

NOTA TÉCNICA CNM Nº 31/2016

Brasília, 15 de dezembro de 2016.

ÁREA: Contabilidade Pública
TÍTULO: Encerramento de Exercício de Mandato de 2016
REFERÊNCIA (S): Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal
Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP
Livro do Prefeito – Coletânea CNM – Novos Gestores
Último Ano de Mandato – 2016 - CNM

Considerando que em 31 de dezembro de 2016 se dará o encerramento dos mandatos dos prefeitos e vereadores, demandando a observância da legislação em vigor para a elaboração das respectivas prestações de contas;

Considerando que a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe um conjunto de limites e restrições no último ano de mandato;

Considerando que com o advento do processo de convergência aos padrões internacionais, novos procedimentos contábeis patrimoniais têm sido adotados no âmbito da contabilidade pública Municipal;

Considerando que alguns Municípios brasileiros já introduziram parte dos novos procedimentos contábeis em sua rotina, e que outros procedimentos contábeis devem ser introduzidos no decorrer do mandato dos novos governantes e legisladores;

Esclarecemos:

CUMPRIMENTO DOS LIMITES ESTABELECIDOS PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

I – Devem ser avaliados se todos os limites estabelecidos pela LRF foram observados no decorrer do ano de 2016, a saber:

- a) *Metas bimestrais de arrecadação:* se as receitas previstas foram desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação;
- b) *Metas de despesa:* se todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não ultrapassaram os limites estabelecidos para o exercício;
- c) *Metas de resultado primário e nominal:* se ao final de um bimestre a realização da receita comportou o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais;
- d) *Limites de endividamento:* se os limites e condições de endividamento guardaram coerência com as normas estabelecidas pela LRF e com os objetivos da política fiscal;

- e) *Despesas nos dois últimos quadrimestres*: se o titular de Poder ou órgão, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, não contraiu obrigação de despesa que não pudesse 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;
- f) Despesas com pessoal: se a despesa total com pessoal do Município não excedeu o limite de 60% da receita corrente líquida, sendo até 6% para o Poder Legislativo e até 54% para o Poder Executivo;
- g) Prazos para emissão de relatórios: se foram cumpridos os prazos para emissão dos relatórios exigidos pela LRF.

II – No caso das **metas bimestrais de arrecadação**, caso em algum bimestre de 2016 a arrecadação da receita tenha sido menor que a meta estabelecida, verificar se foi imposta a redução nos mesmos índices e adotadas medidas para que as receitas tenham sido arrecadadas: combate à evasão e à sonegação, ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

III – Sobre as **metas de despesa** (art. 9º da LRF), caso ao final de algum bimestre a realização da receita não tiver comportado o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, verificar se os Poderes e o Ministério Público promoveram, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

IV – Sobre as **metas de resultado primário e nominal**, caso alguma das metas estabelecidas não tenha sido cumprida, verificar se foi justificado o descumprimento e estabelecido o prazo e os mecanismos que foram adotados para efetivar o seu cumprimento, tais como: limitação de empenho e de movimentação financeira, redução da despesa para compensar a queda da receita e a correta execução do orçamento, no prazo de 30 dias após o encerramento do bimestre em que o desequilíbrio tenha sido verificado.

V – No caso da assunção de obrigação de **despesa nos dois últimos quadrimestres** do exercício registre-se que **não é possível anular empenho cuja despesa já tenha sido liquidada (bem ou serviço entregue)**.

AÇÕES PROIBIDAS PELA LRF NO ÚLTIMO ANO DE MANDATO

VI – As seguintes ações não podem ser efetuadas pelo gestor em seu último ano de mandato:

- a) Realizar operações de crédito por Antecipação da Receita Orçamentária – ARO (art. 38, IV, “b”);
- b) Editar ato que resulte em aumento de despesa com pessoal nos últimos 180 dias do mandato (art. 21, parágrafo único);
- c) Receber transferências voluntárias, obter garantias e contratar operações de crédito (caso a despesa total com pessoal exceda o limite fixado no primeiro quadrimestre do ano, art. 23, §4º);
- d) Contrair obrigação de despesa que não possa ser paga no exercício, a não ser que haja disponibilidade de caixa para pagamento).

VII – Registre-se que os gestores **não estão impedidos de celebrar contratos nos oito últimos meses de sua gestão**, desde que possuam disponibilidade de caixa para o efetivo pagamento destes dentro do exercício financeiro. Também não há impedimento para a assunção de compromissos cuja duração seja superior a um exercício financeiro, desde que previstos no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, e ainda que estejam respaldados por programação financeira e fluxos de caixa rigorosamente elaborados.

RELATÓRIOS PARA TRANSMISSÃO DE CARGO

VIII – As administrações municipais devem verificar em suas leis orgânicas, bem como em orientações do Tribunal de Contas a que estão jurisdicionados, o rol de relatórios que devem ser entregues na transmissão de cargo.

RESTOS A PAGAR E RESTOS A RECEBER

IX – A inscrição das despesas em restos a pagar é efetuada no encerramento de cada exercício de emissão da respectiva nota de empenho. No caso dos restos a pagar processados, cujos bens e serviços já foram entregues, via de regra, essa inscrição é automática.

X – No caso de empenho de despesa não liquidada, o mesmo deverá ser anulado antes do processo de inscrição de restos a pagar, salvo quando:

- a) Vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;
- b) Vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em curso a liquidação da despesa, ou seja, de interesse do Município exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;
- c) Destinado a atender transferências a instituições públicas ou privadas;
- d) Corresponder a compromissos assumidos no exterior.

XI – A inscrição dos restos a pagar não processados relacionados no Item X segue o mesmo trâmite dos restos a pagar processados, sendo recomendado apenas que o registro seja efetuado em conta contábil distinta para um melhor controle por parte do gestor municipal.

XII - **Não podem ser inscritos em restos a pagar não processados** os empenhos referentes a despesas com diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos, pois essas despesas serão consideradas liquidadas no momento da autorização formal do instrumento de concessão.

XIII - Diferentemente dos demais exercícios financeiros, nos quais as despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro são normalmente inscritas em restos a pagar, no final do **mês de encerramento do mandato o montante de inscrição estará limitado à existência de efetiva disponibilidade de recursos financeiros para o pagamento dessas despesas** no novo exercício.

XIV – Para verificação do limite das disponibilidades financeiras, observadas as respectivas vinculações para inscrição em Restos a Pagar, serão considerados os seguintes procedimentos (por recurso vinculado):

Disponibilidade de Caixa

(-) Restos a Pagar Processados de Exercícios Anteriores

(-) Restos a Pagar do Exercício

(=) Valor da Disponibilidade Financeira

XV – No caso de transferências voluntárias, quando houver cláusula contratual garantindo a transferência de recursos após o cumprimento de determinadas etapas do contrato, o Ente beneficiário - no momento em que já tiver direito à parcela dos recursos e enquanto não ocorrer o efetivo recebimento a que tem direito, poderá registrar um direito a receber em contas de Ativo.

XVI – Destaca-se que o registro do direito a receber em contas do Ativo relacionado no Item XV não impacta o superávit financeiro, pois ainda se encontra pendente o registro da receita orçamentária para que esse recurso possa ser utilizado.

CONTABILIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

XVII – A contabilidade municipal deve manter processo de registro apto para sustentar o dispositivo legal do regime orçamentário de forma a atender todas as demandas de informações da execução orçamentária previstas na Lei 4.320/1964 (visão orçamentária) e, concomitantemente, observar os fundamentos da doutrina contábil (visão patrimonial), contemplados nas Normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e nos Manuais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

XVIII – Na visão patrimonial, para que seja evidenciado o impacto no patrimônio, a transação governamental (variação patrimonial ativa ou variação patrimonial passiva) deve ser reconhecida no momento da ocorrência do fato gerador. Na visão orçamentária, por outro lado, a receita orçamentária será reconhecida no momento da arrecadação e a despesa orçamentária, no momento do empenho, em conformidade com o art. 35 da Lei 4.320/1964.

XIX – Portanto, nada muda quanto aos registros para a contabilização das transferências constitucionais e legais, conforme exemplo apresentado a seguir:

a) **Em dezembro de 2016:** reconhecimento no Ente receptor (Município) do direito a receber relativo ao FPM do último decêndio de 2016, no sistema patrimonial, cujo valor só ingressará nos cofres municipais em janeiro de 2017. Destaca-se que o valor registrado como “Créditos Tributários a Receber” não tem caráter financeiro, portanto não deve ser considerado na apuração do superávit financeiro da Entidade em 2016 (art. 43 da Lei 4.320/1964). Por essa razão, deverá ser registrado com o atributo (P) de Permanente, indicando que se trata de um Ativo sem execução orçamentária.

Exemplo: contabilização da última parcela do FPM, no valor estimado de R\$ 1.200.000,00, em dezembro de 2016:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D – Ativo – Créditos Tributários a Receber (P)	Patrimonial	1.200.000,00
C – Variação Ativa – Transferências Constitucionais e Legais		1.200.000,00

b) **Recebimento em janeiro de 2017 pelo exato valor do direito registrado:** reconhecimento do efetivo ingresso do recurso nos cofres municipais, procedendo a baixa do direito a receber no sistema patrimonial e o respectivo ingresso do recurso, o registro da receita orçamentária e o respectivo controle de disponibilidade. Observe que o atributo (F)

que acompanha a conta de caixa e equivalente de caixa indica que a mesma deve ser utilizada na apuração do superávit financeiro da entidade em 2016 (art. 43 da Lei nº 4.320/1964).

Exemplo: recebimento da última parcela do FPM de 2016, no valor de R\$ 1.200.000,00, em janeiro de 2017:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Ativo - Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	1.200.000,00
C - Ativo - Créditos Tributários a Receber (P)		1.200.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	1.200.000,00
C - Receita a Realizar		1.200.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.200.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		1.200.000,00

XX - É importante ressaltar que, dependendo do posicionamento do Tribunal de Contas, **o registro do direito a receber do ponto de vista patrimonial não pode ser utilizado para a cobertura de restos a pagar inscritos no exercício de 2016**, e nem pode ser utilizado para abertura de créditos adicionais, tendo em vista que a Lei 4.320/64 só considera como orçamentária a receita efetivamente arrecadada no exercício. Portanto, o Tribunal de Contas onde o Município encontra-se jurisdicionado deve ser consultado quando houver o registro desses valores, prevalecendo o seu entendimento sobre o tema.

XXI - Caso o registro tenha sido feito com base em estimativa diferente do valor efetivamente recebido, com relação às transferências constitucionais e legais, o Município deverá proceder o referido ajuste.

a) **Ajuste de valor estimado a maior:** *exemplo - recebimento em janeiro de 2017 da última parcela do FPM de 2016 no valor de R\$ 1.500.000,00, mas registrado patrimonialmente em R\$ 1.200.000,00, em dezembro de 2016:*

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Ativo - Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	1.500.000,00
C - Ativo - Créditos Tributários a Receber (P)		1.200.000,00
C - Patrimônio Líquido - Ajuste de Exercícios Anteriores - Transferências Constitucionais e Legais		300.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	1.500.000,00
C - Receita a Realizar		1.500.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.500.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		1.500.000,00

b) **Ajuste de valor estimado a menor:** *exemplo: recebimento em janeiro de 2017 da última parcela do FPM de 2016 no valor de R\$ 1.000.000,00, mas registrado patrimonialmente em R\$ 1.200.000,00 em dezembro de 2016:*

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Patrimônio Líquido - Ajuste de Exercícios Anteriores - Transferências Constitucionais e Legais	Patrimonial	200.000,00
D - Ativo - Caixa e Equivalente de Caixa (F)		1.000.000,00
C - Ativo - Créditos Tributários a Receber (P)		1.200.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	1.000.000,00
C - Receita a Realizar		1.000.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	1.000.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		1.000.000,00

CONTABILIZAÇÃO DE CONVÊNIOS ASSINADOS, MAS NÃO REPASSADOS EM 2016

XXII - Como o MCASP já prevê o registro por competência do direito a receber, no momento em que o convênio é assinado (fato gerador) é criada a expectativa de um direito, de natureza patrimonial, devendo esse registro acompanhar o atributo (P).

Exemplo: assinatura de convênio de R\$ 640.000,00 no exercício de 2016, com expectativa de ingresso de valores somente no exercício de 2017.

- a) Reconhecimento no Ente convenente (Município) do direito a receber em dezembro de 2016 para recebimento em 2017:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Ativo - Créditos de Transferências a Receber (P)	Patrimonial	640.000,00
C - Variação Patrimonial Aumentativa - Convênios		640.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Direitos Conveniados	Controle	640.000,00
C - Controle de Convênios a Receber		640.000,00

- b) Registro do ingresso dos valores no convenente (Município) em 2017:

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Caixa e Equivalente de Caixa (F)	Patrimonial	640.000,00
C - Ativo - Créditos de Transferências a Receber (P)		640.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Receita Realizada	Orçamentária	640.000,00
C - Receita a Realizar		640.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Disponibilidade de Recursos	Controle	640.000,00
C - Disponibilidade por Destinação de Recursos - DDR		640.000,00

Título da Conta	Natureza da Informação	Valor
D - Controle de Convênios a Receber	Controle	640.000,00
C - Controle de Convênios Recebidos		640.000,00

XXIII - Destaca-se que mesmo que os valores registrados a título de "restos a receber" no âmbito do Município não sejam passíveis de serem utilizados para a cobertura de restos a

pagar, **podem contribuir para a elaboração de notas explicativas** às demonstrações contábeis, esclarecendo sobre eventuais insuficiências de recursos para cobertura dos restos a pagar inscritos no exercício financeiro.

Contabilidade Pública
contabilidade.municipal@cnm.org.br
(61) 2101-6070