



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DIRETORIA DE JURISPRUDÊNCIA, ASSUNTOS TÉCNICOS E PUBLICAÇÕES

COORDENADORIA DE TAQUIGRAFIA / COORDENADORIA DE ACÓRDÃO

Ementa de Parecer Prévio – Primeira Câmara

Processo nº: **695562**

Natureza: Prestação de Contas Municipal

Exercício: 2004

Procedência: Prefeitura Municipal de Campo Azul

Responsável: Oséas Alves de Almeida, Prefeito à época

Procurador(es): José Luiz Baccarini

Representante do Ministério Público: Cristina Andrade Melo

Relator: Auditor Licurgo Mourão

Sessão: 14/08/2012

EMENTA: PRESTAÇÃO DE CONTAS – EXECUTIVO MUNICIPAL – EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA, CONTÁBIL E PATRIMONIAL – PARECER PRÉVIO PELA REJEIÇÃO DAS CONTAS ANUAIS.

1) Emite-se parecer prévio pela rejeição das contas anuais apresentadas, conforme art. 45, III, da LC 102/08, tendo em vista a abertura de créditos especiais sem cobertura legal; a abertura de créditos suplementares/especiais sem recursos disponíveis; o empenho de despesas superior aos créditos orçamentários autorizados, em desacordo com os dispositivos constitucionais e legais: art. 167, V, da CR/88 e arts. 42, 43 e 59 da Lei 4.320/64, bem como em desacordo com a Súmula 77 deste Tribunal, o que configura falhas graves de responsabilidade do gestor. Com relação às ações e serviços públicos de saúde, não foi adotado o princípio da insignificância, nos termos do voto do Conselheiro José Alves Viana, ficando vencido o Conselheiro Cláudio Couto Terrão. 2) Fazem-se as recomendações constantes na fundamentação, quanto à adoção das melhores práticas na gestão orçamentária. 3) Determina-se o encaminhamento dos autos ao Ministério Público de Contas para as providências cabíveis, em razão do desatendimento aos dispositivos constitucionais e legais pertinentes, além da possibilidade de configuração do disposto no art. 11, I, c/c o art. 12, III, da Lei 8.429/92. 4) Decisão por maioria de votos.

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

Sessão do dia: 14/08/12

Procuradora presente à Sessão: Cristina de Andrade Melo

AUDITOR LICURGO MOURÃO:

1. Relatório

Versam os presentes autos sobre a Prestação de Contas da Prefeitura Municipal de Campo Azul, referente ao exercício de 2004, sob a responsabilidade do Sr. Oséas Alves de Almeida.

A unidade técnica apontou em sua análise inicial, às fls. 5 a 19, irregularidades na execução orçamentária (arts. 42, 43 e 59 da Lei 4.320/64) e na aplicação do percentual mínimo exigido

na saúde (art. 77, III, do ADCT da CR/88). As demais ocorrências apontadas não fazem parte do escopo dos itens considerados para a emissão de parecer prévio, conforme determinações desta Casa.

A certidão, à fl. 75, informa que o interessado, embora regularmente citado em 13/11/08 (AR, fl. 73), não se manifestou acerca dos fatos apontados pela unidade técnica, às fls. 5 a 19.

O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, às fls. 76 a 80, em parecer da lavra da Procuradora Cristina Andrade Melo, opinou pela emissão de parecer prévio pela rejeição das contas.

Conforme pesquisa realizada no SGAP, em 12/6/12, não foram localizados processos de inspeção no município, referentes ao exercício ora em exame, cujo escopo tenha sido a verificação dos limites constitucionais relativos à aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos da saúde.

De acordo com o estudo da unidade técnica, às fls. 5 a 19, não constam irregularidades nos presentes autos quanto aos seguintes itens:

- repasse de recursos ao Poder Legislativo (art. 29-A, I, da CR/88), pois foi repassado o percentual de 6,93% da receita base de cálculo, dentro do limite constitucional;
- à aplicação do índice constitucional relativo ao ensino (art. 212 da CR/88), pois foi aplicado o percentual de 29,55% da receita base de cálculo;
- às despesas com pessoal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar 101/00), pois o Município e os Poderes Executivo e Legislativo aplicaram, respectivamente, os percentuais de 34,48%, 30,33% e de 4,15% da receita base de cálculo.

É o relatório.

2. Fundamentação

Com base nas normas gerais de auditoria pública da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, bem como nas normas brasileiras de contabilidade, otimizou-se a análise das prestações de contas municipais através da seletividade e da racionalidade das matérias relevantes e de maior materialidade.

Sendo assim, no mérito, passa-se à exposição dos fundamentos do posicionamento adotado.

2.1 Execução Orçamentária

2.1.1 Lei Orçamentária Anual – LOA

Salienta-se que a Lei Orçamentária nº 082, de 30/11/2003, estimou a receita e fixou a despesa no valor de R\$3.000.000,00, e, em seu art. 5º, autorizou a abertura de créditos adicionais suplementares no percentual de 60% (sessenta por cento), equivalente a R\$1.800.000,00, conforme fls. 6 e 26.

Importante ressaltar que é possível a alteração do orçamento, por meio da abertura de créditos suplementares e pela realização de realocações orçamentárias, porém essa alteração orçamentária deve ser realizada evitando-se o excesso de autorizações que podem vir a desfigurar a previsão aprovada pelo Legislativo e denotar a ausência de planejamento na realização de gastos públicos.

De acordo com os cânones da gestão fiscal responsável, deve-se ter como premissa a vigência da Lei Complementar 101/00, que assim determina para todos os entes federados, *in verbis*:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a **responsabilidade na gestão fiscal**,

[...]

§1º A responsabilidade na gestão fiscal **pressupõe a ação planejada e transparente**, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, [...] (G.N.)

Conforme os ensinamentos de José de Ribamar Caldas Furtado¹, o planejamento das ações governamentais é imprescindível, *in verbis*:

Com efeito, **o planejamento é uma atividade** constante, **ininterrupta**, perene, que fundamenta, **precede** e acompanha a elaboração orçamentária e deve estar sempre presente em todas as esferas de governo e em todos os entes da Federação.

[...]

A propósito, diz Joaquim Castro Aguiar, “já não se tolera mais, na Administração Pública, a improvisação. **A atividade administrativa não pode prescindir do planejamento**, seja porque há necessidade de administração dos seus gastos, seja para a programação de obras e serviços. Sem planejamento, a administração dificilmente adotará decisões e programas apropriados à satisfação de suas finalidades”.

Assim, para se fugir da concentração em problemas imediatos, da ineficiência e desperdício dos processos produtivos e da inexistência de ações efetivas de governo, **o planejamento surge como o propulsor dos ajustes necessários para se superar a constante escassez de recursos**, enfrentar desafios e atender às demandas e às aspirações da sociedade. (G.N.)

Desta forma, recomendo à Administração Municipal que ao elaborar a LOA, um dos instrumentos essenciais de planejamento, o faça o mais próximo da realidade de sua municipalidade, com o intuito de se evitar percentuais elevados de suplementação orçamentária.

2.1.2 Art. 42 da Lei 4.320/64

A unidade técnica em seu exame inicial, à fl. 6, apontou que o município procedeu à **abertura de créditos especiais, no valor de R\$751.141,90, sem a devida cobertura legal**, em desacordo com o disposto no art. 42 da Lei 4.320/64.

O responsável não se manifestou nos autos, apesar de devidamente citado.

Salienta-se que as autorizações para suplementar dotação orçamentária, bem como as autorizações para a abertura de créditos especiais são procedimentos que alteram a lei orçamentária em sua estrutura interna. Desta forma, qualquer modificação ou alteração de uma lei só poderá ser feita mediante outra lei.

O orçamento público não pode ser compreendido apenas em sua feição financeira, mas sim como um sistema integrado de planejamento público, que envolve a elaboração do PPA, da LDO e da LOA, sendo que a esta última cabe fixar a despesa e prever a receita necessária à execução dos programas governamentais previstos no PPA de modo a alcançar as metas físicas e financeiras neles fixados.

¹ Furtado, J.R. Caldas — Elementos de direito financeiro. — 2. ed. Ver. Ampl. E atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

Ora, mais que alterar a feição financeira da LOA, permitir a alteração de dotações orçamentárias ao arrepio do crivo do Poder Legislativo significa em verdade subverter todo o sistema constitucional de planejamento da execução das políticas públicas, uma vez que através de anulações de dotações e/ou a inserção de novas no orçamento original poderão ser executadas despesas (mesmo que inferiores ao total da despesa autorizada) desvinculadas dos programas governamentais autorizados originariamente pelo Parlamento.

Destarte, não há dúvida quanto à obrigatoriedade de se exigir a prévia autorização legislativa para a abertura dos créditos adicionais (suplementar e especial). O simples fato de abrir créditos sem a cobertura legal já privilegia novas dotações desconhecidas pelo Poder Legislativo e desprestigia o planejamento regularmente aprovado pelos legítimos representantes do povo, ainda que essas dotações não venham a ser utilizadas, em razão de eventuais anulações que, apesar de não aumentarem o total da despesa autorizada, alteram na essência as feições do orçamento originalmente aprovado.

Acrescenta-se aos autos ensinamentos do doutrinador James Giacomoni², *verbis*:

Ao Poder Legislativo cabe aprovar a lei orçamentária, ou, dito de outra forma, **cabe autorizar a cobrança das receitas e a realização das despesas públicas**.

[...]

pode-se concluir que **a expressão autorização, no contexto da aprovação legislativa do orçamento de despesa, significa que ao Poder Executivo cabe realizar determinada programação de trabalho – e não outra –, devendo aplicar os recursos públicos nos vários créditos orçamentários (dotações) de acordo com valores-teto devidamente especificados**.

[...]

A lei orçamentária seria uma ficção caso o Poder Executivo efetivasse despesas sem a necessária autorização legislativa. As determinações da Constituição de 1988, incorporando à lei orçamentária as receitas e despesas da seguridade social e de financiamento da dívida pública, garantem a efetiva adoção dos princípios da unidade e da universalidade orçamentárias. Não bastassem essas definições, expressas no art. § 5º de seu art. 165, **a Constituição**, nos incisos I, II, V, VI e VII do art. 167, **expressamente e exaustivamente, veda a realização de despesas não previstas e não autorizadas na lei orçamentária**.

[...]

O orçamento de despesa não é apenas uma peça de orientação; a execução financeira das despesas deve ter sempre como marco definidor as autorizações constantes do orçamento. O comportamento financeiro da instituição pública é produto da execução de determinada programação, a qual se reveste da forma orçamentária.

[...]

A lei orçamentária é organizada na forma de créditos orçamentários, aos quais estão consignadas dotações.

[...] Na realidade, o *crédito orçamentário* é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária.

[...]

² Giacomoni, James. — Orçamento Público. — 10. ed. Revista e atualizada — São Paulo: Atlas, 2001. p. 253, 255, 257 e 259.

Por seu turno, **dotação é o montante de recursos financeiros com que conta o crédito orçamentário**. Teixeira Machado & Heraldo Reis possuem o mesmo entendimento e assim clareiam a questão: “**o crédito orçamentário seria portador de uma dotação e esta o limite de recurso financeiro autorizado**”. G.N.

Ressalta-se que esta Casa exarou entendimento no sentido de considerar como irregular a abertura de créditos suplementares e especiais sem cobertura legal, como dispõe a Súmula TCEMG 77/08, *in verbis*:

Os créditos suplementares e especiais abertos sem cobertura legal são irregulares e podem ensejar a responsabilização do gestor.

Em face do exposto, no caso concreto, não há como atenuar a presente irregularidade, pois o valor do crédito especial aberto sem lei específica, no montante de **R\$751.141,90, representou 24,42% da despesa total fixada, no valor de R\$3.075.141,90**, conforme fls. 6 e 7.

Conclui-se que a abertura de créditos especiais necessita de amparo legal, por determinação expressa do art. 167, V, da Constituição da República de 1988 e do art. 42 da Lei 4.320/64.

Ressalta-se, por fim, que a abertura de créditos especiais sem amparo legal poderá configurar ato de improbidade administrativa, como determina o art. 11, I, c/c o art. 12, III, da Lei 8.429/92.

2.1.3 Art. 43 da Lei 4.320/64

A unidade técnica em seu exame inicial, às fls. 6 e 7, apontou que o município procedeu à **abertura de créditos suplementares/especiais**, no valor de **R\$224.429,86, sem recursos disponíveis**, em desacordo com o disposto no art. 43 da Lei 4.320/64.

O responsável não se manifestou nos autos, apesar de devidamente citado.

Em consulta realizada no SIACE/PCA/2003, em 4/7/12, verifica-se que, no exercício de 2003, **não houve superávit financeiro**, conforme fl. 81 anexada aos autos.

Em consulta realizada no SIACE/PCA/2004, em 4/7/12, anexamos aos presentes autos cópia do balanço orçamentário, à fl. 82.

Constata-se, neste demonstrativo, que o **excesso de arrecadação**, no exercício, foi de **R\$451.264,59** (receita orçada, no valor de R\$3.000.000,00, menos a receita arrecadada, no valor de R\$3.451.264,59) e que foram abertos créditos suplementares por excesso de arrecadação, no valor de R\$75.141,90, conforme Quadro de Créditos Suplementares, Especiais e Extraordinários à fl. 35.

Verificam-se ainda créditos orçamentários/suplementares autorizados no valor de R\$3.000.000,00 e executados no valor de R\$2.924.552,55, apresentando uma diferença de **R\$75.447,45**, que representa dotações orçamentárias não utilizadas no exercício.

Evidencia-se também a execução de despesas referente aos **créditos especiais abertos e executados, sem autorização legal**, no valor de **R\$751.141,90**.

Diante de tais constatações, verifica-se o valor de **R\$224.429,86** de créditos autorizados (abertos) **sem recursos disponíveis** (R\$751.141,90 - R\$451.264,59 - R\$75.447,45), em desacordo com o art. 43 da Lei 4.320/64.

Salienta-se que os recursos disponíveis para a abertura dos créditos suplementares e especiais dependem do superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, do excesso de arrecadação no exercício, da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei, e ainda do produto de operações de crédito

autorizadas, conforme art. 43, § 1º, I, II, III e IV, da Lei 4.320/64. Uma vez que o responsável se manteve silente, permanece a irregularidade apontada pela unidade técnica.

2.1.4 Art. 59 da Lei 4.320/64

A unidade técnica em seu exame inicial, às fls. 6 e 7, não considerou o valor de R\$751.141,90, referente ao crédito especial aberto sem lei específica, e computou o valor de R\$75.141,90, relativo ao crédito suplementar aberto por excesso de arrecadação no exercício (fl. 35).

Desta forma, foram apurados **créditos orçamentários autorizados**, no montante de **R\$3.075.141,90** (LOA, no valor de R\$3.000.000,00, mais os créditos suplementares por excesso de arrecadação, no valor de R\$75.141,90), valor, este, **inferior** ao valor total de **despesa empenhada** de **R\$3.675.694,45**, apresentando a diferença de R\$600.552,55.

O responsável não se manifestou nos autos, apesar de devidamente citado.

Compulsando os autos e anuindo com a unidade técnica, constata-se que o município empenhou despesas além dos créditos concedidos, no valor de R\$600.552,55, em desacordo com o art. 59 da Lei 4.320/64.

2.2 Aplicações de Recursos nas Ações e Serviços Públicos de Saúde

A unidade técnica informou, à fl. 15, que a Administração Municipal não obedeceu ao percentual mínimo exigido no art. 77, III, do ADCT da Constituição da República de 1988, com redação dada pelo art. 7º da EC 29/00, na aplicação de recursos nas ações e serviços públicos de saúde, uma vez que foi aplicado o percentual de 14,87% da receita base de cálculo, não tendo sido aplicado, portanto, o valor de R\$3.698,76, o que representa 0,13% da base de cálculo.

Constata-se nos autos que o município deixou de aplicar no exercício nas ações e serviços públicos de saúde o percentual de 0,13% da receita base de cálculo, equivalente ao valor de R\$3.698,76 em todo o exercício, o que corresponde a um valor aplicado a menor diário de ínfimos R\$10,13.

Importante destacar que o não cumprimento do percentual mínimo exigido configura-se em falha grave de responsabilidade do gestor, em razão do não atendimento do disposto no inciso III, do art. 77, do ADCT, com redação dada pelo art. 7º, da EC nº 29/2000. No entanto, entendo que o percentual de 0,13% não aplicado, correspondente ao valor anual envolvido de R\$3.698,76, igual a R\$10,13 diários, não é materialmente significativo, razão pela qual desconsidero a ocorrência.

Diante do exposto, passo a propor.

3. Proposta de Voto

Adoto o entendimento pela **EMIÇÃO DE PARECER PRÉVIO PELA REJEIÇÃO DAS CONTAS**, conforme art. 45, III, da LC 102/08, tendo em vista: a abertura de créditos especiais sem cobertura legal, no montante de R\$751.141,90, (24,42% da despesa total fixada, de R\$3.075.141,90); a abertura de créditos suplementares/especiais sem recursos disponíveis, no valor de R\$224.429,86; o empenho de despesas superior aos créditos orçamentários autorizados, no valor de R\$600.552,55; em desacordo com os dispositivos constitucionais e legais: art. 167, V, da CR/88 e arts. 42, 43 e 59 da Lei 4.320/64, bem como em desacordo com a Súmula 77 deste Tribunal, o que configura falhas graves de responsabilidade do gestor e



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DIRETORIA DE JURISPRUDÊNCIA, ASSUNTOS TÉCNICOS E PUBLICAÇÕES

COORDENADORIA DE TAQUIGRAFIA / COORDENADORIA DE ACÓRDÃO

PROPONHO as recomendações constantes na fundamentação, quanto à adoção das melhores práticas na gestão orçamentária. Ainda, que sejam os autos **ENCAMINHADOS** ao Ministério Público de Contas para as providências cabíveis, em razão do desatendimento aos dispositivos constitucionais e legais pertinentes, além da possibilidade de configuração do disposto no art. 11, I, c/c o art. 12, III, da Lei 8.429/92.

Com relação às ações e serviços públicos de saúde, com base nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, **no caso em concreto**, desconsidero a ocorrência, pois o percentual não aplicado de 0,13% da receita base de cálculo foi equivalente ao valor de R\$3.698,76, em todo o exercício, o que corresponderia a uma aplicação a menor diária de ínfimos R\$10,13.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Senhor Presidente, acolho a proposta de voto do Auditor Licurgo Mourão, exceto quanto à parte da fundamentação em que desconsidera a não aplicação do percentual mínimo de recursos na saúde, pois como acabei de expor na apreciação do processo anterior, não adoto o princípio da insignificância neste caso.

CONSELHEIRO SUBSTITUTO HAMILTON COELHO:

Também voto de acordo com o Auditor Relator, salvo ressalva proposta pelo Conselheiro José Alves Viana à qual adiro também.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO TERRÃO:

Também acompanho a proposta de voto do Auditor Relator na íntegra, exatamente por, divergindo do Conselheiro José Alves Viana, adotar o princípio da insignificância.

APROVADA A PROPOSTA DE VOTO DO AUDITOR RELATOR, VENCIDO, EM PARTE, QUANTO AO ITEM SAÚDE, O CONSELHEIRO CLÁUDIO TERRÃO.