



À Auditoria de Controle Interno

Auto de Processo 00001202/2025

Assunto: Encaminha Projeto de Lei – Autoriza o Remanejamento, a Transposição e a Transferência de Fontes de Recursos das Dotações Orçamentárias inseridas na legislação orçamentária do Município de Pará de Minas – Providências

Data: 05 de fevereiro de 2025

Douto Auditor:

Encaminhamos em anexo, em duas vias, o Projeto de Lei solicitado, com as adequações sugeridas, para sua apreciação e efetivação de novas sugestões de adequação do texto proposto, se for o caso, inclusive da respectiva mensagem direcionada ao Poder Legislativo Municipal.

Em não havendo adequações a serem efetivadas, após deliberação do Excelentíssimo Senhor Prefeito Municipal, remeta-se o Projeto de Lei ao Poder Legislativo para apreciação e aprovação, colacionando-se a documentação destes autos, especialmente, o inteiro teor da Consultas do TCEMG de fls. e fls.

Atenciosamente,

JOEL MENDES BARBOSA

Assessor Jurídico – OAB/MG 79.950

DÉBORA FARIA CASTRO

Procuradora Geral do Município – OAB/MG 122.315

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Processo 1120360 – Prestação de Contas do Executivo Municipal
Inteiro teor do parecer prévio – Página 1 de 16

Processo: 1120360
Natureza: PRESTAÇÃO DE CONTAS DO EXECUTIVO MUNICIPAL
Procedência: Prefeitura Municipal de Carandaí
Exercício: 2021
Responsável: Washington Luiz Gravina Teixeira
MPTC: Procurador Daniel de Carvalho Guimarães
RELATOR: CONSELHEIRO SUBSTITUTO LICURGO MOURÃO

SEGUNDA CÂMARA – 11/6/2024

PRESTAÇÃO DE CONTAS. EXECUTIVO MUNICIPAL. CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS. REPASSE À CÂMARA MUNICIPAL. APLICAÇÃO DE RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO. APLICAÇÃO A MENOR. NÃO RESPONSABILIZAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL. APLICAÇÃO DE RECURSOS NAS AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE. DESPESA COM PESSOAL. LIMITES DE ENDIVIDAMENTO. DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA E OPERAÇÕES DE CRÉDITO. RELATÓRIO DE CONTROLE INTERNO. PLANO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. ÍNDICE DE EFETIVIDADE DA GESTÃO MUNICIPAL. PARECER PRÉVIO PELA APROVAÇÃO DAS CONTAS. RECOMENDAÇÃO. DETERMINAÇÃO.

1. Regularidade na abertura de créditos adicionais, artigos 42, 43 e 59 da Lei n. 4.320/64. Observância do limite constitucional de aplicação na Saúde, no repasse de recursos à Câmara Municipal, bem como dos limites legais de endividamento (Dívida consolidada líquida e Operações de crédito).
2. Realocações orçamentárias autorizadas por meio de leis específicas, art. 167, VI, da Constituição da República.
3. Aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino a menor, em contrariedade ao disposto no art. 212 da CR/88. No entanto, excepcionalmente, a irregularidade constatada no exercício financeiro de 2021 não enseja a responsabilização do chefe do Poder Executivo, consoante disposto na Emenda Constitucional n. 119/2022, considerando-se os efeitos da pandemia de Covid-19.
4. O município deverá comprovar, em futuras ações de fiscalização, ter aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício de 2023, a diferença apurada a menor, nos termos da Emenda Constitucional n. 119/2022.
5. Determinação. O município deverá aplicar na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício de 2024, a parcela referente à atualização monetária do valor a menor não aplicado neste exercício, conforme termos da Decisão Normativa n. 01/2024, devendo a contabilização desse montante ser feita separadamente, para fins de verificação por este Tribunal.
6. Recomendações. Lei Orçamentária. Plano Nacional de Educação - PNE. Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM.
7. Aprovação das contas, nos termos do art. 45, I, da LC n. 102/2008.

PARECER PRÉVIO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, deliberam os Exmos. Srs. Conselheiros da Segunda Câmara, por unanimidade, na conformidade da Ata de Julgamento e da Nota de Transcrição, diante das razões expendidas na proposta de voto do Relator, em:

- I**) emitir **PARECER PRÉVIO** pela aprovação das contas anuais de responsabilidade do Sr. Washington Luiz Gravina Teixeira, Prefeito Municipal de Carandaí, no exercício de 2021, com fundamento no disposto no art. 45, I, da Lei Orgânica c/c o art. 86, I, do Regimento Interno, com as recomendações constantes da fundamentação;
- II**) determinar ao atual prefeito municipal que aplique na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício de 2024, a parcela referente à atualização monetária do valor a menor não aplicado neste exercício, devendo a contabilização desse montante ser feita separadamente, para fins de verificação por este Tribunal;
- III**) determinar que a unidade técnica competente verifique, nas prestações de contas dos exercícios de 2022 a 2024, a aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino da diferença a menor apurada no exercício de 2021, consoante disposto na Emenda Constitucional n. 119/2022, e da parcela relativa à atualização monetária, conforme Decisão Normativa n. 01/2024;
- IV**) determinar, cumpridos os dispositivos regimentais e as medidas legais cabíveis, o arquivamento dos autos.

Votaram, nos termos acima, o Conselheiro Mauri Torres, o Conselheiro em exercício Telmo Passareli e o Conselheiro Presidente Wanderley Ávila.

Presente à sessão o Subprocurador-Geral Daniel de Carvalho Guimarães.

Plenário Governador Milton Campos, 11 de junho de 2024.

WANDERLEY ÁVILA
Presidente

LICURGO MOURÃO
Relator

(assinado digitalmente)

**NOTA DE TRANSCRIÇÃO
SEGUNDA CÂMARA – 11/6/2024**

CONSELHEIRO SUBSTITUTO LICURGO MOURÃO:

I – RELATÓRIO

Versam os presentes autos sobre a prestação de contas da Prefeitura Municipal de Carandaí, referente ao exercício de 2021, sob a responsabilidade do Sr. Washington Luiz Gravina Teixeira, Prefeito Municipal à época.

Em exame inicial, Peça n. 25, a unidade técnica apontou que não foi aplicado o percentual mínimo na manutenção e desenvolvimento do ensino, contrariando o art. 212 da CR/1988. Assim, propôs a aprovação, com ressalva, das contas, conforme art. 45, II, da Lei Complementar n. 102/2008 e, ainda, apresentou recomendações.

O responsável foi regularmente citado em 7/3/2023, conforme “AR” juntado à Peça n. 30, tendo se manifestado nos autos, conforme Peça n. 31.

A unidade técnica, em sede de reexame, Peça n. 34, ratificou a irregularidade e concluiu pela aprovação das contas, com ressalvas, em que pese a aprovação da Emenda Constitucional. n. 119/2022.

O Ministério Público de Contas, em parecer da lavra do Procurador Daniel de Carvalho Guimarães, Peça n. 36, opinou pela emissão de parecer prévio pela aprovação das contas, nos termos do art. 45, inciso I, da Lei Orgânica do TCE/MG, e pela inclusão da verificação da aplicação total do valor devido no escopo da análise da prestação de contas do exercício de 2023.

É o relatório.

II – 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.

A documentação instrutória foi apresentada conforme Instrução Normativa n. 04/2017 deste Tribunal de Contas.

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

2.1 Itens Regulares

A unidade técnica, às Peças n. 25 e 34, não apontou irregularidades nos presentes autos quanto aos seguintes itens:

- abertura de créditos suplementares e especiais sem cobertura legal e sem recursos disponíveis (artigos 42 e 43 da Lei n. 4.320/64);
- empenho de despesas sem créditos concedidos (art. 59 da Lei n. 4.320/64), pois foram autorizados créditos no total de R\$98.495.495,45 e empenhadas despesas no montante de R\$88.350.394,50;
- não foram detectadas alterações orçamentárias com acréscimos e reduções em fontes incompatíveis, atendendo ao disposto na Consulta n. 932.477/2014 deste Tribunal;

- repasse de recursos ao Poder Legislativo (art. 29-A, I, da CR/88), pois foi repassado o percentual de 5,26% da receita base de cálculo, dentro do limite constitucional;
- aplicação do índice constitucional relativo à saúde (art. 198, §2º, III, da CR/88 c/c LC n. 141/12), que correspondeu ao percentual de 40,20%;
- despesas com pessoal (artigos 19 e 20 da Lei Complementar n. 101/2000), pois o município e os Poderes Executivo e Legislativo aplicaram, respectivamente, os percentuais de 53,35%, de 51,08% e de 2,27% da receita base de cálculo;
- limite percentual da Dívida Consolidada Líquida em relação à Receita Corrente Líquida Ajustada (art. 30, inciso I, da Lei Complementar n. 101/00 e art. 3º, inciso II, da Resolução do Senado Federal n. 40/2001), pois não foi apurada dívida dessa natureza no exercício;
- limite percentual das Operações de Crédito em relação à Receita Corrente Líquida Ajustada (art. 30, inciso I, da Lei Complementar n. 101/00 e art. 7º, inciso I, da Resolução do Senado Federal n. 43/2001), que representou o percentual de 6,68% da RCL;
- o relatório de controle interno foi conclusivo pela regularidade das contas e abordou todos os itens exigidos na Instrução Normativa n. 04/2017.

2.2 Lei Orçamentária Anual – LOA

A Lei Orçamentária n. 2.391, de 22/12/2020, Peça n. 5, previu a receita e fixou a despesa no valor de R\$84.500.000,00, e autorizou, no inciso I do art. 5º, a abertura de crédito adicional suplementar, por anulação de dotações, até o percentual de 8% (oito por cento) do valor total das despesas fixadas.

Posteriormente, esse percentual foi alterado para 20% (vinte por cento), por meio da Lei n. 2.411/2021 (Peça n. 4); para 30% (trinta por cento), por meio da Lei n. 2.440/2021 (Peça n. 19) e, por fim, para 35% (trinta e cinco por cento), por meio da Lei n. 2.447/2021 (Peça n. 23), equivalente ao valor de R\$29.575.000,00.

Ainda, foi autorizada a abertura de créditos suplementares, nos incisos II e III do art. 5º da LOA, utilizando, respectivamente, o excesso de arrecadação efetivamente realizado e o superávit financeiro apurado no exercício anterior.

Assim, no que diz respeito ao limite de abertura de créditos suplementares autorizados na LOA, embora não haja legislação que normatize a matéria, entende-se como razoável um limite de até 20% das dotações orçamentárias, que em princípio, denota um bom planejamento.

Por outro lado, um bom planejamento orçamentário não se limita apenas ao percentual de abertura de créditos suplementares, ele se inicia pela previsão da receita. Tendo em vista que ela é limitada e, por isso mesmo, é o parâmetro para a fixação da despesa, deve ser orçada com bastante critério, adotando como base a arrecadação dos três últimos exercícios (art. 22 da Lei n. 4.320/64 c/c artigos 11 e 12 da LRF), sem olvidar da realidade econômica do país.

Segundo dados extraídos do SICOM/2021, verificou-se superávit na arrecadação e na execução orçamentária, conforme demonstrado:

| RECEITA ORÇADA X RECEITA ARRECADADA | | | |
|-------------------------------------|-------------------------|--------------------|--------------------------|
| Exercício | Receita Prevista na LOA | Receita Arrecadada | Superávit da Arrecadação |
| 2021 | R\$84.500.000,00 | R\$96.590.477,33 | R\$12.090.477,33 |
| DESPESAS X RECEITAS | | | |
| Exercício | Receita Arrecadada | Despesa Executada | Superávit orçamentário |
| 2021 | R\$96.590.477,33 | R\$88.350.394,50 | R\$8.240.082,83 |

Quadro elaborado pela equipe do Gabinete do Conselheiro substituto Licurgo Mourão
 Fonte: SICOM/2021

Importante ressaltar que é possível a alteração do orçamento, por meio da abertura de créditos suplementares e pela realização de realocações orçamentárias, porém essa alteração

orçamentária deve ser realizada evitando-se o excesso de autorizações que podem vir a desfigurar a previsão aprovada pelo Legislativo e denotar a ausência de planejamento na realização de gastos públicos.

De acordo com os cânones da gestão fiscal responsável, deve-se ter como premissa a vigência da Lei Complementar n. 101/2000, 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, [...] (Grifos nossos).

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. (Grifos nossos).

Por fim, recomenda-se ao Executivo Municipal que ao elaborar o projeto da LOA, um dos instrumentos essenciais de planejamento, deverá fazê-lo o mais próximo da realidade de sua municipalidade, com o intuito de se evitar limite excessivo para abertura de créditos suplementares e, no que diz respeito à previsão da receita, recomenda-se que sejam observadas as disposições do art. 22 da Lei n. 4.320/64 c/c artigos 11 e 12 da LRF.

2.3 Realocações Orçamentárias - Art. 167, VI, CR/88

A unidade técnica apontou no exame inicial, conforme fl. 9 da Peça n. 25, Item 2.1, que o município abriu **créditos suplementares** no montante de **R\$26.391.386,91**, utilizando as seguintes fontes de recursos: a) anulação de dotações, R\$13.522.027,36; b) excesso de arrecadação, R\$7.315.490,21, c) superávit financeiro, R\$5.553.869,34.

No item 2.2, fl. 10 da Peça 25, foi demonstrada a abertura de **créditos especiais**, no valor de **R\$1.189.135,90**, utilizando como fonte de recursos: a) a anulação de dotações, R\$63.000,00; b) excesso de arrecadação, R\$ 1.000.000,00; c) superávit financeiro, R\$126.135,90.

Assim, concluiu a unidade técnica que não houve a abertura de **créditos adicionais sem cobertura legal**, obedecendo ao disposto no art. 42 da Lei n. 4.320/64.

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

No entanto, em consulta ao SICOM/2021, no demonstrativo dos Decretos de Alterações Orçamentárias, constatou-se que, além dos créditos adicionais analisados pela unidade técnica, consta o valor de **R\$2.677.490,48** aberto por decretos de transferência.

Ressalta-se que autorização para realocação orçamentária (transposição, remanejamento e transferência) contida na lei orçamentária anual viola normativos vigentes, conforme se deflui da análise sistêmica do que preveem o § 8º do art. 165 e o inciso VI 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:

[...]

VI - 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;

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

Por sua vez, a Lei n. 4.320/64 também prevê, no seu art. 7º, *in 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 n. 101/2000, LRF, 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 Reis,² ao comentar o art. 7º da Lei n. 4.320/64, asseveraram, *in 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).

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.

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

[...] 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. 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.

Depreendem-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, conforme lapidar lição de Caldas Furtado⁴, *in 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**:

- Existência na lei de orçamento de autorizações de despesas insuficientemente dotadas;**
- 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, se previsível – urgente ou não -, ou imprevisível e urgente.

[...]

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.

³ FURTADO, J. R. Caldas. Elementos de direito financeiro. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 85-86.

⁴ Idem, p. 142-143, 149-150, 152.

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.

[...]

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).

A respeito da autorização legal para as realocações orçamentárias, esta Corte já se pronunciou por meio da Consulta n. 862.749, aprovada na sessão do Pleno de 25/6/2014, *verbis*:

Em face do exposto, **concluo pela impossibilidade de a Lei Orçamentária Anual autorizar ou estabelecer percentual para o remanejamento, a transposição ou a transferência de recursos orçamentários.** No entanto, há possibilidade de a lei de diretrizes orçamentárias autorizar, em caráter excepcional, a utilização desses instrumentos de realocação orçamentária – remanejamento, transposição ou transferência de recursos – os quais devem estar necessariamente previstos em outras leis ordinárias, de natureza orçamentária ou não. [...] (Grifos nossos).

Importante mencionar, ainda, a Decisão Normativa n. 2, de 27/9/2023⁵, desta Corte de Contas, que cuidou de estabelecer orientações e esclarecimentos acerca dos procedimentos para as realocações orçamentárias (inciso VI do art. 167 da CR/88) e distinção em relação aos créditos adicionais por anulação de dotação (inciso III do art. 43 da Lei n. 4.320/64).

Nesse sentido, destaca-se o comando do *caput* do art. 3º da sobredita Decisão Normativa, *in verbis*:

Art. 3º Ressalvados os casos expressamente previstos na Constituição da República e na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, **as alterações orçamentárias serão**

5 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. DECISÃO NORMATIVA N. 3, DE 29/9/2023. DIÁRIO OFICIAL DE CONTAS – DOC, edição de 3/10/2023, p. 5 e 6 de 15. Disponível em: https://doc.tce.mg.gov.br/Home/ViewDiario/2023_10_03_Diario.pdf Acessado em 31 out. 2023.

precedidas de autorização legislativa, observada a legitimidade de iniciativa, e de exposição justificada. (Grifos nossos).

Assim, não podem estar contidas no texto de leis orçamentárias (PPA, LDO ou LOA) autorizações para abertura de créditos especiais e realocações orçamentárias nas modalidades de transposição, remanejamento e transferência.

Dessa forma, as leis orçamentárias (PPA, LDO ou LOA) que autorizam realocações orçamentárias nas modalidades de transposição, remanejamento e transferência violam o princípio da vedação à concessão de créditos ilimitados de que tratam o § 8º do art. 165, combinado ainda com o inciso VI do art. 167 da Constituição da República; o § 4º do art. 5º da Lei Complementar n. 101/2000 e, ainda, com o art. 7º da Lei n. 4.320/64.

Constata-se que as transferências, no montante de **R\$2.677.490,48**, foram autorizadas pela Lei Municipal n. 2.431, de 24/8/2021, e abertas por vários decretos, conforme demonstrativo do SICOM/2021.

Dessa forma, conclui-se que as realocações orçamentárias, no montante de **R\$2.677.490,48**, autorizadas pela citada lei municipal, foram realizadas de forma legal, atendendo ao disposto no § 8º do art. 165 c/c o inciso VI do art. 167 da Constituição da República; no § 4º do art. 5º da LC n. 101/2000 e, ainda, no art. 7º da Lei n. 4.320/64.

2.4 Aplicação na Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - Art. 212 da CR/88

A unidade técnica, em exame inicial, item 4, fls. 16 a 22 da Peça n. 25, informou que o município aplicou no ensino o total de **R\$11.390.066,40**, que representou o percentual de **20,53%** da receita base de cálculo de R\$55.491.514,88, não obedecendo ao percentual mínimo exigido no art. 212 da Constituição da República de 1988.

Em suas considerações, Peça n. 25, a unidade técnica informou que para pagamentos das despesas foram utilizados recursos movimentados por meio das contas bancárias n. 16897-2 - Ensino 25%; 561-2 - ICMS; 6631-1 - PM Carandaí - FOPAG Educação, ressaltando que esses pagamentos foram considerados como aplicação em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), uma vez que denotam tratar-se de contas representativas de recursos pertinentes à Receita Base de Cálculo (RBC) e/ou tenham recebido transferências dessas contas.

Informou, ainda, que foram desconsiderados os saldos da fonte limitada a conta bancária de recursos vinculados e/ou não pertinentes: 8103 - 5 - QESE - 1.109,92/ 8181 - 7 - PNTE - 16.23/ 280 - 6 - QD DOMBE CONTR - 0.12/ 71033 - 9 - Convênio SEE-Escola Pref. Abeilard R. Pereira - 17.128,03/ 71036 - 3 - Convênio Biblioteca Escola Municipal Dep. Seb. Patruz S. 2.418,32.

Informou também que, com base nos relatórios de Movimentação dos Restos a Pagar de Exercícios Anteriores e o Relatório de Gastos da Prestação de Contas Anual (PCA) do exercício anterior, considerou no índice de aplicação o valor relativo aos Restos a Pagar de Exercícios Anteriores sem Disponibilidade de Caixa, pagos em 2021, deduzidos os valores já computados no exercício anterior, no montante de: R\$152.826,07.

Em seguida, considerando a Emenda Constitucional n. 119/2022, a unidade técnica entendeu pelo afastamento da irregularidade, ressaltando, porém, que de acordo com o art. 1º da citada emenda, o ente deverá complementar na aplicação da manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício financeiro de 2023, a diferença a menor entre o valor aplicado e o valor mínimo exigível constitucionalmente para os exercícios de 2020 e 2021.

Por fim, recomendou que as despesas com MDE devem ser empenhadas e pagas utilizando somente a Fonte 101 e a movimentação dos recursos correspondentes deve ser feita em conta corrente bancária específica, a qual deve ser identificada e escriturada de forma individualizada por fonte (por conta representativa da Receita Base de Cálculo), conforme parâmetros utilizados

no SICOM estabelecidos na INTC n. 05/2011, alterada pela INTC n. 15/2011 e Comunicado SICOM n. 35/2014, bem como ao que estabelece a Consulta n. 1.088.810, o inciso I do art. 50 da LC n. 101/2000 e §§ 6º e 8º do art. 1º da INTC n. 13/2008.

O responsável apresentou justificativas, à Peça n. 31, narrando a situação decorrente da pandemia de Covid-19, que obrigou a paralisação das aulas presenciais, resultando em redução dos gastos com a educação, notadamente, o transporte escolar, distribuição de merenda e transporte escolar.

Destacou que, diante da dificuldade enfrentada pela maior parte dos municípios brasileiros, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 119/2022 pelo Congresso Nacional, que afasta a aplicação de penalidades aos gestores pelo descumprimento do artigo 212 da Constituição da República de 1988.

Enfatizou que a EC n. 119/2022 alterou o ADCT, permitindo a complementação, até o exercício financeiro de 2023, da diferença entre o valor aplicado e o mínimo exigido constitucionalmente.

Alegou que as imposições legais foram feitas ao ente federativo e não ao gestor do período atingido, considerando os princípios contábeis da continuidade e da entidade.

Aduziu que o percentual de 4,47% não aplicado na manutenção e desenvolvimento no ensino no exercício de 2021, foi quase compensado no exercício de 2022, uma vez que, de acordo com demonstrado no sítio deste Tribunal de Contas, foi aplicado o percentual de 27,97%, sendo ultrapassado o mínimo legal de 25% em 2,97%, faltando ao ente compensar o percentual de 1,5%.

A defesa concluiu, por fim, que o período analisado se encontra dentre os períodos flexibilizados pela norma e não deve caber punição, pugnando pela regularidade desse item.

A unidade técnica, em sede de reexame, Peça n. 34, manteve as considerações e recomendações contidas na análise inicial.

Informou que não podem prosperar as alegações da defesa de que as imposições legais foram feitas ao ente federativo e não ao gestor, tendo em vista o entendimento constante nas Súmulas 70 e 107, desta Casa, *in verbis*:

Súmula 70

A falta de aplicação anual pelo Município de 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino, nos termos da lei, poderá ensejar a responsabilização do gestor, pelo indevido ou irregular emprego de rendas ou verbas públicas, sem prejuízo da solicitação da intervenção do Estado.

Súmula 107

Os Chefes de Poder Municipal, ao atuarem como ordenadores de despesas, terão seus atos julgados pelo Tribunal de Contas e serão responsabilizados pessoalmente por eventuais ilegalidades.

Salientou que, apesar de a Emenda Constitucional n. 119/2022 ter afastado a responsabilização administrativa, civil ou criminal dos agentes públicos dos entes federados pelo descumprimento do limite legal de aplicação no ensino nos exercícios de 2020 e 2021, os gestores públicos deverão complementar até o exercício de 2023 o montante não aplicado.

Logo, deve o Chefe do Poder Executivo aplicar a diferença de R\$2.482.812,32, relativa ao ano de 2021, na manutenção e desenvolvimento do ensino até o final do exercício 2023, conforme demonstrado à fl. 5 da Peça n. 25.

Ressaltou ainda que, como dispõe o art. 4º da Ordem de Serviço Conjunta n. 01/2023, faz parte do escopo da prestação de contas de 2023 a compensação dos valores não aplicados nos citados

exercícios, o qual deverá ser corrigido monetariamente com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), conforme Decisão normativa TCEMG n. 01/2024.

Em seguida, ratificando o estudo inicial, concluiu pela aprovação das contas com ressalva, na forma do inciso II do artigo 45 da Lei Complementar n. 102/2008.

Verifica-se que o município deixou de aplicar no ensino, no exercício de 2021, o montante de **R\$2.482.812,32**, equivalente ao percentual de 4,47% da Receita Base de Cálculo, no valor de R\$55.491.514,88.

Entretanto, apesar de ter sido constatada a aplicação a menor na manutenção e desenvolvimento do ensino no exercício de 2021, importante destacar a promulgação da Emenda Constitucional n. 119, em 27/4/2022, que afastou a aplicação de qualquer espécie de responsabilização administrativa, civil ou criminal, até mesmo de qualquer restrição, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e aos agentes públicos desses entes federados pelo descumprimento do disposto no art. 212 da Constituição da República de 1988, exclusivamente nos exercícios de 2020 e 2021, em razão da pandemia de Covid-19, nos seguintes termos:

Art. 1º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 119:

“Art. 119. Em decorrência do estado de calamidade pública provocado pela pandemia da Covid-19, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e os agentes públicos desses entes federados não poderão ser responsabilizados administrativa, civil ou criminalmente pelo descumprimento, exclusivamente nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, do disposto no caput do art. 212 da Constituição Federal.

Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput deste artigo, o ente deverá complementar na aplicação da manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício financeiro de 2023, a diferença a menor entre o valor aplicado, conforme informação registrada no sistema integrado de planejamento e orçamento, e o valor mínimo exigível constitucionalmente para os exercícios de 2020 e 2021.”

Art. 2º O disposto no caput do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias impede a aplicação de quaisquer penalidades, sanções ou restrições aos entes subnacionais para fins cadastrais, de aprovação e de celebração de ajustes onerosos ou não, incluídas a contratação, a renovação ou a celebração de aditivos de quaisquer tipos, de ajustes e de convênios, entre outros, inclusive em relação à possibilidade de execução financeira desses ajustes e de recebimento de recursos do orçamento geral da União por meio de transferências voluntárias.

Parágrafo único. O disposto no caput do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias também obsta a ocorrência dos efeitos do inciso III do caput do art. 35 da Constituição Federal.

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

(Grifamos).

Dessa forma, o responsável não deve ter suas contas referentes ao exercício de 2021 rejeitadas em razão da não aplicação do percentual mínimo de 25% da receita base de cálculo na manutenção e desenvolvimento do ensino. No entanto, o município ficou obrigado a aplicar, até o exercício de 2023, a diferença a menor, no valor de **R\$2.482.812,32**, ressalvada a aplicação mínima relativa ao próprio exercício.

Ressalta-se, ainda, a Decisão Normativa n. 01, de 28/2/2024, deste Tribunal, que definiu o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) como critério para atualização monetária do valor residual que deixou de ser alocado pelo Estado e pelos municípios em manutenção e desenvolvimento do ensino nos exercícios financeiros de 2020 e 2021.

Nesse sentido, destacam-se os seguintes artigos da Decisão Normativa, *in verbis*:

Art. 1º Definir o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) como critério para atualização do valor residual que deixou de ser aplicado pelos municípios e Estado em ações de manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE), nos exercícios financeiros de 2020 e 2021, conforme alteração promovida no art. 119 do ADCT da CR/1988 pela Emenda Constitucional 119/2022.

Art. 2º Determinar que os valores residuais corrigidos monetariamente sejam aplicados em MDE em observância aos incisos I a IV do § 4º do art. 16 da Instrução Normativa 02/2021, de 20/12/2021, alterada pela IN 02/2022 de 11/05/2022 e IN 01/2023 de 21/06/2023.

Art. 3º Estabelecer o dia 31/12/2024 como prazo limite para aplicação do valor correspondente apenas à correção monetária incidente.

(Grifos nossos).

Assim, o município deverá comprovar, em futuras ações de fiscalização, que aplicou na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício de 2023, a diferença a menor, no valor de R\$2.482.812,32, com fulcro no art. 212 da CR/88 c/c art. 119, parágrafo único do ADCT.

Deverá comprovar, ainda, com base na Decisão Normativa n. 01/2024, que houve aplicação do valor relativo à atualização monetária incidente sobre esse residual até o final do exercício de 2024.

Destaca-se que, em consulta ao SGAP, nos autos da prestação de contas do exercício de 2022, Relatório de Conclusão, Peça n. 16 do Processo n. 1147927, foi apurado que o município cumpriu o percentual mínimo de aplicação de recursos no ensino, equivalente a 27,97% da receita base de cálculo, excedendo em 2,97% (R\$1.964.926,91), o mínimo constitucionalmente exigido. Ressalta-se, contudo, que o citado processo se encontra em fase de instrução e ainda não foi apreciado pelo colegiado desta Corte de Contas.

Determina-se, assim, ao atual prefeito municipal que aplique, na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício de 2024, a parcela referente à atualização monetária do valor residual do exercício de 2021, devendo a contabilização desse montante ser feita separadamente, para fins de verificação por este Tribunal.

Ademais, a unidade técnica competente deverá verificar, nas prestações de contas dos exercícios de 2022 a 2024, a aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino da diferença a menor apurada no exercício de 2021, consoante disposto na Emenda Constitucional n. 119/2022, e da parcela relativa à atualização monetária, conforme Decisão Normativa n. 01/2024.

2.5 Plano Nacional de Educação – PNE

Conforme o disposto no art. 208 da Constituição da República de 1988, há determinação expressa de garantia à educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças de até 5 (cinco) anos de idade, além da inserção educacional aos alunos com deficiência nesta faixa etária, *in verbis*:

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

II - progressiva universalização do ensino médio gratuito;

III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;

IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;

[...]

(Grifamos).

Quanto à implantação do Plano Nacional de Educação, também cuidou o art. 214 da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 214. A lei estabelecerá o **plano nacional de educação**, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, **metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis**, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

I - erradicação do analfabetismo;

II - universalização do atendimento escolar;

III - melhoria da qualidade do ensino;

IV - formação para o trabalho;

V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.

VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

[...]

(Grifamos).

Por sua vez, a Lei n. 13.005/2014 aprovou o Plano Nacional de Educação – PNE e o art. 2º definiu as suas diretrizes. O Anexo da referida norma estabelece as Metas e Estratégias que deverão ser cumpridas no prazo de vigência do referido PNE, (art. 3º).

A verificação do cumprimento, nos presentes autos, das mencionadas Metas 1 e 18 do Plano Nacional de Educação - PNE, Lei Federal n. 13.005/2014, tomaram por base os dados fornecidos pelo Ministério da Educação⁶ e pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE⁷.

2.5.1 Meta 1A: universalizar, até 2016, a educação infantil na pré-escola para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade.

Indicador 1A - representa a proporção de crianças de 4 e 5 anos de idade que frequentam a escola em relação à população total dessa faixa etária. Como a fonte dos dados é a Pnad – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, o indicador pode incluir o atendimento escolar não formal. É importante ressaltar que esse indicador informa apenas se essa população tem acesso ou não à educação, não captando outros fatores relacionados à qualidade da oferta de ensino.

Segundo a unidade técnica, à fl. 40 da Peça n. 25, o município cumpriu 85,65% da Meta 1A no tocante à universalização da educação infantil na pré-escola no exercício 2021, não atendendo o disposto na Lei n. 13.005/2014, tendo em vista que da população de 641 crianças de 4 a 5

⁶ BRASIL. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Plano Nacional da Educação-PNE. Disponível em <http://simec.mec.gov.br/pde/graficopne.php>.

⁷ BRASIL. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. IBGE/Censo Populacional Disponível em <http://ibge.gov.br>

anos de idade, 549 foram matriculadas, deixando, portanto, de atender o disposto na mencionada norma legal em 14,35%.

2.5.2 Meta 1B: ampliar a oferta de educação infantil em creches de forma a atender, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das crianças de até 3 (três) anos até o final da vigência do PNE.

Indicador 1B - representa a proporção de crianças de 0 a 3 anos de idade que frequentam a escola em relação à população total dessa faixa etária. Como a fonte dos dados é a Pnad, o indicador pode incluir também o atendimento escolar não formal. É importante ressaltar que esse indicador informa apenas se essa população tem acesso ou não à educação, não captando outros fatores relacionados à qualidade da oferta de ensino.

Conforme a informação da unidade técnica, às fls. 40 e 41 da Peça n. 25, o município cumpriu, até o exercício de 2021, o percentual de 13,68% quanto à oferta em creches para crianças de 0 (zero) a 3 (três) anos, tendo em vista que da população de 1.155 crianças nessa faixa etária, 158 foram matriculadas, devendo atingir no mínimo 50% até 2024, conforme disposto na Lei n. 13.005/2014.

O responsável apresentou defesa, mas não se manifestou sobre os apontamentos.

Isto posto, anuindo com a unidade técnica, recomenda-se ao atual gestor municipal que cumpra o estabelecido nas Metas 1A e 1B do PNE, com a inserção de 100% (cem por cento) da população de 4 a 5 anos na escola, envidando esforços para que o atingimento seja pleno até exercício de 2024 e, ainda, 50% (cinquenta por cento) da população de 0 a 3 anos até o exercício de 2024, voltadas à viabilização do cumprimento da mencionada Meta 1 do PNE, em cumprimento ao disposto na Lei n. 13.005/2014.

2.5.3 Meta 18: Observância do piso salarial nacional, definido em lei federal para os profissionais da educação básica pública, nos termos do inciso VIII do art. 206 da Constituição da República c/c o §1º do art. 2º da Lei Federal n. 11.738/2008.

Conforme a unidade técnica, fl. 41 da Peça n. 25, o município informou o valor de R\$1.855,91 como valor pago para o piso salarial referente à creche; pré-escola e anos iniciais do Ensino Fundamental, não cumprindo o disposto no inciso VIII do art. 206 da Constituição da República de 1988.

Portanto, o município não observou o piso salarial profissional previsto na Lei n. 11.738/2008, no valor de R\$2.886,24, tendo em vista o último reajuste ocorrido no exercício de 2020 pela Portaria MEC em 12,84% (conforme critérios definidos pelas Portarias MEC/MF n. 06/2018 e 04/2019).

O responsável apresentou defesa, mas não se manifestou sobre o apontamento.

Assim, recomenda-se ao atual gestor municipal que adote providências no sentido de que o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual sejam formulados de modo a assegurar a consignação de dotações orçamentárias adequadas e compatíveis com as diretrizes, metas e estratégias do Plano Nacional de Educação – PNE, e assim, viabilizar sua plena execução, em consonância com o art. 10 da Lei Federal n. 13.005/2014 e o inciso VIII do art. 206 da CR/88, acrescido pela EC n. 53/2006.

Torna-se indispensável o esforço conjunto dos setores da sociedade civil, incluindo-se professores, pais e alunos, órgãos representativos como o Conselho da Educação e o Fundeb, entre outros, para a apresentação de informações capazes de colaborar com os agentes do poder público em prol da melhoria constante da qualidade da educação, com a execução das diretrizes, dos objetivos, das metas e das estratégias definidas no Plano Nacional de Educação, de modo a assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diversas esferas, com o

objetivo de erradicar o analfabetismo, universalizar o atendimento escolar e melhorar a qualidade do ensino, em cumprimento às exigências do art. 214 da CR/88 e da Lei n. 13.005/2014.

2.6 Índice de Efetividade da Gestão Municipal - IEGM (INTC n. 01/2016)

A Resolução TCEMG n. 06/2016 aprovou a implementação do Índice de Efetividade de Gestão Municipal – IEGM no âmbito da jurisdição do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, composto pela combinação de informações levantadas a partir de questionários estabelecidos pela Rede Nacional de Indicadores Públicos – REDE INDICON, respondidos pelos municípios, de dados governamentais e de dados do Sistema Informatizado de Contas Municipais – SICOM.

Conforme o estudo técnico, o cálculo para fins de aferição do Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM foi realizado com dados obtidos por meio de questionário respondido anualmente pelos jurisdicionados (por meio do sistema SICOM), o qual tem por objetivo avaliar a efetividade das políticas e atividades públicas desenvolvidas em 7 (sete) grandes dimensões: Educação; Saúde; Planejamento; Gestão Fiscal; Meio Ambiente; Cidades Protegidas; Governança em Tecnologia da Informação.

Após ponderação das notas alcançadas nos sete indicadores - calculada conforme metodologia única adotada nacionalmente, o município é enquadrado em uma das faixas de resultado obedecendo aos seguintes critérios:

| NOTA | FAIXA | CRITÉRIO |
|------|--------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| A | Altamente efetiva | IEGM com pelo menos 90% da nota máxima e, no mínimo, 5 índices componentes com nota A |
| B+ | Muito efetiva | IEGM entre 75,0% e 89,9% da nota máxima |
| B | Efetiva | IEGM entre 60,0% e 74,9% da nota máxima |
| C+ | Em fase de adequação | IEGM entre 50,0% e 59,9% da nota máxima |
| C | Baixo nível de adequação | IEGM menor que 50% |

O Município de Carandaí foi definido na “Faixa B – Efetiva”, conforme demonstrado abaixo:

| DIMENSÕES CONSIDERADAS | NOTAS ATRIBUÍDAS |
|------------------------|------------------|
| i-Ambiente | C |
| i-Cidade | B |
| i-Educação | C |
| i-Fiscal | B+ |
| i-Gov TI | B |
| i-Planejamento | C+ |
| i-Saúde | B+ |
| Resultado Final | B |

Fonte: SGAP – Peça n. 25.

O responsável apresentou defesa, mas não se manifestou sobre o apontamento.

Isso posto, considerando que os resultados demonstram o não atingimento pleno da eficiência e da eficácia das políticas públicas adotadas pelo município nos itens selecionados, recomenda-se ao atual gestor que desenvolva estudos e mapeamento das deficiências no atendimento das necessidades básicas da população, para suportar o planejamento adequado de mecanismos capazes de melhorar as políticas públicas e, por consequência, o atingimento de bom desempenho no Índice de Efetividade da Gestão Municipal – IEGM, previsto na INTC n. 01/2016. Recomenda-se, assim, que as dimensões consideradas sejam priorizadas pela Administração Municipal, na busca da eficiência e efetividade das ações desenvolvidas.

III – CONCLUSÃO

Com fundamento no art. 45, I, da Lei Orgânica c/c o art. 86, I, do Regimento Interno, entendo pela emissão de parecer prévio pela aprovação das contas prestadas pelo Sr. Washington Luiz Gravina Teixeira, Chefe do Poder Executivo do Município de Carandaí, relativas ao exercício financeiro de 2021, com as recomendações constantes no corpo da fundamentação.

Determino, ainda, ao atual prefeito municipal, que aplique na manutenção e desenvolvimento do ensino, até o exercício de 2024, a parcela referente à atualização monetária do valor a menor não aplicado neste exercício, devendo a contabilização desse montante ser feita separadamente, para fins de verificação por este Tribunal.

Por fim, determino à unidade técnica competente que verifique, nas prestações de contas dos exercícios de 2022 a 2024, a aplicação na manutenção e desenvolvimento do ensino da diferença a menor apurada no exercício de 2021, consoante disposto na Emenda Constitucional n. 119/2022, e da parcela relativa à atualização monetária, conforme Decisão Normativa n. 01/2024.

Cumpridos os dispositivos regimentais e as medidas legais cabíveis, arquivem-se os autos.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

Acolho a proposta de voto do Relator.

CONSELHEIRO EM EXERCÍCIO TELMO PASSARELI:

Acolho a proposta de voto do Relator.

CONSELHEIRO PRESIDENTE WANDERLEY ÁVILA:

Também acolho a proposta de voto do Relator.

ACOLHIDA A PROPOSTA DE VOTO DO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

(PRESENTE À SESSÃO O SUBPROCURADOR-GERAL DANIEL DE CARVALHO GUIMARÃES.)

* * * * *

dds

CONSULTA N. 958027

Procedência: Município de Vargem Bonita

Consulente: Belchior dos Reis Faria - Prefeito do Município de Vargem Bonita

RELATOR: CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA

EMENTA

CONSULTA. DIFERENÇA NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA ENTRE CRÉDITO SUPLEMENTAR E REMANEJAMENTO, TRANSPOSIÇÃO OU TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS. CONSULTA N. 862749. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE CONSTAREM DA LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL. ELABORAÇÃO DE ORÇAMENTOS PÚBLICOS. INDICAÇÃO DE FONTES/DESTINAÇÕES DE RECURSOS. REALOCAÇÃO DE FONTES DE RECURSOS INDICADAS NA LEI ORÇAMENTÁRIA. INOCORRÊNCIA DA ALTERAÇÃO DO VALOR DO CRÉDITO ORÇAMENTÁRIO.

1 - A diferenciação entre as figuras das realocações orçamentárias realizadas por meio de créditos adicionais suplementares e mediante remanejamentos, transposições e transferências já foi objeto de resposta deste Tribunal no processo de Consulta n. 862749, destacando-se que o principal critério de distinção entre os créditos adicionais e as realocações orçamentárias é o motivo que ensejou cada uma delas. Se em relação aos créditos adicionais o fator determinante é a escassez de recursos orçamentários para o atendimento a uma necessidade pública, no que diz respeito às realocações orçamentárias a justificativa é a repriorização de gastos no âmbito da Administração Pública.

2 - Quanto às alterações de fontes de recursos discriminadas na lei orçamentária para execução de determinado elemento de despesa, registra-se que tais atos não caracterizam a ocorrência de crédito adicional por “suplementação” (reforço de valor), definida pelo art. 41, I, da Lei Nacional n. 4.320/1964, não devendo impactar o limite percentual de suplementação eventualmente autorizado nas leis orçamentárias, nem tampouco a ocorrência de remanejamentos, transposições e transferências, haja vista que não ocorrerá alteração do valor do crédito orçamentário.

3 - A efetivação de realocações dessa natureza (fontes de recursos de dotações orçamentárias) depende de prévia autorização legislativa, mas não necessariamente de lei específica.

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

32ª Sessão Ordinária do Tribunal Pleno – 04/11/2015

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

I - RELATÓRIO

Trata-se de consulta subscrita pelo Sr. Belchior dos Reis Faria, Prefeito Municipal de Vargem Bonita, protocolada nesta Casa em 13/05/2014 e distribuída a minha relatoria em 14/07/2015. O Consulente, após discorrer sobre a transposição o remanejamento e a transferência de recursos orçamentários, transcrevendo o inciso I do art. 41 da Lei 4.320/64 e o art. 167, incisos V e VI da Constituição da República, além da ementa do parecer deste Tribunal exarado na Consulta 862.749, versando essa temática dos créditos adicionais, formula as seguintes indagações:

- 1) *No entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, qual a diferença na execução orçamentária entre crédito suplementar e remanejamento, transposição ou transferência de recursos orçamentários?*
- 2) *O remanejamento, transposição ou transferência de recursos orçamentários dentro do mesmo órgão, mesma ação e mesma categoria econômica deve estar previamente*

autorizado em lei específica e/ou impacta no percentual de suplementação fixado na Lei Orçamentária Anual?

3) *A alteração de fonte de recurso constitui ou impacta em percentuais de suplementação, remanejamento, transposição ou transferência?*

Observados os pressupostos de admissibilidade previstos no § 1º do art. 210-B do Regimento Interno desta Corte, introduzido pela Resolução nº 5/2014, encaminhei os autos à Assessoria de Súmula, Jurisprudência e Consultas Técnicas, que produziu o estudo de fls. 5 a 7 e o reestudo de fls. 9 e 10.

Tendo em vista o disposto no art. 210-C do Regimento Interno com a redação dada pela Resolução nº 05/2014 e as especificidades dos questionamentos formulados, considerei a necessidade de ouvir a Unidade Técnica deste Tribunal, destacando que os questionamentos, formulados em tese, estão diretamente ligados ao impacto dos conceitos das figuras de direito financeiro no curso da execução orçamentária.

A Unidade Técnica, por meio da 4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios, em trabalho da lavra do Analista de Controle Externo, Jefferson Mendes Ramos, produziu o estudo de fls. 12 a 19.

Os autos vieram-me, em seguida, conclusos.

É o relatório, no essencial.

II - VOTO

Preliminar

Tendo sido observados os pressupostos de admissibilidade previstos no § 1º do art. 210-B do Regimento Interno desta Corte, introduzido pela Resolução nº 5/2014, conheço da consulta, para respondê-la em tese. O autor tem legitimidade para consultar o Tribunal, e a matéria versada tem inegável repercussão financeira e orçamentária.

CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO HAMILTON COELHO:

De acordo.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

De acordo.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

De acordo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO TERRÃO:

Peço vênia ao Relator. Tendo em vista que o primeiro questionamento e também a primeira parte da segunda pergunta já foram respondidos pelo Tribunal no âmbito da Consulta nº 862.749, conheço da presente Consulta apenas em relação à segunda parte da segunda pergunta e ao terceiro questionamento.

NA PRELIMINAR, APROVADO O VOTO DO RELATOR. VENCIDO, EM PARTE, O CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO TERRÃO.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Mérito

Com base nos trabalhos que instruem os autos, adoto como parecer, o estudo da Unidade Técnica dos Serviços Auxiliares deste Tribunal, por meio da 4^a CFM/DCEM, subscrita pelo Analista de Controle Externo, Jefferson Mendes Ramos, vazado nos seguintes termos:

“1 - Da diferenciação das figuras dos créditos adicionais e dos remanejamentos, transposições e transferências.

Cabe informar que a diferenciação entre as figuras dos créditos adicionais suplementares e dos remanejamentos, transposições e transferências de recursos orçamentários, suscitadas pelo Consulente nestes autos, já foi objeto de exame por este Tribunal na Consulta n. 862.749, respondida ao então Presidente da Câmara Municipal de Araguari nas Sessões Plenárias de 20/06/2012 e 25/06/2014.

No citado processo o mencionado agente público solicitou informações sobre decisões ou o posicionamento deste Tribunal a respeito de verbas de remanejamento que são realizadas pelo município, por exemplo 20% (vinte por cento) de remanejamento quando da aprovação do orçamento.

Na primeira análise da referida Consulta (Sessão de 20/06/2012) o Exmo. Senhor Conselheiro-Relator Cláudio Terrão discorreu sobre as hipóteses mais comuns que suscitam a necessidade de alterações orçamentárias e ressaltou que “... tanto a Constituição da República como a Lei nº 4.320/64 trouxeram a previsão de alguns instrumentos apropriados para a adaptação do orçamento a mudanças que porventura surjam durante o exercício financeiro”.

Desta forma, o Relator daquela Consulta discorreu sobre a diferença entre os institutos referenciados pelo Consulente, tendo sido esclarecido que entre os mecanismos predispostos no ordenamento jurídico para modificar o orçamento originário “... os mais utilizados pelos gestores são os chamados créditos adicionais, previstos no art. 166 da Constituição Federal e conceituados pelo art. 40 da Lei nº 4.320/64 como as ‘autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento’”.

Naquela manifestação foi ressaltado que nos termos do art. 167, V, da CR/1988 a abertura de créditos especiais e suplementares deve ser operada por meio de decreto do Chefe do Executivo, após prévia autorização legislativa, autorização essa que, no caso dos créditos suplementares, já pode constar na própria lei orçamentária anual, conforme o art. 165, § 8º, da Carta Magna, e que a única exceção quanto à necessidade de prévia autorização legislativa para a autorização de crédito adicional se refere aos créditos extraordinários em virtude das excepcionais circunstâncias em que são cabíveis e de sua restrita destinação a despesas urgentes e imprevisíveis.

De outro modo, salientou que “além dos créditos adicionais, existem ainda três outros instrumentos predispostos à modificação do orçamento, que são os mecanismos de realocação orçamentária, previstos no art. 167, VI, da Constituição, quais sejam, o remanejamento, a transposição e a transferência de recursos financeiros”, para os quais explicitou a definição e diferença de cada um dos instrumentos, conforme transcrição a seguir:

- a) **Re manejamentos** são realocações na organização de um ente público com destinação de recursos de um órgão para outro. Podem ocorrer, por exemplo, numa reforma administrativa. A extinção de um órgão pode levar a Administração a decidir pelas realocações das atividades, inclusive dos respectivos programas de trabalho, recursos físicos e orçamentários, para outros órgãos, sejam da administração direta, sejam da administração indireta. Nesse caso, não cabe a abertura de crédito adicional especial para cobertura de novas despesas, uma vez que as atividades já existem, inclusive

os respectivos recursos não financeiros. Entretanto, se, por exemplo, houver a necessidade da criação de um cargo novo, a ser custeado com recursos ainda não contemplados no orçamento, a Administração deverá providenciar a abertura de um crédito adicional para atender a essa despesa, mediante a indicação dos recursos disponíveis;

b) **Transposições** são realocações no âmbito dos programas de trabalho dentro do mesmo órgão. Pode acontecer que a administração da entidade governamental resolva não construir a estrada vicinal, já programada e incluída no orçamento, deslocando esses recursos para a construção de um edifício, para nele instalar a sede da secretaria de obras, também já programada e incluída no orçamento, cujo projeto original se pretende que seja ampliado. Nesse caso, basta que a lei autorize a realocação dos recursos orçamentários do primeiro para o segundo projeto;

c) **Transferências** são realocações de recursos entre as categorias econômicas de despesas, dentro do mesmo órgão e do mesmo programa de trabalho, ou seja, repriorizações dos gastos a serem efetuados. Pode ocorrer que a administração do ente governamental tenha que decidir entre realocar recursos para a manutenção de uma maternidade (Despesa Corrente) ou adquirir novos computadores para o setor administrativo dessa maternidade (Despesa de Capital), que funciona relativamente bem, ainda que utilizando computadores antigos. A opção por recursos para a manutenção da maternidade se efetivará através de uma transferência, que não se deve confundir com anulações, parciais ou totais, de dotações para abrir crédito especial. Nas transferências, as atividades envolvidas continuam em franca execução; nos créditos especiais, ocorre a implantação de uma atividade nova, mediante a indicação de recursos financeiros ainda não comprometidos. (**Elementos de Direito Financeiro**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 156 157)

No voto exarado o Relator da citada Consulta frisou que “... o art. 167, VI, da Constituição Federal estabelece 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’ (grifo nosso)”, o que resta claro que o uso de tais instrumentos pelo gestor deve estar previamente autorizado por lei ordinária.

Assinalou o Relator que a norma constitucional não exige lei específica, mas autorização legislativa, no entanto, “... esta autorização legislativa não pode constar previamente na lei orçamentária anual, uma vez que o art. 165, § 8º, da própria Constituição é claro ao dispor que 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”.

De forma conclusiva foi exarada a manifestação no sentido da “... impossibilidade de a Lei Orçamentária Anual autorizar ou estabelecer percentual para o remanejamento, a transposição ou a transferência de recursos orçamentários. No entanto, há possibilidade de a lei de diretrizes orçamentárias autorizar, em caráter excepcional, a utilização desses instrumentos de realocação orçamentária – remanejamento, transposição ou transferência de recursos – os quais devem estar necessariamente previstos em outras leis ordinárias, de natureza orçamentária ou não”.

Observou-se que, após o pedido de vista da Consulta n. 862.749 o Exmo. Senhor Conselheiro Gilberto Diniz retornou a análise daquele processo na Sessão Plenária de 25/06/2014, onde suscitou o fato de que a questão em análise ganharia outra dimensão, “... caso a abertura de crédito suplementar autorizada na LOA, cuja fonte de recursos livres seja proveniente da anulação parcial ou total de dotação orçamentária, envolva

remanejamento em sentido estrito, ou seja, a realocação de recursos de um órgão para outro, a transposição ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra”.

Foi registrado que os institutos de movimentação de recursos orçamentários previstos no inciso VI do art. 167 da CR/1988 têm como fundamento a mudança relevante de prioridades na execução do orçamento pelo administrador público, encontrando, por isso, restrições na Lei Maior.

De forma elucidativa o Conselheiro Gilberto Diniz assinalou que “... quando a fonte de recursos não comprometidos para abertura de crédito suplementar autorizada na LOA constituir-se no superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior, no excesso de arrecadação ou no produto de operações de crédito (Lei nº 4.320, de 1964, art. 43, § 1º, I, II e IV), basta a edição de decreto pelo chefe do Poder Executivo, com a devida justificativa, observado o limite fixado na própria lei orçamentária anual”.

Por outro lado, relatou que se a fonte de recursos livres para abertura de crédito suplementar autorizada na LOA resultar de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei (Lei nº 4.320, de 1964, art. 43, III), podem ocorrer duas situações totalmente distintas, quais sejam:

- “*numa, caso essa suplementação acarrete somente deslocamento de recursos orçamentários dentro do mesmo órgão e da mesma categoria de programação, basta que o chefe do Poder Executivo edite decreto com a correspondente justificativa, observado o limite autorizado na própria lei orçamentária”;*
- “*noutra, se tal suplementação implicar remanejamento, transposição ou transferência de recursos orçamentários de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, deve haver autorização legislativa para essas específicas alterações qualitativas ou de mérito da lei orçamentária anual, consoante estatui o inciso VI do art. 167 da Constituição da República*”. (grifou-se)

De forma adicional, merece destaque o esclarecedor voto no mesmo sentido exarado pelo Exmo. Senhor Conselheiro-Substituto Licurgo Mourão no Pedido de Reexame n. 858.972, na Sessão da Primeira Câmara de 18/11/2014, recurso este interposto contra o parecer prévio emitido pela rejeição das contas do Prefeito de Florestal do exercício de 2002 exarado nos autos de n. 679.484, conforme transcrição a seguir:

[...] A abertura de créditos adicionais e realocações orçamentárias são procedimentos distintos que alteram a lei orçamentária. A abertura de créditos adicionais foi instituída pela Lei nº 4.320/64, já as realocações orçamentárias são possibilidades de alterações orçamentárias trazidas pela Constituição da República de 1988.

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 seus componentes de classificação, segundo os critérios institucional, funcional-programático ou por natureza da despesa.

As realocações orçamentárias (remanejamentos, transposições e transferências) surgem de repriorizações das ações governamentais e dependem de **prévia autorização em lei específica**, tendo em vista o princípio da exclusividade orçamentária. 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. [...]

No mesmo voto o referido Conselheiro-Substituto fez referência a entendimento doutrinário de Caldas Furtado quanto à diferenciação dos instrumentos de créditos adicionais e de remanejamentos, transposições e transferências, conforme resumido a seguir:

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).

[...]

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”. [...] (FURTADO, J. R. Caldas. Elementos de Direito Financeiro. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 139-141).

Diante do exposto, com base em tais precedentes é de se concluir, em síntese, que quanto às duas primeiras indagações do Consulente as alterações orçamentárias realizadas dentro de mesmo órgão e mesma categoria de programação evidenciam a abertura de créditos adicionais (alterações quantitativas), enquanto que as alterações de um órgão para outro ou de uma categoria de programação para outra tratam de remanejamentos, transposições e transferências (alterações qualitativas). (grifei)

De outro modo, tais precedentes demonstram de forma clara que, com a aplicação do princípio da exclusividade, disposto no § 8º do art. 165 da CR/1988, as figuras do remanejamento, transposição ou transferência de recursos orçamentários não podem constar da lei orçamentária anual, tendo em vista a disposição contida no inciso VI do art. 167 da Carta Magna. (grifei)

2 – Das alterações de fontes de recursos

No que se refere à terceira indagação do Consulente, de que “a alteração de fonte de recurso constitui ou impacta em percentuais de suplementação, remanejamento, transposição ou transferência”, observou-se que não foram encontradas decisões no âmbito desta Casa que enfrentassem, nos exatos termos, a questão por ele suscitada.

Entretanto, cabe registrar que no processo de Consulta n. 862.872 a então Prefeita de Patos de Minas, Senhora Maria Beatriz de Castro Alves Savassi, solicitou a este Tribunal a emissão de parecer sobre a seguinte indagação, equivalente à realizada neste processo:

“A suplementação de um elemento de despesa referente a uma fonte de recursos, com a redução de outra fonte de recursos, dentro do mesmo elemento de despesas e, consequentemente, da mesma dotação orçamentária irá computar no índice de suplementação autorizado na lei orçamentária anual?”

Ressalte-se, contudo, que após a manifestação desta Unidade Técnica o então Conselheiro-Relator daquele processo determinou o arquivamento dos autos, sob o argumento, em linhas gerais, de que “da leitura do documento que veicula a consulta, depreende-se que a Chefe do Executivo Municipal pretende que esta Corte de Contas solucione dúvida de aspecto essencialmente orçamentário, sem, contudo, oferecer diretrizes sólidas para o enfrentamento da questão. Em outras palavras, não especifica se a situação hipotética apresentada refere-se, por exemplo, a um suprimento de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento – créditos adicionais, art. 41 da Lei n. 4.320/64 – ou a um procedimento de estorno de verbas por transposição, remanejamento ou transferência de recursos – art. 167, IV, da Constituição da República de 1988”.

Não obstante tal constatação, na análise dos presentes autos esta Coordenadoria ratifica a manifestação exarada nos autos de n. 862.872 quanto aos questionamentos do Prefeito de Vargem Bonita, conforme a seguir:

2.1 – Da elaboração de orçamentos públicos com indicação de Fontes/Destinações de recursos

De acordo com o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar Nacional n. 101/2000, “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”.

Nos termos do inciso I do art. 50 da referida Lei, além de obedecer às normas de contabilidade pública, a escrituração das contas observará que “a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada”.

Desta forma, com base no § 2º do art. 50 da mencionada Lei Complementar, por meio da Portaria-Conjunta n. 1, de 20/06/2011, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN do Ministério da Fazenda e a Secretaria de Orçamento Federal - SOF do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - MPOG aprovaram a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (art. 4º, inciso I).

De acordo com o Subitem 01.05.00 do MCASP, “o controle das disponibilidades financeiras por Fonte/Destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários”.

Naquele manual foi disposto que o mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também deve ser utilizado na despesa, para controle das fontes financeiras da despesa orçamentária, mecanismo este que contribui para o atendimento ao disposto no parágrafo único do art. 8º e no inciso I do art. 50 da Lei Complementar Nacional n. 101/2000.

Registre-se que no mesmo manual foram discorridas orientações relativas ao objetivo de tal sistema, conforme transcrição a seguir:

A classificação orçamentária por Fontes/Destinações de recursos tem como objetivo de identificar as fontes de financiamento dos gastos públicos. As Fontes/Destinações de recursos reúnem certas Naturezas de Receita conforme regras previamente estabelecidas. Por meio de orçamento público, essas Fontes/Destinações são associadas a determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.

Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de Fonte/Destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário. Para a receita orçamentária, esse código tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

[...]

A natureza da receita orçamentária busca identificar a origem do recurso segundo seu fato gerador. Existe, ainda, a necessidade de identificar a destinação dos recursos arrecadados. Para tanto, classificação por Fonte/Destinação de Recursos identifica se os recursos vinculados ou não e, no caso dos vinculados, pode indicar a sua finalidade. A destinação pode ser classificada em:

Destinação vinculada – é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação dos 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.

No âmbito do Estado de Minas Gerais, verificou-se que em 08/06/2011 este Tribunal editou a Instrução Normativa/INTC n. 05/2011, posteriormente alterada pela INTC n. 15/2011, de 14/12/2011, por meio das quais dispôs sobre a padronização dos códigos de receita, despesa, fonte e destinação de recursos que devem ser observados por seus jurisdicionados para o exercício financeiro de 2012 e seguintes, para fins de prestação de contas, controle e acompanhamento da execução orçamentária e financeira deles (art. 1º).

Desta forma, com a aplicação do mecanismo de indicação de Fontes/Destinação aos orçamentos públicos, cabe esclarecer que por “créditos orçamentários”, a serem discriminadas nas leis orçamentárias, se entende todo o conjunto de dados formado por informações institucionais (órgão, unidade orçamentária), funcional programática (função, subfunção, programa, ação), classificação econômica da despesa (categoria econômica, grupo de despesa, modalidade de aplicação, elemento) e fonte(s) de recursos.

2.2 – Das realocações de fontes de recursos indicadas na lei orçamentária

Tendo como referência a indagação do Consulente, observou-se que foram inadequados os termos por ele utilizados quanto à ocorrência de “suplementação”, “remanejamento”, “transposição” ou “transferência” quando da alteração da fonte de recursos de despesa de um determinado elemento orçamentário, a qual constituiria ou oneraria os percentuais para realocações orçamentárias realizados por tais dispositivos.

Registre-se que, conforme já relatado no item 1 desta análise, no que tange aos créditos suplementares, nos termos do disposto no § 8º do art. 165 da CR/1988 “*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*”. (grifou-se)

De acordo com o disposto no inciso V do art. 167 da mesma Carta Magna é vedada a “*a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes*”.

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.

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.

De acordo com as disposições contidas 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.

Neste quadrante, conforme expresso na CR/1988 se nota que as próprias leis orçamentárias podem conter autorizações para a abertura apenas de créditos adicionais suplementares. Nestes termos, é possível a fixação nas citadas leis de um limite, geralmente fixado em percentual sobre a receita orçada, para a abertura de créditos desta natureza.

Desta forma, tendo em vista que o questionamento da Consulente diz respeito a alterações de fontes de recursos discriminadas na lei orçamentária para execução de determinado elemento de despesa, não ocorrerá alteração do valor do crédito orçamentário, o que não evidencia a ocorrência de crédito adicional por “suplementação” (reforço de valor), definido pelo inciso I do art. 41 da Lei Nacional n. 4.320/1964.

Diante disto, as realocações de fontes de recursos na forma indagada pela Consulente não são consideradas suplementações orçamentárias e não devem impactar no limite percentual de suplementação eventualmente autorizado nas leis orçamentárias, por não terem adequação com o dispositivo legal acima referenciado.

De outro modo, as citadas realocações de fontes de recursos também não configuram figuras de remanejamento, transposição e transferências, haja vista que, conforme já demonstrado no Item 1, são instrumentos de realocação orçamentária que repriorizam ações governamentais de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro. (grifei)

No entanto, esta Unidade Técnica se manifesta no sentido de que considerando que no texto constitucional não foi prevista a possibilidade de inserção nas leis orçamentárias de autorização para a efetivação de realocações desta natureza (fontes de recursos de dotações orçamentárias), para tais atos se torna necessária a devida autorização legislativa (lei de diretrizes orçamentárias ou outra lei que trate da matéria), e em atendimento ao princípio da legalidade aplicado à Administração Pública, disposto no *caput* do art. 37 da CR/1988, segundo o qual cabe ao Poder Público fazer ou deixar de fazer somente aquilo que a lei expressamente autorizar, ou seja, se subordina aos ditames da lei. (grifei)

Ao final, cabe registrar que junto ao processo de Consulta n. 862.872 a então Prefeita de Patos de Minas anexou ao seu questionamento cópia de *email* recebido pelo Departamento de Contabilidade daquele Órgão, proveniente da STN, relativo à resposta à mesma pergunta efetuada por ela a este Tribunal.

No exame dos termos do referido documento a resposta proferida pela STN foi no mesmo sentido da manifestação deste Órgão Técnico, conforme a seguir:

“[...] não houve aumento de dotação. Esta situação não caracteriza uma suplementação do crédito adicional, mas precisa passar por autorização legislativa para ser materializada. Deste modo, não há alteração no índice de suplementação autorizado na LOA.”

Assim sendo, este Órgão Técnico se manifesta no sentido de que a diferenciação entre as figuras das realocações orçamentárias realizadas por meio de créditos adicionais suplementares e mediante remanejamentos, transposições e transferências já foi objeto de resposta deste Tribunal no processo de Consulta n. 862.749.

No que se refere às alterações de fontes de recursos discriminadas na lei orçamentária para execução de determinado elemento de despesa, tais atos não caracterizam a ocorrência de crédito adicional por “suplementação” (reforço de valor), definida pelo art. 41, I, da Lei Nacional n. 4.320/1964, e não devem impactar no limite percentual de suplementação eventualmente autorizado nas leis orçamentárias, nem tampouco a ocorrência de remanejamentos, transposições e transferências, haja vista que não ocorrerá alteração do valor do crédito orçamentário.

Entretanto, em atendimento ao princípio da legalidade aplicado à Administração Pública, disposto no art. 37, *caput*, da CR/1988, tendo em vista que no texto constitucional não foi prevista a possibilidade de inserção de autorização para a efetivação de realocações desta natureza (fontes de recursos de dotações orçamentárias), para tais atos se torna necessária a devida autorização legislativa (lei de diretrizes orçamentárias ou outra lei que trate da matéria)."

III – CONCLUSÃO

Do exposto, concluo que a diferenciação entre as figuras das realocações orçamentárias realizadas por meio de créditos adicionais suplementares e mediante remanejamentos, transposições e transferências já foi objeto de resposta deste Tribunal no processo de Consulta n. 862.749, estando sobejamente tratadas no parecer da Unidade Técnica, que ora acolho.

Quanto às alterações de fontes de recursos discriminadas na lei orçamentária para execução de determinado elemento de despesa, registro que tais atos não caracterizam a ocorrência de crédito adicional por "suplementação" (reforço de valor), definida pelo art. 41, I, da Lei Nacional n. 4.320/1964. Também, "*não devem impactar o limite percentual de suplementação eventualmente autorizado nas leis orçamentárias, nem tampouco a ocorrência de remanejamentos, transposições e transferências, haja vista que não ocorrerá alteração do valor do crédito orçamentário.*"

Finalmente, concluo, alinhando ao que foi posto pela Unidade Técnica, que a efetivação de realocações dessa natureza (fontes de recursos de dotações orçamentárias), depende de prévia autorização legislativa.

Nestes termos, respondo às três indagações formuladas na Consulta.

CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO HAMILTON COELHO:

De acordo.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

Também de acordo.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

De acordo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO TERRÃO:

Em relação ao mérito, vou fazer algumas considerações:

Considerando que foi de minha relatoria a Consulta nº 862.749, utilizada pelo Conselheiro Wanderley Ávila como paradigma para a resposta ao primeiro questionamento e à primeira parte da segunda pergunta, peço vênia ao Relator para fazer algumas considerações a respeito da realocação orçamentária.

Da leitura da conclusão, percebe-se que tais questionamentos foram assim respondidos:

A diferenciação entre as figuras das realocações orçamentárias realizadas por meio de créditos adicionais suplementares e mediante remanejamentos, transposições e transferências já foi objeto de resposta deste Tribunal no processo de Consulta n. 862.749.

Ocorre que, embora a Consulta nº 862.749 tenha sido invocada para responder às referidas perguntas, verifica-se a existência de conflitos entre a fundamentação daquela Consulta e os argumentos trazidos pelo Relator no presente processo.

Em primeiro lugar, veja-se que, quando da resposta à Consulta nº 862.749, o Tribunal Pleno concluiu, à luz do art. 167, VI, da Constituição Federal, que “a norma constitucional não exige lei específica, mas autorização legislativa [para a realização de remanejamento, transposição e transferência]”.

Em que pese tal posicionamento do Tribunal Pleno, o Relator cita, em sua fundamentação, excertos do Pedido de Reexame nº 858.972, no qual a Primeira Câmara concluiu que “as realocações orçamentárias (remanejamentos, transposições e transferências) surgem de repriorizações das ações governamentais e dependem de prévia autorização em lei específica” (grifo nosso).

Em outra passagem, fazendo referência ao Conselheiro do Tribunal de Contas do Maranhão, José Ribamar Caldas Furtado, o Relator também cita excertos do Pedido de Reexame nº 858.972, no qual consta que “essas alterações [remanejamentos, transposições e transferências] só podem ser autorizadas *de per si*, em lei específica”.

Existe, portanto, aparente contradição entre os fundamentos utilizados pelo Relator e a conclusão constante em seu voto. Isso porque, embora a Consulta 862.749 – invocada no dispositivo como paradigma para a resposta – tenha concluído pela desnecessidade de lei específica para realizar remanejamentos, transposições e transferências, o Pedido de Reexame nº 858.972, também citado na fundamentação, apresenta tese em sentido oposto.

Outro ponto que deve ser esclarecido é o relativo à diferenciação entre os créditos adicionais e as realocações orçamentárias. Da análise da fundamentação relativa ao primeiro questionamento, o Relator, valendo-se do estudo elaborado pela Unidade Técnica, assim entendeu:

Dante do exposto, com base em tais precedentes é de se concluir, em síntese, que quanto às duas primeiras indagações do Consulente as alterações orçamentárias realizadas dentro de mesmo órgão e mesma categoria de programação evidenciam a abertura de créditos adicionais (alterações quantitativas), enquanto que as alterações de um órgão para outro ou de uma categoria de programação para outra tratam de remanejamentos, transposições e transferências (alterações qualitativas).

Ocorre que o principal critério de distinção entre os créditos adicionais e as realocações orçamentárias não é o fato de essas alterações ocorrerem em órgãos ou categorias de programação diferentes, mas sim o motivo que ensejou cada uma delas. Se em relação aos créditos adicionais o fator determinante é a escassez de recursos orçamentários para o atendimento a uma necessidade pública, no que diz respeito às realocações orçamentárias a justificativa é a repriorização de gastos no âmbito da Administração Pública.

Essa distinção, inclusive, foi trabalhada no âmbito da Consulta nº 862.749, quando se explicou a distinção entre as três hipóteses de realocação previstas na Constituição: remanejamento, transposição e transferência.

Assim, com a devida vênia, entendo que a fundamentação e a conclusão do voto do Relator estão se contradizendo nos aspectos acima mencionados. Em razão disso, pelo princípio da congruência, proponho que seja enviada ao Consulente cópia do parecer proferido na

Consulta nº 862.749 como fundamento e resposta ao primeiro questionamento e à primeira parte da segunda pergunta.

Em relação à segunda parte da segunda pergunta e ao terceiro e questionamento, relativos ao impacto das realocações no percentual de suplementação fixado na LOA e à alteração das fontes de recursos, acompanho o voto do Relator.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

Senhor Presidente, fui informado pela minha assessoria de que o voto do Relator foi mudado, teria sido tirada essa adjetivação de lei *específica*, razão pela qual acompanhei o voto do Relator.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

“Depende de prévia autorização legislativa”, essa foi a mudança que foi feita.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

Vou acompanhar as observações que Vossa Excelência fez.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO TERRÃO:

Como não chegou ao meu conhecimento essa alteração, peço vista da Consulta.

VISTA CONCEDIDA AO CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO COUTO TERRÃO.

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA CRISTINA ANDRADE MELO.)

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

4ª Sessão Ordinária do Tribunal Pleno – 02/03/2016

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

VOTO VISTA

I – RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada pelo Senhor Belchior dos Reis Faria, Chefe do Poder Executivo de Vargem Bonita, por meio da qual indaga ao Tribunal acerca da diferença entre crédito suplementar e remanejamento, transposição ou transferência. Questiona, ainda, se as realocações orçamentárias devem estar previamente autorizadas em leis específicas e se elas impactariam no percentual de suplementação fixado na Lei Orçamentária Anual. Por fim, indaga se a alteração de fonte de recurso impacta nos percentuais de suplementação, remanejamento, transposição ou transferência.

Submetida a questão ao Tribunal Pleno, na sessão de 04/11/15, a consulta foi admitida em razão da presença dos pressupostos de admissibilidade.

No mérito, o Relator, Conselheiro Wanderley Ávila, esclareceu que a diferenciação entre os créditos adicionais e as realocações orçamentárias já havia sido tratada na Consulta nº 862749. Quanto às alterações de fontes de recursos, respondeu que tais atos não caracterizam a ocorrência de crédito adicional por suplementação e nem devem impactar o limite

percentual de suplementação autorizado no orçamento. Concluiu, ainda, que as realocações orçamentárias dependem de prévia autorização legislativa.

Votaram com o Relator o Conselheiro-Substituto Hamilton Coelho e os Conselheiros Mauri Torres e Gilberto Diniz, após o que pedi vista dos autos.

É o relatório, no essencial.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Solicitei vista dos autos para melhor analisar a necessidade de lei específica para a realização de realocações orçamentárias (remanejamentos, transposições e transferências).

Quanto a esse ponto, o Relator utilizou como fundamento para resposta aos questionamentos formulados pelo Consulente o relatório elaborado pela Unidade Técnica, o qual, por sua vez, menciona o Pedido de Reexame nº 858972 e a Consulta nº 862749.

Com efeito, verifica-se que a Consulta nº 862749 concluiu pela desnecessidade de lei específica para o remanejamento, a transposição e a transferência. Por outro lado, no Pedido de Reexame nº 858972, considerou-se necessária a edição de lei específica para a realização dessas realocações orçamentárias.

Não obstante esse fato constata-se que o Relator, em sede de conclusão, seguiu o entendimento do Tribunal Pleno, consolidado na Consulta nº 862749. Em razão disso, voto de acordo com o Relator, tendo em vista que a conclusão do seu voto não deixa dúvidas a respeito da necessidade de apenas autorização legislativa (e não lei específica) para a realização de remanejamento, transposição e transferência.

III – CONCLUSÃO

Por todo exposto, acompanho na íntegra o voto do Relator, ressaltando, mais uma vez, que, nos termos do art. 167, VI, da Constituição Federal, o remanejamento, a transposição e a transferência dependem de prévia autorização do Poder Legislativo, mas não necessariamente de lei específica, Senhor Presidente.

É como voto.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SEBASTIÃO HELVECIO:

Para completarmos o *quorum* da votação, falta colher apenas o voto do Conselheiro José Alves Viana, o que faço agora.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

De acordo com o Relator.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SEBASTIÃO HELVECIO:

E o meu voto: também acompanho o Relator.

APROVADO O VOTO DO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

(PRESENTE À SESSÃO O PROCURADOR-GERAL DANIEL DE CARVALHO GUIMARÃES.)

ats/mlg/ac/rrma/rac/rp

CERTIDÃO

Certifico que a **Emenda** dessa Consulta foi disponibilizada no Diário Oficial de Contas de ____/____/____, para ciência das partes.

Tribunal de Contas, ____/____/____.

Coordenadoria de Taquigrafia e Acórdão