

**Tribunal de Contas  
do Estado de São Paulo**

**CARTILHA**  
**Os cuidados  
do Prefeito com  
o mandato**

**Setembro 2008**







## CONSELHEIROS

EDUARDO BITTENCOURT CARVALHO

Presidente

EDGARD CAMARGO RODRIGUES

Vice-Presidente

FULVIO JULIÃO BIAZZI

Corregedor

ANTONIO ROQUE CITADINI

CLÁUDIO FERRAZ DE ALVARENGA

RENATO MARTINS COSTA

ROBSON MARINHO

2008

### **Supervisão**

Sérgio Ciquera Rossi  
Secretário-Diretor Geral

### **Coordenação**

Pedro Issamu Tsuruda  
Alexandre Teixeira Carsola  
Diretores dos Departamentos de Supervisão da Fiscalização

### **Elaboração**

Flávio C. de Toledo Jr  
Assessor Técnico da Secretaria-Diretoria Geral - SDG  
Sérgio Ciquera Rossi  
Secretário-Diretor Geral – SDG

### **Coordenação Gráfica**

José Roberto Fernandes Leão  
Supervisor da Revista do TCESP

## apresentação

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo é a instituição responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado de São Paulo e de seus Municípios, com exceção da Capital.

Em virtude disto, anualmente, esta Corte de Contas fiscaliza, “*in loco*”, mais de 3.000 unidades estatais, gerando, observados o contraditório e a ampla defesa, o correspondente juízo por parte dos eminentes Conselheiros integrantes do Tribunal.

Além desse exame anual de gestão financeira, o TCESP verifica, em separado, atos contratuais de maior vulto, a admissão de pessoal, aposentadorias e pensões, repasses a entidades não-governamentais, além de determinar, se necessárias, modificações em editais licitatórios, afastando imediatamente condições desvantajosas ao Erário.

Não bastasse todo esse esforço de fiscalização, o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo não se esquivava de seu papel pedagógico, objetivo permanente de todos aqueles que buscam o aperfeiçoamento da Administração Pública, melhorando, desta forma, a qualidade de vida de toda a população.

Para essa salutar missão, o Tribunal promove, periodicamente, encontros com agentes políticos e servidores públicos, por meio de sua Escola de Contas Públicas, produzindo manuais básicos, visando melhor orientar os que atuam na arrecadação e utilização do dinheiro recolhido compulsoriamente da sociedade.

Inegavelmente, é do resultado das políticas públicas municipais que mais depende a vida da população. A melhoria generalizada dos indicadores sociais brasileiros, registrada continuamente ao longo dos últimos trinta anos, é, sem dúvida alguma, explicado, em sua principal parcela, pelo árduo trabalho das Prefeituras Municipais.

Esta obra, “*Os Cuidados do Prefeito com o Mandato*”, é um instrumento adicional, disponibilizado pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, para que esta tarefa monumental de construção de um país mais justo e fraterno continue.

Por esta razão, o manual se inicia justamente com um tópico fundamental para o êxito de qualquer mandato: a gestão fiscal, mais especificamente, o planejamento orçamentário, cuja realização de maneira inadequada é motivo de parecer desfavorável e de recomendações anotadas nos votos dos Relatores.

Nesse sentido, também é apresentada de forma acessível a metodologia pela qual esta Corte analisa, com o devido rigor da Lei, itens que, pela própria relevância para a Sociedade, levam a um parecer negativo.

Exemplo grave, cujo banimento é meta permanente deste Tribunal, é o descumprimento da aplicação mínima em áreas como a Saúde e a Educação, assim como, a não-observância de normas elementares de responsabilidade fiscal (*desequilíbrio orçamentário-financeiro; aumento da dívida judicial e previdenciária; não-recondução, em 8 (oito) meses, ao limite da despesa laboral; não-atendimento às restrições de fim de mandato*) e o desrespeito ao limite financeiro da Constituição (*repasso excessivo à Câmara de Vereadores*).

Nesta mesma direção, são demonstradas as principais impugnações sobre gastos contabilizados em setores constitucionalmente protegidos, enunciando-se também procedimentos básicos na gestão das despesas municipais.

Outros pontos abordados são justamente a jurisprudência dominante desta Corte, os Comunicados já feitos aos órgãos fiscalizados, além do detalhamento de importantes fórmulas de cálculo.

De igual modo, o manual mostra a total improcedência de inúmeras alegações feitas em peças de defesa, entre as quais a de uma

suposta herança negativa da gestão anterior, como se não estivesse o Prefeito assumindo, de forma análoga aos dirigentes da iniciativa privada, aspectos negativos e positivos, ativos e passivos, débitos e créditos, ônus e bônus para os quais a população lhe conferiu um mandato.

Aqui, cumpre enfatizar que os pareceres prévios dos Tribunais das Contas, se confirmados pelo Poder Legislativo, passaram a ter maior significado com o recente entendimento firmado pelo Tribunal Superior Eleitoral – TSE, no sentido de que a mera propositura de ação judicial não mais livra da inelegibilidade o gestor que tenha contas rejeitadas. Nesse contexto, a elegibilidade só vem agora com medida liminar ou tutela antecipada, que suspenda a decisão sobre as contas (*TSE-RO 965, Rel. Min. Geraldo Grossi*).

Finalmente, como um alerta, são também analisados os descertos que, por via de regra, ensejam recomendações no corpo dos pareceres prévios, falhas essas que, reiteradas, indicam uma futura decisão negativa sobre o balanço geral do Prefeito.

Tenho certeza de que o presente trabalho, redigido de maneira simples, clara e objetiva, será fonte preciosa de consulta para os novos administradores públicos paulistas, sendo também de grande valor para contabilistas, orçamentistas, procuradores e agentes do controle interno e social.

**EDUARDO BITTENCOURT CARVALHO**

Presidente



# Índice

1. O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO.....	11
1.1. O Plano Plurianual .....	12
1.2. A Lei de Diretrizes Orçamentárias .....	12
1.3. A Lei Orçamentária Anual.....	13
1.4. Recomendações do TCESP quanto ao Planejamento Orçamentário.....	14
2. AS CAUSAS DO PARECER DESFAVORÁVEL.....	15
2.1. Não-Aplicação dos Mínimos Constitucionais na Educação.....	16
2.1.1. As glosas mais habituais na despesa educacional .....	17
2.1.2. Cautelas na Gestão da Despesa Educacional .....	19
2.1.3. O Saldo Remanescente do Fundo do Ensino Básico - FUNDEB .....	20
2.2. Não-Aplicação dos Mínimos Constitucionais na Saúde .....	20
2.2.1. As Glosas mais habituais na despesa com Saúde.....	21
2.2.2. Cautelas na Gestão da Despesa com Ações e Serviços de Saúde .....	22
2.3. O Déficit Orçamentário.....	22
2.3.1. Cautelas na Apuração do Resultado da Execução Orçamentária .....	24
2.3.2. Fórmula de Cálculo do Resultado da Execução Orçamentária .....	25
2.4. Insuficiente pagamento de precatórios judiciais.....	25
2.4.1. A contabilização dos precatórios judiciais .....	27
2.5. Repasse Excessivo à Câmara dos Vereadores .....	27
2.5.1. A Base de Cálculo do Repasse à Câmara dos Vereadores – A receita tributária ampliada do Município .....	28
2.6. Falta de Repasse Previdenciário .....	30

2.7.	Superação do limite da Despesa de Pessoal.....	30
2.7.1.	Fórmula de Apuração da Despesa de Pessoal .....	32
2.8.	Não-cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	32
2.9.	Aumento da Despesa de Pessoal nos últimos 180 dias do Mandato (art. 21, parágrafo único da LRF) .....	34
2.10.	Incorreta Aplicação da Receita com Multas de Trânsito .....	35
3.	OUTRAS RECOMENDAÇÕES DE GESTÃO FINANCEIRA .....	36
3.1.	Contratação de Pessoal por Tempo Determinado .....	36
3.2.	Os subsídios dos Agentes Políticos do Município – Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários .....	38
3.3.	A Transparência Fiscal .....	39
3.4.	Licitações e Contratos .....	40
3.5.	Cautelas na instrução de contratos relativos à criação, expansão e aprimoramento da ação governamental – art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal .....	40
3.6.	As Dispensas Licitatórias por Valor .....	42
3.7.	Os Royalties .....	43
3.8.	A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE .....	44
3.9.	O Cálculo da Dívida Consolidada .....	44
3.10.	Repasses a Entidades do Terceiro Setor .....	45
3.11.	Convênios firmados com a União e o Estado.....	46
3.12.	Tesouraria.....	47
3.13.	Almoxarifado.....	47
3.14.	Bens de Caráter Permanente .....	47
3.15.	Ordem Cronológica de Pagamentos .....	47
4.	BIBLIOGRAFIA .....	48
5.	ANEXOS.....	49

## 1. O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

Não planejar significa gastar mal o dinheiro público; em prioridades imediatistas, de conveniência, que à frente vão surgindo.

Quantos empréstimos, onerosos, precisaram ser feitos por falta de planificação de caixa? Quantas obras foram iniciadas e, depois, paralisadas, por ausência de recursos financeiros? Quanto déficit se fez por superestimativa da receita orçamentária? Quantos projetos se frustraram por não-articulação programática com outros empreendimentos governamentais? Quantos servidores foram admitidos em setores que nada tinham a ver com as reais prioridades da Administração?

Afora essas questões que justificam, à farta, a necessidade do planejamento orçamentário, nunca é demais recordar que a Lei de Responsabilidade Fiscal se assenta em duas pilstras básicas: a transparência fiscal e o planejamento no uso do dinheiro público (art. 1º, § 1º).

O insuficiente planejamento orçamentário tem sido o motivo básico pelo qual o Município não atinge a despesa mínima em Educação e Saúde; reincide em déficits orçamentários; vê aumentada sua dívida; aplica incorretamente receitas vinculadas (*multas de trânsito, royalties, CIDE*); enfim, incorre em várias e muitas mazelas que acarretam o parecer desfavorável desta Corte.

No Brasil, essa planificação se desdobra em 3 (três) leis; hierarquizadas e interdependentes (*art. 165, CF*):

- *o Plano Plurianual.*
- *a Lei de Diretrizes Orçamentárias.*
- *a Lei de Orçamento Anual.*

### 1.1. O Plano Plurianual – PPA

O PPA é plano orçamentário de médio prazo (4 anos), aprovado por lei de iniciativa exclusiva do Executivo.

Ao longo desse quadriênio, pode essa lei ser alterada também sob a iniciativa daquele Poder. É bem isso o que se depreende do art.167, § 1º da Constituição (“*lei que autorize a inclusão*”).

Conveniente essa possibilidade de modificação, na medida em que, no primeiro ano de gestão, convive o Prefeito com Plano Plurianual feito com as prioridades do antecessor.

Caso a lei orgânica municipal não enuncie prazos de tramitação legislativa do PPA, valem os ditos na Constituição Estadual (*art. 174, § 9º, I*):

- **Até 15 de agosto do primeiro ano do mandato executivo:** envio do projeto à Câmara dos Vereadores.
- **Até o encerramento da sessão legislativa:** Câmara dos Vereadores devolve o Autógrafo para sanção do Prefeito, disso se inferido que não pode o Legislativo rejeitar todo o projeto do Executivo.

### 1.2. A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

É a LDO um pré-orçamento detalhista; nela o Poder Executivo demonstra, todo ano, metas e prioridades de uso do dinheiro público, a política tributária, as metas de resultado entre receitas e despesas, os critérios para limitar gastos e distribuir subvenções, entre tantos outros aspectos de gestão financeira.

Ao longo da execução do orçamento-programa, pode a sobre-dita lei ser alterada mediante projeto de iniciativa do Executivo. Conveniente essa possibilidade, na medida em que, no primeiro ano de gestão, convive o Prefeito com LDO feita sob as prioridades do antecessor.

Não previstos na Lei Orgânica Municipal, os prazos de apreciação legislativa da LDO serão os que se apresentam na Constituição do Estado de São Paulo (*art. 174, § 9º, 2*):

- **Até 30 de abril:** envio do projeto à Câmara dos Vereadores;
- **Até o término do primeiro período da sessão legislativa** (meados de junho): devolução do autógrafo para sanção do Prefeito, disso se inferido que não pode o Legislativo rejeitar todo o projeto do Executivo.

### 1.3. Lei Orçamentária Anual – LOA

No cotidiano, no dia-a-dia da gestão financeira, é a LOA a peça mais importante para que se realizem as ações de governo. Aqui deve-se lembrar que, na Administração Pública, não se gasta um centavo sem a correspondente autorização orçamentária (*art. 167, I e II da CF*).

No curso de sua execução, a lei orçamentária pode ser alterada mediante os créditos adicionais, desdobrados esses nas seguintes espécies:

- *Suplementares*, destinados a reforçar dotação antes prevista;
- *Especiais*, destinados a criar dotação não antevista na lei de orçamento;
- *Extraordinários*, destinados a despesas urgentes e imprevistas.

Assim, descabe ao Prefeito alegar que seu antecessor não previu verba suficiente para as despesas mínimas (Educação, Saúde) ou, talvez, para os precatórios judiciais. Tal qual visto, a Lei nº 4.320, de 1964, apresenta remédio para omissões na programação orçamentária (*art. 40 a 46*).

De todo modo, na dinâmica da orçamentação, deve a Administração atentar para o que segue:

- *as vinculações da Saúde e Educação foram atendidas?*
- *previu-se superávit orçamentário para solver, ainda que parcialmente, o déficit financeiro vindo dos anos anteriores (dívida líquida de curto prazo)?*
- *os precatórios dos mapas dos Tribunais de Justiça e Trabalho estão alocados nas respectivas dotações?*
- *a despesa de pessoal se sujeita aos limites, por nível de governo e Poder, da Lei de Responsabilidade Fiscal?*

- *as receitas de multa de trânsito, da CIDE, de Royalties e de fundos especiais estão todas direcionadas às despesas pertinentes?*
- *previram-se novas obras sem que as antigas estivessem orçamentariamente provisionadas?*
- *os auxílios, subvenções e outros repasses ao terceiro setor estão precedidos de critérios na LDO e de especificação em lei própria (art. 26 da LRF)?*
- *O orçamento legislativo atende aos limites constitucionais da despesa total, remuneração do Vereador e folha de pagamento?*

Se as leis orgânicas municipais omitirem-se quanto aos prazos de tramitação da LOA, os Municípios poderão se referenciar nos tempos dispostos na Constituição do Estado (*art. 174, § 9º, 3*):

- **Até 30 de setembro:** envio do projeto orçamentário à Câmara dos Vereadores;
- **Até o encerramento da sessão legislativa:** devolução do Autógrafo para sanção do Prefeito, daqui se inferido que não pode a Câmara de Vereadores rejeitar todo o projeto do Executivo.

#### 1.4. Recomendações do TCESP quanto ao Planejamento Orçamentário

Na análise desses instrumentos, tem feito esta Corte recomendações a abranger exigências como as que seguem:

- I. o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) devem estabelecer, por programa de governo, custos estimados e metas físicas.
- II. os programas governamentais devem ser melhor previstos na lei orçamentária, evitando-se abertura de elevada margem de créditos suplementares por ato exclusivo do Poder Executivo.
- III. a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve estar municiada dos anexos de metas e riscos fiscais (*art. 4º, § 1º a 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal*).
- IV. a Lei de Diretrizes Orçamentárias deve prescrever critérios para limitação de empenho (*art. 4º, I, “b” da LRF*).
- V. a Lei de Diretrizes Orçamentárias precisa enunciar critérios para a subvenção de entidades do terceiro setor (*art. 4º, I, “f” da LRF*).

- VI. a Lei Orçamentária Anual deve abranger todas as entidades públicas do Município, atendendo ao princípio da unidade do orçamento público (*art. 165, § 5º, I da CF*).
- VII. a Lei Orçamentária Anual deve limitar a autorização prévia de créditos suplementares ao percentual da inflação esperada para o ano seguinte.
- VIII. a Lei Orçamentária Anual precisa detalhar o gasto até o nível do elemento (*art. 15 da Lei nº 4.320, de 1964*); eis aqui uma das recomendações feitas nas contas do Governador (*exercício de 2007*) e, também, o objeto de *Comunicado* emitido por este Tribunal:

**COMUNICADO SDG Nº 20/2006**

*O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo comunica que, em atendimento ao Princípio da Transparência da Gestão Fiscal Responsável, a discriminação da despesa na Lei do Orçamento deverá ser feita, no mínimo, por elementos econômicos, conforme determina o artigo 15 da Lei Federal n.º 4.320/64 e não até a modalidade de aplicação.*

*SDG, 23 de junho de 2006.*

*Sérgio Ciquera Rossi*

*Secretário-Diretor Geral*

*Publicado no DOE de 24/06/2006 página 17*

## 2. AS CAUSAS DO PARECER DESFAVORÁVEL

Tal qual antes já se disse, o insuficiente planejamento orçamentário tem sido motivo básico pelo qual o Município incorre nos descertos que conduzem ao parecer desfavorável:

1. *Não-aplicação dos mínimos constitucionais na Educação;*
2. *Não-aplicação do mínimo constitucional na Saúde;*
3. *Déficit orçamentário;*
4. *Insuficiente pagamento de precatórios judiciais;*
5. *Repasso excessivo à Câmara dos Vereadores;*
6. *Falta de repasse previdenciário;*
7. *Superação do limite da despesa de pessoal;*
8. *Não-cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal;*

9. Aumento da despesa de pessoal nos últimos 180 dias do mandato (*art. 21, parágrafo único da LRF*).
10. Aplicação incorreta das multas de trânsito.

### 2.1. Não-Aplicação dos Mínimos Constitucionais na Educação

Por força constitucional, todo ano deve o Município aplicar os seguintes percentuais:

- 25% na educação infantil e no ensino fundamental (*art. 212 da CF*);
- 60% do FUNDEB na remuneração dos profissionais do magistério da educação básica (*art. 60, XII do ADCT*).

Aqueles 25% incidem sobre toda a receita resultante de impostos, quer a diretamente arrecadada pela Administração Municipal (IPTU, ISS, ITBI, IRRF), quer a transferida pela União e Estado (FPM, ITR, ICMS, IPVA, IPI/Exportação, ITCMD). Aplicam-se os 25%, de igual modo, sobre a receita da dívida ativa tributária, a de multas e juros por impostos atrasados e a derivada da Lei Kandir.

A partir da Emenda Constitucional nº 53, de 2007, parte dos 25% não é mais necessariamente destinada ao ensino fundamental. Não mais persiste a obrigação de utilizar 60% naquela etapa de aprendizado ( $60\% \times 25\% = 15\%$  dos impostos).

Assim, ao longo dos 14 anos do Fundo da Educação Básica - FUNDEB, os Municípios podem aplicar, livremente, os 25% entre seus níveis de competência constitucional: **a educação infantil e o ensino fundamental** (*art. 211, § 2º da CF*).

Apesar de a lei nº 11.494, de 2007 preceituar que o FUNDEB seja todo utilizado no mesmo ano da arrecadação (*art. 21*), há nela contradição ao possibilitar que 5% possam ser despendidos no 1º trimestre do ano seguinte (*§ 2º daquele art. 21*).

Deve o Prefeito evitar o uso adiado daqueles 5% do FUNDEB; em vários Municípios, essa delonga indica, no ano-base, a não-aplicação dos 25% constitucionais. Eis a hipótese das localidades que recebem menos do que contribuem àquele fundo educacional (*perda relativa*).

Assim, a Comuna aplicará, em cada ano, os 25% da Educação e, se for o caso, o ganho obtido junto ao FUNDEB, o chamado “*plus*”.

### 2.1.1. As glosas mais habituais na despesa educacional

O não-atendimento aos mínimos da Educação tem sido o principal motivo para a negação das contas dos Prefeitos.

Para tanto, este Tribunal realiza deduções sobre a despesa apresentada pela Prefeitura. Essas glosas, via de regra, alcançam o que segue:

- **Restos a Pagar não quitados até 31 de janeiro do ano seguinte.**

*A grande vantagem dessa impugnação é descartar gastos não-liquidados, os quais, bem por isso, não beneficiaram a Educação no ano examinado; dito de outra forma, os bens, serviços e obras não foram, em tal exercício, destinados ao ensino local. Essas despesas glosadas, contudo, podem ser incluídas no ano em que são pagas, bastando a origem demonstrar a efetiva quitação. Tal expurgo pode ser assim exemplificado:*

*Restos a Pagar/Educação, inscritos em 31.12.2008..... R\$ 1.000  
 (-) Pagamento de RP/Educação até 31.01.2009..... R\$ 800  
 (=) Glosa de RP/Educação não pagos até 31.12.2009... R\$ 200*

- **Salário-Educação; Ganho Líquido do FUNDEB; Subvenções federais e estaduais; Rendimento das contas bancárias da Educação.**

*Eis os recursos da Educação que nada têm a ver com a receita de impostos. Na qualidade de adicionais, tais ingressos são abatidos da despesa total empenhada, no intuito de se afigurar, apenas e tão-somente, o gasto bancado pela receita de impostos, ou seja, a base sobre a qual se calcula o piso de 25% (art. 212 da CF).*

- **Despesas com pessoal em desvio de função.**

*É o caso de professores e outros profissionais do magistério que estão atuando em outras áreas da Administração Municipal. Essa vedação prevê-se na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB (art. 71, VI).*

- **Insumos e equipamentos utilizados na merenda escolar.**

*A mando da LDB, os programas suplementares de alimentação são estranhos à manutenção e desenvolvimento do ensino (art. 71, IV).*

- **Despesas com pessoal da merenda escolar terceirizada.**  
*Vinculados à empresa que produz, de forma terceirizada, a merenda escolar, as merendeiras, nutricionistas e demais funcionários nada têm a ver com os quadros da Educação do Município; não são profissionais do ensino público; não se qualificam na hipótese inclusiva do art. 70, I da LDB.*
- **Construção e manutenção de bibliotecas, museus e ginásios esportivos.**  
*Tais despesas só são aceitas quando tais instalações existem dentro de prédios escolares, para uso, único e exclusivo, de alunos da rede pública.*
- **Transporte e Bolsas de Estudo para alunos do ensino médio e superior; custos proporcionais da Secretaria da Educação com essas duas etapas de aprendizado.**  
*Sob a LDB, o Município só custeia esses níveis de ensino depois de aplicar 25% na educação infantil e no ensino fundamental (art. 11, V).*
- **Aquisições globais de bens e serviços, que também servem a vários outros setores da Administração (ex.: combustíveis, material de escritório, peças de reposição da frota).**  
*Claro está aqui o desvio de finalidade. Para evitar a glosa total, precisa a Educação local atestar, de forma cabal, sua própria cota de recebimento; isso, mediante carimbo e assinatura de servidor especialmente designado pelo Responsável da Educação.*
- **Despesas empenhadas em dotações estranhas às da Educação.**  
*O arranjo dos créditos orçamentários é proposto pelo Poder Executivo; autorizado pela Câmara de Vereadores. Se a Lei Orçamentária Anual repartiu as dotações entre os vários setores de atuação municipal, não cabe ao órgão do controle externo, sob apelo posterior do Município, sancionar qualquer outra distribuição orçamentária. Nunca é demais dizer que tal lei é tida a mais importante da Administração Pública.*
- **Quota da Educação no parcelamento de encargos sociais (INSS, FGTS e PASEP) quando, no ano de competência, a respectiva despesa foi também empenhada e apropriada no mínimo constitucional.**

*Por óbvio, um mesmo gasto não pode ingressar em dois exercícios: o ano do empenho do encargo patronal e, depois, o ano do parcelamento da dívida.*

- ***Aquisição de veículos escolares sem as condições exigidas pelo Código Brasileiro de Trânsito.***

*Tais veículos devem reunir adequadas condições de utilização; estar licenciados pelos competentes órgãos da fiscalização, dispondo de todos os equipamentos obrigatórios, sobretudo os de segurança.*

- ***Vale-refeição, cesta-básica, vale-transporte nos 60% do FUNDEB para os profissionais do magistério.***

*Em face de seu caráter indenizatório, não-remuneratório, tais despesas podem ser incluídas nos restantes 40% do FUNDEB; não nos 60%, vinculados, única e tão-somente, às parcelas remuneratórias (salário, vantagens, encargos patronais).*

### 2.1.2. Cautelas na Gestão da Despesa Educacional

- As folhas salariais dos profissionais da educação básica devem ser rubricadas por todos os membros do Conselho do FUNDEB (*art. 4º, II das Instruções TCESP nº 2, de 2007*).
- A documentação da despesa educacional precisa estar separada das demais (*art. 4º, I das Instruções TCESP nº 2, de 2007*). A propósito, a ocultação de gastos implica multa ao gestor, nos termos do art. 104, V da Lei Complementar nº 709, de 1993 (“*sonegação de processo, documento ou informação, em inspeções ou auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas*”).
- O recebimento de bens e serviços deve ser atestado por servidor especialmente designado pelo responsável do órgão municipal de Educação (*Secretário, Diretor ou Coordenador*).
- O balanço patrimonial precisa destacar as disponibilidades das contas bancárias da Educação (*art. 50, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal*).
- O uso do salário-educação diferencia-se da aplicação dos 25% de impostos (*art. 212 da CF*); não banca gastos de pessoal (*art. 7º da Lei nº 9.766, de 1998*), mas pode o salário-educação, tal qual contribuição social, ser despendido na merenda escolar e em programas de assistência à saúde (§ 4º, *art. 212 da CF*).

### 2.1.3. O Saldo Remanescente do Fundo do Ensino Fundamental – FUNDEF

A partir da operação, em janeiro de 2007, do FUNDEF, precaução especial há de se ter com a sobra financeira do extinto FUNDEF e seu uso exclusivo no ensino fundamental.

Bem por isso, este Tribunal emitiu o seguinte Comunicado:

#### **COMUNICADO SDG nº 18/2007**

*O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo comunica que, em face de recente aprovação das regras sobre uso dos recursos do Fundo do Ensino Básico – FUNDEF, os Municípios devem, a partir do registro financeiro de 31.12.2006, proceder à rigorosa conciliação da conta bancária FUNDEF, devendo os recursos remanescentes serem aplicados, exclusivamente e em tempo breve, no ensino fundamental, sob pena de afronta à Lei nº 9.424, de 1996 e ao parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal.*

São Paulo, 21 de Maio de 2007  
Sérgio Ciquera Rossi - SDG

## 2.2. Não-Aplicação do Mínimo Constitucional na Saúde

Por força constitucional, todo ano deve o Município aplicar 15% da receita de impostos em ações em serviços de Saúde (*art. 77, III do ADCT*).

Tal qual o é na Educação, tais 15% incidem sobre toda a receita resultante de impostos, quer a diretamente arrecadada pela Administração Municipal (IPTU, ISS, ITBI, IRRF), quer a transferida pela União e Estado (FPM, ITR, ICMS, IPVA, IPI/Exportação, ITCMD). Aplicam-se os 15%, de igual modo, sobre a receita da dívida ativa tributária e a de multas e juros por impostos atrasados.

Todavia, diferente da Educação, a receita compensatória da Lei Kandir não financia a Saúde; assim é porque tal receita não se dispõe, de forma explícita, na disciplina que institui o financiamento mínimo das ações e serviços de saúde: a *Emenda Constitucional nº 29, de 2000*.

Na base de cálculo, há de se incluir os 20% dos impostos pertencentes ao Fundo do Ensino Básico - FUNDEF, mesmo que parte deles não tenha retornado ao Município. Contudo e sob pena de dupla contagem, o efetivo recebimento do FUNDEF não ingressa em tal apuração.

### 2.2.1. As Glosas mais habituais na despesa com Saúde

A despesa mínima em Saúde é mais uma vinculação de receita determinada na Constituição. Nessa trilha, esta Corte emite parecer desfavorável ante a não-aplicação dos 15% de impostos. Para tanto, tem-se feito as seguintes impugnações:

- **Restos a Pagar não quitados até 31 de janeiro do ano seguinte.**
- *A grande vantagem dessa impugnação é descartar gastos não-liquidados, os quais, bem por isso, não beneficiaram a Saúde no ano examinado; dito de outra forma, os bens, serviços e obras não foram, em tal exercício, destinados aos serviços locais de saúde. Essas despesas glosadas, contudo, podem ser incluídas no ano em que são pagas, bastando a origem demonstrar a efetiva quitação. Tal glosa pode ser assim exemplificada:*
- Restos a Pagar/Saúde, inscritos em 31.12.2008.....R\$ 1.500
- (-) Pagamento de RP/Saúde até 31.01.2009.....R\$ 1.200
- (=) Glosa de RP/Saúde não pagos até 31.12.2009.....R\$ 300
- **Subvenções federais e estaduais; Repasses SUS (PAB, PSF); Rendimento das contas bancárias da Saúde; Multas da Vigilância Sanitária.**

*Eis aqui recursos que nada têm a ver com a receita de impostos. Na qualidade de adicionais, tais ingressos são afastados da despesa empenhada, no intuito de se afigurar, apenas, o gasto bancado pela receita de impostos, ou seja, a base sobre a qual se calcula o piso constitucional de 15%.*

- **Despesas com pessoal em desvio de função.**  
*É o caso de profissionais da Saúde que estão atuando em outras áreas do Município.*
- **Planos fechados de Saúde para servidores.**  
*Tal despesa contraria o princípio da universalidade e amplo acesso de que trata o art. 198 da Constituição.*
- **Aquisições globais de bens e serviços, que também servem a vários outros setores da Administração (ex.: material de escritório, combustíveis, reparos em viaturas).**  
*Claro está aqui o desvio de finalidade. Para evitar a glosa total, precisa a Saúde local atestar, de forma cabal, sua própria cota de recebimento; isso, mediante carimbo e assinatura de servidor especialmente designado pelo Responsável da Saúde.*

- ***Despesas empenhadas em dotações estranhas às da Saúde.***

O arranjo dos créditos orçamentários é proposto pelo Poder Executivo; autorizado pela Câmara de Vereadores. Se a Lei Orçamentária Anual repartiu as dotações entre os vários setores de atuação municipal, não cabe ao órgão do controle externo, sob posterior apelo do Município, sancionar qualquer outra distribuição orçamentária. Nunca é demais dizer que tal lei é tida a mais importante da Administração Pública.

- ***Quota da Saúde no parcelamento de encargos sociais (INSS, FGTS e PASEP) quando, no ano de competência, a respectiva despesa foi também empenhada e apropriada no mínimo constitucional.***

Por óbvio, um mesmo gasto não pode ingressar em dois exercícios: o ano do empenho do encargo patronal e, depois, o ano do parcelamento da dívida.

- ***Limpeza urbana e remoção de resíduos sólidos (lixo); alimentação e nutrição.***

### 2.2.2 . Cautelas na Gestão da Despesa com Ações e Serviços de Saúde

- As folhas salariais dos profissionais da saúde devem ser rubricadas por todos os membros do Conselho Municipal de Saúde (*art. 6º, II das Instruções TCESP nº 2, de 2007*).
- O recebimento de bens e serviços deve ser atestado por servidor especialmente designado pelo responsável do órgão municipal da Saúde (*Secretário, Diretor ou Coordenador*).
- O balanço patrimonial precisa destacar as disponibilidades das contas bancárias da Saúde (*art. 50, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal*).
- Todos os recursos da Saúde devem ser movimentados pelo respectivo fundo especial (*Emenda Constitucional nº 29, de 2000*).

## 2.3. O Déficit Orçamentário

Em cada ano civil (*exercício financeiro*), o resultado entre receitas arrecadadas e despesas empenhadas é, sem dúvida, o mais importante na avaliação financeira das esferas locais de governo. Põe-se aqui o resultado da execução orçamentária.

É bem assim pois são menos importantes os demais resultados fazendários, conquanto:

- a.** Imensa parte dos Municípios tem baixo estoque de dívida de longo prazo (*consolidada*); para eles têm pouco significado os resultados *primário e nominal*.
- b.** O resultado patrimonial não espelha valores reais, posto que os ativos governamentais não são atualizados monetariamente; a Lei nº 4.320, de 1964, não impõe essa correção; apenas a indica (*art. 104, § 3º*).
- c.** O *resultado econômico* também não revela cifras reais, conquanto bens de uso comum do povo não geram incremento patrimonial (*ex.: construção de parques, praças, viadutos, pontes, estradas vicinais*).

Demais disso, por meio do resultado orçamentário se vê o nível de variação da dívida que mais pesa ao Município: a de curto prazo; esta, nada mais é do que o déficit financeiro (*diferença entre ativo e passivo financeiros do balanço patrimonial, ou seja, entre disponibilidades de caixa e débitos de curta exigibilidade*).

Em suma, a sobra financeira gerada pelo superávit orçamentário reduz a dívida líquida de curto prazo. Em sentido contrário, o déficit orçamentário aumenta, mais ainda, esse tipo de dívida, composta, no mais das vezes, por Restos a Pagar sem cobertura de caixa.

Ante o fato de a Lei de Responsabilidade Fiscal induzir superávits orçamentários para a redução da dívida pública, este Tribunal recusa déficits orçamentários, mesmo os de baixa monta; isso, desde que carregue ainda o Município Restos a Pagar sem cobertura monetária.

Assim sendo, esta Corte não vem mais se orientando pela antiga margem de tolerância de 10%.

Reforça esse juízo negativo o fato de o Prefeito, ao longo do exercício, ter sido alertado sobre o déficit que se avizinhava e, nem assim, adotar políticas de limitação da despesa não-obrigatória (*art. 9º da LRF*).

Todavia, um déficit orçamentário pode ser absolutamente lícito, desde que amparado no superávit financeiro do exercício anterior. É bem a isso o que se refere o art. 43, § 1º, I, da Lei nº 4.320, de 1964.

Dessa cobertura financeira, por outro lado, há de ser excluído o superávit financeiro dos regimes próprios de previdência; tal dinheiro está absolutamente vinculado; não pode, em hipótese alguma, custear qualquer outra despesa do Município (*Lei nº 9.717, de 1998 e art. 43, § 1º da LRF*).

### 2.3.1. Cautelas na Apuração do Resultado de Execução Orçamentária

Fundamental a correta apuração do resultado de execução orçamentária. Para tal e sob pena de futura retificação por parte da Auditoria desta Corte, deve a Administração atentar para o que segue:

- a. Haja vista o art. 71, I e II da Constituição, este Tribunal aprecia, uma a uma, as entidades públicas do Município, fazendo juízo individual sobre Prefeituras, Autarquias, Fundações e Empresas Estatais. Nesse passo, os balanços orçamentário e financeiro da Administração direta devem conter, apenas, os números da Prefeitura e Câmara.
- b. A despeito do art. 38 da Lei nº 4.320, o cancelamento de Restos a Pagar não deve gerar, em contrapartida, uma receita orçamentária fictícia, escritural, de “*papel*”; tal fato deve ser escriturado independente da execução orçamentária; foi bem isso o que se recomendou para as contas do Governador do Estado (*exercício de 2007*).
- c. Mesmo que líquida e certa, não pode ser orçamentariamente contabilizada a receita que ainda não virou dinheiro no caixa do Município. Por isso, erra a Portaria STN nº 447/02 ao contrariar o regime de caixa da receita (*art. 35, I da Lei nº 4.320, de 1964*).
- d. Em face da Portaria Interministerial nº 163, de 2001, meros repasses a Autarquias, Fundações e Empresas não mais oneram a despesa orçamentária da Prefeitura. De outro lado, essa ajuda financeira representa efetiva saída de dinheiro; uma redução da receita arrecadada pela Prefeitura. Diante disso, essas transferências devem somar-se à despesa orçamentária da Prefeitura.
- e. Tendo em vista o regime de competência da despesa e a norma do prévio empenho, não se pode empenhar despesas de

peçoal de dezembro no início do ano seguinte (*art. 35, II c.c. art. 60 da Lei nº 4.320, de 1964*).

### 2.3.2. Fórmula de Cálculo do Resultado da Execução Orçamentária

EVENTO	VALOR (R\$)
Receita Arrecadada	
(-) Receita de cancelamento de Restos a Pagar	
(-) Receitas que, de fato, não ingressaram no caixa, mesmo que líquida e certa a futura entrada	
(-) Despesa Empenhada	
(-) Transferências financeiras a Autarquias, Fundações e Estatais Dependentes	
(-) Despesas de pessoal incorridas, mas somente empenhadas no ano seguinte ( <i>ex.: folha de pagamento de dezembro, encargos, 13ª</i> )	
(=) Resultado da Execução Orçamentária ( <i>superávit ou déficit</i> )	

### 2.4. Insuficiente pagamento de precatórios judiciais

Após vários alertas aos Municípios, este Tribunal vem recusando balanços que, em cada ano civil, não realizam o seguinte pagamento mínimo:

TIPO DE DÍVIDA JUDICIAL	VALOR (EM R\$)
último mapa orçamentário do Tribunal de Justiça do Estado ( <i>precatórios novos</i> )	
(+) parcela decenal da Emenda Constitucional nº 30, de 2000	
(+) requisitórios de baixa monta, incidentes no próprio exercício ( <i>Lei nº 10.259, de 2001</i> )	
(+) 10% do estoque de precatórios constituídos em exercícios anteriores ( <i>precatórios antigos não alcançados pela Emenda 30</i> )	

Atendidas as sobreditas parcelas, o Município estará satisfazendo à norma constitucional (*art. 100, § 1º*) e a basilar escopo de

responsabilidade fiscal: a redução progressiva da dívida governamental.

Em tal procedimento nem sempre se liquidam os precatórios mais recentes, vindos no mapa do Tribunal de Justiça, mas, em obediência à ordem cronológica de pagamentos, quitam-se antes os débitos judiciais mais antigos.

Nisso tudo, o que vale é o efetivo pagamento dos precatórios e requisitórios judiciais. De nada adianta prever em orçamento e até empenhar, se o pagamento de fato não se efetiva.

Outro frágil argumento é o de que o anterior Prefeito deixou de prever, no orçamento, verbas para os precatórios. Ante tal omissão, o atual Alcaide tem remédio na Lei 4.320: são os *créditos especiais* para criar dotação não prevista na lei de orçamento ou os *créditos suplementares* para reforçar verba insuficientemente dotada (*art. 41, I e II*).

Ainda, não há de se alegar que o mapa orçamentário do Tribunal de Justiça compareceu só depois de 1º de julho, o prazo final da Constituição (*art. 100, § 1º*). Tal mapa é apenas lembrete daquela Corte Judiciária sobre precatórios que adentraram a Prefeitura ao longo do regulamentar período requisitorial (*2 de julho até 1º de julho do ano subsequente*). Nesse caso, o que vale é o período requisitorial; não a data de recebimento do mapa orçamentário.

Também insubsistente é o argumento de que o precatório está sendo contestado na esfera judicial. Para este Tribunal de Contas, só outra decisão do Poder Judiciário pode suspender a exigência de pagamento:

*“Os precatórios foram constituídos e liquidados pelo Poder Judiciário. Evidentemente, o mero ajuizamento de pedido de revisão do valor não suspende o requisitório judicial. Para isso, teria que haver determinação expressa da ordem. Só quem requisita pode desconstituir a requisição. No caso, porém, nenhuma determinação nesse sentido, ainda que cautelar, foi expedida pelo Judiciário; ao contrário, a tutela antecipada foi negada. Logo, o pagamento deveria ter sido feito” (in: TC 2792/026/05).*

Assim, o mero pedido não afasta a necessidade do antes explicado pagamento mínimo; há de haver alguma decisão judicial favorável ao Município.

#### 2.4.1. A contabilização dos precatórios judiciais

Falha relevante é a de não contabilizar precatórios antigos; vencidos e não pagos. Eis aqui um dos chamados “*esqueletos fiscais*”, ou seja, a ocultação de passivo que distorce resultados patrimoniais e o basilar princípio da evidenciação contábil (*art. 83 da Lei nº 4.320, de 1964*).

Desde que contabilmente reconhecidos, os precatórios compõem em dois grupos do Balanço Patrimonial:

- *Passivo financeiro (de curto prazo)* – precatórios vencidos e não pagos no ano devido (*Restos a Pagar*).
- *Passivo permanente (de longo prazo)* – prestações ainda não vencidas do parcelamento decenal da Emenda Constitucional nº 30, de 2000.

Deve a Contabilidade abrir *subconta específica* para que os precatórios não se embutam, de forma indistinta, em itens genéricos e de baixa transparência como “*Restos a Pagar*” ou “*Obrigações de Longo Prazo*”.

Demais disso, precisa o Município dispor de livro contendo as seguintes informações: *data do ajuizamento, data de recebimento/apresentação, número do precatório, tipo da coisa julgada, nome do beneficiário, valor do precatório e data do trânsito em julgado*.

No caso dos precatórios vencidos e não pagos, labora em erro a entidade que cancela o empenho da despesa, transferindo o débito para o passivo de longo curso; isso porque tal exigibilidade tem, sempre, natureza de curtíssimo prazo (resíduos a pagar).

#### 2.5. Repasse Excessivo à Câmara dos Vereadores

Incorre em crime de responsabilidade o Prefeito que à Câmara transfere mais do que possibilita a Constituição. É o que se vê no § 2º do art. 29-A da Lei Maior.

Diante disso esta Corte emite parecer desfavorável ante essa impropriedade de gestão.

Também, o Presidente da Câmara tem suas contas rejeitadas, posto que autorizou despesa superior ao limite constitucional.

E, no caso, não há de se dizer que a Prefeitura se restringiu a transferir o previsto na lei orçamentária; isso porque o orçamento

camarário tem limite, conhecido logo no início de cada exercício, posto que baseado em receita do ano anterior.

Ante o exposto, o Chefe do Executivo deve se mirar nas seguintes barreiras percentuais, calculadas sobre a receita municipal do ano anterior, nisso considerado que o gasto com inativos não ingressa na apuração.

DESPESA TOTAL DO LEGISLATIVO MUNICIPAL	
NÚMERO DE HABITANTES DO MUNICÍPIO	PERCENTUAL MÁXIMO EM RELAÇÃO À RECEITA TRIBUTÁRIA AMPLIADA
Até 100.000	8%
De 100.001 a 300.000	7%
De 300.001 a 500.000	6%
Mais de 500.000	5%

#### 2.5.1. A Base de Cálculo do Repasse à Câmara dos Vereadores – A receita tributária ampliada do Município

Sobreditos percentuais incidem não apenas sobre os tributos arrecadados pelo próprio Município; aplicam-se também sobre os impostos transferidos pela União e Estado. Daí que a base de apuração se chama receita tributária ampliada:

Receita tributária própria (IPTU, ISS, ITBI, taxas e contribuição de Melhoria)
(+) 100% da Receita de transferências federais (FPM, IR, ITR, IPI/Exportação, IOF/ouro)
(+) 100% da Receita de transferências estaduais (ICMS, IPVA)
(+) 100% da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE
(=) Base sobre a qual se apura o limite da despesa legislativa

De outro lado e conforme a Portaria SOF/STN nº 163/01, a *Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública*, a CIP não é contribuição de melhoria; não compõe a receita tributária, afastando-se, via de consequência, da sobredita base de cálculo. Ou seja, entra a CIDE, por força do art. 159 da CF, mas não a CIP, vez que esta receita tributo não é.

Da mesma forma, incorreta é a agregação das seguintes receitas:

- *dívida ativa tributária;*
- *multa e juros por impostos atrasados;*
- *derivadas da Lei Kandir;*
- *taxas e contribuições arrecadadas por entidades da Administração indireta.*

É bem assim pois, ao se fazer leitura comparativa, o financiamento da Educação se baseia na “*receita resultante de impostos*” (art. 212 da CF); salta aqui aos olhos a amplitude, a elasticidade, a largueza de tal parâmetro, permitindo-se incluir não somente os impostos, mas, de igual modo, os acessórios decorrentes (*dívida ativa de impostos e multas pelo atraso de recolhimento*). Neste caso, conforma-se, à perfeição, o princípio de que o acessório acompanha o principal.

Mesmo diante dessa flexibilidade inclusiva, a lei do Fundo do Ensino Básico – FUNDEB (nº 11.494, de 2007), precisou dizer, de forma expressa, que a dívida ativa se integra à base de cálculo do ensino.

Diferente disso, a norma que ora nos interessa, a que limita a despesa da Câmara (art. 29-A da CF), solicita leitura restritiva; nela se enunciam, de modo terminativo, cabal, não-exemplificativo, todas as receitas que balizam os limites financeiros da Edilidade.

Assim, sob a padronização nacional da receita pública, a receita da dívida ativa (código 1930.00.00) compõe item absolutamente diferenciado da *receita tributária* (código 1100.00.00) e da *receita de transferências intergovernamentais* (código 1720.00.00) (segundo Portaria Interministerial nº 163, de 2001).

Toda essa linha de pensamento, por simetria, está a justificar a também não-inclusão das receitas de multa e juros por impostos atrasados e as provindas da Lei Kandir.

Além disso, a despesa da Câmara não pode alcançar as taxas cobradas por autarquias municipais. É dessa forma porque o art. 168 da CF determina a função provedora da Prefeitura, ou seja, os dinheiros da Câmara saem, única e tão-somente, do Caixa Central do Município; jamais das entidades da Administração indireta. Em face de sua especialização, autarquias não podem nunca financiar a atividade legislativa.

## 2.6. Falta de Repasse Previdenciário

Quer destinada ao órgão municipal que administra o regime próprio de previdência, quer dirigida ao Instituto Nacional de Previdência Social – INSS, a falta de repasse das quotas patronais e funcionais aumenta, consideravelmente, a dívida municipal; implica várias e muitas sanções aos Municípios e, no caso do não-recolhimento da parcela dos segurados, tipifica crime de apropriação indébita (*Lei nº 9.983, de 2000*).

Sabido e consabido que boa parte do endividamento municipal de longo prazo tem a ver com confissões de dívidas patronais, sobretudo as de caráter previdenciário.

Por tais motivos, eis aqui mais um motivo para o parecer desfavorável: o não-recolhimento previdenciário.

Nesse cenário, parcelamentos posteriores dessa dívida, em regra, não solvem o desacerto, conquanto, no exercício apreciado, a omissão restou patente, vindo isso a aumentar a dívida, o que compromete orçamentos futuros.

Quanto ao não-recolhimento do INSS dos agentes políticos (Prefeito e Vice-Prefeito) e malgrado a Lei nº 10.887, de 2004, restabelecer contribuição suspensa por Resolução Senatorial (*nº 26/2005*), entende este Tribunal caber ao Município apreciar sua própria especificidade previdenciária, adotando as decisões que se mostrarem mais convenientes (*TC 29.970/026/03 – Tribunal Pleno*).

Também, vale lembrar que a dívida previdenciária deve estar claramente evidenciada no passivo patrimonial da Administração; sem isso, comparece outra falha relevante: a distorção dos resultados contábeis e a não-atenção a princípio hoje basilar, o da transparência fiscal.

## 2.7. Superação do limite da Despesa de Pessoal

Sob a Lei de Responsabilidade Fiscal, o Município, como um todo, não pode gastar mais de 60% da receita com pessoal (art. 19, III), o que abarca os seguintes objetos de gasto:

- Vencimentos e vantagens fixas;
- Obrigações patronais (recolhimentos previdenciários, FGTS, PASEP).

- Outras despesas variáveis (*horas extras, substituições, entre outras*);
- Aposentadorias;
- Pensões;
- Contratações por tempo determinado;
- Salário-Família dos servidores estatutários;
- Contratos de terceirização de mão-de-obra;
- Sentenças judiciais referentes a demandas trabalhistas;
- Indenizações e restituições de índole trabalhista

Sobredita lei repartiu aqueles 60% entre os Poderes estatais; no Município, *54% para o Executivo e 6% para o Legislativo*, calculados ambos sobre o denominador comum da LRF: *a receita corrente líquida* (art. 20, III).

Aquele percentual do Executivo também comporta as entidades da Administração indireta, ou seja, não há limites específicos para Autarquias, Fundações ou Estatais Dependentes.

Verificados excessos nessas entidades descentralizadas, pode o Alcaide propor, na Lei de Diretrizes Orçamentárias, barreiras específicas.

A despesa de pessoal é apurada de quatro em quatro meses; em abril, agosto e dezembro, incorporando-se os números ao relatório de gestão fiscal (*art. 55, I, "a" da LRF*).

Ultrapassado o específico limite, o Poder Executivo dispõe de 8 (oito) meses para o ajuste, feito pelo aumento da receita ou pela via da redução da despesa de pessoal; neste caso segundo as formas ditas na Constituição (*corte de 20% dos cargos em comissão; exoneração de servidores não estáveis, entre outras medidas; § 3º do art. 169*).

Nesse diapasão, comparece mais um motivo de parecer desfavorável: a não-recondução, em 2 quadrimestres, da despesa de pessoal.

Essa elasticidade de 8 meses não vale em ano de eleição; aqui, as sanções aplicam-se de imediato (*art. 23, § 4º, LRF*), inclusive o risco do sobredito parecer negativo.

Tais sanções referem-se ao impedimento de o Município receber transferências voluntárias da União e do Estado, obter garan-

tias e contrair empréstimos ou financiamentos (*art. 23, § 3º, LRF*). Não bastasse isso, fica o Prefeito sujeito à multa equivalente a 30% de seus vencimentos anuais (*art. 5º, IV da Lei nº 10.028, de 2000*).

### 2.7.1. Fórmula de Apuração da Despesa de Pessoal

A despesa de pessoal é calculada tal como segue:

Despesas empenhadas nas sobreditas rubricas de pessoal	\$
(-) Indenização por demissão de servidores ou empregados	\$
(-) Despesas de incentivo à demissão voluntária	\$
(-) Despesas com precatórios trabalhistas de competência anterior a 12 meses	\$
(-) Contribuição dos servidores ao regime próprio de previdência	\$
(-) Contribuição patronal ao regime próprio de previdência	\$
(-) Receitas de compensação previdenciária	\$
(-) Receitas diretamente arrecadadas pelo RPPS (rendimentos, alienações)	\$
(÷) Receita Corrente Líquida	\$
(=) Percentual da despesa de pessoal	\$

## 2.8. Não-cumprimento do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal

Esse artigo faz parte das restrições fiscais de último ano de mandato:

*“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”.*

No derradeiro ano de gestão, deve o Prefeito quitar despesas empenhadas entre maio e dezembro ou, no mínimo, reservar dinheiro para que assim o faça seu sucessor.

Descumprir essa norma gera enquadramento penal (*art. 359-C do Código Penal*). Por isso, o TCESP recusa balanços que, nos tais 8 (oito) últimos meses, demonstrem crescimento da despesa líquida a pagar (*débitos menos disponibilidades monetárias*).

O esquema seguinte demonstra a forma com que esta Corte apura a obediência ao art. 42 da LRF:

***Para o primeiro período (posição em 30 de abril)***

Empenhos a Pagar e Restos a Pagar (*liquidados*)

(-) Disponibilidades de Caixa (Caixa e Bancos)

(+) Reservas financeiras do regime próprio de previdência e valores atrelados a retenções extra-orçamentárias

(=) ***Dívida Líquida de Curto Prazo em 30 de abril***

***Para o segundo período (posição em 31 de dezembro)***

Restos a Pagar (*liquidados*)

(-) Disponibilidades de Caixa

(+) Reservas financeiras do regime próprio de previdência e valores atrelados a retenções extra-orçamentárias

(=) ***Dívida Líquida de Curto Prazo em 31 de dezembro***

Desde que a dívida líquida de 31.12 seja maior que a de 30.4, claro está que, nos tais 8 meses, houve empenho de despesa sem cobertura de caixa. Eis o não-atendimento ao art. 42 da LRF.

Ao contrário e em situação de queda da tal dívida, resta patente que, naqueles 8 meses, as despesas assumidas contaram todas com disponibilidade de caixa. Eis o cumprimento do art. 42 da LRF.

No afã de se ajustar a essa regra fiscal, certos gestores promovem a anulação de empenhos liquidados, isto é, dos que já estavam aptos ao pagamento. Tal prática é de todo irregular; distorce os fundamentais resultados contábeis e, se feita, enseja retificações por parte da Auditoria desta Casa, sem embargo de possível emissão do parecer desfavorável.

Outra ação inconveniente é a de transferir Restos a Pagar para o passivo de longo de prazo: o permanente. O equívoco é porque tais débitos são de curtíssima exigibilidade; nada têm de longo prazo, além de já não mais dependerem de autorização legislativa para pagamento, ao contrário do que sucede com os débitos do passivo permanente (*art. 105, § 3º e 4º da Lei nº 4.320, de 1964*).

Feitas essas considerações, deve-se assinalar que o sobredito cálculo alcança a despesa empenhada e liquidada; não os compromissos que se realizarão apenas no ano seguinte. De fato, um

dos principais consultores legislativos no processo de discussão da LRF, o Prof. Wéder de Oliveira, assim sustenta: “*se estivermos falando de obra plurianual, ou seja, que deva ser objeto de alocação de recursos em mais de um orçamento anual, o Prefeito não estará obrigado a prover recursos financeiros para pagar a parcela da obra que será executada com dotação do orçamento seguinte*” (in: “*O artigo 42, a assunção de obrigações no final de mandato e a inscrição em Restos a Pagar*”. Brasília, 2000, disponível no site [www.federativo.bndes.gov.br](http://www.federativo.bndes.gov.br)).

### 2.9. Aumento da Despesa de Pessoal nos últimos 180 dias do Mandato (art. 21, parágrafo único da LRF)

A Lei de Responsabilidade Fiscal também apresenta outra restrição de fim de mandato:

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

*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”.*

Entre 5 de julho e 31 de dezembro do último ano de gestão, não pode o Prefeito editar ato que aumente a despesa de pessoal. Disso decorrente, a Lei nº 10.028, de 2000, responsabiliza penalmente o gestor que comete essa transgressão fiscal (*inserção no Código Penal; art.359-G*).

De tal vedação, escapam aumentos derivados de atos editados antes de 5 de julho, dos quais são exemplos:

- concessão de vantagens pessoais advindas dos estatutos de servidores (*anuênios, quinquênios, sexta-parte*);
- o abono concedido aos profissionais do ensino básico para que se atenda à Emenda Constitucional de 2007, a de nº 53, ou seja, os 60% do FUNDEB para o profissional da educação básica;
- a revisão geral anual (*art. 37, X da CF*), em consequência de lei local promulgada antes de 5 de julho;
- contratação de pessoal para o atendimento de convênios antes assinados;
- cumprimento de decisões judiciais.

Demais disso, há de se enfatizar que, na LRF, a despesa de pessoal é sempre uma relação percentual entre o gasto propriamente dito e a receita corrente líquida. Por isso, interpreta este Tribunal que aumentar tal dispêndio é o mesmo que incrementar seu percentual frente à taxa verificada no mês que precede os 180 dias: o de junho.

De outro lado, tal percentual pode crescer no mês seguinte ao da nova despesa laboral, dando a impressão que a majoração foi ocasionada pelo respectivo ato administrativo, quando, em verdade, essa oscilação pode ter sido causada pelo chamado crescimento vegetativo, autônomo, da folha de pagamento.

Assim, por medida de cautela, recomenda-se que, nos últimos 180 dias, um inevitável aumento do gasto laboral seja compensado, de pronto, com cortes em outras rubricas de pessoal (*ex.: contratação temporária de motoristas de ambulância compensada, de imediato, pelo corte, parcial ou total, de horas extras e de certas gratificações funcionais*).

## 2.10. Incorreta Aplicação da Receita com Multas de Trânsito

Desde que integrado ao Sistema Nacional de Trânsito, o Município arrecada multas, devendo aplicá-las, exclusivamente, em casos previstos no art. 320 do Código de Trânsito Brasileiro:

*“Art. 320. A receita arrecadada com a cobrança das multas de trânsito será aplicada, exclusivamente, em **sinalização, engenharia de tráfego, de campo, policiamento, fiscalização e educação de trânsito**.*

*Parágrafo único - O percentual de cinco por cento do valor das multas de trânsito arrecadadas será depositado, mensalmente, na conta de fundo de âmbito nacional destinado à segurança e educação de trânsito”.*

Eis aqui mais uma obrigatória vinculação da arrecadação municipal; seu não-cumprimento enseja o desvio de finalidade combatido no parágrafo único, art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Deve a Administração aplicar não somente o valor arrecadado no exercício, mas, de igual modo, os saldos residuais do ano anterior, devidamente corrigidos pelos ganhos financeiros da conta bancária vinculada.

Quando o proprietário do veículo paga a multa de trânsito, o banco arrecadador retém 5% (cinco por cento), repassando-os, de imediato, ao *Fundo Nacional de Segurança e Educação de Trânsito* – FUNSET.

### 3. OUTRAS RECOMENDAÇÕES DE GESTÃO FINANCEIRA

Feitos os sobreditos comentários sobre os motivos do parecer desfavorável, passa-se agora a ver outras condutas para a boa gestão do dinheiro público, cujo descumprimento, via de regra, enseje reprimendas por parte deste Tribunal; isso, tanto no exame das contas anuais, quanto na análise específica de certos atos de gestão financeira (*contratos de maior vulto; admissão de pessoal; aposentadorias; repasses a entidades do terceiro setor*).

#### 3.1. Contratação de Pessoal por Tempo Determinado

Mediante abertura de processo específico, o Tribunal de Contas verifica a legalidade dos atos de admissão de pessoal, exceto os que têm a ver com cargos em comissão (*art. 71, III da CF*).

A contratação por tempo determinado é prática que, na Administração Pública, orienta-se pelo art. 37, IX da Constituição e, portanto, às seguintes condições:

- Previsão em lei local que, a teor da Constituição, deve ser da iniciativa do Chefe do Poder Executivo (*art. 61, §1º, II, “a” da CF*).
- Tempo determinado.
- Excepcionalidade do interesse público, ou seja, ocorrência de fato imprevisível que exija pronta resposta da Administração (*ex.: surto de epidemia ou vacância, por falecimento, de cargo ou emprego absolutamente essencial*).

Decorrente dos princípios da igualdade, impessoalidade e publicidade e do pressuposto de que o Estado deve se servir dos mais aptos, o concurso é regra básica para ingresso no serviço público (*art. 37, II da CF*).

Sob tal fundamento constitucional, este Tribunal, em junho de 2004, baixou *Deliberação*, para a qual, salvo casos totalmente emergenciais, a admissão temporária deve acontecer mediante processo seletivo:

Processo TC – A - 15.248/026/04

ASSUNTO: *Admissão de Pessoal por prazo determinado*

CONCLUSÃO: *“A admissão de pessoal por prazo determinado para atendimento de situação de excepcional interesse público, deve, sempre, ser precedida de processo seletivo, salvo os casos de comprovada emergência que impeçam sua realização.*

*As leis municipais deverão ser ajustadas à regra do inciso II, do art. 37, da CF”.*

SESSÃO: 16-06-04      PUBLICAÇÃO: 01/07-04

De fato, mesmo sob a premência de situações atípicas, pode o gestor realizar, em pouco tempo e sob critérios objetivos, procedimento de escolha simplificado.

Em regra, tempo há para a dinâmica impessoal de escolha. Na hipótese de situações absolutamente emergenciais, deve a origem demonstrar, de forma cabal, o fato inusitado (*ex.: enchentes, desmoronamentos, epidemias*). Assim, para atender a um surto local de febre amarela, o médico pode ser admitido sem o processo seletivo. Diferente, outro médico, para dar plantão no pronto-socorro, deve se submeter à dinâmica objetiva de escolha.

Mesmo realizado o processo seletivo, esta Corte vem negando registro à sucessiva contratação para a mesma função; assim é porque a repetição descaracteriza a indispensável temporariedade da contratação (TC 1843/010/06).

Também, vale assinalar outras falhas na contratação temporária de servidores:

- Critério de admissão baseado, somente, em entrevista do candidato ou na análise do *curriculum*, demonstrando assim uma indesejável subjetividade.
- Não-publicação do instrumento de convocação (edital).

Contratados por tempo determinado, os servidores temporários vinculam-se, somente, ao regime geral de previdência, a cargo do INSS; nunca ao regime próprio de previdência (art. 40, § 13 da CF).

Feitos esses comentários, interessante enfatizar que, em toda em qualquer admissão de pessoal, permanente ou temporária, precisa a Administração observar se a taxa da despesa laboral não ultrapassou o chamado limite prudencial.

De fato, a Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe uma barreira cautelar, prudencial, contra o gasto de pessoal; equivale a 95% do

teto, ou seja, 51,30% ao Poder Executivo Municipal ( $54\% \times 0,95 = 51,30\%$ ) e 5,7% à Câmara dos Vereadores ( $6\% \times 0,95 = 5,7\%$ ). Eis o parágrafo único do art. 22 dessa disciplina financeira.

Superada aquela taxa prudencial, fica o Poder impedido de aumentar sua despesa de pessoal, a menos que compareçam exceções da sobredita norma fiscal: *a revisão geral anual do art. 37, X da CF ou a reposição de servidores decorrente de aposentadoria ou falecimento nas áreas de educação, saúde e segurança.*

Em suma, atingida a barreira prudencial, quis o legislador que o gasto laboral pare de crescer, seja contido pelo gestor governamental.

### 3.2. Os Subsídios dos Agentes Políticos do Município – Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários

Mediante lei de iniciativa da Câmara Municipal, será fixado o subsídio do Prefeito, Vice-Prefeito e Secretários Municipais (*CF art. 29, V*); isso, em parcela única, vedado o acréscimo de quaisquer adicionais, gratificações e demais vantagens (*CF art. 39, § 4º*).

A remuneração do Prefeito não pode nunca superar a dos Ministros do Supremo Tribunal Federal (*artigo 37, XI, CF*).

De seu lado, o subsídio do Alcaide é o limite remuneratório do Município, nisso atingindo o salário de todos os servidores e o subsídio dos demais agentes políticos (*Vice-Prefeito, Secretários, Presidente da Câmara e Vereadores*).

Tendo em conta o princípio do subsídio em parcela única (*art. 39, § 4º, CF*), o Vice-Prefeito não pode acumular remuneração pelo desempenho de outra função no Município; por exemplo a de Secretário.

Quanto à revisão geral anual, os agentes políticos não podem se beneficiar, só eles, de tal correção monetária. A mando da Constituição (*art. 37, X*), essa revisão há de ser ampla, geral, beneficiando, ao mesmo tempo, servidores e agentes políticos. Tal atualização, demais disso, deve apenas cobrir a perda inflacionária dos 12 (doze) últimos meses, segundo oscilação do índice determinado na lei autorizativa.

Para o Supremo Tribunal Federal, a revisão geral anual nada tem a ver com aumento remuneratório; limita-se ela a compensar

perdas geradas pela inflação, preservando o valor de compra de salários e subsídios:

*“a doutrina, a jurisprudência e até mesmo o vernáculo indicam como revisão o ato pelo qual formaliza-se a reposição do poder aquisitivo dos vencimentos, por sinal expressamente referido na Carta de 1988 – inciso IV do art. 7º --, patente assim a homenagem não ao valor nominal, mas sim ao real do que satisfeito como contraprestação do serviço prestado. ESTA É A PREMISSE CONSAGRADORA DO PRINCÍPIO DA IRREDUTIBILIDADE DOS VENCIMENTOS, SOB PENA DE RELEGAR-SE À INOCUIDADE A GARANTIA CONSTITUCIONAL, NO QUE VOLTADA À PROTEÇÃO DO SERVIDOR, E NÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA” (STF, Pleno, RMS 22.307/DF, rel. Min. Marco Aurélio).*

Ainda, deve-se alertar que, na condição de agentes políticos, Prefeitos, Vice-Prefeitos e Secretários não devem retirar, em seu próprio nome, adiantamentos de dinheiro público. Diante de estrita e comprovada missão oficial, esses adiantamentos realizam-se sob responsabilidade de servidor, a termo do art. 68 da Lei nº 4.320, de 1964.

### 3.3. A Transparência Fiscal

A Exposição de Motivos do Projeto de LRF assim destaca: “cabe notar que a experiência internacional sobre códigos de finanças públicas, bem como a literatura a esse respeito, indicam ser a transparência um dos instrumentos mais eficazes para a disciplina fiscal”.

Bem por isso, a Lei Complementar nº 101, de 2000, escora-se em duas pilstras: o planejamento orçamentário e a transparência no uso do dinheiro público.

Nesse diapasão, este Tribunal tem feito recomendações à vista de certas lacunas na publicidade de demonstrativos financeiros e no processo de participação da sociedade. São os seguintes esses desacertos:

1. falta de publicação dos relatórios de acompanhamento fiscal: *o resumo de execução orçamentária e o de gestão fiscal*. Demais disso, tal omissão acarreta multa ao Prefeito.
2. Falta de divulgação, na página eletrônica do Município, do PPA, LDO, LOA, balanços do exercício, parecer prévio do

Tribunal de Contas e os sobreditos relatórios de acompanhamento fiscal (*art. 48, caput, LRF*).

3. Falta de disponibilização, durante todo o exercício, das contas do exercício anterior (*art. 49, LRF*).
4. Não-realização de audiências públicas para debater os 3 planos orçamentários (PPA, LDO e LOA), bem assim as metas fiscais (*art. 48 e art. 9º, § 4º, ambos da LRF*).

### 3.4. Licitações e Contratos

De um modo geral, esta Corte tem visto os seguintes desacertos na formalização de licitações e contratos administrativos:

- Editais com cláusulas restritivas, que afastam concorrentes (*por exemplo, excesso de exigências quanto à documentação; excesso de detalhes na descrição do objeto; exigências de comprovação de propriedade; fixação de distância para usina de asfalto; exigência de certificações de qualidade*). No caso, as Súmulas nº 14 a 30 desta Corte bem demonstram casos concretos de cláusulas restritivas (*v. “Compêndio de Consultas, Deliberações e Súmulas” – [www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br)*);
- Objeto da licitação mal definido;
- Expedição de Convites sempre para os mesmos proponentes (*repetição de Convites*);
- Convites preenchidos por empresas inexistentes;
- Elevado nível de dispensas e inexigibilidades, a indicar desvio do constitucional princípio da licitação;
- Subavaliação da proposta de preços, para, em momento seguinte, lograr-se aditamentos contratuais;
- Contratação direta por emergência não caracterizada;
- Deficiente pesquisa de preços;
- Fracionamento licitatório;
- E, nos projetos, a falta das cautelas comentadas no item seguinte desta Cartilha.

### 3.5. Cautelas na instrução de contratos relativos à criação, expansão ou aprimoramento da ação governamental – art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal

A construção de pronto-socorro ou ginásio de esportes, a implantação do serviço de apoio ao pequeno agricultor, o pro-

grama que amplia o atendimento escolar, a informatização da Contabilidade, a abertura de nova estrada vicinal, todas essas ações têm a ver com *criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental*; os gastos daí vindos, em sua fase inicial, oneram categoria orçamentária denominada *projeto*.

Argumentam alguns que erguer prédio público nem sempre acarreta aumento de despesa; isso, para o caso de o gasto já se prescrever, de forma sustentada, na lei orçamentária. Equivocada tal interpretação; as futuras despesas solicitarão, sim, majoração no nível atual da despesa. É bem assim pois tal prédio demandará, óbvio, custos de operação e manutenção (*servidores, materiais, serviços de reparos e vigilância, entre tantos outros*).

Na criação, expansão ou aperfeiçoamento há casos de fronteira, que ensejam esforço de interpretação. Por exemplo, pavimentar rua de terra tipifica uma nova ação de governo; eis aqui um *projeto*; já o recapeamento de rua já antes asfaltada é simples e corriqueira manutenção de um próprio antes instalado; não há aqui criação de nova despesa pública; eis aqui uma *atividade*.

A termo do que dispõe o art. 16 da LRF, *a criação, expansão ou aprimoramento da ação de governo*, qualquer um desses *projetos* requerem anotações no processo administrativo que abriga a correspondente licitação ou contratação direta (*dispensa/inexigibilidade*); isso, vale destacar, na mesma passagem em que se apresentam as indicações solicitadas no art. 38 do Estatuto de Licitações e Contratos.

Nesse diapasão, o ordenador da despesa emitirá despacho municipal dos abaixo ditos elementos informativos, cujo modelo de orientação se insere no anexo 1 desta Cartilha:

- Indicação sucinta do objeto a ser contratado.
- Estimativa de impacto sobre duas variáveis fiscais: o *orçamento e a disponibilidade de caixa*; a diferença entre ambas se relaciona às sobras ou insuficiências financeiras herdadas de exercícios anteriores. *Ex.: se o Município espera arrecadar R\$ 5 milhões e, com parte destes, necessita solver débito pretérito, de R\$ 1 milhão, se assim for, escorando-se naqueles R\$ 5 milhões calcula-se o impacto orçamentário, enquanto sobre a parcela*

*diferencial, de R\$ 4 milhões, verifica-se o impacto financeiro (R\$ 5 milhões – R\$ 1 milhão).*

- Declaração atestando que a nova despesa conta com saldo de dotação e de firme e consistente expectativa de suporte financeiro e mais: tal iniciativa se conforma às orientações do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, instrumentos que, mister ressaltar, podem ser legalmente aditados ao longo dos períodos em que são executados.
- Expressa autorização para realização do gasto.

Na omissão dos sobreditos procedimentos, o gasto, a teor do art. 15 da LRF, é tido não-autorizado, irregular e lesivo ao patrimônio público, havendo, em decorrência disso, tipificação penal (*art. 359-D da Lei de Crimes Fiscais: “Ordenação de despesa não autorizada por lei – reclusão de 1 a 4 anos”*).

A termo do Decreto-lei nº 200, de 1967 (art. 80, § 1º), ordenador da despesa é quem autoriza empenhos e ordens de pagamento. No caso da Câmara de Vereadores, o Presidente da Mesa reproduzirá estudo de impacto realizado pela Prefeitura.

### 3.6. As Dispensas Licitatórias por Valor (art. 24, I e II da Lei nº 8.666, de 1993)

Tendo em vista as dispensas licitatórias por valor recomenda-se que a correlata documentação esteja assim formalizada no respectivo arquivo:

1. autorização do ordenador da despesa;
2. comprovantes da prévia cotação de preços (*fax-simile; cópia de mensagem eletrônica – e-mail; entre outras formas*);
3. original da Nota de Empenho, assinada pelo ordenador da despesa, conforme se depreende do artigo 58 da Lei nº 4.320, de 1964;
4. documentação comprobatória do gasto (*originais das notas fiscais, cupons fiscais ou recibos de serviços*);
5. atestação do recebimento de bens, serviços e obras, tal qual segue:
  - a. o responsável pela liquidação deve estar claramente identificado, mediante aposição de carimbo que revele nome e número de documento oficial (*RG ou registro funcional*);

- b.** a liquidação de despesa da Educação e Saúde deve ser feita por servidor especialmente designado pelos responsáveis daquelas áreas governamentais (*Secretário, Diretor ou Coordenador*);
- c.** os recibos de serviços devem bem identificar o prestador, mediante os seguintes elementos: nome, endereço, RG, CPF, nº de inscrição no INSS, nº de inscrição no ISS;
- d.** as obras e serviços de engenharia serão apenas recebidos por servidor ou comissão designada pela autoridade competente, mediante termo circunstanciado (art. 73, I, “b” da Lei nº 8.666, de 1993).
- e.** ordem de pagamento chancelada pelo ordenador da despesa (art. 64 da Lei nº 4.320, de 1964).

### 3.7 . Os Royalties

Em virtude da exploração local de petróleo, gás natural, recursos hídricos e minerais, os Estados e os Municípios recebem compensação financeira enviada pela União; é a receita de transferência chamada “Royalty” (*código 1721.22.00 da classificação padronizada da receita pública*).

No respectivo controle, deve o Município observar o que segue:

- Os Royalties devem ser movimentados, única e tão-somente, em conta bancária vinculada.
- Em nível de **objeto do gasto**, os Royalties **NÃO** podem financiar despesas de pessoal; tampouco as que digam respeito a serviço da dívida (*principal, juros e outros encargos da dívida*), a menos que, neste caso, estejam sendo pagos débitos junto ao Governo Federal (*art. 8º da Lei nº 7.990, de 1989*).
- Em nível de **programa de governo**, os Royalties só podem custear ações relacionadas à energia; *pavimentação de rodovias; abastecimento e tratamento de água; irrigação; proteção ao meio ambiente e saneamento básico*, ou seja, atividades e projetos vinculados às funções 17, 18, 20, 25 e 26 da tipificação nacional da despesa programática. É bem isso o que determina o art. 24 do Decreto Federal nº 1, de 1991.

### 3.8. A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE

No intento de conferir tratamento isonômico entre os entes da Federação, o legislador constituinte derivado prescreve, na Emenda nº 44/04, que a CIDE passa a ser entregue diretamente ao Município.

Segundo o art. 1º-A e 1º-B da Lei nº 10.336, de 2001, Estados e Municípios aplicarão referida contribuição em “*programas de infra-estrutura de transporte*”.

Conforme o art. 6º da Lei nº 10.636, de 2002, esses programas têm como objetivos essenciais:

- a redução do consumo de combustíveis automotivos;
- o atendimento mais econômico da demanda de transporte de pessoas e bens;
- a segurança e o conforto dos usuários;
- a diminuição do tempo de deslocamento dos usuários do transporte público coletivo;
- a melhoria da qualidade de vida da população;
- a redução das deseconomias dos centros urbanos e
- a menor participação dos fretes e dos custos portuários e de outros terminais na composição final dos preços dos produtos de consumo interno e de exportação.

Assim, trata-se de outro recurso legalmente atrelado, a ser aplicado exclusivamente no objeto da vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso (*parágrafo único, art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal*). Diante disso, o controle de uso enfocará, predominantemente, o viés do desvio de finalidade.

### 3.9. O Cálculo da Dívida Consolidada

A imensa parte dos Municípios tem baixo saldo de dívida de longo prazo: a denominada consolidada ou fundada; isso porque, regra geral, não conseguem empréstimos e financiamentos de longa duração. Sendo assim, a dívida municipal se concentra, no mais das vezes, no passivo de curto prazo, no qual se sobressaem os Restos a Pagar sem cobertura de caixa.

Todavia e ante a necessidade da quadrimestral elaboração do relatório de gestão fiscal, fundamental que a Administração Municipal bem calcule o estoque de sua dívida consolidada.

Assim, considerando que o recurso financeiro não pode solver, ao mesmo tempo, a dívida de curto prazo e, também, a de longo prazo, a apuração da Dívida Consolidada Líquida, faz-se da seguinte maneira:

Passivo Permanente da entidade jurídica

(+) Precatórios posteriores a 5.5.2000, vencidos e não pagos

(-) Ativo Disponível (caixa e bancos)

(+) Passivo Financeiro

**(=) Dívida Consolidada Líquida**

*(\*) **Observação fundamental:** se o Passivo Financeiro for maior que o Ativo Disponível não se procederá àquela adição do Ativo Disponível, nem à subtração do Passivo Financeiro, havendo, apenas neste caso, igualdade entre a dívida consolidada líquida e o passivo permanente da entidade jurídica. Se assim não fosse, estar-se-ia, incorretamente, adicionando-se insuficiência financeira à dívida consolidada, ou seja, confundindo-se endividamento de curto e de longo curso.*

### 3.10. Repasses a Entidades do Terceiro Setor

A Prefeitura transfere dinheiros a entidades não-estatais que realizam serviços de interesse público; tal se dá mediante auxílios, subvenções, contribuições, convênios, contratos de gestão e termos de parceria.

Elaborado pelos servidores Silvana de Rose e Antonio José Chiquetto, o *Manual Básico sobre Repasses Públicos ao Terceiro Setor* bem indica as principais falhas na aplicação desses recursos ([www.tce.sp.gov.br](http://www.tce.sp.gov.br)); reproduz-se, a seguir, alguns desses desacertos:

- *saque total dos recursos sem levar em conta o cronograma físico-financeiro de execução do objeto;*
- *realização de despesas fora da vigência da Lei ou do ajuste;*
- *saque dos recursos para pagamento em espécie de despesas;*
- *utilização de recursos para finalidade diferente da prevista;*
- *utilização de recursos em pagamentos de despesas outras, diversas, não compatíveis com o objeto da Lei ou do ajuste e a finalidade da entidade;*
- *pagamento antecipado a fornecedores de bens e serviços;*

- *transferência de recursos da conta corrente específica para outras contas bancárias;*
- *retirada de recursos para outras finalidades com posterior ressarcimento;*
- *aceitação de documentação inidônea para comprovação de despesas, como por exemplo, notas fiscais falsas;*
- *falta de conciliação entre os débitos em conta e os pagamentos efetuados;*
- *não-aplicação ou não-comprovação de contrapartida;*
- *ausência de aplicação de recursos no mercado financeiro;*
- *condições insuficientes de operação das beneficiárias, tais como precariedade de instalações, mão-de-obra desqualificada, entre outras;*
- *entidades que remuneram diretores e, assim fazendo, disfarçam a ilegal distribuição de “lucros”;*
- *entidades que empregam pessoas indicadas por dirigentes governamentais, servindo como meio para burlar o concurso público;*

### 3.11. Convênios firmados com a União e o Estado

Além das transferências constitucionais de impostos, o Município recebe ajuda financeira de outros entes estatais; são as chamadas transferências voluntárias aludidas no art. 25 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo o Tribunal Superior Eleitoral, o juízo de irregularidade de tais convênios, tal qual acontece com o balanço geral anual, também implica a inelegibilidade do Prefeito:

*“2 – A hipótese de inelegibilidade genérica regulada na alínea “g” do inciso I do art. 1º da LC 64/90 aplica-se quando a rejeição das contas do Prefeito for reconhecida pela Câmara Municipal.*

*3- Entretanto, o julgamento das contas relativas a convênio firmado entre Estado e Município, bem como daquelas referentes a recursos repassados pela União a Municípios, compete, respectivamente, aos Tribunais de Contas do Estado e da União. Nesses casos, a decisão desfavorável dos Tribunais de Contas implica a inelegibilidade em apreço (Precedente: REspe 17.404, Rel. Min. Maurício Corrêa, publicado em sessão de 7.11.2000)”.*

### 3.12. Tesouraria

Quanto a esse setor, nossas recomendações alcançam as seguintes falhas:

- Disponibilidade de caixa depositada em bancos privados (*art. 164, § 3º da CF*).
- Existência de vales antigos;
- Pagamentos sem o prévio empenho;
- Não cumprimento à cronologia dos pagamentos.
- Falta de segregação de funções, sobretudo com a Contabilidade.

### 3.13. Almoxarifado

Quanto a esse setor, nossas recomendações alcançam as seguintes falhas:

- Falta de inventários periódicos;
- Falta de segurança na estocagem;
- Falta de definição de níveis de estoque;
- Falta de emissão de requisições de saída;
- Falta de conferência no recebimento de materiais;
- Falta de conferência de validade dos produtos estocados.

### 3.14. Bens de Caráter Permanente

Quanto a esse setor, nossas recomendações alcançam as seguintes falhas:

- Falta de inventário físico periódico;
- Inexistência de termos de transferência;
- Falta de averbação no Registro de Imóveis de novas construções e/ou ampliações;
- Ausência do termo de responsabilidade pelos bens patrimoniais.
- Falta de plaquetas de identificação.
- Falta da ata de transmissão e recebimento do patrimônio na troca de mandato;
- Falta de cobertura de seguro.

### 3.15. Ordem Cronológica de Pagamentos

A existência de Restos a Pagar liquidados está a indicar, por óbvio, preterição na cronologia das exigibilidades de desembolso.

#### 4. BIBLIOGRAFIA

- GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*, São Paulo, Saraiva, 2006.
- MACHADO JR., J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 Comentada*, Rio de Janeiro, IBAM, 2001.
- NUNES, Moacyr de Araújo. *Manual de Orçamento e Contabilidade Pública*, São Paulo, CEPAM, 1993.
- RIGOLIN, Ivan. *Manual Prático das Licitações*, São Paulo, Saraiva, 7ª. edição, 2008.
- RIGOLIN, Ivan. *Contrato Administrativo*, São Paulo, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2007.
- RIGOLIN, Ivan. *O Servidor Público nas Reformas Constitucionais*, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2008.
- SANTANA, Jair Eduardo. *Subsídios de Agentes Políticos Municipais*, Belo Horizonte, Fórum, 2004.
- TOLEDO JR., Flavio C. e ROSSI, Sérgio Ciquera. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada Artigo por Artigo*, Editora NDJ, São Paulo, 3ª. edição, 2005.
- TOLEDO JR., Flavio C. e ROSSI, Sérgio Ciquera. *A Lei 4.320 no Contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal*, Editora NDJ, São Paulo, 2005.
- QUADROS, Cerdônio e PALMIERI, Marcelo Rodrigues. *Lei de Responsabilidade Fiscal Anotada e Referenciada*, São Paulo, Editora NDJ, 2000.

## 5. ANEXOS

ANEXO 1 – Despacho-Padrão – Atendimento ao Artigo 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal – publicado no DOE, de 13 de Setembro de 2006

**DOE 13/09/2006  
COMUNICADO SDG n° 28/2006**

O Tribunal de Contas do Estado recomenda aos responsáveis pelos órgãos jurisdicionados, que o despacho referido no artigo 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal contenha as informações que integram o MODELO abaixo proposto.

**Modelo de despacho do Ordenador da Despesa-  
Atendimento ao art.16 da Lei de Responsabilidade Fiscal**

Na qualidade de ordenador da despesa, declaro que o presente gasto dispõe de suficiente dotação e de firme e consistente expectativa de suporte de caixa. conformando-se às orientações do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, motivo pelo qual, às fls. ...., faço encartar cópia do respectivo trecho desses instrumentos orçamentários do Município.

Em seguida, estimo o impacto trienal da despesa, nisso também considerando sua eventual e posterior operação:

<b>Valor da despesa no 1° exercício</b> .....	R\$
Impacto % sobre O Orçamento do 1° exercício .....	%
Impacto % sobre o Caixa do 1° exercício .....	%
<b>Valor da despesa no 2° exercício</b> .....	R\$
Impacto % sobre o Orçamento do 2° exercício .....	%
Impacto % sobre o Caixa do 2° exercício .....	%
<b>Valor da despesa no 3° exercício</b> .....	R\$
Impacto % sobre o Orçamento do 3° exercício .....	%
Impacto % sobre o Caixa do 3° exercício .....	%

Data,

Nome, Cargo e Assinatura do Ordenador da Despesa

SDG, 12 de setembro de 2006.

SÉRGIO CIQUERA ROSSI

Secretário-Diretor Geral

## ANEXO 2 – Calendário do Projeto Audesp

À guisa de ilustrar, passa-se a demonstrar o *Calendário AUDESP* que vem norteando as atividades do exercício de 2008.

### AUDESP - 1º Semestre

#### COMUNICADO SDG nº 05/2008 CALENDÁRIO AUDESP

Considerando a implantação do Projeto AUDESP com a obrigatoriedade da prestação de contas eletrônicas dos órgãos municipais, cujos prazos encontram-se estabelecidos nas Instruções Consolidadas nº 2/2007, informamos o calendário dessas obrigações para o **1º semestre de 2008**.

- Até 31/01 Prefeituras Municipais: Enviar Peças de Planejamento (PPA, LDO e LOA) e cópia das atas de audiência pública da sua elaboração e aprovação.
- Até 20/02 Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de janeiro/08 (cadastros e balancetes isolados).
- Até 28/02 Prefeituras Municipais: Enviar alterações das Peças de Planejamento efetuadas em jan./08.
- Até 20/03 Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de fev./08 (cadastros e balancetes isolados).
- Até 31/03 Prefeituras Municipais: Enviar movimento contábil de janeiro (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos), alterações das peças de planejamento efetuadas em fev./08.
- Até 05/04 Prefeituras Municipais: Enviar movimento contábil de fev./08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos), dados de publicação da LRF – 1º Bimestre/08 (Relatório Resumido da Execução Orçamentária e seus demonstrativos) e cópia da ata da audiência pública exigida pelo art. 9º da LRF.
- Até 20/04 Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de mar/08 (cadastros e balancetes isolados).

- Até 30/04 Prefeituras Municipais: Enviar alterações das peças de planejamento efetuadas em mar/08, dados da publicação das receitas e despesas do ensino, pareceres dos Conselhos do Fundeb relativos a 1º trim./08 e cópia das audiências públicas da saúde relativa ao 1º trim./08.
- Até 05/05 Prefeituras Municipais: Enviar movimento contábil de mar/08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos).
- Até 20/05 Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de abr./08 (cadastros e balancetes isolados).
- Até 30/05 Prefeituras Municipais: Enviar alterações das peças de planejamento efetuadas em abr./08. Prefeituras Municipais: Enviar movimento contábil de abr./08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos); dados de publicação da LRF do 2º Bim./1º quadr/08 (Rel. Resumido. da Exec. Orçamentária, seus demonstrativos e Relatório de Gestão Fiscal); cópia da ata da audiência pública exigida pelo art. 9º da LRF.
- Até 05/06 - Câmaras Municipais: Enviar dados de publicação da LRF 1º quadr/08 (Relatório de Gestão Fiscal).
- Até 20/06 Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de maio/08 (cadastros e balancetes isolados).
- Até 30/06 Prefeituras Municipais: Enviar alterações das peças de planejamento efetuadas em maio/08.

SDG, 24 de janeiro de 2008.  
 SÉRGIO CIQUERA ROSSI  
 SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL

## **AUDESP - 2º Semestre**

### **COMUNICADO SDG nº 23/08**

**DOE de 15/07/2008**

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em vista à implantação do Projeto AUDESP e a obrigatoriedade da prestação de contas por via eletrônica dos órgãos municipais, cujos prazos encontram-se estabelecidos nas Instruções Consolidadas nº 2/2007, comunica o calendário das obrigações para o 2º semestre de 2008.

### **CALENDÁRIO DE OBRIGAÇÕES – SISTEMA AUDESP – 2º SEMESTRE DE 2008**

- De 01 a 31/07 - Prefeituras Municipais: Enviar alterações das peças de planejamento (PPA/LDO/LOA) efetuadas em jun/08.
- Até 05/07 - Prefeituras Municipais: Enviar movimento contábil de maio/08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos) e cópia da ata da audiência pública exigida pelo art. 9º da LRF.
- Até 20/07 - Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de jun/08 (cadastros e balancetes isolados).
- Até 30/07 - Prefeituras Municipais: Enviar dados da publicação das receitas e despesas do ensino, pareceres dos Conselhos do Fundeb relativos a 2º trim/08 e cópia das audiências públicas da saúde relativa ao 2º trim/08.
- Até 05/08 - Prefeituras Municipais: Enviar movimento contábil de jun/08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos); dados da publicação da LRF – 3º bimestre/08 (Relatório Resumido da Execução Orçamentária e seus demonstrativos).
- Até 20/08 - Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de jul/08 (cadastros e balancetes isolados).
- De 01 a 31/08 - Prefeituras Municipais: Enviar alterações das peças de planejamento (PPA/LDO/LOA) efetuadas em jul/08.

- Até 05/09 - Prefeituras Municipais: Enviar movimento Contábil de jul/08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos).
- Até 20/09 Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de ago/08 (cadastros e balancetes isolados).peças de planejamento (PPA/LDO/LOA) efetuadas em ago/08.
- Até 05/10 - Prefeituras Municipais: Enviar movimento Contábil de ago/08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos); dados da publicação da LRF – 4º bim/2ºquadr/08 (Rel. Resumido da Execução Orçamentária, seus demonstrativos e Relatório de Gestão Fiscal. Câmaras Municipais: Enviar dados da publicação da LRF 2º quadr/08 (Relatório de Gestão Fiscal).
- Até 20/10 - Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de set/08 (cadastros e balancetes isolados).
- De 01 a 31/10 - Prefeituras Municipais: Enviar alterações das peças de planejamento (PPA/LDO/LOA) em set/08.
- Até 30/10 Prefeituras Municipais: Enviar dados da publicação das receitas e despesas do ensino, pareceres dos Conselhos do Fundeb relativos ao 3º trim/08 e cópia das audiências públicas da saúde relativa ao 3º trim/08.
- Até 05/11 Prefeituras Municipais: Enviar movimento contábil de set/08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjuntos) e cópia da ata da audiência pública exigida pelo art. 9º da LRF.
- Até 20/11 Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de out/08 (cadastros e balancetes isolados).
- De 01 a 30/11 - Prefeituras Municipais: Enviar alterações das peças de Planejamento (PPA/LDO/LOA) efetuadas em out/08.
- Até 05/12 - Prefeituras Municipais: Enviar movimento contábil de out/08 (cadastros, balancetes isolados e consolidados ou conjunto), dados de publicação da LRF – 5º bim/08 (Relatório Resumido da Execução Orçamentária e seus demonstrativos).

- Até 20/12 - Câmaras Municipais, Autarquias, Fundações, Empresas Estatais Dependentes: Enviar movimento contábil de nov/08 (cadastros e balancetes isolados).
- De 01 a 31/12 - Prefeituras Municipais: Enviar alterações das peças de Planejamento (PPA/LDO/LOA) efetuadas em nov/08.

SDG, em 14 de julho de 2008.

SÉRGIO DE CASTRO JR.

SECRETÁRIO-DIRETOR GERAL SUBSTITUTO

**imprensaoficial**

IMPrensa OFICIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

*projeto gráfico* Guen Yokoyama  
*capa* Robson Minghini  
*editoração gráfica* Marli Santos de Jesus

*formato* 160 x 230 cm  
*tipologia* Din 1451 Std, Perpetua e Utopia  
*papel miolo* Offset 90 g/m<sup>2</sup>  
*capa* Cartão Triplex 250 g/m<sup>2</sup>  
*número de páginas* 56  
*tiragem* 2000

editoração, ctp, impressão e acabamento

**imprensaoficial**

Rua da Mooca, 1921 São Paulo SP  
Fones: 2799-9800 - 0800 0123401  
[www.imprensaoficial.com.br](http://www.imprensaoficial.com.br)