

## Desonerações e realocações orçamentárias – O erigir do princípio da seriedade orçamentária<sup>1</sup>

Licurgo Mourão

**Palavras-chave:** Realocações orçamentárias. Desonerações orçamentárias. Princípio da seriedade orçamentária.

**Sumário:** **1** Introdução – **2** Alterações orçamentárias e contas de governo do chefe do executivo – **3** Da diferença técnica entre abertura de créditos adicionais e realocações orçamentárias – **4** Desonerações e o princípio da exclusividade – **5** Desonerações e a concessão de créditos ilimitados – **6** Da constitucionalidade das desonerações presentes na LOA – **7** Conclusão – Referências

### 1 Introdução<sup>1</sup>

Ronald Dworkin, em sua obra *Levando os direitos a sério*, analisa cuidadosamente a hermenêutica jurídica. Defende ele, entre outros pontos, que a atribuição de direitos, garantias e prerrogativas não pode estar adstrita ao argumento de autoridade, tampouco à preservação de *status quo* jurídicos. Ao contrário, deve-se aprofundar no real sentido do Direito e da norma jurídica.

É assim que, num sentido que pode ser aplicado globalmente, embora mais diretamente situado no debate das leis norte-americanas, preleciona Dworkin:<sup>2</sup>

A linguagem dos direitos atualmente domina o debate político nos Estados Unidos. O governo respeita os direitos morais e políticos de seus cidadãos? A política exterior do Governo, ou sua política racial, desobedece ostensivamente a esses direitos? As minorias cujos direitos foram violados têm, em contrapartida, o direito de violar a lei? A própria maioria silenciosa tem direitos, inclusive o direito a que os que violam a lei sejam punidos? Não é nenhuma surpresa que estas questões tenham adquirido recentemente grande importância atualmente. (...) Na prática, o governo terá a última palavra sobre quais são os direitos individuais, porque sua polícia fará o que suas autoridades e seus tribunais ordenarem. Mas isso não significa que o ponto de vista governamental seja necessariamente correto. Quem quer que pense assim está obrigado a acreditar que homens e mulheres só possuem os direitos morais sancionados pelo governo, o que significa que não possuem direitos morais de espécie alguma.

Desse modo, ao se percorrer um novo caminho jurídico, deve-se ter por objetivo a busca da justiça e do desenvolvimento da ciência jurídica.

Nesse sentido, não se pode jamais olvidar o fato de que a correta observância das leis orçamentárias foi objeto de grande preocupação por parte do Poder Constituinte originário brasileiro, reunido em assembleia e responsável pela promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de cinco de outubro de 1988. Isso se deve pela sua grande repercussão para a qualidade do gasto público e, assim, conforme o art. 3º, inciso II, da Constituição da República, para o desenvolvimento de toda a nação.

Com efeito, a Constituição da República, no §8º do art. 165, estabelece o *princípio da exclusividade*, de modo a não admitir, no conteúdo das leis orçamentárias anuais, dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, excepcionando tão somente a autorização para a abertura de créditos suplementares e para a contração de operações de crédito, *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. (grifos nossos)*

Além disso, o mesmo texto constitucional enfatiza que não são permitidas as concessões de créditos ilimitados, conforme dispõe o inciso VII do art. 167, significando dizer que a atuação dos poderes está adstrita àquilo que o Poder Legislativo expressamente autorizou em termos do *quantum* (aspecto quantitativo) e da destinação do gasto (aspecto qualitativo).

Por sua vez, o inciso I do art. 7º da Lei Federal nº 4.320/64 estabelece que poderá a própria lei orçamentária anual conter a autorização para a abertura de créditos adicionais suplementares, até determinada importância, desde que obedecidas as disposições do art. 43 da citada legislação, *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. (grifos nossos)*

Ao seu turno, o artigo 43 da referida lei estabelece:

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

Em congruência com o dispositivo constitucional invocado, a Lei Complementar nº 101/00 também veda, no §4º do art. 5º, que a lei orçamentária anual contemple autorização para a abertura de crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada:

Art. 5º (...)

§4º *é vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada. (grifos nossos)*

Dos dispositivos citados, exsurge que o ato concessório dos créditos adicionais sempre deva expressar o valor máximo permitido, em termos percentuais, não superior às respectivas fontes de recursos para o seu custeio.

Assim, as leis orçamentárias que contemplam dispositivo autorizativo para a abertura de créditos suplementares e que *desoneram indistintamente determinados grupos de despesas*, consoante a "Classificação segundo a Natureza da Despesa" de que trata a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01, a exemplo de Pessoal e Encargos Sociais Juros e Encargos da Dívida, entre outros, *independentemente de limite, violariam os princípios da exclusividade e o da vedação à concessão de créditos ilimitados de que tratam o §8º do art. 165, combinado ainda com o inciso VII do art. 167 da Constituição da República, o §4º do art. 5º da Lei Complementar nº 101/00 e, ainda, com o art. 7º da*

Lei nº 4.320/64.

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

Lado outro, em regra os Tribunais de Contas têm as seguintes formas de deliberação em parecer prévio:

- *aprovação das contas*, quando ficar demonstrada, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a compatibilidade dos planos e programas de trabalho com os resultados da execução orçamentária, a correta realocação dos créditos orçamentários e o cumprimento das normas constitucionais e legais;
- *aprovação das contas, com ressalva*, quando ficar caracterizada impropriedade ou qualquer outra falha de natureza formal, da qual não resulte dano ao erário, sendo que eventuais recomendações serão objeto de monitoramento pelo Tribunal;
- *pela rejeição das contas*, quando caracterizados atos de gestão em desconformidade com as normas constitucionais e legais.

Nesse diapasão, ao analisarem-se leis orçamentárias anuais que contêm dispositivo que desonera o percentual fixado para a abertura de créditos adicionais, verifica-se haver muitas decisões em sede de parecer prévio *pela aprovação das contas*, sob o argumento de incidência do princípio da segurança jurídica.

Em outros casos, já se entendeu que se a lei orçamentária contemplasse a desoneração de certos grupos de despesa estaria configurado o confronto com o texto constitucional, mediante a concessão de crédito (assim entendido como "autorização de gasto") de forma ilimitada e, portanto, o montante realizado sob a égide desta autorização seria caracterizado como sem amparo legal e em desacordo com o art. 42 da Lei nº 4.320/64, o que ensejaria a emissão de parecer prévio pela rejeição das contas.

Ressalte-se que tais restrições se fazem necessárias em razão de que, a todo custo, deve o planejamento autorizado pelo Poder Legislativo ser preservado. Nesse sentido é a lição de James Giacomoni:<sup>3</sup>

*Ao Poder Legislativo cabe aprovar a lei orçamentária, ou, dito de outra forma, cabe autorizar a cobrança das receitas e a realização das despesas públicas. (...)*

*pode-se concluir que a expressão autorização, no contexto da aprovação legislativa do orçamento de despesa, significa que ao Poder Executivo cabe realizar determinada programação de trabalho — e não outra —, devendo aplicar os recursos públicos nos vários créditos orçamentários (dotações) de acordo com valores-teto devidamente especificados. (...)*

*A lei orçamentária seria uma ficção caso o Poder Executivo efetivasse despesas sem a necessária autorização legislativa. As determinações da Constituição de 1988, incorporando à lei orçamentária as receitas e despesas da seguridade social e de financiamento da dívida pública, garantem a efetiva adoção dos princípios da unidade e da universalidade orçamentárias. Não bastassem essas definições, expressas no art. §5º de seu art. 165, a Constituição, nos incisos I, II, V, VI e VII do art. 167, expressamente e exaustivamente, veda a realização de despesas não previstas e não autorizadas na lei orçamentária. (...)*

*O orçamento de despesa não é apenas uma peça de orientação; a execução financeira das despesas deve ter sempre como marco definidor as autorizações constantes do orçamento. O comportamento financeiro da instituição pública é produto da execução de determinada programação, a qual se reveste da forma orçamentária. p. 259 (...)*

*A lei orçamentária é organizada na forma de créditos orçamentários, aos quais estão consignadas dotações. (...) Na realidade, o crédito orçamentário é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária. (...) Por seu turno, dotação é o montante de recursos financeiros com que conta o crédito orçamentário. Teixeira Machado & Heraldo Reis possuem o mesmo entendimento e assim clareiam a questão: "o crédito orçamentário seria portador de uma dotação e esta o limite de recurso financeiro autorizado". (grifos nossos)*

## **2 Alterações orçamentárias e contas de governo do chefe do executivo**

Em relação às alterações orçamentárias e seu impacto nos pareceres prévios sobre contas de governo do chefe do executivo, observam-se por vezes diferenças entre o tratamento dado aos poderes executivos municipal e estadual.

Com efeito, não raro, verificam-se pareceres prévios pela aprovação das contas anuais de governo do Chefe do Poder Executivo Estadual como, por exemplo, fez o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais<sup>4</sup> no Processo nº 841.956, analisado em sessão de 08.07.2011:

Os créditos adicionais suplementares foram objeto de abertura de vista aos responsáveis, para apresentação de justificativa acerca da não inclusão das Despesas com Pessoal e Encargos Sociais no limite de 10%, autorizadas ao Poder Executivo para abertura de créditos suplementares, nos termos do disposto no art. 7º, inciso I, da Lei Orçamentária n. 18.693, de 4/1/2010.

A SEPLAG, em resposta ao Tribunal, alega, em síntese, que as despesas com pessoal são de caráter obrigatório, e, por isso, justificam a suplementação extralimite do estabelecido na LOA. Fundamenta-se, ainda, na ocorrência de contingências, a exemplo do reposicionamento dos servidores públicos.

Argumenta que a exclusão desses valores se apoiou na previsão legal postulada quando da aprovação da lei orçamentária pelo Poder Legislativo, que concedeu ao Poder Executivo a autonomia de alteração do orçamento.

A execução do Orçamento Fiscal revela que, considerados os valores da suplementação com pessoal e encargos sociais, o percentual atingiria 12,49%, acima, portanto, da autorização de 10% fixada pela LOA/2010.

De certo modo, as despesas com pessoal são limitadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, em seus artigos 18 a 23, entretanto, a questão requer mais reflexão.

Como bem alegado pela defesa, cabe ao Poder Legislativo a aprovação do projeto de orçamento elaborado pelo Executivo. *A autorização de gastos de forma ilimitada para suplementação de despesas com pessoal e encargos sociais, na forma disposta pela LOA/2010, retira do Legislativo a possibilidade de efetivo controle e fiscalização da movimentação de recursos entre as rubricas deste grupo de despesa. O procedimento adotado poderá comprometer o cumprimento de programas governamentais, com impacto no resultado das políticas públicas.*

Ademais, é exigência da LDO, Lei n. 18.313/2009, em seu art. 8º, inciso IX, o envio pelo Poder Executivo — juntamente com a proposta orçamentária — do demonstrativo da despesa com pessoal, contendo o montante do valor a ser despendido no exercício.

Nesse sentido, *recomendo ao Poder Executivo que, ao elaborar o Projeto de Orçamento Fiscal, defina um percentual total de suplementação que comporte todos os gastos, inclusive os de pessoal; e ao Poder Legislativo que, quando da aprovação da LOA, observe a vedação imposta no art. 167, inciso VII, da CR/88, que trata dos créditos com dotação ilimitada.* (grifos nossos)

De modo diverso, quando da análise de prestações de contas municipais, registram-se *pareceres prévios ora favoráveis à aprovação das contas, ora à aprovação das contas com ressalva e, por fim, ora pela rejeição das contas*, nos quais a desoneração de algumas dotações do limite fixado na lei orçamentária municipal observou posicionamentos díspares.

Quanto à emissão de pareceres prévios pela aprovação das contas, colhe-se o entendimento do Tribunal de Contas de Minas Gerais, exarado no Processo nº 782.028, do Município de Açucena, referente à sessão de 15.12.2009<sup>5</sup> *verbis*:

*(...) Contudo, não são permitidas as concessões de créditos adicionais ilimitados conforme dispõem o inciso VII do art. 167 da CF/88, que veda a concessão ou utilização de créditos ilimitados, e o §4º do art. 5º da L.C. 101/2000, que veda consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada. Dessa forma é necessário que o ato de concessão dos créditos sempre expresse o seu valor ou um limite máximo em percentual, que não poderão ser superiores à fonte de recursos hábil. (...)*

Por isso, considero devidamente autorizados os créditos adicionais executados ao fundamento dos incisos II e III do art. 2º da Lei Orçamentária Anual. Recomendo, todavia, ao atual gestor que, ao elaborar o projeto da LOA, observe o disposto nos normativos sobreditos, de forma que a autorização para abertura de créditos adicionais suplementares expresse o seu valor ou um limite máximo em percentual, que não poderão ser superiores à fonte de recursos hábil. (...) sou pela *emissão de parecer prévio pela aprovação das contas (...)* Deixo de acompanhar a unidade técnica quanto à concessão de créditos adicionais ilimitados, pois entendo que a autorização legislativa apresentada não é ilimitada ou indeterminada, pois fixou como parâmetro, para restringir a atuação do Chefe do Executivo, o superávit financeiro do exercício anterior e o excesso das receitas arrecadadas no exercício financeiro sob exame (...). (grifos nossos)

Nesse mesmo sentido, registram-se ainda outras manifestações<sup>6</sup> como nos Processos nºs 782.028, 710.089, 729.654, 730.019, 843.262, 782.436, 782.243, 781.425, 680.096, 843.116.

Entretanto, também se verifica a emissão de pareceres prévios pela aprovação das contas com ressalvas, conforme o Processo nº 835.177, Município de Vieiras, exercício de 2009, apreciado na sessão de 15.03.2011<sup>7</sup> *in verbis*:

*Proc. 835177 – "(...) verifico que o parágrafo único do art. 5º da Lei Orçamentária Municipal nº 818/2009 estabeleceu várias situações em que o limite de suplementação ali estabelecido não será onerado mediante a utilização de recursos oriundos da anulação de dotações (fls. 85/86).*

Necessário, de início, algumas ponderações. Esta última disposição, com efeito, estaria a autorizar a abertura ilimitada de créditos adicionais, em flagrante desrespeito ao art. 167, VII vez que no limite de 30% autorizado devem estar incluídas todas as suplementações, as quais têm como fonte de recursos a anulação de dotações, o excesso de arrecadação, o superávit do exercício anterior e o produto de operações de crédito, nos termos do disposto no §1º do art. 43 da Lei 4.320/64.

*Esta disposição, em verdade, respalda em temeroso permissivo de que todo o Orçamento fosse anulado e suplementado a bel-prazer do Chefe do Poder Executivo, "desfigurando" todo o planejamento da Administração aprovado pelo Poder Legislativo e tornando o orçamento uma peça de ficção.*

Portanto, sob o ponto de vista formal, o órgão técnico considerou apenas a autorização contida no *caput* do art. 5º da LOA, bem como o seu inciso VI referente à Reserva de Contingência prevista para suplementar dotação aprovada no orçamento, apurando o montante de R\$675.955,76 sem cobertura legal bem como a abertura de créditos adicionais sem recursos disponíveis no valor de R\$16.041,80, conforme demonstrado às fls. 107/108.

No entanto, verifico que, de acordo com o “Quadro Demonstrativo dos Créditos Orçamentários e Adicionais” elaborado pelo órgão técnico em sede de reexame (fl.108), *o montante de recursos efetivamente utilizados* (Despesa Empenhada no total de R\$6.872.155,54) *se manteve dentro do limite dos Créditos Disponíveis* (R\$7.141.607,24), resultante do valor orçado mais os Créditos Adicionais abertos, exceto por anulação, limitado à existência de recursos.

Tal situação evidencia o *cumprimento do art. 59 da Lei 4.320/64*, nos permitindo concluir que o equilíbrio da execução orçamentária no exercício foi alcançado.

Diante do exposto, em que pese a inobservância aos artigos 42 e 43 da Lei 4.320/64, *deixo de considerar o procedimento irregular*, tendo em vista que esta não comprometeu o equilíbrio da execução orçamentária no exercício.

*Finalizando este tópico, recomendo à Câmara Municipal de Vieiras que, nos próximos exercícios, atente para a exclusão de dispositivo que não delimite a abertura de Créditos na LOA, como ocorreu no exercício em comento, (...) Diante do exposto, com fulcro no art. 240, inciso II do Regimento Interno deste Tribunal de Contas, voto pela emissão de parecer prévio pela aprovação com ressalva das contas (...) Recomendo à Câmara Municipal de Vieiras que, nos próximos exercícios, atente para a exclusão de dispositivo que não delimite a abertura de Créditos na LOA, vez que esta sempre deverá ser precedida de autorização legislativa, independentemente da fonte de recursos indicada para o seu custeio. (...)*. (grifos nossos)

Neste sentido, registram-se ainda outras manifestações,<sup>8</sup> como nos Processos nºs 782.081, 782.708, 781.428.

Lado outro, observa-se ainda a emissão de pareceres prévios pela rejeição das contas, a exemplo do Processo nº 749.351, Município de Unaí, Exercício de 2007, julgado em 20.10.2011,<sup>9</sup> *verbis*:

*Proc. 749351<sup>10</sup> – “(...) cabe observar que o Órgão Técnico ao reexaminar o processo não considerou as desonerações constantes do art. 9º da Lei Orçamentária Municipal (fls.180). Entretanto, verifico pela lei juntada às fls. 52 a 56, que as desonerações se referem à autorização para suplementar despesas obrigatórias, decorrentes de mandamento constitucional ou legal preexistentes e em vigor (pessoal, precatório, dívida, educação, saúde) ou de utilização de recursos vinculados (operação de crédito, convênio, FUNDEF). Entendo que estas desonerações, a princípio, não contrariam o art. 167, inciso VII, da Constituição Federal que veda “a concessão ou utilização de créditos ilimitados.” Seria necessária uma discussão mais aprofundada sobre o assunto. De ressaltar, que as leis orçamentárias do Estado e da União também contemplam artigos que dispõem sobre as desonerações do limite fixado para abertura de crédito suplementar nessas situações.*

Acrescento, ainda, que não existem nos autos informações suficientes para verificar se essas desonerações fossem consideradas a falha apontada pelo Órgão Técnico ficaria sanada. E mesmo que não fosse, para verificar se os créditos suplementares foram efetivamente utilizados, seria necessária a análise de dotação por dotação, o que demandaria um nível de detalhamento que não é alcançado nos autos, e, ainda, que toda a documentação de abertura dos créditos estivesse a aqui acostada. Não sendo assim, entendo prejudicada a análise. (...). (grifos nossos)

Insta salientar que neste sentido ainda são verificadas várias manifestações,<sup>11</sup> como nos Processos nºs 749.907, 781.753, 781.951, 659.979, 680.298 e 838.915.

Em outros estados brasileiros, tem-se leis orçamentárias com as mesmas desonerações previstas na lei orçamentária do Estado de Minas Gerais. As leis orçamentárias preveem limite para suplementação de dotações, *porém excluem de tal limite os créditos adicionais abertos para dotações específicas, principalmente de Pessoal e Encargos Sociais*.

A título de exemplo, no Estado do Rio Grande do Sul, a lei orçamentária para o exercício de 2010, Lei nº 13.309 de 07.12.2009 previu, conforme seu art. 3º, limite de 5% para abertura de créditos adicionais. No entanto, os créditos suplementares destinados a suprir as despesas de pessoal e encargos sociais, pagamento da dívida, precatórios e transferências constitucionais aos municípios poderiam ser abertos independentemente deste limite fixado.

Noutro giro, no Estado de Santa Catarina, o §1º do art. 8º da Lei Orçamentária nº 15.032, de 30.12.2009, também excluiu do limite fixado à abertura de créditos destinados a atender despesas com pessoal e encargos sociais, precatórios, transferências vinculadas e pagamento de dívida.

Por sua vez, no Paraná, o art. 13 da Lei Orçamentária nº 16.369, de 29.12.2009, fixa limites diferenciados para a abertura de créditos adicionais de determinadas dotações orçamentárias e não estabelece nenhum limite para outras, como pessoal e encargos sociais.

A seu turno, o art. 6º da Lei Orçamentária nº 5.632, de 04.01.2010, do Estado do Rio de Janeiro, e o art. 6º da Lei Orçamentária nº 9.400, de 20.01.2010, do Estado do Espírito Santo, não fixaram limite para a abertura de créditos adicionais nas dotações de pessoal e encargos sociais, precatórios e dívida pública.

Por outro lado, analisando as leis orçamentárias para o exercício financeiro de 2010 das Regiões Sul e Sudeste, vemos que excluir determinadas dotações orçamentárias do limite fixado para a abertura de créditos adicionais é prática comum. Apenas no Estado de São Paulo verificou-se a fixação de limites diferenciados para a abertura desses créditos, inclusive os destinados às despesas de pessoal, conforme §1º do art. 8º da Lei Orçamentária nº 13.916, de 22.12.2009.

Apesar dessa prática espalhada, os Tribunais de Contas dos Estados citados não consideraram haver o descumprimento ao princípio da exclusividade orçamentária e/ou abertura ilimitada de créditos, a ensejar a emissão de pareceres prévios pela irregularidade das contas do exercício.

Nos pareceres prévios das contas do Governador do Rio Grande do Sul<sup>12</sup> e de Santa Catarina,<sup>13</sup> os Tribunais de Contas não se manifestaram a respeito das previsões de exceções ao limite de abertura de créditos adicionais nas leis orçamentárias estaduais.

No parecer prévio relativo às contas do Governador do Estado do Paraná<sup>14</sup> do exercício de 2010, o Conselheiro Relator citou em seu voto o parecer do Ministério Público de Contas opinativo pela irregularidade das contas, tendo em vista várias ilegalidades, dentre as quais se destaca a concessão de créditos adicionais ilimitados. No entanto, o Conselheiro Relator Artagão de Mattos Leão entendeu que não houve ilegalidade nos dispositivos da LOA, *verbis*:

Quanto à concessão de créditos adicionais ilimitados, de ser considerado que o Executivo encaminha o anteprojeto de lei orçamentária para votação, *contendo inúmeros dispositivos que lhe permitem margem de manobra financeira durante o exercício de execução*. Não há, na instrução processual, clara demonstração de que tais limites tenham sido desobedecidos. Trata-se de ato complexo, que depende a aprovação de um Poder e da sanção de outro para que tenha seus efeitos vigentes, *portanto cumpridas as formalidades legais, não há que se apontar defeito inexistente. Fosse a vontade legislativa contrária à redação dos dispositivos que autorizam a incidência de créditos, poder-*

*se-ia taxá-los de ilegalidade, o que não ocorre. (grifos nossos)*

Com a devida vênia, não há que se confundir o processo legislativo orçamentário com a edição de ato complexo, uma vez que a natureza jurídica de lei atinente às peças orçamentárias deflui do próprio texto constitucional.

E, assim, Artagão de Mattos Leão concluiu seu voto, nas contas do Governador do Estado do Paraná do exercício de 2010, pela emissão de parecer prévio pela regularidade com ressalvas, dentre as quais se destacam:

*II - Pela manutenção de ressalvas, determinações e recomendações que constaram da análise do exercício de 2009, conforme relacionado abaixo:*

*II.I RESSALVAS: (...)*

B) LEI ORÇAMENTÁRIA

2. Os créditos adicionais autorizados na LOA promoveram significativas mudanças em relação à estrutura do orçamento inicialmente aprovado, especialmente em relação aos orçamentos dos Fundos Especiais. (...)

*II.II DETERMINAÇÕES: (...)*

E) ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS

7. Governo do Estado por meio da Secretaria de Estado do Planejamento e Coordenação-Geral – *Não realizar, de forma injustificada, alterações orçamentárias que descaracterizem a programação aprovada na Lei Orçamentária.*

8. Governo do Estado por meio da Secretaria de Estado do Planejamento e Coordenação-Geral – *Abrir Créditos Adicionais Especiais mediante Lei Específica, nos termos dos artigos 42 e 43 da Lei Federal nº 4.320/64.*

9. Governo do Estado – *Apresentar nas prestações de contas demonstrativo TRANSPARENTES das alterações orçamentárias ocorridas, detalhando por artigos, parágrafos, incisos e alíneas, constantes da LOA, a fim de permitir a aferição dos limites previstos. (...)*

15. Governo do Estado – *Cumprimento ao disposto nos artigos não atendidos da LC nº 101/00, quais sejam: (...)*

c. *Não consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada. (Art. 5º, §4º). (grifos nossos)*

Em pareceres prévios do Rio de Janeiro<sup>15</sup> e do Espírito Santo,<sup>16</sup> os Tribunais de Contas respectivos foram favoráveis à aprovação das contas e não mencionaram qualquer irregularidade nas previsões de exceções ao limite de abertura de créditos adicionais contidas nas leis orçamentárias estaduais já citadas.

Em Minas Gerais, no Processo nº 841.956, referente à prestação de contas anual do Governador do Estado exercício de 2010, o Exmo. Conselheiro Relator concluiu em seu voto, conforme já citado alhures, pela recomendação ao Poder Executivo para que, ao elaborar o Projeto de Orçamento Fiscal, defina um percentual total de suplementação que comporte todos os gastos, inclusive os de pessoal; e ao Poder Legislativo para que, quando da aprovação da LOA, observasse a vedação imposta no art. 167, inciso VII, da CR/88, que trata dos créditos com dotação ilimitada.



Finalmente, alguns Tribunais também têm entendido que excluir determinadas dotações orçamentárias do limite estabelecido na lei orçamentária para a suplementação de dotações é inconstitucional. No entanto, seguindo outra linha de entendimento, outros Tribunais têm se manifestado no sentido de que essa desoneração não seria causa para a rejeição das contas, emitindo-se recomendações para que o Poder Executivo reveja a prática e elabore a LOA de forma adequada.

### 3 Da diferença técnica entre abertura de créditos adicionais e realocações orçamentárias

Abertura de créditos adicionais e a realização de realocações orçamentárias são procedimentos distintos que alteram a lei orçamentária. Enquanto a abertura de créditos adicionais foi instituída pela Lei nº 4.320/64, as realocações orçamentárias foram trazidas de modo inovador pela Constituição da República de 1988.

Portanto, 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 além de poderem ser facilmente confundidos, também podem ser utilizados de maneira irregular. O quadro a seguir demonstra, sinteticamente, as principais diferenças entre as duas técnicas:

QUADRO 1  
Alterações orçamentárias

	<b>Créditos Adicionais</b>	<b>Realocações Orçamentárias</b>		
<b>Características:</b>	<b>Créditos Suplementares, Especiais e Extraordinários</b>	<b>Remanejamento</b>	<b>Transposição</b>	<b>Transferência</b>
Alteração se dá por vontade do gestor	Não	Sim	Sim	Sim
Acresce valor ao total da despesa autorizada	Talvez, a depender da fonte de recursos utilizada	Não	Não	Não
Utiliza anulação de dotação, saldo oriundo de veto e reserva de contingência como fonte de recurso	Sim	Sim	Sim	Sim

	<b>Créditos Adicionais</b>	<b>Realocações Orçamentárias</b>		
<b>Características:</b>	<b>Créditos Suplementares, Especiais e Extraordinários</b>	<b>Remanejamento</b>	<b>Transposição</b>	<b>Transferência</b>
Utiliza outras fontes de recurso (excesso de arrecadação, superávit financeiro, operação de crédito)	Sim	Não	Não	Não
Altera somente a classificação institucional da despesa	Não	Sim	Não	Não
Altera somente a classificação funcional-programática da despesa	Não	Não	Sim	Não
Altera somente a classificação segundo a natureza da despesa	Não	Não	Não	Sim
Altera todas as classificações da despesa simultaneamente	Talvez, a depender do que se impôs ao Chefe do Executivo	Não	Não	Não

Importa ressaltar que para se entender a distinção entre as duas técnicas é necessário que se observe a conceituação de classificação da despesa, bem como a de dotação orçamentária.

Com efeito, a despesa orçamentária observa, em sua organização, a classificação institucional, funcional, por estrutura programática e por natureza da despesa.

Não é sem motivo que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP 2011), em sua Parte [17](#) define as classificações possíveis da despesa:

*A classificação institucional reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários e está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias (art. 14 da Lei nº 4.320/1964). Os órgãos orçamentários, por sua vez, correspondem a agrupamentos de unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações. (...)*

*A classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação "em que" área de ação governamental a despesa será realizada. (...)*

*A função é representada pelos dois primeiros dígitos da classificação funcional e pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público.*

*A subfunção, indicada pelos três últimos dígitos da classificação funcional, representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções. (...)*

*Toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (PPA) para o período de quatro anos. Conforme estabelecido no art. 3º da Portaria MOG nº 42/1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações nela contidos. Ou seja, todos os entes devem ter seus trabalhos organizados por programas e ações, mas cada um estabelecerá seus próprios programas e ações de acordo com a referida Portaria. (...)*

*Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade. (...)*

*As ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros Entes da Federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições e financiamentos, dentre outros.*

*As ações, conforme suas características podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais. (grifos nossos)*

A respeito da classificação da despesa por natureza, que veio a consolidar aquela vetusta presente no art. 12 da Lei nº 4.320/64 (classificação por categorias econômicas), a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas, estabelece em seus arts. 3º e 5º sua estrutura, *verbis*:

Art. 3º A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de:

*I - categoria econômica;*

*II - grupo de natureza da despesa;*

*III - elemento de despesa;*

§1º A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada "modalidade de aplicação", a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

§2º Entende-se por grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

§3º O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins. (...)

Art. 5º Em decorrência do disposto no art. 3º a estrutura da natureza da despesa a ser observada na execução orçamentária de todas as esferas de Governo será "c.g.mm.ee.dd", onde:

*a. "c" representa a categoria econômica;*

*b. "g" o grupo de natureza da despesa;*

*c. "mm" a modalidade de aplicação;*

*d. "ee" o elemento de despesa; e*

*e. "dd" o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.*

Parágrafo único. A discriminação das naturezas de despesa, de que trata o Anexo III desta Portaria, é apenas exemplificativa, podendo ser ampliada para atender às necessidades de execução, observados a estrutura e os conceitos constantes do Anexo II desta Portaria.

A seu turno, o Anexo II da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/01 prevê que as Despesas Correntes e d Capital serão subdivididas e identificadas da seguinte forma:

### *3. Despesas Correntes*

1. Pessoal e Encargos Sociais
2. Juros e Encargos da Dívida
3. Outras Despesas Correntes

### *4. Despesas de Capital*

4. Investimentos
5. Inversões Financeiras
6. Amortização da Dívida

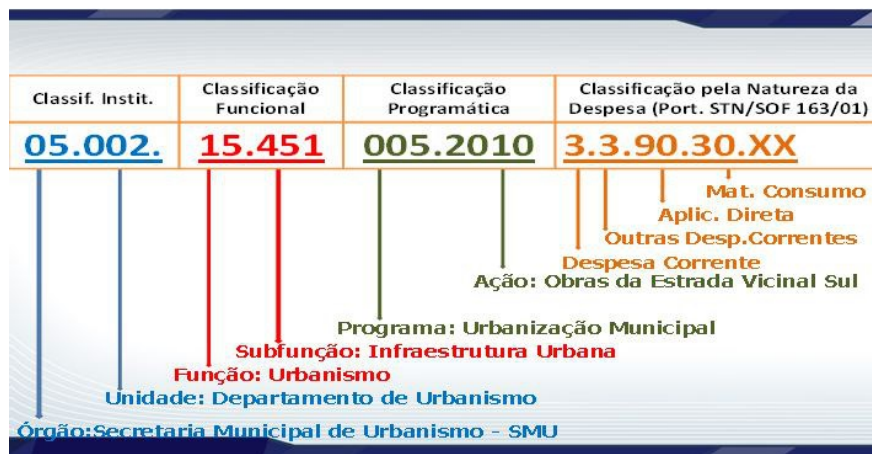
Em relação à dotação orçamentária, Machado Jr. e Heraldo Reis<sup>18</sup> apresentam um conceito técnico a definir-lhe em seus contornos, *verbis*:

*Dotação deve ser a medida, ou quantificação monetária do recurso aportado a um programa, atividade, projeto, categoria econômica ou objeto de despesa. Este é o seu sentido. O crédito orçamentário é, então, a autorização através da lei de orçamento ou de créditos adicionais para execução de programa, projeto ou atividade ou para o desembolso de quantia aportada a objeto de despesa, vinculado a uma categoria econômica, e, pois, a um programa. Assim, o crédito orçamentário é portador de uma dotação e esta o limite autorizado, quantificado monetariamente. (grifos nossos)*

Dessa forma, de acordo com as normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP 2011), a dotação orçamentária apresenta a seguinte estrutura de codificação:

Classificação Institucional	Classificação Funcional	Classificação Programática	Classificação por Natureza da Despesa
XX.XXX.	XX.XXX.	XXX.XXXX.	X.X.XX.XX.XX

Tal compreensão é imprescindível para o correto manejo das alterações orçamentárias, a serem procedidas por meio da abertura de créditos adicionais ou 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, conforme se exemplifica a seguir:



Voltando à discussão da diferenciação entre as duas técnicas de alterações orçamentárias, a Lei nº 4.320/64 define créditos adicionais nos seus artigos 40 e 41, *in verbis*:

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

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

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

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

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

Na sequência, estabelece ainda quais as condições para utilização de abertura de créditos adicionais, conforme os respectivos artigos 42 e 43:

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

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

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

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de excesso de arrecadação;

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las. (...)

Dessa forma, conforme estabelece a Lei nº 4.320/64 em seus arts. 42 e 43, os *créditos adicionais* devem ser utilizados quando houver necessidade de autorizar despesas por meio de dotações que se apresentem, ao longo da execução orçamentária, insuficientemente dotadas (créditos suplementares) ou não previstas no orçamento (créditos especiais), *independentemente da vontade do Chefe do Poder Executivo*. Para tanto, deve haver prévia autorização legal, exceto para o crédito extraordinário, e existência de recursos disponíveis.

Em relação às realocações orçamentárias, a CR/88 as prevê no inciso VI do art. 167, ao dispor que são vedados, *verbis*:

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;

Nesse sentido, o Tribunal Pleno do egrégio Tribunal de Contas da União, no Acórdão nº 2.399/08, tendo por Relator o Ministro-Substituto André Luís de Carvalho, determinou à Agência Espacial Brasileira (AEB) que em futuras contratações e quando da execução orçamentária, observe o disposto no art. 167, incisos II e VI, da CF/88; no art. 73 do Decreto-Lei nº 200/67; e no art. 38, parágrafo único, da Lei nº 8.666/93.

Em outra oportunidade, qual seja, no Acórdão nº 1.725/08, o egrégio Tribunal de Contas da União, tendo por Relator o Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti, determinou ao Ministério da Defesa, mais especificamente à Marinha do Brasil que quando houver necessidade de alteração nos seus Programas de Trabalho, tendo em vista a vedação do art. 167, inciso VI, da Constituição Federal, providencie tempestivamente as modificações pertinentes na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Lançando luzes sobre o tema, Machado Jr. e Heraldo Reis<sup>19</sup> oferecem uma conceituação distintiva para cada uma das modalidades, *in verbis*:

*Os remanejamentos ocorrem sempre no âmbito da organização. Assim, se porventura uma reforma administrativa prevê a extinção de um órgão e a institucionalização de outro para a sua substituição, é evidente que só se deve realocar os remanescentes orçamentários do órgão extinto para o novo;*

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

*As transferências ocorrem no âmbito das categorias econômicas de despesas, também por repriorizações de gastos. Contudo, uma característica importante que deve ser notada é que o único ponto comum existente entre estas formas de alterações é a que se refere às realocações dos remanescentes orçamentários, como explicadas. Há, portanto, uma diferença enorme entre as aberturas dos créditos adicionais suplementares cujos recursos provenham de anulações parciais ou totais de dotações orçamentárias, e os remanejamentos, transposições e transferências, os quais geralmente são confundidos com os créditos adicionais, principalmente os suplementares. (grifos nossos)*

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

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

A respeito das alterações orçamentárias, Caldas Furtado<sup>20</sup> assevera:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Uma vez estabelecida a distinção entre créditos adicionais e estorno de verbas, torna-se forçoso um comentário sobre o artigo 43, §1º, III, da Lei nº 4.320/64. Sucede que esse dispositivo prevê a abertura de créditos adicionais suplementares e especiais mediante a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei. A interpretação e aplicação dessa norma devem ser feitas de forma ajustada ao que dispõe o artigo 167, V e VI, da Lei Maior, ou seja, somente é possível o emprego da técnica dos créditos adicionais quando a anulação parcial ou total da dotação orçamentária ocorrer em favor de crédito orçamentário alocado no mesmo órgão e na mesma categoria de programação; nesse caso, vale dizer, a técnica dos créditos adicionais somente será possível quando não se enquadrar na hipótese de estorno de verbas. Qualquer outra interpretação dada a esse preceptivo, o torna incompatível com o Texto Constitucional, fazendo*



incidir, em seu desfavor, a teoria da recepção.

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

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

É importante ressaltar que a principal diferença entre abertura de créditos adicionais e realocações orçamentárias é a *ação volitiva do gestor*. Naquela, o gestor é obrigado, por diferentes motivos e situações, a reforçar dotações orçamentárias existentes ou a autorizar a inserção de dotações não previstas no orçamento. Já nesta, o gestor redefine suas ações de acordo com a sua vontade.

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

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

Em Minas Gerais, por exemplo, a Lei Orçamentária nº 20.026, de 10.01.2012, para o exercício de 2012, autoriza o Governo do Estado a abrir créditos suplementares até o limite de 10%, desonerando algumas dotações, conforme art. 8º, o qual transcrevemos *ipsis litteris*:

Art. 8º Fica o Poder Executivo autorizado a abrir créditos suplementares ao seu orçamento até o limite de 10% (dez por cento) da despesa fixada no art. 1º.

Parágrafo único. Não oneram o limite estabelecido no “caput”:

I - as suplementações de dotações referentes a pessoal e encargos sociais;

II - as suplementações com recursos vinculados, quando se referirem a remanejamento ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o saldo financeiro desses recursos;

III - as suplementações com recursos diretamente arrecadados, quando se referirem a remanejamento ou utilizarem como fonte o excesso de arrecadação e o superávit financeiro desses recursos;

IV - as suplementações de dotações referentes ao pagamento da dívida pública, de precatórios e de sentenças judiciais, bem como os créditos à conta da dotação Reserva de Contingência e aqueles destinados à contrapartida a convênios, acordos e ajustes;

V - as suplementações de dotações com recursos constitucionalmente vinculados aos Municípios;

VI - as alterações da modalidade da despesa e do identificador de procedência e uso de que trata o art. 17 da Lei nº 19.573, de 2011;

VII - as adequações de fontes de recursos para fins de atendimento a alterações na legislação.

Analisando as hipóteses de desoneração previstas no artigo citado, *verifica-se que várias despesas, no caso concreto, podem se referir à abertura de créditos adicionais ou a realocações orçamentárias.*

As despesas com pessoal e encargos sociais, previstas no inciso I, por exemplo, caso fossem decorrentes de aprovação de Plano de Cargos e Salários, ensejariam um reforço em suas dotações por força de um dispositivo legal superveniente, obrigando o gestor a cumpri-las, independentemente de sua vontade, *caracterizando assim, a necessidade de abertura de créditos adicionais, devendo ser computada no limite fixado para este procedimento na lei orçamentária anual.*

Para aumento de despesas com recursos constitucionalmente vinculados, previstas no inciso V, deverá sempre ser utilizada a técnica de abertura de créditos adicionais, uma vez que seu eventual incremento independe da vontade do gestor, devendo cumprir as determinações legais. Assim, a abertura desses créditos deveria, a nosso ver, estar incluída no limite previsto no *caput* do artigo citado.

#### **4 Desonerações e o princípio da exclusividade**

A respeito do princípio orçamentário da exclusividade, Caldas Furtado<sup>21</sup> leciona, *verbis*:

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

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

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

Dessa forma, a lei orçamentária anual deve atender ao *princípio da exclusividade* previsto constitucionalmente. A lei poderá conter somente matéria relativa à previsão da receita e à fixação da despesa, bem como à autorização para abertura de *créditos suplementares e contratação de operações de crédito.*

Depreende-se, ainda, da leitura dos citados artigos que não podem estar contidas no texto da lei orçamentária anual (LOA) autorizações para abertura de créditos especiais e realocações orçamentárias nas modalidades de transposição, remanejamento e transferência. Esses procedimentos devem ser autorizados previamente em lei específica, uma vez que se tratam de alterações intrínsecas no gasto público, tais quais as definições de Caldas Furtado,<sup>22</sup> *verbis*:

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

*a) Existência na lei de orçamento de autorizações de despesas insuficientemente dotadas;*

*b) Necessidade de autorizações de despesa não computadas na lei de orçamento.*

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

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

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

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

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

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

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

*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)*

## 5 Desonerações e a concessão de créditos ilimitados

Caldas Furtado<sup>23</sup> assevera a inexistência de normas claras a estabelecer limites à abertura de créditos suplementares, ficando a fixação de um limite na lei orçamentária para tal procedimento a cargo de cada legislador.

Além disso, existe também uma lacuna nas normas jurídicas sobre o alcance exato da expressão "concessão de créditos ilimitados". Fixar um limite de 100% para suplementação ou desonerar dotações específicas do limite estabelecido caracterizam créditos ilimitados? Tais procedimentos demonstram falta de organização e planejamento governamental?

Na esteira desse entendimento, o Projeto de Lei de Qualidade Fiscal<sup>24</sup> (Projeto de Lei iniciado no Senado de nº 175, que tramita em conjunto com os Projetos nº 229 e 248, todos de 2009) traz textualmente a limitação à abertura de créditos suplementares (§8º do art. 165) e a previsão para a realização de realocações orçamentárias, prevista na CR/88 (inciso VI do art. 167), *verbis*:

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

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

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

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

A Lei de Qualidade Fiscal, quando aprovada, deverá ser um balizador da conduta dos gestores públicos na elaboração das leis orçamentárias, firmando os pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal ao prescrever a ação responsável, planejada e transparente.

Diante disto pergunta-se: *a exclusão de determinadas despesas do limite percentual autorizado pelo Legislativo para as suplementações de dotações poderá caracterizar a autorização de forma ilimitada?*

A resposta a esta indagação é intrincada, em face da extensa positivação das desonerações na legislação infraconstitucional e de sua escassa abordagem na doutrina, na jurisprudência e, inclusive, em decisões das Cortes de Contas.

Como dito alhures, a abertura de créditos adicionais tem sua previsão, embora não normatizada detalhadamente, no texto da Constituição da República de 1988, das Constituições Estaduais, bem como na Lei Complementar nº 101/00, na Lei Federal nº 4.320/64 e, no caso dos Municípios, nas próprias leis orgânicas.

Como a questão central se refere ao inciso VII do art. 167 da Constituição da República, que veda a concessão ou utilização de créditos ilimitados, deve-se buscar uma interpretação sistêmica.

Dispõe a Constituição da República, *verbis*:

Art. 167. São vedados (...)

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados; (grifos nossos)

Citemos também que na determinação da despesa a Constituição da República exige ainda que seja suficientemente fixada para que não ultrapasse os limites anuais inicialmente estabelecidos a que se sujeita a lei orçamentária anual, constituindo assim um fator determinante para a preservação dos valores aprovados pelo Poder Legislativo.

A Constituição Estadual Mineira de 1989 também dispõe sobre a prerrogativa de se estabelecer, na lei orçamentária anual, autorização para a abertura de crédito suplementar, como se observa, *verbis*:

Art. 17. A lei orçamentária anual compreenderá: (...)

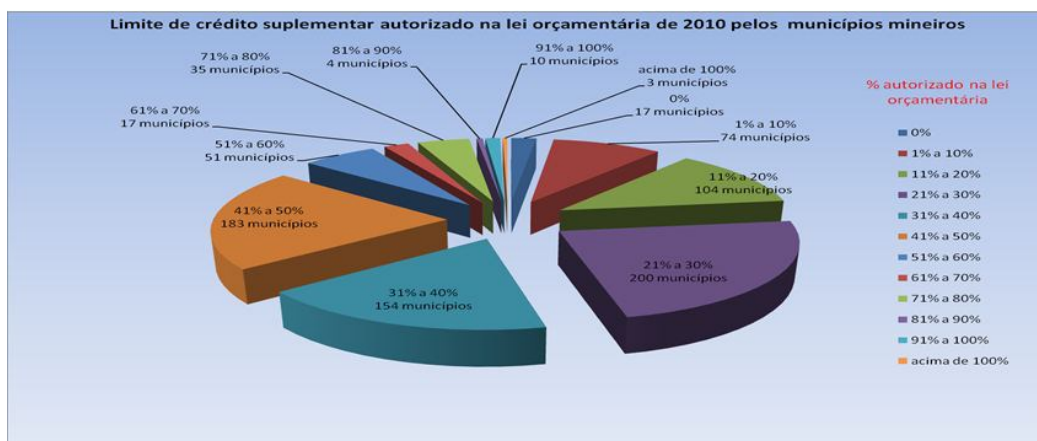
§3º A lei orçamentária anual não conterà disposição estranha à previsão de receita e à fixação da despesa, ressalvadas a *autorização para a abertura de crédito suplementar* e a contratação de operação de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (grifos nossos)

Em relação à concessão ilimitada de créditos, Machado Jr. e Heraldo Reis<sup>25</sup> asseveram, *in verbis*:

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

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

A despeito de rígido regramento, constata-se que o limite para a abertura de créditos suplementares autorizados nas leis orçamentárias de 2010 pelos municípios mineiros não segue a uma distribuição equânime, notadamente diante do vazio normativo a estabelecer parâmetros razoáveis para o estabelecimento de onerações (créditos suplementares) e desonerações (realocações) ao limite estabelecido, senão vejamos:



FONTE: Dados extraídos do SIACE/PCA 2010 - apenas 1 (um) Município mineiro não informou os dados.

Noutro giro, veja-se o quadro abaixo para melhor visualização:

Número de Municípios	% do limite de crédito suplementar autorizado na lei orçamentária
17	0%
74	1% a 10%
104	11% a 20%
200	21% a 30%
154	31% a 40%
183	41% a 50%
51	51% a 60%
17	61% a 70%
35	71% a 80%
4	81% a 90%

10	91% a 100%
3	acima de 100%
852	média = 37,5%
	moda = 50%
	desvio padrão - 20,6%

FONTE: Dados extraídos do SIACE/PCA 2010 - apenas 1 (um) Município mineiro não informou os dados.<sup>25</sup>

Não obstante esse estado de descontrole das alterações orçamentárias, as fontes de recursos para a utilização da abertura de créditos adicionais são aquelas mencionadas no §1º do citado art. 43, sendo oriundas do *superávit* financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior; do proveniente de excesso de arrecadação; do resultante de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei e, por fim, do produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

Vale lembrar, também, a existência de entendimento reiterado, como o consubstanciado pela Súmula nº 77 do TCE-MG, que considera irregulares (e ilegais) a abertura de créditos adicionais sem a competente autorização legislativa. Assim, é razoável inferir que muito mais o será se a Administração não obedecer aos limites fixados na lei orçamentária, com a consequente responsabilização do gestor, pois configurar-se-ia despesa, ao fim, sem autorização legal.

Há fundamentos lançados em algumas decisões proferidas pelas Cortes de Contas, segundo os quais não há restrição para a autorização de determinado percentual sobre as dotações orçamentárias, embora os comandos da Lei nº 4.320/64 e da Lei Complementar nº 101/00 sejam de observância obrigatória, considerando as normas técnicas e legais, a metodologia de cálculo e as premissas a serem utilizadas na previsão da receita e na fixação da despesa, evitando-se que os valores ultrapassem os limites estabelecidos originalmente na lei orçamentária anual.

Noutro giro, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais também já se manifestou sobre a questão em processos de consultas como se observa na Consulta nº 742.472, apreciada na sessão de 07.05.2008, tendo como relator o Conselheiro Wanderley Ávila nos seguintes termos:

(...) O art. 41 da Lei 4.320/64 — que estatui normas gerais de Direito Financeiro para todos os entes políticos da Federação — contempla as três espécies de créditos adicionais para socorrer o orçamento em execução, a saber: créditos suplementares: destinados a reforço de dotação orçamentária; créditos especiais: destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e créditos extraordinários: destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

A Constituição da República, a seu turno, no Capítulo II, das “Finanças Públicas”, Seção II, “Dos Orçamentos”, inciso V do art. 167, veda a abertura de crédito suplementar ou especial, sem prévia

autorização legislativa e sem a indicação dos recursos correspondentes, (...) O art. 7º da Lei 4.320/64 também faculta à Lei do Orçamento a concessão de autorização para abertura de créditos suplementares até determinada importância, obedecidas as disposições do art. 43. (...)

Diante dos dispositivos constitucionais e legais citados é possível a fixação, na Lei Orçamentária Anual, de um limite — geralmente fixado em percentual sobre a receita orçada — para abertura dos créditos suplementares. A abertura deve se dar, neste caso, por meio de Decreto, com a indicação dos recursos disponíveis para acorrer à despesa, além de exposição justificativa. (...)

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

Por sua importância, também merece citação a Consulta nº 833.284,<sup>26</sup> da relatoria do Conselheiro Sebastião Helvécio, apreciada na sessão do Tribunal Pleno de 21.07.2010, bem como a vetusta Consulta nº 511, apreciada na sessão de 24.01.1978, tendo como relator o Conselheiro Vivaldi Moreira.

## 6 Da constitucionalidade das desonerações presentes na LOA

Há discussões de que os Tribunais de Contas não poderiam se manifestar pela inconstitucionalidade da lei orçamentária por se tratar de norma temporária, conforme precedente do Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 4.365.<sup>27</sup> No entanto, este precedente, e outros mais, se referem ao controle concentrado de constitucionalidade.

É certo que o Supremo Tribunal de Federal não realiza controle concentrado de constitucionalidade de normas com efeito exaurido, uma vez que o objetivo deste tipo de controle é extirpar do ordenamento jurídico as normas que estejam confrontando a Constituição. Se elas não estão mais vigentes, já não pertencem mais ao ordenamento, não há mais razão para a realização do controle, por isso, fala-se em perda do objeto do processo. Nesse sentido, é a lição de Kildare Carvalho, *verbis*:

Desse modo, a cessação superveniente da norma, inclusive por auto-revogação, ou seja, pelo exaurimento de seus efeitos jurídicos, faz com que a ação perca o objeto, ou leva a perda do interesse processual, já que a medida não é mais útil ou necessária.<sup>28</sup>

Entretanto, para efeito do exercício do controle externo, não se revela essencial se a lei já exauriu seus efeitos ou não. Apenas será verificado se a lei é ou não compatível com os dispositivos constitucionais e o judiciário declarará sua eficácia para o caso concreto. Sobre a diferença, ensina Kildare Gonçalves Carvalho, *litteris*:

O controle concentrado, abstrato, ou por via de ação, objetiva retirar do sistema jurídico a lei ou ato normativo em tese, tidos por inconstitucionais. De fato, enquanto a via de exceção apenas subtrai alguém dos efeitos de uma lei eivada de inconstitucionalidade, a via de ação expunge do ordenamento jurídico a lei inconstitucional.<sup>29</sup>

Essa limitação, no entanto, não existe no controle difuso de constitucionalidade, já que o que se busca tão somente



é garantir aos cidadãos que não sejam compelidos a cumprir ou aceitar os efeitos de normas inconstitucionais.

Semelhante ao controle concreto, é o controle realizado pelo Tribunal de Contas que para o exercício de suas funções necessita verificar a legalidade e a constitucionalidade dos atos objeto de sua análise. Segundo a lição de Roberto Rosas, a qual se transcreve *ipsis litteris*:

(...) cabe à Corte de Contas o exame das exigências legais nos casos enunciados e em geral a ela submetidos, colocando seu exame em confronto com a Constituição, não procedendo o argumento da privatividade da interpretação das leis pelo Poder Judiciário. Se os atos submetidos ao Tribunal de Contas não estão conforme a Constituição, logo, são atos contra a lei, portanto, inconstitucionais.<sup>30</sup>

Assim, quando o Tribunal de Contas aprecia os fatos a ele submetidos no exercício de suas competências constitucionais, pode e deve apreciar a constitucionalidade desta norma. Neste sentido é o enunciado da Súmula nº 347 do STF, o qual se transcreve *ipsis litteris*:

O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público.

Diferentemente do controle abstrato de constitucionalidade, no controle realizado pelo Tribunal de Contas o fato da norma já ter exaurido seus efeitos é irrelevante para sua análise. Isto porque, o que interessa ao Tribunal de Contas, nesse caso, é a conformidade dos atos praticados com o ordenamento jurídico como um todo, dentro do qual está incluída a Constituição da República. Nesse sentido, veja-se a lição de Jacoby Fernandes:<sup>31</sup>

(...) cabe asserir que a Constituição Federal confere ao Tribunal de Contas competência para:

I - julgar as contas dos administradores e demais... (art. 71, II) (...);

II - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos... (art. 71, III) (...).

*Nesse passo, se o Tribunal julga determinado ato, frente a determinada lei e, atuando em maior amplitude, verifica que esta lei encontra-se em atrito com aquela de maior hierarquia — Constituição Federal — e partindo do pressuposto lógico de que não pode eximir-se do julgamento, deverá dizer do conflito de normas e de suas consequências sobre o caso concreto, tratando-se tal dicção de um juízo de constitucionalidade.*

O poder de apreciar leis e atos do poder público decorre, portanto, da própria Constituição Federal. (...)

No tocante à incidentalidade para o controle em concreto dos casos previstos no art. 71 da Constituição Federal, pode-se verificar que eles, obviamente, estão referidos à manifesta instrução de processos de julgamento de contas, que se incluem nos atos e contratos do universo da execução dos fatos administrativos, objeto, portanto, da ação corretiva do controle externo *a posteriori*. (...)

Como bem se vê, são diferentes momentos e dimensões distintas da ação do Controle Externo, que a sabedoria do enunciado da Súmula nº 347 do excelso Tribunal soube alcançar, sob pena de quedar-se disposição inócua. (...)

Não pretende o Tribunal de Contas julgar a constitucionalidade de lei, com o mesmo objetivo do

Excelso Supremo Tribunal Federal. O Supremo julga as leis, dizendo de seu valor objetivo em nosso ordenamento jurídico. Vale dizer, a competência do Supremo Tribunal Federal abrange a própria lei, emprestando-lhe validade, ou suprimindo a sua existência no campo da realidade jurídica. *O Tribunal de Contas, por outro lado, aprecia a constitucionalidade. Não é o fato de ser incidental, ou não, que retira a faculdade de julgamento, o que importa é o que o efeito decorrente deste, diversamente do que o Supremo Tribunal impõe, é tão somente o de conduzir a interpretação de lei a parâmetros centrados na Constituição Federal, sem, de fato, implicar em efeito objetivo sobre a norma.* (grifos nossos)

Por outro lado, o controle realizado pelo Tribunal de Contas, via de regra, é *a posteriori*. Os atos já se concretizaram e, no caso das prestações de contas, as leis orçamentárias nas quais se basearam já tiveram seus efeitos exauridos. Portanto, só é possível verificar a conformidade dos atos com o ordenamento jurídico verificando-se a constitucionalidade da norma após o seu exaurimento.

## 7 Conclusão

Por todo o exposto, diante dos posicionamentos registrados nas Cortes de Contas quando da emissão de pareceres prévios sobre a prestação de contas de Chefes do Poder Executivo, torna-se necessário que se busque fixar a adequada interpretação do tema quanto à possibilidade de inserção nas leis orçamentárias anuais de desonerações ao limite percentual de abertura de créditos adicionais nelas fixado e o modo pelo qual tais desonerações não violarão o princípio da exclusividade (art. 165, §8º) e o da vedação à concessão de créditos ilimitados (art. 167, VII), todos presentes na Constituição da República de 1988, distinguindo-as das realocações orçamentárias.

A utilização do melhor método hermenêutico poderá solucionar os casos concretos com precisão, com o mesmo raciocínio já aplicado nos precedentes decididos, à luz dos dispositivos da Constituição da República de 1988 invocados, combinados com os da Lei Federal nº 4.320, de 17.03.1964 e, ainda, com o Enunciado da Súmula nº 77<sup>32</sup> do TCE-MG.

Sendo assim, concluímos pela constitucionalidade das desonerações orçamentárias, realizadas por meio de autorizações legislativas em leis específicas, desde que observadas as diferenças técnicas entre alterações orçamentárias provenientes da abertura de créditos adicionais, daquelas provenientes de realocações orçamentárias nas modalidades remanejamento, transposição ou transferência.

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

## Referências

BRASIL. Senado Federal. Pesquisa de legislação. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/mate-pdf/80207.pdf>> Acesso em: 24 nov. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4365, ainda sem decisão. Após o voto do Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator), julgando extinto o processo, sem julgamento de mérito, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4365&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 19 mar. 2012.

CALDAS FURTADO, J.R. *Elementos de direito financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito constitucional: teoria do Estado e da Constituição: direito constitucional positivo*. 15. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas Estadual. Pesquisas de parecer prévio e jurisprudência. Julgamento Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/PortalTcees/default.aspx>>. Acesso em: 02 fev. 2012.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2001.

JACOBY FERNANDES, J.U. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*. 2. ed. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa *A Lei 4.320 comentada*. 33 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2010.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. Processo nº 782028, do Município de Açucena, julgado em 15.12.09.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. Processo nº 835177, do Município de Vieiras. Exercício de 2009 julgado em 15.03.2011.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas Estadual. Pesquisas de pareceres prévios e jurisprudência. Disponível em <[www.tce.mg.gov.br](http://www.tce.mg.gov.br)>. Acesso em: 10 jul. 2012.<sup>32</sup>

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas Estadual. Súmula de jurisprudência nº 77. Revisada e publicada no "MG" 26.11.08, p. 72. Mantida no *Diário Oficial de Contas - D.O.C.*, p. 8, 05 maio 11.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Processo nº 749351, do Município de Unaí, Exercício de 2007, julgado em 20.10.11.

PARANÁ. Tribunal de Contas Estadual. Pesquisas de pareceres prévios e jurisprudência. Disponível em <<http://www.tce.pr.gov.br/contasdogoverno2010/>>. Acesso em: 02 fev. 2012.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas Estadual. Pesquisas de parecer prévio e jurisprudência. Julgamento Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/main.asp?Team={9591CEC6-EC5E-4868-9380-29618E38 E977}>>. Acesso em: 06 fev. 2012.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas Estadual. Pesquisas de pareceres prévios e jurisprudência. Disponível em: <[http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas\\_estaduais/contas\\_governador/pp\\_2010.pdf](http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador/pp_2010.pdf)>. Acesso em: 02 fev. 2012.

ROSAS, Roberto. *Direito sumular*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas Estadual. Pesquisas de pareceres prévios e jurisprudência. Disponível em <<http://www.tce.sc.gov.br/web/contas/estadual>>. Acesso em: 02 fev. 2012.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP 201) Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI\\_PCO2011.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI_PCO2011.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2012.

---

<sup>1</sup> Colaborações: Analistas de Controle Externo do TCE-MG Adilson Duarte da Costa, Josiane Cristina Velloso e Diogo Ribeiro Ferreira.

<sup>2</sup> DWORKIN. *Levando os direitos a sério*, p. 283-284.

- 3 GIACOMONI. *Orçamento público*, p. 253, 255, 257, 259.
- 4 Disponível em: <[http://www.tce.mg.gov.br/img/PrestacaoContas\\_Estado/2010/PARECER%20PREVIO%20%20V2.pdf](http://www.tce.mg.gov.br/img/PrestacaoContas_Estado/2010/PARECER%20PREVIO%20%20V2.pdf)>. Acesso em: 04 out. 2011. p. 37, 38.
- 5 MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. Processo nº 782028, do Município de Açucena.
- 6 Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais: contas de vários municípios referentes aos exercícios de 2002 a 2010, de diversos relatores, disponíveis para consulta em: <[www.tce.mg.gov.br](http://www.tce.mg.gov.br)>.
- 7 MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. Processo nº 835177, do Município de Vieiras. Exercício de 2009.
- 8 Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais: contas de diversos municípios referentes aos exercícios de 2008 e 2009.
- 9 MINAS GERAIS. Tribunal de Contas. Processo nº 749351, do Município de Unai, Exercício de 2007.
- 10 Observação quanto a este processo: foi emitido parecer prévio pela rejeição das contas, pois os créditos especiais realizados foram superiores aos créditos especiais autorizados, considerado, portanto, violação do comando constitucional e falta grave.
- 11 Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais: contas de diversos municípios referentes aos exercícios de 2001 a 2008, de diversos Relatores.
- 12 Disponível em: <[http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas\\_estaduais/contas\\_governador/pp\\_2010.pdf](http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/consultas/contas_estaduais/contas_governador/pp_2010.pdf)>. Acesso em: 02 fev. 2012.
- 13 Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/contas/estadual>>. Acesso em: 02 fev. 2012.
- 14 Disponível em: <<http://www.tce.pr.gov.br/contasdogoverno2010/>>. Acesso em: 02 fev. 2012.
- 15 RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado. Julgamento. Disponível em <<http://www.tce.rj.gov.gov.br/main.asp?Team={9591CEC6-EC5E-4868-9380-29618E38E977}>>. Acesso em: 06 fev. 2012.
- 15 ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Julgamento. Disponível em <<http://www.tce.es.gov.gov.br/PortalTcees/default.aspx>>. Acesso em: 02 fev. 2012.
- 17 SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP 201) Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI\\_PCO2011.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI_PCO2011.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2012. p. 54-57.
- 18 MACHADO JR.; REIS. *A Lei 4.320 comentada*, p.10.
- 19 MACHADO JR.; REIS. *A Lei 4.320 comentada*, p. 99.
- 20 CALDAS FURTADO. *Elementos de direito financeiro*, p. 139-141.
- 21 CALDAS FURTADO. *Elementos de direito financeiro*, p. 85-86.
- 22 CALDAS FURTADO. *Elementos de direito financeiro*, p. 142-143, 149-150, 152.
- 23 CALDAS FURTADO. *Elementos de direito financeiro*, p. 85-86.

---

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

[25](#) CALDAS FURTADO. *Elementos de direito financeiro*, p. 139-141.

[26](#) Disponível em: <[www.tce.mg.gov.br](http://www.tce.mg.gov.br)>.

[27](#) Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.365 ainda sem decisão. Após o voto do Senhor Ministro Dias Toffol (Relator), julgando extinto o processo, sem julgamento de mérito, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4365&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 19 mar. 2012.

[28](#) CARVALHO. *Direito constitucional...*, p. 454.

[29](#) CARVALHO. *Direito constitucional...*, p. 445.

[30](#) ROSAS. *Direito sumular*, p. 153.

[31](#) JACOBY FERNANDES. *Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência*, p. 325-328.

[32](#) Revisada e publicada no "MG", 26.11.08, p. 72. Mantida no *Diário Oficial de Contas - D.O.C.*, p. 8, 05 maio 11.

---

#### Como citar este conteúdo na versão digital:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

MOURÃO, Licurgo. Desonerações e realocações orçamentárias: o erigir do princípio da seriedade orçamentária *Fórum Administrativo - FA*, Belo Horizonte, ano 12, n. 138, ago. 2012. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=80625>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

---

#### Como citar este conteúdo na versão impressa:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico impresso deve ser citado da seguinte forma:

MOURÃO, Licurgo. Desonerações e realocações orçamentárias: o erigir do princípio da seriedade orçamentária *Fórum Administrativo - FA*, Belo Horizonte, ano 12, n. 138, p. 58-74, ago. 2012.