



**Processo n.** 898.586  
**Natureza:** Pedido de Reexame  
**Órgão:** Prefeitura Municipal de Guimarães  
**Exercício:** 2005  
**Signatário:** João Paulo Vieira Spínola  
**Ref. aos autos:** 709.453 – Prestação de Contas Municipal  
**Procurador:** Marcelo Souza Teixeira – OAB/MG n. 120.730

## **I – Relatório**

Versam os presentes autos sobre Pedido de Reexame interposto pelo Sr. João Paulo Vieira Spínola, ex-Prefeito do Município de Guimarães, contra a decisão proferida em 01/08/2013 pela Primeira Câmara desta Corte de Contas (Ementa de fl. 119 a 123 dos autos de n. 709.453), que determinou a emissão de parecer prévio pela rejeição das contas daquele Município, relativas ao exercício de 2005, tendo em vista a abertura de créditos adicionais especiais no valor de R\$285.583,40 (duzentos e oitenta e cinco mil quinhentos e oitenta e três reais e quarenta centavos), sem autorização legislativa, em afronta ao disposto no inciso V do art. 167 da Constituição da República – CR/1988 e no art. 42 da Lei Nacional n. 4.320/1964.

Inconformado com a referida decisão o Recorrente, por meio de seu Procurador, Sr. Marcelo de Souza Teixeira, OAB/MG n. 120.730 (temo de fl. 09), interpôs o presente recurso, fl. 01 a 08, que foi conhecido pelo Exmo. Sr. Conselheiro-Relator, o qual encaminhou os autos a esta Coordenadoria para análise, nos termos do despacho de 05/02/2014, fl. 14.

É o relatório.

## **II - Das razões recursais**

Após discorrer sobre a admissibilidade do recurso o Procurador do Defendente afirmou, fl. 02, que conforme consta das notas taquigráficas e do Acórdão do Processo n. 709.453, “... o Município de Guimarães, tendo em vista os documentos apresentados, supostamente procedeu à abertura de créditos especiais sem a devida cobertura no valor de R\$1.316,80 (mil trezentos e dezesseis reais e oitenta centavos) e de créditos



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DOS MUNICÍPIOS  
4ª COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

*suplementares sem recursos disponíveis no valor de R\$101.908,71 (cento e um mil novecentos e oito reais e setenta e um centavos)”.*

No tocante à abertura dos créditos suplementares ratificou a defesa apresentada inicialmente nos autos de n. 709.453, na qual registrou que foram apresentadas cópias dos Decretos n. 643, 646, 653, 659, 664, 666, 668, 671, 676, 678 e 884/2005, com o intuito de regularizar o apontamento realizado por este Tribunal.

Ressaltou que a CR/1988 outorgou aos Municípios plena autonomia administrativa e financeira, na forma do art. 1º daquela Carta Magna, sendo assim, com base em tal norma, é afeta ao Município a competência para legislar sobre tudo que respeite seu peculiar interesse, inclusive sobre a normatização sobre assuntos de ordem orçamentária, nos termos do art. 30.

Desta forma, conforme entendimento do Procurador, fl. 03, a Administração do Município de Guimarães entendeu que durante a execução do orçamento de 2005 “... as suplementações por anulação, ou seja, **o remanejamento estava autorizado e não oneravam o limite estabelecido**”.

Alegou que a inteligência legal era proporcionar agilidade para a Administração, dando na própria lei a autorização do percentual para suplementação, e, ainda, a faculdade de movimentar por anulação ou remanejamento dentro das necessidades administrativas, o qual ressaltou que o projeto da lei orçamentária foi elaborado pelo Poder Executivo e aprovado pelo Legislativo, sem que houvesse a sua alteração e manifestação do controle externo (Câmara Municipal) durante a execução orçamentária, no que tange à abertura de tais créditos.

Argumentou que tais apontamentos não existiram porque o Poder Legislativo já detinha o conhecimento de que as operações de movimentação de crédito não geravam malversação do erário, cujos recursos estavam sendo corretamente destinados em prol dos interesses e benefícios da população.

Asseverou que a Administração, por meio do Departamento Contábil, buscou a interpretação legal nos moldes do entendimento aprovado pelo Legislativo e em nenhum momento buscou infringir outros preceitos normativos, haja vista o interesse de concessão de agilidade aos procedimentos administrativos, a fim de que o resultado da execução orçamentária fosse alcançado dentro das metas estabelecidas.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DOS MUNICÍPIOS  
4ª COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

O Procurador descreveu, fl. 03 e 04, os procedimentos adotados pelo Departamento Contábil da Prefeitura, à época, referentes aos decretos, sob a ótica das rotinas de abertura dos créditos adicionais, tendo sido afirmado que no caso dos procedimentos licitatórios existia uma diferença entre a expectativa de créditos utilizados na contratação dos serviços ou aquisição dos produtos, quando da demonstração da existência do crédito orçamentário e no ato do empenhamento das despesas, pois a concorrência promovida pelos citados processos licitatórios fazia com que houvesse uma diminuição no valor final.

Afirmou, ainda, que naqueles momentos os decretos de suplementação já haviam sido abertos e que a Administração utilizava daqueles abertos a maior do que a necessidade como saldo remanescente para abertura de outro crédito em outra rubrica.

O Procurador descreveu, também, fl. 04 e 05, as rotinas adotadas pela Administração no caso de despesas continuadas (pessoal, encargos sociais, etc.), para as quais, segundo ele, *“também se verifica no presente caso um consumo desnecessário do percentual autorizado pelo Legislativo”*.

O Representante do Recorrente reiterou que a autorização prévia de anulação e suplementação de créditos orçamentários é um dispositivo a ser utilizado como forma de agilizar procedimentos e que a Administração sempre se pautou de critérios legais para sua utilização, conforme previsto na lei orçamentária do Município.

Afirmou, fl. 05, que o remanejamento de dotações orçamentárias é matéria tratada constitucionalmente (art. 167, V e VI), sendo vedada sua realização sem autorização legislativa, razão pela qual ao observar as citadas normas constitucionais *“... temos a exata noção de que o crédito adicional difere conceitualmente do chamado remanejamento, uma vez que são tratados em incisos separados”*.

Argumentou que os termos transposição, remanejamento e transferência vieram em substituição à expressão "estorno de verba", que era utilizado nas constituições anteriores a de 1967, que em seu art. 61, § 1º, "a", já utilizava o termo "transposição" de recursos de uma dotação orçamentária para outra, com a proibição de tal procedimento sem prévia autorização legal.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DOS MUNICÍPIOS  
4ª COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Para confirmar as alegações apresentadas o Procurador transcreveu, fl. 06, as definições dos referidos termos, exaradas pelo Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, Dr. José Ribamar Caldas Furtado, em artigo publicado no Portal Jus Navigandi, fl. 05.

Citou, ainda, fl. 06 e 07, o entendimento sobre a matéria dos doutrinadores J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis (Lei 4.320 Comentada, 30ª edição, p. 103), no sentido de que a diferenciação entre os créditos adicionais e as técnicas de transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários, os quais citam razões que originam os créditos orçamentários (variações de preços de mercado, incorreções de planejamento, omissões orçamentárias e fatos que independem das ações volitivas de gestão) e indicam que as "repriorizações das ações governamentais" são o objeto originário dos remanejamentos, transposições e transferências que só podem ser autorizadas por lei específica.

De acordo com o Procurador, fl. 07, se deve ter em mente que as ações contidas no art. 167, VI, da CR/1988 são implementos que ainda não vem sendo aplicados de forma correta, uma vez que em muitos casos, onde deveríamos aplicar o remanejamento, a transposição ou a transferência, são utilizados créditos adicionais, já autorizados em percentual da lei orçamentária.

Afirmou que a Lei Nacional n. 4.320/1964 não previa em seu arcabouço a expectativa da transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários, uma vez que foi consolidada constitucionalmente posteriormente à sua eficácia. No entanto, concluiu ele que “... *mesmo nos casos onde não se aplica os créditos adicionais, não cabe o aporte de numerário ao orçamento sem que haja a autorização legislativa demonstrando a origem dos recursos, conforme determinado no art. 43 da citada lei, a saber: ‘superávit’ financeiro; excesso de arrecadação, ou oriundos de outras dotações orçamentárias*”.

Ressaltou que, diante de tais conceituações, o Poder Legislativo, ao entender que inúmeras possibilidades poderiam significar a necessidade de remanejamento de dotações entre as diversas rubricas de pessoal e encargos sociais, autorizou que tal fato pudesse ser providenciado sem que houvesse a necessidade de inclusão de tais valores no limite autorizado especificamente para a execução dos créditos adicionais, uma vez que “*o remanejamento não determinou a alteração da lei orçamentária e sim, a modificação*



*de realocação de rubricas orçamentárias referentes a despesa de pessoal e seus encargos sociais, de acordo com modificações da estrutura administrativa”.*

Afirmou, fl. 08, que a vontade do legislador era que houvesse uma autorização antecipada de créditos suplementares e ao mesmo tempo a possibilidade de remanejamentos de rubricas de pessoal e seus encargos sociais dentro do limite estipulado na lei orçamentária, independentemente do montante autorizado para os créditos adicionais.

Por fim, reiterou que o projeto de lei foi elaborado pelo Poder Executivo e aprovado pelo Legislativo, sem que houvesse a sua alteração, e, ainda, que não houve durante a execução orçamentária a manifestação do controle externo (Câmara) quando da abertura dos créditos adicionais e que *“tais apontamentos não existiram porque o Poder Legislativo já detinha o conhecimento de que as operações de movimentação de crédito não geravam malversação do erário, e que o mesmo estava sendo corretamente destinado em prol dos interesses e benefícios da população”.*

### **III – Do exame das razões recursais**

Tendo como referência as alegações do Procurador do Recorrente, constatou-se que quanto à regularidade da abertura de créditos adicionais especiais, objeto da rejeição das contas do Município de Guimarães nos autos de n. 709.453, ora recorrido, conforme se demonstrará a seguir as afirmações apresentadas não têm o condão de modificar a decisão atacada, haja vista que, nos termos do § 8º do art. 165 da CR/1988 *“a lei orçamentária anual não conterà 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”.* (grifou-se)

De outra forma, conforme disposição contida no inciso V do art. 167 da Carta Magna é vedada a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa.

Segundo o texto constitucional os créditos adicionais deverão ser abertos por meio de lei prévia e específica, uma vez que o administrador público está adstrito a agir apenas em observância às normas legais e constitucionais.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DOS MUNICÍPIOS  
4ª COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Cabe salientar que os créditos suplementares e especiais são espécie do gênero “créditos adicionais”, nos termos do art. 41 da Lei Nacional n. 4.320/1964.

Lei Nacional n. 4.320/1964 – art. 41:

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.

De acordo com os dispostos nos art. 42 e 43 da mesma lei os referidos créditos devem ser autorizados por lei e abertos por decreto executivo, os quais dependem da existência de recursos disponíveis para ocorrer às despesas decorrentes (superávit financeiro do exercício anterior, excesso de arrecadação, resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias e o produto de operações de crédito) e serem precedidos de exposição justificativa.

Lei Nacional n. 4.320/1964 – art. 42 e 43:

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

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.

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

- I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II – os provenientes de excesso de arrecadação;
- III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei;
- IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

Neste quadrante, conforme expresso na CR/1988, se nota que a própria lei orçamentária pode conter a autorização para a abertura de créditos adicionais suplementares.

Por isso, diante dos dispositivos constitucionais e legais citados é possível a fixação na lei orçamentária anual de um limite para abertura dos créditos suplementares, geralmente fixado em percentual sobre a receita orçada. A abertura deve se dar, neste caso, por meio de decreto, com a indicação dos recursos disponíveis para ocorrer à despesa, além da exposição justificativa.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DOS MUNICÍPIOS  
4ª COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

No caso específico dos créditos adicionais especiais para sua abertura é necessária a devida autorização legislativa específica, haja vista que no texto constitucional não foi prevista a possibilidade de inserção de tal autorização na própria lei orçamentária.

Assim sendo, com base em tais considerações, constatou-se que foram equivocadas todas as afirmações do Procurador do Recorrente relativas às figuras do remanejamento, transposição e suplementação, que, segundo ele, tinham adequação com a autorização para a abertura de créditos adicionais suplementares disposta na Lei Orçamentária Anual - LOA, haja vista tais modificações orçamentárias se referem a atos distintos.

Conforme relatado, a autorização para a abertura de créditos adicionais suplementares (destinados a reforço de outras dotações), até determinado limite, pode ser inserida na própria LOA, conforme disposição contida no § 8º do art. 165 da CR/1988, enquanto que para a abertura de créditos especiais se faz necessária autorização legislativa específica.

Quanto aos remanejamentos, transposições e transferências, registre-se que tais procedimentos constam da disposição contida no inciso VI do art. 167 da CR/1988, no qual é estabelecido que 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”*.

Constatou-se que tais figuras não têm adequação com os atos relativos à suplementações de dotações previstos na lei orçamentária, haja vista que, conforme disposto no § 8º do art. 165 da CR/1988 as citadas leis não podem conter dispositivo estranho à previsão da receita e fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos adicionais suplementares.

Registre-se que este foi o entendimento dos membros deste Tribunal exarado na Consulta n. 735.383, respondida ao então Prefeito Municipal de Santo Antônio do Monte na Sessão de 25/07/2007, no seguinte sentido:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DOS MUNICÍPIOS  
4ª COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

[...]

Destarte, cumpre salientar, que todas essas autorizações para a abertura de créditos suplementares e contratação de operações de créditos dirigem-se à lei de orçamento, não abrangendo, pois, os já conceituados remanejamentos. Daí se extrai que a Lei de Orçamento Anual não pode conter autorização para o Executivo proceder o remanejamento, conforme indaga o Consulente, exigindo-se, ao contrário, autorização legal prévia e específica para tanto. [...]

Conforme manifestação dos membros desta Corte exarada na Consulta n. 742.472, os remanejamentos, as transposições e as transferências devem ser utilizados em questões de maior relevância e impacto, com modificações das condições que atuaram na elaboração do orçamento, tais como a ocorrência de reforma administrativa de determinado Ente Público que resulte na extinção e criação de outros, o que torna necessário realocar recursos orçamentários entre eles, as quais dependem de prévia autorização legislativa e não impactam nos percentuais autorizativos para abertura de créditos adicionais suplementares dispostos nas respectivas leis orçamentárias.

Cabe transcrever o entendimento deste Tribunal, relativo às definições de tais termos, também indicados pelo Procurador do Recorrente, descrito na Consulta n. 742.472, respondida ao então Presidente da Câmara Municipal de Ribeirão das Neves na Sessão de 07/05/2008, a seguir transcrito:

[...]

O 167 da Constituição da República estabelece vedações à atuação do administrador público na elaboração e execução do Orçamento. Emergem da consulta em questão duas hipóteses de vedação: a) a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (inciso V); e b) 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 (inciso VI).

Infere-se dos dispositivos citados que, em ambas as hipóteses de alteração orçamentária, é exigida autorização legislativa. No entanto, na suplementação de recursos - mediante a abertura de créditos suplementares - não ocorrem reformulações orçamentárias de grande impacto e alterações nos três níveis de programação: institucional, programática e de gastos. Estas hipóteses de alteração orçamentária estão previstas no inciso VI do art. 167, que introduziu os conceitos de transposição, remanejamento e transferência de recursos.

Distintamente da suplementação, a transposição e o remanejamento mencionados pelo Consulente, e neste conjunto de alterações, também incluiu a transferência de recursos, constituem institutos que devem ser aceitos em questões de maior relevância e impacto, como a modificação das condições que atuaram na elaboração do orçamento, e, por isso mesmo, são realmente excepcionais, sendo imperativo que, caso se faça necessário sua utilização pelo Administrador, que venham precedidos de exposição justificativa.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DOS MUNICÍPIOS  
4ª COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Para J. Teixeira Machado Júnior e Heraldo da Costa Reis “os remanejamentos ocorrem sempre no âmbito da organização”. Assim, se porventura uma reforma administrativa prevê a extinção de um órgão e a institucionalização de outro para a sua substituição, é evidente que só se deve realocar os remanescentes orçamentários do órgão extinto para o outro.

As transposições ocorrem sempre no âmbito da programação de trabalho, em razão de repriorizações, mediante a realocação dos remanescentes orçamentários para o programa de trabalho repriorizado.

As transferências ocorrem no âmbito das categorias econômicas de despesas, também por repriorizações de gastos.”

Na mesma linha, Lino Martins da Silva, na sua obra “Contabilidade Governamental, um enfoque administrativo” distingue transposições de transferências, afirmando que “transposições são os movimentos de recursos entre projetos e atividades de um mesmo programa ou entre programas diferentes de uma mesma unidade, quando se apresentam completamente executados ou quando são cancelados.” O autor citado define transferências como movimentação de recursos “de um item ou de um elemento de despesa de uma mesma categoria econômica, ou entre categorias econômicas diferentes de uma mesma unidade, quando consideradas necessárias pela administração.”

Importante finalmente ressaltar que, havendo necessidade de remanejamento, transferência ou transposição, não basta previsão na Lei Orçamentária: será indispensável que a autorização, com a indicação da forma de alocação de cada recurso e seu destino, além da justificativa pela adoção do instituto, se dê sempre por lei específica. [...]

Desta forma, todas as argumentações do Procurador, referentes à equivalência dos mencionados dispositivos de alterações orçamentárias não merecem prosperar.

Cabe ressaltar que tanto o Recorrente, quanto seu Procurador, não juntaram aos autos a cópia da LOA do Município para o exercício de 2005, instrumento este que possibilitaria atestar a existência de condições naquela norma para os remanejamentos, transposições e transferências de recursos orçamentários.

Diante disto, observou-se que também foram inadequadas as afirmações do Procurador de que o Departamento Contábil da Prefeitura tenha realizado atos desta natureza nos moldes da autorização legislativa e que na própria lei tenham sido autorizadas aberturas de créditos adicionais suplementares e remanejamentos de dotações.

Ressalte-se, ainda, que foram desnecessários os relatos do Procurador referentes às rotinas de execução de despesas decorrentes de processos licitatórios ou de gastos continuados (pessoal, encargos sociais, etc.), uma vez que para a execução de tais gastos é condição a existência de créditos orçamentários, fato que evidencia que para a existência deles a abertura de créditos adicionais, caso necessário, deve ser realizada por meio de atos prévios.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DOS MUNICÍPIOS  
4ª COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Ademais, também foram equivocadas as afirmações do Procurador de que nos apontamentos realizados nos autos de n. 709.453 tenham sido evidenciados valores referentes a créditos abertos sem cobertura legal no valor de R\$1.316,80 (um mil trezentos e dezesseis reais e oitenta centavos) e de créditos suplementares sem recursos disponíveis no valor de R\$101.908,71 (cento e um mil novecentos e oito reais e setenta e um centavos), haja vista que tais valores em momento algum foram descritos no Acórdão e nas Notas Taquigráficas de fl. 119 a 123 daquele processo.

Assim sendo, esta Unidade conclui que as argumentações apresentadas pelo Procurador do Recorrente não possibilitam modificar a decisão atacada.

#### **IV – Conclusão**

Diante do exposto, este Órgão Técnico se manifesta no sentido de que não merece ser reformada a decisão exarada no Processo n. 709.453, pela rejeição das contas do então Prefeito Municipal de Guimarães, relativas ao exercício de 2005, Sr. João Paulo Vieira Spínola, uma vez que os argumentos do Procurador do Recorrente não esclareceram a ocorrência relativa à abertura de créditos adicionais especiais, sem cobertura legal, no valor de R\$285.583,40 (duzentos e oitenta e cinco mil quinhentos e oitenta e três reais e quarenta centavos), em contrariedade ao disposto no inciso V do art. 167 da CR/1988 e no art. 42 da Lei Nacional n. 4.320/1964.

À consideração superior.

4ª CFM/DCEM, 11 de fevereiro de 2014.

Jefferson Mendes Ramos  
Analista de Controle Externo  
TC 1658-3