

## RELATÓRIO DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE

<b>Ordem de Serviço</b>	<b>e-TCM</b>	<b>Período de abrangência</b>	<b>Período da realização</b>
2024/01168	008388/2024	Não aplicável	22.04.24 a 29.05.24
<b>Área auditada</b> Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP)			
<b>Objeto de auditoria</b> Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) de 2025			
<b>Objetivo da auditoria</b> Avaliar se o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2025 está compatível, em todos os aspectos relevantes, com o marco regulatório vigente.			
<b>Equipe técnica</b>			
Leonardo Castro (auditor)			RF 20.162
Marcos Thulyo Tavares (auditor)			RF 20.225
Ruth Inoshita (auditora)			RF 954
Luciano Teixeira (supervisor)			RF 20.288

## LISTA DE GRÁFICOS

	Pág.
Gráfico 1	Comportamento do resultado primário, sem RPPS (valores correntes) 18
Gráfico 2	Evolução de Investimentos (valores correntes) 19
Gráfico 3	Valores estimados de déficit nominal (valores correntes) 20
Gráfico 4	Utilização esperada de superávit financeiro e consumo do acumulado (valores correntes) 21

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Limites fixados para créditos adicionais e percentuais atingidos sem exclusões	24
----------	--	----

## LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CMSP	Câmara Municipal de São Paulo
COJUR	Assessoria Jurídica da Secretaria Municipal da Fazenda
DC	Dívida Consolidada
DOCC	Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado
FUNFIN	Fundo Financeiro
FUNPREV	Fundo Previdenciário
g.n.	grifos nossos
Intosai	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
ISS	Imposto Sobre Serviços
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
IPREM	Instituto de Previdência Municipal São Paulo
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LF	Lei Federal
LM	Lei Municipal
LOA	Lei Orçamentária Anual
LOMSP	Lei Orgânica do Município de São Paulo
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
PAF	Plano Anual de Fiscalização
PGM	Procuradoria Geral do Município
PL	Projeto de Lei
PLDO	Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias
PMSP	Prefeitura do Município de São Paulo
PPA	Plano Plurianual
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SF	Secretaria Municipal da Fazenda
SGM	Secretaria de Governo Municipal
SOF	Sistema de Orçamento e Finanças
SUPOM	Subsecretaria de Planejamento e Orçamento Municipal
SUTEM	Subsecretaria do Tesouro Municipal
TCMSP	Tribunal de Contas do Município de São Paulo

## RESUMO

Esta auditoria foi realizada durante o período de 22.04.24 a 29.05.24, tendo como objeto o Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO) de 2025. O objetivo foi certificar, com asseguração limitada, se a proposta do instrumento de planejamento elaborado pelo Poder Executivo está em conformidade ao marco regulatório vigente, em todos os aspectos relevantes.

A fiscalização executada pode contribuir de maneira significativa para o aprimoramento do processo de elaboração das diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2025 do Município de São Paulo.

A avaliação da conformidade do texto legal aos critérios aplicáveis e da razoabilidade das estimativas adotadas pela Prefeitura para propositura das metas fiscais pode resultar em correções que orientem de forma mais eficaz a política fiscal e a elaboração do orçamento municipal, bem como sua aderência aos requisitos legais de observância obrigatória, resultando na aprovação de diretrizes orçamentárias efetivas para o controle, a orientação e a execução das políticas públicas de maneira sustentável sob a ótica da responsabilidade fiscal e financeira.

Os testes realizados pela equipe de auditoria possibilitaram identificar achados relevantes na elaboração do PLDO 2025, destacando-se os seguintes:

- Não consta a definição dos critérios para a escolha das despesas que serão contingenciadas em um evento de materialização de riscos fiscais (subitem **3.1**);
- Reserva de contingência insuficiente para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos (subitem **3.2**);
- Os controles de SF utilizados para previsão dos resultados primário e nominal não estão suficientemente documentados (subitem **3.3**);

- As premissas de Restos a Pagar utilizadas no cálculo dos resultados primário e nominal podem ser aprimoradas, caso seja considerada uma taxa de rolagem de restos a pagar e adotada uma taxa de cancelamento com base na média dos últimos 5 anos (subitem **3.4**);
- Os artigos 40 e 41 do PLDO 2025 tratam indevidamente dos créditos adicionais suplementares, que, por força de dispositivo constitucional, devem ser tratados junto à LOA; ademais, eles permitem na prática margem muito superior ao limite de 9% da despesa fixada por conta do grande número de exceções previsto (subitem **3.5**);
- O PLDO não é o instrumento legal apropriado para disciplinar, no art. 48, a execução do orçamento de 2024 nem definir o registro da despesa orçamentária da compensação tarifária, tendo em vista o disposto no art. 165, § 2º, da CF/88 (subitem **3.6**);
- O parágrafo único do art. 48 do PLDO, ao dispor que a execução orçamentária retroagirá, pode acarretar infringência ao artigo 5º do Decreto Federal 10.540/20, pois as correções de lançamentos no sistema SOF devem preservar o registro histórico dos atos (subitem **3.7**).

Diante das constatações alcançadas, foram propostos encaminhamentos voltados à conformidade do instrumento de planejamento aos critérios aplicáveis e a sua efetividade enquanto peça orientadora à elaboração da LOA. Os principais foram:

- Recomendar à SUPOM, que avalie a sugestão de, ainda no curso das discussões do PLDO 2025 na CMSP, descrever no projeto de lei as despesas que serão contingenciadas na eventualidade de concretização dos riscos fiscais ou passivos contingentes com vistas a prover maior transparência em relação às medidas de contingenciamento do orçamento público (subitem **7.1.1**);
- Recomendar à Secretaria Municipal da Fazenda que avalie a sugestão de incluir um percentual mínimo para a reserva de contingência no art. 12 do PLDO com vistas a aprimorar a efetividade do dispositivo (subitem **7.1.2**);
- Recomendar à SF que avalie a sugestão de registrar e documentar internamente a descrição dos valores de previsão de “Outras Despesas Correntes”, bem como a previsão de

investimentos, e descrever, quanto ao controle de cálculo de previsão de metas de resultados primário e nominal, os lançamentos manuais com respectivas memórias em documento interno com vistas a prover rastreabilidade das projeções (subitem **7.1.3**);

- Recomendar à SUTEM que avalie a sugestão de utilizar em seus controles de projeção de resultado primário e nominal uma taxa de rolagem de Restos a Pagar com base no histórico, bem como considerar uma taxa de cancelamentos de restos a pagar com base no histórico dos últimos 5 anos com vistas a melhorar as projeções de resultados primário e nominal (subitem **7.1.4**);

- Recomendar à Secretaria Municipal da Fazenda e à Comissão de Finanças e Orçamento da Câmara Municipal de São Paulo que avaliem a sugestão de deixar de tratar, no PLDO, dos limites de abertura de créditos adicionais, com vistas a abordar a matéria em fase de PLOA (subitem **7.1.3**);

- Recomendar à SUPOM que avalie a sugestão de adotar providências com vistas a excluir a redação do artigo 48 do PLDO 2025, por estar em desacordo com o art. 165, § 2º CF e art. 4º da LRF, com vistas ao aprimoramento da elaboração e execução do orçamento público (subitem **7.1.6**);

- Recomendar à SUPOM, que avalie a sugestão de, em caso de não atendimento da recomendação de exclusão do artigo 48, ajustar o texto do parágrafo único do art. 48, de forma a alterar o termo “retroagir” de forma que não venha a infringir o artigo 5º do Decreto Federal nº 10.540/20, com vistas ao aprimoramento da elaboração e execução do orçamento público (subitem **7.1.7**).

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO .....	10
1.1.	Destinatário(s) da auditoria .....	10
1.2.	Visão geral do objeto, objetivos e escopo da auditoria .....	11
1.3.	Nível de asseguuração da auditoria .....	12
1.4.	Normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho .....	12
2.	METODOLOGIA.....	12
2.1.	Critérios adotados .....	12
2.2.	Procedimentos de auditoria para coleta e análise de dados.....	13
2.3.	Limitações do trabalho de auditoria .....	13
3.	ACHADOS DE AUDITORIA .....	13
3.1.	Não consta do PLDO 2025 a definição dos critérios para a escolha das despesas que serão contingenciadas em um evento de materialização de riscos fiscais.....	13
3.2.	Reserva de contingência insuficiente para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos .....	16
3.3.	Os controles de SF utilizados para previsão dos resultados primário e nominal não estão suficientemente documentados.....	17
3.4.	As premissas de Restos a Pagar na planilha de cálculo dos resultados primário e nominal podem ser aprimoradas, caso seja considerada uma taxa de rolagem de restos a pagar e adotada uma taxa de cancelamento com base na média dos últimos 5 anos.....	22
3.5.	Os artigos 40 e 41 do PLDO 2025 tratam indevidamente dos créditos adicionais suplementares, que, por força de dispositivo constitucional, devem ser tratados junto à LOA; ademais, eles permitem na prática margem muito superior ao limite de 9% da despesa fixada por conta do grande número de exceções previsto .....	23
3.6.	O PLDO não é o instrumento legal apropriado para disciplinar, no art. 48, a execução do orçamento de 2024 nem definir o registro da despesa orçamentária da compensação tarifária, tendo em vista o disposto no art. 165, § 2º, da CF/88 .....	25
3.7.	O parágrafo único do art. 48 do PLDO, ao dispor que a execução orçamentária retroagirá, pode acarretar infringência ao artigo 5º do Decreto Federal nº 10.540/20, pois as correções de lançamentos no sistema SOF devem preservar o registro histórico dos atos .....	27

3.8. Ausência de explicação, no PLDO, da memória de cálculo do valor de R\$ 37,5 milhões registrado no “Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências” e incorreção do ano de referência .....	28
3.9. Falhas na confecção dos demonstrativos 4 e 8 do Anexo II do PLDO 2025, em infringência às disposições do MDF 14ª ed. ....	29
3.10. Não consta no PLDO 2025 a proporção dos recursos para investimentos que serão alocados na lei orçamentária anual para a continuidade dos projetos em andamento .....	30
3.11. Foi constatada incompatibilidade do PLDO 2025 com o PPA 2022-2025 devido à desatualização do PPA, em infringência à LRF, art. 5º, caput c/c § 5º .....	30
4. COMENTÁRIOS DO GESTOR .....	32
5. CONCLUSÃO .....	34
6. ANÁLISE DOS ELEMENTOS DA RESPONSABILIZAÇÃO .....	35
7. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTOS .....	35
7.1. Propostas de recomendações .....	35
7.2. Propostas de ciência .....	37

## 1. INTRODUÇÃO

A presente auditoria, autuada sob número eTCM 008388/2024 e autorizada pela Ordem de Serviço 2024/01168, foi prevista no Plano Anual de Fiscalização (PAF) de 2024, tendo como objeto o PLDO de 2025 elaborado pela PMSP. Seu objetivo é certificar, com asseguração limitada, se a proposta de diretrizes orçamentárias está em conformidade, em todos os aspectos relevantes, ao marco regulatório vigente.

Justifica-se este trabalho em razão dos seus possíveis efeitos no tocante ao aprimoramento da elaboração do orçamento para o exercício financeiro de 2025 do Município de São Paulo, uma vez que a LDO direciona a futura LOA. A avaliação da conformidade do texto do projeto aos critérios aplicáveis e da razoabilidade das estimativas elaboradas pela PMSP visa proporcionar subsídios para a atuação dos Vereadores no processo legislativo de aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

### 1.1. Destinatário(s) da auditoria

Como principais destinatários e/ou usuários desta auditoria, pode-se listar, sem prejuízo a outros:

- CMSP: para tomada de decisão quanto a possíveis correções de inconsistências ou pontos de melhoria ainda em fase de Projeto de Lei, os Vereadores necessitam de insumos técnicos que lhes possibilitem essa avaliação;
- Sociedade paulistana: o controle social requer a produção de informações tempestivas, fidedignas e acessíveis para avaliar a trajetória das finanças do município em todos seus aspectos, principalmente, referentes às metas e prioridades da Administração Municipal e o direcionamento a ser dado à LOA;
- PMSP: as análises efetuadas pelo TCMSP podem colaborar com correções e ajustes a serem realizados tempestivamente pela própria Prefeitura de modo a aprimorar o PL em fase de discussão.

## **1.2. Visão geral do objeto, objetivos e escopo da auditoria**

Conforme estabelecido na Constituição Federal (CF), cabe ao Poder Executivo a iniciativa de elaboração da LDO, instrumento de planejamento destinado a definir as metas e prioridades da administração pública, estabelecer as diretrizes da política fiscal e respectivas metas, orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), dentre outros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a seu turno, complementa o estabelecido no texto constitucional no âmbito do tema, inserindo exigências adicionais a serem observadas na confecção da LDO, tais como disposições acerca do equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e formas de limitação de empenho, alterações na legislação tributária, controle de custos, condições para transferências de recursos a entidades públicas ou privadas, além da obrigação de elaborar os anexos de metas e de riscos fiscais.

O PLDO 2025 (PL 01-00247/2024), encaminhado pelo Poder Executivo à CMSP, é composto pelo texto principal (com um total de 49 artigos) e três anexos: Riscos Fiscais (Anexo I), Metas Fiscais (Anexo II) e Metas e Prioridades (Anexo III).

O Decreto Municipal 58.030/17 estabelece que a SF possui as atribuições de formular a política fiscal e coordenar o processo de planejamento orçamentário do Município, elaborando, dentre outros instrumentos, a LDO. Os anexos I (Riscos Fiscais) e II (Metas Fiscais) do PLDO 2025 foram elaborados por SF. A Secretaria de Governo Municipal (SGM) é o órgão responsável por coordenar as Metas e Prioridades da Gestão, as quais possuem interface com o Anexo III do PLDO. A CMSP, por sua vez, detém a responsabilidade pela análise, discussão e aprovação do PLDO.

Integraram o escopo da auditoria a verificação da conformidade das estimativas dos resultados fiscais apresentados pela SF/PMSP; os controles de SF para se calcular o resultado primário e nominal; a conformidade da elaboração do anexo de riscos fiscais; a adequação das orientações para priorização de projetos em andamento, antes da inclusão de novos investimentos.

Os testes foram realizados tendo como base as questões de auditoria formuladas por ocasião do planejamento do trabalho, os quais possibilitaram concluir, com asseguarção limitada, acerca das situações encontradas em relação aos critérios legais aplicáveis.

Os testes de auditoria que resultaram em achados divergentes aos critérios foram detalhados no item **3** e reproduzidos na conclusão do relatório.

### **1.3. Nível de asseguarção da auditoria**

Foi definido o nível de asseguarção limitada, que tem por objetivo afirmar, com base nos procedimentos executados, que nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis.

### **1.4. Normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho**

A auditoria foi conduzida em conformidade com o Manual de Auditoria Governamental do TCMSP, que é consistente com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), desenvolvidas com base nos Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100-199) integrante da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai).

## **2. METODOLOGIA**

### **2.1. Critérios adotados**

Os principais critérios adotados foram: a Constituição Federal de 1988 (art. 165, Inciso II e §§ 2º e 12); a Lei Orgânica do Município de São Paulo (art. 137, Inciso II e § 2º); a Lei Federal 4.320/64 (art. 7º, I); a Lei Complementar 101/00 (art. 4º, §§ 1º e 2º; § 3º; art. 45, parágrafo único; alíneas “a)” a “f)” do inciso I, art. 4º); a Lei Municipal 17.729/21 (dispõe sobre o Plano Plurianual para o quadriênio 2022-2025); o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) 14ª ed. (Especialmente itens 02.01.00; 02.01.03.03; 02.00.01; 01.00.00; 02.02.00, 02.03.00, 02.07.00 e 02.08.00); o Manual De Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) 10ª ed. de forma subsidiária; e a Portaria 16/21 - PGM.G.

## **2.2. Procedimentos de auditoria para coleta e de análise de dados**

Os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados na presente auditoria foram a indagação por meio de reuniões junto à SF, bem como indagações escritas, análise de contas e análise gráfica, recálculo e exame documental das informações dos Anexos do PLDO 2025, bem como informações disponibilizadas pela Secretaria Municipal da Fazenda, além de informações adicionais disponíveis nos respectivos endereços eletrônicos oficiais.

Durante os trabalhos, a equipe obteve os dados necessários para fundamentar a sua conclusão, reunindo evidências apropriadas e suficientes que respaldam os achados de auditoria, as quais, portanto, responderam de maneira satisfatória às questões formuladas.

## **2.3. Limitações do trabalho de auditoria**

Não foram detectadas limitações.

## **3. ACHADOS DE AUDITORIA**

### **3.1. Não consta do PLDO 2025 a definição dos critérios para a escolha das despesas que serão contingenciadas em um evento de materialização de riscos fiscais**

A Lei Complementar 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) dispõe:

Art. 4º. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

[...]

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

[...]

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Portanto, o PLDO 2025 deve dispor sobre os critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses do art. 9º da LRF<sup>1</sup>. O Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) 14ª edição também dispõe sobre o tema:

“[...] No processo de planejamento orçamentário, do qual a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – é parte integrante, o ente deverá avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, com o objetivo de dar maior transparência às metas de resultado estabelecidas, informando as providências a serem tomadas caso tais riscos se concretizem.  
[...] À medida que a gestão de riscos fiscais for aperfeiçoada, o Anexo de Riscos Fiscais tornar-se-á um documento mais complexo e completo, e a gestão fiscal será mais transparente e terá melhores condições de atingir os resultados pretendidos.”<sup>2</sup>

No Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências do Anexo de Riscos Fiscais, consta apenas uma providência genérica “Eventual contingenciamento do orçamento”, no valor de R\$ 3,2 bilhões, sem detalhar quais despesas serão contingenciadas em um cenário de materialização dos riscos fiscais, não atendendo, portanto, ao comando da LRF, conforme será demonstrado a seguir.

A estratégia prioritária definida pela PMSP para mitigação dos principais riscos mapeados consiste no contingenciamento de despesas não obrigatórias integrantes do orçamento, conforme consta do Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências.

O PLDO 2025 trata da limitação de empenho e da movimentação financeira no art. 38, no qual são definidos critérios para priorizar esses contingenciamentos de despesas (§ 2º), com o

---

<sup>1</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 subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 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, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias. (Redação dada pela Lei Complementar nº 177, de 2021)

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (Vide ADI 2238)

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Ministro ou Secretário de Estado da Fazenda demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre e a trajetória da dívida, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição Federal ou conjunta com as comissões temáticas do Congresso Nacional ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais. (Redação dada pela Lei Complementar nº 200, de 2023)

[...]

<sup>2</sup> Subitem 01.01.01 (p.61/62, MDF 14ª ed.)

objetivo de assegurar percentuais mínimos para aplicação dos recursos vinculados, contrapartidas financeiras de projetos financiados por outros Entes e ações do programa de metas:

Art. 38. Se for necessário efetuar a limitação de empenho e movimentação financeira de que trata o art. 9º da Lei Complementar Federal nº 101, de 2000, o Poder Executivo apurará o montante necessário e informará ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas do Município.

§ 1º O montante da limitação a ser procedida pelos Poderes do Município será proporcional à participação de cada um no total da despesa orçamentária primária.

§ 2º No caso da ocorrência da previsão contida no caput deste artigo, fica o Poder Executivo autorizado a contingenciar o orçamento, conforme os critérios a seguir:

I - serão respeitados os percentuais mínimos de aplicação de recursos vinculados, conforme a legislação federal e municipal;

II - serão priorizados recursos para execução de contrapartidas referentes às transferências de receitas de outras unidades da federação;

III - serão priorizados recursos para o cumprimento do Programa de Metas.

Todavia, o PLDO não orienta com precisão sobre quais despesas incidirá o contingenciamento. Como efeito, há ampla discricionariedade ao Poder Executivo na definição de estratégias para mitigação dos efeitos da materialização de riscos fiscais e contingências passivas, haja vista a ausência de orientação objetiva na LDO sobre quais despesas se qualificam como não obrigatórias e quais parâmetros específicos deverão ser observados em caso de necessidade de contingenciamento.

Por exemplo, a Lei Orçamentária de 2023 (LM 17.876/22) fixou despesas para a função saúde na atividade “2.100 – Administração da Unidade” na ordem de R\$ 2,4 bilhões<sup>3</sup>. Nessa esteira, uma parte dessa atividade pode não ser inicialmente objeto de contingenciamento, visando o cumprimento do limite disposto no art. 7º da Lei Federal 141/12<sup>4</sup>, tendo em vista, a atividade possuir categorias econômicas, modalidades de aplicações, grupos de natureza de despesas diversos. Entretanto não se sabe quanto da atividade poderia ou não ser contingenciada, já que não há especificação dos gastos obrigatórios e discricionários (cabendo observar que foram autorizadas despesas de pessoal, outras despesas correntes e investimentos na referida atividade).

---

<sup>3</sup> Dados extraídos do sistema Ábaco/TCM.

<sup>4</sup> Art. 7º Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o [art. 156](#) e dos recursos de que tratam o [art. 158](#) e a [alínea “b” do inciso I do caput](#) e o [§ 3º do art. 159, todos da Constituição Federal](#).

Ainda a título exemplificativo, de forma mais ampla, determinados programas e suas atividades e/ou projetos poderiam ser o critério na seleção de eventuais contingenciamentos.

É necessária a definição de parâmetros claros e critérios objetivos a serem seguidos para a escolha das despesas (dotações) que serão contingenciadas, na eventualidade de um amplo contingenciamento do orçamento do Município.

Constata-se, portanto, que o PLDO de 2025 do Município de São Paulo pode ser aperfeiçoado no que se refere aos critérios e formas para limitação de empenho. Assim, recomenda-se à SUPOM, ainda no curso das discussões do PLDO 2025 na CMSP, que descreva no projeto de lei as despesas que serão contingenciadas na eventualidade de concretização dos riscos fiscais ou passivos contingentes.

### **3.2. Reserva de contingência insuficiente para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos**

Acerca da Reserva de Contingência, a LRF assim dispõe:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

[...]

III - conterà reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

[...]

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

O PLDO 2025, a seu turno, trata a forma de utilização e o montante da reserva de contingência:

Art. 12. A lei orçamentária conterà dotação para reserva de contingência, no valor de até 0,4% (quatro décimos por cento) da receita corrente líquida prevista para o exercício de 2025, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

[...]

Art. 40. Observadas as normas de controle e acompanhamento da execução orçamentária, e com a finalidade de facilitar o cumprimento da programação aprovada na Lei Orçamentária Anual, fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos adicionais, devidamente justificados, nos termos dos arts. 42, 43 e 44 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, para a Administração Direta,

Indireta e seus Fundos Especiais, observado, em relação aos créditos adicionais suplementares, o limite de 9% (nove por cento) do total da despesa fixada na Lei Orçamentária Anual de 2025.

[...]

§ 4º Ficam excluídos do limite estabelecido no caput deste artigo os créditos adicionais suplementares:

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

Em uma análise histórica, verifica-se um padrão referente à Reserva de Contingência quando da aprovação da LOA dos anos anteriores. Constatou-se que, nos anos de 2021 a 2024, foi proposta pelo Executivo Municipal Reserva de Contingência de mais de R\$ 200 milhões<sup>5</sup> por ano, porém, após aprovação da LOA, a reserva de contingência foi remanejada pela Câmara Municipal para um valor simbólico de R\$ 1.000,00<sup>6</sup>.

Destaca-se que a Reserva de Contingência representa um recurso orçamentário destinado ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, **ao longo da execução orçamentária**. Dessa forma, recomenda-se à Secretaria Municipal da Fazenda que avalie a sugestão de incluir um percentual mínimo para a reserva de contingência no art. 12 do PLDO com vistas a aprimorar a efetividade do dispositivo. Como benefício, espera-se existir de fato uma reserva contra passivos contingentes e outros riscos, bem como eventos fiscais imprevistos, ao longo da execução orçamentária.

### **3.3. Os controles de SF utilizados para previsão dos resultados primário e nominal não estão suficientemente documentados**

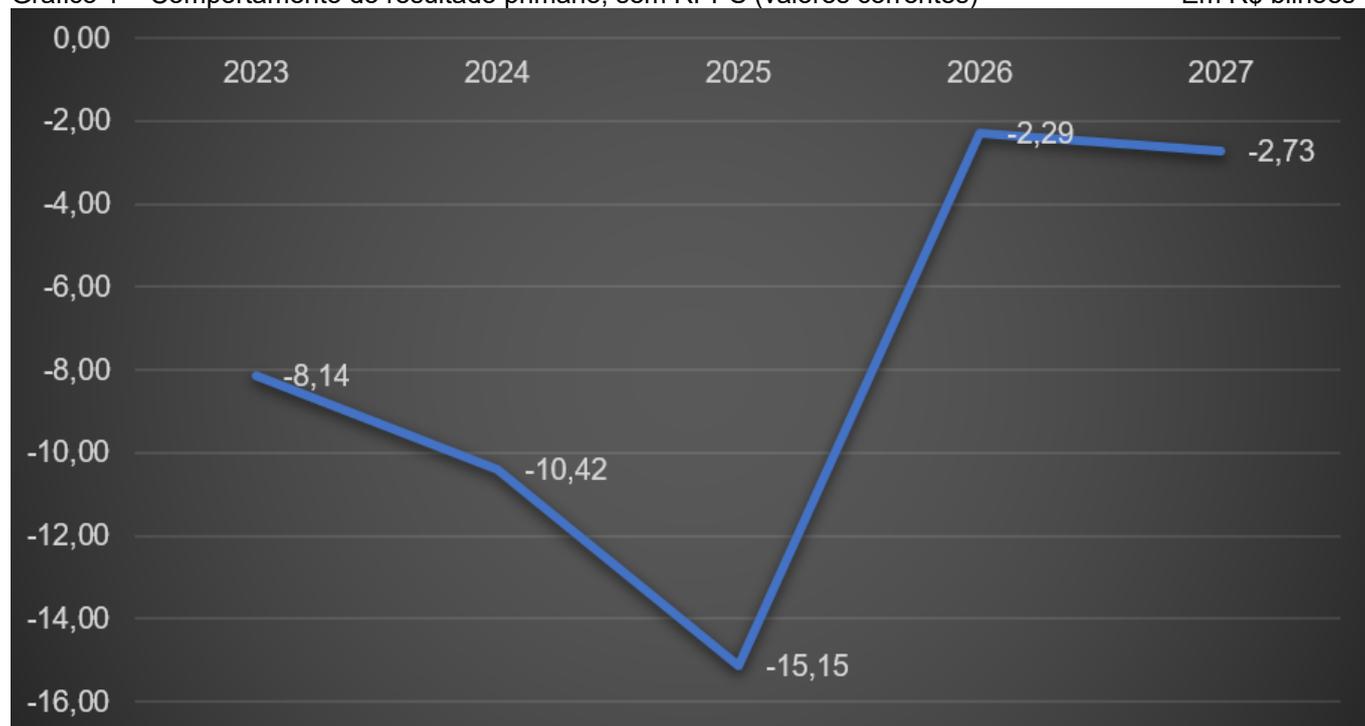
O Anexo II do PLDO 2025 contém, conforme previsão legal, as metas anuais de resultado primário e resultado nominal para os próximos três exercícios (triênio 2025-2027). O quadro “Demonstrativo 1 – Metas Anuais” é o exigido no MDF 14ª ed. (item 02.01.03.02). No referido demonstrativo do PLDO são previstos resultados primários de R\$ -10,4 bilhões em 2024, R\$ -15,1 bilhões em 2025, R\$ -2,3 bilhões em 2026 e R\$ -2,7 bilhões em 2027, conforme gráfico a seguir:

---

<sup>5</sup> Valores da reserva de contingência propostos pelo Poder Executivo no PLOA, por ano: 2021 a 2023: R\$ 220 milhões; 2024: R\$ 275 milhões.

<sup>6</sup> Fonte: Sistema Ábaco/TCM para os exercícios de 2021 a 2024, valores orçados.

Gráfico 1 – Comportamento do resultado primário, sem RPPS (valores correntes) Em R\$ bilhões

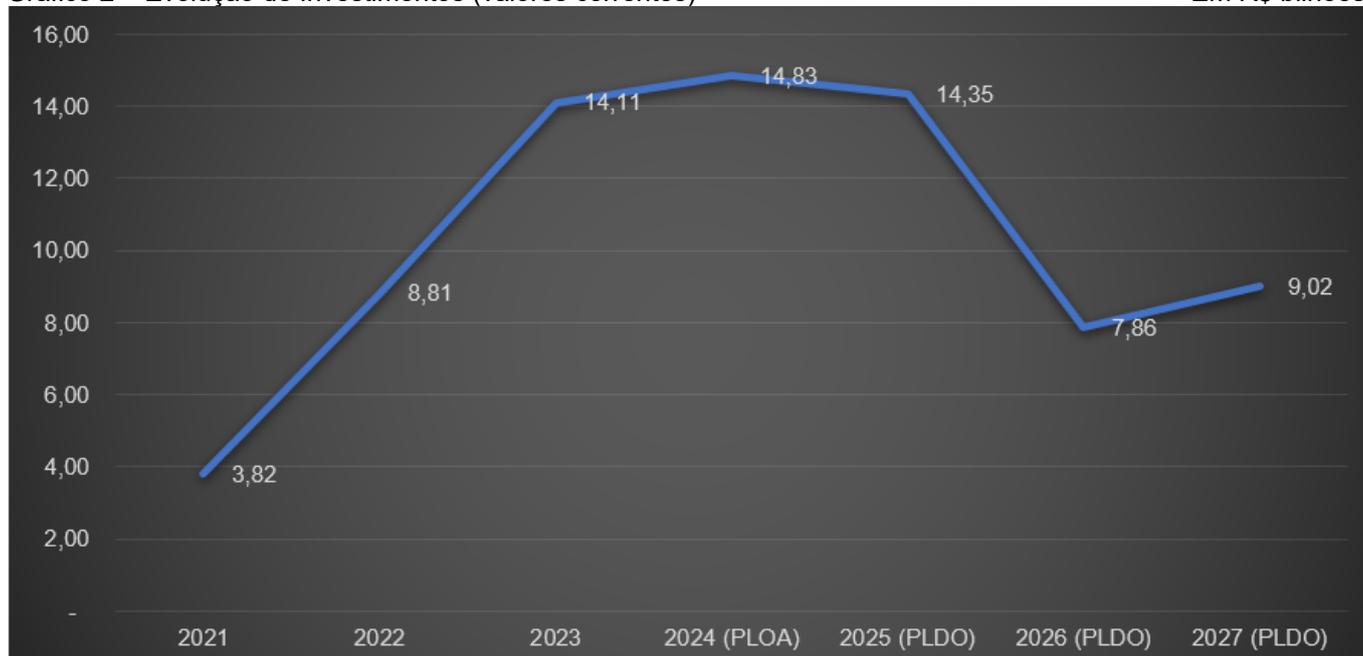


Fonte: Valor de 2023 obtido do Anexo 6 do RREO do último bimestre de 2023 no site da Secretaria Municipal da Fazenda. Valores de 2025 a 2027 obtidos no quadro “Demonstrativo 1 – Metas Anuais” do Anexo II do PLDO 2025, valor de 2024 obtido à fl. 21 do Anexo II.

Dentre as variáveis que afetam o resultado primário, destaca-se o grupo investimentos, que tem o seguinte comportamento:

Gráfico 2 – Evolução de Investimentos (valores correntes)

Em R\$ bilhões

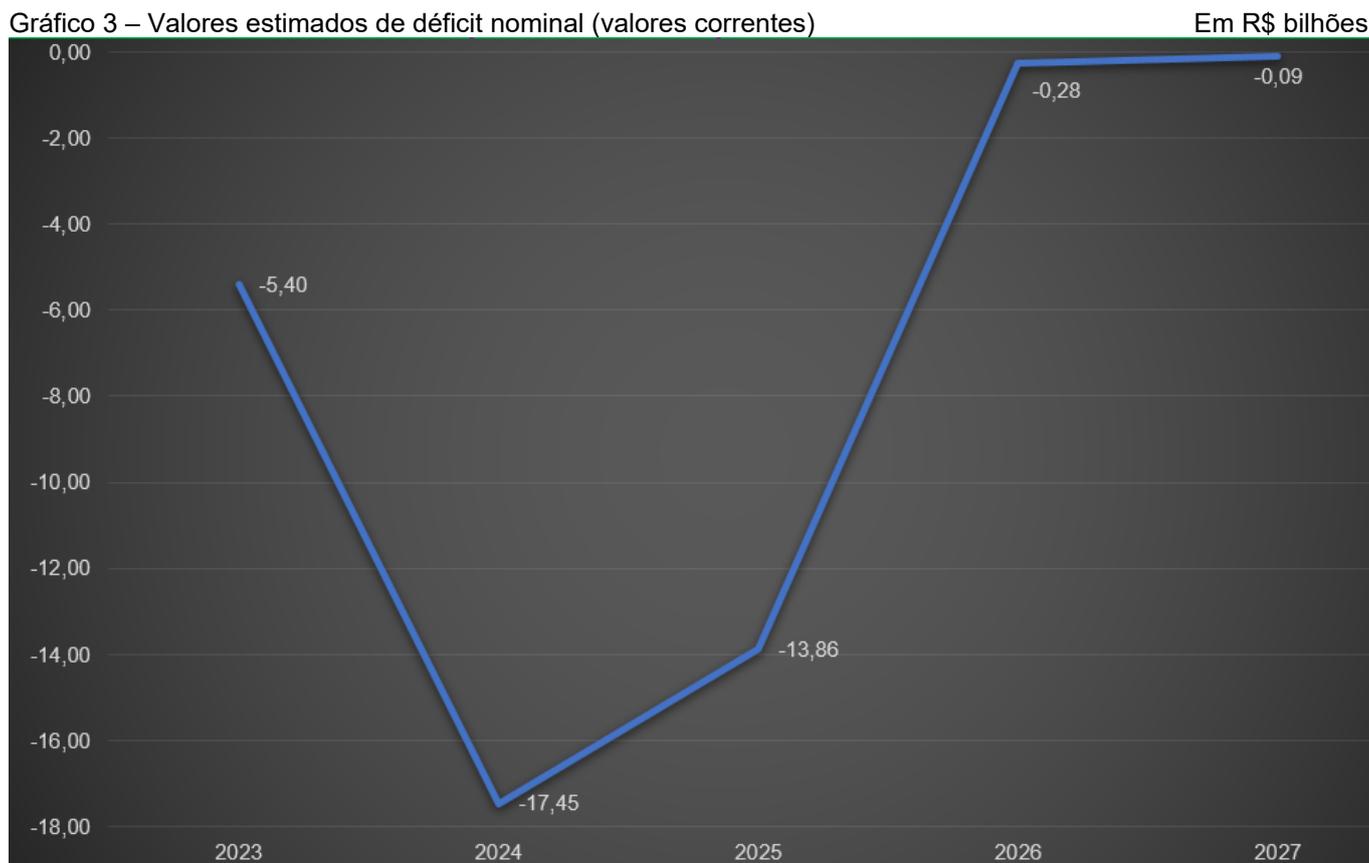


Fonte: Valores empenhados de 2021 a 2023 obtidos do sistema Ábaco/TCM. Valor de 2024 orçado obtido do PLOA via Ábaco/TCM. Valores de 2025 a 2027 obtidos do quadro à fl. 04 do Anexo II do PLDO.

Percebe-se pelo gráfico acima uma expectativa de queda de investimentos para 2026 e 2027. A razão pode ser explicada fundamentalmente por dois motivos. O primeiro motivo é que o consumo esperado por SF de superávit financeiro para abertura de créditos adicionais está concentrado em 2024 (R\$ 8 bilhões) e 2025 (R\$ 7 bilhões), em contraposição a 2026 (R\$ 3 bilhões) e 2027 (R\$ 3 bilhões), vez que o excedente de caixa da PMSP está sendo consumido (vide comportamento no Gráfico 4). Além disso, as operações de crédito também são concentradas em 2024 e 2025, ocasionando maiores possibilidades de investimentos.

Quanto ao resultado nominal, a variação do estoque da Dívida Consolidada (DC) é o que afeta esse resultado. A DC é afetada fundamentalmente por variações de operações de crédito e por variações no estoque de precatórios, bem como variações na disponibilidade de caixa bruto. Por sua vez, o caixa bruto é influenciado por utilização de superávit financeiro, que diminui o caixa. São projetados por SF déficits nominais de: R\$ -17,45 bilhões em 2024, R\$ -13,86 bilhões em 2025, R\$ -278 milhões em 2026 e R\$ -92 milhões em 2027, conforme gráfico a seguir:

Gráfico 3 – Valores estimados de déficit nominal (valores correntes)

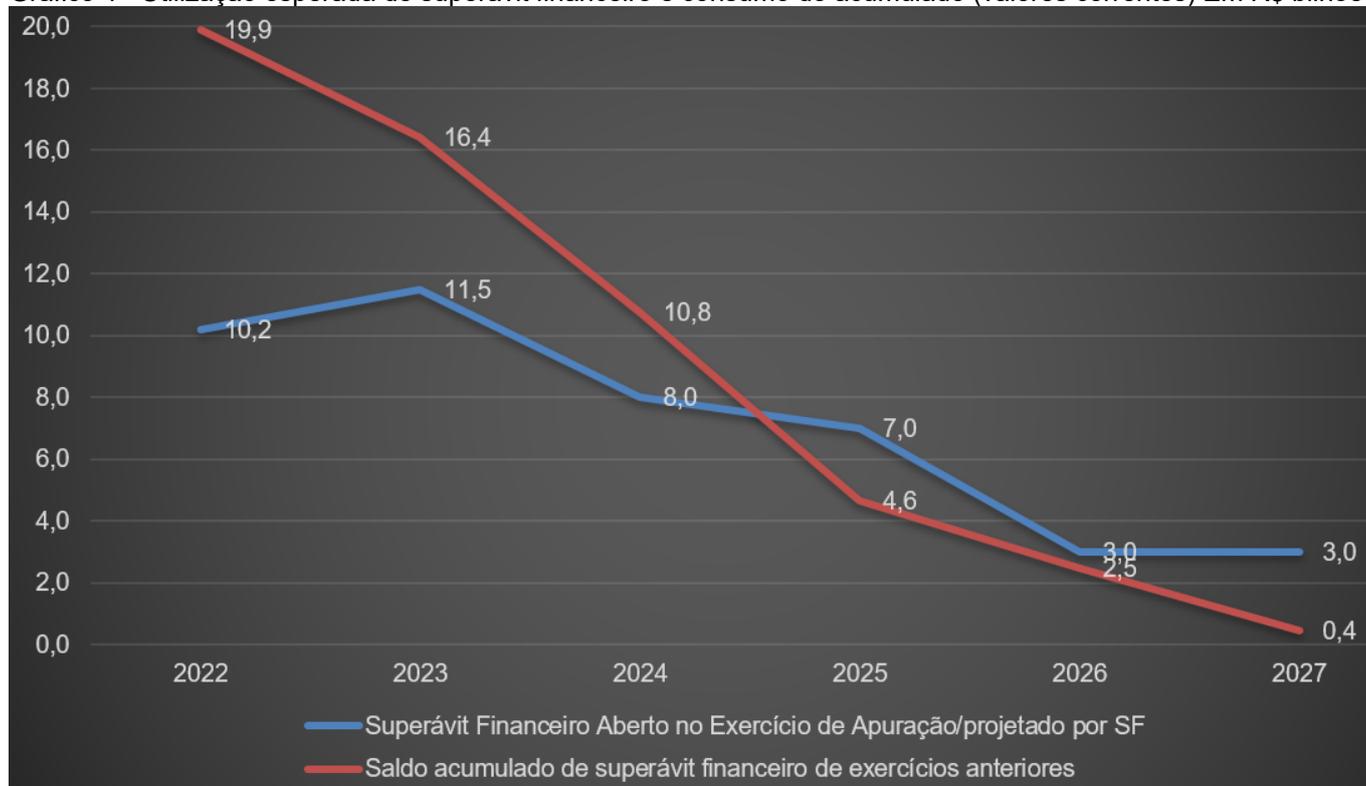


Fonte: Valor de 2023 obtido do Anexo 6 do RREO do último bimestre de 2023 no site da Secretaria da Fazenda. Valor de 2024 obtido à fl. 21 do Anexo II do PLDO 2025, valores de 2025 a 2027 obtidas no quadro “DEMONSTRATIVO 1 – METAS ANUAIS” do Anexo II do PLDO 2025.

O déficit nominal de R\$ -17,45 bilhões esperado por SF em 2024 pode ser explicado por, principalmente, dois motivos, entre outros: i) expectativa de tomada de operações de crédito em 2024 de R\$ 4,5 bilhões, o que levaria a uma dívida consolidada contratual ao final do período de R\$ 6 bilhões; ii) utilização de superávit financeiro (líquido de cancelamentos de Restos a Pagar) de R\$ 5,6 bilhões, levando à redução na disponibilidade bruta de caixa.

Em 2025, é previsto por SF um resultado nominal de R\$ -13,86 bilhões. A grande parte do déficit é ocasionado pelo aumento nas operações de crédito esperado da ordem de R\$ 6,9 bilhões. Também há o efeito (líquido) de R\$ 6,1 bilhões de utilização de superávit financeiro. Nos anos seguintes, o resultado nominal tende a ser próximo a zero, uma vez que SF não prevê montantes significativos de novas operações de crédito em 2026 e 2027, e também que a possibilidade de utilização de superávit financeiro de anos passados fica reduzida conforme se consome o acumulado dos últimos anos, conforme segue o gráfico:

Gráfico 4 - Utilização esperada de superávit financeiro e consumo do acumulado (valores correntes) Em R\$ bilhões



Fonte: Valores de 2024-2027: Planilha de controle de resultado primário e nominal de SF, aba “AMF - 1 APOIO”, linhas 16 e 19. Valores de 2022-2023: Conta de controle 5.2.2.1.2.01.03.05.000.000.000.000.000.

A Secretaria da Fazenda, para realizar a previsão dos resultados primário e nominal, utiliza de uma planilha<sup>7</sup> como controle de previsão de receitas, premissas de despesas, e os consequentes resultados primário e nominal. Nessa planilha são previstas as receitas e as despesas decorrentes, dentre outras, de premissas de Restos a Pagar e expectativa de utilização de superávit financeiro acumulado de exercícios anteriores.

A planilha utilizada pela SF na previsão do resultado primário de 2024 e 2025 relativa aos lançamentos de restos a pagar e da utilização de superávit financeiro contém lançamentos manuais sem explicitar o racional utilizado nas projeções, não havendo memórias de cálculos para tais lançamentos.

<sup>7</sup> A planilha citada com os dados do PLDO 2025 foi enviada por SUTEM em 06.05.24 a esta equipe de auditoria com o nome “METAS FISCAIS - QUADROS SUTEM 2025 versão TCM retificada”.

A despeito das explicações fornecidas pela SF sobre essas ausências, a falta de memórias de cálculos e explicações dificulta a rastreabilidade dos dados informados nos demonstrativos do PLDO.

Ademais, em previsões de determinados grupos de natureza de despesa calculados por SUPOM, como em “Outras Despesas Correntes” e “Investimentos”, também não há memórias descritivas. Desta maneira, recomenda-se aperfeiçoamento das memórias relativas às metas fiscais, na medida em que esses cálculos sejam descritos nos controles de SUTEM e SUPOM, a fim de prover maior rastreabilidade dessas projeções.

### **3.4. As premissas de Restos a Pagar utilizadas no cálculo dos resultados primário e nominal podem ser aprimoradas, caso seja considerada uma taxa de rolagem de restos a pagar e adotada uma taxa de cancelamento com base na média dos últimos 5 anos**

Conforme explicado no subitem 3.3, SUTEM utiliza uma planilha de controle de previsão de resultado primário e nominal. Esta planilha inclui efeitos de estimativa de restos a pagar para cada ano do PLDO. Essa planilha, considera, para cada ano, um valor de inscrição de restos a pagar inscritos no ano anterior, bem como um montante de cancelamentos de restos a pagar, havendo um efeito líquido de restos pagos incidindo como despesa primária. A taxa implícita de cancelamentos de restos a pagar utilizada nesse controle é de 8% em 2025, 2026 e 2027<sup>8</sup>, sendo que o histórico dos últimos 5 anos aponta para uma taxa de 27%.

Além disso, esse controle de SF embute como premissa que todos os restos a pagar inscritos em um determinado ano “X” serão pagos no ano seguinte (“X+1”). Contudo, essa premissa não condiz com a realidade nos últimos anos. Como exemplo, do total de R\$ 11.826.306.264,09 de Restos a Pagar que permaneceram inscritos ao final de 2023, o valor de R\$ 9.908.461.965,23 se refere a inscrições do próprio ano de 2023, e R\$ 1.917.844.298,86 são relativos a anos anteriores<sup>9</sup>. Isso significa que 16,22%<sup>10</sup> foi “rolado” de anos anteriores. Dessa maneira,

---

<sup>8</sup> Como exemplo: Valor de cancelamentos de restos a pagar de 2027: R\$ 953.051.371. Valor de transferência de Restos a Pagar do ano anterior: R\$ 11.911.018.698.

<sup>9</sup> Fonte: SOF, relatório denominado “Acompanhamento da Execução Orçamentária - Restos não processados convertidos em Processados - Conciliação”, Consolidado, 2024, data de movimentação: 01.01.24.

<sup>10</sup> (R\$ 1.917.844.298,86) / (R\$ 11.826.306.264,09)

recomenda-se à SF que ajuste a taxa de cancelamentos de restos a pagar com base no histórico, bem como considere uma taxa de rolagem de restos a pagar de anos anteriores, que não são cancelados nem pagos.

**3.5. Os artigos 40 e 41 do PLDO 2025 tratam indevidamente dos créditos adicionais suplementares, que, por força de dispositivo constitucional, devem ser tratados junto à LOA; ademais, eles permitem na prática margem muito superior ao limite de 9% da despesa fixada por conta do grande número de exceções previsto<sup>11</sup>**

Constam do texto principal do PLDO de 2025 os artigos 40<sup>12</sup> e 41<sup>13</sup>, que tratam sobre autorizações para a efetivação de alterações orçamentárias pelos Poderes Executivo e Legislativo (inclusive Tribunal de Contas) na Lei Orçamentária que será aprovada para 2025.

O limite proposto no texto encaminhado pela PMSP para a abertura de créditos adicionais suplementares foi de 9% do total da despesa a ser fixada na LOA de 2025, ressalvadas as exceções dispostas no § 4º do art. 40<sup>14</sup>.

Essa forma de autorização vem sendo apontada pela Auditoria do TCMSP, pois as exceções habitualmente previstas na LOA culminam por retirar a eficácia do referido limite de 9%. Dito de

---

<sup>11</sup> Trata-se de um apontamento que já vem sendo feito há alguns anos pelo TCMSP. No ano passado, houve um discreto avanço no sentido de reduzir o percentual de exclusões para abertura de créditos adicionais de 10% para 9% e foi alterado o rol de exclusões do inciso V do § 4º do art. 40 do PLDO 2024 de “Educação, Assistência Social, Saúde, Habitação, Saneamento e Transporte” (g.n.) para “Educação, Assistência Social, Saúde e Transporte”. No entanto, a Auditoria considerou insuficientes as alterações realizadas, permanecendo ainda vastas exclusões ao limite de 9%. Ademais, os artigos 40 e 41 do PLDO 2025 tratam indevidamente dos referidos créditos, que por força de dispositivo constitucional devem ser tratados junto à Lei Orçamentária Anual (LOA).

<sup>12</sup> PL 247/24, art. 40. Observadas as normas de controle e acompanhamento da execução orçamentária, e com a finalidade de facilitar o cumprimento da programação aprovada na Lei Orçamentária Anual, fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos adicionais, devidamente justificados, nos termos dos arts. 42, 43 e 44 da Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, para a Administração Direta, Indireta e seus Fundos Especiais, observado, em relação aos créditos adicionais suplementares, o limite de 9% (dez por cento) do total da despesa fixada na Lei Orçamentária Anual de 2025.

<sup>13</sup> PL 247/24, art. 41. Ficam a Mesa da Câmara Municipal de São Paulo e o Tribunal de Contas do Município de São Paulo, observadas as normas de controle e acompanhamento da execução orçamentária, com a finalidade de facilitar o cumprimento da programação aprovada na Lei Orçamentária Anual de 2025, autorizados a suplementar, mediante ato próprio, sem onerar o limite estabelecido no art. 40 desta Lei, as dotações dos respectivos Órgãos e Fundos Especiais, desde que os recursos para cobertura sejam provenientes de anulação total ou parcial de dotações orçamentárias no âmbito de cada entidade, conforme estabelece o inciso II do art. 27 da Lei Orgânica do Município de São Paulo.

<sup>14</sup> PL 247/24, art. 40. § 4º Ficam excluídos do limite estabelecido no caput deste artigo os créditos adicionais suplementares:

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

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

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

IV - destinados a suprir insuficiências nas dotações de pessoal;

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

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

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

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

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

outra forma, as exceções são tão abrangentes que o Poder Executivo recebe uma grande autonomia para realizar alterações orçamentárias durante a execução das despesas do Município.

Na prática, em uma análise desconsiderando essas exceções, a PMSP tem promovido alterações nos orçamentos anuais em percentuais significativamente maiores aos aprovados pela CMSP, tais como demonstram os últimos relatórios de auditorias do TCMSP sobre créditos adicionais:

Quadro 1 - Limites fixados para créditos adicionais e percentuais atingidos sem exclusões Em R\$ mil

Descrição / Ano	2019	2020	2021	2022	2023
Limite p/ Abertura de Créditos Adicionais	10%	10%	10%	10%	10%
Despesa Fixada p/ o Exercício (a)	60.563.450	68.989.441	67.902.709	82.758.516	95.880.811
Créditos Abertos Sem Exclusões (b)	8.378.419	14.418.905	17.681.244	34.541.151	33.926.957
% Créditos Adic. Sem Exclusões (b / a)	13,80%	20,90%	26,00%	41,74%	35,38%

Fonte: eTCMs 004572/2024, 003050/2023, 013107/2021, 010722/2020 e 013343/2019.

Em 4 dos últimos 5 exercícios financeiros elencados, as alterações orçamentárias superaram mais que o dobro do limite originalmente autorizado pela CMSP, desconsideradas as exclusões legalmente dispostas nas respectivas LOAs/LDOs dos períodos.

A despeito da ineficácia do limite, a análise conjunta da CF/88 e da LF 4.320/64 demonstra que o instrumento apropriado para se tratar de autorização para créditos adicionais suplementares<sup>15</sup> são as Leis Orçamentárias. Tanto a CF, quanto a mencionada Lei Federal, remetem a questão dos créditos suplementares para a Lei Orçamentária (LOA) pela própria lógica do planejamento do orçamento público.

Isto, pois no momento do desenvolvimento das diretrizes orçamentárias, ainda não está disponível o detalhamento das ações governamentais que serão realizadas no exercício seguinte.

<sup>15</sup> Constituição Federal de 1988, Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...] III - os orçamentos anuais;

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

Lei Federal 4.320/64, Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

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

Portanto, durante o processo legislativo de aprovação do PLDO, a Câmara Municipal não tem as informações necessárias para avaliar uma eventual autorização de abertura de créditos suplementares. Somente após a elaboração do projeto do orçamento de 2025, com a definição dos valores orçados para cada função de governo (Saúde, Educação, Transporte, etc.), haveria elementos mínimos para discutir a necessidade e os limites dessa possível autorização, definindo como e onde a PMSP poderá aumentar/reduzir, por escolha própria, as dotações orçamentárias (abertura de crédito adicional suplementar).

Dessa forma, a LDO deve se restringir a dispor sobre os instrumentos taxativamente elencados no inciso VI, art. 167 da CF, competindo à lei orçamentária (LOA 2025) tratar da autorização para a abertura de créditos suplementares, razão pela qual os textos diretamente relacionados a créditos adicionais devem ser suprimidos do PLDO 2025 (artigos 40 e 41).

Assim, recomenda-se à Secretaria Municipal da Fazenda e à Comissão de Finanças e Orçamento da Câmara Municipal de São Paulo que avaliem a sugestão de deixar de tratar, no PLDO, dos limites de abertura de créditos adicionais, com vistas a abordar a matéria em fase de PLOA, na qual há oportunidade de se tratar com maior precisão orçamentária a necessidade para aumentos e supressões dos recursos que financiam as políticas públicas.

### **3.6. O PLDO não é o instrumento legal apropriado para disciplinar, no art. 48, a execução do orçamento de 2024 nem definir o registro da despesa orçamentária da compensação tarifária, tendo em vista o disposto no art. 165, § 2º, da CF/88**

No projeto LDO 2025, o caput do artigo 48 trata de mudança de registro da despesa orçamentária das subvenções e contribuições pagas relativas à compensação tarifária de ônibus, como segue:

Art. 48. As subvenções e contribuições pagas a título de subsídios orçamentários à tarifa de ônibus com fundamento no art. 9º da Lei Federal nº 12.587/2012, nos art. 11, VI, e art. 13 da Lei Municipal nº 13.241/2001, e no art. 18, parágrafo único, do Decreto Municipal nº 58.200/2018, deverão ser segregadas proporcionalmente em despesa corrente e de capital de modo a refletir a cobertura proporcional de parcela dos custos ou despesas operacionais e dos custos ou despesas de capital das concessionárias.

Parágrafo único. O disposto no "caput" deste artigo retroagirá, para fins de execução orçamentária, na medida do possível do ponto de vista da técnica orçamentária e contábil, a 1º de janeiro de 2024, de maneira a aumentar a

transparência das despesas orçamentárias com o referido subsídio, devendo ainda tal segregação ser refletida para todos os demais efeitos legais, independentemente da data de execução da despesa.

O art. 165, § 2º da CF, bem como o art. 4º da LRF estabelecem os temas que a LDO deve compreender, quais as disposições e orientações devem disciplinar e o que deve integrar o projeto da LDO. Primeiramente, mencionamos o referido artigo da CF:

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

[...]

II - as diretrizes orçamentárias;

[...]

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

E o artigo 4º da LRF estabelece que:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;

[...]

e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;

f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas;

[...]

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

I - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior;

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

IV - avaliação da situação financeira e atuarial:

- a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador;
  - b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial;
- V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.
- VI – quadro demonstrativo do cálculo da meta do resultado primário de que trata o § 1º deste artigo, que evidencie os principais agregados de receitas e despesas, os resultados, comparando-os com os valores programados para o exercício em curso e os realizados nos 2 (dois) exercícios anteriores, e as estimativas para o exercício a que se refere a lei de diretrizes orçamentárias e para os subsequentes.
- § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

A LDO deve cumprir sua função de instrumento de planejamento efetivo da Administração Municipal, conforme o disposto no art. 165, § 2º da CF, que expressamente dispõe que a LDO compreenderá as metas e prioridades, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, orientará a elaboração da LOA, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, ou seja, a LDO deve, entre outras coisas, orientar a elaboração da LOA relativa ao exercício de 2025.

Em reunião realizada com COJUR em 09.05.24, foi aduzido que a LDO não possui implícito o princípio da exclusividade, como há em relação à LOA, e que, por isso, não haveria limitações de assuntos a serem tratados no projeto da LDO.

Contudo, a Auditoria diverge do entendimento de SF quanto aos temas que podem ser tratados no PLDO, pois o tema tratado no art. 48 do PLDO não consta das possibilidades do artigo 165, § 2º da CF nem do art. 4º da LRF. Por isso, propõe-se a exclusão desse artigo.

**3.7. O parágrafo único do art. 48 do PLDO, ao dispor que a execução orçamentária retroagirá, pode acarretar infringência ao artigo 5º do Decreto Federal nº 10.540/20, pois as correções de lançamentos no sistema SOF devem preservar o registro histórico dos atos**

Relacionado ao achado anterior, o parágrafo único do art. 48 do PLDO menciona que a execução orçamentária retroagirá a 1º de janeiro de 2024, como disposto abaixo:

Art. 48. [...].

Parágrafo único. O disposto no "caput" deste artigo retroagirá, para fins de execução orçamentária, na medida do possível do ponto de vista da técnica orçamentária e contábil, a 1º de janeiro de 2024, de maneira a aumentar a transparência das despesas orçamentárias com o referido subsídio, devendo ainda tal segregação ser refletida para todos os demais efeitos legais, independentemente da data de execução da despesa. (grifos nossos)

As correções de registros no sistema SOF devem ser feitas por meio de novos registros, de forma a assegurar a inalterabilidade das informações originais incluídas após sua contabilização, conforme estabelece o artigo 5º do Decreto Federal nº 10.540/20, que dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do sistema único e integrado de execução orçamentária, administração financeira e controle.

O parágrafo único do art. 48 do PLDO, ao dispor que a execução orçamentária retroagirá, pode acarretar infringência ao artigo 5º do referido Decreto Federal, pois as correções de lançamentos no sistema SOF devem preservar o registro histórico dos atos contábeis. Dessa maneira, no caso de o artigo 48 do PLDO não ser excluído, propõe-se alterar o termo "retroagir" do seu parágrafo único, de forma que não venha a infringir o artigo 5º do Decreto Federal nº 10.540/20.

### **3.8. Ausência de explicação, no PLDO, da memória de cálculo do valor de R\$ 37,5 milhões registrado no "Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências" e incorreção do ano de referência**

No Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências do Anexo de Riscos Fiscais, foi registrado em "Outros riscos fiscais" o montante de R\$ 37,5 milhões. Segundo SUPOM, tal valor foi apurado, considerando o descrito na p. 20 do Anexo de Riscos Fiscais:

Adicionalmente, há 16 ações judiciais de natureza tributária com valor de depósitos que superam R\$ 50 milhões de reais, sendo: 3 ações judiciais com risco de perda "provável" (no valor total de R\$ 3.302,8 milhões), **1 ação judicial com risco de perda "possível" (no total de R\$ 53,6 milhões)**, 11 ações judiciais com risco de perda remoto (no total de R\$ 2.318,1 milhões) e 1 ações judiciais sem risco de perda (no valor total de R\$ 137,0 milhões). (g.n.)

Da ação com perda possível de R\$ 53,6 milhões, considerou-se 70% de risco fiscal, chegando assim ao valor constante no demonstrativo (R\$ 37,5 milhões). Porém, essa explicação não consta do Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências.

Também foi constatado erro formal em relação ao ano de referência do Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências, que, de acordo com o MDF 14<sup>a</sup> ed. (p. 48) deve ser 2025 (ao invés de 2024, como informado no referido demonstrativo).

Assim, recomenda-se à SUPOM que, no Anexo de Riscos Fiscais, seja divulgada a explicação do cálculo do valor constante em “Demais Riscos Fiscais Passivos” (R\$ 37,5 milhões) e que promova a retificação do ano de referência do Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências, com vistas a facilitar a compreensão do referido demonstrativo.

### **3.9. Falhas na confecção dos demonstrativos 4 e 8 do Anexo II do PLDO 2025, em infringência às disposições do MDF 14<sup>a</sup> ed.**

No Demonstrativo 4 – Evolução do Patrimônio Líquido (Anexo de Metas Fiscais), embora tenha constado a demonstração do Patrimônio Líquido do IPREM, não houve a demonstração dos Patrimônios dos Regimes Previdenciários do FUNFIN e FUNPREV. Desta maneira, considera-se incompleto esse demonstrativo, em desacordo com o item 02.04.04.01 do MDF 14<sup>a</sup> edição.

Com relação ao Demonstrativo 8 – Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado (DOCC), para fins de atendimento ao MDF, conforme item 02.08.01, é necessário incluir uma explicação no próprio demonstrativo sobre como se chegaram aos valores:

O Demonstrativo da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado [...] será acompanhado de análise técnica demonstrando a forma pela qual os valores apresentados foram obtidos, embasados por dados, tais como indicadores de atividade econômica, atividades desenvolvidas pela Administração Pública, que foram direcionados e geraram os resultados apresentados, e outros que contribuam para dar consistência ao referido demonstrativo. [...] (g.n.)

Assim, não houve detalhamento do embasamento das novas despesas obrigatórias de caráter continuado (quais atividades desenvolvidas pela Administração Pública resultam no aumento de despesas continuadas), em infringência ao item 02.08.01 do MDF 14<sup>a</sup> ed.

Destaca-se, por fim, que o Anexo III do PLDO prevê a concretização de diversas metas associadas a novos equipamentos públicos, os quais ensejarão despesas correntes de caráter continuado para sua adequada operação. Contudo, mesmo com a memória de cálculo do Demonstrativo 8 (Anexo II do PLDO) enviada por SF, não é possível associar as novas DOCC

de R\$ 1,7 bilhão constantes do referido demonstrativo às metas e prioridades estabelecidas no Anexo III do PLDO (R\$ 7,1 bilhões de investimentos).

### **3.10. Não consta no PLDO 2025 a proporção dos recursos para investimentos que serão alocados na lei orçamentária anual para a continuidade dos projetos em andamento**

Conforme explanação de SUPOM, o valor de R\$ 7,1 bilhões apresentado pela PMSP no Anexo III do PLDO representa os projetos prioritários para 2025, enquanto o valor de R\$ 14,3 bilhões previsto de investimentos para 2025 representa todo o espaço que a PMSP detém para investimentos nesse ano. Ou seja, existe um espaço adicional para investir em projetos que não são metas e prioridades da Administração. Também foi apresentada uma lista de 83 projetos em andamento no Anexo III, porém não foram atribuídos valores a eles.

Portanto, não é possível calcular a proporção de recursos de investimentos que serão alocados nos projetos em andamento, em infringência à CF/88, art. 165, § 12:

Art. 165. [...] § 12. Integrará a lei de diretrizes orçamentárias, para o exercício a que se refere e, pelo menos, para os 2 (dois) exercícios subsequentes, anexo com previsão de agregados fiscais e a **proporção dos recursos para investimentos que serão alocados na lei orçamentária anual para a continuidade daqueles em andamento.** (g.n.)

Além disso, cumpre destacar que o art. 13 do PLDO apenas reproduz a redação do art. 45 da LRF, adicionando no seu parágrafo segundo: "Entendem-se por adequadamente atendidos os projetos cuja alocação de recursos orçamentários esteja compatível com os cronogramas físico-financeiros vigentes".

No entanto, como não há uma base de dados estruturada, contemplando os cronogramas físico-financeiros de todos os projetos contidos no item "projetos em andamento" do PLDO, a previsão normativa do art. 13 não cumpre com seu objetivo, além de ser de difícil verificação por parte dos órgãos de controle interno e externo, durante as discussões do PLOA.

### **3.11. Foi constatada incompatibilidade do PLDO 2025 com o PPA 2022-2025 devido à desatualização do PPA, em infringência à LRF, art. 5º, caput c/c § 5º**

A Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe:

Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

[...]

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

Ademais, a Constituição Federal (art. 165, § 2º) e a Lei Orgânica do Município (art. 137, § 2º) estabelecem que a LDO deve definir as metas e prioridades da administração pública municipal para o exercício seguinte, o que é materializado por meio do Anexo III do PLDO. Nesse sentido, serve como ponte entre o Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA, com vigência até 2025, é o principal instrumento de planejamento com influência no PLDO 2025, considerando que o Programa de Metas encerra em 2024. Por outro lado, cumpre mencionar que o PPA 2022-2025 não sofreu atualização desde sua edição em dezembro/2021, estando, portanto, desatualizado em relação às prioridades do Município<sup>16</sup>.

No Anexo III, são detalhadas as metas e prioridades, constando também o Programa do PPA, a descrição de execução física das metas e os valores de investimentos. Em face da necessidade de promover a compatibilidade entre os instrumentos de planejamento, foram realizados testes de auditoria para avaliar se os programas integrantes do PPA 2022-2025, especificamente aqueles com investimentos previstos para 2025, integraram o PLDO 2025. A análise do Anexo III do PLDO possibilitou identificar 14 programas<sup>17</sup> que estão no PPA, com valores previstos para 2025, porém não constaram da lista de metas e prioridades.

Além disso, dos 83 projetos considerados em andamento pela PMSP no Anexo III do PLDO 2025 (pp. 9/11), 5 não foram localizados no PPA 2022-2025, quais sejam:

1194 - OBRAS E SERVIÇOS NAS ÁREAS DE RISCOS GEOLÓGICOS - EMERGENCIAIS (\*);  
1233 - MODERNIZAÇÃO DO ARQUIVO MUNICIPAL (\*);

<sup>16</sup> Por exemplo, não consta a eletrificação da frota de ônibus no PPA, uma das atuais prioridades do Município, tendo em vista a contratação de operações de crédito da ordem de R\$ 2,5 bilhões, bem como a Agenda 2030.

<sup>17</sup> Programas 3001, 3007, 3013, 3014, 3015, 3016, 3017, 3018, 3019, 3020, 3021, 3024, 3026 e 3027.

1800 - ELETRIFICAÇÃO DA FROTA DE VEÍCULOS DO SISTEMA MUNICIPAL DE TRANSPORTE COLETIVO;  
3664 - URBANISMO SOCIAL;  
5540 - QUALIFICAÇÃO E TRANSFORMAÇÃO URBANÍSTICA - AIU-SCE - LEI 17.844/2022 (\*).

Conclui-se, portanto, que não há compatibilidade entre o PPA e o PLDO, tendo em vista, o PPA 2022-2025 encontrar-se desatualizado.

#### **4. COMENTÁRIOS DO GESTOR**

A equipe de auditoria manteve comunicação frequente com os auditados (gestores) durante todas as etapas do trabalho. Na reunião de encerramento, em 27.05.24, foram comunicados os achados à SF com participação do Subsecretário de SUTEM, Subsecretário de SUPOM e equipe, bem como o Diretor de DECON. Na oportunidade, a equipe de auditoria apresentou os achados e solicitou os comentários dos gestores.

A SF não se opôs à maioria dos achados, se manifestando no sentido de aprimorar os controles de resultado primário e nominal para o próximo ciclo de PLDO, deixando os lançamentos em linhas apartadas bem como suas devidas explicações. Também relatou que pretende encaminhar alterações à Comissão de Finanças e Orçamento da Câmara Municipal, ainda em fase de discussão, sobre a redação do art. 48 do PLDO em relação ao termo "retroagir" para garantir que se mantenha o registro histórico dos atos contábeis. Ademais, a SF se comprometeu a alterar o ano de referência do Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências.

Em relação aos achados **3.1**, **3.5** e **3.6**, a Secretaria discorda das conclusões da auditoria, por ter interpretação divergente dos normativos que regulam as matérias:

Achado 3.1 - Não consta do PLDO 2025 a definição dos critérios para a escolha das despesas que serão contingenciadas em um evento de materialização de riscos fiscais

Em manifestação de anos anteriores, a SF entende que não precisa especificar quais despesas devem ser contingenciadas, cabendo à JOF essa análise no caso de materialização dos riscos fiscais ao longo da execução orçamentária. Por outro lado, a Auditoria entende que isso não é suficiente para o atendimento do art. 4º da LRF, bem como do MDF 14ª edição, sendo necessária a definição de parâmetros claros e critérios objetivos a serem seguidos para a escolha das

despesas (dotações) que serão contingenciadas, na eventualidade de um amplo contingenciamento do orçamento do Município.

Achado 3.5 - Os artigos 40 e 41 do PLDO 2025 tratam indevidamente dos créditos adicionais suplementares, que, por força de dispositivo constitucional, devem ser tratados junto à LOA; ademais, eles permitem na prática margem muito superior ao limite de 9% da despesa fixada por conta do grande número de exceções previsto

Trata-se de um apontamento que já vem sendo feito há alguns anos pelo TCMSP. No ano passado, houve um discreto avanço no sentido de reduzir o percentual de exclusões para abertura de créditos adicionais de 10% para 9% e foi alterado o rol de exclusões do inciso V do § 4º do art. 40 do PLDO 2024 de “Educação, Assistência Social, Saúde, Habitação, Saneamento e Transporte” (g.n.) para “Educação, Assistência Social, Saúde e Transporte”. No entanto, a Auditoria considerou insuficientes as alterações realizadas, permanecendo ainda vastas exclusões ao limite de 9%. Ademais, os artigos 40 e 41 do PLDO 2025 tratam indevidamente dos referidos créditos, que por força de dispositivo constitucional devem ser tratados junto à Lei Orçamentária Anual (LOA).

Portanto, a Auditoria mantém suas conclusões.

Achado 3.6 - O PLDO não é o instrumento legal apropriado para disciplinar, no art. 48, a execução do orçamento de 2024 nem definir o registro da despesa orçamentária da compensação tarifária, tendo em vista o disposto no art. 165, § 2º, da CF/88

Em reunião realizada com COJUR em 09.05.24, foi aduzido que a LDO não possui implícito o princípio da exclusividade, como há em relação à LOA, e que, por isso, não haveria limitações de assuntos a serem tratados no projeto da LDO. Também a auditada preferiu incluir o dispositivo do art. 48 no PLDO a não ter base legal para fazer o que se propõe no referido artigo.

Contudo, a Auditoria diverge do entendimento de SF quanto aos temas que podem ser tratados no PLDO, pois o tema tratado no art. 48 do PLDO não consta das possibilidades do artigo 165, § 2º da CF nem do art. 4º da LRF.

Portanto, a Auditoria mantém suas conclusões.

## 5. CONCLUSÃO

Com relação aos exames sobre a conformidade do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2025, foram constatados os seguintes achados de auditoria:

- 5.1.** Não consta do PLDO 2025 a definição dos critérios para a escolha das despesas que serão contingenciadas em um evento de materialização de riscos fiscais (subitem **3.1**);
- 5.2.** Reserva de contingência insuficiente para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos (subitem **3.2**);
- 5.3.** Os controles de SF utilizados para previsão dos resultados primário e nominal não estão suficientemente documentados (subitem **3.3**);
- 5.4.** As premissas de Restos a Pagar utilizadas no cálculo dos resultados primário e nominal podem ser aprimoradas, caso seja considerada uma taxa de rolagem de restos a pagar e adotada uma taxa de cancelamento com base na média dos últimos 5 anos (subitem **3.4**);
- 5.5.** Os artigos 40 e 41 do PLDO 2025 tratam indevidamente dos créditos adicionais suplementares, que, por força de dispositivo constitucional, devem ser tratados junto à LOA; ademais, eles permitem na prática margem muito superior ao limite de 9% da despesa fixada por conta do grande número de exceções previsto (subitem **3.5**);
- 5.6.** O PLDO não é o instrumento legal apropriado para disciplinar, no art. 48, a execução do orçamento de 2024 nem definir o registro da despesa orçamentária da compensação tarifária, tendo em vista o disposto no art. 165, § 2º, da CF/88 (subitem **3.6**);
- 5.7.** O parágrafo único do art. 48 do PLDO, ao dispor que a execução orçamentária retroagirá, pode acarretar infringência ao artigo 5º do Decreto Federal nº 10.540/20, pois as correções de lançamentos no sistema SOF devem preservar o registro histórico dos atos (subitem **3.7**);
- 5.8.** Ausência de explicação, no PLDO, da memória de cálculo do valor de R\$ 37,5 milhões registrado no “Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências” e incorreção do ano de referência (subitem **3.8**);

**5.9.** Falhas na confecção dos demonstrativos 4 e 8 do Anexo II do PLDO 2025, em infringência às disposições do MDF 14<sup>a</sup> ed. (subitem **3.9**);

**5.10.** Não consta no PLDO 2025 a proporção dos recursos para investimentos que serão alocados na lei orçamentária anual para a continuidade dos projetos em andamento (subitem **3.10**);

**5.11.** Foi constatada incompatibilidade do PLDO 2025 com o PPA 2022-2025 devido à desatualização do PPA, em infringência à LRF, art. 5º, caput c/c § 5º (subitem **3.11**).

## **6. ANÁLISE DOS ELEMENTOS DA RESPONSABILIZAÇÃO**

São exigidos, simultaneamente, três pressupostos para a responsabilização do gestor: ato ilícito na gestão dos recursos públicos; conduta dolosa ou culposa; enexo de causalidade entre o dano e o comportamento do agente.

Tendo em vista que não foram constatados, nesta auditoria, achados que denotem ilícito/irregularidade, tampouco a ocorrência de danos ao erário, uma vez que se trata de um projeto de lei, não há que se falar em responsabilização no presente caso.

## **7. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTOS**

### **7.1. Propostas de recomendações**

**7.1.1.** Recomendar à SUPOM, que avalie a sugestão de, ainda no curso das discussões do PLDO 2025 na CMSP, descrever no projeto de lei as despesas que serão contingenciadas na eventualidade de concretização dos riscos fiscais ou passivos contingentes com vistas a prover maior transparência em relação às medidas de contingenciamento do orçamento público (subitem **3.1**);

**7.1.2.** Recomendar à Secretaria Municipal da Fazenda que avalie a sugestão de incluir um percentual mínimo para a reserva de contingência no art. 12 do PLDO com vistas a aprimorar a efetividade do dispositivo (subitem **3.2**);

**7.1.3.** Recomendar à SF que avalie a sugestão de registrar e documentar internamente a

descrição dos valores de previsão de “Outras Despesas Correntes”, bem como a previsão de investimentos, e descrever, quanto ao controle de cálculo de previsão de metas de resultados primário e nominal, os lançamentos manuais com respectivas memórias em documento interno com vistas a prover rastreabilidade das projeções (subitem **3.3**);

**7.1.4.** Recomendar à SUTEM que avalie a sugestão de utilizar em seus controles de projeção de resultado primário e nominal uma taxa de rolagem de Restos a Pagar com base no histórico, bem como considerar uma taxa de cancelamentos de restos a pagar com base no histórico dos últimos 5 anos, com vistas a melhorar as projeções de resultados primário e nominal (subitem **3.4**);

**7.1.5.** Recomendar à Secretaria Municipal da Fazenda e à Comissão de Finanças e Orçamento da Câmara Municipal de São Paulo que avaliem a sugestão de deixar de tratar, no PLDO, dos limites de abertura de créditos adicionais, com vistas a abordar a matéria em fase de PLOA (subitem **3.5**);

**7.1.6.** Recomendar à SUPOM que avalie a sugestão de adotar providências com vistas a excluir a redação do artigo 48 do PLDO 2025, por estar em desacordo com o art. 165, § 2º CF e art. 4º da LRF, com vistas ao aprimoramento da elaboração e execução do orçamento público (subitem **3.6**);

**7.1.7.** Recomendar à SUPOM, que avalie a sugestão de, em caso de não atendimento da recomendação de exclusão do artigo 48, ajustar o texto do parágrafo único do art. 48, de forma a alterar o termo “retroagir” de forma que não venha a infringir o artigo 5º do Decreto Federal 10.540/20, com vistas ao aprimoramento da elaboração e execução do orçamento público (subitem **3.7**);

**7.1.8.** Recomendar à SUPOM que avalie a sugestão de divulgar a memória de cálculo do valor constante em “Demais Riscos Fiscais Passivos” e promover a retificação do ano de referência do Demonstrativo de Riscos Fiscais e Providências com vistas ao aprimoramento da elaboração e execução do orçamento público (subitem **3.8**);

**7.1.9.** Recomendar à SF que avalie a sugestão de promover as correções pertinentes nos

demonstrativos integrantes do Anexo II não conformes, em sua totalidade, às disposições do MDF 14ª ed., com vistas ao aprimoramento da elaboração, transparência e execução do orçamento público (subitem **3.9**).

## **7.2. Propostas de ciência**

**7.2.1.** Dar ciência à SF sobre a ausência da proporção dos recursos para investimentos que serão alocados na lei orçamentária anual para a continuidade dos projetos em andamento, identificada no Anexo III do PLDO 2025, o que afronta o disposto no § 12 do art. 165 da Constituição Federal de 1988, com vistas à adoção de providências internas que previnam a ocorrência de outras semelhantes (subitem **3.10**);

**7.2.2.** Dar ciência à SF sobre a incompatibilidade do PLDO 2025 com o PPA 2022-2025 devido à desatualização do PPA, identificada no Anexo III do PLDO 2025, o que afronta o disposto no art. 5º, § 5º da LRF, com vistas à adoção de providências internas que previnam a ocorrência de outras semelhantes (subitem **3.11**).

Em 06.06.24.

**LEONARDO CASTRO**  
Auditor de Controle Externo

**MARCOS THULYO TAVARES**  
Auditor de Controle Externo

**RUTH INOSHITA**  
Auditora de Controle Externo

**LUCIANO TEIXEIRA**  
Supervisor de Controle Externo 1