



PARECER

PROCESSO N°: 837679

NATUREZA: Consulta

PROCEDÊNCIA: Prefeitura Municipal de Além Paraíba

CONSULENTE: Christiane Ferreira Peracio Silveira

RELATOR: Conselheiro Eduardo Carone Costa

I. Relatório

Versam os presentes autos sobre consulta subscrita por Christiane Ferreira Peracio Silveira, Controladora da Prefeitura Municipal de Além Paraíba, por meio da qual faz as seguintes indagações, *in verbis*.

Durante o preenchimento do Quadro de Créditos Adicionais do SIACE PCA 2009, percebemos a disponibilização de novo campo para inclusão de 'fonte de recursos de convênios'.

As dúvidas são:

- 1) A partir do novo campo, o Município poderá efetuar a abertura de créditos adicionais em situações onde ocorre a celebração de convênios ou instrumentos congêneres e operação de créditos, não previstos na Lei Orçamentária como expectativa de receita, utilizando-se da fonte de recursos de convênios?
- 2) Considerando a possibilidade de utilização do convênio recebido não constante da proposta orçamentária, como fonte de recursos para abertura de crédito adicional, necessário a execução do convênio, como será demonstrado o procedimento no balanço orçamentário?

O Conselheiro Relator, às fls. 3 e 4, reconheceu os pressupostos de admissibilidade da presente consulta e a encaminhou à unidade técnica competente que, por sua vez, prestou as informações de fls. 6 a 14, concluindo pela possibilidade da abertura de créditos adicionais proveniente de convênios não previstos na Lei Orçamentária, os quais deverão ser demonstrados no balanço orçamentário como créditos adicionais especiais autorizados em lei, conforme disposto no art. 42 da Lei 4.320/64.

Em seguida, a consulta foi encaminhada a este Auditor, para fins de emissão de parecer, consoante às disposições do então vigente art. 213, I, da Res. TCMG 12/2008.

É o sucinto relatório.

2. Fundamentação

Superada a preliminar de admissibilidade pelo Relator, Conselheiro Eduardo Carone Costa e, após a manifestação do órgão técnico, vieram os autos a este Auditor para emissão de parecer, nos termos do art. 213 do RITCEMG.

No mérito, passa-se à resposta, levando em consideração a legislação aplicável à espécie, a doutrina e a jurisprudência deste Tribunal.

Inicialmente, insta salientar que as alterações na lei orçamentária, mediante a abertura de créditos adicionais, têm previsão nos arts. 40 e 41 da Lei 4.320/64, que assim prescrevem, *in verbis*:

Art. 40. São **créditos adicionais** as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

Art. 41. **Os créditos adicionais classificam-se em:**

I - **suplementares**, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II - **especiais**, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;

III - **extraordinários**, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. (Grifos nossos).

Os créditos adicionais especiais destinam-se às despesas que não foram fixadas na lei orçamentária. Para a sua correta utilização, conforme art. 167, inciso V, da Constituição da República, deve haver prévia autorização legislativa e indicação dos recursos correspondentes. Assim dispõe o art. 42 da Lei 4.320/64, *in verbis*:

Art. 42. Os créditos suplementares e **especiais** serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

A norma insculpida no art. 42 da Lei 4.320/64 densifica o princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da CR/88), basilar em nosso ordenamento jurídico, que segundo Hely Lopes Meirelles¹, *in verbis*:

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 34ª Ed. Malheiros, São Paulo, 2008, p. 89.

Significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, deles não podendo se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Já o artigo 43 da referida lei preconiza que a abertura dos créditos suplementares e especiais depende de existência de recursos, além da exposição de motivos determinantes para que a despesa possa ser de fato, executada. A mesma norma considera como fontes de recursos, desde que não compromissados, o superávit financeiro, os provenientes de excesso de arrecadação, os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, devidamente autorizados em lei e, ainda, o produto de operações de créditos.

O §3º do citado dispositivo define o excesso de arrecadação como sendo o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação **prevista** e a **realizada**, considerando-se, ainda, a tendência do exercício e para a apuração dos recursos utilizáveis, neste caso, deduzir-se-á a importância dos créditos extraordinários abertos no exercício. Portanto, para que haja excesso de arrecadação em uma rubrica de receita é preciso cotejar os valores previstos e realizados, constantes da lei orçamentária anual.

Como se observa, o disposto no art. 43 da Lei 4.320/64 exige para a abertura de créditos adicionais suplementares e especiais recursos disponíveis e, assim, tem por objetivo impedir que a Administração Pública assuma compromissos para os quais não tenha a cobertura financeira necessária, elevando suas despesas a um valor superior à receita arrecadada.

Ainda com relação ao disposto no §1º do art. 43 da Lei 4.320/64, Heraldo da Costa e Teixeira Machado² afirmam, *verbis*:

[...] Deve-se, pois, ter em vista que tais recursos somente poderão ser utilizados quando ainda não estejam comprometidos. De outro modo, não são recursos disponíveis. Isto é claramente compreensível. É uma regra que não vem sendo seguida pelos gestores públicos, daí os problemas se avolumarem com grandes prejuízos para as populações, pois ações que gerariam benefícios diretos deixam de ser implementadas.

Por recursos comprometidos, deve-se entender aqueles que, em razão de contratos, convênios ou leis, atenderão a despesas obrigatórias, tais como pessoal, amortizações de empréstimos, juros, inativos (aposentados) e pensionistas, bem como receitas vinculadas a caixas especiais (fundos especiais) institucionalizadas para ao atendimento de obrigações resultantes da execução de programas especiais de trabalho, que têm, assim, receitas e despesas comprometidas com os respectivos objetivos específicos. (Grifos nossos).

² MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 32 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2008. p. 114.

Também, quanto à necessidade de prévia autorização legislativa para a celebração de convênios e de programa específico, com dotação suficiente na lei orçamentária, além de adequação ao seu objeto, por força do art. 167, inciso I, da Constituição Federal, conforme se depreende da Consulta n. 445287, o Relator Nelson Cunha, sessão de 13/08/1997, assim se manifestou, *in verbis*:

[...]

A prévia autorização legislativa concedida ao Chefe do Executivo Municipal para a celebração dos convênios de cooperação com a União, o Estado e outros Municípios não é exigência constitucional. Tanto isso é verdade que medida liminar concedida pelo S.T.F. na ADIN nº 770-0, de 26/08/92, publicada no D.J.U. de 25/09/92, suspendeu a eficácia dos termos "*previamente aprovado pela Câmara Municipal*", contidos no artigo nº 181, incisos I e II, da Constituição do Estado de Minas Gerais, que cuidam da possibilidade de cooperação envolvendo o Município.

Todavia, quando o convênio envolver despesas assumidas pelo Município, ainda que em razão de contrapartida estipulada por termo de ajuste, há se distinguir "autorização legislativa" para assinatura de convênio (que não se exige) de "previsão legal para a execução do programa ou do projeto contido no convênio" (que se exige por força do art. 167, inciso I, da Constituição Federal).

Essa distinção é relevante, vez que, como já salientado no item anterior, sem programa com dotação suficiente contido na lei orçamentária e adequado ao objeto do convênio, o Município não poderá assumir as despesas decorrentes da sua execução, salvo se a dotação for aberta mediante crédito especial, através de lei específica. (Grifamos).

Além da existência de recursos financeiros para atender às despesas a serem amparadas pelos créditos abertos, exige o *caput* do art. 43 que a sua abertura seja precedida de **exposição de motivos**³, em que fiquem consubstanciadas as razões que justifiquem sua necessidade. Dessa forma, evidencia o legislador o respeito ao princípio da motivação por parte do Administrador e, conseqüentemente, o da transparência administrativa.

Helio Saul Mileski⁴, citando Roberto Bobbio, ensina sobre o princípio da transparência, *in verbis*:

Como já mencionou Roberto Bobbio democracia hoje é o governo do Poder Público em Público, portanto, devendo a ação administrativa ser absolutamente visível, sem qualquer véu camuflador do ato administrativo que deve ser totalmente transparente. A transparência é princípio de cumprimento obrigatório na democracia pluralista moderna.

³ Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa. (g.n)

⁴ MILESKI, Helio Saul. *A transparência da Administração Pública pós moderna e o novo regime de responsabilidade fiscal*. Revista Técnica dos Tribunais de Contas – RTTC, Belo Horizonte, ano I, set. 2010, PP. 119-120.

Sobre a motivação dos atos administrativos, Rafael Bielsa⁵ observa, *in verbis*:

Por princípio, as decisões administrativas devem ser motivadas formalmente, vale dizer que a parte dispositiva deve vir precedida de uma explicação ou exposição de fundamentos de fato (motivos-pressupostos) e de direito (motivos-determinantes da lei).

Cumprе ressaltar, ainda, que os créditos adicionais têm vigência adstrita ao exercício financeiro de sua abertura, com exceção dos créditos especiais e extraordinários, que podem ter vigência além do exercício em que tiverem sido abertos, caso a abertura ocorra nos quatro últimos meses da vigência da lei orçamentária, a teor do disposto no §2º do art. 167 da Constituição da República de 1988 e no art. 45 da Lei 4.320/64.

Nesse sentido, lecionam Heraldo da Costa e Teixeira Machado⁶, *in verbis*:

Pelo art. 45 conclui-se o seguinte:

- a vigência dos créditos suplementares vai da data, qualquer que seja, em que forem abertos até o dia 31 de dezembro do respectivo exercício;
- os créditos especiais e extraordinários não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício; nesse caso, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados à execução orçamentária do exercício financeiro subsequente (§2º do art. 167 da Constituição Federal).

Ao seu turno, a Lei Complementar 101/2000 - LRF é clara no sentido de que os recursos vinculados a fins específicos só podem ser utilizados para custear os objetos de sua vinculação, conforme dispõe o parágrafo único do art. 8º da Lei, *in verbis*:

Art. 8º [...]

Parágrafo único. 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.

Frise-se também que a escrituração das contas deverá obedecer ao disposto no art. 50, I, da Lei Complementar 101/00, o qual dispõe:

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração de contas observará as seguintes:

⁵ BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público*, p. 27 in MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Curso Prático de Direito Administrativo*. Del Rey, 2ª Ed. rev. e atual. 2004, p. 32.

⁶ MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 32 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2008. p. 114.



I-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.

O convênio, na lição de Maria Sylvia Zanella di Pietro⁷, não constitui modalidade de contrato, embora seja instrumento utilizado pelo Poder Público para se associar a outras entidades públicas ou privadas, de modo a permitir a mútua colaboração para alcançar objetivos de interesse comum entre Poder Público e entidades públicas ou privadas, podendo assumir várias formas, tais como: repasse de verbas, uso de equipamentos, de recursos humanos, materiais, de imóveis, *know how*, entre outros.

Em virtude da característica da mútua colaboração entre as partes, insta ressaltar importante diferença apontada por Maria Sylvia Zanella di Pietro⁸ entre o pagamento realizado em virtude de contrato e o recurso oriundo de convênio, *in verbis*:

No convênio verifica-se a mútua colaboração, que pode assumir várias formas [...]
Dessa diferença resulta outra: no contrato, o valor pago a título de remuneração passa a integrar o patrimônio da entidade que o recebeu, sendo irrelevante para o repassador a utilização que será feita do mesmo; **no convênio, se o conveniado recebe determinado valor, este fica vinculado à utilização prevista no ajuste: [...].** (Grifos nossos).

Portanto, há que se atentar para o fato de que os recursos provenientes de convênio somente poderão ser utilizados para a execução de seu objeto.

Considerando a questão suscitada pela Consulente, na hipótese de celebração de convênio não previsto na lei orçamentária, o Município **arrecadará uma receita não estimada** que, com base no art. 43 da Lei 4.320/64, constituirá uma arrecadação a maior à conta de convênio que poderá ser utilizado para abertura de crédito suplementar ou especial, tendo como fonte o excesso de arrecadação. Ressalta-se que tais recursos devem ser aplicados, obrigatoriamente, na realização de despesas direcionadas à finalidade do objeto do convênio.

A propósito do tema, esta Corte já se manifestou, conforme Consulta nº 717343, da relatoria do Conselheiro Moura e Castro, aprovada na sessão do Pleno de 11/10/06, *in verbis*:

Nesse sentido é o permissivo inserto no **parágrafo único do art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal**, a confirmar:

Art. 8º ...

⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13 ed., São Paulo, Atlas, 2001. p. 284.

⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 13 ed., São Paulo, Atlas, 2001. p. 337-338.

Parágrafo único. 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 ocorreu o ingresso.

A respeito do tema, faz-se oportuno transcrever o teor do prejulgado 800 do Tribunal de Contas de Santa Catarina como se segue: se aplicados corretamente os recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), e em havendo saldo remanescente, estes serão transferidos para o exercício seguinte, e deverão ser destinados e utilizados para a mesma finalidade (Observar art. 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal).

Assim, na hipótese de excesso de arrecadação do Fundef ou de convênio vinculado à determinada despesa, bem como na de *superávit* financeiro, no exercício anterior, de uma conta vinculada, os recursos disponíveis poderão ser utilizados como fonte para a abertura de crédito adicional no ano seguinte, direcionado para a mesma finalidade.

[...]

Entretanto, convém advertir que a sobra de saldo de exercício encerrado não significa, necessariamente, valores não comprometidos ou *superávits*, daí a determinação, no inciso I do art. 43 da Lei 4.320/64, de que são eles considerados recursos, para fins de créditos adicionais, desde que não afetados a certa despesa.

Nesse passo, reafirmo convencimento de que o saldo financeiro positivo ou *superávit* de fundo, ainda que oriundos de convênio, descompromissados com despesas empenhadas, constituem-se em saldo transferido à conta do referido fundo de origem, ou convênio, para utilização no exercício seguinte, salvo se houver proibição legal nesse sentido na legislação ou instrumento que os institui (art. 73 da Lei 4.320/64). (Grifos nossos).

Ressalta-se, ainda, o entendimento desta Corte, exarado na Consulta n. 734928, da relatoria do Exmo. Sr. Conselheiro Wanderley Ávila, sessão de 27/11/2007, quanto à necessidade de registro da receita e da despesa na lei orçamentária anual, como peça fundamental e indispensável para o sistema de planejamento, observando-se, em especial, o disposto no art. 91 da Lei 4.320/64:

[...]

Portanto, verifica-se que a lei de orçamento é uma peça fundamental e indispensável para a Administração Pública, como especificado no art. 91 da Lei nº 4.320/64, a saber: *O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da lei do orçamento e dos créditos adicionais.*

No caso da consulta em tela, as transferências efetuadas através de convênios, ou seja, as transferências voluntárias são, de acordo com o art. 25 da Lei nº 101/00, entendidas como a entrega de recursos financeiros classificáveis, como Despesas Correntes ou Despesas de Capital.

A diferença entre Transferência Corrente e Transferência de Capital torna-se bem clara na definição de Afonso Gomes Aguiar, conforme se transcreve a seguir:

Ressalvo, por oportuno, que o que distingue as Transferências Correntes das Transferências de Capital não é a origem de suas fontes de receitas, mas sim a destinação dos recursos



delas originados. As primeiras, como ficou frisado, destinam-se ao pagamento das Despesas Correntes e as segundas destinam-se ao pagamento de Despesas de Capital.

(In Direito Financeiro: Lei 4.320 – Comentada ao alcance de todos. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004, p. 165).

Constata-se que esta Corte de Contas, com base na Consulta n. 706441, de relatoria do Conselheiro Simão Pedro Toledo, sessão de 30/05/2007, manifestou-se quanto ao conceito técnico-legal de receitas decorrentes de convênio, sua vinculação ao objeto de sua programação, bem como quanto à obrigatoriedade de serem computadas as disponibilidades finais em cada exercício em confronto com as obrigações a pagar, para fins de verificação do equilíbrio financeiro preconizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal. O Conselheiro Relator acolheu o parecer emitido pela Auditoria, de lavra do Auditor Gilberto Diniz, nos seguintes termos:

[...]

Convém salientar que o equilíbrio entre receitas e despesas, conforme o disposto na alínea 'a' do art. 4º da Lei Complementar 101, de 4/5/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, deve ser perseguido desde o estabelecimento das diretrizes orçamentárias de cada exercício.

Nesse sentido, as receitas de convênio (orçamentárias, por definição da Lei 4.320, de 17/3/64, arts. 3º, 6º, § 1º, e 57, e da Portaria Interministerial 163, de 4/5/01) devem ser previstas na Lei de Meios, vinculando-se ao objeto convencionado, cuja programação de despesas dela deverá igualmente constar, de forma a estabelecer-se o procurado equilíbrio orçamentário.

Sob o enfoque financeiro da consulta, o equilíbrio entre disponibilidades finais e obrigações a pagar, em cada exercício financeiro, é exigido pelas disposições do art. 42 e seu parágrafo único e do inciso III do art. 55 da Lei Complementar 101/00.

Neste Tribunal, a verificação do equilíbrio financeiro se faz por ocasião da análise formal da Prestação de Contas Anual e do Relatório de Gestão Fiscal, por meio de roteiros que incluem, entre as disponibilidades, os saldos bancários provenientes de recursos de convênios, e, no rol das obrigações, as inscritas em restos a pagar, incluídas as decorrentes de despesas vinculadas a tais recursos.

Conclusão

Em face dessas considerações, a Auditoria opina para que a resposta ao consulente seja afirmativa, por entender que os eventuais saldos provenientes de recursos de convênios devem ser computados entre as disponibilidades finais em cada exercício, quando essas serão confrontadas com as obrigações a pagar, para fins de verificação do equilíbrio financeiro preconizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Assim, em relação à primeira indagação da Consulente, havendo autorização para a abertura de créditos adicionais, deve ser admitida a possibilidade da utilização de recursos provenientes de convênios não previstos na lei orçamentária, desde que as despesas a serem realizadas estejam estritamente vinculadas ao objeto do acordo firmado, conforme o art. 42 da Lei 4.320/64 e o



posicionamento adotado por esta Corte na Consulta 717343, da relatoria do Conselheiro Moura e Castro, na sessão de 11/10/2006.

Em relação ao segundo questionamento da Consulente, inicialmente ressalta-se que a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04/05/01⁹, trouxe, no seu Anexo I, discriminação das naturezas de receita, onde já constam rubricas no nível de subfonte, específicas para transferências de convênios, quais sejam: 1760.00.00 e 2470.00.00.

Assim, nas transferências formalizadas por meio de convênio devem ser utilizadas contas do grupo 1760.00.00 ou 2470.00.00, que são, respectivamente, Transferências de Convênios para custear despesas correntes e despesas de capital.

Nesse sentido, esta Corte de Contas relativamente às contas apresentadas pelos municípios quanto ao exercício de 2009 fez constar no SIACE/PCA novo quadro objetivando a apresentação de informações pertinentes às leis, aos créditos suplementares, especiais, extraordinários e aos créditos especiais do exercício anterior, destacando-se as fontes de recursos utilizadas, entre elas, os originários de convênios.

Destaca-se, inclusive, que o citado quadro inserido no SIACE/PCA tem por objetivo dar maior transparência ao Balanço Orçamentário (art. 102 da Lei 4.320/64), quanto às movimentações das dotações durante a execução da despesa e as respectivas fontes de recursos utilizadas. No Balanço Orçamentário é demonstrado o confronto entre os valores inicialmente previstos e atualizados com aqueles executados, e as diferenças entre eles, de forma a evidenciar a movimentação das receitas e despesas orçamentárias, incluindo os créditos adicionais e suas respectivas fontes de recursos.

A inclusão do campo de fonte de recursos de “convênios” no SIACE/PCA/2009 tem por objetivo principal evidenciar a exigência do parágrafo único do art. 8º combinado com o art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma a identificar e escriturar, de forma individualizada, por meio de registros próprios, os recursos legalmente vinculados à finalidade específica para atendimento do objeto de sua vinculação, ainda que em exercício distinto daquele em que ocorrer, de fato, o ingresso.

⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria Interministerial n. 163, de 4 mai. 2001. (Publicada no D.O.U. no 87-E, de 7.mai.2001, Seção I, páginas 15 a 20) Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Portaria_Interm_163_2001_Atualizada_2010_25ago2010.pdf. Acesso em 12 jun. 2012

Nesse sentido, ressalta-se que a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP¹⁰, atualizou a forma de apresentação do Balanço Orçamentário e estabelecendo a sua estruturação atual, *in verbis*:

[...]

Para levantamento do Balanço Orçamentário, é necessário definir os seguintes conceitos:

PREVISÃO INICIAL

Essa coluna identifica os valores da previsão inicial das receitas, constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA). Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois refletem a posição inicial do orçamento constante da LOA. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas até a data da publicação da LOA, deverão compor a coluna, sendo mencionadas em notas explicativas.

PREVISÃO ATUALIZADA (a)

Essa coluna identifica os valores da previsão atualizada das receitas para o exercício de referência, que refletem a parcela da re-estimativa da receita utilizada para abertura de créditos adicionais, seja mediante excesso de arrecadação ou mediante operações de crédito, as novas naturezas de receita não previstas na LOA e o remanejamento entre naturezas de receita. Se não ocorrer um dos eventos mencionados, a coluna da previsão atualizada deverá identificar os mesmos valores da coluna previsão inicial. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA, deverão compor a coluna, sendo mencionadas em notas explicativas.

RECEITAS REALIZADAS (b)

Essa coluna identifica as receitas realizadas no período. Consideram-se realizadas as receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.

[...]

DOTAÇÃO INICIAL (d)

Essa coluna identifica o valor dos créditos iniciais constantes da Lei Orçamentária Anual.

DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)

Essa coluna identifica o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes.

DESPESAS EMPENHADAS (f)

Essa coluna identifica os valores das despesas empenhadas até o encerramento do exercício, inclusive as despesas que já foram liquidadas e pagas.

Considera-se despesa orçamentária executada a despesa que já passou pelo estágio do empenho.

DESPESAS LIQUIDADAS (g)

Essa coluna identifica os valores das despesas liquidadas até o encerramento do exercício. Deverão ser consideradas, inclusive, as despesas que já foram pagas.

¹⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Parte V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público*. 3.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2010. p. 07, 10-13. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteV_DCASP.pdf. Acesso em: 21 set. 2011.



DESPESAS PAGAS (h)

Essa coluna identifica os totais das despesas pagas pertencentes ao orçamento do exercício financeiro. Assim, não inclui os valores referentes ao pagamento de Restos a Pagar.

SALDO DA DOTAÇÃO (i)=(e-f)

Corresponde à diferença entre a dotação atualizada e as despesas empenhadas. (Grifos nossos).

Sendo assim, no caso de celebração de convênio não previsto inicialmente na lei orçamentária, os recursos recebidos serão demonstrados no Balanço Orçamentário a partir da coluna “Previsão Atualizada”, na qual são identificadas as receitas não previstas na lei orçamentária.

A receita, por ser prevista, pode ser arrecadada em valores maiores ou menores e, caso a arrecadação seja maior que a previsão atualizada, representará “excesso de arrecadação” que servirá como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, (inciso II do § 1º do art. 43 da Lei 4.320/64). Por outro lado, as despesas executadas com os recursos vinculados decorrentes de convênios não previstos, mediante abertura de créditos adicionais, serão demonstradas a partir da coluna “Dotação Atualizada”, na qual os créditos adicionais abertos no exercício são identificados.

Por fim, destaca-se que o Sistema Informatizado de Apoio ao Controle Externo/Prestação de Contas Anual - SIACE/PCA — ao disponibilizar o campo para inclusão de fonte de recursos de “convênios”, durante o preenchimento do Quadro de Créditos Adicionais — está em consonância também com as orientações editadas no MCASP¹¹, a saber:

Destinação Vinculada — é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação de recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma:

Destinação Ordinária — é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. **Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.**

(Grifos nossos).

¹¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. Parte I - procedimentos contábeis orçamentários*. 4. Ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2011, válido para 2012. Disponível em http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Partel_PC02011.pdf. Acesso em 12 jun 2012.



Logo, essa disponibilização no SIACE/PCA permite evidenciar se as fontes de recursos utilizadas para a abertura dos créditos adicionais foram ou não vinculadas a finalidades específicas, atendendo assim, às orientações do MCASP.

3. Conclusão

Diante do exposto, no plano da análise abstrata, opino que se responda à consulente nos seguintes termos:

- a) Os recursos provenientes de convênios não previstos na lei orçamentária podem ser utilizados para a abertura de créditos adicionais, autorizada em lei, devendo as despesas estarem estritamente relacionadas às finalidades estipuladas naquele instrumento, a teor do disposto no art. 42 e art. 43 da Lei 4.320/64, e art. 8º, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal, de acordo ainda com o entendimento adotado por esta Corte na Consulta 717343.
- b) No Balanço Orçamentário, os procedimentos de arrecadação de recursos de convênios não previstos originalmente no orçamento, bem como de abertura de créditos adicionais, serão demonstrados a partir das colunas “Previsão Atualizada” e “Dotação Atualizada”, nas quais são identificadas as receitas não previstas na lei orçamentária e a abertura de créditos adicionais, respectivamente, conforme orientações do MCASP e em consonância com o disposto nos arts. 8º e 50 da LRF .

É o parecer que submeto à consideração de Sua Excelência o Conselheiro Relator.

Belo Horizonte, 17 de dezembro de 2012.

Licurgo Mourão
Auditor
Tribunal de Contas de Minas Gerais



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Gabinete do Auditor Licurgo Mourão



GGVF/JCV/ACOSTA