MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Gabinete da Procuradora Maria Cecília Borges

PARECER

Inspeção Ordinária n. 740876

Excelentíssimo(a) Senhor(a) Relator(a),

I RELATÓRIO

Tratam os autos de inspeção realizada no Poder Legislativo do Município de Formiga, com o intuito de fiscalizar diversos atos praticados por seu gestor no exercício de 2005.

O relatório de inspeção encontra-se às f. 03/10.

Citado (f. 158/159 e f. 162), o gestor à época dos fatos apresentou defesa às f. 163/322. Após isso, a unidade técnica exarou novo estudo (f. 326/333).

Em seguida, vieram os autos ao Ministério Público de Contas.

É o relatório. Passo a me manifestar.

II FUNDAMENTAÇÃO

1. Falhas no controle interno do Município

Conforme disposto nos autos (f. 326/332), a unidade técnica desta Corte de Contas concluiu que, no período analisado, existem irregularidades relacionadas ao controle interno, tais como falta de elaboração periódica de relatórios, bem como falta de contabilização de repasses recebidos como receita orçamentária.

Tais condutas foram praticadas ao arrepio de dispositivos da Constituição Federal de 1988, da Lei n. 8.666/93 e de instruções normativas desta Corte que versam sobre o controle interno. Vale destacar que o sistema de controle interno deve existir e ser eficaz não somente para apoiar o controle externo, como também para auxílio do próprio gestor no controle do órgão e dos muitas vezes extensos procedimentos a que está submetida a Administração Pública.

Portanto, o Ministério Público de Contas entende ser procedente o apontamento ora em análise.

2. Contração de obrigações sem disponibilidade financeira

Segundo exposto pela unidade técnica, f. 331/332, restou demonstrada a contração de obrigações e a inscrição em restos a pagar, sem que, para tanto, houvesse disponibilidade financeira.

Registre-se, de plano, que a contratação de despesas sem disponibilidade financeira e fora das hipóteses legais de financiamento, além de revelar ausência de planejamento dos gastos do ente público, também viola regras de conduta estabelecidas para os agentes públicos, em ordem a colocar em risco o

Impresso **frente/verso**, por economia de papel e para preservar o meio ambiente

necessário equilíbrio que deve existir entre receitas e despesas, que, por sua vez, é um dos pressupostos da responsabilidade na gestão fiscal.

Acerca do planejamento, importante assinalar que a sua ausência deixa o ente público absolutamente exposto e vulnerável, acentuando as consequências da instabilidade do ingresso de receitas e dos riscos potencialmente capazes de afetar o equilíbrio orçamentário. E no plano das consequências dessa exposição e vulnerabilidade, devem ser anotadas situações como o comprometimento dos serviços públicos essenciais, a interrupção de investimentos estratégicos, a ocorrência de dano ao erário, dentre outras.

Conquanto a matéria tenha adquirido contornos novos e bem mais rigorosos com a Lei Complementar n. 101/2000, muito antes já podiam ser identificados mecanismos legais de planejamento do setor público, de programação financeira e ajustamento da execução orçamentária, como os que se verificam nos seguintes artigos da Lei n. 4.320/64:

> Art. 47 Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.
> Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:
> a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;
> b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.
> Art. 49 A programação da despesa orçamentária, para feito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extraorçamentárias.
> Art. 50 As cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.

Vale notar que tais dispositivos são essencialmente voltados para o aperfeiçoamento da execução orçamentária, partindo-se justamente da premissa de que os ingressos de receitas são instáveis, sendo insuficiente a simples previsão de receita e a correspondente fixação de despesas, ainda que realizadas sob o mais rigoroso controle técnico.

Acerca da programação financeira, vale referir o entendimento de Afonso Gomes Aguiar[1], para quem se trata de uma imposição ao Poder Executivo no sentido de estabelecer

> [...] um quadro de quotas trimestrais para as despesas que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar, com a finalidade de assegurar a estas, no momento certo, a soma das disponibilidades financeiras suficientes à execução dos seus programas, e de manter, dentro da medida do possível, o

[1] AGUIAR, Afonso Gomes. Restos a pagar. Biblioteca Digital Fórum de Contratação e Gestão Pública - FCGP, Belo Horizonte, ano 2, n. 24, dez. 2003. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=8553>. Acesso em: 31 outubro 2011.

Impresso **frente/verso**, por economia de papel e para preservar o meio ambiente

> equilíbrio entre a despesa de fato realizada e a receita efetivamente arrecadada. (arts. 47/50).

Importa destacar que "[...] as exigências, nesse sentido, feitas tanto pela Lei nº 4.320/64, como por meio do Decreto-lei n. 1.377/74, se encontram, atualmente, fortalecidas pelas regras dispostas pela Lei Complementar n. 101/00, conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal"[2], a qual dispõe:

> Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.
> § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.
> § 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
> § 3º Nas referências:
> I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:
> a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;
> b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;
> II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;
> III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.
> [...]
> Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.
> Parágrafo único. 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.
>
> Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.
> § 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.
> § 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.
> § 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no caput, é o Poder Executivo

[2] Idem.

Impresso **frente/verso**, por economia de papel e para preservar o meio ambiente

> autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (Vide ADIN 2.238-5)
> § 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.
> § 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços.
> Art. 13. No prazo previsto no art. 8º, as receitas previstas serão desdobradas, pelo Poder Executivo, em metas bimestrais de arrecadação, com a especificação, em separado, quando cabível, das medidas de combate à evasão e à sonegação, da quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa, bem como da evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

Bem de ver que a Lei Complementar n. 101/2000, partindo da premissa de que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe o planejamento e a transparência (art. 1º), introduziu o sistema de *metas bimestrais de arrecadação* (art. 13) e reiterou a *programação financeira* sob a forma de cronograma mensal de desembolso (art. 8º), institutos que se somam ao sistema previsto na Lei n. 4.320/64.

Ademais, a Lei Complementar n. 101/2000 (art. 9º) introduziu a obrigatoriedade de *limitação de empenho*, sempre que se verificar, *"ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais"* da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Numa interpretação sistêmica das normas vigentes, a realização de despesa pública deve ocorrer em consonância com os instrumentos do macro planejamento (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual), e com os instrumentos auxiliares e ajustadores da execução orçamentária (metas bimestrais de arrecadação, programação financeira, cronograma mensal de desembolso e sistema de cotas), sempre com vistas à preservação do equilíbrio financeiro e orçamentário.

Noutro vértice, objetivando coibir os conhecidos e divulgados legados espúrios de final de mandato, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu restrições à contratação de obrigação de despesa e à inscrição em restos a pagar, com especial ênfase nos dois últimos quadrimestres. No plano das restrições, somente podem ser contraídas obrigações de despesas que possam ser integralmente cumpridas dentro daquele período. No plano das vedações, alcançam-se as inscrições em restos a pagar sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para tanto.

A interpretação do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal suscitou controvérsias entres os doutrinadores. Dada a importância da questão, vale a transcrição literal desse dispositivo:

> Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a

Impresso **frente/verso**, por economia de papel e para preservar o meio ambiente

> serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.
> Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Para o já citado Afonso Gomes Aguiar[3], antes mesmo da Lei de Responsabilidade Fiscal, com o advento da Lei n. 4.320/64 o empenho de uma despesa só seria possível *"[...] se as correspondentes disponibilidades financeiras já se encontrassem depositadas na conta bancária aberta em nome de cada unidade administrativa ou unidade orçamentária, à sua inteira disposição, e obedecidos os limites destes depósitos."*[4] O autor prossegue afirmando que na:

> [...] linha de orientação filosófica que a LRF imprimiu, não permitindo a existência de déficit que desequilibre as contas públicas (arts. 1º, 8º e 9º), há de se entender que [...] somente as despesas empenhadas e não pagas dentro do exercício, para as quais existam, em Caixa, as correspondentes disponibilidades financeiras, é que estão, legalmente, autorizadas para serem arroladas ou inscritas na conta Restos a Pagar (art. 55, III)."[5] Ademais, "[...] o fato de que as despesas criadas sem a existência, em Caixa, dos recursos financeiros suficientes para atendê-las, tal como exigido pela Lei nº 4.320/64 (arts. 47/50), pelo Decreto-lei nº 1.377/74 (art. 1º) e pela LRF (arts. 8º e 9º), constituem, inequivocamente, uma aquisição financiada de bens e serviços, transação, essa, equiparada à Operação de Crédito, por força da própria Lei Complementar nº 101/00 - LRF (art. 29, III)."[6]

A interpretação dada por Afonso Gomes Aguiar, minoritária entre os doutrinadores, também não é compartilhada por órgãos de controle externo como o Tribunal de Contas da União[7] e esta Corte de Contas[8].

Na doutrina, prevalece o entendimento de que a disponibilidade de caixa, para os fins do art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deve ser aferida no

[3] Idem.

[4] Idem.

[5] Idem.

[6] Idem.

[7] Confira-se: Acórdão TCU/Plenário n. 2.354/07. Processo n. 002.798/2007-0. Rel. Ministro Ubiratan Aguiar. Sessão de 07/11/2007 e aprovado em 08/11/2007. O aresto foi citado textualmente por Edson Ronaldo Nascimento no artigo "Regras de Final de Mandato: orientações aos governos estaduais e municipais", publicado na Revista TCEMG, edição especial, ano XXIX.

[8] Confiram-se as seguintes consultas: 653.862, 654.853 e 660.652.

Impresso **frente/verso**, por economia de papel e para preservar o meio ambiente

final do mandato da autoridade pública, como sustentam diversos autores[9], dentre os quais Diogo de Figueiredo Moreira Neto[10], para quem

> Resulta óbvio da leitura do dispositivo que a disponibilidade de caixa deverá existir no dia em que se extinguir o mandato do gestor, de modo a deixá-la intacta para seu sucessor, o que rompe com a lamentação tradição de legar erários quebrados, patrimônios abandonados e déficits insuportáveis, prejudicando seriamente a gestão a ser iniciada. (s.d.)

Essa posição não afasta, contudo, o princípio do equilíbrio orçamentário que deve presidir a execução do orçamento público ao longo do exercício financeiro, com os instrumentos auxiliares já declinados, com especial atenção para a limitação de empenho quando se verificar que ao final de um bimestre a receita será insuficiente para comportar as metas de resultado estabelecidas.

Com efeito, seja desatendendo ao princípio básico do equilíbrio orçamentário e financeiro, seja violando o disposto no art. 42, certo é que o gestor deixou inscrito em restos a pagar um grande volume de obrigações contraídas e sem que, para tanto, existissem recursos financeiros suficientes para suportá-las.

Nesse sentido, considerando a irregularidade em comento, entende o Ministério Público de Contas ser procedente o apontamento feito pela unidade técnica.

III CONCLUSÃO

Em face do exposto, **OPINA** o Ministério Público de Contas pela procedência dos apontamentos tidos como irregulares no item II supra, o que dá ensejo à aplicação de multa ao gestor, sem prejuízo das demais sanções legais cabíveis, conforme disposto na Lei Orgânica e no Regimento Interno desta Corte de Contas.

É o parecer.

Belo Horizonte, 13 de agosto de 2013.

Maria Cecília Borges
Procuradora do Ministério Público / TCE-MG

[9] No mesmo sentido, confiram-se os seguintes autores: COELHO MOTTA, Carlos Pinto et al. *Responsabilidade fiscal.* Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 428/429. TOLEDO JÚNIOR, Flávio C. de. *Lei de responsabilidade fiscal: comentada artigo por artigo.* 2ed. São Paulo: Editora NDJ, 2002, p. 221/234). SILVA, Moacir Marques da. *Lei de responsabilidade para os municípios: uma abordagem prática.* 2.ed. São Paulo: Atlas, p. 2007, p. 106/108. LINO, Pedro. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000.* São Paulo: Atlas, 2001, p. 146/151. VICCARI JÚNIOR, Adauto... [et al.]; CRUZ, Flávio da (Coordenador). *Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 170/177.

[10] In *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal: (finanças públicas democráticas)*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 233.

Impresso **frente/verso**, por economia de papel e para preservar o meio ambiente