

Processo: 1088810
Natureza: CONSULTA
Consulente: Marcelo Chaves Garcia
Procedência: Prefeitura Municipal de Três Pontas
RELATOR: CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ

TRIBUNAL PLENO – 16/12/2020

CONSULTA. UTILIZAÇÃO DE SUPERÁVIT FINANCEIRO APURADO NAS FONTES 201 E 202, ORIUNDAS DO EXERCÍCIO ANTERIOR, PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS NA FONTE 200, ATENDIDOS OS ÍNDICES CONSTITUCIONAIS DA EDUCAÇÃO E DA SAÚDE. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE ATENDIMENTO À REGRA CONTIDA NO INCISO I DO § 1º DO ART. 43 DA LEI Nº 4.320, DE 1964. OBRIGATORIEDADE DE SE APURAR A EXISTÊNCIA DE SUPERÁVIT FINANCEIRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR NO BALANÇO PATRIMONIAL, PARA A ABERTURA DE CRÉDITOS, POR SE TRATAR DE UTILIZAÇÃO DE RECURSOS ORDINÁRIOS.

1. A vinculação constitucional dos recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) e às ações e serviços públicos de saúde (ASPS) se restringe ao exercício financeiro em que os recursos foram arrecadados, diante do que o superávit financeiro do exercício anterior apurado nas fontes 201 e 202 configura recurso ordinário, não podendo ser, isoladamente, utilizado como fonte para abertura de créditos adicionais.

2. A abertura de créditos adicionais com fonte de recursos atrelada ao superávit financeiro do exercício anterior de recursos não vinculados (fontes 200, 201 e 202), deve obedecer à regra contida no inciso I do § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320, de 1964, e, portanto, está condicionada e limitada à efetiva apuração, a partir do Balanço Patrimonial, de superávit financeiro do exercício anterior de recursos não comprometidos, na forma descrita no § 2º do mesmo art. 43 do mencionado diploma legal.

PARECER

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Conselheiros do Tribunal Pleno, por unanimidade, na conformidade da Ata de Julgamento e das Notas Taquigráficas, diante das razões expendidas no voto do Relator, em:

- I) admitir a Consulta, por estarem preenchidos os pressupostos de admissibilidade estabelecidos no § 1º do art. 210-B do RITCEMG;
- II) fixar prejulgamento de tese, com caráter normativo, nos seguintes termos:
 - a) considerando que a vinculação constitucional de recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) e às ações e serviços públicos de saúde (ASPS) se restringe ao exercício financeiro em que os recursos foram arrecadados, o superávit financeiro do exercício anterior apurado nas fontes 201 e/ou 202 constitui recurso ordinário, de livre utilização, e, por conseguinte, não pode, individualmente, ser utilizado como fonte para a abertura de créditos adicionais;

- b) a abertura de créditos adicionais com fonte de recursos atrelada ao superávit financeiro do exercício anterior de recursos não vinculados (fontes 200, 201 e 202) deve obedecer à regra contida no inciso I do § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320, de 1964, e, portanto, está condicionada e limitada à efetiva existência de superávit financeiro do exercício anterior, apurado a partir do Balanço Patrimonial, na forma descrita no § 2º do mesmo art. 43 do referido diploma legal, excluindo-se os superávits de recursos comprometidos e/ou vinculados;

III) determinar o cumprimento das disposições do art. 210-D do Regimento Interno.

Votaram, nos termos acima, o Conselheiro Durval Ângelo, o Conselheiro Wanderley Ávila, o Conselheiro Sebastião Helvecio, o Conselheiro Cláudio Couto Terrão, o Conselheiro José Alves Viana e o Conselheiro Presidente Mauri Torres.

Presente à sessão a Procuradora-Geral Elke Andrade Soares de Moura.

Plenário Governador Milton Campos, 16 de dezembro de 2020.

MAURI TORRES
Presidente

GILBERTO DINIZ
Relator

(assinado digitalmente)



NOTAS TAQUIGRÁFICAS
TRIBUNAL PLENO – 18/11/2020

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

I – RELATÓRIO

Trata-se da consulta eletrônica formulada pelo Sr. Marcelo Chaves Garcia, chefe do Órgão de Controle Interno do Município de Três Pontas, *ipsis litteris*:

É permitida a utilização de superávit financeiro apurado na fonte 101 para abertura de crédito adicional na fonte 200, verificado que não será necessário utilizá-lo no próprio ensino?

Instada a se manifestar, a Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência informou que este Tribunal de Contas não enfrentou, de forma direta e objetiva, questionamento nos exatos termos ora suscitados pelo consulente.

Não obstante, destacou que o parágrafo único do art. 8º e o inciso I do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 2000, dispõem sobre a vinculação de recursos à finalidade específica. Citou, ainda, deliberações deste Tribunal de Contas que tratam da abertura de créditos adicionais com utilização de saldo apurado em superávit financeiro do exercício anterior e da utilização de saldo remanescente de fontes de recursos distintas, mediante abertura de crédito adicional, transcrevendo, para tanto, excertos das respostas dadas às Consultas nº 838.953, 885.850, 932.477 e 876.555.

É o relatório, no essencial.

II – FUNDAMENTAÇÃO

ADMISSIBILIDADE

Examinados os pressupostos de admissibilidade, verifico que o consulente, na qualidade de chefe do Órgão de Controle Interno do Município de Três Pontas, tem legitimidade para formular consulta ao Tribunal de Contas, em consonância com o inciso XI do art. 210 do Regimento Interno.

Ademais, constato que a matéria é de competência deste Tribunal, porquanto a dúvida do consulente versa sobre a indicação de fontes de recursos para a abertura de crédito adicional.

Registro, consoante se extrai da informação da Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência, que, tangenciando o tema versado na consulta ora em exame, já existem orientações deste Tribunal de que o superávit financeiro de recursos vinculados somente pode ser destinado à execução das respectivas finalidades, em especial a Consulta nº 932.477, sob relatoria do Conselheiro Wanderley Ávila, apreciada na Sessão Plenária de 19/11/2014.

No entanto, as respostas dadas às consultas citadas na informação da unidade de instrução são insuficientes para esclarecer a dúvida do consulente.

Feitas essas considerações e atendidos os pressupostos regimentais, admito a consulta para responder, em tese, à indagação formulada pelo consulente.

CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO:

De acordo com o relator.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Com o relator.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

Admito.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Com o relator.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Admito.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Também admito.

ADMITIDA A CONSULTA.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

MÉRITO

A possibilidade de abertura de créditos adicionais tendo como fonte de recursos o superávit financeiro do exercício anterior foi estabelecida no inciso I do § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320, de 17/3/1964, ao dispor:

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, **desde que não comprometidos**:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; (Destaquei)

Para tanto, no § 2º desse dispositivo legal, foi estabelecido que o superávit financeiro deve ser apurado a partir da “diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas”.

É possível verificar, portanto, que a apuração do superávit financeiro do exercício anterior, em regra, deve ocorrer a partir das informações constantes e extraídas do Balanço Patrimonial do ente ou da entidade a que se refere.

Exceção à regra, todavia, infere-se das disposições dos arts. 71 a 74 da Lei nº 4.320, de 1964, que, ao tratarem dos Fundos Especiais, identificados conceitualmente como os decorrentes do “produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”, determinam:

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento **ou em créditos adicionais**.

Art. 73. Salvo determinação **em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.** (Destaquei)

Deve-se ressaltar que as demonstrações contábeis, na forma instituída pela Lei nº 4.320, de 1964, não permitiam a identificação imediata do superávit financeiro oriundo de receitas vinculadas a finalidade específica, o que somente passou a ser possível com a operacionalização do controle orçamentário por fonte de recursos, com amparo legal nas normas estabelecidas na Lei Complementar nº 101, de 4/5/2000, em especial no parágrafo único do art. 8º e no inciso I do art. 50, ao disporem, respectivamente, que “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”, e que “a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada”.

E, para cumprimento dessa determinação, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) instituiu a classificação orçamentária por fonte/destinação de recursos, conforme se extrai da conceituação estabelecida por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP – 6ª edição, como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, com a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias, viabilizando o adequado controle da disponibilidade de caixa, mediante a individualização do registro e do controle da destinação dos recursos, especialmente os vinculados.

Fato é que os entendimentos consolidados por este Tribunal de Contas se alinham com a percepção de que deve ser conferido tratamento diferenciado para os recursos vinculados, a exemplo dos convênios e repasses fundo a fundo, visto que são atrelados a uma finalidade específica, como informado pela Coordenadoria de Sistematização de Deliberações e Jurisprudência, ao fazer menção aos entendimentos consubstanciados nas respostas às Consultas nº 717.343, sob relatoria do Conselheiro Moura e Castro, e nº 932.477, sob relatoria do Conselheiro Wanderley Ávila, apreciadas nas Sessões de 11/10/2006 e 19/11/2014. Destaco do parecer dessa última consulta o seguinte trecho:

Todavia, oportuno lembrar que **na apuração de superávit financeiro, pode ocorrer uma situação de déficit no Balanço Patrimonial do exercício anterior, mas com o superávit em uma fonte de recursos vinculada**, o que representa uma **variação na interpretação padrão**, eis que nesses casos haveria recursos para suplementação de créditos adicionais. Então não basta mais somente verificar a situação financeira no Balanço Patrimonial, mas as fontes vinculadas de recursos. (Destaquei)

Assim, é pacífico o entendimento de que o superávit financeiro de recursos vinculados somente pode ser destinado à execução das respectivas finalidades, como foi, a propósito, amplamente tratado nas consultas anteriormente citadas.

E é nesse contexto que emerge o questionamento ora examinado, especificamente com relação ao tratamento a ser oferecido ao superávit financeiro do exercício anterior dos recursos próprios destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino.

Para fins didáticos, saliento que, nos termos descritos na Instrução Normativa nº 05, de 8/6/2011, este Tribunal, ao dispor sobre a padronização dos códigos de fonte e destinação de recursos, definiu, na esteira da orientação emanada da STN, que o primeiro número, com um dígito, identifica se o recurso pertence ao exercício atual (1) ou a exercícios anteriores (2). Destarte, para identificação do superávit financeiro do exercício anterior dos recursos

destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino, deve ser adotada a codificação 201, e não 101, como indicado pelo consulente.

Posto isso, pondero que os recursos discriminados entre as fontes 100/101/102, ou 200/201/202, conforme o exercício financeiro em que eles tenham sido arrecadados, requerem análise mais específica e sistêmica, porquanto foram originalmente arrecadados como recursos ordinários ou como recursos livres, isto é, sem vinculação decorrente de lei ou de outro instrumento legalmente aceito.

Na resposta à Consulta nº 932.477, ao ser abordada a impossibilidade de abertura de crédito adicional utilizando-se recursos de fontes vinculadas distintas, em particular as especificações de fonte e destinação de recursos de convênios, ficou consignado que:

Esses vínculos orçamentários buscam assegurar o princípio do equilíbrio do orçamento, em que a soma das destinações de recursos classificadas nas dotações orçamentárias deverá equivaler às fontes originárias das receitas previstas.

Destacam-se exceções à regra que impede alterações entre as fontes e destinações de recursos, as originadas do FUNDEB e **das aplicações constitucionais em Ensino e em Saúde.**

Assim, como a fonte originária para a destinação dos recursos do FUNDEB é a mesma, as fontes 118 – Transferências do FUNDEB para Aplicação na Remuneração dos Profissionais do Magistério em Efetivo Exercício na Educação Básica e 119 - Transferências do FUNDEB para Aplicação em Outras Despesas da Educação Básica, poderão ter anulação e acréscimo entre si, desde que obedecida à provisão do mínimo de 60% para custeio do pessoal do magistério, conforme art.22, da Lei Federal nº 11.494/2007.

Também nas fontes 101- Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos Vinculados à Educação e a 102 - Receitas de Impostos e de Transferências de Impostos Vinculados à Saúde, **admite-se a anulação e suplementação entre si das dotações, porque a origem do recurso é a mesma, incluída a fonte 100 - Recursos Ordinários, quando originada de impostos.** (Destaquei)

Verifica-se, pois, o tratamento diferenciado oferecido às fontes 100, 101 e 102, nos casos de suplementação, anulação e utilização do excesso de arrecadação apurado entre si, tendo em vista o fato de que os recursos têm a mesma origem, especificamente impostos e transferências de impostos.

Embora se refiram a recursos livres, a instituição de código específico para a fonte 101 (manutenção e desenvolvimento do ensino) decorreu, justamente, da necessidade de se demonstrar o cumprimento do art. 212 da Constituição da República, que prescreve a destinação de percentual mínimo obrigatório desses recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE). E, de forma similar, existe vinculação de percentual mínimo dos recursos livres a ser alocado em ações e serviços públicos de saúde (ASPS), conforme determina o § 3º do art. 198 da Constituição da República, regulamentado pela Lei Complementar nº 141, de 13/01/2012, o que resultou na instituição do código 102.

Friso que a vinculação constitucional de recursos em ambas as situações é anual. É dizer, os recursos devem ser efetivamente aplicados na MDE e em ASPS no exercício financeiro em que foram arrecadados, obedecendo-se aos respectivos percentuais mínimos, sob pena de descumprimento da regra constitucional vigente.

Diante de tais balizas, a situação aventada pelo consulente expõe **a hipótese em que se apura superávit financeiro na fonte 201, tendo, simultaneamente, atendido à determinação constitucional, ou seja, o ente público teria transferido para as contas bancárias em que são movimentados recursos da educação valores superiores ao mínimo constitucional de 25%, e, embora tenham sido aplicados os recursos mínimos, ao final do exercício, manteve**

saldo financeiro cadastrado sob a fonte 101, o qual não foi efetivamente destinado à MDE e não há qualquer despesa ou obrigação a ele atrelada.

Assim, esse saldo financeiro constará no exercício seguinte como fonte 201, mas, em contrapartida, não há obrigatoriedade legal de que tais recursos sejam destinados à MDE, **uma vez cumprida a exigência constitucional no exercício financeiro em que eles foram arrecadados.**

Implica dizer que a existência de superávit financeiro no exercício anterior na fonte 201 não pode ter tratamento similar ao conferido aos recursos que, por natureza, são vinculados à consecução de objeto certo e definido, como os oriundos de convênio, porquanto a vinculação destes se perpetua, independentemente do exercício financeiro em que foram arrecadados.

Na esteira desse raciocínio, os superávits financeiros do exercício anterior apurado nas fontes 200, 201 e 202 têm natureza ordinária, de livre utilização, não estando vinculados a nenhum órgão ou programação, e, por isso, disponíveis para livre aplicação.

Por conseguinte, não se enquadram nas exceções previstas nos art. 71 a 74 da Lei nº 4.320, de 1964, e nos arts. 8º e 50 da Lei Complementar nº 101, de 2000, para recursos vinculados, motivo pelo qual não podem, individualmente, representar fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, ainda que entre si.

Recursos dessa natureza enquadram-se na previsão legal contida no inciso I do § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320, de 1964, e, portanto, a abertura de crédito adicional por superávit financeiro do exercício anterior nas fontes 200, 201 e 202 requer a análise do Balanço Patrimonial do exercício anterior e a efetiva constatação de que há superávit financeiro apurado na forma descrita no § 2º do mencionado art. 43.

Diante do exposto, concluo que não há falar em abertura de créditos com recursos de fonte 201, pura e simplesmente, pois, findo o exercício financeiro em que foram arrecadados **e cumpridas as determinações constitucionais**, relativamente à aplicação de percentual mínimo da receita de impostos na MDE e em ASPS, tais recursos perdem sua respectiva vinculação e passam a compor os recursos ordinários, devendo, nesses casos, ser verificada a existência de superávit financeiro no exercício anterior de recursos livres, cuja apuração deve ocorrer por meio do Balanço Patrimonial.

Essa é a interpretação mais consentânea com o contexto normativo, pois não se poderia admitir que o gestor transferisse recursos acima do necessário para as contas bancárias de fonte 101 ou 102 e, posteriormente, os utilizasse para a abertura de créditos adicionais, **se constatado que o Balanço Patrimonial apresentou déficit financeiro**. Nesse caso, o que se verificaria, em verdade, é que Município não tem disponibilidade financeira efetiva para suportar a geração de novas despesas ordinárias, além de não cumprir os termos estabelecidos na Lei nº 4.320, de 1964, para abertura de créditos adicionais com recursos oriundos do superávit financeiro do exercício anterior de recursos livres.

Dito isso, reporto-me, por fim, à resposta dada à Consulta nº 876.555, sob relatoria do Conselheiro José Alves Viana, apreciada na Sessão do Tribunal Pleno de 29/5/2013, na qual ficou assentado que “... o **superávit financeiro oriundo de recursos não vinculados possui livre aplicação**, podendo ser utilizado para abertura de créditos suplementares e especiais que serão utilizados em despesas de qualquer natureza, devendo, porém, ser precedido de exposição justificativa”.

III – CONCLUSÃO

Em face do exposto, respondo, objetivamente, ao questionamento formulado pelo consulente nos seguintes termos:

1) considerando que a vinculação constitucional de recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) e às ações e serviços públicos de saúde (ASPS) se restringe ao exercício financeiro em que os recursos foram arrecadados, o superávit financeiro do exercício anterior apurado nas fontes 201 e/ou 202 constitui recurso ordinário, de livre utilização, e, por conseguinte, não pode, individualmente, ser utilizado como fonte para a abertura de créditos adicionais;

2) a abertura de créditos adicionais com fonte de recursos atrelada ao superávit financeiro do exercício anterior de recursos não vinculados (fontes 200, 201 e 202) deve obedecer à regra contida no inciso I do § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320, de 1964, e, portanto, está condicionada e limitada à efetiva existência de superávit financeiro do exercício anterior, apurado a partir do Balanço Patrimonial, na forma descrita no § 2º do mesmo art. 43 do referido diploma legal, excluindo-se os superávits de recursos comprometidos e/ou vinculados.

Cumpram-se as disposições do art. 210-D do Regimento Interno.

CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO:

Com o relator.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Com o relator.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

De acordo.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Peço vista.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

VISTA CONCEDIDA AO CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO.

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA-GERAL ELKE ANDRADE SOARES DE MOURA.)

**RETORNO DE VISTA
NOTAS TAQUIGRÁFICAS
TRIBUNAL PLENO – 16/12/2020**

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

I – RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada pelo Senhor Marcelo Chaves Garcia, controlador interno do Município de Três Pontas, em que expressa a seguinte dúvida:

É permitida a utilização de superávit financeiro apurado na fonte 101 para abertura de crédito adicional na fonte 200, verificado que não será necessário utilizá-lo no próprio ensino?

Na sessão do Tribunal Pleno ocorrida no dia 18/11/20, a presente consulta foi admitida e, no mérito, o relator, conselheiro Gilberto Diniz, propôs respondê-la nos seguintes termos:

1) considerando que a vinculação constitucional de recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) e às ações e serviços públicos de saúde (ASPS) se restringe ao exercício financeiro em que os recursos foram arrecadados, o superávit financeiro do exercício anterior apurado nas fontes 201 e/ou 202 constitui recurso ordinário, de livre utilização, e, por conseguinte, não pode, individualmente, ser utilizado como fonte para a abertura de créditos adicionais;

2) a abertura de créditos adicionais com fonte de recursos atrelada ao superávit financeiro do exercício anterior de recursos não vinculados (fontes 200, 201 e 202) deve obedecer à regra contida no inciso I do § 1º do art. 43 da Lei nº 4.320, de 1964, e, portanto, está condicionada e limitada à efetiva existência de superávit financeiro do exercício anterior, apurado a partir do Balanço Patrimonial, na forma descrita no § 2º do mesmo art. 43 do referido diploma legal, excluindo-se os superávits de recursos comprometidos e/ou vinculados.

Em seguida, após terem acompanhado o relator os conselheiros Durval Ângelo, Wanderley Ávila e Sebastião Helvecio, pedi vista dos autos para melhor avaliar o processo.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Após análise detida dos autos, considero que o voto apresentado pelo relator apreciou adequadamente a matéria, não carecendo de qualquer reparo, razão pela qual acompanho sua conclusão.

III – CONCLUSÃO

Ante o exposto, acompanho integralmente o voto do relator e respondo o consulente no mesmo sentido.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Com o relator.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Também acompanho o relator.

APROVADO O VOTO DO RELATOR.

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA-GERAL ELKE ANDRADE SOARES DE MOURA.)

* * * * *

fg

