

CONSULTA N. 958027

Procedência: Município de Vargem Bonita

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

RELATOR: CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA

EMENTA

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

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

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

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

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

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

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

I - RELATÓRIO

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

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

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

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

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

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

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

Os autos vieram-me, em seguida, conclusos.

É o relatório, no essencial.

II - VOTO

Preliminar

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

CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO HAMILTON COELHO:

De acordo.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

De acordo.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

De acordo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO TERRÃO:

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

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

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Mérito

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No voto exarado o Relator da citada Consulta frisou que “... o art. 167, VI, da Constituição Federal estabelece que são vedados ‘a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa’ (grifo nosso)”, o que resta claro que o uso de tais instrumentos pelo gestor deve estar previamente autorizado por lei ordinária.

Assinalou o Relator que a norma constitucional não exige lei específica, mas autorização legislativa, no entanto, “... esta autorização legislativa não pode constar previamente na lei orçamentária anual, uma vez que o art. 165, § 8º, da própria Constituição é claro ao dispor que a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nos casos concretos, é preciso ter atenção às diferenças técnicas entre os procedimentos de alterações orçamentárias e analisar detidamente as leis e decretos autorizativos, tendo em vista que podem ser facilmente confundidos e utilizados de forma irregular.

Tal compreensão é imprescindível para o correto manejo das alterações orçamentárias a serem procedidas, ora por meio da abertura de créditos adicionais, ora por meio da realização de realocações orçamentárias, que alterarão, quantitativamente ou qualitativamente, o orçamento aprovado, modificando dotações orçamentárias em seus componentes de classificação, segundo os critérios institucional, funcional-programático ou por natureza da despesa.

As realocações orçamentárias (remanejamentos, transposições e transferências) surgem de repriorizações das ações governamentais e dependem de **prévia autorização em lei específica**, tendo em vista o princípio da exclusividade orçamentária. Não acrescem valores ao total da despesa autorizada e, portanto, alteram as dotações apenas em seu aspecto qualitativo, representando “estornos de verbas”.

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Essas últimas alterações, que são completamente diferentes das criadas anteriormente, dão “margem a reformulações orçamentárias nos três níveis de programação – institucional, programática e de gastos – sob as denominações de remanejamentos, transposições e transferências de recursos de uma dotação para outra ou de um órgão para outro órgão, conforme disposto no art. 167, VI, da Constituição da República. Essas alterações só podem ser autorizadas de per si, em lei específica”. [...] (FURTADO, J. R. Caldas. Elementos de Direito Financeiro. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 139-141).

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

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

2 – Das alterações de fontes de recursos

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

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

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

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

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

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

De acordo com o disposto no parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar Nacional n. 101/2000, *“os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”*.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Destinação vinculada – é o processo de vinculação entre a origem e a aplicação dos recursos, em atendimento às finalidades específicas estabelecidas pela norma;

Destinação ordinária – é o processo de alocação livre entre a origem e a aplicação de recursos, para atender a quaisquer finalidades.

A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

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

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

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

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

Registre-se que, conforme já relatado no item 1 desta análise, no que tange aos créditos suplementares, nos termos do disposto no § 8º do art. 165 da CR/1988 *“a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei”*. (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III – CONCLUSÃO

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

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

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

Nestes termos, respondo às três indagações formuladas na Consulta.

CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO HAMILTON COELHO:

De acordo.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

Também de acordo.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

De acordo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO TERRÃO:

Em relação ao mérito, vou fazer algumas considerações:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

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

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

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

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

Vou acompanhar as observações que Vossa Excelência fez.

CONSELHEIRO PRESIDENTE, EM EXERCÍCIO, CLÁUDIO TERRÃO:

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

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

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA CRISTINA ANDRADE MELO.)

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

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

VOTO VISTA

I – RELATÓRIO

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

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

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

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

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

É o relatório, no essencial.

II – FUNDAMENTAÇÃO

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

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

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

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

III – CONCLUSÃO

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

É como voto.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SEBASTIÃO HELVECIO:

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

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

De acordo com o Relator.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SEBASTIÃO HELVECIO:

E o meu voto: também acompanho o Relator.

APROVADO O VOTO DO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

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

CERTIDÃO

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

Tribunal de Contas, ____/____/____.

Coordenadoria de Taquigrafia e Acórdão