



Ementa de Parecer Prévio – Segunda Câmara

Processo n.: **686003**

Natureza: Prestação de Contas Municipal

Exercício: 2003

Procedência: Prefeitura Municipal de Natalândia

Responsável: Modesto Alves de Mendonça, Prefeito Municipal à época

Procurador(es): não há

Representante do Ministério Público: Marcílio Barenco Corrêa de Mello

Relator: Auditor Licurgo Mourão

Sessão: 24/10/2013

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

1) Emite-se parecer prévio pela rejeição das contas, com fulcro no art. 45, III, da LC 102/08, tendo em vista a abertura de créditos suplementares sem cobertura legal, o que representou 24,93% da despesa total, em desacordo com o art. 167, V, da CR/88, com o art. 42 da Lei n. 4.320/64 e com a Súmula n. 77 deste Tribunal, o que configura falha grave de responsabilidade do gestor, com as recomendações constantes na fundamentação quanto à adoção das melhores práticas na gestão orçamentária. 2) Decisão unânime.

NOTAS TAQUIGRÁFICAS
(Conforme arquivo constante do SGAP)

Segunda Câmara - Sessão do dia 24/10/2013

AUDITOR LICURGO MOURÃO:

PROPOSTA DE VOTO

PROCESSO: 686003
NATUREZA: Prestação de Contas Municipal
ÓRGÃO/ENTIDADE: Prefeitura Municipal de Natalândia
RESPONSÁVEL: Modesto Alves de Mendonça, Prefeito Municipal à época
EXERCÍCIO FINANCEIRO: 2003
RELATOR: Auditor Licurgo Mourão
REPRESENTANTE DO MPC: Procurador Marcílio Barenco Corrêa de Mello

1. Relatório

Versam os presentes autos sobre a prestação de contas da Prefeitura Municipal de Natalândia, referente ao exercício de 2003, sob a responsabilidade do Sr. Modesto Alves de Mendonça.



A unidade técnica apontou em sua análise inicial irregularidades na abertura de créditos adicionais sem cobertura legal (art. 42 da Lei nº 4.320/64), fls. 6 e 7. As demais ocorrências apontadas, às fls. 8 a 39, não fazem parte do escopo dos itens considerados para a emissão de parecer prévio, conforme determinações desta Casa.

O responsável foi regularmente citado, em 25/1/06 (AR, fl. 44), e apresentou sua defesa, em 15/3/07, conforme documentação anexada às fls. 59 a 87, analisada pela unidade técnica, às fls. 90 a 96, que ratificou a irregularidade nos créditos adicionais.

Às fls. 111 e 112, foram os autos devolvidos à unidade técnica para nova análise da execução orçamentária, em conformidade com as normas para a análise técnica e reexame de processos de prestações de contas estabelecidas pela Ordem de Serviço nº 007, de 01/3/10. Determinou-se ainda a análise de cada hipótese de desoneração prevista na LOA municipal e dos decretos apresentados pela defesa.

A unidade técnica, às fls. 113 a 118, em seu novo estudo, retificou seu entendimento, apontando a abertura de créditos suplementares, no valor de R\$835.395,88, sem a devida cobertura legal, em desacordo com o art. 42 da Lei nº 4.320/64.

Assim, à fl. 120, determinei nova abertura de vista ao responsável, para que apresentasse esclarecimentos e documentos comprobatórios sobre os fatos apontados no relatório técnico de fls. 113 a 118.

Embora regularmente intimado, o Sr. Modesto Alves de Mendonça não se manifestou no prazo determinado, conforme certidão de fl. 126.

O Ministério Público de Contas, às fls. 127 a 131, em parecer da lavra do Procurador Marcílio Barenco Corrêa de Mello, manteve a manifestação contida às fls. 98 a 110, opinando pela emissão de parecer prévio pela rejeição das contas.

Conforme pesquisa realizada no SGAP, em 16/9/13, 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. 8 a 39 e 113 a 118, não constam irregularidades nos presentes autos quanto aos seguintes itens:

- abertura de créditos suplementares e especiais sem recursos disponíveis (art. 43 da Lei nº 4.320/64);
- empenho de despesas sem créditos concedidos (art. 59 da Lei nº 4.320/64), pois foram autorizados créditos no total de R\$3.350.605,00, e empenhadas despesas no montante de R\$2.884.385,45;
- repasse de recursos ao Poder Legislativo (art. 29-A, I, da CR/88), o valor repassado encontra-se dentro do limite percentual constitucional de 8% da receita base de cálculo;
- à aplicação dos índices constitucionais relativos à saúde (art. 77, III, do ADCT) e ao ensino (art. 212 da CR/88), que corresponderam, respectivamente, aos percentuais de 17,01% e de 30,06%;
- às despesas com pessoal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 101/00), pois o município e os Poderes Executivo e Legislativo aplicaram, respectivamente, os percentuais de 52,89%, 48,29% e de 4,59% 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 Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária nº 112, de 12/12/02, estimou a receita e fixou a despesa no valor de R\$3.350.605,00, e, em seu art. 6º, autorizou a abertura de créditos adicionais suplementares no percentual de 35% (trinta e cinco por cento), equivalente a R\$1.172.711,75, conforme fls. 63, 64 e 115.

Importante ressaltar que é possível a alteração do orçamento por meio da abertura de créditos suplementares e pela realização de realocações orçamentárias, porém essas alterações orçamentárias devem ser realizadas 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

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

municipalidade, com o intuito de se evitar percentuais elevados de suplementação orçamentária.

2.2 Art. 42 da Lei nº 4.320/64

A unidade técnica apontou em seu exame inicial, às fls. 6 e 7, que o município procedeu à abertura de créditos suplementares sem cobertura legal, no valor de R\$369.176,43, contrariando o disposto no art. 42 da Lei nº 4.320/64. Apontou, ainda, em suas considerações, que não foi considerada a informação de alteração de limite para abertura de créditos adicionais por meio da Lei nº 130/03, sendo apurado remanejamento acima do limite autorizado na lei orçamentária.

O defendente, à fl. 59, alegou que o art. 6º da Lei Orçamentária nº 112/02, fls. 63 e 64, autorizou a abertura de créditos suplementares até o limite de 35% do valor total de cada subtítulo da despesa fixada. Além disso, alegou que os créditos abertos com o objetivo de atender despesas com pessoal estariam excluídos desse limite, conforme previsão no inciso III do art. 6º da LOA, e encaminhou decretos de suplementação, às fls. 65 a 87.

Em seu reexame, às fls. 91, 92 e 96, a unidade técnica não acatou as justificativas apresentadas pela defesa, juntou cópia da Lei nº 130/03 e demonstrou que não houve alteração do limite para abertura de créditos, mantendo assim a irregularidade.

Após determinação, à fl. 120, a unidade técnica, às fls. 113 a 118, efetuou nova análise dos créditos orçamentários e retificou seu entendimento, constatando a abertura de créditos suplementares, no valor de **R\$835.395,88**, sem a devida cobertura legal, contrariando o art. 42 da Lei nº 4.320/64.

Novamente citado, o responsável não se manifestou, conforme certidão de fl. 126.

Compulsando os autos, verifica-se que os incisos I e II do art. 6º da Lei Orçamentária nº 112/02, cópia juntada pelo defendente às fls. 63 e 64, fixaram limite de 35% das dotações orçamentárias para abertura de créditos suplementares, representando o valor de R\$1.172.711,75. No entanto, foram abertos créditos suplementares no valor de R\$2.008.107,73, constatando-se a abertura de créditos suplementares sem cobertura legal no valor de **R\$835.395,98**, conforme apontado no estudo técnico às fls. 113 e 114.

Ao analisar a alegação do defendente de que, com base no inciso III do art. 6º da LOA municipal, os créditos abertos para atender despesas com pessoal, por meio dos decretos juntados às fls. 65 a 87, não deveriam ser computados no limite de 35% fixado, verifica-se que tal procedimento configura violação ao princípio orçamentário da exclusividade, bem como a abertura de créditos ilimitados.

Tal inferência defluiu da análise sistêmica do que preveem o § 8º do art. 165 e o inciso VII do art. 167 da Constituição da República de 1988, *in verbis*:

Art. 165 [...]

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, **não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita**, nos termos da lei.

[...]

Art. 167. **São vedados:**

[...]

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados; [...]. (Grifos nossos).

Por sua vez, a Lei nº 4.320/64 também prevê, no seu art. 7º, *verbis*:

Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

I - **Abrir créditos suplementares até determinada importância**, obedecidas as disposições do artigo 43;

II - **Realizar em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita**, para atender a insuficiências de caixa. (Grifos nossos).

A Lei Complementar nº 101/2000, também estabelece no §4º do art. 5º, *in verbis*:

Art. 5º [...]

§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada. (Grifos nossos).

Em vetusta lição, os doutrinadores Machado Jr. e Heraldo Reis², ao comentarem o art. 7º da Lei 4.320/64, asseveram, *verbis*:

Constituem os incisos exceções ao princípio da exclusividade, consagrado na Constituição (art. 165, §8º) e que **veda a inclusão na lei orçamentária de matéria estranha ao orçamento**, como se praticou no Brasil, antes da reforma constitucional de 1926.

Assim, **a lei orçamentária poderá conter dispositivos que autorizem o Poder Executivo a abrir créditos suplementares e a realizar operações de crédito**, inclusive por antecipação da receita orçamentária. (Grifos nossos).

A respeito do princípio orçamentário da exclusividade, Caldas Furtado³ leciona, *verbis*:

O artigo 165, § 8º, parte final, da Carta Magna exclui dessa proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e as operações de crédito, ainda que por antecipação da receita, nos termos da lei. Em verdade, a primeira exceção consta expressamente no Texto Constitucional apenas para evitar possíveis questionamentos; não se pode negar a natureza orçamentária da autorização para abertura de créditos suplementares.

Vê-se, portanto, que, para facilitar a gestão governamental, é permitido que a autorização para a abertura de créditos suplementares seja dada na própria lei orçamentária, devendo, entretanto, ser fixado o limite em valores absolutos ou em percentuais e observado o princípio da proibição do estorno de verbas. Essa faculdade se estende às suplementações dos créditos especiais, vale dizer, a lei que autorizar a abertura de tais créditos também poderá autorizar a abertura de crédito adicional suplementar que lhe corresponder.

O problema reside no fato de que, nem a Constituição Federal, nem a Lei nº 4.320/64, nem a Lei Complementar nº 101/00 (LRF) estabelecem parâmetros para a autorização da abertura desses créditos suplementares, ficando a cargo do legislador da lei orçamentária a fixação de tal limite. Note-se, entretanto, que, quanto maior o percentual permitido na lei orçamentária, maior a evidência de falta de organização e planejamento do ente governamental. (Grifos nossos).

Nesse contexto, a lei orçamentária anual deve atender ao **princípio orçamentário constitucional da exclusividade**. A lei poderá conter somente matéria relativa à previsão da receita e à fixação da despesa, bem como a autorização para abertura de **créditos suplementares e para a contratação de operações de crédito**, ainda que por antecipação da receita.

² MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 30 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001. p. 23.

³ FURTADO, J. R. Caldas. *Elementos de Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 85-86.

Depreende-se ainda da leitura dos citados artigos que não podem estar contidas no texto da lei orçamentária anual autorizações para abertura de créditos especiais e **realocações orçamentárias nas modalidades de transposição, remanejamento e transferência**. Esses procedimentos devem ser autorizados previamente em lei específica, uma vez que se tratam de alterações intrínsecas no gasto público, conforme lapidar lição de Caldas Furtado⁴, *verbis*:

Infere-se dos termos do artigo 40 da Lei nº 4.320/64 que **são duas as situações que ensejam a abertura de créditos adicionais**:

- a) **Existência na lei de orçamento de autorizações de despesas insuficientemente dotadas;**
- b) **Necessidade de autorizações de despesa não computadas na lei de orçamento.**

A primeira situação gera os denominados créditos adicionais suplementares; a segunda, os créditos adicionais especiais ou os extraordinários, dependendo da natureza da necessidade [...].

[...]

Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto do Poder Executivo (Lei nº 4.320/64, art. 42). **Os créditos especiais devem ser autorizados sempre por lei específica; os suplementares podem ser autorizados por lei específica e também mediante autorização constante na própria lei orçamentária anual (CF, art. 165, §8º).**

[...]

O constituinte de 1988 introduziu os termos remanejamento, transposição e transferência em substituição à expressão estorno de verba, utilizada em constituições anteriores para indicar a mesma proibição. **Em verdade, trata-se de realocações de recursos orçamentários de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, sempre dependendo de autorização a ser consignada por meio de lei específica.**

Os termos acima mencionados expressam que, na gestão das atividades das entidades de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e demais entidades de caráter público criadas por lei) podem ocorrer mudanças ou modificações de natureza administrativa, econômica, social, financeira e patrimonial, com reflexos na estrutura original do orçamento e não apenas de natureza financeira ou patrimonial.

Na essência, refletem fatos diferentes que podem, ou não, traduzir mudanças ou modificações na estrutura do orçamento, **dependendo, exclusivamente, da natureza da decisão administrativa e do seu efeito sobre a estrutura administrativa, sobre o elenco de ações que serão executadas ou sobre o rol de recursos não financeiros – humanos, materiais, tecnológicos e outros -, que serão utilizados na execução daquelas ações.**

As figuras do artigo 167, IV, da Constituição terão como fundamento a mudança de vontade do Poder Público no estabelecimento das prioridades na aplicação dos seus recursos, fato que, pela própria natureza, demanda lei específica que altere a lei orçamentária. É o princípio da legalidade que exige, no caso, lei em sentido estrito; é o princípio da exclusividade que informa que ela é específica.

[...] na cultura orçamentária brasileira, é muito comum se confundir a técnica de estorno de verbas com a de abrir crédito adicional, mediante a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias.

[...]

⁴ FURTADO, J. R. Caldas. *Op. Cit.* p. 142-143, 149-150, 152.

Em face da evidente distinção entre as duas técnicas de alteração do orçamento em vigor (créditos adicionais e estornos de verba), pode-se afirmar peremptoriamente que o Chefe do Executivo não pode utilizar a técnica dos créditos adicionais (suplementares ou especiais) para realocar recursos nos casos típicos de remanejamento, transposição ou transferência. (Grifos nossos).

No entanto, é necessário preservar o planejamento autorizado pelo Poder Legislativo e não abrir possibilidades para que o orçamento aprovado seja parcial ou totalmente desconfigurado.

As leis orçamentárias que contemplam dispositivo autorizativo para a abertura de créditos suplementares e que **desoneram indistintamente determinados grupos de despesas, a exemplo de Pessoal e Encargos Sociais**, Juros e Encargos da Dívida, entre outros, **independentemente de limite, violariam os princípios da exclusividade e o da vedação à concessão de créditos ilimitados de que tratam o § 8º do art. 165**, combinado ainda com o inciso VII do art. 167 da Constituição da República; o § 4º do art. 5.º da Lei Complementar nº 101/00 e, ainda, com o art. 7º da Lei nº 4.320/64.

Mas, registre-se, isto não quer dizer que tais desonerações não possam ocorrer. Para tanto, terão que corresponder ao conceito técnico de realocação orçamentária, em quaisquer de suas modalidades: remanejamento, transposição ou transferência, técnica de alteração orçamentária pouco difundida.

A abertura de créditos adicionais e a realização de realocações orçamentárias são procedimentos distintos que alteram a lei orçamentária. Enquanto a abertura de créditos adicionais foi instituída pela Lei nº 4.320/64, reafirme-se, as realocações orçamentárias foram trazidas de modo inovador pela Constituição da República de 1988, no inciso VI do art. 167.

Nos casos concretos, é preciso ter atenção às diferenças técnicas entre os procedimentos de alterações orçamentárias e analisar detidamente as leis e decretos autorizativos, tendo em vista que podem ser facilmente confundidos e utilizados de forma irregular.

Tal compreensão é imprescindível para o correto manejo das alterações orçamentárias a serem procedidas, ora por meio da abertura de créditos adicionais, ora por meio da realização de realocações orçamentárias, que alterarão, quantitativamente ou qualitativamente, o orçamento aprovado, modificando dotações orçamentárias em sua estruturação de classificação, segundo os critérios institucional, funcional-programático ou por natureza da despesa.

Em assim sendo, conforme estabelece a Lei nº 4.320/64, os créditos adicionais devem ser utilizados quando houver necessidade de autorizar despesas por meio de dotações que se apresentem, ao longo da execução orçamentária, insuficientemente dotadas (créditos suplementares) ou não previstas no orçamento (créditos especiais), independentemente da vontade do Chefe do Poder Executivo. Para tanto, deve haver prévia autorização legal, exceto para o crédito extraordinário, e existência de recursos disponíveis.

Já as realocações orçamentárias (remanejamentos, transposições e transferências) surgem do estabelecimento de novas prioridades para as ações governamentais e dependem de prévia autorização em lei específica, tendo em vista o princípio da exclusividade orçamentária atinente à Lei Orçamentária Anual (LOA); não acrescem valores ao total da despesa autorizada e, portanto, alteram as dotações apenas em seu aspecto qualitativo, representando “estornos de verbas”.

Os remanejamentos **mudam a classificação institucional**, alterando a mesma alocação de recursos de um órgão para outro. As transposições **alteram os programas de trabalho** dentro do mesmo órgão. E, por fim, as transferências **alteram as categorias econômicas de despesas** dentro do mesmo órgão e do mesmo programa de trabalho.

A respeito das alterações orçamentárias, Caldas Furtado⁵ assevera:

Efetivamente, existem duas técnicas de alteração do orçamento em execução: uma que produz mudança quantitativa no montante de recursos orçados, denominada de créditos adicionais (que podem ser suplementares, especiais e extraordinários); outra que provoca modificação qualitativa nos créditos orçamentários, intitulada de estornos de verbas (que se concretizam através de remanejamentos, transposições ou transferências de recursos orçamentários).

A Constituição de 1988 se refere a essas duas técnicas no *caput* do artigo 167: a primeira no inciso V (é vedada a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem a indicação dos recursos correspondentes); a segunda no inciso VI (são vedados a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa).

No entanto, desde a edição do Código de Contabilidade Pública, em 8 de novembro de 1922, os créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários) são tidos e havidos com as únicas formas de alteração do orçamento no decorrer do exercício financeiro, estando, ainda, em desuso a técnica de estornos de verbas, prevista no artigo 167, VI, da Constituição Federal (remanejamento, transposição e transferência de recursos orçamentários).

J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis ressaltam que há uma profunda diferença entre os créditos adicionais e as alterações orçamentárias mencionadas no artigo 167, VI, da Constituição Federal (remanejamento, transposição e transferência de recursos orçamentários).

No caso de créditos adicionais, o fator determinante é a necessidade da existência de recursos, para as demais alterações, é a reprogramação por repriorização das ações o motivo que indicará como se materializarão.

Esses autores apontam quatro motivos que podem dar origem aos créditos adicionais:

- “a) variações de preço de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro;
- b) incorreções no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais;
- c) omissões orçamentárias;
- d) fatos que independem da ação volitiva do gestor”.

Por outro lado, de acordo com esses doutrinadores, são três os motivos que podem ensejar estornos de verbas:

- “a) reforma administrativa;
- b) repriorizações das ações governamentais;
- c) repriorizações de gastos”.

Essas últimas alterações, que são completamente diferentes das criadas anteriormente, dão “margem a reformulações orçamentárias nos três níveis de programação – institucional, programática e de gastos – sob as denominações de remanejamentos, transposições e transferências de recursos de uma dotação para outra ou de um órgão para outro órgão, conforme disposto no art. 167, VI, da Constituição da República. Essas alterações só podem ser autorizadas de per si, em lei específica”.

Uma vez estabelecida a distinção entre créditos adicionais e estorno de verbas, torna-se forçoso um comentário sobre o artigo 43, § 1º, III, da Lei nº 4.320/64. Sucede que esse dispositivo prevê a abertura de créditos adicionais suplementares e especiais mediante a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais.

⁵ FURTADO, J. R. Caldas. *Elementos de Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 139-141.

autorizados em lei. A interpretação e aplicação dessa norma devem ser feitas de forma ajustada ao que dispõe o artigo 167, V e VI, da Lei Maior, ou seja, **somente é possível o emprego da técnica dos créditos adicionais quando a anulação parcial ou total da dotação orçamentária ocorrer em favor de crédito orçamentário alocado no mesmo órgão e na mesma categoria de programação; nesse caso, vale dizer, a técnica dos créditos adicionais somente será possível quando não se enquadrar na hipótese de estorno de verbas.** Qualquer outra interpretação dada a esse preceptivo, o torna incompatível com o Texto Constitucional, fazendo incidir, em seu desfavor, a teoria da recepção.

Essa observação é da maior importância, uma vez que a Carta Magna permite, excepcionalmente, ao legislador da lei orçamentária anual conceder autorização, na própria LOA, ao Chefe do Executivo para proceder à abertura de créditos adicionais suplementares (art. 165, § 8º). Como não existe permissão equivalente para o uso da técnica de estorno de verbas, todo cuidado é necessário para que não se confunda um procedimento com o outro.

Na mesma linha, J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis acentuam que há uma “diferença enorme entre as aberturas dos créditos adicionais suplementares cujos recursos provenham de anulações parciais ou totais de dotações orçamentárias, e os remanejamentos, transposições e transferências, os quais geralmente são confundidos com os créditos adicionais, principalmente os suplementares”. (Grifos nossos).

A respeito das realocações orçamentárias, esta Corte já se pronunciou por meio de várias consultas, dentre as quais destaco a Consulta nº 735383, aprovada na sessão do Pleno de 25/7/2007, *verbis*:

Entretanto, **os motivos ensejadores da utilização dos créditos adicionais não são os únicos que provocam alterações na execução do orçamento, valendo lembrar que tais modificações podem se originar de razões outras**, tais como: reforma administrativa, ou, ainda, redimensionamento de ações governamentais ou de gastos que envolvam projetos programados para o exercício.

Surgem, nesse sentido, as realocações de recursos nas formas de “remanejamento, transposição e transferência”, espécies enumeradas pelo art. 167, inciso VI, da Constituição da República, que veda tais alterações sem prévia autorização legislativa, [...].

[...] é possível afirmar que as realocações de recursos decorrentes de remanejamentos de um órgão para outro ou de uma categoria de programação para outra devem ser previamente autorizadas por lei específica, nos termos do art. 167, inciso VI, da Constituição da República.

E quanto aos créditos suplementares oriundos de recursos provenientes de superávit financeiro, excesso de arrecadação, operação de crédito ou anulação parcial ou total de dotação orçamentária do mesmo órgão e mesma categoria de programação, não existe vedação, que os desautorize até o limite estabelecido na própria lei orçamentária. Se tal limite esgotar-se antes do término do exercício, deverão ser solicitadas novas autorizações ou a majoração do limite, verificando-se os reflexos de tais medidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e no Plano Plurianual (PPA). (Grifos nossos).

É importante salientar que a principal diferença entre abertura de créditos adicionais e realocações orçamentárias é a ação volitiva do gestor. Na primeira situação, o gestor é obrigado, por diferentes motivos e situações, a reforçar dotações orçamentárias existentes ou a autorizar a inserção de dotações não previstas no orçamento. Já na segunda situação, o gestor redefine suas ações de acordo com a sua vontade. O quadro abaixo demonstra, sinteticamente, as principais diferenças entre as duas técnicas:

Quadro 1: Alterações orçamentárias

Características:	Créditos Adicionais	Realocações Orçamentárias		
	Créditos Suplementares, Especiais e Extraordinários	Remanejamento	Transposição	Transferência
Alteração se dá por vontade do gestor	Não	Sim	Sim	Sim
Acresce valor ao total da despesa autorizada	Talvez, a depender da fonte de recursos utilizada	Não	Não	Não
Utiliza anulação de dotação, saldo oriundo de veto e reserva de contingência como fonte de recurso	Sim	Sim	Sim	Sim
Utiliza outras fontes de recurso (excesso de arrecadação, superávit financeiro, operação de crédito)	Sim	Não	Não	Não
Altera somente a classificação institucional da despesa	Não	Sim	Não	Não
Altera somente a classificação funcional-programática da despesa	Não	Não	Sim	Não
Altera somente a classificação segundo a natureza da despesa	Não	Não	Não	Sim
Altera todas as classificações da despesa simultaneamente	Talvez, a depender do que se impôs ao Chefe do Executivo	Não	Não	Não

Fonte: Lavra da equipe técnica do Gabinete do Auditor Licurgo Mourão

Assim, torna-se primordial a análise, no caso concreto, de cada hipótese de desoneração prevista nas leis orçamentárias anuais assim aprovadas, para avaliar se o Chefe do Executivo, titular da iniciativa legislativa em matéria orçamentária, nos termos do art. 165, *caput*, da CR/88, não estaria buscando autorização na lei orçamentária anual para realizar algum tipo de realocação orçamentária, fulminando de roldão o art. 165, § 8º, c/c o art. 167, VI, da CR/88, ao invés de realizar a devida abertura de crédito adicional, sujeito ao limite estabelecido na própria lei.

Na hipótese de configurar-se a alteração como sendo uma realocação orçamentária, não se oneraria o limite estabelecido para a abertura de crédito adicional, por ser uma técnica distinta que não acresce valor ao total da despesa autorizada. No entanto, frise-se, a LOA não pode conter a autorização legal para que se realizem realocações orçamentárias, uma vez que pelo princípio da exclusividade orçamentária as realocações devem ser autorizadas por lei específica.

Em suma, é possível se prever na lei orçamentária anual desonerações ao limite para a abertura de créditos adicionais, conquanto que tais desonerações se configurem em realocações orçamentárias autorizadas em leis específicas e não na LOA. Tal exigência se faz de modo a prestigiar princípios constitucionais proeminentes relativos à seriedade orçamentária, evitando-se sua desfiguração ao alvedrio do Poder Executivo.

Por outro lado, em relação à concessão ilimitada de créditos, Machado Jr. e Heraldo Reis⁶ asseveram, *in verbis*:

Desse modo, a Lei 4.320 apenas regulamenta o ordenamento constitucional, com as seguintes coordenadas delimitadoras:

1ª – abrir créditos suplementares até determinada importância, que fica como uma faculdade do Executivo pedir e o Legislativo conceder; **o que o Executivo não pode pedir nem o Legislativo conceder são créditos ilimitados, porque para tanto estão incluídos na vedação do inciso VII do art. 167 da Constituição, segundo o qual é vedada a concessão de crédito ilimitado, isto é, aquele para o qual não se estabelece um teto certo e fixo em moeda nacional ou em percentual;** [...] (Grifos nossos).

Como bem explanado por Caldas Furtado⁷, a Constituição da República, a Lei nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/00 não estabeleceram normas detalhadas para a abertura de créditos suplementares. A fixação de um limite na lei orçamentária para tal procedimento fica a cargo de cada legislador.

Além disso, existe também uma lacuna nas normas jurídicas sobre a definição de concessão de créditos ilimitados. Fixar um limite de 100% para suplementar ou desonerar dotações específicas do limite estabelecido caracterizam créditos ilimitados? Tais procedimentos demonstram falta de organização e planejamento governamental?

Nesse sentido, esta Corte de Contas já se manifestou por meio de consultas, dentre as quais se destaca a Consulta nº 742472, da lavra do Exmo. Conselheiro Wanderley Ávila, aprovada na sessão do Pleno de 7/5/08, *verbis*:

Com estes fundamentos, e alicerçado nos princípios do planejamento e da transparência, respondo negativamente à primeira questão formulada, no sentido de que **não pode a Lei Orçamentária ou mesmo outro diploma legal no Município, admitir a abertura de créditos suplementares, sem indicar o percentual sobre a receita orçada municipal, limitativo à suplementação de dotações orçamentárias previstas no Orçamento.** (Grifos nossos).

⁶ MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *Op. cit.*

⁷ FURTADO, J. R. Caldas. *Op. Cit.* p. 85-86.

Na esteira desse entendimento, o Projeto de Lei de Qualidade Fiscal⁸ (Projeto de Lei iniciado no Senado de nº 175, que tramita em conjunto com os Projetos nº 229 e 248, todos de 2009) traz textualmente a limitação à abertura de créditos suplementares e a previsão para a realização de realocações orçamentárias previstas na CR/88 (inciso VI do art. 167), *verbis*:

Art. 47. Caso a LDO nada disponha sobre a **suplementação, transposição, remanejamento, transferência ou utilização das dotações, o texto da LOA poderá estabelecer limite que:**

I – seja inferior ou igual a vinte por cento da dotação específica aprovada para cada ação orçamentária;

II – seja superior ou igual a dez por cento da dotação específica aprovada para cada ação orçamentária.

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá, **mediante decreto, transpor, remanejar, transferir** ou utilizar, total ou parcialmente, dotações orçamentárias aprovadas na LOA, em decorrência de modificações na estrutura de órgãos e entidades, bem como de alterações nas suas competências ou atribuições, **mantidos o valor total aprovado e a categoria programática, inclusive os títulos, descritores, metas e objetivos, assim como o respectivo detalhamento por grupo da despesa e destinação dos recursos, bem como os classificadores auxiliares.** (Grifos nossos).

Sendo assim, reafirme-se, a alteração do orçamento, no tocante a abertura de créditos suplementares, deve ser realizada evitando-se o excesso de autorizações que possam vir a desfigurar a previsão aprovada pelo Legislativo e denotar a ausência de planejamento na realização de gastos públicos.

A Lei de Qualidade Fiscal, quando aprovada, será mais um balizador da conduta dos gestores públicos na elaboração das leis orçamentárias, firmando os pilares da LRF de ação responsável, planejada e transparente.

No entanto, diante das alegações da defesa, torna-se primordial a análise de cada hipótese de desoneração prevista na LOA municipal, de modo a avaliar se o Chefe do Executivo, a pretexto de desonerar o limite imposto de abertura de créditos adicionais, de fato autorizou, na LOA, a realização de alguma modalidade de realocação orçamentária.

Destarte determinei ao órgão técnico, fl. 112, a análise de cada hipótese de desoneração prevista na LOA municipal e dos decretos juntados às fls. 65 a 87, de modo a avaliar se o Chefe do Executivo, a pretexto de desonerar o limite imposto de abertura de créditos adicionais, de fato autorizou, na lei orçamentária, a realização de alguma modalidade de realocação orçamentária.

A unidade técnica, à fl. 114, informou que para efetuar este estudo seria necessário o envio dos anexos da LOA, com o montante fixado para o grupo das despesas constantes do inciso III, alínea a até a c, fl. 64, para confrontar com os créditos abertos evidenciados nos decretos de fls. 65 a 87, bem como os demais decretos que autorizaram a abertura de créditos adicionais, fls. 116 a 117, para análise integral no caso de realocação de recursos.

Nessa esteira, determinei a intimação do Sr. Modesto Alves de Mendonça, a fim de que apresentasse a documentação citada pelo o órgão técnico, porém o interessado não se manifestou, certidão à fl. 126.

Diante desse fato, apesar da ausência da documentação solicitada, procuramos analisar os decretos municipais, juntados pelo defendente às fls. 65 a 87, que abrem créditos adicionais que, segundo o interessado, não onerariam o limite previsto na LOA, conforme quadro resumo abaixo:

⁸ Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/mate-pdf/80207.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2011.

Quadro 2: Decretos com dotações excluídas do limite para abertura de créditos adicionais

Decreto	Fls.	Fonte de recursos utilizada	Valor total - R\$	Valor (R\$) excluído do limite autorizado na LOA
		Anulação de dotação - R\$		
577	65 / 66	96.500,50	96.500,50	30.200,00
581	67 / 68	45.998,00	45.998,00	23.200,00
582	69 / 70	134.325,00	134.325,00	22.700,00
614	71 / 72	79.005,00	79.005,00	42.150,00
611	73 / 74	133.500,00	133.500,00	123.200,00
617	75 / 76	85.706,00	85.706,00	16.900,00
625	77 / 80	140.975,00	140.975,00	18.925,00
631	81 / 83	85.555,10	85.555,10	71.365,10
637	84 / 87	108.658,90	108.658,90	94.120,68
TOTAL		910.223,50	910.223,50	442.760,78

Fonte: Lavra da equipe técnica do Gabinete do Auditor Licurgo Mourão

Ao analisar os decretos juntados aos autos, verifica-se que as desonerações ao limite fixado para abertura de créditos suplementares foram feitas dentro do grupo de despesas de Pessoal e Encargos Sociais. Verifica-se, ainda, que os requisitos para se configurarem tais alterações como sendo de realocações orçamentárias, elencados no “Quadro 1”, são de difícil identificação nos referidos decretos.

Os decretos demonstram suplementação de despesas por anulação, em que foram anuladas várias dotações para reforçar diversas outras, havendo, em alguns, alterações simultâneas nas classificações institucional, funcional-programática e por elemento da despesa.

Além disso, em todos os decretos analisados, **não foi identificada a ação volitiva do gestor.** Não há indícios de que o Executivo Municipal tenha redefinido ações de acordo com sua vontade. Os próprios decretos apresentados pela defesa mencionam a abertura de créditos adicionais suplementares, visando a suprir reforços nas dotações orçamentárias.

Destarte, conforme análise dos decretos anexados, constata-se que os créditos abertos caracterizam-se como abertura de créditos adicionais, ocorrendo em muitos casos um reforço de dotações já consignadas no orçamento. As técnicas de realocações orçamentárias não foram utilizadas pelo Executivo Municipal.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o inciso III do art. 6º da Lei Orçamentária Municipal nº 112/02, ao excluir o reforço das dotações do limite estabelecido para a abertura de créditos suplementares, **está em desacordo com o princípio da exclusividade orçamentária e caracteriza abertura ilimitada de créditos.**

Portanto, no caso concreto, o valor de R\$442.760,78 não deve ser excluído do limite previsto para a abertura de créditos, ficando mantida a irregularidade na abertura de créditos suplementares, não havendo, pois como atenuar a presente irregularidade, uma vez que o **valor do crédito suplementar aberto sem cobertura legal, no montante R\$835.395,98,**



representou 24,93% da despesa total fixada, no valor de R\$3.350.605,00, conforme fls. 6, 7, 113 e 114.

Diante do exposto, passo a propor.

3. Proposta de Voto

Adoto o entendimento pela **EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO PELA REJEIÇÃO DAS CONTAS**, conforme art. 45, III, da LC nº 102/08, tendo em vista a abertura de créditos suplementares sem cobertura legal, no montante de **R\$835.395,98**, o que representou 24,93% da despesa total fixada de **R\$3.350.605,00**, em desacordo com o art. 167, V, da CR/88, com o art. 42 da Lei nº 4.320/64 e com a Súmula nº 77 deste Tribunal, o que configura falha grave de responsabilidade do gestor, com 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 que entender cabíveis e para todos os fins de direito.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

De acordo.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

Também estou de acordo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE CLÁUDIO TERRÃO:

Também estou de acordo.

ACOLHIDA A PROPOSTA DE VOTO DO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

(PRESENTE À SESSÃO O PROCURADOR MARCÍLIO BARENCO.)