



## TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Aviso nº 144 - GP/TCU

Brasília, 28 de fevereiro de 2025.

Senhor Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência, para conhecimento, cópia do Acórdão 293/2025 proferido pelo Plenário desta Corte de Contas, na sessão de 12/2/2025, ao apreciar, nos autos do TC 012.649/2021-0, pedido de reexame, relatado pelo Ministro Jhonatan de Jesus e interposto pela União, por intermédio da Advocacia-Geral da União, contra o Acórdão 521/2024-TCU-Plenário.

O mencionado processo trata de representação encaminhada a este Tribunal por diversos congressistas, noticiando supostas irregularidades e inadequações referentes à tramitação do Projeto de Lei Orçamentária do exercício de 2021 – PLOA 2021.

Por oportuno, informo que o inteiro teor da deliberação ora encaminhada pode ser acessado no endereço eletrônico [www.tcu.gov.br/acordaos](http://www.tcu.gov.br/acordaos).

Atenciosamente,

*(Assinado eletronicamente)*

Vital do Rêgo  
Presidente

A Sua Excelência o Senhor  
Deputado Federal JÚLIO ARCOVERDE  
Presidente da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização  
Congresso Nacional  
Brasília - DF

## ACÓRDÃO Nº 293/2025 – TCU – Plenário

1. Processo TC 012.649/2021-0
2. Grupo II – Classe de Assunto: I – Pedido de Reexame (Representação)
3. Recorrente: União.
4. Órgãos/Entidades: Casa Civil da Presidência da República; Ministério da Economia (extinto); Ministério da Fazenda; Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos; Ministério do Planejamento e Orçamento.
5. Relator: Ministro Jhonatan de Jesus.
- 5.1. Relator da deliberação recorrida: Ministro Aroldo Cedraz.
6. Representante do Ministério Público: Procurador Sérgio Ricardo Costa Caribé.
7. Unidades Técnicas: Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal); Unidade de Auditoria Especializada em Recursos (AudRecursos).
8. Representação legal: Advocacia-Geral da União.

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, que tratam, neste momento processual, de pedido de reexame interposto pela União, por intermédio da Advocacia-Geral da União, contra o Acórdão 521/2024-TCU-Plenário, por meio do qual foi apreciada representação formulada por diversos congressistas acerca de possíveis irregularidades e inadequações na tramitação do Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2021 (PLOA 2021),

ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, com fulcro no art. 48 da Lei 8.443/1992, e diante das razões expostas pelo relator, em:

9.1. conhecer do pedido de reexame e, no mérito, dar-lhe provimento para tornar sem efeito os subitens 9.2, 9.2.1, 9.2.2 e 9.3.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário;

9.2. informar a recorrente e os demais interessados acerca desta deliberação.

## 10. Ata nº 4/2025 – Plenário.

## 11. Data da Sessão: 12/2/2025 – Ordinária.

## 12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-0293-04/25-P.

## 13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: Vital do Rêgo (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Augusto Nardes, Aroldo Cedraz, Bruno Dantas, Jorge Oliveira, Antonio Anastasia e Jhonatan de Jesus (Relator).

13.2. Ministro-Substituto presente: Marcos Bemquerer Costa.

(Assinado Eletronicamente)

VITAL DO RÊGO  
Presidente

(Assinado Eletronicamente)

JHONATAN DE JESUS  
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)

CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA  
Procuradora-Geral

## VOTO

Aprecio pedido de reexame interposto pela União, por intermédio da Advocacia-Geral da União (AGU), contra o Acórdão 521/2024-TCU-Plenário, da relatoria do Ministro Aroldo Cedraz.

2. Tratam os autos, em sua origem, de representação formulada por diversos congressistas, a partir de processo apartado (TC 016.873/2020-3), questionando possíveis irregularidades e inadequações na tramitação do Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2021 (PLOA 2021). Os representantes relataram que, durante a tramitação do projeto, foram realizadas alterações para acomodar emendas parlamentares. Essas mudanças incluíram o aumento de despesas discricionárias em cerca de R\$ 30 bilhões, conforme decisão do relator. Para viabilizá-lo, foram realizados cortes, como a supressão de R\$ 26 bilhões em despesas primárias obrigatórias, feitos em desacordo com projeções oficiais e à margem da legislação vigente (peça 4).

3. Promovidas diligências ao então Ministério da Economia e analisadas as justificativas apresentadas pelos gestores, o TCU constatou as seguintes inadequações: (a) supressão de despesas discricionárias do Poder Executivo (RP 2) para acomodação de recursos em emendas do relator-geral (RP 9); (b) classificação inadequada de despesas alocadas na reserva de contingência; (c) ausência de dotação para pagamento do abono salarial referente ao ano-base de 2020; e (d) fixação de montantes insuficientes para despesas obrigatórias (peça 135, p. 3).

4. Diante dessas irregularidades, o Tribunal, por meio do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário, proferiu a seguinte decisão:

“9.1. conhecer da representação, nos termos do art. 237, inciso III, do Regimento Interno/TCU, uma vez satisfeitos os requisitos de admissibilidade, para, no mérito, considerá-la procedente;

9.2. determinar ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Trabalho e Previdência, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno/TCU, que:

9.2.1. adotem, se ainda não o fizeram, as providências voltadas para a inclusão, nas Leis Orçamentárias subsequentes e suas alterações, de dotações necessárias e suficientes para as despesas com abono salarial relativas aos anos-base de 2020 e 2021, de modo a regularizar as programações orçamentárias desse benefício, com base no art. 239, § 3º, c/c o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, de acordo, ainda, com os princípios orçamentários da universalidade e da anualidade, explícitos no art. 2º da Lei 4.320/1964;

9.2.2. doravante, adotem as medidas necessárias para que as programações orçamentárias suficientes a suportar o pagamento das obrigações com o abono salarial, derivadas do ano-base trabalhado, estejam integralmente previstas na lei orçamentária anual do exercício imediatamente subsequente (ano-base + 1), tendo como critério o art. 239, § 3º, c/c o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, em observância, ainda, ao art. 35, § 2º, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dos princípios orçamentários da universalidade e da anualidade, explícitos no art. 2º da Lei 4.320/1964;

9.3. dar ciência, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315/2020, ao Congresso Nacional, ao Ministério da Fazenda, à Casa Civil da Presidência da República e à Junta de Execução Orçamentária (JEO) quanto à inadequação:

9.3.1. da supressão, em 2021, de despesas discricionárias (RP 2) para alocação de recursos em emendas do relator-geral do PLOA (RP 9), em face do disposto no art. 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo as leis orçamentárias anuais somente incluírem novos projetos após adequadamente atendidos os que estão em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público;

9.3.2. da reserva de contingência, que integra as leis orçamentárias anuais, conter majoritariamente recursos marcados com indicador de impacto financeiro no resultado fiscal, em face do disposto no

art. 5º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que recursos com indicador de despesa financeira, em princípio, não se prestam a absorver choques decorrentes de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;

9.3.3. dos projetos de lei orçamentária anual ou das leis orçamentárias anuais que venham a ser aprovadas e sancionadas conterem programações orçamentárias dissonantes das previsões oficiais de despesas obrigatórias, com base na interpretação conjugada do disposto no art. 107, §§ 3º e 4º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; no art. 4º c/c o art. 6º da Lei 4.320/1964; e no art. 167, inciso II, da Constituição Federal;

9.4. alertar a Presidência da República, a Casa Civil da Presidência da República e o Congresso Nacional, com fundamento nos princípios orçamentários do realismo, da universalidade e da transparência, no § 1º do art. 1º c/c o art. 45 e o inciso V, do § 1º do art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, com a finalidade de conferir maior objetividade à diretriz que norteia as prioridades e as metas da Administração Pública quando da elaboração do projeto de lei orçamentária, dos riscos em razão da lacuna presente nos textos das Leis de Diretrizes Orçamentárias quanto ao conteúdo e extensão das expressões ‘despesas de conservação do patrimônio público’, prevista no art. 45 da Lei Complementar 101/2000, e ‘despesas de funcionamento dos órgãos e das entidades que integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social’, esta última inserida no art. 4º da Lei 14.194/2021;”

5. Nesta ocasião, a AGU busca impugnar os subitens 9.2, 9.2.1, 9.2.2 e 9.3.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário.

6. O subitem 9.2 trata do **abono salarial**. Segundo o acórdão recorrido, a lei orçamentária deveria prever dotações suficientes para cobrir todas as despesas reconhecidas no exercício financeiro anterior, conforme estabelece o regime de competência.

7. O subitem 9.3.2, por sua vez, versa sobre a **reserva de contingência**. O TCU apontou inadequação na sua composição, constituída exclusivamente por valores com impacto financeiro, mas sem impacto primário nas contas públicas, em desacordo com o art. 5º, inciso III, da LRF.

8. A AGU sustenta no pedido de reexame duas questões:

8.1. o procedimento de inclusão das despesas com o abono salarial na programação orçamentária foi regular, e as dotações previstas suficientes. Diante disso, requer a reforma do acórdão recorrido para tornar sem efeito o subitem 9.2 e seus subitens 9.2.1 e 9.2.2;

8.2. a classificação da reserva de contingência como despesa financeira está em conformidade com a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2024, razão pela qual deve ser revisto o subitem 9.3.2 do acórdão recorrido.

9. Após analisar as razões recursais, a Unidade de Auditoria Especializada em Recursos (AudRecursos) propõe o provimento parcial do pedido de reexame para tornar sem efeito os subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário, mantendo inalterada a ciência contida no subitem 9.3.2.

10. O Ministério Público junto ao TCU, representado pelo Procurador Sérgio Ricardo Costa Caribé, divergindo parcialmente da unidade instrutora, manifesta-se pelo não provimento do pedido de reexame.

11. Feito o breve resumo, decido.

## II

12. Inicialmente, ratifico o conhecimento do recurso por preencher os requisitos de admissibilidade, nos termos do art. 48 da Lei 8.443/1992.

13. Quanto ao mérito, acompanho o encaminhamento sugerido pela AudRecursos com vistas a dar provimento ao recurso para tornar sem efeito os subitens 9.2.1 e 9.2.2 da deliberação atacada, incorporando os fundamentos apresentados pela unidade recursal às minhas razões de decidir.

14. No entanto, divirjo das propostas da unidade instrutora e do Ministério Público junto ao TCU quanto ao subitem 9.3.2 do acórdão recorrido, o que faço pedindo respeitosa vênias. Entendo que os argumentos recursais da AGU ensejam o provimento do recurso, conforme passo a expor.

### III

15. Com relação à primeira questão recursal, a AGU sustenta que foi regular o procedimento para estimar as despesas previstas na LOA para pagamento do abono salarial.

16. Ao analisar esse ponto da representação, o Tribunal concluiu que as despesas relacionadas ao abono salarial deveriam ser obrigatoriamente empenhadas no exercício financeiro seguinte ao ano-base trabalhado pelos beneficiários (ano-base +1), mesmo que os pagamentos fossem previstos apenas para o segundo ano subsequente (ano-base +2). A partir desse entendimento, expediu às seguintes determinações ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Trabalho e Previdência:

“9.2.1. adotem, se ainda não o fizeram, as providências voltadas para a inclusão, nas Leis Orçamentárias subsequentes e suas alterações, de dotações necessárias e suficientes para as despesas com abono salarial relativas aos anos-base de 2020 e 2021, de modo a regularizar as programações orçamentárias desse benefício, com base no art. 239, § 3º, c/c o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, de acordo, ainda, com os princípios orçamentários da universalidade e da anualidade, explícitos no art. 2º da Lei 4.320/1964;

9.2.2. doravante, adotem as medidas necessárias para que as programações orçamentárias suficientes a suportar o pagamento das obrigações com o abono salarial, derivadas do ano-base trabalhado, estejam integralmente previstas na lei orçamentária anual do exercício imediatamente subsequente (ano-base + 1), tendo como critério o art. 239, § 3º, c/c o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, em observância, ainda, ao art. 35, § 2º, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dos princípios orçamentários da universalidade e da anualidade, explícitos no art. 2º da Lei 4.320/1964;”

17. No pedido de reexame, a AGU questiona a adequação e a viabilidade prática dessa determinação. Alega que a sistemática vigente, estabelecida pela Resolução Codefat 896/2021, está em conformidade com a legislação e os princípios orçamentários, além de proporcionar benefícios operacionais relevantes. Sustenta que as despesas relacionadas ao abono salarial devem estar incluídas apenas no orçamento do exercício em que o benefício for efetivamente pago.

18. Antes de analisar a argumentação recursal, cumpre rememorar brevemente o caso, apresentando as questões fáticas e os fundamentos utilizados pelo TCU para expedir as determinações ora impugnadas.

19. Conforme dispõe o art. 9º da Lei 7.998/1990, terão direito ao abono salarial os trabalhadores que atenderem a três requisitos, referentes a limite salarial, tempo de trabalho e cadastro:

19.1. limite salarial: tenham percebido até dois salários-mínimos médios de remuneração mensal no período trabalhado;

19.2. tempo de trabalho: tenham exercido atividade remunerada pelo menos durante 30 dias no ano-base; e

19.3. cadastro: estejam cadastrados há pelo menos cinco anos no Fundo de Participação PIS-Pasep ou no Cadastro Nacional do Trabalhador.

20. O pagamento do abono salarial segue sistemática composta por dois períodos: (a) de aquisição do direito (ano-base); e (b) de apuração e pagamento.

21. O primeiro, denominado ano-base, corresponde ao exercício no qual o trabalhador desempenha suas atividades laborais e adquire o direito subjetivo ao benefício, desde que cumpra os mencionados requisitos, estabelecidos pela legislação.

22. Embora o direito seja adquirido ao término do ano-base, sua concretização depende da apuração subsequente, que verifica o cumprimento dos critérios legais, de modo a garantir que os beneficiários atendam integralmente às condições exigidas.

23. Após o encerramento do ano-base, inicia-se o período de apuração, no qual ocorre a verificação dos dados dos trabalhadores para assegurar sua elegibilidade ao abono salarial, tais como o valor do salário percebido e o número de meses laborados pelo trabalhador. Essa apuração é realizada com base nas informações fornecidas pelos empregadores por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) ou do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), peça 136, p. 26.

24. O processo de apuração inclui etapas como a análise da remuneração média anual, o tempo de serviço prestado no ano-base e outros fatores que possam impactar o direito ao benefício; tradicionalmente, o período de apuração era concluído ao longo do ano subsequente ao ano-base (ano-base +1), permitindo que parte dos pagamentos fosse realizada nesse mesmo exercício.

25. Com a publicação da Resolução Codefat 896/2021, que substituiu a sistemática regulamentada pela Resolução Codefat 838/2019, houve alterações significativas no período de apuração e no cronograma de pagamentos do abono salarial.

26. Até a vigência deste último normativo, a apuração do direito dos trabalhadores ocorria integralmente no ano subsequente ao ano-base (ano-base +1). Esse modelo possibilitava que parte dos pagamentos ocorresse no segundo semestre do ano-base +1 e o restante no primeiro semestre do ano-base +2.

27. Assim, para os trabalhadores que laboraram no ano-base de 2019, a apuração do direito ao abono ocorreu em 2020, tendo sido os pagamentos realizados no segundo semestre de 2020 (ano-base +1) para parte dos trabalhadores e no primeiro semestre de 2021 (ano-base +2) para os demais (peça 136, p. 26).

28. A Resolução Codefat 896/2021 prorrogou o período de apuração para o intervalo compreendido entre outubro do ano-base +1 e janeiro do ano-base +2, com a unificação do pagamento, que passou a ocorrer exclusivamente no ano-base +2. Desse modo, o novo cronograma eliminou a divisão do pagamento em dois exercícios financeiros consecutivos, consolidando-o em um único exercício; por consequência, parte dos pagamentos foram prorrogados para o ano-base +2, conforme mostram as figuras a seguir:

**Figura 1 – Sistemática vigente antes da Resolução Codefat 896/2021**

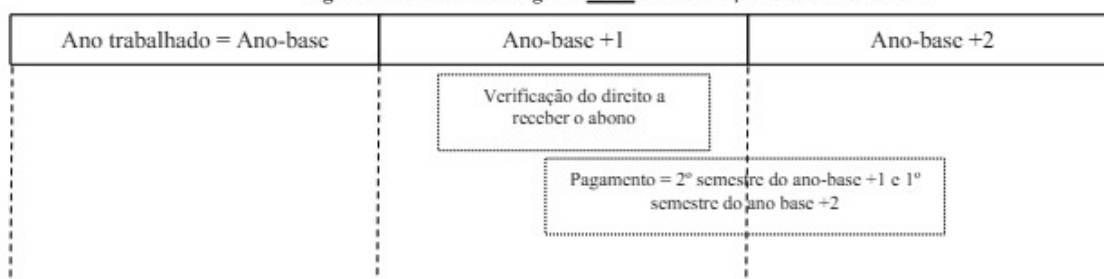
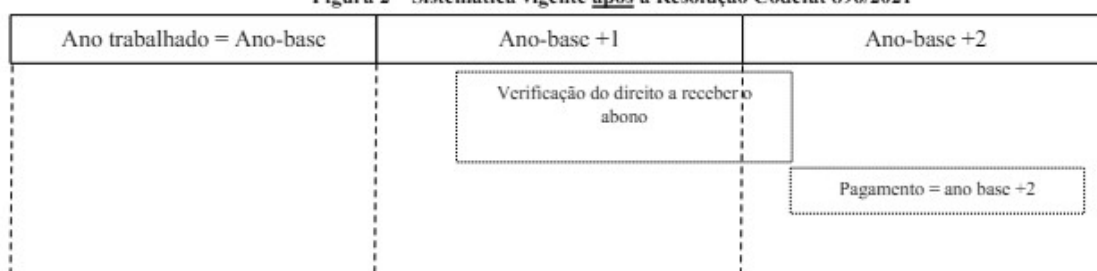


Figura 2 – Sistemática vigente após a Resolução Codefat 896/2021



29. A então Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), atual Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal), analisou a sistemática de apuração e pagamento do abono salarial, alterada pela Resolução Codefat 896/2021. O objetivo foi identificar, com base na legislação e nos princípios que regem a matéria, a que exercício orçamentário pertencem as despesas com esse benefício (peça 136, p. 33).

30. Após a análise, a Semag concluiu que a apropriação da despesa deveria ocorrer ao surgir o direito do trabalhador ao benefício, em conformidade com o regime de competência (peça 136, p. 36). Segundo a unidade instrutora, a interpretação dos gestores de que o pagamento determina a realização da despesa é equivocada, pois subverte a lógica do ordenamento jurídico, especialmente a Lei 4.320/1964, o Decreto 93.872/1986 e a Lei Complementar (LC) 101/2000; para a secretaria, o pagamento não define o exercício ao qual a despesa pertence (peça 136, p. 39).

31. Assim, como o direito ao abono só se consolida no encerramento do ano-base, momento em que a União pode iniciar o processo de apuração, essas despesas deveriam estar previstas na lei orçamentária do exercício imediatamente subsequente (ano-base +1), independentemente de serem liquidadas e pagas nesse exercício ou posteriormente (peça 136, p. 40).

32. Em fundamento, a Semag mencionou dois precedentes. O primeiro deles, o Acórdão 2.455/2017-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Vital do Rêgo, analisou auditoria financeira nos demonstrativos contábeis do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) no exercício de 2016 (TC 026.106/2016-7). Na ocasião, o Tribunal constatou fragilidades na contabilização do abono salarial e determinou ao Ministério do Trabalho que registrasse as despesas correspondentes nas demonstrações financeiras do fundo, considerando o ano-base do direito adquirido, em conformidade com o regime contábil da competência, nos seguintes termos:

“9.2.2.1. reconheça a despesa patrimonial com abono salarial, de modo que **o registro contábil coincida com o fato gerador da despesa, que é o ano-base do direito adquirido**, em obediência ao que preceitua o inciso II, art. 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal;” (destaquei)

33. Conforme destacou a unidade instrutora, a referida decisão reconheceu que, sob a ótica patrimonial, a despesa com o abono salarial deve ser considerada no ano-base trabalhado, pertencendo, portanto, a esse exercício financeiro (peça 136, p. 36).

34. O segundo precedente é o Acórdão 2.122/2017-TCU-Plenário, relatado pelo Ministro Benjamin Zymler, que apreciou consulta formulada pelo Ministério do Planejamento sobre o reconhecimento e o registro orçamentário de despesas com subsídios e subvenções econômicas concedidos pela União (TC 003.497/2017-8). No processo, o Tribunal esclareceu ao consulente que as despesas com subsídios e subvenções devem constar da lei orçamentária do exercício em que houver a apropriação pelas instituições financeiras dos valores devidos pelo Tesouro Nacional.

35. Com base nesses julgados, a Semag (atual AudFiscal) sustentou que a alteração do calendário do pagamento do abono salarial por meio de resolução do Conselho Deliberativo do Fundo de Amparo ao Trabalhador (Codefat) não teria força para alterar a programação e a condução do Orçamento Geral da União. Diante disso, concluiu que as programações orçamentárias destinadas ao

pagamento do abono salarial devem ser integralmente previstas na LOA do exercício imediatamente subsequente ao ano-base trabalhado pelo beneficiário (ano-base +1), peça 136, p. 61.

36. Feita essa breve contextualização, concordo com a análise da AudRecursos quanto à impugnação do subitem 9.2 e seus subitens 9.2.1 e 9.2.2 do acórdão recorrido, que acolheu os argumentos da AGU, especialmente em relação a dois pontos, os quais passo a expor:

36.1. legalidade da sistemática de pagamento do abono salarial, modificada pela Resolução Codefat 896/2021; e

36.2. inaplicabilidade dos precedentes utilizados na etapa instrutiva, Acórdão 2.455/2017-TCU-Plenário e Acórdão 2.122/2017-TCU-Plenário, e incorporados aos fundamentos da decisão recorrida.

37. Quanto ao **primeiro ponto**, o inciso V do art. 19 da Lei 7.998/1990 atribuiu ao Codefat a competência para definir a sistemática de apuração e pagamento do abono salarial; o conselho pode, portanto, estabelecer procedimentos operacionais e fixar o cronograma de pagamentos do benefício.

38. Nesse mesmo sentido, aquele órgão possui poderes para gerenciar os recursos do FAT, executar o Plano de Trabalho Anual do Programa do Seguro-Desemprego e do Abono Salarial e regulamentar os dispositivos da Lei 7.998/1990. Essas atribuições confirmam sua competência para editar resolução com vistas a alterar o cronograma de pagamento do abono salarial (peça 219, p. 8).

39. Além disso, o TCU não analisou a legalidade da resolução do Codefat que alterou a sistemática de pagamento do abono salarial; sua avaliação restringiu-se aos impactos da mudança na programação orçamentária, sob a perspectiva do não cumprimento das regras fiscais.

40. O Tribunal partiu da premissa de que a resolução do conselho não poderia interferir na condução orçamentária e financeira da União, conforme exposto no relatório da decisão recorrida, nos seguintes termos (peça 136, p. 28):

“150. Aqui reside o ponto fulcral da controvérsia que se analisa na presente instrução com relação ao Abono Salarial. Isto é, a qual **exercício orçamentário pertencem as despesas**: i) ao ano-base laborado pelo trabalhador; ii) ao exercício subsequente (ano-base +1) em que são identificados os trabalhadores com direito ao recebimento do benefício; ou iii) ao exercício em que o abono é efetivamente pago ao trabalhador (ano-base +2).

151. Em outras palavras, **remanescem dúvidas quanto à possibilidade de resolução do Codefat ter capacidade para alterar a condução orçamentária e financeira da União**, posto que estas se guiam por legislação e princípios próprios, alguns inclusive de natureza constitucional.” (destaquei)

41. Resta claro, portanto, que esta Corte analisou apenas a questão orçamentária, buscando definir qual LOA deve prever as despesas com o abono salarial, sem questionar a sistemática de pagamentos em si. Após analisar de forma detalhada a operacionalização desse benefício, não apontou, por exemplo, irregularidades no processo de apuração nem necessidade de aprimoramento do cronograma anual de pagamento.

42. Dessa forma, concordo com a conclusão da AudRecursos de que a alteração do cronograma de pagamento “*não foi um ponto controverso no acórdão recorrido*”, não havendo “*determinações no sentido de desconstituir a resolução*” (peça 219, p. 8).

43. Assim, devido ao efeito devolutivo dos recursos, a legalidade da sistemática de pagamentos aos trabalhadores não pode ser avaliada nesta etapa recursal. Por essa razão, deixo de acolher o argumento do Ministério Público de Contas de que o Tribunal considerou equivocada a programação do pagamento do abono salarial e buscou impedir a sua continuidade (peça 223, p. 2).

44. Além disso, para corroborar de vez a conformidade da sistemática adotada, ressalto que recente alteração da constituição reconheceu implicitamente a sua legalidade. A Emenda Constitucional 135/2024 consolidou a regra do ano-base +2 ao modificar o critério de elegibilidade ao abono salarial.



A reforma teve como objetivo reduzir as despesas obrigatórias do governo federal, desvinculando progressivamente o critério de elegibilidade ao salário mínimo, que historicamente tem reajuste superior à inflação. Com isso, alterou-se a forma de cálculo do limite de renda para a concessão do benefício.

45. Em 2025, o limite continuará sendo de duas vezes o salário mínimo de 2023 (R\$ 2.640,00). A partir de 2026, contudo, esse critério será substituído pelo valor de R\$ 2.640,00, corrigido pela inflação acumulada do segundo exercício anterior ao pagamento (2024). Esse mecanismo de correção continuará até que o limite atinja 1,5 salário mínimo, conforme estabelecido no novo texto do art. 239 da Constituição Federal (destaques inseridos):

“Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

(...)

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público **remuneração mensal de até 2 (duas) vezes o salário mínimo do ano-base para pagamento em 2025, corrigida, a partir de 2026**, pela variação anual do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), calculado e divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), ou de outro índice que vier a substituí-lo, **acumulada no segundo exercício anterior ao de pagamento do benefício**, é assegurado o pagamento de 1 (um) salário mínimo anual, computado nesse valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos Programas, até a data de promulgação desta Constituição.

§ 3º-A. O limite para elegibilidade do benefício de que trata o § 3º deste artigo **não será inferior ao valor equivalente ao salário mínimo do período trabalhado multiplicado pelo índice de 1,5 (um inteiro e cinco décimos).**”

46. Dessa forma, a constituição passou a incorporar a lógica do ano-base +2, consolidando, assim, a compatibilidade da sistemática adotada pelo Codefat ao ordenamento jurídico.

47. Concorro, portanto, com a unidade recursal quando assinala que a alteração do cronograma de pagamento do abono salarial observou a competência normativa do conselho e os limites estabelecidos pela legislação vigente.

48. Em relação ao **segundo ponto**, referente à inaplicabilidade dos precedentes, observo que a unidade instrutiva fundamentou a determinação em análise com base no regime da competência, previsto no art. 50, inciso II, da LRF. Esse regime estabelece que a despesa deve ser registrada no momento em que a obrigação seja assumida. Com base nessa lógica, a Semag, atual AudFiscal, argumentou que a apropriação da despesa com o abono salarial deveria ocorrer no exercício subsequente ao ano-base, quando surge o direito do trabalhador ao benefício (peça 136, p. 40).

49. Contudo, os acórdãos citados como paradigma pelo Tribunal referem-se a situações fáticas distintas do abono salarial. Por essa razão, não são aplicáveis ao caso em análise, conforme passo a expor.

50. O Acórdão 2.455/2017-TCU-Plenário, relatado pelo Ministro Vital do Rêgo, analisou auditorias nos demonstrativos financeiros do FAT e determinou que o reconhecimento contábil do abono salarial deve coincidir com o fato gerador, que ocorre no ano-base trabalhado. A Semag ressalta, com base nessa decisão, que o TCU reconheceu que o fato gerador da despesa é o próprio ano-base trabalhado, o que demonstraria, do ponto de vista patrimonial, a aplicação do princípio da competência (peça 136, p. 36).

51. No entanto, essa decisão tratou exclusivamente do **registro contábil**, que visa evidenciar a situação patrimonial do fundo. Já o **orçamento público**, por outro lado, é um instrumento de planejamento anual da ação governamental, regido por normas específicas, como os princípios da anualidade e da eficiência, previstos na Lei 4.320/1964 e no Decreto 93.872/1986. A diferença essencial reside, portanto, no objetivo e na função de cada instrumento: enquanto a contabilidade reflete as obrigações já existentes, o orçamento busca prever e autorizar despesas a serem realizadas em determinado período.

52. O Acórdão 2.122/2017-TCU-Plenário, relatado pelo Ministro Benjamin Zymler, por sua vez, tratou de consulta sobre o momento adequado para reconhecimento e registro orçamentário de despesas com subsídios e subvenções econômicas. O Tribunal concluiu que essas despesas devem ser previstas na lei orçamentária do exercício em que as instituições financeiras se apropriarem dos valores devidos pelo Tesouro Nacional, nos seguintes termos:

“9.1.1. as despesas com subsídios e subvenções devem constar da lei orçamentária do exercício em que houver a apropriação pelas instituições financeiras dos valores devidos pelo Tesouro Nacional, independentemente da data de apresentação, pelas mencionadas instituições financeiras, dos relatórios que contêm os valores a serem pagos a título de equalização das taxas de juros e que são elaborados, atualmente, em bases semestrais;”

53. Conforme exposto na consulta, as subvenções econômicas são recursos públicos destinados a fomentar setores estratégicos para o desenvolvimento econômico. Essa política é operacionalizada por meio de instituições financeiras, que oferecem crédito aos produtores rurais e industriais com taxas inferiores ao custo de captação no mercado. A despesa pública corresponde à diferença entre essas taxas, acrescida da remuneração dos bancos pela operação.

54. A operacionalização dessas despesas ocorre em três etapas: 1) concessão pelos bancos de financiamento com taxas de juros inferiores às de mercado; 2) pagamento, por parte dos beneficiários, das parcelas do financiamento e 3) pagamento do Tesouro Nacional às instituições financeiras dos valores devidos a título de equalização das taxas de juros.

55. Com relação ao momento de apropriação da despesa, o pagamento por parte do Tesouro Nacional ocorre somente após o denominado período de apuração (período de equalização), durante o qual a instituição financeira calcula os valores a serem equalizados e apresenta o montante total devido. Assim, caso o período de equalização seja, por exemplo, de seis meses, os valores equalizados no segundo semestre de cada exercício somente serão devidos pelo Tesouro Nacional no exercício seguinte, gerando a controvérsia que motivou a consulta. Ou seja, nessa situação, haveria descasamento entre o momento em que a despesa efetivamente ocorre, com o empréstimo a taxas inferiores às do mercado, e aquele no qual é reconhecida na lei orçamentária.

56. Diante desse contexto, o Tribunal concluiu que as despesas com subvenções econômicas devem ser previstas na lei orçamentária do exercício em que foram concedidas. Para viabilizar essa previsão, o empenho deve ser realizado previamente à equalização das taxas de juros dos financiamentos. Com esse objetivo, o relator destacou a possibilidade de utilizar o empenho por estimativa para contornar as dificuldades inerentes à apuração dos montantes exatos.

57. Conforme se observa, as subvenções econômicas possuem operacionalização distinta da do abono salarial, pois envolvem a intermediação de instituições financeiras e processo de equalização, que gera desconexão temporal entre a concessão do subsídio e o seu pagamento. No caso do abono salarial, não há intermediários nem despesas anteriores ao pagamento direto aos beneficiários. Assim, a lógica adotada para as subvenções econômicas, que exigem o empenho antecipado de valores ainda não conhecidos, determinados por meio de estimativa, não se aplica à sistemática do abono salarial.

58. Além disso, a utilização do regime de competência nas subvenções econômicas decorre de particularidades dessa política pública, incluindo o risco de violação ao art. 36 da LRF, que proíbe o

financiamento indevido de entes federativos por instituições financeiras estatais sob seu controle. Esse risco, no entanto, não se aplica ao abono salarial, pois seus pagamentos não envolvem intermediários nem práticas de equalização.

59. Verifico, portanto, que os precedentes mencionados pela unidade instrutiva tratam de contextos normativos e operacionais distintos, inviabilizando sua aplicação ao caso do abono salarial.

60. Diante do exposto, concluo que a Resolução Codefat 896/2021, que fixou o pagamento do abono salarial no ano-base +2, é presumivelmente legal, pois o TCU não questionou a sua validade. Nesse contexto, a determinação para que a lei orçamentária anual do exercício imediatamente subsequente ao ano-base (ano-base +1) preveja dotações para o abono salarial apurado (ano-base) não possui justificativa lógica ou prática.

61. Conforme dispõe a Lei 4.320/1964, a execução da despesa orçamentária segue, em regra, as seguintes etapas: previsão orçamentária, empenho, realização da despesa, liquidação e pagamento. Essa sequência demonstra que a previsão orçamentária deve, em regra, refletir o momento do pagamento da despesa, garantindo coerência e eficiência na gestão fiscal.

62. Por definição legal, o empenho é o ato que cria a obrigação de pagamento, estando, portanto, correlacionado ao exercício em que ocorrerá o desembolso. Assim, a previsão orçamentária deve estar alinhada a essa dinâmica. De acordo com essa racionalidade, não há fundamento para que a LOA do ano-base +1 contemple dotações para o abono apurado no ano-base, cujo pagamento somente ocorrerá no ano-base +2.

63. Além disso, a exigência de prever dotações no ano-base +1 para despesas a serem liquidadas no ano-base +2 pode comprometer o planejamento fiscal. Essa antecipação desnecessária mostra-se capaz de aumentar os montantes inscritos nos restos a pagar, reduzindo a eficiência orçamentária e contrariando o princípio da anualidade, essencial para o controle das contas públicas.

64. Nesse sentido, a AudRecursos observa que a inscrição de despesas em restos a pagar deve ser medida de exceção, ocorrendo apenas quando não for possível liquidar e pagar a despesa dentro do mesmo exercício financeiro (peça 219, p. 10). Esse argumento reforça a inadequação da medida imposta pelo TCU, a qual antecipa programação orçamentária para despesas que, sabidamente, só serão liquidadas e pagas no próximo exercício.

65. Concluo, dessa forma, com a devida vênia, que a determinação do TCU não apenas carece de sentido prático, como também contraria os fundamentos normativos que regem a execução da despesa pública.

66. Nos termos do art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Lindb), a esfera controladora, ao decidir, deve avaliar os efeitos práticos, evitando decisões baseadas apenas em valores jurídicos abstratos. Isso é particularmente relevante no caso ora analisado, em que a decisão se fundamentou no regime de competência contábil, sem considerar suas implicações operacionais na sistemática do abono salarial.

67. Conforme apontado pela AGU, a determinação para incluir o abono salarial na LOA do ano-base +1 contraria a lógica orçamentária e gera impactos significativos. A recorrente sustenta que essa decisão reduziria as despesas discricionárias em mais de R\$ 30 bilhões no orçamento de 2025, comprometendo a execução de políticas públicas essenciais (peça 188, p. 15-16).

68. Nesse ponto, cumpre destacar que decisões baseadas em conceitos gerais e abstratos, sem análise concreta dos efeitos práticos, podem resultar em soluções contraditórias e potencialmente prejudiciais ao interesse público. No caso em tela, a imposição de regime orçamentário que desconsidera o cronograma já consolidado e ajustado pelo Codefat ignora os benefícios administrativos e operacionais, além de criar riscos de descontinuidade na prestação de serviços essenciais, conforme alertou aquele órgão.

69. Por essas razões, acolho os argumentos recursais para tornar sem efeito o subitem 9.2 e seus subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário.

#### IV

70. Com relação à segunda questão recursal, a AGU sustenta que a LDO de 2024, ao estabelecer expressamente a possibilidade de classificar a reserva de contingência como despesa financeira ou primária (§ 4º do art. 13), conferiu amparo legal à prática adotada pelo Poder Executivo, afastando qualquer irregularidade na alocação dos recursos. Assim, não haveria fundamento jurídico para a ciência consignada pelo TCU, uma vez que a legislação vigente autoriza essa configuração orçamentária.

71. Além disso, argumenta que a exigência de inclusão de despesas primárias na reserva de contingência pode comprometer a execução de políticas públicas essenciais, ao reduzir o espaço disponível para despesas discricionárias. Essa restrição poderia impactar programas estratégicos e limitar a flexibilidade fiscal do governo. Ademais, alerta que, na prática legislativa, o Congresso Nacional tem o poder de modificar essa estrutura durante a tramitação do orçamento, realocando os recursos originalmente previstos para a reserva, o que poderia transformá-la em uma espécie de “reserva de emendas”, comprometendo sua função original e gerando distorções no planejamento fiscal.

72. Adianto que verifico, no caso, fundamento para reformar a decisão, em especial quanto à inexistência de violação jurídica.

73. Inicialmente, destaco que a ciência pressupõe a existência de irregularidade, conforme dispõe o art. 2º, inciso II, da Resolução-TCU 315/2020 (destaque inserido):

“Art. 2º Para efeito desta resolução, considera-se:

(...)

II - ciência: deliberação de natureza declaratória que cientifica o destinatário sobre a ocorrência de **irregularidade**, quando as circunstâncias não exigirem providências concretas e imediatas, sendo suficiente, para fins do controle, induzir a prevenção de situações futuras análogas;”

74. No caso, a LDO de 2024 expressamente permite a classificação da reserva de contingência como despesa financeira ou primária, conforme dispõe o § 4º do art. 13 (destaques inseridos):

“Art. 13. A **reserva de contingência**, observado o disposto no inciso III do caput do art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, será constituída de recursos do Orçamento Fiscal, que equivalerão, no Projeto de Lei Orçamentária de 2024 e na respectiva Lei, no mínimo, a dois décimos por cento da receita corrente líquida constante do referido Projeto.

(...)

§ 4º Com vistas ao cumprimento de dispositivos constitucionais e legais que estabeleçam metas fiscais ou limites de despesas, **as reservas de contingência** referidas neste artigo **poderão ser classificadas como despesas financeiras ou primárias**, e a sua utilização para abertura de créditos adicionais observará o disposto no art. 53.”

75. Não verifico, portanto, irregularidade que justifique a ciência imposta pelo subitem 9.3.2 do acórdão recorrido. Além disso, conforme demonstrado pela AGU, a classificação da reserva de contingência como despesa financeira não compromete sua finalidade. Mesmo recursos classificados como financeiros podem ser utilizados para abertura de créditos adicionais e absorção de passivos contingentes e riscos fiscais imprevistos, em conformidade com o § 3º do art. 13 da LDO.

76. A decisão recorrida também pode gerar impactos negativos na gestão orçamentária, conforme alertado pela Secretaria de Orçamento Federal na Nota Técnica SEI nº 346/2024/MPO. A exigência de inclusão de reservas primárias poderia reduzir o espaço para despesas discricionárias, dificultando o funcionamento dos órgãos e a continuidade de projetos governamentais.

77. Ademais, não há segurança de que a inclusão de reservas primárias resultaria em melhor previsibilidade fiscal. Como demonstrado no PLOA de 2021, o Congresso Nacional pode remanejar esses valores para outras finalidades, o que poderia desvirtuar o propósito da reserva de contingência.

78. Diante disso, dou provimento ao pedido de reexame para tornar sem efeito os subitens 9.2, 9.2.1, 9.2.2 e 9.3.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário.

Ante o exposto, VOTO por que o Tribunal adote a minuta de acórdão que ora submeto à deliberação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões, em tagDataSessao.

MINISTRO JHONATAN DE JESUS

Relator

GRUPO II – CLASSE I – Plenário

TC 012.649/2021-0

Natureza: Pedido de Reexame (Representação).

Órgãos/Entidades: Casa Civil da Presidência da República; Ministério da Fazenda; Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos; Ministério do Planejamento e Orçamento.

Recorrente: União.

Representação legal: Advocacia-Geral da União.

SUMÁRIO: REPRESENTAÇÃO. POSSÍVEIS IRREGULARIDADES NA TRAMITAÇÃO DO PROJETO DE LEI ORÇAMENTÁRIA DE 2021. SUPRESSÃO DE DESPESAS DISCRICIONÁRIAS E OBRIGATÓRIAS. USO INADEQUADO DA RESERVA DE CONTINGÊNCIA. INSUFICIÊNCIA DE DOTAÇÃO PARA O ABONO SALARIAL. OUTRAS OCORRÊNCIAS. PROCEDÊNCIA. DETERMINAÇÕES. ALERTA. CIÊNCIA. PEDIDO DE REEXAME. CONHECIMENTO. LEGALIDADE DA SISTEMÁTICA DE PAGAMENTO DO ABONO SALARIAL E DA RESERVA DE CONTINGÊNCIA. PROVIMENTO.

## RELATÓRIO

Adoto, como parte do relatório, a instrução elaborada por auditor da Unidade de Auditoria Especializada em Recursos, cuja proposta de encaminhamento contou com a anuência do diretor e do auditor-chefe substituto daquela unidade (peças 219 a 221):

### “INTRODUÇÃO

1. Trata-se de pedido de reexame interposto pela Advocacia-Geral da União (peças 184-192) contra o Acórdão 521/2024 - Plenário (peça 134, Rel. Min. Aroldo Cedraz). A deliberação recorrida apresenta o seguinte teor (negritos acrescentados apenas nos itens e subitens recorridos):

‘9.1. conhecer da representação, nos termos do art. 237, inciso III, do Regimento Interno/TCU, uma vez satisfeitos os requisitos de admissibilidade, para, no mérito, considerá-la procedente;

**9.2. determinar ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Trabalho e Previdência, com fundamento no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno/TCU, que:**

**9.2.1. adotem, se ainda não o fizeram, as providências voltadas para a inclusão, nas Leis Orçamentárias subsequentes e suas alterações, de dotações necessárias e suficientes para as despesas com abono salarial relativas aos anos-base de 2020 e 2021, de modo a regularizar as programações orçamentárias desse benefício, com base no art. 239, § 3º, c/c o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, de acordo, ainda, com os princípios orçamentários da universalidade e da anualidade, explícitos no art. 2º da Lei 4.320/1964;**

**9.2.2. doravante, adotem as medidas necessárias para que as programações orçamentárias suficientes a suportar o pagamento das obrigações com o abono salarial, derivadas do ano-base trabalhado, estejam integralmente previstas na lei orçamentária anual do exercício imediatamente subsequente (ano-base + 1), tendo como critério o**

**art. 239, § 3º, c/c o art. 167, inciso II, da Constituição Federal, em observância, ainda, ao art. 35, § 2º, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dos princípios orçamentários da universalidade e da anualidade, explícitos no art. 2º da Lei 4.320/1964;**

9.3. dar ciência, com fundamento no art. 9º, inciso I, da Resolução TCU 315/2020, ao Congresso Nacional, ao Ministério da Fazenda, à Casa Civil da Presidência da República e à Junta de Execução Orçamentária (JEO) quanto à inadequação:

9.3.1. da supressão, em 2021, de despesas discricionárias (RP 2) para alocação de recursos em emendas do relator-geral do PLOA (RP 9), em face do disposto no art. 45 da Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo as leis orçamentárias anuais somente incluírem novos projetos após adequadamente atendidos os que estão em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público;

**9.3.2. da reserva de contingência, que integra as leis orçamentárias anuais, conter majoritariamente recursos marcados com indicador de impacto financeiro no resultado fiscal, em face do disposto no art. 5º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que recursos com indicador de despesa financeira, em princípio, não se prestam a absorver choques decorrentes de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;**

9.3.3. dos projetos de lei orçamentária anual ou das leis orçamentárias anuais que venham a ser aprovadas e sancionadas conterem programações orçamentárias dissonantes das previsões oficiais de despesas obrigatórias, com base na interpretação conjugada do disposto no art. 107, §§ 3º e 4º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; no art. 4º c/c o art. 6º da Lei 4.320/1964; e no art. 167, inciso II, da Constituição Federal;

9.4. alertar a Presidência da República, a Casa Civil da Presidência da República e o Congresso Nacional, com fundamento nos princípios orçamentários do realismo, da universalidade e da transparência, no § 1º do art. 1º c/c o art. 45 e o inciso V, do § 1º do art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal, com a finalidade de conferir maior objetividade à diretriz que norteia as prioridades e as metas da Administração Pública quando da elaboração do projeto de lei orçamentária, dos riscos em razão da lacuna presente nos textos das Leis de Diretrizes Orçamentárias quanto ao conteúdo e extensão das expressões ‘despesas de conservação do patrimônio público’, prevista no art. 45 da Lei Complementar 101/2000, e ‘despesas de funcionamento dos órgãos e das entidades que integram os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social’, esta última inserida no art. 4º da Lei 14.194/2021;

9.5. encaminhar cópia do presente acórdão:

9.5.1. aos parlamentares autores da Representação (peças 4 e 5), bem como à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, ao Ministério da Fazenda, ao Ministério do Trabalho e Previdência, à Casa Civil da Presidência da República e à Junta de Execução Orçamentária (JEO);

9.5.2. ao Procurador-Geral da República, para a adoção das providências que julgar pertinentes, em virtude de, durante a tramitação do Projeto de Lei do Congresso Nacional (PLN) 28/2020 (PLOA 2021), ter-se identificado a propositura de emendas parlamentares com o cancelamento de despesas obrigatórias, o que pode ter constituído afronta ao disposto nos §§ 3º e 4º do art. 107 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, §§ 10 e 11 do art. 165, e §3º do art. 166 da Constituição Federal, ao art. 4º c/c o art. 6º da Lei 4.320/1964, bem como ao item 13 do Parecer CN 2/2021, da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, de 4/3/2021;

9.6. encerrar os presentes autos, com fulcro no art. 169, inciso V, do Regimento Interno/TCU.’

## HISTÓRICO

2. Trata-se de representação encaminhada ao Tribunal por diversos congressistas, noticiando

supostas irregularidades e inadequações referentes à tramitação do Projeto de Lei Orçamentária do exercício de 2021 - PLOA 2021.

3. A representação originou-se de apartado do TC 016.873/2020-3 ('Acompanhamento de alterações orçamentárias e impactos fiscais decorrentes das medidas de enfrentamento à crise do Covid-19'), versando sobre ocorrências relacionadas ao processo de elaboração e de aprovação do PLOA 2021, secundado por expedientes apresentados por Parlamentares.

4. Em síntese, a inicial informa que teriam sido promovidas modificações durante a tramitação do PLOA 2021 - PLN 28/2020, com a finalidade de acomodar emendas parlamentares (despesas discricionárias, viabilizadas mediante aumento do montante de recursos alocados por decisão do relator-geral do PLOA, atingindo cerca de R\$ 30 bilhões, a partir, por exemplo, do cancelamento de despesas obrigatórias (supressão de R\$ 26 bilhões em despesas primárias), as quais teriam sido fixadas em desacordo com as projeções oficiais e também à margem da legislação de regência.

5. Da análise da representação, foram apontadas diversas inadequações relacionadas: i) à supressão de despesas discricionárias do Poder Executivo (RP 2) para acomodação de recursos em emendas do relator-geral (RP 9); ii) à classificação inadequada das despesas alocadas em reserva de contingência; iii) à ausência de dotação para pagamento do abono salarial ano-base 2020; e iv) aos montantes insuficientes fixados para despesas obrigatórias.

6. Em razão desses achados, o Tribunal fez determinações ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Trabalho e Previdência e deu ciências e alertas a diversos órgãos e ao Congresso Nacional acerca dessas inadequações, na forma da introdução supra.

7. Neste momento, a Advocacia Geral da União (AGU) insurge-se contra o item 9.2, subitens 9.2.1 e 9.2.2, e subitem 9.3.2 da deliberação previamente descrita.

#### **ADMISSIBILIDADE**

8. Reitera-se a proposta de conhecimento do recurso, nos termos do exame de admissibilidade de peça 194 e do despacho de peça 202.

#### **EXAME DE MÉRITO**

##### **9. Delimitação**

9.1. O presente exame contempla as seguintes questões:

a) o procedimento de inclusão das despesas com o abono salarial na programação orçamentária encontra-se regular e as dotações, suficientes, devendo ser revistas as determinações constantes dos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário (peça 184, p. 6-19);

b) não há irregularidade na alocação das reservas de contingência em despesas financeiras (peça 184, p. 19-23).

##### **10. O procedimento de inclusão das despesas com o abono salarial na programação orçamentária encontra-se regular e as dotações, suficientes, devendo ser revistas as determinações constantes dos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário**

10.1. A AGU defende que o procedimento de inclusão das despesas com o abono salarial na programação orçamentária encontra-se regular e as dotações, suficientes, devendo ser revistas as determinações constantes do item 9.2, subitens 9.2.1 e 9.2.2, do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário, com fundamento nos seguintes argumentos:

a) a Constituição Federal de 1988, por meio do art. 239, deu destinação aos recursos arrecadados por meio do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Ambos passaram a financiar o abono salarial a que se refere o § 3º do mesmo dispositivo (peça 184, p. 6);

b) a norma constitucional possui eficácia plena e imediata e foi regulamentada pela Lei 7.998/1990. Nos termos do art. 10 da referida lei, o custeio do abono salarial se dará por meio do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), fundo contábil, de natureza financeira, vinculado ao Ministério do



Trabalho e Emprego (peça 184, p. 6-7);

c) a gestão do FAT compete ao Conselho Deliberativo do Fundo de Amparo ao Trabalhador (Codefat), o qual aprova o Plano de Trabalho Anual e o orçamento relativo ao abono salarial, além de regulamentar a matéria no âmbito de sua competência, nos termos do art. 19 do referido diploma (peça 184, p. 7);

d) o art. 9º dessa lei, por sua vez, estabelece os requisitos para a percepção do abono salarial pelos trabalhadores: 1) tenham percebido, de empregadores que contribuem para o PIS ou para o Pasep, até dois salários-mínimos médios de remuneração mensal no período trabalhado e que tenham exercido atividade remunerada pelo menos durante trinta dias no ano-base e 2) estejam cadastrados há pelo menos cinco anos no Fundo de Participação PIS-Pasep ou no Cadastro Nacional do Trabalhador (peça 184, p. 7);

e) uma vez satisfeitos os critérios estabelecidos pelo art. 239, § 3º, da Constituição Federal de 1988 e pelo art. 9º da Lei 7.998/1990, surge, em regra, uma obrigação de pagar o abono salarial em favor dos trabalhadores, fato passível de escrituração contábil por parte de órgãos e entidades federais e que causa efeitos sobre a composição e a situação patrimonial da União, aspectos que devem ser evidenciados pelo Sistema de Contabilidade Federal, conforme prescrevem o art. 85 da Lei 4.320/1964, e o art. 15, inciso I, da Lei 10.180/2001 (peça 184, p. 7);

f) é impossível à Administração Pública Federal tomar conhecimento de tal obrigação no momento exato em que o trabalhador é admitido por empregador contribuinte do PIS/PASEP e que exerça atividades remuneradas até dois salários-mínimos e as tenha exercido pelo período mínimo de 30 dias. Ante tal impossibilidade, é natural que a constatação de tais critérios se dê a partir de informações prestadas pelos empregadores, haja vista o disposto no art. 24 da Lei 7.998/1990, c/c os artigos 145, 147 e 149, todos da Portaria MTP 671/2021 (peça 184, p. 7);

g) a identificação dos trabalhadores com direito ao abono salarial é realizada utilizando-se das informações prestadas pelos empregadores na Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, instituída pelo Decreto 76.900/1975, posteriormente substituído pelo Decreto 10.854/2021. As informações da RAIS têm sido, paulatinamente, substituídas pelas informações prestadas por meio do eSocial, tendo em vista a regulamentação procedida pelo art. 2º, § 1º, do Decreto 8.373/2014 e pela Portaria conjunta do então Ministério da Economia/Secretaria Especial de Previdência e Trabalho 76/2020 (peça 184, p. 7);

h) nesse contexto, o Codefat, em cada exercício, em observância às disposições do art. 19, V, da Lei 7.998/1990, que lhe atribuiu competência para aperfeiçoar a legislação relativa ao seguro-desemprego e ao abono salarial e regulamentar os dispositivos daquela lei, aprova a resolução que estabelece o calendário de pagamento anual do abono salarial, proposto pelo Ministério do Trabalho e Emprego, que deverá ser seguido pelas instituições financeiras pagadoras, Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil (peça 184, p. 7);

i) de acordo com a referida resolução, a identificação dos trabalhadores com direito ao abono salarial, referente ao ano-base de 2023, será realizada entre o mês de outubro 2024 e janeiro de 2025, quando ocorrerá a publicação do calendário de pagamento pelo Codefat (peça 184, p. 7-8);

j) os procedimentos operacionais de identificação e habilitação de beneficiários do abono salarial são complexos e envolvem grande quantidade de dados. De acordo com as informações fornecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego, geram em torno de um bilhão de dados processados (peça 184, p. 8);

k) a implementação do pagamento do abono salarial exige um rito de habilitação, concessão e pagamento, que deve garantir a consistência e validade dos dados utilizados para a concessão do benefício, de maneira a evitar concessões indevidas. Todo esse volume de processamento e esse rito para garantir a consistência e validade dos dados justifica o prazo estabelecido pelo Codefat, por meio de sua resolução (peças 184, p. 8, e 185);

l) feita esta contextualização acerca da obrigação de pagar o abono salarial, bem como a forma como esta informação é obtida, é imperioso à União reconhecer o respectivo passivo, de maneira a

evidenciá-lo nas demonstrações contábeis do ente e, assim, evidenciar sua composição e situação patrimonial. No entanto, lembra a Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Nota Técnica SEI 939/2024/MF (peça 186), que o reconhecimento deste tipo de passivo não enseja ainda qualquer registro relativo à execução orçamentária (peça 184, p. 8);

m) reconhecido o passivo, o plano de trabalho anual do abono salarial e o respectivo orçamento ainda deverão ser aprovados pelo Codefat e integrarão os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, conforme estabelece o art. 19, inciso II, c/c o art. 22, todos da Lei 7.998/1990, e com o art. 165, § 3º, incisos I e III, da Constituição Federal de 1988 (peça 184, p. 8-9);

n) importa observar que a controvérsia nos autos surge com a edição, pelo Codefat, da Resolução 896/2021, que alterou a Resolução 838/2019, modificando a sistemática de pagamento dos valores devidos aos trabalhadores. Essa alteração permitiu que os pagamentos, antes realizados para parte dos trabalhadores no segundo semestre do ano-base laborado pelo trabalhador +1 ano e, para a parte restante dos trabalhadores, no primeiro semestre do ano-base + 2 anos, passassem a ocorrer integralmente no ano-base + 2 anos (peça 184, p. 9);

o) para o TCU, mesmo com a edição da nova resolução, o momento em que a despesa destinada ao pagamento do abono deve ser incluída no projeto de lei orçamentária anual é o exercício imediatamente subsequente ao ano-base que enseja a aquisição do direito, no que a União discorda de forma veemente (peça 184, p. 9);

p) entendeu a Corte que, mesmo sem a finalização da apuração dos valores devidos a título de abono, o Poder Executivo tem condições de estimar aproximadamente o montante da obrigação a ser paga, refutando a tese de que as despesas somente devem ser incluídas na peça orçamentária no exercício em que os benefícios serão exigíveis (peça 184, p. 9);

q) o Codefat, na qualidade de gestor do Fundo, por outro lado, assevera que a norma atual está mais qualificada à operacionalização da política pública do abono salarial, por conferir maior segurança ao administrador público na averiguação do cumprimento das exigências normativas previstas para a concessão do benefício ao trabalhador (peça 184, p. 9);

r) a Casa Civil da Presidência da República, o Ministério da Fazenda e o Ministério do Planejamento e Orçamento convergem no entendimento de que, repita-se, as despesas somente devem ser incluídas na peça orçamentária no exercício em que os benefícios são exigíveis, conforme cronograma de pagamento (peça 184, p. 9);

s) no que tange à diferença entre os aspectos patrimonial e orçamentário, merece menção a manifestação da Secretaria do Tesouro Nacional exarada, por meio da Nota Técnica SEI 939/2024/MF (peça 186), no sentido de que o princípio da anualidade orçamentária não deve ser confundido com o da competência contábil. São as normas de contabilidade pública que impõem a observância do regime de competência para o registro do passivo da União, e não as normas orçamentárias (peça 184, p. 9-10);

t) como etapa subsequente ao registro contábil, o benefício deve ser pago pela administração conforme o cronograma em vigor, cronograma esse que guia todo o processamento orçamentário das respectivas despesas. As despesas somente devem ser orçamentadas e executadas no exercício previsto para o pagamento dos benefícios (peça 184, p. 10);

u) a apropriação de despesas de acordo com a contabilidade patrimonial, assim, se dá no momento da ocorrência do reconhecimento do direito do trabalhador ao benefício, enquanto a apropriação das despesas obrigatórias de caráter continuado nas leis orçamentárias anuais, incluída a previsão do pagamento do abono salarial, deve observar as normas de instituição dessas despesas, bem como as condicionantes e o cronograma para o seu pagamento (peça 184, p. 10-12);

v) a Consultoria Jurídica junto ao Ministério do Planejamento e Orçamento aduz (peças 184, p. 12-15, e 189) que é possível que haja uma obrigação que, apesar de existente e válida, não produz efeitos ante a pendência de uma condição de eficácia. No caso em tela, a legislação cria a obrigação referente ao abono salarial e dá um termo para seu adimplemento. A autorização orçamentária será necessária para o seu adimplemento, que apenas será possível quando implementadas as demais

condições de eficácia da obrigação, como o advento do termo, fixado pelas resoluções do Codefat, cuja validade não se encontra em discussão nestes autos e não diz respeito à matéria orçamentária (peça 184, p. 12-15);

w) a despeito da discussão quanto ao momento em que a aludida despesa deve ser incluída no orçamento, é importante ressaltar que nenhum benefício deixou de ser pago aos trabalhadores, na medida em que ‘nenhum trabalhador que atenda aos critérios legais perdeu direito a receber o benefício do abono salarial’, conforme informado no Ofício SEI 177560/2021/ME, restando plenamente assegurada a prestação da obrigação constitucional pelo Poder Executivo (peça 184, p. 15);

x) A Nota Técnica SEI 1674/2024/MTE, do Ministério do Trabalho e Emprego, informa que o processamento atual permitiu a análise dos dados a fim de conferir legitimidade às informações e evitou o pagamento indevido de R\$ 241,3 milhões, em três anos. O abono salarial, em 2023, ano-base 2021, beneficiou 24,67 milhões de trabalhadores, totalizando R\$ 24,8 bilhões. O índice de cobertura do programa atingiu 99,9%, representando aumento de 5,54% em comparação com a média dos últimos quatro anos, o que demonstra a eficiência das alterações realizadas nos procedimentos operacionais para identificação e pagamento do abono salarial (peça 184, p. 15-16);

y) no que tange aos impactos orçamentários decorrentes da determinação do TCU, a Nota Técnica SEI 1674/2024/MTE, do Ministério do Trabalho e Emprego, informa acerca da necessidade de abertura de espaço de R\$ 30,04 bilhões em suplementação já na LOA 2024, em execução. A incorporação de um gasto tão expressivo em despesas primárias obrigatórias ensejará a compressão em gastos com despesas primárias discricionárias, ocasionando, provavelmente, a paralização da máquina pública. Ademais, a imposição de tal ônus financeiro poderia gerar efeitos colaterais significativos no cenário econômico, aumentando a pressão sobre a dívida pública e comprometendo a credibilidade fiscal do país perante investidores e organismos internacionais (peça 184, p. 16);

z) o Codefat, ao exercer suas atribuições legalmente previstas, entendeu que a postergação do prazo para pagamento do benefício traria mais segurança à Administração Pública, razão pela qual a proposta de lei orçamentária contemplaria o referido gasto público não por estimativa, mas por valor definido. De fato, há consenso entre os órgãos envolvidos de que a sistemática atual para apuração dos valores devidos aos trabalhadores é mais qualificada e efetiva para evitar pagamentos indevidos, embora seja mais demorada do que a anterior (peça 184, p. 16-17);

aa) determinações que venham a decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverão indicar de modo expresse suas consequências jurídicas e administrativas, nos termos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - o que não ocorre, suficientemente, no aresto vergastado, em relação à Resolução 896/2021 do Codefat, especialmente no que concerne à redução de mais de R\$ 30,0 bilhões de despesas discricionárias para se permitir o seu cumprimento (peça 184, p. 17-18);

ab) a inclusão de uma só vez de despesas referentes ao exercício imediatamente anterior, concomitante às despesas previstas na sistemática corrente de pagamento dos benefícios, conforme a Resolução Codefat 896/2021, acarretará a inscrição vultosa em restos a pagar, de forma antagônica ao que foi considerado pela própria Corte de Contas como necessário ao atendimento do princípio da anualidade orçamentária e da gestão fiscal responsável: conter o estoque de restos a pagar, em especial os referentes às despesas obrigatórias - Acórdão 130/2021 – Plenário, relator ministro Raimundo Carreiro (peças 184, p. 18-19, e 188, p. 13).

#### Análise:

10.2. Inicialmente, convém esclarecer o objeto de análise do presente recurso. O Codefat, conselho deliberativo competente para gerir os recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador (fundo vinculado ao Ministério do Trabalho e Emprego, destinado ao custeio do Programa de Seguro-Desemprego, ao pagamento do abono salarial e ao financiamento de programas de educação profissional e tecnológica e de desenvolvimento econômico), editou a Resolução 896/2021, que alterou o calendário de pagamento do abono salarial.

10.3. Conforme visto no relatório condutor da decisão recorrida (peça 136, p. 26-27), essa resolução estabeleceu que o pagamento aos trabalhadores que fizeram jus ao abono será integralmente realizado no ano-base + 2. Na sistemática anterior àquela resolução, o pagamento era realizado, para parte dos trabalhadores, no segundo semestre do ano-base +1 e, para a parte restante dos trabalhadores, no primeiro semestre do ano-base + 2:

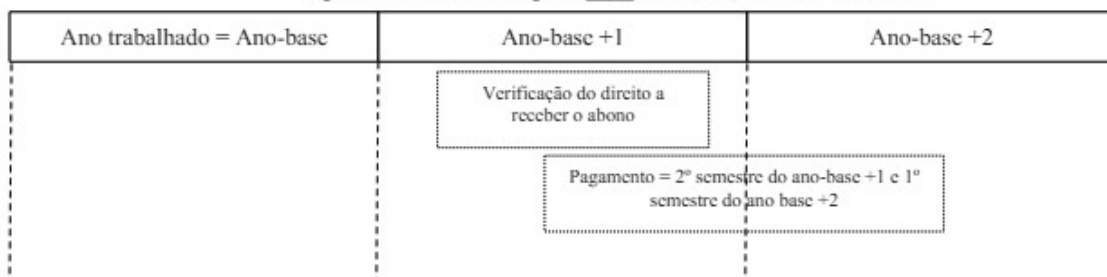
‘138. A publicação da Resolução CODEFAT 896/2021 implicou na alteração da sistemática de pagamentos até então vigente para o Abono Salarial. A sistemática anterior consistia em verificar o direito do trabalhador ao recebimento do abono no ano imediatamente subsequente ao ano-base trabalhado (ano-base +1), sendo o efetivo pagamento realizado para parte dos trabalhadores no segundo semestre do ano-base +1 e, para a parte restante dos trabalhadores, no primeiro semestre do ano-base + 2.

139. Assim, para os trabalhadores que laboraram no ano-base 2019, por exemplo, a verificação do direito em receber o Abono ocorreu em 2020, sendo efetivado o pagamento no segundo semestre de 2020 para alguns trabalhadores e no primeiro semestre de 2021 para o restante.

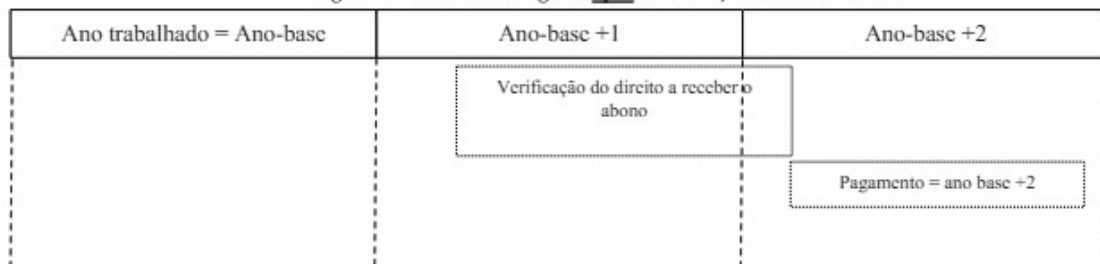
140. Com a novel resolução do Codefat, o pagamento aos trabalhadores que fizeram jus ao Abono será integralmente realizado no ano-base + 2, sendo a verificação do direito realizada entre os meses de outubro do ano-base + 1 e janeiro do ano-base + 2.

141. Desse modo, para os trabalhadores que laboraram no ano-base 2020, por exemplo, a verificação do direito em receber o Abono ocorrerá entre outubro de 2021 e janeiro de 2022, e o pagamento ocorrerá a partir de janeiro de 2022 para todos os trabalhadores. As figuras a seguir explicitam a alteração na sistemática de pagamentos:’

**Figura 1 – Sistemática vigente antes da Resolução Codefat 896/2021**



**Figura 2 – Sistemática vigente após a Resolução Codefat 896/2021**



10.4. Essa alteração na sistemática vigente na verificação do direito a receber o abono e no pagamento correspondente permitiu a supressão de R\$ 7,4 bilhões da LOA de 2021, uma vez que os pagamentos relativos ao ano-base 2020, previstos para ocorrer, conforme regramento anterior, no segundo semestre de 2021 e primeiro semestre de 2022, passaram, com a nova resolução, a ter previsão de pagamento apenas em 2022.

10.5. Dessa alteração resultou o ponto fulcral, segundo o relator (peça 136, p. 28), do que se discutiu, naquele relatório, sobre o abono salarial, e que será analisado no presente recurso:

‘150. Aqui reside o ponto fulcral da controvérsia que se analisa na presente instrução com relação ao Abono Salarial. Isto é, **a qual exercício orçamentário pertencem as despesas: i)**

**ao ano-base laborado pelo trabalhador; ii) ao exercício subsequente (ano-base +1) em que são identificados os trabalhadores com direito ao recebimento do benefício; ou iii) ao exercício em que o abono é efetivamente pago ao trabalhador (ano-base +2).**

**151. Em outras palavras, remanescem dúvidas quanto à possibilidade de resolução do Codefat ter capacidade para alterar a condução orçamentária e financeira da União, posto que estas se guiam por legislação e princípios próprios, alguns inclusive de natureza constitucional.’ [grifos do original]**

10.6. A partir desse ponto, a análise demonstrou que uma resolução do Codefat não poderia interferir em regras orçamentárias. Ocorre que o Codefat não tem competência para estabelecer regras orçamentárias, mas, por outro lado, possui competência ampla no que concerne à gestão dos recursos do FAT, à execução do Plano de Trabalho Anual do Programa do Seguro-Desemprego e do Abono Salarial e seus respectivos orçamentos e, além de muitas outras, à regulamentação dos dispositivos da Lei 7.998/1990, que regulou o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial e instituiu o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT).

10.7. A partir desse rol de competências, é possível afirmar com convicção que o Codefat podia editar resolução para alterar o cronograma de pagamento do abono salarial. Veja-se que esse não foi um ponto controverso no acórdão recorrido. Não houve quaisquer determinações no sentido de desconstituir a resolução.

10.8. Nesse ponto, importa observar que as alterações não foram procedidas por questões orçamentárias, veja-se que os 7,4 bilhões, necessários ao pagamento em 2021 do abono salarial, nos termos do regramento anterior, constaram do PLOA 2021 e a sua supressão pelo relator do orçamento poderia ter sido contornada pelo envio ao Congresso Nacional de projeto de lei de crédito suplementar, assim como ocorreu com outras rubricas indevidamente suprimidas:

‘142. Conforme já mencionado, o relator-geral do PLOA 2021 propôs, em complemento de voto apresentado no dia 25/3/2021, o cancelamento de R\$ 26,47 bilhões em despesas (ver Tabela 1), sendo R\$ 26,01 bilhões, referentes a despesas obrigatórias e R\$ 457 milhões relativos a despesas discricionárias. Dentre as despesas obrigatórias suprimidas pelo relator-geral encontram-se R\$ 7,4 bilhões referentes ao pagamento do Abono Salarial.

143. Posteriormente, em 22/4, mesma data da sanção com vetos da LOA, foi remetido ao Congresso Nacional projeto de lei de crédito suplementar (PLN 4/2021 – Mensagem 157 – peça 57) com o objetivo de recompor parte da despesa obrigatória cancelada no curso da tramitação do PLOA 2021. Assim, em 10/6/2021 foi sancionada a Lei 14.167, restaurando ao orçamento R\$ 19,8 bilhões em despesas obrigatórias, sem, contudo, restabelecer a dotação originalmente proposta para o Abono Salarial.’

10.9. Essa suplementação, entretanto, não se mostrou necessária porque, a par do novo cronograma, as despesas, previstas originalmente para ocorrer em 2021, passariam a compor o orçamento de 2022, ano do efetivo pagamento.

10.10. As competências legais e técnicas do Codefat para gerir os recursos do FAT, para aprovar e acompanhar a execução do Plano de Trabalho Anual do abono salarial e seus respectivos orçamentos e para regulamentar os dispositivos da Lei 7.998/1990 deveriam ser suficientes para legitimar as alterações procedidas por meio da Resolução 896/2021, mormente ao se ter em conta que aquele conselho é integrado por representação de trabalhadores, de empregadores e de órgãos e entidades governamentais. Para além disso, outrossim, verifica-se o incremento de controles a partir da sua edição.

10.11. Segundo informações trazidas na Nota Técnica SEI 1674/2024/MTE do Ministério do Trabalho e Emprego (peça 185, p. 4), o processamento no formato atual permitiu a análise dos dados a fim de conferir legitimidade às informações e evitou o pagamento indevido de R\$ 241,3 milhões em três anos. Essa alteração permitiu, ainda, o aumento da cobertura do programa, que atingiu 99,9%, o que representou um aumento de 5,54% em comparação com a média dos últimos quatro anos, e beneficiou 24,67 milhões de trabalhadores, totalizando R\$ 24,8 bilhões.

10.12. Ainda em conformidade com as informações prestadas na Nota Técnica SEI 1674/2024/MTE do Ministério do Trabalho e Emprego (peça 185, p. 4), em 2023, referente ao ano-base 2022, foram iniciados os processamentos de aproximadamente 100 milhões de registros, para garantir a identidade do trabalhador nas bases, a fim de evitar pagamentos de forma indevida. Foram processados, ainda, 61,2 milhões de trabalhadores que tiveram informações prestadas por meio do eSocial e da RAIS, envolvendo 78,4 milhões de vínculos e 941,7 milhões de remunerações.

10.13. Ademais, após a realização da etapa de identificação, são realizados processamentos adicionais que permitem convalidar as informações prestadas pelos empregadores:

‘... tais como batimento para verificação de óbito, situação do CPF do trabalhador e do CNPJ da empresa na base da Receita Federal, trabalhador menor de quatorze anos na data do primeiro vínculo e ainda se os vínculos são de empregadores contribuintes do PIS/PASEP. Seguindo com os processos operacionais são executadas trilhas de auditoria para verificação de situações que podem indicar inconsistências ou suspeitas de irregularidade, que quando encontradas, suspende a emissão da ordem de pagamento. Por fim, são realizados os cálculos do valor do benefício e geração das ordens de pagamento para emissão e encaminhamento dos arquivos para as instituições financeiras pagadoras, CAIXA e Banco do Brasil.’

10.14. Considerados, desse modo, o volume de dados a serem processados, os diversos atores do processo e os riscos associados aos pagamentos, que dificilmente serão recuperados, em caso de posterior constatação da sua impropriedade, tem-se por razoável o prazo estabelecido pela Resolução 896/2021 e por necessários os aprimoramentos dos controles.

10.15. Ultrapassada a questão da possibilidade de alteração pelo Codefat do cronograma de pagamentos do abono salarial, por meio de resolução, bem como da razoabilidade do prazo nela estabelecido, resta avaliar o momento em que a despesa deveria compor o orçamento. De início, o art. 35 da Lei 4.320/1964 estabelece que pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

10.16. O empenho, por seu turno, segundo o artigo 58 da mesma lei, ‘é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado **obrigação de pagamento** pendente ou não de implemento de condição’ [grifo acrescido]. Ora, se o empenho é ato que cria obrigação de pagamento, entende-se que se deve empenhar no ano em que se deve pagar. Assim, o empenho de quaisquer despesas, inclusive com o abono salarial, deve ocorrer no ano do seu pagamento.

10.17. Ocorre que o art. 59 da Lei 4.320/1964 prevê que o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos. Os artigos 25 e 26 do Decreto 93.872/1986, na mesma linha, estabelecem que o empenho não poderá exceder o saldo disponível de dotação orçamentária e que seu valor será deduzido da dotação adequada à despesa a realizar, por força do compromisso assumido.

10.18. Assim, deve existir dotação orçamentária para que se possa empenhar. Logo, como o empenho deve ocorrer no ano do pagamento, a previsão orçamentária, condição necessária à realização do empenho, também deve ocorrer no ano do pagamento.

10.19. É importante observar que a inscrição em restos a pagar processados e não processados é medida de exceção, a ser tomada somente nos casos em que não se mostrou possível liquidar e pagar a despesa dentro do exercício. Essa é a lógica do Acórdão 130/2021 – Plenário, relator ministro Raimundo Carreiro, que deu ciência à Casa Civil da Presidência da República de que, para assegurar níveis de inscrição em restos a pagar compatíveis com os princípios da anualidade orçamentária e da gestão fiscal responsável, o Decreto 93.872/1986, em seu art. 68-A, possibilita o estabelecimento de limites de empenhos a serem inscritos e reinscritos em restos a pagar.

10.20. Na mesma linha, o art. 2º da Lei 4.320/1964 previu que a lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios da unidade, da universalidade e da anualidade. O orçamento é anual e deve prever despesas que ocorram dentro do exercício financeiro a que se destina. Não atende ao princípio da anualidade prever despesas em seus

orçamentos que, consabidamente, destinam-se a outros exercícios e, irrefragavelmente, serão inscritas em restos a pagar.

10.21. Necessário, ainda, pontuar as grandes dificuldades fiscais e orçamentárias do país. Não há recursos suficientes para atender às demandas atuais, quanto menos para atender àquelas que são de outros exercícios. Dentro desse cenário, de poucos recursos públicos para fazer frente às necessidades da população, a destinação de 30 bilhões do orçamento de 2025 para cobrir despesas que serão pagas apenas em 2026 certamente comprometerá a integridade de programas de governo que precisam ser empenhados, liquidados e pagos em 2025, conforme pontuou a Secretaria de Orçamento Federal, na Nota Técnica SEI 328/2024/MPO (peça 188, p. 15-16):

‘47. Deve ser sopesado que a adoção da decisão em comento, que introduz nova interpretação sobre o momento em que deve ser apropriada uma despesa obrigatória (Abono Salarial) sob a ótica orçamentária, acarretará relevante impacto sobre as despesas discricionárias de 2025, considerando que a Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023, estabeleceu os limites de gastos em termos orçamentários.

48. Com isso, a inclusão de mais de R\$ 30,0 bilhões de despesas obrigatórias relativas ao abono salarial na LOA de 2025 ocasionará em redução de igual montante nas despesas discricionárias. Ou seja, reduzir-se-á mais de R\$ 30,0 bilhões de despesas discricionárias para se permitir o empenho, em 2025, do abono salarial que se pagará somente a partir de fevereiro de 2026. Tal compressão de despesas discricionárias poderá gerar o sub financiamento do custeio dos órgãos e entidades da administração pública, inclusive no corte de importantes programas sociais e de manutenção do patrimônio da administração pública, assunto que foi objeto de análise do mesmo Relatório que embasou o Acórdão 521/2024 – Plenário.’

10.22. No mais, observa-se que o Acórdão 2.455/2017-Plenário, relator Ministro Vital do Rêgo, cujo item 9.2.2.1 determinou ao então Ministério do Trabalho que: ‘reconheça a despesa patrimonial com abono salarial, de modo que o registro contábil coincida com o fato gerador da despesa, que é o ano-base do direito adquirido, em obediência ao que preceitua o inciso II, art. 50, da Lei de Responsabilidade Fiscal (item II.2.1.1)’, tratou do reconhecimento patrimonial da despesa, não orçamentário.

10.23. Além disso, o abono salarial não se comporta da mesma forma das despesas com pessoal, que são pagas mensalmente, nos termos do art. 18, § 2º, da LRF, ou como as despesas relativas a contratos, convênios, acordos ou ajustes de vigência plurianual, previstas no art. 27 do Decreto 93.872/1986, em que o orçamento traz a previsão de despesas que serão executadas e poderão ser pagas no mesmo exercício.

10.24. Ademais, necessário observar que os pressupostos do Acórdão 2.122/2017- Plenário, relator Ministro Benjamin Zymler, não se aplicam ao abono salarial. Nesse acórdão, foi observado que as despesas com subsídios e subvenções devem constar da lei orçamentária do exercício em que houver a apropriação pelas instituições financeiras dos valores devidos pelo Tesouro Nacional e que a emissão de empenhos relativos a essas despesas deve ocorrer de forma prévia ao prazo denominado como ‘período de apuração’ ou ‘período de equalização’ a que se referem as portarias editadas pelo Ministério da Fazenda, a exemplo da Portaria 950/2015.

10.25. Para o relator, a questão trazida pela SOF, acerca da impossibilidade de se conhecer os valores exatos antes do término do período de equalização, pode ser contornada com a utilização do empenho por estimativa. Quanto ao fato de o pagamento da despesa ocorrer no exercício posterior ao da equalização dos financiamentos, o que traria divergência entre os registros contábeis e orçamentários, contudo, ele pondera que quanto menor for o período de equalização adotado, menor será esta distorção gerada pela forma com que a política pública é operacionalizada.

10.26. Vê-se, desse modo, que a inscrição em restos a pagar é tratada pelo relator como uma distorção a ser resolvida pela redução do prazo de equalização. Para o ministro, no momento que as instituições financeiras apresentem os valores totais exigíveis junto ao Tesouro Nacional, devem ocorrer os procedimentos atinentes à liquidação da despesa e, imediatamente após, o pagamento.

De forma diversa, no que concerne ao abono salarial, não se mostra adequada ou possível a redução do prazo, tendo em vista o volume de informações a serem processadas e os controles para que se evitem pagamentos equivocados. Ademais, uma vez definido o cronograma pelo Codefat, não existirá a possibilidade de pagamento em exercício anterior.

10.27. Não se verifica, conforme apresentado no relatório condutor do acórdão recorrido, que a Lei 13.134/2015 teria estabelecido uma correspondência entre o exercício de nascimento do direito do trabalhador (ano-base) e a realização da despesa pela União (ano-base + 1), ao dispor que:

Art. 4º As alterações ao art. 9º da Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990, introduzidas pelo art. 1º desta Lei somente produzirão efeitos financeiros a partir do exercício de 2016, considerando-se, para os fins do disposto no inciso I do art. 9º da Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990, como ano-base para a sua aplicação o ano de 2015.

10.28. A Lei 13.134/2015 alterou a forma de cálculo do abono salarial, com possibilidade de alteração do seu valor. Assim, foi estabelecido a partir de quando essas alterações produziriam efeitos financeiros (2016), com o ano base de 2015. Veja-se que não se trata de estabelecer um cronograma, nem definir que ele não poderia ser alterado, mas, apenas, o estabelecimento dos limites temporais de aplicação da lei, conforme o regramento que existia à época, de pagamento do abono salarial no ano subsequente.

10.29. Desse modo, considerando-se que o Codefat possui competência para estabelecer o cronograma de pagamento do abono salarial, que a previsão orçamentária e o empenho devem ocorrer no ano do pagamento, que os restos a pagar devem ser limitados, em respeito ao princípio da anualidade, e que a destinação de 30 bilhões do orçamento de 2025 para cobrir despesas que serão pagas apenas em 2026 comprometerá a integridade de programas de governo que precisam ser empenhados, liquidados e pagos em 2025, entende-se que o procedimento de inclusão das despesas com o abono salarial na programação orçamentária do ano-base + 2, amparado na Resolução Codefat 896/2021, encontra-se regular.

## **11. Não há irregularidade na alocação das reservas de contingência em despesas financeiras**

11.1. A AGU defende que não há irregularidade na alocação das reservas de contingência em despesas financeiras, com fundamento nos seguintes argumentos:

a) a Constituição da República prevê para a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) a função de orientar ‘a elaboração da lei orçamentária anual’. O art. 91 do Decreto-lei 200/1967 previu a figura da reserva de contingência: ‘Art. 91. Sob a denominação de Reserva de Contingência, o orçamento anual poderá conter dotação global não especificamente destinada a determinado órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, cujos recursos serão utilizados para abertura de créditos adicionais’ (peça 184, p. 19-20);

b) o art. 5º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, por seu turno, previu que tal reserva seria destinada ao ‘atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos’ e teria sua ‘forma de utilização e montante (...) estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias’. A LDO de 2024 (Lei 14.791/2023) cumpriu este papel, e no § 4º do art. 13 previu de forma expressa a possibilidade de as reservas de contingência serem classificadas como despesas financeiras ou primárias (peça 184, p. 20):

Art. 13 [Omissis]

§ 4º Com vistas ao cumprimento de dispositivos constitucionais e legais que estabeleçam metas fiscais ou limites de despesas, as reservas de contingência referidas neste artigo **poderão ser classificadas como despesas financeiras ou primárias**, e a sua utilização para abertura de créditos adicionais observará o disposto no art. 53. (destaque acrescido)

c) conforme pontuado pela Consultoria Jurídica junto ao Ministério do Planejamento e Orçamento, por meio do Parecer 84/2024/CONJUR-MPO/CGU/AGU, há norma jurídica expressa, de hierarquia legal, que contradiz o quanto concluído pelo ponto 9.3.2 do Acórdão 521/2024 - Plenário. A LDO de 2024 preconiza, de forma literal, que a reserva de contingência pode ser classificada como despesa financeira ou primária (peças 184, p. 20, e 191, p. 3);



d) no âmbito do Judiciário, negar aplicação à lei posta, para fins da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), é sinônimo de controle de constitucionalidade e, como órgão administrativo - e não Corte Constitucional -, o TCU não possui competência para afastar a aplicação de normas legais; do contrário, deve cumprir e fazer cumprir as leis (peças 184, p. 20-21, e 191, p. 3);

e) as dotações da reserva de contingência, ainda que classificadas como despesas financeiras, atendem ao propósito de prover recursos para a abertura de créditos adicionais, qualificados como eventos fiscais imprevistos pelo § 3º do art. 13 da LDO 2024 (peças 184, p. 21);

f) tais reservas podem servir para abertura de créditos em prol de outras despesas financeiras, sem cancelamentos compensatórios, tendo em vista que nem todas as necessidades de abertura de créditos possuem natureza primária (peças 184, p. 21);

g) ainda que requeiram cancelamentos compensatórios, as reservas também podem ser úteis para a suplementação de despesas primárias, por disponibilizar fontes de recursos para alocação nessas programações. Sobre este aspecto, cumpre observar que não há disponibilidade ilimitada de fontes, principalmente considerando a regra de ouro e a ocorrência de fontes condicionadas. Portanto, a constituição de reservas financeiras também possui a função de facilitar o atendimento de despesas primárias durante o exercício, nos termos da LDO (peças 184, p. 21);

h) o acórdão em comento prevê que ao menos 50% das reservas de contingência deveriam ser constituídos por despesas primárias, o que implicaria redução do espaço existente para o financiamento das políticas públicas no PLOA e na LOA, com potencial de prejudicar o funcionamento dos órgãos e a continuidade dos projetos em andamento (peças 184, p. 21);

i) o impacto da decisão seria menor se considerada apenas a reserva de contingência calculada com base na RCL, que, no PLOA 2024, correspondeu a R\$ 2.912,4 milhões. Assim, a parcela primária da reserva deveria equivaler a, no mínimo, R\$ 1.456,2 milhões, montante já significativo, superior às dotações previstas na LOA 2024 para as despesas primárias discricionárias (RPs 2 e 3) de vários órgãos do Poder Executivo somados (peças 184, p. 22);

j) se a decisão do TCU englobar todas as reservas de contingência, incluindo as constituídas à conta de receitas próprias e vinculadas e as destinadas ao atendimento de programação ou necessidade específica, cujo total alcançou R\$ 94.707,0 milhões no PLOA 2024, a parcela primária da reserva deveria ser de, no mínimo, R\$ 47.353,5 milhões, equivalente a 26,6% de todas as despesas primárias discricionárias (RPs 2 e 3) previstas na LOA 2024, o que resultaria na paralisação imediata de grande parte das políticas públicas executadas pela União (peças 184, p. 22);

k) preocupa o TCU que, no caso de eventos imprevistos que acarretem elevação de despesas primárias, a execução de outras despesas primárias possa ficar comprometida de igual forma, tendo em vista a necessidade de cancelamentos compensatórios para a abertura de créditos adicionais num contexto em que há um limite de despesas primárias imposto pela Lei Complementar 200/2023. A solução proposta pela Corte, no entanto, apenas antecipa o problema que busca evitar, comprometendo o espaço para a execução de políticas públicas, de partida, na própria LOA (peças 184, p. 22);

l) em relação ao risco de descumprimento das regras fiscais vigentes, também mencionado no relatório, convém recordar que já existem instrumentos de correção que podem – e devem – ser acionados quando as avaliações bimestrais demonstrarem tal necessidade. No caso da meta fiscal, trata-se da limitação de empenho e movimentação financeira prevista no art. 9º da LRF; para os limites individualizados da Lei Complementar 200/2023, existem os bloqueios autorizados nas LDOs (vide § 2º do art. 169 da LDO 2024 - peças 184, p. 22);

m) ainda que o Poder Executivo tentasse atender ao acórdão, reduzindo o espaço para as despesas primárias discricionárias no PLOA em benefício da reserva primária, tal esforço poderia ser em vão: é bastante provável que eventual reserva de contingência primária sem destinação específica seja anulada durante a tramitação do PLOA no Congresso Nacional, para viabilizar o incremento de outras despesas primárias de livre escolha pelos parlamentares. O Legislativo poderia, inclusive, reduzir a proporção sobre a RCL prevista para a reserva de contingência no PLDO, liberando

espaço para mais despesas. Assim, a decisão do TCU pode resultar não em elevação da parcela primária da reserva de contingência, mas na criação de uma nova espécie de reserva de emendas (peças 184, p. 22).

Análise:

11.2. Inicialmente, convém esclarecer que o TCU não afastou a aplicação do art. 13, § 4º, da LDO 2024 ou exerceu controle de constitucionalidade sobre esse dispositivo. O Tribunal tampouco determinou que a reserva de contingência fosse suplementada com recursos de natureza primária, de modo a comprometer ‘o espaço para a execução de políticas públicas, de partida, na própria LOA’, conforme aduziu a ora recorrente.

11.3. Inclusive, foi afirmado no relatório condutor da decisão recorrida (peça 136, p. 19) que ‘o PLOA 2021 remetido ao Congresso Nacional continha, como Reserva de Contingência, R\$ 43,45 bilhões, sendo R\$ 27,11 bilhões com identificador de despesa financeira (RP 0) e outros R\$ 16,34 [bilhões] em despesas primárias discricionárias (RP 2)’. No curso de tramitação da proposta (PLN 28/2021), entretanto, ‘os recursos RP 2 foram integralmente direcionados às emendas parlamentares individuais e de bancada’, o que confirmou o temor dos recorrentes de que a elevação da parcela primária da reserva de contingência acabaria por criar uma espécie de reserva de emendas.

11.4. O que foi afirmado naquele relatório, e que o Poder Executivo parece concordar, uma vez que enviou o PLOA 2021 com R\$ 16,34 bilhões em despesas primárias discricionárias (RP 2) para compor a reserva de contingência, é que ‘a constituição de reserva para eventuais contingências predominantemente com recursos de natureza financeira não serve à principal função que possui este instrumento dentro do orçamento, que é a de absorver a ocorrência de choques fiscais no curso do exercício’ (grifos acrescidos), em desconformidade com o que preceitua o art. 5º, inciso III, alínea b, da LRF:

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 - conterá 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:

a) (vetado)

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

11.5. O relatório condutor da decisão recorrida, então, observou que duas das principais regras fiscais vigentes estão baseadas no controle de despesas primárias: a meta de resultado fiscal e o Teto de Gastos (EC 95/2016). Desse modo, choques fiscais, ainda que de pequena monta podem: i) acarretar a necessidade de contingenciar, bloquear ou cancelar outras despesas primárias já previstas; ii) inviabilizar o cumprimento das regras fiscais; ou iii) levar a um cumprimento meramente formal das regras no exercício.

11.6. Conforme mencionado pela ora recorrente, quando há risco de descumprimento das regras fiscais vigentes, ocorre limitação de empenho e movimentação financeira, nos termos do art. 9º da LRF, e são realizados bloqueios autorizados nas LDOs para os limites individualizados da Lei Complementar 200/2023.

11.7. Ocorre que o art. 9º da LRF trata da possibilidade de a realização da receita não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal, situação em que são limitados o empenho e a movimentação financeira. Já a Lei Complementar 200/2023 trata dos limites para a despesa pública. Nenhum desses dispositivos se destina a passivos contingentes e riscos fiscais. Tratam, diversamente, da receita estimada, que eventualmente pode ser frustrada, e da despesa conhecida, que deve ser fixada dentro de certos limites.

11.8. Nos termos da LRF, é a reserva de contingência que se destina à absorção de riscos que

sequer foram previstos no orçamento, que são desconhecidos quando da sua elaboração. Não há como defender a sua desnecessidade pela existência de outros dispositivos com propósito distinto. Veja-se que o art. 1º, § 1º, da LRF apresenta como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

11.9. Em razão disso, o Tribunal cientificou, nos termos da introdução supra, também o Congresso Nacional acerca da inadequação da reserva de contingência com recursos majoritariamente marcados com indicador de impacto financeiro no resultado fiscal, em face do disposto no art. 5º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que recursos com indicador de despesa financeira, em princípio, não se prestam a absorver choques decorrentes de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

11.10. Neste sentido, a Resolução TCU 315/2020, que dispõe sobre a elaboração de deliberações que contemplem medidas a serem tomadas pelas unidades jurisdicionadas no âmbito do TCU, define como Ciência: ‘a deliberação de natureza declaratória que cientifica o destinatário sobre a ocorrência de irregularidade, quando as circunstâncias não exigirem providências concretas e imediatas, sendo suficiente, para fins do controle, induzir a prevenção de situações futuras análogas.’

11.11. Observe-se que a ciência não se destina à adoção de providências concretas e imediatas, mas, de forma diversa, a induzir a prevenção de situações futuras análogas. O que se pretende é que nas próximas leis orçamentárias anuais o Poder Executivo em conjunto com o Congresso Nacional envide esforços para que a reserva de contingência, atenta ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, contenha, ao menos em parte, despesas primárias para compor a reserva de contingência de modo a absorver a ocorrência de eventuais passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

11.12. Veja-se que a LDO 2024 se fundamenta em outros dispositivos legais que lhe dão fundamento e legitimidade. A responsabilidade na gestão fiscal, que pressupõe a prevenção de riscos, é matéria de envergadura constitucional (art. 165, § 9º, da Constituição Federal) e legal (Lei de Responsabilidade Fiscal), de modo que as leis de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias anuais, ao tratar de matérias reguladas por esses dispositivos, devem cumprir os seus desígnios.

11.13. Assim, é possível afirmar com convicção que existe desconformidade na alocação das reservas de contingência estritamente em despesas financeiras, dado que, em termos práticos, reservas com essa natureza não serão capazes de cumprir o que determina a LRF. Veja-se que, ao elaborar e aprovar a proposta orçamentária, tanto o Poder Executivo quanto o Congresso Nacional devem estar atentos não apenas às disposições da LDO, mas, ainda em maior medida, ao que determinada a Constituição Federal e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

11.14. Ademais, não se observa irregularidade no art. 13, § 4º, da LDO 2024, ao permitir que as reservas de contingência sejam classificadas como despesas financeiras ou primárias. Conforme apresentado pelo Poder Executivo, a existência de reservas classificadas como despesa financeira atende a certos desígnios orçamentários e financeiros. A desconformidade se concretiza apenas quando não é prevista, nas reservas de contingência, para além das despesas de natureza financeira, parcela de despesas de natureza primária, capazes de absorver a ocorrência de eventuais passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, nos termos do art. 5º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

11.15. Desse modo, deverá ser mantida a ciência relacionada à reserva de contingência, endereçada pelo subitem 9.3.2. do Acórdão 521/2024 – Plenário, Relator Ministro Aroldo Cedraz, tendo em vista que a alocação da reserva de contingência estritamente em despesas financeiras não é capaz de cumprir o que determina a LRF e que a ciência não se destina à adoção de providências concretas e imediatas, mas, de forma diversa, a induzir a prevenção de situações futuras análogas.

## CONCLUSÃO

12. Do exame, é possível concluir que:

a) considerando-se que o Codefat possui competência para estabelecer o cronograma de pagamento do abono salarial, que a previsão orçamentária e o empenho devem ocorrer no ano do pagamento, que os restos a pagar devem ser limitados, em respeito ao princípio da anualidade, e que a destinação de 30 bilhões do orçamento de 2025 para cobrir despesas que serão pagas apenas em 2026 comprometerá a integridade de programas de governo que precisam ser empenhados, liquidados e pagos em 2025, entende-se que o procedimento de inclusão das despesas com o abono salarial na programação orçamentária do ano-base + 2, amparado na Resolução Codefat 896/2021, encontra-se regular;

b) deverá ser mantida a ciência relacionada à reserva de contingência, endereçada pelo subitem 9.3.2 do Acórdão 521/2024 – Plenário, Relator Ministro Aroldo Cedraz, tendo em vista que a alocação da reserva de contingência estritamente em despesas financeiras não é capaz de cumprir o que determina a LRF e que a ciência não se destina à adoção de providências concretas e imediatas, mas, de forma diversa, a induzir a prevenção de situações futuras análogas.

12.1. Diante dessas conclusões, deve ser dado provimento parcial ao recurso.

### PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

13. Ante o exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo-se, com fundamento no art. 48 da Lei 8.443/1992:

a) conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para desconstituir o item 9.2 e respectivos subitens do Acórdão 521/2024-Plenário, Relator Ministro Aroldo Cedraz;

b) informar ao Departamento de Assuntos Extrajudiciais da Consultoria-Geral da União, órgão da Advocacia-Geral da União, e demais interessados do acórdão a ser proferido, destacando que o relatório e o voto que o fundamentam podem ser acessados por meio do endereço eletrônico [www.tcu.gov.br/acordaos](http://www.tcu.gov.br/acordaos).”

2. O Ministério Público junto ao TCU, em oitiva regimental, manifestou discordância parcial com a unidade instrutora, no parecer transcrito a seguir (peça 223):

“(…)7. Manifesto minha concordância parcial com a proposta de encaminhamento aduzida pela unidade técnica pelas razões que passo a expor.

8. Como visto, no subitem 9.2.1 da decisão recorrida, o Tribunal de Contas da União determina ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Trabalho e Previdência que providenciem dotações orçamentárias suficientes para as despesas com Abono Salarial relativas aos anos-base de 2020 e 2021, de modo a regularizar as programações orçamentárias desse benefício, em consonância com a legislação aplicável e com os princípios orçamentários da universalidade e da anualidade, explícitos no art. 2º da Lei 4.320/1964.

9. A deliberação foi motivada por uma significativa mudança estabelecida pelo Conselho Deliberativo do Fundo de Amparo ao Trabalhador (Codefat), a partir da aprovação da Resolução 896/2021, em 23/3/2021, cujo resultado prático imediato foi a retirada, no curso da tramitação da PLOA 2021, de R\$ 7,4 bilhões em despesas obrigatórias destinadas ao Abono Salarial. Isso se deu, sobretudo, porque os pagamentos relativos ao ano-base 2020, previstos para ocorrer, conforme regramento anterior, no segundo semestre de 2021 e no primeiro semestre de 2022, passaram, com a nova resolução, a ter previsão de pagamento apenas em 2022. A referida supressão se tornou efetiva porque tais recursos não foram recompostos por crédito suplementar.

10. Essa nova resolução do Codefat, em suma, estabeleceu que o pagamento aos trabalhadores que fizeram jus ao Abono Salarial seria integralmente realizado no ano-base +2. Na sistemática imediatamente anterior àquela resolução, o pagamento era realizado, para parte dos trabalhadores, no segundo semestre do ano-base +1 e, para o restante dos trabalhadores, no primeiro semestre do ano-base +2.

11. Por meio do subitem 9.2.2 do Acórdão 521/2024-Plenário, o TCU, partindo da mesma premissa que embasou o subitem 9.2.1 – o desacerto na programação de pagamento de benefícios do Abono Salarial –, intentou evitar a continuidade da sistemática de pagamentos estabelecida pela Resolução

896/2021 do Codefat. Para tanto, ordenou ao Ministério da Fazenda e ao Ministério do Trabalho e Previdência a adoção de medidas necessárias para que as programações orçamentárias relativas ao Abono Salarial, derivadas do ano-base trabalhado, estejam integralmente previstas na lei orçamentária anual do exercício imediatamente subsequente (ano-base +1), em consonância com as normas aplicáveis à matéria e aos princípios orçamentários da universalidade e da anualidade, explícitos no art. 2º da Lei 4.320/1964.

12.Como fundamentam os subitens 9.2.1 e 9.2.2 da decisão recorrida, interessa compreender a incidência de ambos os princípios orçamentários e sua importância na definição do conteúdo das determinações supracitadas, sobretudo no que diz respeito ao momento orçamentário em que devem ser incluídas as despesas com o Abono Salarial.

13.A respeito do princípio da universalidade, a recorrente apresentou a Nota SEI nº 328/2024/MPO, que traz opinião no sentido de que a sistemática atual atende ao referido princípio ‘porque materializa no orçamento obrigação já constituída da União, em respeito ao caráter universal que deve possuir a peça orçamentária’ (peça 188, p. 6).

14.No Brasil, o orçamento materializa-se, anualmente, numa lei específica que estima receitas e fixa despesas para um determinado exercício. Sob tal regramento, as despesas só poderão ser realizadas caso estejam incorporadas ao respectivo orçamento anual.

15.O princípio da universalidade do orçamento público, a sua vez, funda-se na premissa de agasalhar todas as receitas e despesas orçamentárias dos órgãos, entidades, fundos, fundações e Poderes do governo. O art. 165, § 5º, da Constituição Federal consagra esse princípio, ao estabelecer que:

Art. 165 (omissis)

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

16.A melhor expressão legal desse princípio está no art. 2º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, transcrito a seguir:

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

17.Para Ana Carolina Squizzato, o princípio da universalidade informa aos elaboradores das leis orçamentárias da necessidade de que todas as receitas e despesas devam estar previstas na lei orçamentária (Direito Financeiro e Econômico, 1ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense; São Paulo: Editora Método, 2013).

18.Lino Martins Silva, por outro lado, destaca que o princípio da universalidade é de fundamental importância ao estabelecer que todas as receitas e despesas devem constar da Lei Orçamentária pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções (Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública, 8ª edição. São Paulo. Atlas, 2009, p. 186).

19.O renomado jurista José Afonso da Silva assim observa o quão fundamental é o princípio da universalidade, in verbis:

‘O princípio da universalidade foi sempre considerado essencial a uma boa administração orçamentária. Ele se completa com a regra do orçamento bruto, de acordo com a qual as

parcelas da receita e das despesas devem figurar em bruto o orçamento, isto é, sem qualquer dedução. Realiza-se, pois, o princípio da universalidade na exigência de que todas as rendas e despesas dos Poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta sejam incluídas no orçamento anual geral.’ (Curso de Direito Constitucional Positivo, 24ª edição. São Paulo. Malheiros, 2005, p. 743-744)

20. Como enfatizado pelo Exmo. Ministro Vital do Rêgo, no Voto condutor do Acórdão 1.618/2018-TCU-Plenário, o atendimento ao princípio da universalidade facilita o planejamento, a gestão e o controle da programação orçamentária, sobretudo em razão da transparência e da exatidão dos valores. Senão vejamos:

‘15. A universalidade é o princípio pelo qual o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado. Segundo o professor James Giacomoni, o princípio da universalidade preconiza que:

o orçamento (uno) deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado. Essa regra tradicional amplamente aceita pelos tratadistas clássicos é considerada indispensável para o controle parlamentar sobre as finanças públicas.

(...)

17. A regra preconizada pelo princípio da universalidade facilita a administração orçamentária, além de garantir transparência às despesas e receitas estatais, permitindo o controle da atividade governamental. De outro lado, receitas e despesas não previstas no orçamento mitigam a possibilidade de acompanhamento pela sociedade e pelos órgãos de controle.

(...)

20. Portanto, é possível dizer que o princípio da universalidade tem por finalidade abarcar todas as ações do Estado, como instrumento de transparência e controle de sua atuação facilitando as etapas do processo de planejamento: programação, execução e controle.’

21. O princípio da universalidade aponta não apenas para a inclusão na lei orçamentária de todos os órgãos e entidades da Administração Pública, mas também para a inserção de toda e qualquer despesa e receita. Segundo esse princípio, ‘não há exclusão, a priori, nem de órgãos/entidades nem de quaisquer receitas ou despesas...’ (Roberto Bocaccio Piscitelli e Maria Zulene Farias Timbó, Contabilidade Pública, 14ª ed., Atlas, São Paulo, p. 39).

22. Quanto à utilização do princípio da universalidade orçamentária como fundamento, portanto, o acórdão recorrido não merece qualquer reparo ou aperfeiçoamento. Neste ponto, reputo apropriado o posicionamento assumido pela então Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), ao vislumbrar que, na atual sistemática de pagamento, ocorre a omissão de despesas já dimensionadas. Por sua pertinência, destaco o seguinte trecho da instrução da Semag:

‘103. De fato, como aponta o ME em sua manifestação, as projeções de despesas com benefícios previdenciários podem mudar ao longo do ano, em função de diversas variáveis macroeconômicas. Entretanto, o que se contesta na análise realizada à instrução preliminar é que o Poder Executivo, conhecendo a projeção existente à época da sanção da LOA, abril de 2021, optou por manter programações orçamentárias insuficientes ao montante estimado.

104. Neste cenário, verifica-se potencial ofensa material à regra instituída pelos §§ 3º e 4º do art. 107 do ADCT, que restringe as programações orçamentárias primárias da LOA ao limite máximo de dispêndio que o Teto de Gastos permite para o exercício. Contendo o orçamento programações de despesas primárias no exato valor-limite estabelecido pela regra fiscal, mas omitindo parte de despesas obrigatórias dimensionadas nas projeções, o cumprimento da regra é meramente formal, não atingindo, de fato, os objetivos para os quais foi concebido.’ (destacamos, peça 127, p. 87)

23. Em consonância com a Semag, entendo que a sistemática implementada pela Resolução 896/2021 do Codefat ofendeu os princípios da universalidade e do orçamento bruto, posto

que o orçamento deixou de conter despesas programadas em sua totalidade, sem qualquer tipo de dedução, ex vi do art. 4º c/c art. 6º da Lei 4.320/1964. A exclusão de despesas já verificadas ou reconhecidas afeta aspectos de transparência e exatidão, assim como prejudica as ações de controle, de planejamento e de gestão da programação orçamentária.

24. Em posicionamento que contou com a aquiescência do relator a quo (peça 135, p. 8), o procurador do Parquet de Contas Rodrigo Medeiros de Lima defendeu, ademais, que:

‘Pode-se aventar, também, inobservância do princípio da universalidade orçamentária (art. 2º da Lei 4.320/1964), já que remete, de antemão (ainda que de forma velada), despesas previsíveis para créditos adicionais, além da já mencionada ofensa à transparência fiscal.’ (destacamos, peça 132, p. 7)

25. Ao fundamentar as referidas determinações no princípio da universalidade, a Corte de Contas, acertadamente, firmou posicionamento de que a ausência dessas dotações violou o princípio da universalidade. Isso porque, deixou de incluir, na lei orçamentária anual, a totalidade das despesas com Abono Salarial, valores que deveriam ser pagos aos beneficiários cujos direitos foram implementados no exercício em questão.

26. A omissão de despesas vinculadas a determinado exercício de seu projeto de lei orçamentária retira do Poder Legislativo a possibilidade de conhecer e controlar determinada espécie de despesa e, em alguns casos, de examiná-la em cotejo com as suas receitas correspondentes. A supressão de despesas, portanto, impede o Legislativo de examinar e controlar certas rubricas e, ainda, de deliberar sobre sua inclusão, exclusão, diminuição ou majoração, assim como compromete o adequado dimensionamento da carga de impostos necessários para suportá-las.

27. Servindo-se da abalizada opinião de reconhecidos especialistas, James Giacomoni explica como a aplicação do princípio da universalidade é importante para a atividade legislativa, especialmente para fins de controle financeiro e orçamentário:

‘Segundo Gaston Jèze, citado por Sant’Anna e Silva:

Estas duas regras, regra do orçamento bruto e regra da universalidade, são consideradas, a justo título, como a condição essencial do controle financeiro pelas Assembleias. No momento em que o Parlamento é chamado a votar o imposto e a fixar as despesas que são o seu fundamento e a sua medida, é necessário que o orçamento lhe apresente a lista de todas as despesas e de todas as receitas. Não há razão alguma para subtrair uma despesa cuja legitimidade ele não houvesse discutido, o voto do imposto não seria dado com pleno conhecimento de causa.

(...)

De acordo com esse princípio, o orçamento (uno) deve conter todas as receitas e despesas do Estado. Essa regra tradicional, amplamente aceita pelos tratadistas clássicos, é considerada indispensável para o controle parlamentar sobre as finanças públicas. Segundo Sebastião de Sant’Anna e Silva, o princípio da universalidade possibilita ao Legislativo:

- a) conhecer a priori todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realizações;
- b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização parlamentar;
- c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-la. (Orçamento Público, 18ª ed., Atlas, São Paulo, p. 60, 61 e 65).’

28. Oportuno destacar que, na Nota Técnica 12/2021, da lavra de consultores da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, com o fim de avaliar a consistência das projeções e cancelamento de despesas obrigatórias na LOA 2021, foi exarada opinião no sentido de que:

‘47. Se a despesa obrigatória é estimada a menor, fere-se o princípio da universalidade do orçamento, o qual determina que a lei orçamentária deve contemplar todas as receitas e todas as despesas (CF, art. 165, § 5º; Lei 4.320/64, art. 2º) e o da fidedignidade. Quando intencional, vicia a motivação do ato. Diferente é a situação em que os elementos conhecidos permitem concluir a existência de erro (ou omissão) na proposta. Aqui, a motivação do ato do gestor ou do legislador é a de corrigir as dotações, tanto que ressalvada nos regimentos e regulamentos, premissa a ser obedecida, sob pena de desvio de finalidade.’ (v. [https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2021/nota-tecnica\\_12\\_2021\\_projecoes-e-cancelamento-de-despesas-obrigatorias-dia-30-mar\\_final](https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2021/nota-tecnica_12_2021_projecoes-e-cancelamento-de-despesas-obrigatorias-dia-30-mar_final), disponível em 14/11/2024)

29. Por essas razões, entendo que as determinações contidas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário estão adequadamente fundamentadas no princípio da universalidade.

30. Os subitens 9.2.1 e 9.2.2 da decisão combatida indicam como fundamento, também, o princípio da anualidade, sendo esse objeto de interpretação e fonte de argumentação para a recorrente. Para exame mais aprofundado sobre a indicação do princípio da anualidade como base para as referidas determinações, faz-se necessária a análise de temas e assuntos que o tangenciam ou tratam das consequências das deliberações.

31. O princípio da anualidade orçamentária é um princípio clássico, de origem inglesa, também conhecido como Princípio da Periodicidade, que estabelece que o orçamento público (estimativas da receita e fixação da despesa) deve ser elaborado por um determinado período, podendo coincidir ou não com o ano civil. No Brasil, vigora a regra mais comum, ou seja, a do ano orçamentário que coincide com o ano civil, conforme Lei 4.320/1964:

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

32. O princípio da anualidade também está previsto no art. 2º da Lei 4.320/1964 e nos arts. 165, inciso III, e 167, inciso I, da Constituição Federal. Assim, o Poder Executivo deve, periodicamente, solicitar ao Parlamento autorização para a realização de gastos, administração de receitas e cobrança de tributos.

33. Sobre o princípio da anualidade, José Afonso da Silva destaca sua importância sob diversos ângulos da atividade governamental (Curso de Direito Constitucional Positivo, 24ª edição. São Paulo. Malheiros, 2005, p. 741):

‘O orçamento é previsão, programação de atividades e projetos a serem realizados no futuro. Como tal, supõe a periodicidade, que tem interesse:

a) do ponto de vista político, por conceder ao Congresso Nacional a oportunidade de intervir periodicamente na atividade financeira, quer aprovando a proposta de orçamento para o período seguinte, quer fiscalizando a administração financeira do governo e tomando-lhe contas;

b) do ponto de vista financeiro, porque marca um período durante o qual se efetuam a arrecadação e a contabilização dos ingressos e se comprometem as despesas autorizadas, encerrando as contas públicas em determinado momento;

c) do ponto de vista econômico, para o fim de influir nas flutuações dos ciclos econômicos.’

34. Ao fundamentar as determinações contestadas no princípio da anualidade, o Plenário do TCU, acompanhando o Voto condutor do Exmo. Ministro-Relator Aroldo Cedraz, aquiesceu ao posicionamento externado pela então Secretaria de Macroavaliação Governamental, no sentido de que, ao fim do exercício, ‘a União possui obrigação constituída com um conjunto de trabalhadores em lhes prover o Abono Salarial, pelo fato já decorrido e irreversível de terem laborado sob determinadas condições naquele ano’ (peça 127, p. 46).

35. Nesse ponto, esclareço que o posicionamento da Semag se alinhou ao entendimento da Controladoria-Geral da União (CGU) manifestado no relatório de auditoria concernente às contas do Fundo de Amparo ao Trabalhador de 2020 (peça 58). Contudo, a análise da CGU recaiu sobre a



sistemática de pagamento anterior à implementada pela Resolução Codefat 896/2021, a qual previa o pagamento no ano-base +1 (para parte dos beneficiários) e ano-base +2 (para a outra parte dos beneficiários).

36. Abro aqui parênteses para destacar em que contexto o relatório da CGU foi elaborado. Até o exercício de 2014, o Abono Salarial era pago integralmente no ano subsequente ao laborado pelos trabalhadores. A alteração veio com a Resolução 748/2015 do Codefat, que alterou para ano-base +1 e ano-base +2. Essa sistemática, com quitação de parte das obrigações no ano-base +1 e parte no ano-base +2, vigorou de 2015 até 2021, quando houve nova alteração, com a edição da Resolução Codefat 896/2021. Portanto, o parecer da CGU critica a sistemática regulada pela Resolução 748/2015.

37. Como bem ressaltou a unidade instrutiva, a CGU indicou, como irregularidade, o fato de a despesa de um determinado exercício estar sendo custeada com receitas do orçamento do exercício seguinte, em desrespeito ao princípio da anualidade. Inclusive, sugeriu que a correta técnica orçamentária deveria contemplar a inscrição em Restos a Pagar da despesa que não pudesse ser paga durante o exercício vigente.

38. Em consequência, a CGU, em seu relatório, acabou por exarar recomendação no seguinte sentido (peça 58, p. 38):

‘Atualizar as rotinas de execução contábil e orçamentária do Abono Salarial de modo que seja atendido o princípio da anualidade orçamentária, considerando, dentro outros, os seguintes aspectos: (i) realização dos empenhos do exercício corrente com base no processo de apuração da RAIS relativa ao exercício anterior; (ii) inscrição em restos a pagar processados dos valores a serem pagos no exercício seguinte, de acordo com o cronograma estabelecido em Resolução do Codefat; (iii) realização da baixa das obrigações patrimoniais registradas em decorrência do regime de competência, de modo a evitar a dupla contagem das obrigações.’ (destacamos)

39. Claro está que o mesmo entendimento e recomendação, com ainda maior propriedade, serviriam para a situação inaugurada pela Resolução Codefat 896/2021, visto que essa norma estabeleceu um descompasso ainda maior entre as datas de implementação dos direitos e as datas de pagamento. Outrossim, com essa resolução, ainda mais flagrante se tornou o fato de que determinadas despesas estariam sendo custeadas por receitas de outro exercício. Para dirimir ou minorar tal incompatibilidade, a CGU, como visto, recomendou que a despesa deve ser empenhada no exercício subsequente ao laborado pelo trabalhador (ano-base +1), diante da disponibilização dos dados da Rais relativos ao exercício trabalhado (ano-base).

40. Considerando as ponderações da CGU e outras análises sobre o tema da anualidade, a Semag firmou entendimento contrário à tese de que o pagamento deve determinar a programação orçamentária da despesa, argumentando que essa interpretação subverte toda a lógica da realização de despesas, consagrada em diversos normativos, tais como a Lei 4.320/1964, o Decreto 93.872/1986 e a LC 101/2000.

41. A recorrente, no que diz respeito ao atendimento ao princípio da anualidade, reproduz pareceres que ecoam o entendimento de alguns órgãos da Administração Pública no sentido da regularidade da programação orçamentária derivada da novel normatização efetivada pelo Codefat.

42. Destaca que, conforme a Nota Técnica SEI 939/2024/MF, da Secretaria do Tesouro Nacional, ‘o princípio da anualidade orçamentária não deve ser confundido com o da competência contábil. São as normas de contabilidade pública que impõem a observância do regime de competência para o registro do passivo da União, e não as normas orçamentárias’ (peça 184, p. 10).

43. Nesse contexto, argumenta a recorrente que a contabilidade patrimonial exige que a apropriação de despesas ocorra no ato de reconhecimento do direito do trabalhador ao benefício, porém a apropriação de despesas de caráter obrigatório continuado nas leis orçamentárias anuais deve observar as normas de instituição dessas despesas, bem como o cronograma para seu pagamento. Por essa razão, atenderia ao princípio da anualidade a previsão de que as despesas sejam orçamentadas e executadas no exercício previsto para o pagamento dos benefícios.

44.No mesmo sentido, a Nota SEI 250/2021/CGAO/PGACFFS/PGFN-ME, elaborada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, defende que ‘independentemente de qual seja o período de aquisição do direito e os prazos para a efetivação dos registros contábeis, as despesas somente devem ser orçamentadas e executadas no exercício previsto para o pagamento dos benefícios’ (peça 184, p. 11). A PGFN buscou demonstrar que sua tese atende ao princípio da anualidade orçamentária, eis que as receitas devem ser estimadas e as despesas orçamentadas no exercício específico em que estejam previstos, respectivamente, a arrecadação e o pagamento (peça 184, p. 11).

45.Portanto, a partir de argumentos constantes em alguns pareceres técnico e jurídicos, a recorrente sustenta que, justamente por força do princípio da anualidade, a lei orçamentária somente pode veicular autorização para despesas que devam ser executadas durante sua vigência (peça 184, p. 15).

46.Em sua instrução, a AudRecursos não se aprofunda no cotejo e na análise da incidência dos princípios da competência contábil e da anualidade orçamentária, entretanto argumenta que o orçamento é anual e, por isso, deve contemplar a previsão de despesas que ocorram dentro do exercício financeiro a que se destina. Para a unidade técnica, em suma, a previsão orçamentária e o empenho devem ocorrer no ano do pagamento, conforme previsto na Resolução 896/2021 do Codefat, algo que atenderia ao princípio da anualidade e restringiria o volume de recursos em restos a pagar.

47.Com as devidas vênias, entendo que os argumentos recursais não merecem prosperar.

48.Antes mesmo de aprofundar a questão relacionada ao exercício orçamentário a que deva pertencer as despesas com o Abono Salarial, manifesto opinião de que, com supedâneo no princípio da anualidade, foi acertada a determinação exarada pelo Plenário do Tribunal de Contas da União.

49.Nessa mesma linha, tenho por correta a posição externada pela CGU quando da emissão do relatório das contas anuais do FAT de 2020, no sentido de que o pagamento não deve determinar o exercício a que corresponde a despesa. Desse modo, a sistemática de pagamento aos beneficiários não deve orientar a inclusão de despesas no orçamento de determinado exercício.

50.O critério baseado nas agendas de pagamento delineadas por normas regulamentares do Codefat subverte o princípio da anualidade, inclusive porque desconsidera critérios relacionados ao momento de implementação e reconhecimento do direito do trabalhador. Por outras palavras, em respeito ao princípio da anualidade, a Administração Pública deve vincular as despesas com o Abono Salarial ao exercício orçamentário no qual o beneficiário teve o seu direito implementado e reconhecido, não ao exercício discricionariamente indicado pela resolução regulamentar.

51.Como bem destacou a Semag, o Abono Salarial deve ser pago anualmente, sendo obrigação que nasce para a União a cada ano. Numa situação idealmente perfeita, o pagamento deveria ocorrer no exercício em que o direito subjetivo se aperfeiçoa. Todavia, sendo impossível o reconhecimento do direito subjetivo do trabalhador dentro do próprio exercício financeiro em que ocorreu o fato gerador, a interpretação que melhor atende aos princípios da anualidade e da universalidade é aquela que admite que tais despesas estejam previstas na lei orçamentária do exercício imediatamente subsequente.

52.De fato, inexistente viabilidade prática para que o Estado efetive o pagamento do Abono Salarial tão logo o direito esteja implementado. Sem embargo, do ponto de vista orçamentário, não se vislumbra razão para que a inclusão na lei orçamentária ultrapasse o exercício seguinte ao da implementação do direito pelo trabalhador (ano-base +1).

53.Quanto ao argumento de que o princípio da anualidade orçamentária não deve ser confundido com o da competência contábil, faz-se necessário um exame mais abrangente da legitimidade das regras implementadas pela Resolução 896/2021 do Codefat.

54.Para fins de contabilidade pública, não existe dúvida de que, uma vez satisfeitos os requisitos para percepção do Abono Salarial, surge a obrigação de pagar o Abono em favor dos trabalhadores. Não se questiona, ademais, que são as normas de contabilidade pública que impõem a observância

do regime de competência para o registro das despesas.

55.A própria Semag posicionou-se no sentido de que, do ponto de vista patrimonial, a questão estava resolvida, porquanto o fato gerador da despesa corresponderia ao próprio ano-base trabalhado. A mesma unidade técnica destacou, porém, que sob a ótica orçamentária, pertenceriam a outro exercício financeiro as despesas com o Abono Salarial (peça 108, p. 42). Essa diferenciação entre os regimes de apropriação contábil e orçamentária foi plenamente evidenciada.

56.O questionamento, por parte da Corte de Contas, quanto ao conteúdo e a sistemática de pagamentos regulamentados pela Resolução 896/2021 do Codefat não se baseou no alargamento do princípio da competência para que alcance o procedimento de elaboração do orçamento. Tampouco esse questionamento se valeu da regra de competência para demonstrar o desrespeito ao princípio da anualidade.

57.O entendimento sedimentado na decisão ora recorrida revela, apenas, que a regra do ‘ano-base +1’ melhor se adequa ao princípio da anualidade, inclusive porque materializa no orçamento obrigação já constituída para a União. Não se mostra impraticável ou inadequado o pagamento do Abono Salarial no exercício subsequente ao de aquisição do direito. Essa foi, inclusive, a sistemática adotada até bem recentemente. Afigura-se natural, portanto, que se atribua ao exercício orçamentário os créditos necessários ao custeio das despesas com o Abono Salarial cujos requisitos foram implementados no ano-base imediatamente anterior.

58.Por essas razões, entendo que as determinações contidas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário estão adequadamente fundamentadas na melhor interpretação ao princípio da anualidade.

59.Afigura-se oportuno, ademais, ponderar quanto aos limites de legitimidade do Codefat para dispor sobre matéria dessa natureza. Nessa esteira, parece-me ponderada a manifestação da Semag (peça 108, p. 38) de ser duvidosa a possibilidade de uma resolução do Codefat ter a capacidade de alterar a condução orçamentária e financeira da União, posto que estas se guiam por legislação e princípios próprios, alguns, inclusive, de assento constitucional.

60.O tema foi trazido à baila pelo recurso sub examine, tendo a recorrente sustentado competir ao Codefat, na qualidade de gestor do FAT, aprovar o Plano de Trabalho Anual e o orçamento relativo ao Abono Salarial.

61.A AudRecursos, conquanto reconhecendo que ao Codefat não compete estabelecer regras orçamentárias, entendeu que esse colegiado possui competência ampla no que concerne: à gestão dos recursos do FAT; à execução do Plano de Trabalho Anual do Programa do Seguro-Desemprego e do Abono Salarial e seus respectivos orçamentos; e, além de muitas outras, à regulamentação dos dispositivos da Lei 7.998/1990, que dispôs sobre o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial e instituiu o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT).

62.É de se admitir que o Codefat tem ampla legitimidade para regulamentar assuntos relacionados à gestão do Fundo de Amparo ao Trabalhador, conforme dita a Lei 7.998/1990. Não obstante, é de se questionar se uma deliberação do Codefat – a exemplo da aprovação da Resolução 896/2021 – poderia ter o efeito de regular situações jurídicas afetas, s.m.j., ao Congresso Nacional e à Presidência da República.

63.Com efeito, dispor sobre tão relevante aspecto do processo decisório orçamentário, ao que me parece, extrapola os limites da legitimidade conferida ao Codefat, haja vista a importância financeira, econômica e social da matéria. Como visto, a postergação da inclusão de despesas com o Abono Salarial no projeto de lei orçamentária pode significar desrespeito aos princípios da universalidade e da anualidade, trazendo, entre outras consequências, a impossibilidade de o Poder Legislativo controlar e deliberar sobre tais despesas, dada a retirada do assunto do seu escrutínio.

64.Assim se deu com o Abono Salarial, cuja regra do ‘ano-base +1’ deixou de ser utilizada, mesmo diante da evidente possibilidade de se estimar as despesas para pagamento no ano seguinte ao da implementação do direito. Tal decisão não apenas desequilibra o sistema de freios e contrapesos – posto que aos parlamentares não é disponibilizada a oportunidade de deliberar sobre o assunto –,

mas também compromete, ao que me parece, a segurança jurídica.

65.A recorrente destaca que os procedimentos operacionais de identificação e habilitação dos beneficiários do Abono Salarial são complexos e envolvem grande quantidade de informações. Assevera que esse rito deve ser realizado de modo a garantir consistência e validade aos dados utilizados, de modo a evitar concessões indevidas. Todo esse volume de dados justificaria os prazos estabelecidos pelo Codefat.

66.Conforme expõe a recorrente, uma vez reconhecido o passivo, o plano de trabalho anual do Abono Salarial e o respectivo orçamento ainda devem ser aprovados pelo Codefat para, posteriormente, integrar os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

67.A recorrente sustenta que ‘a postergação do prazo para pagamento do benefício traz mais segurança à Administração Pública, razão pela qual a proposta de lei orçamentária contemplaria o referido gasto público não por estimativa, mas por valor definido’ (peça 184, p. 16). Alega que, segundo o Codefat, há consenso entre os órgãos envolvidos de que a sistemática atual é mais efetiva para evitar pagamentos indevidos, embora seja mais demorada que a anterior (peça 184, p. 16). Argumenta que o lançamento de valores por estimativa estaria em desacordo com a tese de que as despesas devem ser incluídas na peça orçamentária no exercício em que os benefícios se tornam exigíveis.

68.A AudRecursos, por sua vez, considerando o volume de dados a serem processados, os diversos atores do processo e os riscos associados aos pagamentos, que dificilmente serão recuperados, em caso de posterior constatação da sua impropriedade, entende ser razoável o prazo estabelecido pela Resolução 896/2021 e por necessários os aprimoramentos dos controles.

69.Entendo não assistir razão à recorrente no que tange à impossibilidade ‘técnica’ de se processar os pagamentos em prazo inferior ao disposto na Resolução 896/2021. Como dito, num passado recente, precisamente até 2015, os pagamentos eram realizados na sistemática do ‘ano-base +1’, eis que se mostrava possível e factível proceder aos desembolsos nesse prazo. Com a implementação de melhorias no controle e com os avanços tecnológicos, inclusive com a utilização do eSocial, deveria haver maior celeridade e segurança no procedimento de reconhecimento dos direitos dos trabalhadores. Sendo assim, é de se supor que não existe impossibilidade prática real de aplicação da regra ‘ano-base +1’.

70.Em reforço a esse entendimento, destaco que a CGU, no relatório de auditoria referente às contas do exercício de 2020 do Fundo de Amparo ao Trabalhador (peça 58), apontou inconformidade na execução orçamentária do Abono Salarial. Ao final, propôs a realização dos empenhos do exercício corrente com base no processo de apuração da RAIS relativa ao exercício anterior. Em suma, a recomendação da CGU era a de que a despesa deveria ser empenhada no exercício subsequente ao laborado pelo trabalhador (ano-base +1), diante da disponibilização dos dados da RAIS relativos ao exercício trabalhado (ano-base).

71.Relativamente à possibilidade de se elaborar uma estimativa das despesas com o Abono Salarial, algo que facilitaria a inclusão na LOA do ‘ano-base +1’, a então Semag trouxe importantes esclarecimentos, vejamos:

‘265. Neste cenário, impende ainda destacar que as despesas com o Abono Salarial são factíveis de serem estimadas com bastante antecedência. Tal fato pode ser demonstrado na Nota Técnica SEI 13215/2021/ME (peça 83), que apresenta a estimativa de dispêndios com o benefício até o ano de 2024. Desse modo, a obrigação de incluir na LOA do ano base+1 os créditos orçamentários suficientes às despesas decorrentes do ano-base trabalhado para fins do Abono Salarial não representa a imposição de qualquer dificuldade adicional aos gestores desta Política Pública.’

72.Em suma, o posicionamento da Semag, que contou com a anuência do Plenário da Corte de Contas, é no sentido de que, embora não seja possível a realização do pagamento no exercício em que o trabalhador implementa as condições para tanto, isso pode ser efetivado no exercício seguinte, ainda que seja necessário estimar seus valores.

73. A meu ver, em situações diversas, a estimativa orçamentária da despesa se mostra o caminho mais conveniente, ou, até mesmo, a única opção para que o gasto seja realizado. São exemplos típicos de despesas orçamentárias estimadas: a aquisição de bens de consumo e materiais, cujos preços podem flutuar; o pagamento de juros da dívida pública, que levam em conta a taxa de juros vigente; as despesas com transporte escolar, que podem variar de acordo com o número de alunos atendidos; os salários e vencimentos dos servidores públicos, que variam em razão de múltiplos fatores.

74. No caso do Abono Salarial, ainda que os valores incluídos na LOA do ‘ano-base +1’ fosse resultado de estimativa, haveria tempo para que, até a data prevista para pagamento, fosse reconhecido o direito do trabalhador, evitando-se pagamentos indevidos. Assim como tantas outras despesas, as do Abono Salarial podem ser estimadas para fins de inclusão na lei orçamentária anual. Oportuno destacar que até mesmo o empenho pode ser efetuado por estimativa, quando desconhecido o valor exato da despesa no momento de sua realização (art. 60, § 2º, da Lei 4.320/1964).

75. No entendimento da recorrente, o cumprimento dos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário levará à inscrição em restos a pagar, tendo em conta o tempo necessário para o processamento das declarações dos empregadores na Relação Anual de Informações Sociais – RAIS (peça 184, p. 18). A recorrente cita trechos do Voto condutor do Acórdão 130/2021-TCU-Plenário, bem como o Acórdão 2.823/2015-TCU-Plenário, que, em sua opinião, evidenciam a preocupação do TCU com a excessiva inscrição em restos a pagar.

76. A recorrente alega que a decisão recorrida teria como consequência a inscrição de vultosos recursos em restos a pagar, algo que desrespeita os princípios da anualidade orçamentária e a gestão fiscal responsável. Nesse contexto, citando trecho da Nota SEI 328/2024/MPO da Secretaria de Orçamento Federal, defende que a inclusão de uma só vez de despesas referentes ao exercício imediatamente anterior, concomitante às despesas previstas na sistemática corrente de pagamento dos benefícios, conforme a Resolução CODEFAT 896/2021, acarretará a inscrição vultosa em restos a pagar. Tal medida, pois, ofenderia os referidos princípios e estaria em desacordo com decisões da própria Corte de Contas.

77. A recorrente também cita trecho da Nota SAJ nº 38/2024/SAECO/SAJ/CC/PR da Casa Civil da Presidência da República que, em síntese, alega que, uma vez reconhecidas as despesas no ‘ano-base +1’, caso sejam inscritas em restos a pagar, isso ensejaria a execução orçamentária de forma insatisfatória. A mesma nota sustenta que o próprio TCU reconhece que a excessiva inscrição em restos a pagar afetaria o princípio da anualidade orçamentária (peça 184, p. 17).

78. Ao discorrer sobre o assunto, a AudRecursos, inicialmente, traz algumas considerações sobre as regras para empenho dispostas na Lei 4.320/1964. Em sua instrução, esclarece que ‘se o empenho é ato que cria obrigação de pagamento, entende-se que se deve empenhar no ano em que se deve pagar. Assim, o empenho de quaisquer despesas, inclusive com o abono salarial, deve ocorrer no ano do seu pagamento’ (peça 219, p. 9). Noutro momento, afirma que ‘... como o empenho deve ocorrer no ano do pagamento, a previsão orçamentária, condição necessária à realização do empenho, também deve ocorrer no ano do pagamento’ (peça 219, p. 10).

79. Tal explanação precedeu argumento no sentido de que a inscrição em restos a pagar processados e não processados é medida de exceção, a ser tomada nos casos em que não foi possível liquidar e pagar a despesa dentro do exercício. Nesse sentido, a AudRecursos sustenta que não atende ‘ao princípio da anualidade prever despesas em seus orçamentos que, consabidamente, destinam-se a outros exercícios e, irrefragavelmente, serão inscritas em restos a pagar.’ (peça 219, p. 10)

80. Percebo que a argumentação expendida pela AudRecursos está apoiada, inclusive, na interpretação de normas de natureza financeira contidas na Lei 4.320/1964. Importante compreender que o empenho é tão somente uma consequência da existência de créditos orçamentários específicos para a despesa. Não pode ser critério para inclusão de despesas no orçamento, embora seja condição para a efetivação do pagamento da despesa (art. 60 da Lei 4.320/1964).

81. Especificamente no que diz respeito à possível inscrição em restos a pagar, a Semag não afirmou que as despesas com Abono Salarial na regra ‘ano-base +1’ seriam totalmente ou substancialmente inscritas na mesma rubrica. É bem verdade que sugeriu que, em determinadas circunstâncias, haveria a possibilidade de tais despesas serem empenhadas, mas não pagas em determinado exercício, restando a liquidação e o pagamento para o exercício seguinte, algo que levaria à inscrição em restos a pagar. Tal explanação, ao que me parece, se dirigia a situações excepcionais, eis que a sistemática ‘ano-base +1’, de regra, permitiria a efetivação da liquidação e pagamento dentro do exercício previsto.

82. De toda sorte, uma vez configurado que a programação de pagamentos do Abono Salarial deve seguir a regra ordenada na decisão recorrida, uma possível inscrição de vultosos valores em restos a pagar não seria uma consequência desejável. Sem embargo, seria o Poder Executivo, num primeiro momento, o responsável pela adoção de providências saneadoras e de aperfeiçoamento e otimização dos controles e dos processos, de modo a permitir a realização de todas as fases da despesa dentro do exercício em que fora orçamentariamente prevista.

83. Em sua peça recursal, a União alega que, não obstante a controvérsia sobre o momento da inclusão das despesas no orçamento, nenhum benefício deixou de ser pago aos trabalhadores, eis que nenhum trabalhador que atendeu aos critérios legais perdeu o direito de receber o benefício do Abono Salarial.

84. De fato, considerando a regra implementada pela Resolução 896/2021 do Codefat, não há relato de não recebimento por parte dos trabalhadores que implementaram as condições para o recebimento do benefício. Entretanto, a postergação do pagamento do Abono Salarial, em análise superficial, traz consequências desfavoráveis para trabalhadores e para a União.

85. É razoável compreender que, do ponto de vista do trabalhador, por variados motivos, inclusive os de ordem financeira, a postergação do pagamento pode ser prejudicial. Do ponto de vista da Administração Pública, algo que deve ser considerado nessa protelação do pagamento é o fato de que, em razão dos sucessivos reajustes do salário-mínimo, ocorreria um evidente aumento no montante das despesas com o Abono Salarial.

86. A recorrente, citando trecho da Nota Técnica SEI nº 1674/2024/MTE, do Ministério do Trabalho e Emprego, argumenta que o cumprimento da decisão da Corte de Contas implicaria na necessidade de abertura de espaço orçamentário de mais de R\$ 30 bilhões (trinta bilhões de reais) e que a incorporação de gasto tão expressivo em despesas primárias obrigatórias ensejaria a compressão de despesas primárias discricionárias, ocasionando efeitos colaterais significativos, como o aumento da dívida pública e o comprometimento da credibilidade fiscal (peça 184, p. 16).

87. A meu ver, o Tribunal de Contas da União tem o dever de examinar e julgar questões que digam respeito aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade da gestão pública federal, mas não lhe cabe discutir soluções para problemas que não se inserem em sua esfera de competência. A necessidade ou não de abertura de crédito orçamentário, neste caso, é questão que deve ser decidida em conjunto pelos Poderes Executivo e Legislativo.

88. Durante o processo legislativo para a elaboração e tramitação da lei orçamentária do exercício de 2021, houve supressão de crédito para o Abono Salarial, não havendo qualquer iniciativa para essa recomposição por parte do Poder Executivo. Sendo assim, não me parece lícita a pretensão de que recaia sobre a Corte de Contas a responsabilidade por eventual compressão de despesas primárias discricionárias. As ações dos Poderes Legislativo e Executivo levaram à tal situação, não cabendo ao TCU sequer indicar soluções para o problema.

89. Para melhor compreensão das verdadeiras causas da atual sistemática de pagamento do Abono Salarial, parece-me oportuno buscar compreender as circunstâncias em que foi expedida a Resolução 896/2021 do Codefat, bem como algumas de normas que a antecederam. Como já foi dito, entre 2015 e 2020, a sistemática de pagamento do Abono Salarial consistia em verificar o direito do trabalhador ao recebimento do Abono no ano imediatamente subsequente ao ano-base trabalhado (ano-base +1), sendo o efetivo pagamento realizado para parte dos trabalhadores no segundo semestre do ano-base +1 e, para a parte restante dos trabalhadores, no primeiro semestre

do ano-base +2. Essa sistemática estava disciplinada na Resolução 748/2015 do Codefat.

90. Sirvo-me dos esclarecimentos contidos na instrução da Semag à peça 108, p. 33, para constatar a ausência de previsão na LOA de créditos orçamentários em montante suficiente para o pagamento do Abono Salarial ainda no exercício de 2015, obrigações essas que diziam respeito aos trabalhadores que implementaram condições para seu recebimento em 2014. Essa informação ficou explícita na ata da reunião do Codefat que aprovou a Resolução 748/2015 (131ª Reunião Ordinária (peça 100, p. 12)), in verbis:

‘O Conselheiro Titular Representante do MF, Sr. Marcus Pereira Aucélio, lembrou que o calendário do Abono abrangia um período de 12 (meses), assim, argumentou que a proposta apresentada não afrontava nenhuma legislação. Justificou, ainda, que houve significativo crescimento no número de beneficiários nos últimos onze anos e, atualmente, o gasto médio mensal com o pagamento do benefício era de R\$ 3,6 bilhões, em contrapartida, as receitas da arrecadação PIS/PASEP (principal fonte de recursos do Abono Salarial) haviam diminuído significativamente. Afirmou, ainda, que o orçamento previsto para o custeio do Abono, em 2015, era de R\$10 bilhões, ou seja, quantia insuficiente para realizar a totalidade dos pagamentos no referido exercício. Asseverou que, de acordo com a Lei nº 4.320/1964, o empenho da despesa não poderia exceder o limite de crédito e, segundo a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a geração de despesas não previstas no orçamento seria considerada não autorizada ou irregular ao patrimônio público. Sendo assim, ponderou sobre a necessidade de se adequar o fluxo de pagamento do Abono Salarial, haja vista o orçamento disposto no FAT. Então, manifestou-se favorável à proposta de calendário conforme apresentada. (destacamos)’

91. Outros trechos da referida Ata evidenciam que a mudança no calendário de pagamento do Abono Salarial (de ‘ano-base +1’ para ‘ano-base +1 e ano-base +2’) tinha como motivação a ausência de dotação orçamentária. Tal posicionamento gerou manifestações contrárias de representantes da classe trabalhadora:

‘O Conselheiro Titular Representante da CNS-Serviços, Sr. Luigi Nese, arrazoou que a aprovação da medida, mais uma vez, prejudicaria a classe trabalhadora. Mencionou, também, que a entrada desses recursos ainda no exercício de 2015 beneficiaria a economia... O Conselheiro Representante da CTB arrazoou que... as recentes medidas adotadas pelo Governo, a exemplo da [edição da] MP nº 665/2014, além de prejudicar a classe da sociedade menos favorecida, visavam apenas ao ajuste fiscal sem considerar o impacto social, assim como era pretendido com o pagamento do Abono Salarial... O Conselheiro Representante da Força Sindical destacou que, ano após ano, os trabalhadores perdiam direitos importantes. Lembrou que a Bancada dos Trabalhadores havia proposto para o orçamento de 2015 o montante de R\$19,9 bilhões, contudo, inadequadamente, a quantia aprovada foi de R\$10,1 bilhões. (destaque nosso)’

92. Constata-se, pois, que a mudança promovida na sistemática de pagamento, já em 2015, tinha como causa a necessidade de se fazer um ajuste fiscal, dada a ausência de recursos suficientes no orçamento para custear o Abono Salarial. Num contexto semelhante, em 23/3/2021, o Codefat aprovou a Resolução 896/2021, que fixou novos procedimentos operacionais relativos ao Abono Salarial e aprovou a regra do ‘ano-base +2’.

93. Na Ata da 71ª Reunião Extraordinária do Codefat, que aprovou a Resolução 896/2021, alguns conselheiros manifestaram preocupação com o prejuízo causado aos trabalhadores, bem como quanto à eventual ilegalidade da alteração do calendário de pagamentos. Em diversas manifestações, não obstante o possível prejuízo causado aos trabalhadores, restou claro que a mudança visava resolver problema concernente à ausência de recursos orçamentários. Vejamos alguns trechos:

a) o ‘Conselheiro Titular Representante da CUT... propôs que o pagamento do abono, no exercício de 2022, fosse efetuado integralmente no primeiro semestre do referido ano, visando minimizar prejuízo aos trabalhadores’;

b) o ‘Secretário-Executivo do CODEFAT esclareceu que não haveria como garantir o pagamento do abono dentro do primeiro semestre de um exercício, pois isso dependeria do ingresso de recursos (receitas), ressaltando que poderiam ser envidados esforços visando encurtar o período de pagamento’;

c) o ‘Conselheiro Titular da Força Sindical... registrou que seria muito difícil explicar para os trabalhadores que estavam na expectativa de receber o abono no segundo semestre de 2021, que o pagamento seria transferido para o exercício de 2022, ressaltando que isso geraria, inclusive, desgaste para o próprio governo’.

94. Sob a ótica dos representantes dos trabalhadores, as alterações periódicas nos calendários de pagamento do Abono Salarial – nomeadamente as alterações efetuadas em 2015 e 2021, que promoveram a postergação de parcela substancial dos pagamentos –, constituem, ao menos potencialmente, causa de insegurança jurídica, de insatisfação e de prejuízo ao planejamento do orçamento familiar.

95. Nota-se que em 2021, não obstante a existência de outras justificativas, a exemplo do que ocorreu em 2015, a alteração no calendário de pagamento do Abono Salarial, ao que parece, teve como motivo primordial a ausência de créditos orçamentários suficientes para suportar a sistemática então vigente.

96. Em que pese a mudança nos controles e as justificativas relacionadas às medidas para evitar fraudes e pagamentos indevidos, a ausência de crédito orçamentário, aparentemente, foi a principal causa das mudanças ocorridas no calendário de pagamento do benefício. Nesse contexto, perdem peso as justificativas baseadas nas dificuldades para o processamento dos dados ou na adoção de medidas para evitar fraudes.

97. Destarte, as alegações recursais são insuficientes para modificar ou elidir a deliberação contida no subitem 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário.

98. A peça recursal também busca a reforma do subitem 9.3.2 do referido julgado, que diz respeito à cientificação destinada ao Congresso Nacional, ao Ministério da Fazenda, à Casa Civil da Presidência da República e à Junta de Execução Orçamentária (JEO) acerca da inadequação da reserva de contingência com recursos majoritariamente marcados com indicador de impacto financeiro no resultado fiscal, em face do disposto no art. 5º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que recursos com esse tipo de indicador, em princípio, não se prestam a absorver choques decorrentes de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

99. De se ressaltar que essa composição indevida da reserva de contingência foi observada no exercício examinado, de modo que o objetivo da cientificação seria prevenir a repetição dessa ocorrência, seja na Lei de Diretrizes Orçamentárias, seja no projeto de lei orçamentário anual, seja na própria lei orçamentária anual.

100. Segundo a recorrente, a LDO de 2024 preconiza, de forma literal, que a reserva de contingência pode ser classificada como despesa financeira ou primária. Defende que as dotações da reserva de contingência, ainda que classificadas como despesas financeiras, atendem ao propósito de prover recursos para a abertura de créditos adicionais, qualificados como eventos fiscais imprevistos pelo § 3º do art. 13 da LDO 2024. Afirma que as reservas podem servir para abertura de créditos em prol de outras despesas financeiras, sem cancelamentos compensatórios, tendo em vista que nem todas as necessidades de abertura de créditos possuem natureza primária. Alega, ainda, que as reservas também podem ser úteis para a suplementação de despesas primárias, por disponibilizar fontes de recursos para alocação nessas programações.

101. Na opinião da AudRecursos, tanto a meta de resultado fiscal quanto o teto de gastos (EC 95/2016) tem como base o controle de despesas primárias. Por conseguinte, choques fiscais podem acarretar a necessidade de contingenciar, bloquear ou cancelar despesas primárias, assim como podem inviabilizar o cumprimento das regras fiscais. Acrescenta que, quando existe o risco de descumprimento das regras fiscais vigentes, deve ocorrer limitação do empenho e de movimentação financeira, nos termos do art. 9º da LRF, sendo realizados bloqueios autorizados nas LDOs para os limites individualizados da Lei Complementar 200/2023.



102. Em continuação, a unidade instrutiva salienta que a reserva de contingência, nos termos da LRF, tem como finalidade a absorção de riscos que sequer foram previstos no orçamento, ou seja, que eram desconhecidos no momento de sua elaboração. A existência de dispositivos com propósito distinto não afasta sua necessidade. Nesse contexto, destaca-se o art. 1º, § 1º, da LRF, que apresenta como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada e transparente, a prevenção de riscos e a correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

103. Como bem esclarece a AudRecursos, ao promover a cientificação dos referidos órgãos quanto à inadequação das reservas de contingência, a Corte de Contas alerta para a necessidade de que o Poder Executivo e o Congresso Nacional envidem esforços para que a reserva de contingência passe a atender ao disposto no art. 5º, inciso III, da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo que venha a conter, ao menos em parte, despesas primárias. Desse modo, segundo a unidade técnica, a reserva de contingência poderia, de modo apropriado, absorver a ocorrência de eventuais passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

104. Perfilho o posicionamento adotado pela AudRecursos, mas entendo pertinente apresentar algumas observações sobre o assunto.

105. Destaco que, segundo entendimento externado na instrução elaborada no âmbito da Semag (peça 108, p. 22), a reserva de contingência, instrumento presente nas leis orçamentárias anuais como reserva de recursos para suportar eventuais despesas não previstas ao longo do exercício, tem sido reiteradamente desvirtuada.

106. Isso significa que não vem sendo respeitado o disposto no art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece que a reserva de contingência tem sua abrangência restrita a riscos e eventos fiscais imprevistos, com menção explícita aos passivos contingentes:

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 - conterá 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:

a) (vetado)

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

107. Uma vez que a análise da Semag recaiu sobre a lei orçamentária de 2021, convém destacar o caput e § 2º do art. 14 da LDO 2021:

Art. 14. A Reserva de Contingência, observado o disposto no inciso III do caput do art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, será constituída, exclusivamente, de recursos do Orçamento Fiscal, que equivalerão, no Projeto de Lei Orçamentária de 2021 e na respectiva Lei, a, no mínimo, dois décimos por cento da receita corrente líquida constante do referido Projeto.

(...)

§ 2º Para fins de utilização dos recursos a que se refere o caput, considera-se como evento fiscal imprevisto, a que se refere a alínea 'b' do inciso III do caput do art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, a abertura de créditos adicionais para o atendimento de despesas não previstas ou insuficientemente dotadas na Lei Orçamentária de 2021. (destacamos)

108. A reserva de contingência deve absorver a ocorrência de choques fiscais no curso do exercício, de modo que os recursos de natureza financeira não servem para tal fim. Assim, como bem destacou a Semag, choques fiscais, ainda que de menor relevância, podem levar às seguintes consequências: a) contingenciamento, bloqueio ou cancelamento de outras despesas primárias já

previstas; b) descumprimento das regras fiscais; ou c) cumprimento meramente formal das regras no exercício.

109. A alocação de recursos na reserva de contingência com indicador de despesas financeiras, portanto, serve como manejo para cumprimento de regras fiscais, mas não se presta ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, como preconiza a LRF (art. 5º, inciso III).

110. Ainda que tais reservas possam servir para a abertura de créditos adicionais ou de créditos em prol de outras despesas financeiras ou, ainda, para a suplementação de despesas primárias, não há como se admitir que, da forma como foi elaborada – com recursos eminentemente de natureza financeira –, cumpram o disposto na LRF.

111. Assiste razão à AudRecursos, portanto, quando defende que, nos termos da LRF, a reserva de contingência tem como finalidade a absorção de riscos que sequer foram previstos no orçamento, de tal modo que eram desconhecidos no momento de sua elaboração. Assim também quando propugna que a existência de dispositivos com propósito distinto não afasta sua necessidade. Contexto no qual destaca o art. 1º, § 1º, da LRF, que apresenta como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal a ação planejada e transparente, a prevenção de riscos e a correção de desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

112. A recorrente argumenta que o ato de negar a aplicação de lei implica no exercício do controle de constitucionalidade, não possuindo o TCU competência para afastar a aplicação de normas legais.

113. Assim como a AudRecursos, entendo que o Tribunal de Contas da União não afastou a aplicação do art. 13, § 4º, da LDO 2024 ou exerceu o controle de constitucionalidade sobre esse dispositivo. A Corte de Contas apontou, apenas, que a reserva de contingência tem composição que não se coaduna com as normas aplicáveis, notadamente com o art. 5º da Lei de Responsabilidade Fiscal. Neste ponto, portanto, o argumento recursal não merece acolhida.

114. A recorrente menciona entendimento da Secretaria de Orçamento Federal, externado na Nota Técnica SEI 346/2024/MPO, de que caso ‘o Poder Executivo tentasse atender ao Acórdão, reduzindo o espaço para as despesas primárias discricionárias no PLOA em benefício da reserva primária, tal esforço poderia ser em vão [, salientando que]: é bastante provável que eventual reserva de contingência primária sem destinação específica seja anulada durante a tramitação do PLOA no Congresso Nacional, para viabilizar o incremento de outras despesas primárias de livre escolha pelos parlamentares. O Legislativo poderia, inclusive, reduzir a proporção sobre a RCL prevista para a reserva de contingência no PLDO, liberando espaço para mais despesas. Assim, a decisão do TCU pode resultar não em elevação da parcela primária da reserva de contingência, mas na criação de uma nova espécie de reserva de emendas’ (peça 184, p. 23).

115. A AudRecursos admite ser factível a hipótese traçada pela recorrente. Não obstante, reafirma que a alocação da reserva de contingência estritamente em despesas financeiras não é capaz de cumprir o que determina a LRF e que a cientificação não se destina à adoção de providências concretas e imediatas, mas, de forma diversa, a induzir a prevenção de situações futuras análogas.

116. A meu ver, a possível ausência de restrição à composição de emendas de livre escolha dos parlamentares não deve levar ao cometimento de uma ilegalidade, isto é, a uma transgressão de dispositivo da LRF. Sendo assim, tal circunstância – que, no momento, é uma simples hipótese – não deve justificar a composição indevida da reserva de contingência. Mesmo porque, como já evidenciado, inexistindo reservas que absorvam os choques decorrentes de passivo contingente e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, algumas consequências indesejáveis poderiam advir, tais como a inviabilização do cumprimento de regras fiscais e o contingenciamento de despesas primárias já previstas.

117. Ademais, não é cabível, nesta oportunidade, discutir ou avaliar a razoabilidade ou legitimidade da utilização de recursos de qualquer rubrica para viabilizar emendas dos parlamentares, do relator ou das bancadas, mormente porque o assunto refoge à competência da Corte de Contas.

118. Em outro momento, a recorrente argumenta que a decisão do TCU levaria à suplementação da reserva de contingência com recursos de natureza primária, o que comprometeria o espaço para a execução de políticas públicas.

119. Para a AudRecursos, o Tribunal não determinou que a reserva de contingência fosse suplementada com recursos de natureza primária, de modo a comprometer ‘o espaço para a execução de políticas públicas, de partida, na própria LOA’, conforme aduziu a ora recorrente. O que se afirmou, no relatório que acompanhou a decisão combatida, é que a constituição de reserva para eventuais contingências predominantemente com recursos de natureza financeira não atende à função desse instrumento, que é a de absorver a ocorrência de choques fiscais no curso do exercício, haja vista o disposto no art. 5º, inciso III, alínea ‘b’, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

120. A questionada cientificação (subitem 9.3.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário), como demonstrado, buscou prevenir a ocorrência de situação análoga, de modo que, nas próximas leis orçamentárias, os Poderes Executivo e Legislativo podem adotar providências para que, ex vi do art. 5º, inciso III, da LRF, a reserva de contingência contenha, ao menos em parte, recursos de natureza primária suficientes para a absorção de passivos contingentes eventuais e de outros riscos fiscais imprevistos.

121. Ademais, a previsão para que a reserva de contingência contenha, em parte, recursos de natureza primária não deveria comprometer o espaço para a execução de políticas públicas. Isso porque, não estamos a tratar de uma nova regra ou acontecimento inesperado, mas sim da aplicação de norma contida na Lei de Responsabilidade Fiscal. Antes mesmo do PLOA, a reserva de contingência deveria estar adequadamente prevista no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), conforme explica James Giacomoni:

‘Além disso, o PLOA, compatível com o PPA, com a LDO, conterá: (i) em anexo...; (ii) reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na LDO, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.’ (Orçamento Governamental, 1ª edição. São Paulo. Atlas, 2019, p. 204).

122. No PLOA 2021, conforme esclareceu a AudRecursos, o Poder Executivo registrou R\$ 16,34 bilhões em despesas primárias discricionárias (RP-2) para compor a reserva de contingência. Portanto, naquela época, o Poder Executivo tinha entendimento que essa reserva necessitava de recursos de natureza primária, espécie de dotação capaz de absorver riscos não previstos no orçamento. Esse entendimento, inclusive, estava em consonância com o disposto no art. 1º, § 1º, da LRF, que trata da responsabilidade na gestão fiscal, mediante a ação planejada e transparente, na qual se previnem riscos e são corrigidos desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Tal dispositivo, aliás, fundamenta a questionada cientificação contida no subitem 9.3.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário.

123. Assim, uma eventual futura proposta orçamentária que preveja que a reserva de contingência deve ser composta, ao menos em parte, por recursos de natureza primária, não apenas atende à regra contida no art. 5º, inciso III, da LRF, como também serve como elemento indicativo da responsabilidade fiscal planejada e transparente (art. 1º, § 1º, da LRF).

124. Destarte, o órgão de controle, ao apontar para a composição indevida da reserva de contingência, não pode ser responsabilizado por uma possível falta de espaço para execução de políticas públicas. Outrossim, não cabe ao TCU deliberar ou influenciar na composição de futuros projetos de lei orçamentária, porquanto estaria configurada sua intromissão nas funções de outros poderes.

125. Evidencia-se, portanto, que as alegações recursais são insuficientes para modificar ou elidir a deliberação contida no subitem 9.3.2 do Acórdão 521/2024-TCU-Plenário.

126. A peça recursal apresentou diversos argumentos para questões de grande relevância, posicionamentos esses que, entretanto, não lograram elidir os fundamentos das deliberações contidas nos subitens 9.2.1, 9.2.2 e 9.3.2 da decisão vergastada. Assim, restou patente a necessidade de se manter intactas as deliberações que tratam da previsão orçamentária derivada da

atual sistemática de pagamento do Abono Salarial e da composição da reserva de contingência nas leis orçamentárias anuais.

127. Por todo o exposto, este membro do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União, com as vênias por divergir parcialmente da proposta de encaminhamento apresentada pela AudRecursos (peça 219, p. 16), manifesta-se pelo conhecimento e não provimento do pedido de reexame interposto pela União, por intermédio da Advocacia-Geral da União (peças 184-192), contra o Acórdão 521/2024-TCU-Plenário.”

É o relatório.

**TERMO DE CIÊNCIA DE COMUNICAÇÃO**

(Documento gerado automaticamente pela Plataforma Conecta-TCU)

Comunicação: Aviso 000.144/2025-GABPRES

Processo: 012.649/2021-0

Órgão/entidade: SF - Comissão Mista de Orçamento - CMO

Destinatário: COMISSÃO MISTA DE ORÇAMENTO - SF

Informo ter tomado ciência, nesta data, da comunicação acima indicada dirigida à/ao COMISSÃO MISTA DE ORÇAMENTO - SF pelo Tribunal de Contas da União, por meio da plataforma Conecta-TCU.

Data da ciência: 06/03/2025

*(Assinado eletronicamente)*

Ana Lucia Dornelles

Usuário habilitado a receber e a acessar comunicações pela plataforma Conecta-TCU.