sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a ideia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa.

Diante do mencionado, entende-se que os cancelamentos realizados em lote, sem análise de cada caso, prejudicaram o fornecedor que cumpriu com a suas obrigações, tendo seu direito de receber pelos serviços prestados e/ou materiais entregues exposto a risco, haja vista a anulação de sua garantia (empenho), dependendo de nova autorização em Lei Orçamentária bem como de recursos disponíveis da Administração Pública Municipal para honrar as obrigações contraídas.

Cabe ainda ressaltar outro reflexo que o ato de cancelamento de empenhos de despesas incorridas pode acarretar: a alteração da ordem cronológica de pagamentos preceituada no art. 5º da Lei n.º 8.666/1993<sup>4</sup>.

Assim, vale transcrever alguns entendimentos firmados por esta Corte de Contas em função do Voto n.º 165/2017 da lavra do Exmo. Sr. Conselheiro Felipe Galvão Puccioni, proferido no processo n.º 40/005.674/2010, em virtude de representação formulada junto a este Tribunal:

### II.1.2.1 EXIGIBILIDADE

[...]

**A partir da entrega do bem ou do serviço pelo contratado nasce a exigibilidade do crédito, e assim, segundo o art. 5º da Lei 8.666/93, surge também a fila para pagamento segundo a data de exigibilidade.**

[...]

**O direito a receber do Poder Público pagamento nasce com o cumprimento, por quem contrata com o Estado, de sua obrigação. Nesse momento, o pagamento é exigível da Administração Pública, independentemente do procedimento de verificação realizado pelo Poder Público chamado liquidação.**

[...]

**Portanto, é importante a esta Corte rever o posicionamento adotado no processo n.º 40/006066/2015, e determinar aos Jurisdicionados que regulamentem o art. 5º da Lei 8.666/93, definindo a lista da ordem**

---

<sup>4</sup> Art. 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

**cronológica de pagamento segundo o cumprimento da obrigação pelo contratado e não segundo o momento da liquidação.**

**Neste sentido, esta Corte determinou à Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro que regulamentasse o disposto no art. 5º da Lei n.º 8.666/1993, atentando, especialmente, para os seguintes pontos:**

a) a ocasião em que o credor deverá ser inserido na sequência de pagamento, considerando:

(i) **a demonstração, para o ingresso na fila, do adimplemento da parcela contratual mediante a apresentação de fatura ou documento equivalente pelo contratado**, a ser confirmada na liquidação da despesa, e  
(ii) o cumprimento das demais condições legais e contratuais exigíveis, como a regularidade fiscal, trabalhista e com a seguridade social, entre outras, também a serem confirmadas na liquidação da despesa.

[...]

**Sendo assim, nos parece, s.m.j., que o procedimento adotado pela Administração Municipal ao final do exercício de 2016, qual seja, o cancelamento de empenhos referentes a despesas para as quais o contratado cumpriu com sua obrigação, pode afetar a ordem cronológica de pagamentos, visto que a liquidação - necessária para confirmar a demonstração do adimplemento do contratado e o consequente ingresso na fila, conforme Resolução SMF<sup>5</sup> n.º 2.918 de 04/01/2017 - fica retardada, pois, formalmente, tal procedimento só poderia ser realizado após o estágio do empenho que, com o cancelamento, tornou-se inexistente até que venha a ser novamente empenhado.**

**Por derradeiro, destaca-se que, se por um lado o cancelamento do empenho não chega a extinguir o direito de receber do credor - visto que a Administração Pública não pode locupletar-se de serviços e fornecimentos prestados por terceiros - por outro pode gerar prejuízos quanto à morosidade no pagamento e alteração da respectiva ordem cronológica, tendo em vista que aqueles que cumpriram com sua obrigação posteriormente e não tiveram empenhos cancelados poderão ter seus pagamentos efetuados antes mesmo daqueles que entregaram o bem ou serviço contratado anteriormente, mas que estão sem empenho, em função do cancelamento.**

***V - Subitem 3.4 (fls. 39 e 40) - Empenhos Cancelados pelos Ordenadores Após o Decreto Municipal de Encerramento do Exercício***

O relatório da CAD apontou que foram identificados no **Apêndice III**, do Relatório n.º 10/2017, diversos empenhos cancelados pelos próprios ordenadores, relativos a serviços prestados e/ou materiais entregues até 31/12/2016, que indicam a existência de despesas sem prévio empenho.

Apesar de a CAD expor que o tema seria tratado nas Prestações de Contas dos gestores dos órgãos/entidades, quanto ao cancelamento do empenho n.º 81/2016 da Empresa Municipal de Urbanização (RIOURBE), cujos documentos fiscais atestados com execução de serviços e/ou materiais entregues totalizavam R\$ 82.029.982,65, esta Coordenadoria opinou em tratá-lo aqui, diante da análise aprofundada da sua execução orçamentária e da materialidade do valor envolvido.

---

<sup>5</sup> Resolução SMF n.º 2.918/2017: Institui calendário de pagamentos a fornecedores e prestadores de serviço no âmbito da Administração Direta e Indireta, do Município do Rio de Janeiro, conforme delegação contida no art. 29, do Decreto n.º 42.737 de 01 de janeiro de 2017.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Contudo, a Secretaria-Geral e o Conselheiro-Relator entenderam que a responsabilidade do gestor da época deverá ser tratada por ocasião da Prestação de Contas da RIOURBE, haja vista que o objeto de apuração neste processo deve se restringir aos atos de cancelamento automático.

**VI - Subitem 3.5 (fls. 40 a 43) – Achados da Assessoria de Informática**

Quanto aos achados da Assessoria de Informática, relatados nos autos nas fls. 40 a 43, a CAD ratifica que a falta de registro de histórico na funcionalidade FCONT06900 – Cancelamento de Saldos de Execução, a falta de informação sobre a “Matrícula do Operador” de cada cancelamento bem como a utilização de matrícula genérica como responsável pelos cancelamentos permitem determinar à CGM, órgão gestor do Sistema FINCON, e à Empresa Municipal de Informática (IPLANRIO) a correção dessas fragilidades de forma a atender a Política de Segurança da Informação no Município do Rio de Janeiro (Decreto Municipal n.º 29.385/2008).

**VII – Conclusão**

Tendo em vista que o objetivo deste processo foi de apurar se os cancelamentos de empenhos realizados em diversos órgãos e entidades do Município, em dezembro de 2016, estavam correlacionados a serviços prestados e/ou materiais entregues até 31/12/2016, e, ainda, a forma como as anulações de despesas ocorreram, a CAD procurou relatar os acontecimentos que culminaram na criação da matrícula genérica e a anulação de 4.672 empenhos de despesas incorridas (Relatório CGM n.º 10/2017, p. 22, publicado no DOMRJ de 10/5/2017), com vistas a apurar a responsabilidade pelos atos.

Assim, considerando que os dispositivos contidos na Lei n.º 4.320/1964 que versam sobre empenhamento da despesa pública - especialmente os arts. 58 e 60 - não trazem ao empenho a conotação de mera formalidade contábil, ao contrário, representa garantia ao fornecedor de que havia para ele orçamento reservado para a prestação de serviço e entrega de material (item IV desta instrução);

Considerando que o ato de cancelar empenhos de despesas incorridas pode ser interpretado, segundo esta Coordenadoria, como ilegítimo, especialmente por afrontar o Princípio Constitucional da Moralidade a ser obedecido pela Administração Pública, visto que o referido cancelamento retira dos fornecedores de boa-fé a garantia de que havia orçamento reservado para sua contratação (item IV desta instrução);

Considerando que não há evidências nos autos de que os responsáveis pelos cancelamentos procederam à análise criteriosa preceituada no Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF (item IV desta instrução);

Considerando que o cancelamento de empenhos de despesas incorridas pode afetar a ordem cronológica de pagamento aos fornecedores e prestadores de serviços prevista no art. 5º da Lei n.º 8.666/1993 (item IV desta instrução);

Considerando, ainda, que o ato de cancelar empenho expõe risco à economicidade, diante da possibilidade de a administração municipal receber eventuais sanções pelo atraso no pagamento aos fornecedores (item III desta instrução); e

Considerando, por fim, que as implicações fiscais e seus reflexos sobre a gestão do exercício de 2016, decorrentes dos cancelamentos de empenho, foram abordados pela CAD no Relatório relativo às Contas de Governo (Processo n.º 40/001.324/2017).

Submete-se ao Exmo. Sr. Conselheiro-Relator, as seguintes propostas:

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

- a) Determinar a audiência para apresentação de razões de justificativa, em consonância com o art. 27, inciso II da Lei Municipal nº 289, de 25/11/1981 (Lei Orgânica do TCMRJ)<sup>6</sup>, dos responsáveis: Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti, Controlador-Geral do Município no exercício de 2016 e ao Exmo. Sr. Eduardo da Costa Paes, Prefeito à época, para que se pronunciem sobre o cancelamento de empenhos relativos a serviços prestados e/ou materiais entregues, prejudicando o fornecedor de boa-fé, visto que o referido ato retirou a garantia de que havia orçamento já reservado para a sua contratação (item 3.3 e item IV);
- b) Determinar à CGM, órgão gestor do Sistema FINCON, e à Empresa Municipal de Informática (IPLANRIO) a correção das fragilidades apontadas nos itens 3.5 (item VI desta instrução) de forma a atender a Política de Segurança da Informação no Município do Rio.”

Instada novamente a se manifestar, a d. Procuradoria Especial apresentou o Parecer da lavra do Sr. Procurador-Chefe, Carlos Henrique Amorim. Vejamos:

**1) Da abrangência do Processo**

O presente processo originou-se dos ofícios enviados a esta Corte de Contas pela Diretora-Presidente da MultiRio e pelo Diretor-Presidente da COMLURB, em que narram terem sido surpreendidos com cancelamentos de empenhos, efetuados no sistema FINCON sem a anuência dos ordenadores de despesa, vide fls. 02-04 e 15-17.

A partir de tais ofícios, o Ilmo Sr. Secretário-Geral da Presidência encaminhou os autos ao então Ilmo. Secretário-Geral da SGCE para equacionamento (fl. 02-v), o qual, por sua vez, à fl. 02-v, remeteu os autos à CAD para inclusão no escopo da inspeção relativa às contas de 2016.

Diligentemente, a CAD extraiu do sistema FINCON relatório sobre o Movimento de Empenhos e o Movimento das Liquidações do período entre 17 e 31 de dezembro de 2016 de toda a Prefeitura, por meio do qual constatou-se que houve o cancelamento de R\$ 329,85 milhões em empenhos e R\$ 118,46 milhões em pagamentos com retorno à dotação geral, culminando na baixa total de R\$ 448,31 milhões em despesas.

Em razão do apurado, a CAD propôs a realização de exame *in loco* nos seguintes termos:

“Desta forma, considerando a gravidade dos fatos apontados, atrelada a relevância dos valores levantados, sugere-se que sejam realizados exames *in loco* em todos os órgãos e entidades que apresentaram cancelamento de despesas no mencionado período, objetivando identificar e quantificar eventuais despesas anuladas indevidamente.” (Grifo meu)

fl. 24-v consta a autorização sem ressalvas do Exmo. Sr. Presidente desta Corte de Contas, Thiers Vianna Montebello.

Com a devida vênia ao entendimento exposto na fundamentação do Voto nº 1147/2017 pelo Exmo. Conselheiro Relator, Ivan Moreira dos Santos, entendo que a autorização para a realização da verificação *in loco* não abrange apenas os cancelamentos efetuados por meio da matrícula genérica 9000201-6.

<sup>6</sup> LOTCMRJ, Art. 27: Ao proceder à fiscalização de que trata este capítulo, o Tribunal:

II - se verificar a ocorrência de irregularidade quanto à legitimidade ou economicidade, determinará a audiência do responsável para, no prazo estabelecido no Regimento Interno, apresentar razões de justificativa.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Os ofícios da MultiRio e da COMLURB relataram anulações de empenho sem a autorização dos ordenadores de despesas. Diante apenas desses dois documentos, anteriormente à qualquer apuração pela CAD, a providência adotada por esta Corte, inicialmente, por intermédio do Secretário Geral de Controle Externo à época, foi a inclusão no escopo da inspeção atinente às Contas de Gestão referentes ao exercício de 2016.

A autorização para realização da verificação *in loco* deu-se posteriormente, e com lastro na proposição da CAD, após o levantamento de relatório do sistema FINCON, e sem qualquer reserva ao que foi proposto, que ora transcrevo:

“Neste sentido, com intuito de se apurar as notícias ora encaminhadas, foi extraído do sistema FINCON relatórios sobre o Movimento de Empenhos (FCONR02445) e Movimento das Liquidações (FCONR09506), do período de 17 a 31 de dezembro de 2016, de toda a Prefeitura. Como resultado, constatou-se que houve o cancelamento de R\$ 329,85 milhões em empenhos e R\$ 118,46 milhões em pagamentos com retorno à dotação geral, culminando na baixa total de R\$ 448,31 milhões em despesas.

Desta forma, considerando a gravidade dos fatos apontados, atrelada a relevância dos valores levantados, sugere-se que sejam realizados exames in loco em todos os órgãos e entidades que apresentaram cancelamento de despesas no mencionado período, objetivando identificar e qualificar eventuais despesas anuladas indevidamente.” (Grifo meu)

Portanto, estariam abrangidos pelo escopo deste processo todos os cancelamentos de despesa efetuados entre 17 e 31/12/2016, período mencionado pela CAD à fl. 24, englobando, assim, também os cancelamentos efetuados pelos ordenadores após a data limite estabelecida pelo Decreto Municipal nº 42.360/2016, que dispôs sobre o encerramento do exercício.

Ademais, incumbe a esta Corte de Contas apurar qualquer achado, inclusive fortuito, que caracterize indício de infração às normas contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais.

**2) Da natureza da aprovação das contas de Governo**

As prestações de contas dos administradores e dos responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos se submetem ao regramento previsto no art. 168, parágrafo único<sup>7</sup> do Regimento Interno desta Corte de Contas. Assim, uma vez julgadas regulares, recebem plena quitação.

O mesmo não acontece com as Contas de Governo, pois, ainda que ao crivo deste Tribunal recebam parecer prévio favorável, e que passem pela aprovação do Legislativo Municipal, não há qualquer óbice à apuração de irregularidades detectadas, ainda que anteriormente à aprovação.

Isso ocorre porque na aprovação das Contas de Governo há um caráter de generalidade, diversamente das prestações de contas comuns. A existência de impropriedades não gera automaticamente um parecer prévio desfavorável à aprovação das contas, uma vez que procede-se a um exame geral, na forma de um balanço, que pode ser definido como positivo em caso de aprovação, ou negativo em caso de rejeição.

Tanto é assim que as Contas referentes ao exercício de 2016 foram aprovadas, porém com uma série de determinações e recomendações.

---

<sup>7</sup> Art. 168 – As contas serão julgadas regulares, quando expressarem de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade e a legitimidade dos atos do responsável. Parágrafo único – No caso do caput, o Tribunal dará quitação plena ao responsável.

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

Vale aqui transcrever trecho do Voto emitido pelo Exmo. Sr. Conselheiro Felipe Galvão Puccioni no processo 40/1324/2017, atinente às Contas de Gestão referentes ao exercício de 2016:

“Por todo o exposto, entendo que as irregularidades apontadas pela CAD e analisadas neste voto são contrárias à lei e devem ser corrigidas e/ou punidos os responsáveis. Entretanto, sou contrário à posição da referida Coordenadoria de que essas irregularidades devem ensejar a rejeição das Contas de Governo de 2016, pois não suficientes para descaracterizar todo o grande conjunto atos de gestão governamental realizados pelo Prefeito e em conformidade com as leis e princípios da Administração Pública.

Feitas as considerações acima, Voto conforme o Relator, Excelentíssimo Conselheiro Ivan Moreira dos Santos, por entender que as Contas do Excelentíssimo Prefeito, analisadas sob um aspecto geral, sopesando realizações, cumprimentos e acertos da gestão com as irregularidades cometidas, demonstram um quadro positivo na gestão do Governo em 2016.

Apesar de votar pela aprovação das contas, as irregularidades apontadas não podem ser deixadas de lado. É DEVER desta Corte, por força do artigo 71, inciso IX, da Carta Magna, atuar determinando o cumprimento de ilegalidades e irregularidades e ainda aplicando aos responsáveis as sanções previstas em lei. Como no atual processo essa apuração mais profunda de irregularidades e a responsabilização não podem ocorrer, visto se tratar de um Parecer Prévio, proponho ao Plenário: a abertura de um processo apartado para a apuração de responsabilidades pelas irregularidades apontadas neste Voto, que, apesar de não serem suficientes, a meu ver, para a rejeição das Contas de todo um Governo, são passíveis de punição nesta Corte e em outras instâncias.”

No mesmo sentido dispõe o enunciado da Súmula 90 do TCU:

“O Parecer Prévio, em sentido favorável, emitido pelo Tribunal de Contas da União, e a aprovação, mediante Decreto-Legislativo, pelo Congresso Nacional, das contas anuais do Presidente da República (consubstanciadas nos Balanços Gerais da União e no Relatório da Inspeção-Geral de Finanças, do Ministério da Fazenda), não isentam os responsáveis por bens, valores e dinheiros públicos ou as autoridades incumbidas da remessa, de apresentarem ao Tribunal de Contas da União, por intermédio do órgão competente do Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, as tomadas ou prestações de contas em falta, nem prejudicam a incidência de sanções cabíveis, por irregularidades verificadas ou inobservância de disposições legais e regulamentares concernentes à administração financeira e orçamentária da União.”

Saliente-se, então, que não há obstáculo a que se prossiga com a apuração e eventual responsabilização pelos fatos constantes dos autos.

### **3) Da recomendação do TCMRJ**

Incorporo, sobre o tema, o já exposto no processo concernente às Contas de Gestão de 2016, quanto ao distanciamento da conduta perpetrada do teor da recomendação deste Tribunal.

### **4) Dos fatos contidos nos autos**

Consoante exposto alhures, o presente processo tem por objeto apurar diversos cancelamentos de empenhos efetuados no exercício de 2016 e relativos a despesas incorridas.

Com a análise de documentos, consulta ao sistema, bem como com a realização dos exames *in loco* foram constatados:

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

### **- Cancelamentos de empenhos por lote sem autorização dos ordenadores responsáveis**

Constam do Anexo II cópias dos ofícios emitidos por diversos órgãos e entidades informando e questionando o cancelamento de empenhos sem a anuência dos ordenadores de despesas.

No Ofício CGM nº 1226/2016, Anexo V da capa de documentos, o Controlador-Geral do Município menciona já terem sido cancelados empenhos não liquidados diretamente na base do sistema FINCON por determinação do Sr. Prefeito à época, porém diretamente na matrícula dos respectivos ordenadores.

Quanto ao fato, segue trecho da primeira instrução da CAD, fl. 34:

“Diante das considerações explanadas no Ofício CGM nº 1.172/2016 e da verificação informal junto à IPLANRIO, feita pelo então Controlador-Geral, Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti, a respeito da possibilidade de realização de cancelamento de empenhos diretamente pelo sistema FINCON, fl. 3-verso do processo nº 01/006.177/2016, o Sr. Prefeito Eduardo da Costa Paes determinou, na fl. 4 do referido processo, à CGM e à SMF o cancelamento de todos os empenhos não liquidados, de todos os órgãos da Administração Direta e Indireta, até o dia 30/12/2016, exceto quanto àqueles absolutamente imprescindíveis relacionados a despesas de pessoal, benefícios a servidores, dívidas, precatórios e outros.

A fim de cumprir tal determinação, em 23/12/2016, a CGM e a SMF encaminharam à IPLANRIO as orientações necessárias para a criação de uma funcionalidade no Sistema FINCON que permitisse o cancelamento em lote, de forma automática, dos saldos de empenhos não liquidados”

### **- Cancelamentos de empenhos por meio da matrícula genérica 9000201-6;**

Em resposta ao Requerimento CAD 2017/VIL-27, no Ofício IPLANRIO/PRES nº 20, foram informados pelo então Diretor-Presidente da IPLANRIO os dados cadastrais do usuário 9000201-6, e que a criação do usuário 9000201-6, por meio do qual foi feito o cancelamento por lotes, é fruto de solicitação e autorização do Controlador-Geral, através do Ofício CGM nº 1226/2016, Anexo V.

No Anexo I da Capa de Documentos consta cópia do processo administrativo 01/006.177/2016 que compreende:

- O Ofício CGM nº 1172, fls. 2 e 3, assinado pelo Controlador-Geral do Município;

- Despacho também assinado pelo Controlador-Geral em que informa que em consulta informal à IPLANRIO, tomou conhecimento de que o procedimento de cancelamento de empenhos poderia ser realizado diretamente por meio do sistema após algumas alterações no programa e definição de uma regra para efetuar o procedimento;

- À fl. 04, despacho do Exmo. Sr. Prefeito à época, determinando o cancelamento de todos os empenhos não liquidados, de todos os órgãos da Administração Direta e Indireta, até o dia 31/12/2016, à exceção daqueles absolutamente imprescindíveis, tais como pessoal, benefício a servidores, dívida, precatórios e outros, a partir de regra a ser criada pela SMF.

Compreende, ainda, à fl. 05, documento do Subsecretário de Orçamento, responsável pelo expediente da Secretaria Municipal de Fazenda, em atendimento à solicitação do Exmo. Sr. Prefeito para que estabelecesse uma regra para efetuar os cancelamentos, em que, após ressaltar que



**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

“primeiramente seria necessário a análise de cada um destes documentos, pois podem existir vários deles que se enquadram corretamente nas recomendações legais, ou seja, cujos serviços foram efetivamente prestados e/ou os materiais entregues”, observa que “(...) devido à exiguidade do prazo até o encerramento do exercício 2016 informo que será impossível proceder as análises devidas e necessárias.” (Grifo meu)

Segundo a nova instrução da CAD de fls. 84-96, a CGM, ao publicar o RAG nº 10/2017, apurou um valor de R\$ 350.517.648,91 de despesas incorridas cujos empenhos foram cancelados em lote por meio da matrícula genérica.

**- Cancelamentos de empenhos realizados pelos ordenadores de despesas após o prazo limite estabelecido pelo Decreto de encerramento do exercício**

Às fls. 39 e 40 narra a CAD:

“O Decreto Municipal nº 42.360, de 17/10/2016, que dispôs sobre o encerramento do exercício financeiro de 2016, autorizava o cancelamento dos saldos de empenho até o dia 9/12/2016, à exceção das despesas relacionadas no art. 5º, cujo prazo se estendia até o dia 16 daquele mês.

Examinando as planilhas encaminhadas pelos órgãos e entidades municipais, observou-se que, além das anulações ocorridas na matrícula genérica 9000201-6 (abordadas no item 3.3), houve cancelamentos autorizados pelos ordenadores responsáveis, após a data prevista no Decreto de encerramento, totalizando R\$ 36.960.074,57, como evidenciado no Apêndice III.

Vários desses empenhos cancelados pelos próprios ordenadores possuíam documentos fiscais de serviços prestados e/ou materiais entregues até 31/12/2016, que totalizavam R\$ 108.256.888,54, conforme demonstrado no Apêndice III. Essa situação pode indicar a existência de despesa sem prévio empenho, em descumprimento ao art. 60, da Lei nº 4.320/1964.

Ademais, quando comparados esses empenhos cancelados aos documentos fiscais emitidos, observou-se que o empenho nº 81/2016 da Empresa Municipal de Urbanização (RIOURBE) não era suficiente para suportar o pagamento pelos serviços prestados e/ou materiais entregues.

Os documentos fiscais totalizaram R\$ 82.029.982,65, conforme Anexo VI, e estão

atestados por três funcionários que os serviços foram executados de forma satisfatória.”

**5) Da potencial infração à norma e das possíveis consequências do cancelamento de despesas incorridas**

Inicialmente, cabe aqui definir que a despesa incorrida se caracteriza com a prestação do serviço ou o fornecimento do bem e que, previamente à incorrência da despesa deve ocorrer o empenho<sup>8</sup>, e com a entrega do bem ou prestação do serviço devem ocorrer a liquidação e o pagamento. Se até o fim do exercício não houver pagamento, deve ocorrer a inscrição em restos a pagar até o limite da disponibilidade de caixa<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> RGCAF - Art. 111 - A realização de despesa compreende 3 (três) fases: empenho, liquidação e pagamento.

Art. 112 - Empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria, para o Município, obrigações de pagamento, pendente ou não de implemento de condição, compreendendo a autorização e a formalização.

<sup>9</sup> Lei 4.320/64 - 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.

Parágrafo único. Os empenhos que sorvem a conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

LC 101/2000 - Art. 55. O relatório conterá: (...)

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

Os fatos apurados pela Especializada indicam o cancelamento de empenhos de despesas incorridas, conduta passível de responsabilização no âmbito desta Corte de Contas.

Em conformidade com a redação do art. 55 da LRF, ensina o Manual de Demonstrativos Fiscais, 6ª edição, aplicável ao exercício de 2016, no item 04.00.01.01:

“No último quadrimestre, o RGF deverá conter, também, os seguintes demonstrativos: a) do montante da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro e da inscrição em Restos a Pagar das despesas liquidadas, das empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa e das não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados”.

A lei impõe o empenho como fase de execução da despesa<sup>10</sup>, o que é inconteste, e o cancelamento de empenho tem hipóteses restritas, que se coadunam com as normas de Direito Financeiro, como no caso de empenhos efetuados sem a observância das normas de regência, ou em razão do não cumprimento da obrigação<sup>11</sup>, levando à rescisão do contrato. Tais hipóteses, contudo, não contemplam despesas realizadas.

Assim ensina Regis Fernandes de Oliveira:

“Ressalte-se, também, que não há se falar em cancelamento de empenhos já efetuados. O empenho significa a ordem de pagamento a um serviço, obra ou fornecimentos ao Poder Público. Gera justa expectativa de recebimento do montante devido. Expede-se a nota que instrumentaliza a ordem do gasto público. Apenas pode ser cancelado se ocorrer alguma nulidade superveniente. Só se revogam atos válidos e só se anulam atos inválidos. Ora, se o empenho ocorreu de forma legal, não há como efetuar o seu cancelamento.

Limitar o empenho é outra coisa. Trata-se de instrumento adequado à boa gestão da coisa pública, diante da ocorrência de insuficiência de recursos no caixa do ente público.

Tendo em vista tais conceitos, o que se pode afirmar é que a restrição somente pode incidir sobre a atividade discricionária legítima. O interesse público prevalece sobre a atividade discricionária. Esta apenas pode ser exercida em busca do interesse público tutelado pelo ordenamento normativo. O interesse público não é o que cada um entende que seja, mas aquele previamente definido na constituição ou na lei como tal. Os interesses albergados pelo sistema normativo estão explícita ou implicitamente estabelecidos no ordenamento. Por consequência, o denominado

---

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa; (Grifo meu)

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.

<sup>10</sup> RGCAF - Art. 111 - A realização de despesa compreende 3 (três) fases: empenho, liquidação e pagamento.

<sup>11</sup> Sobre o tema expõe Harrison Leite, em Manual de Direito Financeiro, 3ª edição, p. 211 e 212: “ (...) De fato, o empenho com a subsequente nota de empenho é uma garantia do credor, visto que, de posse da nota de empenho, pode fazer valer o seu direito judicialmente, no caso de negativa do poder público wem pagar administrativamente o comprometido.

Ocorre que, embora empenhado, se o credor não cumprir o compromisso acertado, não haverá para o Estado a obrigação de pagamento, podendo, em algumas hipóteses, dito empenho ser cancelado. Assim seja, porque foi emitido incorretamente ou porque o objeto do contrato não foi cumprido, não há qualquer erro em cancelar o empenho. Antes, é dever do ente público efetuar o seu cancelamento em casos que tais.”

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

contingenciamento de recursos apenas pode servir de amparo e ter embasamento legal quando buscar atingir interesse público. Nem sempre o interesse público se confunde com o interesse governamental e os instrumentos governamentais não podem ser utilizados contra a lei ou contra o interesse público. (...)

Nenhum sentido tem que se possa limitar posteriormente as despesas previstas, salvo nas hipóteses de não realização da receita. (...) Em verdade, cuida-se de mero cumprimento da lei, ou seja, se há previsão de determinado gasto e realizada foi a receita, impõe-se o dispêndio. Não há como se fazer contingenciamento de qualquer maneira ou sustar cumprimento de contratos ou, por fim, anular empenhos.<sup>1277</sup> (Grifo meu)

Registre-se que o cancelamento dos empenhos de despesas incorridas pode causar dano ao erário, em razão da geração de encargos sobre a dívida existente e da suspensão de serviços públicos/fornecimento de bens; implica em descrédito do Município como pagador de seus haveres, o que impacta nas propostas ofertadas em licitações futuras; e viabiliza a violação ao Princípio da Impessoalidade e também à ordem cronológica de pagamentos prevista no art. 5º<sup>13</sup> da Lei 8.666/93.

Há nos autos, portanto, elementos para assinalar que os cancelamentos de despesas incorridas configuram, em tese, atos ilegais, que geram possibilidade de dano, o que por si só, independentemente da configuração do dano, pode ensejar aplicação de sanção nos termos do inciso III do art. 3º da Lei 3.714/2003, que prevê hipótese de aplicação de multa após tipificação concreta de infração por ato ilegal<sup>14</sup>, ilegítimo ou antieconômico, de que resulte ou possa resultar dano ao erário.

Há que se mencionar, mais uma vez, o conhecimento pelos possíveis responsáveis, de que dentre os empenhos poderia haver casos de despesas incorridas, e de que deixaram de examinar caso a caso em razão da proximidade do fim do exercício, o que se encontra registrado nos autos do processo que gerou os cancelamentos (01/006.177/2016, à fl. 05 do processo administrativo que consta da Capa de Documentos).

Além disso, cumpre registrar que o contingenciamento, que tem fundamento no art. 9º da LRF, não se confunde com a anulação de empenho referente a despesa incorrida, e que em hipóteses em que não se admite contingenciamento<sup>15</sup>, com menos razão caberia cancelar a despesa incorrida.

---

<sup>12</sup> Curso de Direito Financeiro, 3ª Edição, p. 309 e 310.

13 Art. 5º Todos os valores, preços e custos utilizados nas licitações terão como expressão monetária a moeda corrente nacional, ressalvado o disposto no art. 42 desta Lei, devendo cada unidade da Administração, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, locações, realização de obras e prestação de serviços, obedecer, para cada fonte diferenciada de recursos, a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.

<sup>14</sup> Segundo o Glossário de Termos de Controle Externo do TCU:

Ato antieconômico – ato que onera, indevidamente, o erário, mesmo que praticado com a observância das formalidades legais, não atendendo ao interesse público ou afrontando os princípios constitucionais da eficiência, eficácia e efetividade.

Ato ilegal – ato ou procedimento administrativo praticado em desconformidade com os preceitos legais ou normativos que o regem.

Ato ilegítimo – ato praticado por pessoa não detentora da competência definida em norma específica para tal, sem a observância dos demais requisitos essenciais (finalidade, forma, motivo e objeto), ou com violação de princípios constitucionais como o da impessoalidade, da moralidade e da publicidade.

## Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni

Por tal motivo, há que se apurar também se os cancelamentos atingiram empenhos referentes a receitas transferidas obrigatórias, de caráter vinculado, o que agravaria as condutas perpetradas, a exemplo da inobservância do art. 198, §2º, III c/c arts. 158<sup>16</sup> e 159<sup>17</sup>, todos da CRFB.

Do exame do Demonstrativo de Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar que consta do Relatório de Gestão Fiscal contido nas Contas de Gestão concernentes ao exercício de 2016, cuja cópia ora junto aos autos, evidencia-se cancelamento de despesas incorridas relativas ao Fundo Municipal de Saúde.

### 6) Do enquadramento na legislação penal

Reitero aqui o exposto no parecer, à fl. 72, reservando a manifestação para momento posterior ao exercício do direito de defesa dos possíveis responsáveis, contemplando os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa.

### 7) Da individualização das condutas e proposição correspondente

Tendo em vista:

- que o cancelamento de despesas incorridas pode representar fraude contábil e orçamentária;
- que é ato ilegal que pode gerar dano ao erário;
- que não realizado pelo ordenador de despesa, a quem caberia avaliar a legalidade do cancelamento, mas sim em seu nome, sem sua anuência, de forma indistinta, e sem observar a finalidade legal, configura ato ilegítimo<sup>18</sup>;
- que os cancelamentos apurados podem abranger despesas vinculadas, ligadas a receitas de transferência obrigatória;
- e que foram evidenciados cancelamentos em valores inferiores aos contidos nos documentos fiscais correspondentes, configurando indício de realização de despesa sem prévio empenho, com esteio no art. 56 do Regimento Interno TCMRJ, opino pela audiência dos possíveis responsáveis, conforme art. 27,

---

<sup>15</sup> Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

<sup>16</sup> Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

<sup>17</sup> Art. 159. A União entregará: ([Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007](#))

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014](#))

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (...)

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

<sup>18</sup> Segundo o Glossário de Termos de Controle Externo do TCU, ato ilegítimo é o ato praticado por pessoa não detentora da competência definida em norma específica para tal, sem a observância dos demais requisitos essenciais (finalidade, forma, motivo e objeto), ou com violação de princípios constitucionais como o da impessoalidade, da moralidade e da publicidade.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

inciso II da Lei Municipal nº 289, de 25/11/1981, e em homenagem ao Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, consoante art. 5º, LV<sup>19</sup> da CRFB, nos termos da tabela abaixo, incorporando a determinação proposta pela CAD à fl. 96.

Achado	Responsável	Período de exercício	Conduta	Nexo de causalidade
Cancelamentos de empenhos referentes a despesas incorridas	Sr. Fábio Pimentel de Carvalho, Diretor-Presidente da IPLANRIO à época dos fatos	2016	Criação de funcionalidade que permitiu o cancelamento em lote de empenhos sem o conhecimento dos ordenadores responsáveis, e desenvolvimento de programa de alteração do campo código do ordenador para a matrícula genérica 9000201-6	Viabilizou o cancelamento de empenhos de despesas incorridas por meio de modificações no sistema.
Cancelamentos de empenhos referentes a despesas incorridas	Sr. Carlos Evandro Viegas, Subsecretário de Orçamento respondendo pelo expediente da Secretaria Municipal de Fazenda à época dos fatos	2016	Estabelecimento de critérios a serem adotados para "seleção" dos empenhos a serem cancelados.	Possibilitou a execução dos cancelamentos de empenho por meio do estabelecimento de critérios de seleção, e descrição através de códigos.
Cancelamentos de empenhos referentes a despesas incorridas	Sr. Antônio Cesar Lins Cavalcanti, Controlador-Geral do Município à época dos fatos	2016	Suscitou o cancelamento junto ao então Prefeito, solicitou e participou da alteração do sistema para permitir o cancelamento dos empenhos por lote; efetuou cancelamento de	Propiciou o cancelamento por meio da alteração no sistema, bem como executou cancelamento de empenhos.

<sup>19</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

			empenhos no período de 26 a 30 de dezembro de 2016 com registro nas matrículas dos ordenadores de despesa, sem prévia anuência.	
Cancelamentos de empenhos referentes a despesas incorridas	Sr. Eduardo da Costa Paes, Prefeito à época	2016	Determinou o cancelamento de todos os empenhos não liquidados; efetuou cancelamento de empenhos no período de 26 a 30 de dezembro de 2016 com registro nas matrículas dos ordenadores de despesa, sem prévia anuência.	Ocasionou, por meio da determinação, o cancelamento de empenho de despesa incorrida por meio de outros usuários, além da execução de cancelamentos através de seu próprio usuário.
Cancelamento de empenho de despesa incorrida	Sr. Armando José Guedes Queiroga Júnior, Diretor-Presidente da RIOURBE à época dos fatos	2016	Efetuoou cancelamento de empenho de despesas incorridas, inclusive de despesas cujo valor empenhado era inferior ao valor dos documentos fiscais.	Execução do cancelamento de despesas incorridas, inclusive de empenhos em valor inferior aos constantes dos documentos fiscais.

É o Relatório.

**VOTO**

## **Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

De início, é importante pontuar que o presente voto aborda, conforme relatório inicial produzido pela Coordenadoria de Auditoria e Desenvolvimento, os empenhos não liquidados cancelados de forma automática por matrícula chamada de “genérica” pelos órgãos que instruíram os autos.

No mais, é relevante avaliar o contexto em que os fatos evidenciados no procedimento de auditoria ora sob análise estão inseridos.

### **CONTEXTO À ÉPOCA**

O entendimento que vigorava no ano de 2016 - compartilhado por este Tribunal e pelo Poder Executivo, conforme decisão unânime desta Corte, em 21/06/2016, no processo n.º 40/006066/2015 - era de que só se consideravam prestados ou entregues, respectivamente, os serviços e produtos, com a liquidação. De acordo com o art. 62 da Lei 4.320/64, “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”.

Assim, é relevante, para a compreensão dos procedimentos adotados pela Prefeitura do Rio em dezembro 2016, analisar a verificação “in loco” realizada por esta Corte no processo anteriormente citado.

O teor da fiscalização era a avaliação da ordem cronológica no sistema de liquidação da CGM e no sistema de pagamentos da SMF. Merece transcrição trecho do Relatório confeccionado pelos auditores de controle externo da 1ª Inspeção Geral de Controle Externo – IGE, que compõe o referido processo (40/006066/2015):

- **A exigibilidade do pagamento ao fornecedor / contratado somente se concretiza com a liquidação contábil da despesa**, sendo este o evento determinante a ser considerado pela Administração para o sequenciamento da ordem cronológica de pagamento. Por esta razão, cabe à Gerência de Tesouraria - SMF, ao receber os registros das Ordens de Pagamento (OPs), garantir que sua efetivação ocorra segundo as normas e procedimentos estabelecidos pela PCRJ quanto à Ordem Cronológica de Pagamentos.

- Em regra, as datas de pagamento das obrigações financeiras do Município são definidas após sua liquidação pela Coordenadoria de Exames da Liquidação - CGM, levando-se em consideração a data de transferência do registro da Ordem de Pagamento para a Gerência de Tesouraria - SMF, via FINCON. A definição da data de pagamento deve, então, obedecer o calendário de pagamentos determinado pela Resolução SMF n.º 2.838/2015, excluídas as despesas compulsórias:

[...]

Note-se que, naquela ocasião, esta Corte de Contas entendeu que a exigibilidade – direito de o credor exigir judicialmente o pagamento e conseqüentemente momento em que nasce para o Município o dever de pagar – somente ocorreria com a liquidação.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Esse entendimento perdurou até 06/07/17 quando, na 42ª Sessão Ordinária, com base em voto de minha lavra, esta Corte decidiu **superar sua posição fixada no processo n.º 40/6066/2015**. A referida decisão sedimentou a inteligência de que a exigibilidade deve ser considerada no momento em que o credor prestar o serviço ou entregar o produto. Além disso, fixou prazo para a Prefeitura se adequar aos ditames legais. Dada a complexidade da alteração necessária para cumprir a determinação deste Tribunal, os pedidos de prorrogação formulados foram deferidos por este Relator. Veja que se **está em 2018 e até hoje o registro dos serviços prestados e produtos entregues somente é contabilizado como dívida após a liquidação**.

Entretanto, independentemente da sistematização do exigido pela lei, a partir de 06/07/2017 – data da mudança de entendimento do TCMRJ – serão considerados, para todos os fins, a entrega dos produtos e a prestação dos serviços como o momento em que nasce para a Administração Pública o débito e para o credor o direito de exigir pagamento conforme o direito das obrigações do Código Civil.

É importante salientar que, no ano de 2016, conforme posição fixada por esta Corte, enquanto não houvesse liquidação, não haveria que se falar em direito do credor ou dívida do Município.

Não é coerente analisar os empenhos que **não foram liquidados em 2016**, mesmo com serviços prestados ou produtos entregues, como se houvesse direito ao credor, visto que, àquela época a Corte de Contas, **em decisão de 21/06/2016**, havia fixado o entendimento de que **somente nasceria o direito para o credor e a dívida para o Município no momento da liquidação**. Em outras palavras, o Plenário decidiu em determinada direção em junho de 2016, fixando orientação ao Poder Executivo, e a CAD, em 2017, ao analisar as contas de 2016 do Chefe do Executivo, utilizou entendimento divergente do decidido em Plenário sem discutir uma eventual tentativa de superação da inteligência do fixado no Pleno anteriormente e sem citar a referida decisão do TCMRJ (40/6066/2015).

Ainda, visando a evidenciar a situação complexa de que se está tratando, é importante salientar que o próprio TCMRJ, seguindo posição da CAD, em relatórios proferidos nos processos de prestação de contas do Prefeito dos anos de 2014 e 2015, recomendou ao Poder Executivo que registrasse suas despesas segundo o regime de competência.

Ou seja, o TCMRJ **recomendou**, por duas vezes, o cumprimento do regime de competência (o registro patrimonial deve ocorrer sempre que os serviços forem prestados e os produtos forem entregues) em 2014 e 2015 e, no meio de 2016, proferiu decisão em sentido



### **Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

contrário, fixando que apenas com a liquidação haveria a exigibilidade (direito do credor e dívida para o ente). Se a despesa não é exigível, não deve ser registrada no patrimônio. Posição que foi superada em 2017, em decisão que determinou o registro das despesas no momento em que forem incorridas (serviços prestados ou produtos entregues) visto que, a partir desse momento, se tornam exigíveis.

### **PREVISÕES LEGAIS PARA CANCELAMENTO DE DESPESAS**

Quanto à previsão legal para cancelar empenhos, vale citar o art. 55, inciso III, alínea “b”, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que prevê a possibilidade de haver despesas não inscritas em Restos a Pagar **por falta de disponibilidade de caixa e cujo empenho tenha sido cancelado** conforme segue:

Art. 55. O relatório conterá: (...)

III - demonstrativos, no último quadrimestre:(...)

b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:(...)

4) **não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; [grifo nosso]**

É clara a previsão de cancelamentos de empenhos na referida lei complementar nacional. A referida alínea traz a previsão de uma relação de causa e efeito entre o cancelamento de empenho (não inscritos em Restos a Pagar) e a insuficiência de caixa evidenciada pela preposição “por”. A inteligência dessa relação é no sentido de **ser necessário o cancelamento de empenho no caso de insuficiência de disponibilidade financeira. O entendimento é corroborado pelo art. 359-B do Código Penal** conforme a seguir.

Art. 359-B. **Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa** que não tenha sido previamente empenhada **ou que exceda limite estabelecido em lei:** (Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000).

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos. (Incluído pela Lei nº 10.028, de 2000). **[grifos nossos]**

Ou seja, não se pode inscrever em Restos a Pagar a despesa não empenhada e a que, mesmo empenhada, exceda o limite legal, isto é, supere o caixa disponível. Portanto, no caso de insuficiência de caixa no final de um exercício, **o gestor se vê obrigado a cancelar os empenhos realizados**. Veja que, acima do limite estabelecido em lei (art. 42 c/c o art. 55 da LRF), ou seja, despesas empenhadas em valor superior à disponibilidade de caixa, **não haverá outra alternativa ao gestor que o cancelamento dos empenhos** e sua não inscrição em Restos a Pagar para se evitar a realização do crime previsto no art. 359-B do CP.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Ainda é interessante colacionar outro artigo do Código Penal que trata do cancelamento, mesmo após a inscrição em Restos a Pagar:

Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou promover **o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito** em valor superior ao permitido em lei.  
Pena: Detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos.[grifo nosso]

Além da LRF e do Código Penal, a Lei nº 4.320/1964 também prevê a possibilidade de não se processar (liquidar) a despesa na época própria, hipótese em que os pagamentos ocorrerão à conta de dotação específica chamada de **despesa de exercícios encerrados**, e, principalmente, **a possibilidade de se proceder à anulação de despesas**.

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, **para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria**, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica. (Regulamento)

Art. 38. Reverte à dotação a importância de **despesa anulada no exercício**; quando a anulação ocorrer após o encerramento dêste considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.

O não processamento abrange diversas possibilidades, dentre elas as despesas empenhadas e não liquidadas. Assim, **essas despesas que não se processaram no ano próprio**, por meio das despesas de exercícios anteriores, **poderão completar seu processamento em ano posterior**. E o art. 38 da mesma lei faz previsão expressa da possibilidade de anulação de despesa sem sequer definir em qual estágio isso poderá ocorrer.

Ainda, o Decreto Federal nº 93.872/1986, que traz normas específicas sobre direito financeiro na esfera federal e serve de guia para demais entes, prevê expressamente a possibilidade de cancelamento de empenho e até de despesas inscritas em restos a pagar, conforme o art. 22 a seguir transcrito:

Art. 22. **As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria**, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida, e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagos à conta de dotação destinada a atender despesas de exercícios anteriores, respeitada a categoria econômica própria (Lei nº 4.320/64, art. 37).

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

§ 1º O reconhecimento da obrigação de pagamento, de que trata este artigo, cabe à autoridade competente para empenhar a despesa.

**§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se:**

**a) despesas que não se tenham processado na época própria, aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação;**

b) restos a pagar com prescrição interrompida, a despesa cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda vigente o direito do credor;

O art. 22, § 2º, alínea “a”, do referido Decreto prevê, de forma clara, a anulação de empenho **em que tenha havido cumprimento da obrigação pelo credor** (serviço prestado ou produto entregue).

Importante esclarecer que a despesa orçamentária empenhada que não for paga até o dia 31 de dezembro, final do exercício financeiro, **será considerada como Restos a Pagar, para fins de encerramento do correspondente exercício financeiro. Uma vez empenhada, a despesa pertence ao exercício financeiro em que o empenho ocorreu, onerando a dotação orçamentária daquele exercício. Deve ficar claro que não há dotação de Restos a Pagar e nem que os Restos a Pagar estarão no orçamento subsequente,** diferente de Despesas de Exercícios Anteriores que é uma dotação específica para ser utilizada conforme as hipóteses legais anteriormente apresentadas nesse voto conforme artigo 37 da Lei 4.320/64. **Os Restos a Pagar se referem a disponibilidades financeiras do ano em que ocorreram seus empenhos.** Por isso, é contraditório inscrever em Restos a Pagar, despesas empenhadas e/ou liquidadas sem o lastro financeiro correspondente.

A legislação apresentada nesse tópico do voto exatamente evidencia a previsão de não inscrição em Restos a Pagar quando não houver disponibilidades financeiras. Assim, cancelar empenho é conduta necessária quando não houver saldo suficiente de caixa para fazer frente às despesas. A inscrição em Restos a Pagar acima do saldo de disponibilidades financeiras, além de ser conduta vedada até pelo Código Penal, é contraditória visto que os Restos a Pagar são despesas do ano **em que ocorreram seus empenhos** e que continuarão sendo realizadas (liquidação e pagamento no caso de Restos a Pagar Não Processados e pagamento no caso de Restos a Pagar Processados) à conta do orçamento e das disponibilidades financeiras desse mesmo ano.

**Assim, ficam refutados os argumentos trazidos pela CAD e pela Procuradoria Especial quanto à ilegalidade da conduta de cancelar empenhos.** O cancelamento de despesas empenhadas é previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, na Lei 4.320/64, a

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

“contrario sensu” no Código Penal e, ainda, a título de orientação, no Decreto Federal nº 93.872/86.

**CASO CONCRETO**

O Relatório da CAD, apresentado no processo de prestação de contas do Chefe do Poder Executivo (40/1324/2017), apresentava uma insuficiência de caixa de R\$ 18,57 milhões e o conseqüente descumprimento do art. 42 da LRF. A CAD fundamentou sua posição com os dados enviados pela Controladoria Geral do Município – CGM, que evidenciou despesas empenhadas não liquidadas (com serviços prestados ou produtos entregues) no valor de R\$ 563,95 milhões e disponibilidade de caixa no total de R\$ 545,36 milhões.

Importante salientar que, à época, a posição fixada pelo TCMRJ, no processo 40/6066/2015 (em que pese as recomendações anteriores da Corte para que a Prefeitura registrasse as despesas segundo o regime de competência), **não havia sido superada**, logo, **continuava vigente o entendimento de que, antes da liquidação, não haveria exigibilidade**. Seria contraditório incluir as despesas empenhadas **não liquidadas no cálculo do art. 42 da LRF, dado que esta Corte havia decidido que, antes da liquidação, não haveria dívida ou direito para o credor.**<sup>20</sup>

Apesar da posição do TCMRJ à época, quanto à exigibilidade ocorrer apenas na liquidação, prosseguir-se-á na análise do referido artigo no que se refere às contas do Prefeito de 2016, considerando as despesas não liquidadas – com serviços prestados ou produtos entregues – apenas para tornar a discussão mais abrangente.

Voltando ao cerne do debate aqui travado, foi apresentado pela CGM, neste processo, que **o valor correto de empenhos (não liquidados) cancelados, referentes a serviços prestados ou produtos entregues, seria de R\$ 506,46 milhões e não R\$ 563,95 milhões conforme apresentado à época das contas do Prefeito de 2016**. A CAD concordou com o

---

<sup>20</sup> Nas palavras de Bentham: When your dog does anythin you want to brake him of, you wait till he does it, and then beat him for it. This is the way you make your laws for your dog: and this is the way the judges make law for you and me. They won't tell a man beforehand what it is he should not do – they won't so much as allow of his being told: they lie by till he has done something witch say he should not have done, and then they hang him for it. What way, then, has any man of coming at this dog-law? Only by watching their proceedings: by observing in what cases they have sent him to jaikl, in what cases they have seized his goods, and so forth". BENTHAM, Jeremy. Truth versus ashhurst. In : The Works of Jeremy Bentham: v. 5. Edimburgo: William Tait, 1843. P.235. [tradução livre]

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

novo valor apresentado pela CGM tendo em vista ter o valor novo se baseado na análise dos documentos fiscais e por isso, segundo a própria CAD, seria mais preciso.

Com isso, o que era uma insuficiência de caixa de 18 milhões e que aparentava ser uma afronta ao art. 42 da LRF, **mostrou-se uma suficiência de caixa de R\$ 38,9 milhões considerando que houve R\$ 545,36 milhões de disponibilidade de caixa menos R\$ 506,46 milhões. Ou seja, havia na Prefeitura, em 31/12/2016, disponibilidades financeiras da ordem de R\$ 38,9 milhões já subtraídas todas as obrigações existentes, cumprindo o art. 42 da LRF.**

Ainda, se seguíssemos o entendimento vigente à época, apresentado anteriormente, e que não foi enfrentado pela CAD, pela Procuradoria Especial e nem pelo Plenário deste Tribunal no processo das contas do Chefe do Executivo de 2016, seria coerente, inclusive, desconsiderar, para o cômputo da disponibilidade de caixa, os valores relativos a empenhos relacionados com despesas não liquidadas, eis que estes não eram entendidos como dívida. Caso fosse adotado o fixado por esta Corte no processo 40/6066/2015, e que era o entendimento vigente no ano de 2016, o superávit de disponibilidades financeiras ao final de 2016 da Prefeitura do Rio de Janeiro seria de R\$ 545,95 milhões.

Frente ao longo debate que se travou quanto aos temas “cancelamentos de empenhos não liquidados (com serviços prestados e produtos entregues)” e “possível descumprimento do art. 42 da LRF”, fica clara a complexa situação em que se encontrava o Chefe do Poder Executivo em dezembro de 2016 quanto à decisão de cancelar empenhos ou inscrevê-los em Restos a Pagar dada a possível insuficiência de caixa. Somente em meados de 2018, alcançou-se o entendimento de que houve um *superávit* de caixa de R\$ 38,9 milhões, sob a ótica de desconsideração da posição desta Corte à época, e de *superávit* de R\$ R\$ 545,95 milhões, considerando o entendimento desta Corte vigente em 2016 (40/6066/2015). Sob os dois ângulos de análise, houve o cumprimento do artigo 42 da LRF.

É notório também que, até o atual momento, o Município do Rio de Janeiro não registra suas despesas segundo o regime de competência exigido pelo art. 50, inciso II, da LRF. Ou seja, não há registro sistemático no passivo da Prefeitura no momento em que há a entrega do bem ou a prestação do serviço (despesa incorrida e exigível). A Prefeitura do Rio de Janeiro continua registrando em seu passivo apenas as despesas que foram liquidadas (com algumas exceções). **Apenas as despesas empenhadas não liquidadas - que se referem aos**

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

**cancelamentos da gestão anterior (2016) - foram registradas no passivo sob a justificativa de que os serviços foram prestados ou os produtos entregues.**

Ainda, a CGM - após uma primeira análise apresentada em 2017 sobre as contas de 2016 e que **agora se mostra equivocada** – somente passado mais de um ano após o encerramento do exercício de 2016, conseguiu, **em uma segunda análise**, apresentar um valor, **que afirma ser mais preciso**, dos cancelamentos feitos no final de 2016. O que demonstra a impossibilidade de o Chefe do Executivo, à época, ter informações precisas e instantâneas sobre seus débitos e, conseqüentemente, sobre a situação fiscal do ente. Claro que a situação gerada pode ter sido consequência de problemas de planejamento orçamentário e financeiro da gestão de 2016 da Prefeitura do Rio. Inclusive, é competência desta Corte avaliar o cumprimento das leis de finanças. Entretanto, avaliações amplas e que envolvem planejamento e diversos aspectos econômicos e políticos devem ser realizadas no julgamento do Parecer Prévio sobre as contas do Chefe do Executivo. As contas apresentadas em 2016 - apesar dos problemas apresentados e que foram alvo de ressalvas e determinações - foram aprovadas por esta Corte **com base em uma análise ampla deste Plenário sobre a gestão do Chefe do Executivo.** Assim, nestes autos, não se está tratando das causas que podem ter gerado um desequilíbrio entre o empenhado e a disponibilidade financeira, **nosso julgamento se refere ao ato de cancelamento de despesas empenhadas não liquidadas com serviços prestados e produtos entregues no final de 2016 conforme objetivo para o qual este processo foi criado.**

Essa situação – de não registrar no passivo do Município despesas empenhadas não liquidadas independentemente de já terem serviços prestados ou produtos entregues, atrapalhando o conhecimento dos gestores sobre a situação fiscal do ente (visto que não se sabe o valor real das dívidas contraídas) - **persiste até o momento (2018)**, apesar de a decisão do Plenário desta Corte no processo 40/5674/2010 (06/07/2017) ter alterado o entendimento fixado no processo 40/6066/2015 (decisão de 21/06/2016) e **determinado à Prefeitura o registro das despesas quando elas incorrerem (serviços prestados e produtos entregues) e não apenas com sua liquidação.** As datas estão em negrito para evidenciar que a superação do entendimento anterior - **de junho de 2016** (somente após a liquidação são as despesas empenhadas consideradas “exigíveis”) - **foi alcançado apenas em julho de 2017.**

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Assim, havendo a insuficiência de caixa ou a sua possibilidade (sendo este o caso do final do mandato do ex-Chefe do Poder Executivo conforme informação dos autos) em determinado exercício, **não há como exigir outra conduta do gestor que a de não cometer um crime. Como só há duas condutas possíveis no caso dos autos que são inscrever em Restos a Pagar ou cancelar a despesa não liquidada**, se tomasse a atitude de inscrever em Restos a Pagar, tendo em vista a possibilidade de insuficiência de caixa, o gestor poderia estar cometendo o crime previsto no anteriormente citado art. 359-B do Código Penal.

**Diante da situação de incerteza sobre as dívidas ao final de 2016 exposta neste voto (que perdurou até esta decisão), e da inexigibilidade de conduta diversa, não se poderia exigir conduta que não fosse a de cancelar os empenhos para evitar o possível cometimento do crime previsto no art. 359-B do Código Penal.** Levando em consideração o prazo exíguo de dias que ainda tinha como mandatário do Executivo municipal (final de dezembro de 2016), não havia como fazer uma análise criteriosa de cada cancelamento de empenho conforme exigência da CAD e da Procuradoria Especial visto que se tratava de centenas de milhões de reais de despesas empenhadas não liquidadas. **A solução adotada, frente às especificidades do caso, de criação de matrícula para o cancelamento em lote não apresenta ilegalidade visto que não haveria conduta diversa a se exigir do gestor em uma possível situação de insuficiência de caixa.**

**Ainda, a avaliação criteriosa de cada cancelamento é a conduta ideal, entretanto não é exigência legal.** É importante a esta Corte atuar conforme o exigido em lei e respeitando o princípio da separação de poderes insculpida no art. 2º da Constituição. Opiniões sobre o ideal para cada agente público não devem pautar as ações dos Tribunais de Contas, mas sim o estrito cumprimento da lei, buscando avaliar a eficiência e a economicidade das ações da Administração Pública, conforme competências delineadas pelas CF88, Constituição do Estado do Rio de Janeiro e Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro.

**A NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE ORDEM NÃO MANIFESTAMENTE ILEGAL**

Quanto aos gestores arrolados como partícipes das ações que culminaram em cancelamentos de empenhos não liquidados (com serviços prestados ou produtos entregues),

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

em contrariedade ao exposto no art. 6º, § 1º, do Decreto 42.360/2016, **é importante lembrar que as fizeram cumprindo ordem daquele competente para excepcionalizar o decreto, isto é, o Chefe do Executivo**, segundo pode se concluir da leitura da fl. 4 do processo administrativo 01/006177/2016 (Anexo I destes autos).

Conforme já demonstrado acima, tendo em vista a incerteza sobre a insuficiência de caixa para fazer frente aos empenhos não liquidados de serviços prestados ou produtos entregues, a ordem do Chefe do Poder Executivo, excepcionalizando o referido decreto, visava ao cumprimento da lei (art. 359-B do CP e art. 55, inciso III, alínea “b”, da Lei de Responsabilidade Fiscal) e, portanto, deveria ser seguida pelo Controlador Geral do Município, pelo Diretor-Presidente da Empresa Municipal de Informática (IPLANRIO) e pelo Subsecretário de Orçamento respondendo pelo expediente da Secretaria Municipal de Fazenda. A criação da matrícula com a capacidade de cancelar empenhos em lotes, criada por consequência de determinação do Sr. Prefeito, era uma medida possível, como demonstrado anteriormente, para evitar o possível cometimento de um crime.

Sobre os cancelamentos de empenhos realizados erroneamente entre 27/12/2016 e 28/12/2016 em matrículas de ordenadores sem o conhecimento destes, é bastante claro que se tratou de erro operacional que foi resolvido um dia após a comunicação do problema pelos respectivos ordenadores. **No dia 29/12/2016, o Controlador Geral do Município, conforme informação dos autos, verificou o problema e pediu correção imediata ao IPLANRIO que atendeu ao solicitado** criando matrícula capaz de cumprir a determinação legal do Sr. Prefeito no mesmo dia 29.

**Importante salientar que os cancelamentos realizados estavam, em 31/12/2016, todos corretamente vinculados aos responsáveis por eles.** O problema ocorrido não causou danos a qualquer dos ordenadores - que viram suas matrículas usadas sem sua autorização - visto que o problema foi corrigido quase que imediatamente e, ao mesmo tempo, os verdadeiros responsáveis pelos cancelamentos de despesas empenhadas não liquidadas estavam claramente definidos. Inclusive suas condutas estão todas mapeadas nestes autos possibilitando a esta Corte uma análise minuciosa do ocorrido.

**AUSÊNCIA DE DANO**

Há ainda necessidade de se enfrentar a tese da CAD e da douta Procuradoria Especial no sentido de que o cancelamento de empenhos geraria danos ao erário em função do futuro



**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

pagamento de encargos moratórios, tais como juros e multa. **Aqui não se está tratando da responsabilidade civil que surge com uma ação ou omissão ilegal que gerem danos a outrem conforme os artigos 186, 187 e 927 do Código Civil de 2002 visto que esse voto afastou qualquer alegação de ilegalidade.** Então, a discussão se restringe a uma suposta alegação de “dano” em termos da análise econômica do direito. E, essa tese, não deve prevalecer tendo como base os argumentos expostos a seguir.

**Cancelando os empenhos ou os incluindo em Restos a Pagar, os serviços prestados ou produtos entregues continuam não sendo pagos em dia.** Seja inscrevendo em Restos a Pagar, seja cancelando os empenhos, seja atrasando pagamentos a fornecedores em geral, o resultado sempre **PODERÁ** ser o pagamento de encargos. “Poderá” porque a chance de negociação existe e é, inclusive, mais provável tendo em vista que uma disputa judicial pode levar anos. Os prestadores/fornecedores sabedores das graves crises que acometem o estado podem buscar seus pleitos junto à Administração evitando custos adicionais de uma demanda judicial. Assim, **desde que realizados dentro dos limites legais, não há, necessariamente, danos ao erário.** É deveras frágil afirmar que, necessariamente, **atrasar pagamentos é uma conduta inadequada ou indesejável e que gera danos a quem quer que seja,** tendo em vista que, dependendo das variáveis envolvidas como custo de oportunidade, taxas de juros, cláusulas “penais” e etc. pode ser mais vantajoso aplicar determinado valor em um projeto agora em vez de usar o dinheiro para pagar um fornecedor, por exemplo. Essa análise sobre o dano se torna mais complexa quando se inclui no debate as variáveis políticas e sociais envolvidas na gestão pública.

A análise dos “trade offs”<sup>21</sup> - que envolvem as decisões entre atrasar um pagamento ao fornecedor e aplicar o recurso em outro projeto, ou deixar de aplicar no projeto e pagar o fornecedor agora - dependem de uma profunda análise do valor do dinheiro no tempo. Quando se fala em decisões envolvendo atendimento de demandas sociais, o problema é ainda maior. Como escolher, imaginando um cenário de recessão, entre cumprir suas obrigações com o construtor que prestou seu serviço e não aplicar recursos em hospital em estado alarmante ou atrasar o pagamento do prestador de serviço e atender imediatamente o hospital em crise?

---

<sup>21</sup> *Trade-off* e *tradeoff* são termos da língua inglesa que definem uma situação em que há conflito de escolha. Ele se caracteriza em uma ação econômica que visa à resolução de problema, mas acarreta outro, obrigando uma escolha. Ocorre quando se abre mão de algum bem ou serviço distinto para se obter outro bem ou serviço distinto.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Entretanto, **independente dos atrasos de pagamentos ocasionados por uma gestão, duas regras devem sempre ser cumpridas para garantir segurança aos credores e o equilíbrio fiscal: a ordem cronológica de pagamentos segundo as datas de suas “exigibilidades” (o processo 40/5674/2010 fixou o entendimento quanto ao termo grifado) fixada no art. 5º da Lei de Licitações e a suficiência de caixa para quitar dívidas contraídas em determinado mandato conforme o art. 42 da LRF.**

A regra da ordem de pagamentos evita que o gestor público pague um fornecedor ou um prestador de serviço - que cumpriu sua obrigação antes de outro - depois. Assim, se a Administração for pagar alguém, **deve sempre pagar quem prestou o serviço ou entregou o produto primeiro.**

O art. 42 da LRF trata da necessidade de suficiência de disponibilidades financeiras frente às **dívidas contraídas nos últimos dois quadrimestres do mandato**. Alguém poderia pensar que era possível apenas deixar de pagar as despesas anteriores aos dois últimos quadrimestres do mandato para ser possível contrair novas dívidas usando o caixa livre de despesas anteriores aos últimos 8 meses de mandato, como se fosse possível esquecer as dívidas contraídas durante todo o mandato. Entretanto, **o art. 5º da Lei de Licitações impede essa manobra, visto que as dívidas contraídas têm uma ordem de pagamento a ser cumprida, independente da fase orçamentária em que se encontre.** Não é uma conduta possível, frente à combinação dos referidos artigos, contrair dívidas nos dois últimos quadrimestres e usar as disponibilidades para pagar apenas essas dívidas visto que há uma ordenação para o uso dessas disponibilidades. Portanto, **a combinação do art. 42 da LRF com o art. 5º da Lei 8.666/93 exige que todas as dívidas contraídas em um mandato sejam pagas dentro dele ou que o gestor deixe saldo suficiente para quitá-las.**

**Não havendo descumprimento aos ditames da lei, não deve o gestor ser responsabilizado por atrasar pagamento (seja inscrevendo em Restos a Pagar, seja cancelando empenhos).**

A CAD e a Procuradoria Especial citam partes de meu voto para fundamentar sua pretensão de afirmar que cancelar empenhos de serviços prestados ou produtos entregues gera danos ao erário. Entretanto, todo o argumento trazido em minha decisão (processo 40/5674/2010), em que se discutia o cumprimento ou não da ordem cronológica de pagamentos, referia-se apenas à situação do gestor que atrasa o pagamento e deixa de pagar seus credores conforme o art. 5º da Lei de Licitações. Afirmei no voto **a necessidade de que**

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

a **Administração Pública** pague suas dívidas conforme a data das exigibilidades dos cumprimentos das obrigações pelos fornecedores e prestadores. O decidido na ocasião foi no sentido de que o descumprimento de contratos “pode” gerar custos para a administração. Mas, em momento algum, o voto afirma que atrasar pagamentos é uma conduta proibida e ilegal. O que poderia ser imputado ao gestor, naqueles autos, seria uma possível responsabilização por pagar em ordem diversa da de exigibilidade do crédito, tudo em função da afronta ao art. 5º da Lei 8666/93. Entretanto, não havia nos autos provas suficientes para fundamentar a alegação.

**Importante salientar que no aludido voto, mais especificamente na parte dispositiva da decisão (exatamente a parte que fixa o direito no caso concreto e faz coisa julgada na seara dos processos de contas), não há qualquer menção à dano ou à responsabilização dos gestores pelo atraso de pagamento verificado naquele processo.**

Interessante notar que pela aludida tese - de que cancelar empenhos gera encargos pelo atraso no pagamento do fornecedor ou prestador que cumpriu sua obrigação e é conduta ilegal - **os entes estariam proibidos de atrasar qualquer pagamento e de realizar operações de crédito visto que essas operações geram diversos encargos como juros e atualização monetária.** Entretanto, a legislação, a jurisprudência e a doutrina convergem ao não caracterizar um atraso de pagamento ou uma dívida, que seja contraída em conformidade com os limites legais, como danosa ao ente.

Observe-se ainda que é competência do gestor, dentro de seu espaço discricionário, destinar os recursos de forma a atender da melhor forma o interesse público e as necessidades da urbe. A análise da conveniência e oportunidade do gestor de se tomar um empréstimo ou destinar recursos a uma área que entenda prioritária em determinado momento, como a saúde, para os atos praticados nos limites da lei, não pode sofrer interferência desta Corte, ainda que esta decisão implique o pagamento de encargos que correrão às expensas do Tesouro. **E esses custos não podem ser considerados danosos porque, como dito anteriormente, esse juízo de valor** - sobre a necessidade de aplicar o recurso público agora, em atendimento que o gestor considere imprescindível, e deixar de pagar determinados fornecedores e, conseqüentemente, arcar com os encargos futuros do atraso - **é complexo e incerto.** É muito difícil afirmar que o gestor deveria tomar a atitude X e deixar de tomar a Y, todas dentro da lei. Afirmando que, por respeito à separação de poderes, essa análise, dentro da margem deixada pelo ordenamento jurídico, cabe ao gestor e não a esta Corte.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

**DESPESA SEM PRÉVIO EMPENHO**

Nesse ponto é importante fazer uma avaliação mais detalhada do art. 60 da Lei 4.320/64. A referida norma prevê vedação à “realização” de despesa sem prévio empenho. Logicamente, o artigo é direcionado aos agentes públicos, visto que os cidadãos ou os contratados não exercem atos de gestão pública e não tem capacidade para realizar empenhos.

O empenho é, segundo o art. 58 da Lei 4.320/64, o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Consiste na reserva de dotação orçamentária para um fim específico.

Importante esclarecer duas posições sobre o ato de realizar despesa, tendo em vista a possibilidade de dois entendimentos.

Uma primeira interpretação se refere à realização da despesa como qualquer ação do agente público que gere ou confirme para a Administração Pública uma obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Por esse entendimento, o empenho seria o reflexo orçamentário da obrigação de pagamento gerada ou confirmada para a Administração Pública pendente ou não de implemento de condição. Qualquer ato que gere ou confirme uma obrigação para o estado seria uma ação de realização de despesa. Um contrato seria um exemplo típico do início da realização da despesa porque gera uma obrigação para o ente. Por esse entendimento, nenhuma despesa pode ter iniciada sua realização sem que o prévio empenho já tenha ocorrido. A liquidação é outra ação de “realização” de despesa porque garante ao credor direito líquido e certo ao pagamento. Assim, caso a liquidação ocorra sem que a despesa tenha sido empenhada, haverá descumprimento ao art. 60, da Lei 4.320/64. Haverá também afronta ao citado artigo se a despesa for liquidada em valor superior ao empenhado, sendo certo que o valor da diferença é despesa realizada sem prévio empenho.

Outra interpretação possível, mais restrita, é a de que a liquidação é o ato de realização de despesa “stricto sensu”. Assim, se a liquidação for feita sem o prévio empenho estaria configurada uma afronta ao art. 60 da Lei 4.320/64. Ou, se a liquidação for realizada em valor superior ao empenhado, estar-se-ia de novo frente a um ato de realização de despesa sem o prévio empenho.

### **Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Esta Corte tem tratado o tema de maneira bastante aberta, pouco elucidativa e, sob meu ponto de vista, injusta. Em regra, são dois tipos de casos. O primeiro caso trata da situação em que há uma despesa empenhada em que ocorreu a prestação de serviços ou entrega de produtos – ainda sem liquidação - em valor superior ao empenhado. Esta Corte tem enfrentado o tema simplesmente afirmando ser uma conduta contrária ao artigo 60 da Lei 4320/64 imputando ao gestor responsabilização pelo ato considerado “ilegal”. Sem qualquer avaliação da “conduta do agente público” e do nexos causal entre a conduta e o comportamento vedado em lei.

Interessante verificar que o gestor não presta o serviço e não entrega o produto. Como responsabilizá-lo pela prestação de serviço superior ao pactuado ou empenhado se o gestor ainda não liquidou a despesa e atestou sua procedência? É imprescindível para a responsabilização que haja a individualização da conduta proibida e ilegal. Não pode o gestor ser responsabilizado por ato que não realizou. Não pode o ordenador ser responsabilizado sem o devido processo legal. Não pode o gestor ser responsabilizado sem a devida configuração da conduta típica proibida em lei realizada por ele. Ainda, o ato que gere ou confirme obrigação de pagamento da Administração Pública pode não ter sido realizado pelo gestor. Por exemplo, o ateste ou a aceitação de serviço ou de produto, em regra, não é realizada pelo gestor.

O segundo caso trata do cancelamento de empenho. Mais uma vez, esta Corte tem, diversas vezes, afirmado ser o cancelamento de despesa empenhada ato contrário ao artigo 60 da Lei 4.320/64. Entretanto, **“cancelar empenho” está longe de ter qualquer sentido semântico próximo ao de “realização”**. O artigo 60 da Lei 4.320/64 é expresso ao tratar de “realização” de despesa sem prévio empenho. Assim, a conduta proibida pelo artigo é a **realização de despesa** sem prévio empenho.

O princípio da legalidade sob o aspecto punitivo deve ser interpretado de forma restrita. É garantia fundamental do indivíduo contra o poder punitivo estatal.

**Mais interessante lembrar, que todo empenho cancelado, foi despesa previamente empenhada.** E, ainda, o processamento regular das despesas canceladas é tratado na própria Lei 4.320/64, em seus artigos 37 e 38. Os artigos afirmam que a despesa cancelada poderá ser paga à conta de despesa de exercícios encerrados, em que ocorrerá novamente o prévio empenho, para somente depois ocorrer a liquidação e o pagamento.

Poder-se-ia afirmar, utilizando um salto hermenêutico, que após o cancelamento de despesa empenhada, a despesa estaria sem o seu empenho. Primeiro, essa interpretação nada

### **Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

tem a ver com o estabelecido na Lei 4.320/64 que exige a conduta de “realizar despesa” para que se configure o comportamento ilegal. Em segundo, após o cancelamento, sequer existe a despesa. Se a despesa foi cancelada, ela sequer vige no plano orçamentário. Tanto é que se necessita de nova previsão orçamentária (DEA - Despesas de Exercícios Anteriores) e novo empenho conforme artigos 37 e 38 da Lei 4.320/64. A dívida, caso realmente exista, continuará vigente segundo a visão patrimonial e deve estar evidenciada no passivo do ente.

O salto hermenêutico que este Tribunal tem adotado ao tratar o cancelamento de despesas como “realização de despesa” sem prévio empenho carece de maiores explicações por se mostrar de forma evidente distante de qualquer interpretação razoável do artigo 60 da Lei 4.320/64.

### **CANCELAR EMPENHOS DE DESPESAS INCORRIDAS GERA DESEQUILÍBRIOS**

**Ao cancelar despesas empenhadas com serviços prestados ou produtos entregues, retira-se do orçamento do ano seguinte a previsão para os pagamentos da referida despesa. O que pode ocasionar um falso *superávit* financeiro visto que o caixa que estaria vinculado à despesa empenhada fica com uma liberdade fictícia para ser utilizado no ano seguinte para cobertura de abertura de créditos adicionais.**

Apesar de não ser ilegal cancelar despesas empenhadas, quanto aos empenhos referentes a despesas incorridas (serviços prestados e produtos entregues), o ideal para fins de planejamento orçamentário e financeiro é que essas despesas empenhadas sejam inscritas em Restos a Pagar visando à correta demonstração do *superávit* financeiro que poderá ser utilizado na abertura de créditos adicionais.

A análise sobre os efeitos dos cancelamentos de despesas empenhadas (com serviços prestados e produtos entregues) deve ser realizada nas prestações de contas de cada gestor, principalmente, nas contas do Chefe do Poder Executivo, tendo em vista que o planejamento da urbe está sob seu comando.

### **CONCLUSÃO**

Considerando que a inscrição em Restos a Pagar acima do saldo de disponibilidades financeiras, além de ser conduta vedada até pelo Código Penal (art. 359-B e art. 359-F), é contraditória visto que os Restos a Pagar – que não são dotações orçamentárias, muito menos do ano subsequente - são despesas do ano **em que ocorreram seus empenhos** e que

### **Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

continuarão sendo realizadas (liquidação e pagamento no caso de Restos a Pagar Não Processados e pagamento no caso de Restos a Pagar Processados) à conta do orçamento e das disponibilidades financeiras desse mesmo ano.

Considerando que o cancelamento de empenhos não liquidados não é por si uma conduta ilegal porque prevista expressamente no Código Penal, na LRF, na Lei 4.320/64, e em decretos dos Poderes Executivos, a exemplo do Decreto Federal nº 93.872/86.

Considerando as recomendações feitas por esta Corte, nos processos referentes às contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo de 2014 e de 2015 no sentido de que a Prefeitura registrasse suas despesas sob o enfoque patrimonial, ou seja, no momento em que fossem incorridas (serviços prestados e produtos entregues).

Considerando o entendimento posterior deste TCMRJ que, a partir de junho de 2016, fixou não haver direito ao credor nem dívida para o Município antes da liquidação da despesa, ou de outra forma, a exigibilidade somente surge com a liquidação.

Considerando a complexidade da discussão conforme, inclusive, decisões contraditórias desta Corte.

Considerando que a Controladoria Geral do Município corrigiu o valor de despesas empenhadas com serviços prestados e produtos entregues de R\$ 563 milhões – anteriormente apresentado na prestação de contas do Chefe do Poder Executivo de 2016 - para R\$ R\$ 506,46 milhões no presente processo.

Considerando que a disponibilidade de caixa (já subtraídas demais dívidas) era de R\$ 545,36 milhões e que **a diferença** entre o valor das disponibilidades (R\$ 545,36 milhões) e o valor das despesas canceladas com serviços prestados ou produtos entregues (R\$ 506,46 milhões) era, na verdade, igual a um valor positivo de **R\$ 38,9 milhões** e não negativo em R\$ 18,57 milhões como afirmado pela CGM nas contas do Sr. Prefeito em 2016, isso desconsiderando a posição deste Tribunal em 2016.

Considerando o entendimento desta Corte em 2016 (40/6066/2015), haveria no final de 2016 *superávit* de R\$ R\$ 545,95 milhões.

Considerando que, **sob os dois ângulos de análise**, o saldo de disponibilidades financeiras - já subtraídas todas as dívidas da Prefeitura – **foi positivo no final de 2016** e, portanto, houve cumprimento do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

Considerando a grande dificuldade em definir o cumprimento ou não do art. 42 da LRF, tendo em vista que o resultado sobre a suficiência de disponibilidades somente foi alcançado no presente voto.

Considerando que, em dezembro de 2016, havia justa incerteza sobre a insuficiência de caixa para fazer frente aos compromissos assumidos e que havia a possibilidade de cometimento do crime previsto no art. 359-B do Código Penal caso fossem inscritas em Restos a Pagar despesas sem cobertura financeira.

Considerando a inexigibilidade de conduta diversa do Sr. Prefeito da Cidade do Rio de Janeiro no final de 2016 frente à justa incerteza sobre a suficiência de disponibilidade financeira para fazer frente aos compromissos assumidos.

Considerando que o Controlador Geral do Município, o Diretor-Presidente da Empresa Municipal de Informática (IPLANRIO) e o Subsecretário de Orçamento respondendo pelo expediente da Secretaria Municipal de Fazenda, em dezembro de 2016, cumpriram ordem, emanada de agente competente, não manifestamente ilegal.

Considerando que não há ilegalidade em criar funcionalidade que permita o cumprimento de ordem não manifestamente ilegal e que não há qualquer impedimento legal quanto ao cancelamento de empenhos realizado em conjunto, menos ainda considerando as circunstâncias apresentadas.

Considerando que o problema ocorrido no uso das matrículas de gestores sem a autorização destes foi corrigido imediatamente (um dia após o problema constatado) e não gerou qualquer dúvida sobre os reais responsáveis pelos cancelamentos.

Considerando que todas as ações ocorridas no final de 2016 estão plenamente mapeadas nos autos com seus respectivos responsáveis.

Considerando que não deve prosperar a tese da CAD e da Procuradoria Especial de que o cancelamento de empenhos é danoso sob o fundamento de que a mora advinda do cancelamento poderá gerar custos para a Administração Pública, visto que, sob esse fundamento, qualquer atraso de pagamento ou realização de operação de crédito ou assunção de dívida seria uma conduta ilegal porque todas elas geram diversos encargos aos entes.

Considerando que “cancelar empenhos” nada tem a ver com a conduta proibida de “realizar despesa” sem prévio empenho prevista pelo art. 60 da Lei 4.320/64.

Considerando que o cancelamento de despesas empenhadas com serviços prestados ou produtos entregues (não inscrição dessas despesas em Restos a Pagar) pode gerar



**Gabinete do Conselheiro Felipe Galvão Puccioni**

*superavits* financeiros fictícios e por isso deve ser analisado de forma ampla, sob o enfoque do equilíbrio fiscal, nas contas dos gestores, principalmente, nas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo.

**VOTO** pelo Arquivamento do presente processo, com base no artigo 143, inciso III, do Regimento Interno desta Corte, tendo em vista o cumprimento do objetivo para o qual foi constituído, qual seja, avaliar os cancelamentos realizados em dezembro de 2016, em conjunto, de despesas empenhadas, não liquidadas, com serviços prestados ou com produtos entregues, por meio de funcionalidade criada para este fim, por determinação do agente competente para ordenar a ação tomada em conformidade com a lei.

**Sala das Sessões, de de 2018.**

**Felipe Galvão Puccioni**  
**Conselheiro-Relator**