



O encerramento de exercício e a prestação de contas do Município

Flavio Corrêa de Toledo Junior

Consultor da Fiorilli Software. Ex-Assessor Técnico do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP)

1- Apresentação

Na administração do dinheiro público, momento fundamental é o de encerrar documentalmente o exercício financeiro, materializando a prestação anual de contas, uma exigência constitucional (*art. 70, parágrafo único*)¹, o material básico para todo o tipo de controle, quer o interno, o externo ou o social.

Então, para os relacionados às finanças municipais acontece, anualmente, uma avaliação de desempenho; o julgamento começa no início do ano seguinte, alcançando prefeitos, presidentes de câmaras, titulares de autarquias, fundações e empresas municipais e, porque algumas irregularidades são específicas, pontuais, também são chamados à responsabilidade os secretários de finanças, os contadores, os controladores internos, os tesoureiros, os almoxarifes, bem como os dirigentes de ONGs subvencionadas.

De fato e ante o relatório do controle externo, vários desacertos são atribuídos àqueles agentes públicos; afinal, tais profissionais utilizam, guardam ou gerenciam valores públicos; incluem-se no rol da já mencionada norma constitucional.

De dizer que, em nível de crise sanitária e fiscal, o exercício de 2021 não foi lá muito diferente do anterior, o ano de início da pandemia (2020), além do que, em 2021, não vieram os auxílios federais para a Covid-19, retornando, ainda que parcialmente, o custo operacional do ensino, transportes, obras, merenda escolar, entre outras atividades municipais.

De outro lado, o congelamento do principal gasto público (*de pessoal; LC 173/2020*) associado ao atual crescimento inflacionário da receita governamental, esses fatores têm respondido por alguma melhoria nas finanças municipais.

E, à vista da continuidade, em 2021, do caos pandêmico, reiterou-se a eficácia do artigo 65, da Lei de Responsabilidade Fiscal, assegurando ao Município as seguintes isenções:

- Suspensão de ajuste do gasto com pessoal;
- Suspensão de ajuste da dívida de longo curso (consolidada);
- Dispensa de atingir as metas fiscais anunciadas na lei de diretrizes orçamentárias – LDO (resultados primário e nominal);
- Afastamento das condições para receber transferências voluntárias do Estado ou da União (convênios);
- Dispensa de compensar financeiramente a nova despesa obrigatória, desde que voltada à pandemia;
- Liberação de recursos vinculados, se destinados aos gastos Covid-19.

Além disso, a crise sanitária motivou a edição das Emendas Constitucionais 106/2020 e 109/2021 e das Leis Complementares 173/2020 e 178/2021, sendo que estas últimas também efetivaram mudanças permanentes na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A tudo isso se acresça a instituição do novo Fundeb, que aumentou a vinculação em favor do magistério (*de 60% para 70%*), mas – e eis aqui o problema - a legislação de emergência proíbe, até o final de 2021, reajustes, abonos salariais, prêmios, ou seja, os mecanismos antes tão usados para alcançar o mínimo remuneratório do educador.

¹ Art. 70 – (.....)

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumida obrigações de natureza pecuniária



Nesse contexto, o presente artigo recomendará cautelas para o encerramento do exercício de 2021, nisso considerando as já ditas inovações constitucionais e legais, no contexto dos pisos e limites que, descumpridos, ensejam a reprovação da conta anual do Prefeito.

2- O Decreto de encerramento de exercício.

Geralmente, os municípios editam decretos orientando o encerramento do exercício; assim fazem para assegurar uma prestação de contas adequada aos limites e condições do nosso direito financeiro.

Nesse contexto, o chefe do Poder Executivo, **caso queira**, pode editar decreto com os seguintes conteúdos:

- Em até 7 (sete) dias úteis, realização de estudo para avaliar se a incorporação de custos salariais dos contratos de gestão com OSs (*Organizações Sociais*) **resultará extrapolação dos 54% do Executivo Municipal** e, portanto, os benefícios da Lei 178/2021 (ajuste em 10 anos do excesso do gasto laboral). De outro lado, vale lembrar que, conforme a Secretaria do Tesouro Nacional - STN (*Nota Técnica 45.799/2020*), os custos salariais de Auxílios, Subvenções e Contribuições, **nenhum deles se agrega à despesa de pessoal da Prefeitura** (v. Comunicado 433¹);
- Caso a remuneração do magistério venha se mostrando **abaixo de 70% do Fundeb**, apresentação, em 7 (sete) dias úteis, de propostas de resolutividade (ex: *horas extras para aulas de reforço; abono salarial à conta dos 10% adiados para os 4 primeiros meses de 2022; instituição do piso remuneratório do magistério; pagamento de férias e licenças-prêmio vencidas etc.*);
- Caso o Município tenha recebido o novo complemento do Fundeb, **o VAAT** (vide Comunicado 418²), sua aplicação deve assim ser feita: 50% na educação infantil (*creches e pré-escolas*); 15% em despesas de capital (*obras, equipamentos etc.*);
- Data-limite para emissão de empenhos, **salvo os emergenciais, diretamente autorizados pelo Prefeito**;
- Data-limite para realização de pagamentos, **exceto os emergenciais, autorizados diretamente pelo Prefeito**;
- Prazo para cancelamento dos **empenhos e Restos a Pagar efetivamente não liquidados**, exceto os do mínimo constitucional da Saúde (15%), de emendas impositivas dos vereadores, diárias, ajuda de custo e do regime de adiantamento;
- Prazo final para os servidores prestarem contas dos **adiantamentos**, recolhendo os valores não utilizados atéde dezembro de 2021;
- Na projeção de déficit **financeiro** em 31.12.2021, relacionar os gastos desde já proibidos (ex.: *propaganda oficial; shows; festas; viagens; gastos de representação; obras não essenciais*);
- Cuidados para **liquidar a despesa da Educação até 31.12.2021**, evitando possíveis glosas dos tribunais de contas.
- Enquadrado no regime **normal** de pagamento de precatórios (art. 100, § 5º, CF) e sem condições de quitar, à vista, os apresentados até 1º de julho de 2020, **brevíssima negociação com os credores, solicitando-lhes parcelamentos, depois homologados na Justiça**.
- Enquadrado no regime **especial** de pagamento de precatórios (Emenda Constitucional 109/2021), atentar que, em relação à receita corrente líquida, **o percentual depositado não pode ser menor que o realizado no exercício de 2017**.
- Relativamente às emendas impositivas dos vereadores, executar, **ao menos, metade (50%)**, inscrevendo a outra metade em Restos a Pagar (art. 166, § 16, da Constituição).

¹ <https://fiorilli.com.br/433-para-a-stn-auxilios-subvencoes-e-contribuicoes-nao-devem-compor-a-despesa-laboral-da-prefeitura/>

² <https://fiorilli.com.br/418-a-portaria-mec-me-no-4-de-2021-e-a-distribuicao-do-novo-complemento-federal-do-fundeb-vaat-valor-anual-total-por-aluno/>



- Prazo final para entrega do inventário de bens móveis e imóveis, nos termos do art. 96, da Lei nº 4.320/1964.
- Prazo final para entrega do relatório do controle interno.
- Projetada superação do limite da despesa com a Câmara Municipal (*art. 29-A, da CF*), congelar, imediatamente, o excesso, ouvida antes a Mesa Diretora daquela Casa. Do contrário, haverá rejeição da conta do Prefeito e do Presidente do Legislativo.

Por fim, de lembrar que a Câmara Municipal, **no que couber**, deve atender a este decreto de encerramento. É porque cabe à Prefeitura as tarefas de arrecadar e, no contexto de todos os órgãos da Administração direta, planejar a alocação orçamentária dos recursos (art. 165, CF) e, depois, realizar a programação dos desembolsos financeiros (*art. 8º, da Lei de Responsabilidade Fiscal*).

3- O gasto com pessoal

Haja vista a calamidade pandêmica de 2021 e, dela decorrente, as já referidas normas de exceção da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 65, I), os tribunais de contas não rejeitarão balanços pela extrapolação da despesa com recursos humanos.

De outra parte, a Lei 173/2020 proíbe o incremento desse gasto até 31 de dezembro de 2021, mesmo a corriqueira recomposição inflacionária (*revisão geral anual*) e a contagem de tempo para vantagens funcionais (*anuênios, quinquênios etc.*). Há nisso, contudo, exceções que favorecem as sentenças judiciais, as determinações legais anteriores à pandemia, as contratações emergenciais, a admissão por concursos homologados antes de 27.05.2020, bem como a reposição de cargos vagos (*efetivos ou em comissão*).

Em março de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade, julgou constitucional toda a Lei 173, inclusive o trecho que impede a revisão geral anual para o servidor público.

Se a Lei 173 opôs rigoroso congelamento à despesa com pessoal, a Lei Complementar 178, de 2021, em rumo diferente, bem alongou a adequação a ser feita pelos Poderes que, em 31.12.2021, ultrapassaram o limite fiscal, os quais contarão com nada menos que 10 anos para o ajustamento (de 2023 a 2032), desde que reduzam, a cada ano, 10% do excesso; eis o **regime especial de recondução do gasto com pessoal**.

Nesse contexto, o Ministério da Economia, mediante a *Nota Técnica 30.805/2021*, recomenda que, desde já, sejam acrescidos os custos salariais dos contratos de gestão com OS (*Organizações Sociais*), o que pode resultar, em 31.12.2021, superação do limite oposto à despesa com pessoal do Executivo (54%) e, por isso, o benefício daquele regime especial.

Então, há de se realizar estudo que avalie se tal agregação acarreta mesmo transposição de limite fiscal (54%) e, for bem esse o caso, deve o gestor considerar o que segue em sua tomada de decisão:

- Desde que, ao longo dos 10 anos do regime especial, o Executivo antes se amolde à barreira dos 54%, retoma-se, de imediato, o tempo regular de recondução: o de dois quadrimestres (*art. 23, da LRF*). Assim, antes de 2032 retornarão ao sistema normal os municípios com pouco excesso no dispêndio com recursos humanos;
- Se o excesso não for reduzido, a cada ano, em 10%, a penalização alcançará todo o Município e, não somente o Poder transgressor, como é no regime normal de dois quadrimestres (*art. 23, § 3º, LRF*);
- Conforme a Secretaria do Tesouro Nacional (*Nota Técnica 45.799/2020*), os custos salariais de Auxílios, Subvenções e Contribuições não devem se incorporar à despesa de pessoal da Prefeitura (*vide Comunicado Fiorilli 433*¹).
- **Em reunião eletrônica de 26.08.2021, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), por meio de seus técnicos, advertiu que OSs realizadoras, como um todo, de serviços públicos (ex: administração de hospital ou pronto-socorro) não deveriam ter sua folha de pagamento somada ao dispêndio laboral da Prefeitura, quer isso dizer, a tal agregação somente atingiria OSs que se limitam a contratar mão-de-obra para a Prefeitura e, não, dar conta de todo um serviço municipal.**

¹ <https://fiorilli.com.br/433-para-a-stn-auxilios-subvencoes-e-contribuicoes-nao-devem-compor-a-despesa-laboral-da-prefeitura/>



De todo modo, mais de um terço dos municípios brasileiros podem dispensar a tal agregação das OSs para obter os benefícios da Lei 178/2021; é porque nada menos que 1.818 Poderes Executivos (35% do todo) transpuseram, já em 2020, o limite do gasto com servidores (54%); é bem isso o que revela o Índice Firjan, produzido pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro.

Também, de salientar que, por força da Lei Complementar 178/2021, os aposentados e pensionistas da Câmara Municipal, desde já, passam a integrar o específico limite (6%), ainda que a despesa seja custeada por fundo ou autarquia do outro Poder: o Executivo. É assim porque tal diploma introduziu o seguinte dispositivo na Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 20 – (.....)

§ 7º Os Poderes e órgãos referidos neste artigo deverão apurar, **de forma segregada para aplicação dos limites** de que trata este artigo, a integralidade das despesas com pessoal dos respectivos servidores inativos e pensionistas, mesmo que o custeio dessas despesas esteja a cargo de outro Poder ou órgão.

Então e quanto ao gasto laboral, já haverá redução percentual no Executivo e, aumento no Legislativo; isso, claro, em municípios que mantêm **deficitários** regimes de previdência (RPPS), isto é, aqueles cujas aposentadorias e pensões superam as contribuições pagas por servidores e órgãos patrocinadores.

E sendo assim, o gestor, na prestação de contas 2021, deve atentar para o que segue:

- a. O Município editou ato aumentando a despesa com pessoal?
- b. Se sim, esse incremento se ampara nas exceções facultadas pela Lei 173/2020, como é o caso das sentenças judiciais, determinações legais anteriores à pandemia, contratações emergenciais, reposição de cargos vagos, nomeação de aprovados em concursos homologados antes de 27.05.2020?
- c. A agregação dos custos salariais dos contratos de gestão com OS resultará extrapolação dos 54% da Poder Executivo?
- d. Os custos salariais de Auxílios, Subvenções e Contribuições estão somados, de forma incorreta, à despesa com pessoal da Prefeitura?
- e. Os demonstrativos da Câmara Municipal já incorporam o déficit com aposentados e pensionistas oriundos daquele Poder?
- f. A folha salarial e os encargos de dezembro foram mesmo empenhados nesse mês?
- g. O Imposto de Renda sobre salários e subsídios foi subtraído do gasto com pessoal, em afronta ao art. 18, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal?
- h. Os pensionistas foram afastados do dispêndio em questão, em desrespeito ao art. 169, da Constituição?
- i. A despesa com pessoal incorpora, de forma inadequada, gastos indenizatórios como licenças-prêmio e férias pagas em pecúnia; aviso prévio indenizado; pagamento de demandas administrativas e jurídicas; desembolso com estagiários e guardas mirim; auxílios para alimentação, transporte, creche?

4- A despesa obrigatória com Educação

Os governos locais, todo ano, devem aplicar 25% de impostos na educação infantil e no ensino fundamental, além de despender todo o Fundo da Educação Básica (Fundeb), daqui destacado ao menos 70% para a remuneração do magistério.

Considerando que, em face da pandemia, as aulas foram paralisadas em boa parte dos anos 2020/2021, natural a redução dos gastos com manutenção e desenvolvimento do ensino, sobretudo os relacionados à compra de material didático-pedagógico e de limpeza, transporte escolar, vigilância, ajuda financeira a creches comunitárias, entre tantos outros.

Nesse cenário, o Senado aprovou, em setembro/2021, a não responsabilização de prefeitos e governadores caso haja, no biênio 2020/2021, desrespeito ao art. 212, da Constituição (os 25% da Educação). De todo modo, a falta de aplicação será depois compensada; até o exercício de 2023. Eis a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 13/2021, ora em trânsito na Câmara Federal:



*Art. 115, do ADCT – Em decorrência do estado de calamidade pública provocado pela pandemia da Covid-19, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os agentes públicos desses entes federados não poderão ser responsabilizados administrativa, civil ou criminalmente pelo descumprimento, **exclusivamente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, do previsto no caput do art. 212 da Constituição Federal.***

*Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput, o ente deverá **complementar na aplicação da manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício financeiro de 2023, a diferença a menor entre o valor aplicado, conforme informação registrada no sistema integrado de planejamento e orçamento, e o valor mínimo exigível constitucionalmente para os exercícios de 2020 e 2021.***

Resta claro que essa Proposta de Emenda Constitucional (PEC) não isenta a falta de atendimento dos 70% do Fundeb. É o que vemos em seguida.

5- Os 70% do Fundeb

Sendo a valorização do magistério um dos objetivos dos fundos que, desde 1997, redistribuem receitas em favor de governos que mais atendem a educação básica, sob esse escopo o novo Fundeb majorou, de 60% para 70%, a parcela destinada ao profissional da educação (*art. 212-A, XI, da Constituição*); o desrespeito a essa regra acarreta recusa da conta anual do chefe do Poder Executivo.

No entanto, vários municípios têm mostrado dificuldade de atender, em 2021, a esses 70% do magistério; eis os fatores impeditivos:

- a. A Lei Complementar 173/2020 veda, até 31.12.2021, a concessão de abonos salariais¹, ou seja, inviabiliza artifício antes muito utilizado para o atingimento da despesa mínima com o profissional do magistério;
- b. Aumento da vinculação remuneratória, de 60% para 70% e, ao contrário do que dá a entender a Emenda 108/2020, a lei do novo Fundeb não contempla todos os profissionais que servem o ensino público, mas, tal qual era antes, somente os professores, os versados no saber educacional e, inovadoramente, os psicólogos e assistentes sociais ligados ao setor;
- c. Aumento real (acima da inflação) do Fundeb; então, nota-se elevação da base de cálculo (Fundeb recebido), enquanto os salários estão congelados por força da Lei 173;
- d. Aumento da complementação da União (VAAF e VAAT).

Diante disso, algumas soluções vêm sendo discutidas; entre elas o pagamento de horas extras para os professores ministrarem aulas de reforço a alunos com dificuldade de aprendizado; a instituição do piso remuneratório nacional do professor; o pagamento de licenças-prêmio e férias vencidas e - o que nos parece mais viável e costumeiro - o abono salarial ao educador à conta dos 10% que a lei permite utilizar nos quatro primeiros meses de 2022 (*Fundeb diferido; art. 25, § 2º, da Lei 14.113/2020*), mediante lei editada logo no início de 2022, ou seja, fora do período proibitivo da Lei 173/2020.

Quanto ao abono salarial, argumentam alguns que a legislação do novo Fundeb (Emenda 108/2020 e Lei 14.113/2020) não prevê o pagamento desse benefício. No entanto, esse adicional, pago geralmente em único mês, vem sendo praticado, com grande frequência, por estados e municípios há 24 anos (desde 1997), sendo que a legislação anterior (*Fundef e antigo Fundeb*), da mesma forma que a atual, também não previa o abono salarial.

Alegam outros que o Fundeb adiado ou diferido (10%) só caberia se o ente aplicar, no ano de competência, os 25% da Educação. Sucede que, afora os estados e municípios que obtêm ganho financeiro com tal sistema (o “*plus*”), o Fundeb está todo dentro dos 25% de impostos; por isso, se razão assistisse àquela tese, estariam excluídos do Fundeb diferido os milhares de municípios com perda financeira; além do mais, os entes ganhadores utilizariam, sem critérios, excessos de Fundeb conquistados, por exemplo, no último mês do exercício. De outro lado e, sob a razoabilidade do período orçamentário adicional, a norma dos 10% não impõe qualquer exceção ou ressalva, vale dizer, entes ganhadores ou perdedores no fundo, uns e outros podem se valer do adiamento anual, até 10%, a ser empenhado, liquidado e pago nos quatro primeiros meses do ano seguinte. É bem isso que se vê no respectivo trecho da Lei 14.113, de 2020:

¹ Art. 8º Na hipótese de que trata o art. 65 da Lei Complementar n 101, de 4 de maio de 2000, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios afetados pela calamidade pública decorrente da pandemia da Covid-19 **ficam proibidos, até 31 de dezembro de 2021, de:**

VI - **criar ou majorar** auxílios, vantagens, bônus, **abonos**, verbas de representação ou benefícios de qualquer natureza (.....)



Art. 25. Os recursos dos Fundos, inclusive aqueles oriundos de complementação da União, serão utilizados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no exercício financeiro em que lhes forem creditados, em ações consideradas de manutenção e de desenvolvimento do ensino para a educação básica pública, conforme disposto no art. 70 da Lei n 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (

(.....)

§ 3º Até 10% (dez por cento) dos recursos recebidos à conta dos Fundos, inclusive relativos à complementação da União, nos termos do § 2º do art. 16 desta Lei, poderão ser utilizados no primeiro quadrimestre do exercício imediatamente subsequente, mediante abertura de crédito adicional.

De todo modo, a concessão do abono salarial demanda estudo prévio, tal qual se vê no seguinte Comunicado Fiorilli:

Comunicado nº 435

Abono salarial para atender os 70% do Fundeb – a necessidade de estudo prévio

No Comunicado 432¹ foram mostradas as dificuldades para o Município gastar, agora em 2021, 70% do Fundeb com o magistério.

Para tal impasse, uma das saídas é a concessão de abono salarial aos educadores, mas, à vista das proibições, até 31.12.2021, da Lei 173/2020, tal benefício deve ser instituído (por lei), empenhado, liquidado e pago nos **quatro primeiros meses de 2022**, sendo a despesa computada em 2021, por conta dos 10% que a lei possibilita utilizar, adicionalmente, naquele 1º quadrimestre do ano seguinte (art. 25, § 3º, da Lei 14.113/2020); eis o chamado **Fundeb diferido**.

E, esse Fundeb diferido pode ser maior ou menor que a insuficiência de despesa salarial em 2021. Assim e considerando as Prefeituras que, até o presente momento, **venham registrando percentuais abaixo dos 70%**, interessante a breve realização do seguinte estudo:

- À vista do mínimo de 70%, **projeção da falta de despesa com magistério (empenho) em 2021;**
- 10% calculados sobre a **estimativa** do Fundeb a ser arrecadado em 2021, daí se obtendo o valor que poderá ser despendido nos quatro primeiros meses de 2022 (Fundeb diferido), **sem os impedimentos salariais da Lei 173/2020;**
- E, caso o Fundeb diferido não supra toda a falta de gasto salarial, a diferença exige, **agora em 2021, mais gastos com o magistério**, desde que não vedados pela Lei 173/2020 (ex.: horas extras para aulas de reforço a alunos com dificuldades de aprendizado);
- Impacto do abono salarial sobre a despesa laboral do **1º quadrimestre de 2022** e, se isso resultar extrapolação do limite fiscal (54%), talvez haja interesse de somar, agora em 2021, o custo salarial das Organizações Sociais (OS) ao gasto laboral do Executivo. Com efeito, essa agregação pode resultar superação do limite já em 31.12.2021, **beneficiando-se a Administração do ajustamento, em 10 anos, concedido pela Lei Complementar 178/2021 (entre 2023 e 2032)**. Do contrário, **haverá somente dois quadrimestres para que o limite seja retomado**².

6- O Resultado da Execução Orçamentária

De acordo com o Índice Firjan, da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro, os municípios brasileiros inverteram, em 2020, uma negatividade que, de há muito, pressionava suas finanças: a dos Restos a Pagar sem cobertura financeira; assim foi porque apenas 563 prefeituras (11% do todo) não contavam com dinheiro para as despesas transferidas para o ano seguinte: os Restos a Pagar (RAP). Tal situação denota que, em 2020, lograram superávit de execução orçamentária, com ele honrando todos os débitos; do ano corrente e do ano anterior (RAP).

Esse surpreendente quadro favorável, contudo, é explicado por fatores que não se repetiram em 2021, pois aqui não vieram os auxílios federais para combate da pandemia, além do que foram retomados os recolhimentos ao regime próprio de previdência (RPPS), sem embargo do reinício das atividades paralisadas em 2020 (*Educação, obras, transporte público, repasses às ONGs, entre outras*).

De recordar que o art. 65, II, da LRF, interrompeu, em 2021, o cumprimento das metas de resultado primário e nominal, não sancionado, por outro lado, o tipo de déficit perpetrado na grande maioria dos municípios: o das despesas bancadas, de forma irreal e artificiosa, por receita superestimada.

¹ <https://fiorilli.com.br/432-os-70-do-fundeb-nao-foram-isentados-pela-pec-13-2021/>

² <https://fiorilli.com.br/421-qual-o-servico-indireto-ingressara-na-despesa-com-pessoal-da-administracao-publica/>



Não bastasse isso, a Emenda Constitucional 109/2020 faculta ao gestor realizar contenção orçamentária se a despesa corrente ultrapassar 85% a 95% da receita corrente. Essa limitação não é obrigatória, mas, se desconsiderada, reforçará o juízo negativo das cortes de contas, além do que fica o Município impossibilitado de obter garantias da União ou com esta firmar parcelamento das dívidas previdenciárias (art. 167-A, § 6º, I e II, da CF).

Diante desse cenário temerário, deve o gestor, no encerramento do exercício, providenciar que, sem amparo monetário, a parcela não liquidada dos empenhos seja cancelada e, se for o caso, reempenhada no ano seguinte. Essa anulação, todavia, não pode atingir as emendas impositivas dos vereadores, nem a parcela alusiva à despesa mínima da Saúde (15%), tampouco as diárias e os adiantamentos, vez que estas duas últimas são consideradas gasto liquidado.

Não liquidada (*ou não processada*) é a despesa que ainda não gerou bens e serviços para a Administração; trata-se de mero contrato formal. Tanto é assim que, sob a nova contabilidade pública esses gastos sequer ingressam no Balanço Patrimonial.

Então, a anulação dos empenhos não processados melhora, claro, o resultado de exercício, sem que haja nisso irregularidade; ao contrário, faz com que o Balanço Orçamentário espelhe, mais fielmente, a movimentação havida no exercício.

E após a prestação anual de contas, descabe à defesa solicitar que os empenhos não liquidados sejam excluídos do déficit orçamentário. Se assim fosse admitido, o gasto “*desapareceria*”, não figurando nem no ano do empenho, tampouco na despesa do exercício seguinte.

Contudo, desde que haja lastro monetário, os empenhos não processados também podem compor os Restos a Pagar, ou seja, não precisam ser cancelados. De fato, se há dinheiro que lhe amparem, já estarão amparados, por óbvio, os empenhos já processados.

Na escolha dos não liquidados que, até o limite da disponibilidade monetária, serão inscritos em Restos a Pagar, serão priorizados os empenhos da Saúde, nisso considerando a seguinte passagem da Lei Complementar 141, de 2012:

Art. 24. - Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar (os da Saúde), serão consideradas:

I - as despesas liquidadas e pagas no exercício; e

II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.

Na apuração do suporte pecuniário para os empenhos não liquidados, serão subtraídos os valores necessários aos Restos a Pagar de anos anteriores, bem assim as disponibilidades do fundo especial previdenciário, além dos dinheiros vinculados a outros débitos extraorçamentários, como depósitos e consignações.

De toda forma, o decreto municipal de encerramento de exercício poderá estabelecer que, se não liquidados até certa data do ano seguinte, os Restos a Pagar serão também cancelados.

Neste ponto não é demais recordar o óbvio: é absolutamente descabido anular empenho já liquidado; seria isso uma fraude contra credores e balanços.

Ao demais, precisa o dirigente atentar que o Balanço Orçamentário pode ser ajustado pela fiscalização dos tribunais de contas, o que, às vezes, transforma um superávit num déficit de execução.

Nisso e primeiramente, há de se evitar as tão costumeiras “pedaladas” fiscais, as que adiam, para o exercício seguinte, a escrituração de despesas incorridas no ano encerrado. De fato, a despesa pública é empenhada (e contabilizada) no momento da contratação, independente da época de pagamento; eis o regime de competência de que trata o art. 35, II, da Lei 4.320/1964.

No Município, essas *pedaladas* costumam alcançar a folha salarial e os encargos patronais do mês de dezembro.

Também de considerar que, perante o art. 71, I e II, da Constituição, o princípio da entidade prevalece no juízo das contas públicas. Em cada ano civil, há um parecer prévio sobre a conta do Prefeito, e um julgamento definitivo para o balanço de cada titular de autarquia, fundação e empresa pública.



Nesse rumo, as receitas autônomas, próprias, daquelas entidades descentralizadas não podem comparecer no balanço individual, específico, da Administração direta (Prefeitura e Câmara).

Em sentido contrário, os repasses não orçamentários, extraorçamentários, da Prefeitura para sobreditos entes descentralizados, essas transações, sim, serão adicionadas ao gasto exclusivo da Administração direta; é porque reduzem a receita efetiva da prefeitura concedente, só não empenhadas para evitar duplicidade na consolidação dos balanços. Eis o caso da ajuda financeira a autarquias, fundações e empresas dependentes e, também, da cobertura do déficit financeiro dos regimes próprios de previdência.

6.1- O que pode relativizar o déficit da execução orçamentária

Em sua defesa, pode o Município alegar o que segue:

- a. Queda real na arrecadação do ano, ou seja, a receita evoluiu menos que a inflação do período;
- b. Em obediência aos alertas do Tribunal de Contas, foi de fato limitada a despesa não obrigatória;
- c. Efetivação de medidas para incrementar a receita própria, sobretudo cobrança mais efetiva da dívida ativa (ex.: *protesto em cartório*);
- d. Investimentos superiores à média nacional de 7% da receita (*segundo Índice Firjan, da Federação das Indústrias do Rio de Janeiro*);
- e. Revogação de renúncias fiscais que ainda persistiam na vida financeira do Município;
- f. Elevada despesa por ordem judicial, sobretudo na Saúde;
- g. Alentado gasto com serviços atribuídos à União ou ao Estado (ex.: *cessão de servidores para a Junta de Alistamento Militar, Cartório Eleitoral, delegacia de polícia; fornecimento de combustível para o Corpo de Bombeiros, entre outras*);
- h. Atingimento do resultado mais apreciado pela nova contabilidade público: o superávit patrimonial; é o que se vê no seguinte Comunicado:

Comunicado Fiorilli Software

A importância do Resultado Patrimonial

O TCESP recusa contas quando o déficit orçamentário (mesmo de baixa monta) resulta déficit financeiro maior que um mês de receita da Administração direta.

Todavia, no mesmo período, o Município pode ter registrado superávit patrimonial, por meio do cancelamento de Restos a Pagar, bem como das obras realizadas, da compra de equipamentos, da incorporação de bens doados, entre outras variações aumentativas do patrimônio.

Considerando que a Demonstração das Variações Patrimoniais registra não apenas o resultado orçamentário, mas, também, as mutações havidas no patrimônio da entidade (aumentativas e diminutivas), o resultado aferido em tal peça contábil (resultado patrimonial) deveria ser também acolhido na análise da gestão do Prefeito.

Nesse contexto e caso haja proposta de rejeição em face do desequilíbrio orçamentário-financeiro, as defesas deveriam ressaltar, com ênfase, que houve, no período, um superávit patrimonial, aferido naquela Demonstração, também chamada de Balanço Econômico. Afinal, o intuito subjacente à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é, sem dúvida, o engrandecimento patrimonial da entidade governamental.

7- Os precatórios judiciais

Relativamente aos precatórios judiciais, cabe lembrar que, nos termos da Emenda 109/2020, o regime especial de precatórios judiciais **foi estendido até 31 de dezembro de 2029** (antes terminava em 2024). Nesse rumo, há de o gestor verificar o que segue:

- a. **Municípios do regime especial (com dívida judicial em 25 de março de 2015):** baseada em proporção à receita corrente líquida (RCL), pagamento suficiente para quitar o passivo até 2029, **sendo que o percentual (valor/RCL) não será inferior ao efetivamente desembolsado no ano de 2017.**



- b. Municípios do regime normal, ordinário (sem dívida judicial em 25 de março de 2015):** pagamento dos precatórios apresentados até 1º de julho de 2020 e mais os requisitórios de baixa monta.

8- A falta de confiabilidade das peças contábeis.

Na auditoria externa das empresas privadas, essa irregularidade, por si só, conduz ao parecer desfavorável. Assim é porque balanços incorretos maquiavam a realidade patrimonial da entidade, induzindo a erro os sócios, os acionistas, os credores e os governos.

Antes da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2008), o controle das entidades públicas se fundava, com maior rigor, no exame da execução orçamentária e, muito menos, no desempenho patrimonial da entidade governamental.

A partir de então, a falta de fidedignidade das peças contábeis tem respondido por algumas rejeições dos tribunais de contas.

Diante disso, as entidades municipais devem atentar para as seguintes cautelas:

- Coincidência entre os registros analíticos e os sintéticos (*os anotados nos balanços*), cabendo ressaltar que a divergência tem sido grande na Dívida Ativa;
- No passivo não circulante, registro de todas as dívidas de longo curso, sobretudo precatórios judiciais e parcelamentos previdenciários;
- Coincidência entre os registros contábeis e as informações enviadas aos sistemas eletrônicos de controle;
- Alterações posteriores devem seguir normas, procedimentos e princípios aceitos pela ciência contábil;
- Consistência entre os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial;
- Não transferência de Restos a Pagar para o passivo de longo curso (*não circulante*);
- Atualização monetária da Dívida Ativa;
- No sistema orçamentário, contabilização das receitas pelo regime de caixa; o das despesas conforme o sistema de competência, sobretudo a folha salarial e os encargos patronais de dezembro.

9- As modificações não autorizadas no orçamento

Alguns tribunais de contas têm apontado que, na fase da execução, as alterações orçamentárias vêm ultrapassando a autorização genérica da lei orçamentária anual (*art. 165, § 8º, da CF*) e as licenças concedidas em diplomas específicos, o que é falha grave, pois, exceto os créditos extraordinários, nenhuma despesa pública pode dispensar a anterior permissão legislativa (*art. 167, I, II, da CF*).

Às vezes o desacerto se dá porque os gestores ainda não se convenceram que crédito adicional por anulação de verba nada tem a ver com os institutos da *transposição, remanejamento ou transferência* (*art. 167, VI, da CF*); assim, trocas entre rubricas de uma mesma ação de governo ou mesma categoria econômica, tais permutas requerem, sim, crédito suplementar, mediante a redução da sobredita permissão genérica do orçamento ou, se esgotada tal margem, amparadas por leis específicas, quer dizer, esses intercâmbios orçamentários solicitam, sim, autorização legislativa (*genérica ou específica*), não podendo ser criados, apenas, por decreto executivo.

Sempre bom lembrar que *transposição, remanejamento e transferência* viabilizam mudanças nas políticas de governo, ou seja, garante modificações nas intenções originais de lei aprovada no ano anterior: a do orçamento. Realmente e segundo a Constituição, aquele trio será acionado nas permutas orçamentárias entre diferentes categorias de programação, sejam funcionais-programáticas (*ação de governo*) ou econômicas (*corrente ou capital*).

De seu lado, o crédito adicional suplementar apenas remedia erros, omissões e esquecimentos no momento em que se elabora o orçamento anual.



No encerramento de exercício, vital a autoridade financeira conferir se todas as modificações orçamentárias dispuseram de autorização legislativa, quer na lei de diretrizes orçamentárias – LDO (*para transposições, remanejamentos e transposições*) ou na lei orçamentária anual – LOA (*para créditos adicionais*), e, esgotada as genéricas margens concedidas naqueles dois diplomas, autorização em lei formal específica.

De lembrar que, seja na LDO ou na LOA, esses percentuais genéricos são para todo o Município, o que inclui a Prefeitura e, também, a Câmara, autarquias e certas fundações municipais. Assim, o chefe do Poder que controla todo o orçamento municipal (o Executivo) decreta a mudança orçamentária na Câmara ou nas autarquias e fundações, em seguida determinando que a Contabilidade Central (*da Prefeitura*) faça a respectiva dedução sobre aqueles percentuais genéricos (*vide artigo 42, da Lei 4.320, de 1964*).

10- O que não pode faltar no relatório do Controle Interno

Os tribunais de contas, cada vez mais, exigem eficiência do Controle Interno, cujo sistema tem previsão constitucional (art. 74).

Não raras vezes, tais cortes vêm rejeitando contas ante a inoperância do Controle Interno, sendo que, em anos anteriores, produzem prévios alertas sobre tal omissão.

Nesse sentido, o gestor deve assim observar quanto ao respectivo Sistema de Controle Interno (SCI):

- Vínculo direto com o titular da entidade (*prefeito, presidente da Câmara, superintendente da autarquia etc.*);
- Os controladores devem ser servidores efetivos e, não, ocupantes de cargo em comissão (*decisão do STF, no Recurso Extraordinário 1.264.676*);
- O relatório não pode se limitar a índices e a cumprimento de limites; deve também indicar soluções (*ex.: em face da baixa cobrança de dívida ativa, protesto em cartório; considerando a perspectiva de déficit, congelamento de despesas com festas, propaganda oficial, viagens, gastos de representação*);
- À vista das indicações do Controle Interno, o dirigente precisa determinar providências;
- E, desde que ordenadas as tais providências, o Controle Interno deve acompanhar sua efetivação;
- Há de haver ligação com as Ouvidorias;
- Municípios maiores necessitam editar manual de procedimentos para os vários setores de atuação (*ex.: um para a Tesouraria; outro para o setor de compras; mais um para o Departamento de Pessoal*);
- O Controle Interno há de emitir parecer sobre os adiantamentos, bem como quanto à legalidade, eficácia e eficiência dos repasses às entidades do 3º setor;
- O responsável não pode ter parentesco com os agentes políticos do Município.

Além disso, o relatório do controle interno deve sempre abranger itens fundamentais na gestão financeira e operacional da entidade pública. No caso das prefeituras, os seguintes conteúdos mostram-se indispensáveis:

- ♦ Os projetos (sobretudo as obras) com execução bastante morosa;
- ♦ A evolução do Município em indicadores como o Ideb, Idsus, Firjam, Saneamento;
- ♦ O nível de aplicação em setores constitucionalmente protegidos: Saúde, Educação, Precatórios Judiciais;
- ♦ O percentual das variáveis sujeitas a limites fiscais: gasto de pessoal; dívida consolidada; operações de crédito; garantias;
- ♦ O resultado de execução orçamentária;
- ♦ O impacto desse resultado sobre a dívida líquida de curto prazo (*déficit financeiro*);



- ◆ O estoque de Restos a Pagar (*liquidados e não liquidados*);
- ◆ A evolução da dívida de longo prazo;
- ◆ O recolhimento dos encargos sociais (*do exercício e o de anos anteriores, ora em parcelamento*).
- ◆ O tamanho dos repasses a entidades do terceiro setor;
- ◆ O nível do investimento realizado;
- ◆ O percentual de transferências à Câmara de Vereadores proporcionalmente à receita do ano anterior;
- ◆ O número de admissões, exonerações, novas aposentadorias e pensões;
- ◆ Outras informações tidas básicas pela unidade de Controle Interno, sobretudo as recomendações dos conselhos sociais (*Saúde, Educação, entre outros*).