

# Manual Encerramento de Mandato

3ª edição

2019

### **Corpo Deliberativo - Conselheiros**

Sérgio Aboudib Ferreira Pinto - *Presidente*  
Domingos Augusto Taufner - *Vice-Presidente*  
Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun - *Corregedor*  
Sebastião Carlos Ranna de Macedo - *Ouvidor*  
Rodrigo Coelho do Carmo - *Diretor da Escola de Contas*  
Sérgio Manoel Nader Borges  
Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha

### **Conselheiros-substitutos**

Márcia Jaccoud Freitas  
João Luiz Cotta Lovatti  
Marco Antônio da Silva

### **Ministério Público Especial de Contas - Procuradores**

Luciano Vieira - *Procurador-Geral*  
Luis Henrique Anastácio da Silva  
Heron Carlos Gomes de Oliveira

### **Produção**

Secretaria Geral de Controle Externo - Segex

### **Projeto gráfico e diagramação**

Leonardo Vilar Costa - Assessoria de Comunicação (Ascom TCE-ES)

#### **IMPORTANTE**

Esta cartilha possui caráter orientativo, não vinculando as decisões plenárias e as fiscalizações que venham a ocorrer no exercício da competência deste Tribunal de Contas.

Todas as informações podem ser acessadas no seguinte endereço eletrônico: <https://cidades.tce.es.gov.br/#/inicio>

**3ª edição**



CONSULTE NOSSA JURISPRUDÊNCIA

Acesse [www.tce.es.gov.br](http://www.tce.es.gov.br)  
em 'Portais e Serviços'  
clique em 'Jurisprudência'

# MENSAGEM DO PRESIDENTE

Passar o bastão é um termo comum utilizado para a mudança de gestão entre um mandato e outro. A expressão advém de uma modalidade esportiva que se dá nos jogos olímpicos: a corrida de revezamento. Nela, não é suficiente ser o atleta mais bem preparado. É preciso haver sincronia entre o antecessor e o sucessor para que o conjunto funcione.

Não é diferente na política. Bons planos de governo podem sucumbir diante das dificuldades deixadas pela gestão anterior. As expectativas criadas podem facilmente cair por terra diante da realidade desafiadora.

É nesse contexto que este Tribunal de Contas, no exercício de seu papel pedagógico, vem editando o Manual de Encerramento de Mandato, há três anos. A ideia é subsidiar o gestor diligente com informações estratégicas que o permitam deixar um bom legado para quem vem na sequência. Ganha o próximo administrador, ganha a sociedade.

Para tanto, destaca-se a relevante contribuição dada pelo Tribunal por meio do sistema CidadES, que disponibiliza um diagnóstico sobre a situação fiscal e econômica dos Municípios, trazendo informações e indicadores que permitem ao gestor público um acompanhamento sistemático das finanças do seu município de forma preventiva.

Cumprir salientar que tais informações seguem os padrões estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, explicitados de forma detalhada no Manual de Demonstrativos Fiscais e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em estrita observância às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, fruto de um processo de convergência e alinhamento às normas internacionais de contabilidade pública.

Agindo com base neste Manual, além de criar condições de governabilidade para a nova gestão, o administrador público evita a rejeição de contas pelo Tribunal e demonstra, com bons exemplos, o compromisso que assumiu na gestão dos recursos públicos.

**Conselheiro Sérgio Aboudib Ferreira Pinto**

Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

# Sumário

<b>I Introdução.....</b>	<b>9</b>
<b>2 Aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal.....</b>	<b>13</b>
2.1 CONTROLE DE GASTOS COM PESSOAL.....	15
2.2 AUMENTO DE GASTOS COM PESSOAL NOS ÚLTIMOS 180 DIAS .....	17
2.3 VEDAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS (ARO) ....	18
2.4 ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES DE DESPESA EM ÚLTIMO ANO DE MANDATO.....	19
2.5 ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÃO SEM AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA .....	28
2.6 RECONDUÇÃO DA DÍVIDA AOS LIMITES LEGAIS .....	29
2.7 EXEMPLOS DE ATOS EM DESACORDO COM A LRF E RESPECTIVAS SANÇÕES PESSOAIS .....	30
<b>3 Aspectos Gerais.....</b>	<b>39</b>
3.1 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO.....	41
3.2 CONDUTAS VEDADAS AOS AGENTES PÚBLICOS EM ANO ELEITORAL.....	42
3.3 PROCESSO DE TRANSIÇÃO DE GOVERNO.....	50
3.4 RECOMENDAÇÕES DE BOAS PRÁTICAS .....	54
<b>Referências .....</b>	<b>57</b>



Introdução



Com o objetivo de resguardar o equilíbrio das contas públicas, a Lei Complementar Federal 101, de 4 de maio de 2000, mais conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabeleceu limites e regras específicas, dedicando especial atenção às condutas adotadas no último exercício de mandato.

Para tanto, o administrador público não poderá praticar, neste período, atos que venham a onerar os cofres públicos, comprometendo a gestão futura e transferindo aos seus sucessores obrigações assumidas em nome do poder público, sem o correspondente lastro financeiro.

Nesta publicação encontram-se as principais regras a serem observadas ao longo do último ano de mandato.

Importante destacar que o Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES adota como referência para a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal, tanto na orientação aos seus jurisdicionados quanto no exercício do controle externo (acompanhamento da gestão fiscal e apreciação das contas), as diretrizes estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN<sup>1</sup>, dispostas no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF<sup>2</sup> e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP.

Por fim, destaca-se também nessa publicação, conforme será visto em tópico específico, o tratamento que a Corte de Contas capixaba tem dado em relação especificamente a aplicação do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo por referência a Decisão Normativa TC 001, de 29 de maio de 2018<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> LC 101/2000. Art.50, § 2º A edição de normas gerais para **consolidação das contas públicas** caberá ao **órgão central de contabilidade da União**, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

<sup>2</sup> MDF válido a partir do exercício de 2020. 10ª Edição. Portaria STN nº 286, de 07 de maio de 2019.

<sup>3</sup> Disponível em <https://www.tce.es.gov.br/biblioteca/legislacao>



2

## Aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal

## 2 Aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal

### 2.1 CONTROLE DE GASTOS COM PESSOAL

Um dos pontos mais sensíveis na administração pública atualmente é o controle de despesas com pessoal, dada a sua representatividade no total de gastos dos entes. Desse modo, com o fito de evitar que a totalidade ou grande parte do orçamento público seja destinado ao pagamento do funcionalismo, em detrimento de áreas que demandam investimentos contínuos – tais como saúde, segurança e educação –, a Lei de Responsabilidade Fiscal estipulou limites para o pagamento dos servidores.

Assim, o limite legal para comprometimento dos gastos com pessoal nos municípios, em cada período de apuração, não poderá exceder o percentual de 60% da receita corrente líquida (RCL), sendo 54% para o Poder Executivo e 6% para o Poder Legislativo.

#### DESPESA COM PESSOAL

#### LIMITES ESTABELECIDOS NA LRF

Descrição	Limites		
	Máximo	Prudencial (95%)	Alerta (90%)
Executivo	54%	51,3%	48,6%
Legislativo	6%	5,7%	5,4%
Total	60%	57,0%	54,0%

#### Limite de Alerta

O limite de alerta, por conseguinte, busca chamar a atenção do gestor quanto ao comprometimento de suas despesas com o funcionalismo.

Caso a despesa total com pessoal atinja 90% do limite máximo legal atribuído a cada poder, o TCEES emitirá, de forma eletrônica (por meio do sistema CidadES) alerta ao gestor responsável.

## Limite Prudencial

Considerando o princípio da gestão fiscal responsável, a LRF estabeleceu um limite intermediário para a despesa com pessoal (limite prudencial), que equivale a 95% do limite máximo legal do poder.

- *Restrições no caso de o ente ultrapassar o limite prudencial (vedações ao poder que houver incorrido)*
  - a. concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices;
  - b. criação de cargo, emprego ou função;
  - c. alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
  - d. provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
  - e. contratação de hora extra, salvo nas situações previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

## Limite Máximo Legal

Na hipótese de o gasto total com pessoal do poder ultrapassar o limite máximo legal (art. 20, III, da LRF), sem prejuízo das medidas restritivas previstas para aquele que ultrapassa o limite prudencial (art. 22 da LRF), o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro quadrimestre.

- *Providências a serem adotadas para retorno ao limite da despesa com pessoal*
  - a. redução em pelo menos 20% (vinte por cento) das despesas com cargos em comissão e funções de confiança, podendo ser alcançado pela extinção de cargos e funções;
  - b. exoneração dos servidores não estáveis;

- c. possibilidade de o servidor estável perder o cargo, desde que ato normativo motivado de cada um dos poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal, se as medidas adotadas anteriormente não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação de eliminação do excedente.

- *Restrições previstas para o caso de o poder não alcançar a redução da despesa ao limite no prazo estipulado pela LRF*

Enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

- a. receber transferências voluntárias;
- b. obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;
- c. contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

- *Aplicação imediata das restrições no último ano de mandato*

Se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do titular do poder, as restrições citadas anteriormente aplicam-se imediatamente.



## 2.2 AUMENTO DE GASTOS COM PESSOAL NOS ÚLTIMOS 180 DIAS

Durante os últimos 180 dias do mandato dos prefeitos e dos presidentes de Câmaras, os gastos com pessoal não poderão ser aumentados, sob pena de serem considerados nulos de pleno direito.

Nesse sentido, é a disposição do art. 21, da LRF, *in verbis*:

**Art. 21.** É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

I - as exigências dos arts. 16 e 17 desta Lei Complementar e o disposto no inciso XIII do art. 37 e no § 1º do art. 169 da Constituição Federal;

II - o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo.

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

A regra do parágrafo único do art. 21, da LRF pretende coibir a prática de atos de favorecimento relacionados com a despesa de pessoal, mediante contratações, nomeações, atribuição de vantagens, entre outros, em final de mandato, no sentido de evitar:

- o crescimento das despesas com pessoal;
- o comprometimento dos orçamentos futuros;
- a inviabilização das novas gestões.

Registre-se, no entanto, que o mandamento não alcança os aumentos originários de vantagens pessoais a que os servidores públicos têm direito por força de dispositivo constitucional. É o caso dos anuênios, quinquênios, salários-família, entre outros, que deverão ser concedidos normalmente, mesmo durante o último ano de mandato.<sup>4</sup>

### 2.3 VEDAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS (ARO)

Entendem-se como operações de crédito por antecipação de receitas orçamentárias (ARO) aquelas em que o setor financeiro antecipa aos entes públicos as receitas tributárias futuras decorrentes da arrecadação tributárias (como por exemplo IPTU, ISSQN), as quais são oferecidas ao credor como garantia.

As operações de ARO não poderão ser realizadas no ÚLTIMO ANO DE MANDATO do prefeito, conforme disposto no inciso IV-b do art. 38, da LRF, a seguir transcrito:

**Art. 38.** A operação de crédito por antecipação de receita destina-se a atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro e cumprirá as exigências mencionadas no art. 32 e mais as seguintes:

<sup>4</sup> Parecer-Consulta relacionado ao tema: TC-010/2011.

(...)

IV - estará proibida:

(...)

b) no último ano de mandato do presidente, governador ou prefeito municipal.

### 2.4 ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES DE DESPESA EM ÚLTIMO ANO DE MANDATO

A assunção de obrigações de despesas nos dois últimos quadrimestres do mandato do Chefe de Poder deve se limitar à disponibilidade de caixa líquida suficiente para pagamento, observada a fonte de recursos (art. 42 e art. 8º, parágrafo único, da LRF).

Nesse sentido, a verificação do cumprimento do art. 42, da LRF deverá ser feita com base no demonstrativo da disponibilidade de caixa e dos restos a pagar (Anexo 5 do MDF) e deve ser elaborado somente no **último quadrimestre**, integrando, assim, o relatório de gestão fiscal por poder e o relatório de gestão fiscal consolidado.

Destaca-se o art. 42, da LRF, *literis*:

**Art. 42.** É vedado ao titular de poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Para cumprimento da regra, o limite a ser observado é o de disponibilidade de caixa, considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Assim, para que estas despesas possam ser saldadas, é preciso pagar primeiramente os credores mais antigos, ou seja, deve-se respeitar a ordem cronológica das obrigações (arts. 5º e 92 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, a Lei de Licitações).

#### ORDEM CRONOLÓGICA DE PAGAMENTOS

A administração não poderá dar prioridade às obrigações contraídas nos últimos oito meses do último ano de mandato em detrimento das assumidas em meses anteriores. O art. 5º da Lei nº 8.666/93 veda expressamente tal conduta quando determina que os pagamentos realizados pela administração devam obedecer à estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades.

Destarte, ao assumir uma obrigação de despesa por meio de contrato, convênio, acordo, ajuste ou qualquer outra forma de contratação, o gestor deve verificar previamente se poderá pagá-la, valendo-se de um fluxo de caixa que levará em consideração *os encargos e despesas comprometidas a pagar até o final do exercício* (art. 42, parágrafo único, da LRF).

A disponibilidade de caixa, por conseguinte, deve constar de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada (art. 50, I, da LRF). Como exemplos de vinculações de recursos considerem-se os destinados a ações e serviços públicos de saúde, à manutenção e ao desenvolvimento do ensino, ao regime próprio de previdência do servidor e às operações de crédito com finalidade específica.

Ademais, importa ressaltar que “*Restos a pagar*” significam compromissos financeiros exigíveis que compõem a **dívida flutuante** e podem ser caracterizados como as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro. São, dito de outra forma, encargos incorridos no próprio exercício, sendo a parcela liquidada inscrita em Restos a Pagar Processados e a pendente de liquidação, em Restos a Pagar não Processados.

Lei 4.320, de 17 de março de 1964

**Art. 36.** Consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

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

Em regra, as despesas devem ser executadas e pagas no exercício financeiro. Extraordinariamente, podem ser cumpridas no exercício seguinte, desde que haja suficiente disponibilidade de caixa.

Anote-se ainda que, embora a restrição do art. 42, da LRF seja aplicável ao último ano do respectivo mandato, a LRF exige o equilíbrio intertemporal, ou seja, equilíbrio ao longo dos exercícios, entre as receitas e as despesas públicas, como pilar da gestão fiscal responsável.

Assim, o controle da disponibilidade de caixa e da geração de obrigações deve ocorrer simultaneamente à execução financeira da despesa em todos os exercícios e não somente no último ano de mandato, observadas as fontes dos recursos.

Desse modo, para verificar o cumprimento do art. 42, da LRF, o gestor deve estar atento ao Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, previsto no Manual de Demonstrativos Fiscais editado pela Secretaria do Tesouro Nacional vigente para o exercício, para confrontar o montante dos restos a pagar empenhados e não liquidados do exercício com a disponibilidade de caixa líquida, segregados por vinculação (fonte).

#### 2.4.1 Esclarecimentos necessários à aplicação da regra do art. 42, da LRF

##### a) A expressão “contrair obrigação de despesa”

O ato de “contrair obrigação de despesa” é considerado no momento da assunção da obrigação, ou seja, da emissão do ato administrativo gerador da despesa, da data de assinatura do contrato, convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres ou, na ausência desses, da data do empenho da despesa, na forma do art. 62 da Lei 8.666/1993 (Decisão Normativa TC 001/2018).

##### b) Distinção entre mandato e reeleição

Não há que se confundir mandato e reeleição para fins de cumprimento do art. 42, da LRF. Em que pese ser permitida ao titular do mandato a recondução ao cargo por meio do instituto da reeleição, as limitações impostas para contratação de despesa sem a respectiva disponibilidade

de caixa são relativas ao período de mandato e não ao período em que o agente público estiver no exercício do poder. Sendo assim, mesmo que o titular do poder seja reeleito, para a contratação de obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente no exercício deve existir a suficiente disponibilidade de caixa.

#### **c) Cancelamento de restos a pagar processados**

Em que pesem serem permitidas cláusulas exorbitantes no âmbito do direito administrativo, ambos os contratantes devem observar os princípios da probidade e da boa-fé. Isso significa que, embora se reconheça uma certa primazia da administração pública sobre o particular, não se justifica o cancelamento de restos a pagar processados, ou seja, se a obrigação foi cumprida pelo contratado, não há respaldo legal para o não pagamento.

Assim a regra é a proibição do cancelamento das despesas inscritas nesta conta. Excepcionalmente, admite-se o cancelamento dos restos a pagar processados no caso de prescrição, cujo prazo é de 5 (cinco) anos contados da data da inscrição (Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932). Nesta hipótese é necessário dar publicidade aos atos que autorizarem o cancelamento.

#### **d) Cancelamento de empenho e restos a pagar não processados**

O cancelamento de empenhos ou de despesas inscritas em restos a pagar, mesmo não processados, é medida que requer avaliação criteriosa. *‘A LRF não autoriza nem incentiva a quebra de contratos celebrados entre a administração pública’* e seus fornecedores e prestadores de serviços. Assim, embora possa ser penalizado o gestor irresponsável que deixe de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei (Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, art. 2º), não significa que ele possa lesar o fornecedor de boa-fé.

Ultrapassada a fase dos requisitos para a inscrição em restos a pagar não processados – disponibilidade financeira (art. 55, III, “b”, da LRF) e prazo vigente para cumprimento da obrigação pelo credor – o cancelamento de restos a pagar não processados deverá ser feito com base nos cri-

térios da oportunidade e da publicidade. O primeiro critério indica que somente após a análise do não cumprimento das obrigações, por quaisquer motivos, é que se promoverá o cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar. O segundo critério indica a necessidade de se dar publicidade aos decretos de cancelamento, permitindo aos interessados exercerem o direito à defesa de seus interesses.

#### **e) Obras e prestações de serviços plurianuais**

Obras e prestações de serviços plurianuais que ultrapassem o período estabelecido para a Lei Orçamentária Anual – LOA devem ser precedidas do cronograma físico-financeiro determinado pela Lei 8.666/1993. Nesses casos, a disponibilidade de caixa será afetada não pelo valor total da obra ou serviço, **mas pela parte ou fração do orçamento que corresponda à parte do cronograma orçamentário-financeiro do exercício financeiro.**

Portanto, em se tratando de obra plurianual contemplada no Plano Plurianual – PPA e na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, sendo discriminada a porção orçamentária a ela destinada, ao administrador em final de mandato cumpre pagar ou deixar disponibilidades em caixa na fonte vinculada àquelas respectivas despesas, apenas em montantes correspondentes às parcelas da obrigação liquidadas até o dia 31 de dezembro do exercício.

#### **f) Restrições previstas para o ente em caso de descumprimento do limite**

O descumprimento dos limites legais relativos aos restos a pagar impedirá, até a regularização da situação, que o ente da Federação receba transferências voluntárias. A observância do cumprimento do limite de inscrição em restos a pagar é um dos requisitos para a concessão de garantia, pela União, das operações de crédito pleiteadas pelos municípios.

### **2.4.2 Metodologia adotada pelo TCEES para aferição das obrigações assumidas em último ano de mandato frente aos limites impostos pela legislação para inscrição de restos a pagar**

Objetivando dar transparência à metodologia adotada pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo para aferição das obrigações

assumidas em último ano de mandato frente aos limites impostos pela legislação para inscrição em restos a pagar, apresenta-se a seguir, de forma detalhada, a metodologia aplicada na instrução dos processos de contas, objeto de apreciação pelo Tribunal.

<ENTE DA FEDERAÇÃO> – <PODER EXECUTIVO>  
 <IDENTIFICAÇÃO DO ÓRGÃO, QUANDO O DEMONSTRATIVO FOR ESPECÍFICO DE UM ÓRGÃO>  
 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL  
**DEMONSTRATIVO DA DISPONIBILIDADE DE CAIXA E DOS RESTOS A PAGAR**  
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL  
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA PADRÃO>

RGF – ANEXO 5 (LRF, art. 55, Inciso III, alínea "a")

RS 1.00

IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	DISPONIBILIDADE DE CAIXA BRUTA	OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS				INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA VERIFICADA NO CONSÓRCIO PÚBLICO	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (ANTES DA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)1	RESTOS A PAGAR EMPENHADOS E NÃO LIQUIDADOS DO EXERCÍCIO	EMPENHOS NÃO LIQUIDADOS CANCELADOS (NÃO INSCRITOS POR INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA)	DISPONIBILIDADE DE CAIXA LÍQUIDA (APÓS A INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO EXERCÍCIO)
		Restos a Pagar Liquidados e Não Pagos		Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados de Exercícios Anteriores	Demais Obrigações Financeiras					
		De Exercícios Anteriores	Do Exercício							
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g) = (a - (b + c + d + e) - f)	(h)		(i) = (g - h)
<b>TOTAL DOS RECURSOS NÃO VINCULADOS (I)</b>										
Recursos Ordinários										
Outros Recursos não Vinculados										
<b>TOTAL DOS RECURSOS VINCULADOS (II)</b>										
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Educação										
Transferências do FUNDEB										
Outros Recursos Vinculados à Educação										
Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde										
Outros Recursos Vinculados à Saúde										
Recursos Vinculados à Assistência Social										
Recursos Vinculados ao RPPS - Plano Previdenciário <sup>2</sup>										
Recursos Vinculados ao RPPS - Plano Financeiro										
Recursos de Operações de Crédito (exceto vinculados à Educação e à Saúde)										
Recursos de Alienação de Bens/Ativos										
Outros Recursos Vinculados										
<b>TOTAL (III) = (I + II)</b>										

FONTE: Sistema <Nome>, Unidade Responsável <Nome>, Data da emissão <dd/mmm/aaaa> e hora de emissão <hh e mmm>

NOTA:

1. Essa coluna poderá apresentar valor negativo, indicando, nesse caso, insuficiência de caixa após o registro das obrigações financeiras.
2. Nessa linha não devem ser informados os investimentos destinados à acumulação para pagamentos futuros

● **Coluna “Identificação dos Recursos”:** *nessa coluna identificam-se todas as fontes de recursos utilizadas pelo município seguindo a tabela de codificação de fontes do CidadES, parte fixa. Ou seja, a análise é realizada por fonte de recursos. Até o exercício de 2016 o TCEES adotou a metodologia de agrupamento de fontes considerando a ausência de procedimento automatizado que permitisse uma análise individualizada, entretanto, para o exercício de 2020 a apuração será por fonte. Tal exigência está explícita no parágrafo único do art. 8º, da LRF e a publicação do Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa e dos Restos a Pagar integra o conjunto de demonstrativos fiscais que compõem o Relatório de Gestão Fiscal - RGF, previsto no art. 55, III, “a”, da LRF. Sua elaboração e publicação pelos municípios já ocorre em todos os exercícios e, portanto, já é de conhecimento dos municípios que a identificação por fontes é uma exigência da LRF não apenas para o último ano de mandato.*

● **Coluna “Disponibilidade de Caixa Bruta”:** *nessa coluna serão evidenciados a disponibilidade financeira de cada fonte, conciliada. Ou seja, o valor de disponibilidades que o município possui depositado em suas contas bancárias deduzidos eventuais saldos em trânsito. É o valor contábil.*

● **Grupo de “Obrigações Financeiras”:** *nessas colunas serão evidenciados os compromissos já existentes para cada fonte de recursos. São eles: restos a pagar processados de exercícios anteriores e do próprio exercício; restos a pagar não processados de exercícios anteriores; e demais obrigações financeiras.*

Chama-se atenção para elevados saldos de restos a pagar de exercícios anteriores que impactam significativamente a disponibilidade de caixa. Assim, é importante que os gestores façam uma auditoria dessas obrigações avaliando se eventualmente não existem registros equivocados. E, em última análise, dado o nível de endividamento do município, há que se fazer uma reflexão quanto a possibilidade de negociação da dívida, aliviando o fluxo de caixa e consignando em orçamentos futuros a amortização desse passivo, observadas as regras impostas pela legislação vigente no que concerne aos limites e condições para constituição de dívida fundada.

Outra questão importante a ser avaliada diz respeito a dívida fluante. Essa também, dependendo do caso concreto, deveria ser objeto de auditoria e regularização. Recomenda-se, inclusive, que quando possível, o reconhecimento de valores consignados ocorra no mesmo período de competência, evitando-se a rolagem de saldos passivos e eventuais descontroles na gestão dessas obrigações.

● **Coluna “Insuficiência Financeira Verificada no Consórcio Público”:** *trata-se da insuficiência financeira (de caixa) verificada no consórcio público rateada entre os entes que participam do consórcio, observada a participação do município no contrato de rateio em cada consórcio. Destaque-se a importância da contabilização adequada, na competência devida, tanto no que se refere aos pagamentos realizados para os consórcios, quanto nos eventuais ajustes realizados na contabilidade do município decorrente das prestações de contas apresentadas pelos consórcios públicos.*

● **Coluna “Disponibilidade de Caixa Líquida (Antes da inscrição em restos a pagar não processados do exercício)”:** *nessa coluna serão apresentados os valores correspondentes às disponibilidades líquidas por fonte de recursos. Tais disponibilidades serão obtidas deduzindo-se das disponibilidades brutas os valores informados no grupo de obrigações financeiras e ainda os valores informados na coluna de insuficiências financeiras verificadas nos consórcios públicos. Essa disponibilidade líquida determina o limite para inscrição em restos a pagar não processados do exercício. Eventualmente essa coluna pode apresentar saldo negativo. Se esse saldo negativo for verificado em conta vinculada e se no grupo de fontes não vinculadas houver saldo positivo suficiente para saldar essas fontes negativas, a depender da inscrição de restos a pagar não processados em ambos os grupos, pode-se considerar que não houve infringência ao disposto no art. 42, da LRF, considerando que recursos não vinculados podem ser utilizados para saldar obrigações decorrentes de fontes vinculadas. O contrário, entretanto, não é permitido. Assim, se verificada insuficiência de disponibilidades, mesmo após haver uma “compensação” com disponibilidades de fontes não vinculadas, significa dizer que temos obrigações assumidas sem correspondentes recursos para saldá-las. Nesse caso, pode caracterizar o descumprimento.*

mento do art. 42, da LRF se verificado que dentre essas “obrigações descobertas” (sem disponibilidade financeira) há existência de obrigações contraídas e não pagas nos dois últimos quadrimestres do último ano de mandato. Essa é a primeira hipótese de infringência ao art. 42, da LRF.

- **Coluna “Restos a Pagar Empenhados e Não Liquidados do Exercício”:** aqui tem-se os valores que foram inscritos em restos a pagar não processados do exercício. Também restará descumprido o art. 42, da LRF se verificada a inscrição em restos a pagar não processados sem a suficiente disponibilidade de caixa cuja obrigação tenha sido contraída nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato. Essa é a segunda hipótese de infringência ao art. 42, da LRF.

Portanto, não será considerada infringência ao art. 42, da LRF quando, mesmo verificada a ausência de disponibilidade de caixa suficiente para saldar as obrigações assumidas restar caracterizado que as obrigações existentes foram contraídas antes dos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato. O que não significa, contudo, a hipótese de descumprimento de outros dispositivos legais, como por exemplo, a inobservância da ordem cronológica de pagamentos (art. 5º, da Lei 8.666/1993).

Por fim, é importante salientar que os Manuais editados pela Secretaria do Tesouro Nacional (MCASP e MDF) contém orientações detalhadas sobre todos os demonstrativos fiscais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, hipóteses de descumprimento às normas legais, exemplos práticos para elaboração dos demonstrativos do RGF e do Relatório Resumido de Execução Orçamentária – RREO, bases normativas, regras contábeis, etc.

## 2.5 ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÃO SEM AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Toda despesa pública deve ser precedida de autorização legislativa, por meio do orçamento. A Constituição Federal proíbe a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (art. 167, II, da Constituição Federal).

Da mesma maneira, a LRF estabeleceu condições para a geração de despesa decorrentes da criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental. Assim, o ato que cria despesa deverá ser acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de declaração do ordenador de despesa de que tem adequação com a LOA e compatibilidade com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Sem observar tais condições, a nova despesa será considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público (arts. 15, 16 e 29, §1º, da LRF).

Por outro lado, a Lei de Crimes Fiscais (Lei 10.028/2000) considera crime ordenar despesa sem autorização legislativa.

Assim, em regra, a despesa pública deve transitar pelo orçamento e a despesa a pagar deve ser efetivamente registrada na rubrica ‘restos a pagar’.

## 2.6 RECONDUÇÃO DA DÍVIDA AOS LIMITES LEGAIS

Os limites globais para o montante da dívida consolidada líquida dos municípios não poderão exceder a 1,2 vezes a receita corrente líquida.

No caso de desenquadramento, a regra permanente determina o retorno ao limite máximo em até 3 quadrimestres (1 ano), sendo 25% no primeiro quadrimestre e o restante (75%) nos segundo e terceiro quadrimestres.

1º Quadrimestre	2º e 3º Quadrimestres
Redução de 25%, pelo menos	Redução do excedente (até 75%)

Enquanto perdurar o excesso ou se o limite for excedido no 1º quadrimestre do último ano de mandato, ficará vedada a realização de operação de crédito, inclusive ARO, exceto para o refinanciamento de dívida mobiliária. Vencido o prazo de retorno e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará impossibilitado de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

- *Medida para redução do excesso de endividamento*

Obtenção obrigatória de superávit primário, inclusive por meio de limitação de empenho (art. 9º, da LRF).

**PLANEJAMENTO**

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Deixar de expedir ato determinando a limitação de empenho e movimentação financeira, nos casos e condições estabelecidos em lei.	Art. 9º, da LRF	Agente que lher causa	Multa de 30% dos vencimentos anuais	Art. 5º, III da Lei 10.028/2000
Deixar de demonstrar e avaliar até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre.	Art. 9º, § 4, da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato	Art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967

**RECEITA PÚBLICA**

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Não respeitar a regra de que o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de LOA.	Art. 12, § 2º, da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato	Art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967
Não colocar à disposição no prazo os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo	Art. 12, § 3º, da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato	art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967
Efetuar a renúncia de receita sem a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, sem atender ao disposto na LDO e a pelo menos uma das condições estabelecidas na lei.	Art. 14, da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato. Penas do Art.12, Inciso II, da Lei 8.429/1992	Art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967 e Art. 10, VII, da Lei 8.429/1992
Efetuar a renúncia de receita, no caso dela decorrer da condição de compensação permanente de receita, antes de implementadas as medidas dessa compensação.	Art. 14, § 2º, da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato	Art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967

## DESPESA COM PESSOAL

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Exceder o limite da despesa total com pessoal em cada período de apuração.	Art. 19, da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato	Art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967
Expedir ato que provoque aumento da despesa total com pessoal em desacordo com a Lei.	Art. 21, da LRF	Agente que lhe der causa	Reclusão de 1 a 4 anos	Art. 359-D, do Código Penal
Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento da despesa total com pessoal nos 180 dias anteriores ao final do mandato ou legislatura.	Art. 21, parágrafo único, da LRF	Agente que lhe der causa	Reclusão de 1 a 4 anos	Art. 359-G do Código Penal
Deixar de adotar as medidas previstas na lei quando a despesa total com pessoal exceder a 95% do limite.	Art. 22, parágrafo único, da LRF	Agente que lhe der causa	Reclusão de 1 a 4 anos	Art. 359-D, do Código Penal
Deixar de ordenar ou de promover, na forma e nos prazos da lei, a execução de medida para a redução do montante da despesa total com pessoal que houver excedido a repartição por Poder do limite máximo.	Art. 23, da LRF	Agente que lhe der causa	Multa de 30% dos vencimentos anuais	Art. 5º, IV da Lei 10.028/2000

## TRANSFERÊNCIA VOLUNTÁRIA

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Realizar ou receber transferência voluntária em desacordo com o limite ou condição estabelecida em lei.	Art. 25, § 1º, da LRF	Prefeito Municipal	Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos	Art. 1º, XXIII do Decreto Lei 201/1967
Utilizar recursos transferidos em finalidade diversa da pactuada.	Art. 25, § 2º, da LRF	Prefeito Municipal	Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos	Art. 1º, IV do Decreto Lei 201/1967

## DÍVIDA

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Exceder, ao término de cada ano, o refinanciamento do principal da dívida mobiliária do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido da atualização monetária.	Art. 29, § 4º, da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato	Art. 4º, VI do Decreto Lei 201/1967
Deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado.	Art. 31, da LRF	Prefeito Municipal	Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos	Art. 1º, XVI, da Decreto Lei 201/1967
Não obter o resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, com limitação de empenho.	Art. 31, § 1º, II, da LRF	Agente que lhe der causa	Multa de 30% dos vencimentos anuais	Art. 5º, III da Lei 10.028/2000
Estar acima do limite da dívida mobiliária e das operações de crédito além do limite de prazo.	Art. 31, § 2º, da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato	Art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967

## OPERAÇÃO DE CRÉDITO

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na LOA ou na de crédito adicional ou com inobservância de prescrição legal.	Art. 32 da LRF	Prefeito Municipal	Perda do cargo, com inabilitação, até 5 anos para exercício de qualquer função pública	Art. 1º, XVII do Decreto Lei 201/1967
Captar recursos a título de antecipação de receita de tributo ou de contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido.	Art. 37, parágrafo único, I, da LRF	Prefeito Municipal	Detenção de 3 meses a 3 anos. Perda do cargo e inabilitação por 5 anos	Art. 1º, XXI do Decreto Lei 201/1967

## DA OPERAÇÃO POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA ORÇAMENTÁRIA

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Contratar ou resgatar operação de crédito por antecipação de receita orçamentária em desacordo com a lei.	Art. 38, I, III e IV LRF.	Prefeito Municipal	Perda do mandato	Art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967

## RESTOS A PAGAR

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Ordenar ou autorizar a inscrição em restos a pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.	Art. 42 da LRF	Agente que lher causa	Detenção de 6 meses a 2 anos	Art. 359-B do Código Penal
Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei.	Art. 42 da LRF	Agente que lher causa	Detenção de 6 meses a 2 anos	Art. 359-F do Código Penal

## ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÃO NO FINAL DO MANDATO

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÕES	LEGISLAÇÃO
Ordenar ou autorizar a assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último ano do mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no mesmo exercício financeiro ou, caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa.	Art. 42 da LRF	Agente que lher causa	Reclusão de 1 a 4 anos	Art. 359-C. do Código Penal

## GESTÃO PATRIMONIAL

INFRINGÊNCIA		PENALIDADES		
DESCRIÇÃO	LEGISLAÇÃO	RESPONSÁVEL	SANÇÃO	LEGISLAÇÃO
Iniciar novos projetos sem estarem adequadamente atendidos aqueles em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público.	Art. 45 da LRF	Prefeito Municipal	Perda do mandato	Art. 4º, VII do Decreto Lei 201/1967



**3** Aspectos Gerais

 **3.1 A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO**

Ao longo de todo o mandato o administrador planejou, executou e fiscalizou ações e projetos que, juntos, irão formar o retrato final de sua gestão. Porém, a complexidade e o volume das ações realizadas exigem mecanismos de controle capazes de assegurar o alcance dos resultados pretendidos.

Nesta perspectiva, o sistema de controle interno deve ser visto como importante aliado do administrador. Por meio dele são obtidas informações de diversos setores e identificadas falhas, erros, desvios, fraudes e riscos potenciais, permitindo o desenvolvimento de ações de prevenção, correção e aperfeiçoamento da gestão, inclusas mudanças de estratégia sempre que as circunstâncias identificadas no dia a dia o exigirem.

Portanto, abrir mão de um sistema de acompanhamento dos atos públicos em uma administração gerencial significa assumir riscos desnecessários, que poderão culminar na responsabilização por impropriedades que, se submetidas ao crivo do controle interno, poderiam ser facilmente identificadas e saneadas.

Assim, o sistema de controle interno revela-se como ferramenta essencial de governança na medida em que oferece ao administrador a segurança e a confiança indispensáveis para o cumprimento das responsabilidades assumidas no decorrer de todo o mandato e no ano de encerramento da gestão.

Destaca-se:

**RESOLUÇÃO TC 227, DE 25 DE AGOSTO DE 2011 (alterada pela Resolução TC 257, de 07/03/2013)**

Dispõe sobre a criação, implantação, manutenção e fiscalização do Sistema de Controle Interno da Administração Pública, aprova o “Guia de orientação para implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública”, estabelece prazos e dá outras providências.

### 3.2 CONDUTAS VEDADAS AOS AGENTES PÚBLICOS EM ANO ELEITORAL

A Lei 9.504, de 30 de setembro de 1997 (Lei Eleitoral), apresenta algumas condutas que são vedadas aos agentes públicos no decorrer do mandato e, sobretudo, no ano e no período de campanha eleitoral. A norma visa garantir a probidade administrativa, a igualdade de oportunidades entre candidatos e a legitimidade das eleições, evitando os abusos de poder político e econômico e a prática de atos que possam interferir ou macular o processo eleitoral.

Tais regras impactam, sobretudo, nos casos em que exista possibilidade de reeleição dos prefeitos ou de favorecimento de aliados políticos.

A depender da vedação eleitoral, a conduta praticada pelo agente público poderá resultar nas seguintes consequências:

- *inelegibilidade;*
- *cassação do registro ou do diploma de eleito;*
- *suspensão imediata da conduta, quando for o caso;*
- *pagamento de multa;*
- *sanções constitucionais e administrativas;*
- *sanções da lei de improbidade administrativa.*

**\*Agente público** - todos os que exerçam, ainda que de forma transitória ou mesmo sem remuneração, por meio de eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nos órgãos ou entidades da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 73, §1º, da Lei nº 9.504/1997).

**CONDUTAS VEDADAS****No ano eleitoral**

<b>TIPO</b>	<b>EXEMPLO</b>	<b>OBSERVAÇÃO</b>	<b>LEGISLAÇÃO</b>
Ceder ou usar bens móveis ou imóveis pertencentes à administração pública.	Uso de veículos oficiais, computadores, mobiliário, prédios públicos etc.	Não se aplica a bem público de uso comum (ex.: praias, parques e ruas), nem à cessão de prédios públicos para realização de convenção partidária.	Art. 73, I, Lei Eleitoral (LE)
Usar materiais ou serviços públicos que ultrapassem as previsões dos órgãos.	Uso de material e serviço para envio de cartas aos eleitores etc.	Essas prerrogativas são dadas pelos regimentos e pelas normas internas.	Art. 73, II, LE
Ceder ou usar serviço de servidor ou de empregado público para comitê de campanha.	Servidores/empregados trabalhando em campanha durante o horário do expediente.	Permitido durante férias e licenças do servidor.	Art. 73, III, LE
Fazer uso promocional da distribuição gratuita de bens e serviços de caráter social, custeados pelo poder público.	Distribuição de cestas básicas ou qualquer outro bem ou serviço. Utilização de veículos da prefeitura para ostentar propaganda eleitoral.	É vedado o uso promocional em favor de candidato.	Art. 73, IV, LE
Distribuir gratuitamente bens, valores ou benefícios por parte da administração pública.	Distribuição de cestas básicas ou qualquer outro bem ou serviço.	Exceções: a) programas sociais já em execução; b) calamidade pública; c) emergência.	Art. 73, §§ 10 e 11, LE

Desde os três meses que antecedem as eleições até a posse dos eleitos			
TIPO	EXEMPLO	OBSERVAÇÃO	LEGISLAÇÃO
Nomear, contratar ou admitir, demitir sem justa causa, suprimir vantagens, dificultar/ impedir o exercício funcional, remover, transferir ou exonerar servidor público.	-	Exceções: a) cargos em comissão e funções comissionadas; b) Poder Judiciário, Ministério Público, Tribunais ou Conselho de Contas, Órgãos da Presidência da República; c) nomeação de aprovados em concurso público homologado até 3 meses antes da eleição; d) serviços públicos essenciais (com autorização do chefe do Poder Executivo - REspe 27.563/06); e) transferência ou remoção <i>ex officio</i> de militares, policiais civis e de agentes penitenciários.	Art. 73, V, LE
Realizar transferência de recursos.	Entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou destinação ao SUS (art. 25 da LRF).	Exceções: a) obra ou serviço já em andamento; b) calamidade pública; c) emergência	Art. 73, VI, "a", LE
Autorizar ou veicular publicidade institucional.	Divulgação dos feitos do governo, como, por exemplo, investimentos, obras, construção de escolas e de hospitais etc.	Exceções: a) grave e urgente necessidade pública (reconhecida pela Justiça Eleitoral); b) produtos ou serviços que tenham concorrência no mercado (ex.: correios e bancos públicos)	Art. 73, VI, "b", LE
Fazer pronunciamento, Em rádio ou TV, fora do horário eleitoral gratuito.	Qualquer pronunciamento Fora do horário eleitoral gratuito.	Exceção: Matéria urgente, relevante e característica das funções de governo, a critério da Justiça Eleitoral.	Art. 73, VI, "c", LE

Desde o início do ano eleitoral até três meses antes das eleições			
TIPO	EXEMPLO	OBSERVAÇÃO	LEGISLAÇÃO
Realizar despesas com publicidade institucional que excedam: I – a média dos gastos nos 3 últimos anos que antecedem o pleito; ou II – do ano anterior à eleição.	Divulgação dos feitos do governo como, por exemplo, obras, construção de escolas e de hospitais, investimentos etc.	-	Art. 73, VII, LE
Desde os 180 dias que antecedem as eleições até posse dos eleitos			
TIPO	EXEMPLO	OBSERVAÇÃO	LEGISLAÇÃO
Fazer, na circunscrição das eleições, revisão geral da remuneração de servidores públicos.	Desde os 180 dias que antecedem as eleições até a posse dos eleitos.	Reajustes acima da inflação do período reajustado.	Art. 73, VIII, LE
Nos três meses que antecedem as eleições			
TIPO	EXEMPLO	OBSERVAÇÃO	LEGISLAÇÃO
Contratar shows artísticos para animar inaugurações.	Gasto de recursos públicos para contratação de shows.	É vedada a utilização de recursos públicos para essa finalidade.	Art. 75, LE
Comparecer a inaugurações de obras públicas.	-	A simples presença física do candidato, sem nenhuma manifestação de caráter eleitoral, é o bastante para caracterizar a conduta vedada.	Art. 77, LE
A qualquer tempo			
TIPO	EXEMPLO	OBSERVAÇÃO	LEGISLAÇÃO
Fazer propaganda institucional na qual conste nome, símbolo ou imagem que caracterize promoção pessoal.	Qualquer forma de comunicação que permita a identificação do governante/candidato.	Caracterização de abuso de autoridade	Art. 74, LE Art. 37, § 1º, CF/1988

Fonte: <http://www.justicaeleitoral.jus.br/arquivos/tse-roteiro-de-direito-eleitoral-tabela-condutas-vedadas>

Acrescente-se a vedação prevista no art. 57-C e §1º da citada Lei Eleitoral, relativa à veiculação de propaganda eleitoral (paga ou gratuita) na internet, que deve ser observada a qualquer tempo. De igual modo, cabe ressaltar que as condutas previstas no art. 73, incisos I, II, III, IV, da mesma Lei, a bem do interesse público também devem ser evitadas ao longo de todos os anos.

Por fim, segundo entendimento do Tribunal Superior Eleitoral – TSE a norma do art. 73, §10, da Lei Eleitoral, impede no ano das eleições, o implemento de benefício fiscal referente à dívida ativa do município (ex.: Programa de Recuperação Fiscal - Refis), bem como o encaminhamento de projeto de lei à Câmara de Vereadores, objetivando a previsão normativa voltada a favorecer inadimplentes (Consulta TSE nº 1531-69/DF, rel. Min. Marco Aurélio, em 20/9/2011).



### 3.3 PROCESSO DE TRANSIÇÃO DE GOVERNO

O processo de transição reflete amadurecimento político e alto grau de comprometimento do administrador com a gestão pública. Por meio dele, são criadas condições para que o candidato eleito e sua equipe, antes da sua posse, receba os dados e informações necessárias para elaborar seu programa de governo, ao mesmo tempo em que se garante a continuidade da gestão e da prestação dos serviços públicos.

**Passo a passo da transição:**

#### 1º PASSO: INSTALAR A EQUIPE DE TRANSIÇÃO

A Constituição Estadual assegura ao candidato eleito, por meio da equipe de transição, o acesso às informações sobre o funcionamento da administração pública. Assim, tão logo o novo prefeito seja declarado eleito, a equipe deverá ser constituída.

A equipe de transição deverá ser disciplinada por lei municipal específica. Sugere-se que o ato normativo disponha sobre a previsão de início e encerramento, a finalidade e a forma de atuação.

É aconselhável, ainda, que a equipe seja composta por profissionais representantes da administração atual e futura. Nessa equipe, os representantes do setor contábil e do controle interno serão de fundamental importância no processo de conhecimento dos proce-

dimentos contábeis, financeiros, administrativos e de controle do respectivo poder.

A inexistência de norma não impedirá o acesso às informações por todos aqueles que sejam credenciados pelo prefeito recém-eleito. O descumprimento dessas regras poderá ser denunciado ao Tribunal de Contas.

A lei orgânica do município deverá garantir, em seu conteúdo, o acesso às informações sobre a administração municipal em curso pela equipe de transição democrática de governo. (Emenda à Constituição Estadual Nº 96/2013).

#### 2º PASSO: PREPARAR E APRESENTAR RELATÓRIOS

A administração deverá estar apta a elaborar e a apresentar relatório para a equipe de transição com o seguinte conteúdo mínimo:

- *Informação sucinta sobre decisões tomadas que possam ter repercussão de especial relevância para o futuro do órgão;*
- *Assuntos que requeiram adoção de providências, ação ou decisão da administração nos 100 primeiros dias do novo governo;*
- *Relação dos órgãos, entidades e organizações não-governamentais com os quais o município tem maior interação, informando a motivação dessa interação;*
- *Relação atualizada de nomes, endereços e telefones dos principais dirigentes do órgão ou entidade, bem como dos servidores ocupantes de cargos de chefia.*

#### 3º PASSO: DISPONIBILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES

Em final de mandato, o administrador deverá disponibilizar informações necessárias para a condução do processo de transição, atentando-se para os seguintes pontos:

- *As informações deverão ser prestadas na forma e no prazo que assegurem o cumprimento dos objetivos da transição governamental;*

- ◆ *À equipe de transição deverá ser assegurado o apoio técnico e administrativo necessário ao desempenho de suas atividades;*
- ◆ *Deverá ser proibida a retirada de documentos, equipamentos, programas ou quaisquer outros bens públicos das dependências da administração pela equipe de transição;*
- ◆ *Sugere-se a elaboração de atas das reuniões, que devem ser objeto de agendamento e registro, com indicação dos participantes, dos assuntos tratados, das informações solicitadas e do cronograma de atendimento das demandas apresentadas;*
- ◆ *As informações protegidas por sigilo só poderão ser fornecidas pela atual administração na forma e condições previstas na legislação;*
- ◆ *Deverá ser vedada a utilização da informação recebida pela equipe de transição para outras finalidades.*

Resumidamente, alguns procedimentos pertinentes no último ano de mandato do gestor público municipal:

- a. Disponibilizar dados considerados relevantes acerca do PPA, LDO e LOA, incluindo anexos e demonstrativos;
- b. Estabelecer data limite para emissão de empenho; data além da qual não se realizarão despesas, não se emitirão cheques e não se realizarão pagamentos, salvo nos casos estritamente necessários e inadiáveis, com prévia e expressa autorização do prefeito ou de servidor por ele designado;
- c. Disponibilizar dados sobre contas públicas (número das contas, agências e bancos), inclusive anexos com demonstrativos dos saldos disponíveis, devidamente conciliados, dos restos a pagar e da dívida fundada, bem como a relação de documentos financeiros de longo prazo, contratos de execução de obras, consórcios, convênios e outros, pagos e a pagar etc;
- d. Disponibilizar informações sobre valores médios mensais recebidos a título de transferências constitucionais e legais;

- e. Apresentar inventário atualizado dos bens patrimoniais e levantamento de bens de consumo existentes no almoxarifado;
- f. Apresentar relação com a estrutura funcional da administração pública com o demonstrativo do quadro dos servidores;
- g. Apresentar relação dos atos expedidos no período de 1º de julho a 31 de dezembro que importem na concessão de reajuste de vencimentos ou em nomeação, admissão, contratação ou exoneração de ofício, demissão, dispensa, transferência, designação, readaptação ou supressão de vantagens de qualquer espécie do servidor público estatutário ou não;
- h. Disponibilizar comprovante de regularidade com a Previdência Social;
- i. Disponibilizar informações sobre ações, projetos e programas de governo em execução, interrompidos, findos ou que aguardam implementação juntamente com as fontes de recursos e as razões que motivaram o eventual adiamento de implementação de projetos ou sua interrupção;
- j. Realizar o inventário de dívidas e haveres, bem como a indicação de outros assuntos que sejam objeto de processos judiciais ou administrativos, juntamente com a indicação do número do processo, das partes, do valor da causa e prazo, quando for o caso;
- k. Disponibilizar informações sobre a situação da prestação de contas das ações, dos projetos e dos programas em andamento e dos realizados com recursos de convênios, contratos de repasse ou financiamento (interno e/ou externo).

**Nota:** as informações fornecidas deverão apontar os prazos para tomada de decisão ou ação e respectivas consequências no caso de seu não atendimento.



## 3.4 RECOMENDAÇÕES DE BOAS PRÁTICAS

### 3.4.1 Decreto de encerramento de mandato

Recomenda-se ao prefeito municipal a edição de decreto de encerramento de mandato com antecedência necessária para que ações de transição sejam adotadas, com o fito de dar condições para que o novo gestor receba de seu antecessor todos os dados e informações necessários à instalação do novo governo.

Além do devido respeito aos princípios constitucionais, é importante que a transição governamental ocorra de maneira colaborativa, com transparência e planejamento, a fim de assegurar a continuidade dos serviços públicos e respeitar supremacia do interesse público.

Deve ser franqueado à equipe de transição de mandato, por exemplo, todo acesso às informações contidas em registros e documentos produzidos pela administração pública, especialmente àqueles relativos a sua política, organização e serviços, bem como às contas públicas e estrutura organizacional, programas, projetos, indicadores e metas.

### 3.4.2 Fechamento contábil para elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais que serão publicados e encaminhados pelo sucessor ao TCEES

As entidades do setor público têm por objetivo prestar serviços à sociedade, diferentemente da iniciativa privada que visa remunerar seus investidores. Entretanto, a base científica para evidenciar o seu patrimônio e se seus objetivos estão sendo atingidos é a ciência contábil, independente da iniciativa e propósito da entidade. E, nesse sentido, para que os fenômenos patrimoniais e os resultados das atividades desenvolvidas pelas instituições – sejam elas públicas ou privadas – possam ser evidenciados com fidedignidade e tempestividade, é necessário que a contabilidade esteja presente, sendo realizada sob as premissas principiológicas da ciência contábil, observando nas normas que a regulamentam.

Para além dos princípios e normas contábeis, que tem a qualidade e tempestividade da informação como premissas básicas, existem também leis

que reforçam a necessidade de registros tempestivos e críveis, à exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Acesso à Informação.

Assim, falar em tempestividade quando se trata de registros contábeis soa como algo corriqueiro. E nesse aspecto, a tempestividade torna-se um fator de grande importância quando vista sob a ótica da prestação de contas.

Considerando que os gestores públicos, à luz do art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal – abaixo transcrito – tem o dever constitucional de prestar contas, e considerando ainda que com o advento do encerramento do seu mandato, via de regra essa obrigação é adimplida pelo seu sucessor, esta Corte de Contas recomenda que os gestores em término de mandato se esforcem para realizar o maior número possível de registros contábeis no curso de sua legislatura, praticando os atos de gestão necessários, de forma que suas contas estejam em condições de serem prestadas à sociedade, aos órgãos de controle e aos demais interessados já nos primeiros dias do exercício seguinte.

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, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Nesse sentido, o decreto de encerramento de mandato citado no tópico anterior ganha especial relevância quando utilizado para fixação de prazos e delegação de responsabilidades relacionadas à adoção dos procedimentos contábeis necessários ao correto e tempestivo encerramento do exercício.

### 3.4.3 Envio das prestações de contas já exigíveis

Recomenda-se ainda, uma especial atenção do gestor no que se refere ao cumprimento das obrigações acessórias junto ao Tribunal de Contas.

Como já de conhecimento público, o tribunal, para o exercício de suas competências constitucionais, institui sistemas informatizados de uso obrigatório por seus jurisdicionados. Tais sistemas tem por objetivo padronizar o recebimento e automatizar o processo de análise dessas informações que subsidiam o exercício do controle externo.

Atualmente os sistemas informatizados vigentes e que se destinam ao recebimento dessas informações são: CidadES, LRFWeb e Geo-obras.

Todos esses sistemas e módulos que os integram encontram-se regulamentados por meio de resoluções, instruções normativas e portarias disponíveis no site do Tribunal de Contas. Nesses normativos estão dispostas as regras de envio, prazos, tipos de documentos, especificações das informações recebidas, dentre outras informações relacionadas.

Destacam-se as informações contábeis, dados relacionados às folhas de pagamentos, atos de pessoal (admissionais / aposentadoria / pensões), informações sobre obras e serviços de engenharia (contratações e execuções contratuais).

Recomendamos aos gestores em término de mandato que verifiquem a situação das unidades gestoras sob sua responsabilidade perante este Tribunal de Contas, constatando se todas as obrigações foram adimplidas em tempo hábil, a fim de zelar pelo princípio da transparência e evitar qualquer penalidade.

#### **3.4.4 Acompanhamento sistêmicos dos indicadores que constam no CidadES Controle Social**

O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo disponibiliza em seu portal CidadES Controle Social uma grande quantidade de informações úteis para a tomada de decisão no âmbito da administração pública municipal e estadual.

Assim, considerando que aspectos relacionados à gestão fiscal, bem como, aspectos relacionados à gestão patrimonial, orçamentária e financeira são objeto de análise nas contas submetidas à apreciação pelo Tribunal, recomenda-se que os gestores públicos acompanhem sistematicamente as informações ali dispostas.

Esse acompanhamento permitirá ao gestor conhecer a situação econômica e fiscal do poder ou órgão sob sua responsabilidade, permitindo a tomada de decisão de forma tempestiva, evitando-se por exemplo, o descumprimento de eventuais limites legais que poderiam refletir num julgamento irregular de suas contas, sujeitando-o às consequências que a legislação impõe.

## **REFERÊNCIAS**

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 27 jul. 2015.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 27 jul. 2015.

BRASIL. Lei n. 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – *Código Penal*, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. *Lei de Crimes Fiscais*.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 27 jul. 2015.

BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. *Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências*. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 27 jul. 2015.

BRASIL. Lei n. 9.504, de 30 de setembro de 1997. *Estabelece normas para as eleições*. Disponível em: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acesso em: 27 jul. 2015.

Brasil. Presidência da República. Secretaria de Relações Institucionais. *Orientações para o Gestor Municipal: encerramento de mandato/Secretaria de Relações Institucionais*. – Brasília: SRI, 2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional*. – 10ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2019. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 12 jun. 2019.

ESPÍRITO SANTO (Estado). **Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989**. Vitória, 1989. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 27 jul. 2015.

JOSÉ FILHO, Antonio. **A importância do controle interno na administração pública**. TRE-RS. 2008. Disponível em: <[http://www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE\\_controle\\_interno.PDF](http://www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF)>. Acesso em 3 ago. 2015.

MATO GROSSO. Governo de Mato Grosso. **Cartilha de Orientação aos Agentes Públicos**. Eleições 2014. Cuiabá: Auditoria Geral do Estado, 2014.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas. **Contas Públicas em Final de Mandato e no Período Eleitoral: Orientação aos Gestores Públicos Municipais**. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Cuiabá: TCE, 2008.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Regras de final de mandato. Orientações aos municípios**: revista jurídica da presidência. v. 10. ed. n. 91 jun-set. 2008. Disponível em: [www4.planalto.gov.br](http://www4.planalto.gov.br)

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas. **Orientações para o encerramento de mandato**. Porto Alegre, 2011.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas. **Orientação aos Gestores Públicos Municipais**. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. TCE, 2012.