

Possibilidade de abertura de crédito adicional tendo por fonte recursos de convênio



EMENTA: CONSULTA — CONTROLADORA MUNICIPAL — CONVÊNIO — I. RECURSOS DE CONVÊNIO — AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DE PREVISÃO DE RECEITA NA LOA — ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS — POSSIBILIDADE — II. BALANÇO ORÇAMENTÁRIO — DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL

1. O município pode utilizar fonte de recursos de convênio, não previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA), ou previstos em valor inferior ao acordado, para abertura de créditos adicionais necessários à criação ou ao reforço de dotação para fazer face às despesas relativas à execução do objeto conveniado.

2. No Balanço Orçamentário, os recursos oriundos de convênios não previstos na LOA serão demonstrados na coluna “Previsão atualizada”, e a efetiva arrecadação, na coluna “Receitas realizadas”. Em contrapartida, os créditos adicionais abertos, tendo como fonte os recursos vinculados decorrentes de convênios não previstos na LOA, constarão da coluna “Dotação atualizada”, e as correspondentes despesas executadas serão demonstradas na coluna “Despesas empenhadas”.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta subscrita por Christiane Ferreira Peracio Silveira, então responsável pela Controladoria Municipal de Além Paraíba, em que aduz e indaga o seguinte:

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

As dúvidas são:

1) A partir do novo campo, o Município poderá efetuar a abertura de créditos adicionais em situações em que ocorrer a celebração de convênios ou instrumentos congêneres e operações de crédito, não previstos na Lei Orçamentária como expectativa de receita, utilizando-se da **fonte recursos de convênios**?

2) Considerando a possibilidade de utilização do convênio recebido, não constante da proposta orçamentária, como fonte de recursos para abertura de crédito adicional, necessário na execução do convênio recebido, como será demonstrado o procedimento no balanço orçamentário?

O conselheiro Eduardo Carone Costa, relator à época, encaminhou o processo à unidade técnica e à consideração de auditor, para parecer sobre a matéria consoante despacho a fls. 4.

A Assessoria de Estudos e Normatização da Diretoria Geral de Controle Externo, à época, concluiu pela possibilidade da abertura de créditos adicionais, fruto de convênios não previstos na Lei Orçamentária. E, ainda, que a demonstração no balanço deverá ser feita como créditos adicionais especiais, portanto, precedidos de lei, conforme o art. 42 da Lei n. 4.320, de 1964 (fls. 6-14).

O auditor Licurgo Mourão, por sua vez, manifestou-se a fls. 17-29, concluindo:

- a) Os recursos provenientes de convênios não previstos na Lei Orçamentária podem ser utilizados para a abertura de créditos adicionais, autorizada em lei, devendo as despesas estarem estritamente relacionadas às finalidades estipuladas naquele instrumento, a teor do disposto no art. 42 e art. 43 da Lei 4.320/64, e art. 8º, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal, de acordo ainda com o entendimento adotado por esta Corte na Consulta 717.343.
- b) No Balanço Orçamentário, os procedimentos de arrecadação de recursos de convênios não previstos originalmente no orçamento, bem como de abertura de créditos adicionais, serão demonstrados a partir das colunas “Previsão Atualizada” e “Dotação Atualizada”, nas quais são identificadas as receitas não previstas na lei orçamentária e a abertura de créditos adicionais, respectivamente, conforme orientações do MCASP e em consonância com o disposto nos arts. 8º e 50 da LRF.

É o relatório, no essencial.

FUNDAMENTAÇÃO

Depois de examinados os pressupostos de admissibilidade da consulta, ratifico o despacho a fls. 3-4, exarado pelo conselheiro Eduardo Carone Costa, por entender que a autoridade consulente tem legitimidade para elaborá-la, em consonância com o inciso XI do art. 210 regimental, e por se tratar de matéria de competência deste Tribunal, ficando preenchidos, portanto, os requisitos consignados no art. 212 da Resolução TC n. 12, de 2008 (RITCEMG).

Assim, voto, em preliminar, pelo conhecimento da consulta, para responder, em tese, os questionamentos formulados.

Registro, por oportuno, que não constam no acervo de consultas respondidas por este Tribunal deliberações enfrentando questionamentos nos exatos termos ora suscitados.

No mérito, inicialmente, cumpre destacar que o Tribunal de Contas incluiu, no Siace/PCA, a partir do exercício de 2009, no quadro relativo aos créditos adicionais, campo para demonstração dos créditos abertos tendo como **fonte de recursos a receita de convênios**, para que fosse evidenciado o cumprimento das exigências legais dispostas no parágrafo único do art. 8º, combinado com o inciso I do art. 50 da Lei Complementar n. 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que determinam a necessidade da demonstração e individualização dos recursos vinculados a finalidade específica.

Com efeito, o parágrafo único do art. 8º da LC n. 101 de 2000 dispõe que “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.”

Por sua vez, o inciso I do art. 50 do referido diploma legal estabelece 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.”

Vale destacar, ainda, outro objetivo da inclusão da referida fonte de recurso no quadro dos créditos adicionais: o de permitir análise mais acurada dos créditos abertos, mediante verificação da existência da fonte citada

nos decretos de abertura. Isso porque o art. 43 da Lei n. 4.320 de 1964 estatui que “A abertura dos créditos suplementares e especiais **depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa** e será precedida de exposição justificativa.”

Portanto, o detalhamento das fontes de recursos utilizados para lastrear os créditos adicionais abertos, previstos nos quadros constantes no Siace/PCA, sistema informatizado utilizado para a remessa das prestações de contas anuais, visa aprimorar as ações de fiscalização do Tribunal, permitindo, pois, que as informações prestadas sejam aferidas com os comandos legais vigentes.

Por outro lado, as questões orçamentárias e dos créditos adicionais se encontram disciplinadas, entre outros, pelos arts. 165-169 da Constituição Federal e arts. 40-46 da Lei n. 4.320, de 1964.

Em relação às perguntas da consulente, destaca-se o art. 167 da Constituição Federal, que veda:

- I — o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;
- II — a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;
- [...]
- V — a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;
- 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;
- [...]

Na Lei n. 4.320, de 1964, destacam-se: o art. 40, que define os créditos adicionais como sendo as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento; o art. 41, que os classificam em suplementares, especiais, e extraordinários; e o art. 42, que estabelece que os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

A seu turno, o § 1º do art. 43 da referida lei listou as fontes de recursos que podem ser consideradas para abertura dos créditos suplementares e especiais, quais sejam:

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

Da leitura dos dispositivos citados e reproduzidos, verifica-se que os recursos oriundos de convênios não constam textualmente como fontes para abertura de créditos adicionais. É que tais recursos, quando não previstos na LOA ou estimados em valor inferior ao realizado, resultarão em excesso de arrecadação, que é uma das fontes previstas no art. 43, apta a lastrear a abertura de créditos adicionais.

A esse respeito, colaciono trecho da resposta dada à Consulta n. 873.706, da relatoria do conselheiro Cláudio Terrão, aprovada, por unanimidade, pelo Tribunal Pleno, na sessão do dia 20/06/2012, *in verbis*:

[...] embora possa haver alguma dificuldade de interpretação na utilização da nomenclatura “excesso de arrecadação de convênios”, tal aceção se afigura adequada para definir os recursos

orçamentários, oriundos de convênio, que servirão como fonte de recursos para a abertura de créditos adicionais, ainda que não haja efetivamente, no exercício, arrecadação de receita superior à prevista.

De toda sorte, não havendo previsão originária na LOA, ou sendo essa insuficiente quanto à estimativa de receitas de convênios e à projeção das despesas para o cumprimento de seus objetos, a fonte de recursos a ser utilizada para a abertura dos créditos adicionais, especiais ou suplementares, deve ser o **excesso de arrecadação estimado**, conforme definido na parte final do § 3º do art. 43, da Lei 4.320/64.

O destaque da fonte de recurso proveniente da celebração de “convênio”, no Siace/PCA, portanto, teve por objetivo evidenciar o excesso de arrecadação registrado a esse título, em relação à previsão orçamentária.

Tecidas essas considerações introdutórias, passo, então, a responder diretamente as questões suscitadas pela consulente.

Na **primeira pergunta**, questiona-se, em suma: a partir do novo campo inserido no Siace/PCA a partir de 2009, o Município pode abrir créditos adicionais quando celebrar convênio não previsto em orçamento, utilizando-se da **fonte recursos de convênio**?

Diante de todas as razões expandidas, a resposta é positiva, mas não por causa do novo campo. Na verdade, o Município pode utilizar essa fonte, tendo em vista que, em princípio, não havia previsão orçamentária de arrecadação de convênio e, no decorrer do exercício financeiro, houve a celebração de ajuste dessa natureza e, conseqüentemente, a estimativa ou o ingresso de recursos a esse título. Quanto à realização da despesa, caso não haja dotação orçamentária necessária ao cumprimento do objeto do convênio, abre-se crédito especial. Quando houver previsão orçamentária, abre-se crédito suplementar para reforçar a dotação já existente, se for o caso.

E mais: é necessário enfatizar que as despesas decorrentes de créditos adicionais autorizados e abertos com lastro nos recursos decorrentes de convênio devem relacionar-se, estritamente, às finalidades estipuladas no instrumento do ajuste celebrado.

Na **segunda pergunta**, questiona-se: como será demonstrado no Balanço Orçamentário o procedimento de abertura de crédito adicional tendo por fonte os recursos de convênio?

Respondo à questão, valendo-me de excertos do *Manual de contabilidade aplicada ao setor público* — parte V, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, válido para 2013:

O Balanço Orçamentário, definido pela Lei n. 4.320/1964, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar:

- (a) as receitas por fonte (espécie); e
- (b) as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

O Balanço Orçamentário será complementado por nota explicativa detalhando as despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário). Será

informado, ainda, o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício, bem como os valores referentes à abertura de créditos adicionais e cancelamentos de crédito de forma a evidenciar a diferença entre a dotação inicial e a atualizada.

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

PREVISÃO INICIAL:

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

PREVISÃO ATUALIZADA (a)

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

RECEITAS REALIZADAS (b):

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

[...]

DOTAÇÃO INICIAL (d):

Essa coluna identifica o valor dos créditos iniciais constantes da LOA.

DOTAÇÃO ATUALIZADA (e):

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

DESPESAS EMPENHADAS (f):

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

Dessa forma, ocorrendo a celebração de convênio não previsto inicialmente na Lei Orçamentária Anual, os recursos correspondentes serão demonstrados no Balanço Orçamentário na coluna **Previsão atualizada** e a efetiva arrecadação dos recursos oriundos de tais ajustes na coluna **Receitas realizadas**. Por outro lado, os créditos adicionais abertos com os recursos vinculados decorrentes de convênios não previstos constarão da coluna **Dotação atualizada** e as despesas executadas referentes a esses convênios serão demonstradas na coluna **Despesas empenhadas**.

Conclusão: À vista do exposto e respondendo objetivamente as indagações da consulente, concluo:

- a) os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo. Sua abertura depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa. Nesse sentido os arts. 42 e 43 da Lei n. 4.320, de 1964;
- b) a inclusão de campo no Siace/PCA, a partir do exercício financeiro de 2009, para que sejam demonstrados os créditos abertos tendo como **fonte de recursos a receita de convênios**, teve por

finalidade evidenciar o cumprimento das exigências legais dispostas no parágrafo único do art. 8º, combinado com o inciso I do art. 50 da Lei Complementar n. 101 de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que determinam a necessidade da demonstração e individualização dos recursos vinculados a destinação específica, e, conseqüentemente, permitir análise mais acurada dos créditos adicionais abertos, com a verificação da existência da fonte citada nos respectivos decretos de abertura, conforme disposições do art. 43 da Lei n. 4.320, de 1964;

c) embora não constem expressamente no § 1º do art. 43 da Lei n. 4.320, de 1964, os recursos oriundos da celebração de convênios não previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA), ou previstos em valor inferior ao acordado, caracterizam excesso de arrecadação e constituem fonte de abertura de créditos adicionais necessários à criação ou reforço de dotação para fazer face às despesas relativas à execução do objeto conveniado. Nesse sentido, a Consulta n. 873.706, de 20/06/2012;

d) no Balanço Orçamentário, os recursos oriundos de convênios não previstos na LOA serão demonstrados na coluna **Previsão atualizada** e a efetiva arrecadação na coluna **Receitas realizadas**. Em contrapartida, os créditos adicionais abertos, tendo como fonte os recursos vinculados decorrentes de convênios não previstos na LOA, constarão da coluna **Dotação atualizada**, e as correspondentes despesas executadas serão demonstradas na coluna **Despesas empenhadas**;

e) os créditos adicionais autorizados por lei e abertos com lastro nos recursos de convênio devem relacionar-se, estritamente, às finalidades estipuladas no instrumento do ajuste celebrado.

Cumram-se as disposições regimentais aplicáveis à espécie, notadamente as providências contempladas no inciso II do § 2º do art. 213 da Resolução TC n. 12 de 2008, acrescido pela Resolução n. 01 de 2011.

A consulta em epígrafe foi respondida pelo Tribunal Pleno na Sessão do dia 07/08/2013, presidida pela conselheira Adriene Andrade. Votaram o conselheiro Wanderley Ávila, conselheira Adriene Andrade, conselheiro Sebastião Helvecio, conselheiro Cláudio Terrão, conselheiro Mauri Torres, conselheiro José Alves Viana e conselheiro em exercício Gilberto Diniz. Foi aprovado, por unanimidade, o voto do relator, conselheiro em exercício Gilberto Diniz.
