



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Superintendência de Controle Externo
Coordenadoria para Desenvolvimento do Sistema Informatizado de
Contas dos Municípios - Sicom

Processo: 1058894

Natureza: Consulta

Procedência: Câmara Municipal de Campestre

Relator: Conselheiro Cláudio Terrão

Data: 31/07/2019

Senhor Relator,

Trata-se de consulta eletrônica enviada a esta Corte de Contas pela Sra. Iana Mara Moreira, Presidente da Câmara Municipal de Campestre, pela qual questiona se é possível acrescentar fontes de recursos e elementos de despesas, por projeto de lei ordinária, sem considerar valores. Ademais, em documento complementar anexado ao *EConsulta* a Consulente ainda questiona, *in verbis*:

1. Em caso positivo, poderá ocorrer o acréscimo de fontes de recursos e elementos de despesas ilimitadamente?
2. Considerando o princípio da transparência, o crédito suplementar não seria a melhor opção para incluir fontes de recursos e elementos de despesas não previstos no orçamento?

A Consulta foi encaminhada por esta Relatoria à Coordenadoria para Desenvolvimento do Sistema Informatizado de Contas dos Municípios – Sicom, mediante despacho peça n. 6, para que esta se manifeste acerca da matéria objeto da consulta, conforme previsto no art. 210-C do Regimento Interno deste Tribunal de Contas. Assim, em atendimento ao despacho supracitado, e no âmbito das competências atribuídas à Coordenadoria para Desenvolvimento do Sicom no art. 27 da Resolução n. 02/2019, esta Coordenadoria expõe o que se segue.

Primeiramente, faz-se necessário frisar que os *elementos de despesa*, citados pela Consulente, são especificações presentes na classificação por natureza das



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Superintendência de Controle Externo
Coordenadoria para Desenvolvimento do Sistema Informatizado de
Contas dos Municípios - Sicom

despesas orçamentárias que visam identificar os objetos de gasto no orçamento municipal, tais como vencimentos, juros, diárias, entre outros. Dessa forma, embora sejam muitas vezes exemplificativos, os elementos de despesa se prestam a discriminar cada um dos itens previstos para a despesa do Município e o montante destinado à sua execução, facilitando o controle e a transparência da Administração Pública municipal.

Por sua vez, as *fontes de recurso* são classificações pré-estabelecidas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais que visam identificar a origem dos recursos utilizados no custeio dos gastos previstos no orçamento. Assim, conforme exposto no [Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público](#) (MCASP), 8ª edição, disponibilizado pelo Ministério da Fazenda, no fim, as fontes exercem duas funções no processo orçamentário, visto que não só indicam a destinação dos recursos considerados, mas permitem verificar sua execução em determinado exercício financeiro. *In verbis*,

“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. Assim, o mesmo código utilizado para controle das destinações da receita orçamentária também é utilizado na despesa correlacionada, para controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária e da correta aplicação dos recursos vinculados.

Ressalte-se que esse mecanismo de fonte/destinação de recursos é obrigatório, devido aos mandamentos constantes da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), a qual traz em seu art. 8º, parágrafo único, e art. 50, inciso I, [...].

[...] 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”. (MCASP, 8ª edição, págs. 132/133 - grifos nossos)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Superintendência de Controle Externo
Coordenadoria para Desenvolvimento do Sistema Informatizado de
Contas dos Municípios - Sicom

Dessa forma, em conjunto, as especificações a nível de elementos de despesa e as classificações por fontes materializam o princípio da especificação orçamentária, o qual exige que as receitas e as despesas apareçam de forma discriminada, de modo que se possa saber, pormenorizadamente, as origens dos recursos e sua aplicação. Para isso, no entanto, é imprescindível que tais institutos estejam atrelados a valores específicos, pois, caso contrário, não há substrato o suficiente para consecução do controle ao qual se propõem.

Em resposta às duas primeiras questões postas pela Consulente, deve-se salientar, ainda, o disposto no art. 167, VIII, da Constituição Federal de 1988, no qual o constituinte deixa claro que é vedada a “concessão ou utilização de créditos ilimitados” na elaboração do orçamento de todas as esferas do Poder Público. No mesmo sentido, dispõe o inciso V, “[é vedada] a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes”. Destaca-se, também, o disposto no art. 5º da Lei n. 4.320/64, que determina, *in verbis*,

Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvando o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.

Sendo assim, nota-se que a proposição da Consulente não encontra qualquer respaldo legal ou doutrinário, sendo impossível a sua confirmação.

Já em relação à terceira questão encaminhada na presente Consulta, é importante destacar, em primeiro lugar, que, independentemente da modificação aplicada – isto é, por alteração de fonte, abertura de créditos adicionais ou realocações orçamentárias -, todas as alterações efetuadas em créditos orçamentários devem sempre observar a fonte de recurso à qual a dotação orçamentária está vinculada, de modo a atender ao disposto nos artigos 8º, parágrafo único, e 50, I, da Lei Complementar n. 101/2000.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Superintendência de Controle Externo
Coordenadoria para Desenvolvimento do Sistema Informatizado de
Contas dos Municípios - Sicom

Sendo assim, de fato, a inclusão de uma nova fonte de recursos para reforço do total do crédito – assim entendido como o somatório de todas as fontes de receita previstas para a dotação – deve ser realizada mediante a abertura de crédito suplementar, conforme determina o art. 41 da Lei n. 4.320/64. Ressalta-se, no entanto, que sua abertura fica subordinada à existência de recursos na fonte a ser incluída possíveis de serem utilizados nas hipóteses do art. 43 da supracitada Lei.

Ou seja, para a inclusão de uma nova fonte, como sugerido pelo Consultante, deverá existir superávit financeiro ou excesso de arrecadação na fonte a ser incluída ou, se for utilizada a anulação parcial ou total de outro crédito orçamentário, este deve ter o mesmo vínculo da fonte que se pretende incluir. Não há possibilidade de anular dotação do mesmo crédito orçamentário para fontes distintas, exceto quando se tratar de receitas do Fundeb, do ensino e da saúde, as quais foram divididas em códigos diferentes para efeitos de controle e fiscalização, e daquelas provenientes do bloco de financiamento do SUS, que foram unificadas pela Portaria n. 3.992/17 do Ministério da Saúde.

Especificamente nesses casos, então, sendo mantido o restante da classificação orçamentária, não é necessária a abertura de crédito suplementar, e consequente inscrição de nova fonte, mas apenas o ajuste do recurso entre as fontes consideradas. A título de informação, ressalta-se que a alteração de fonte poderá ocorrer:

- a) Nas receitas do Fundeb: entre as fontes 118 e 119 ou entre as fontes 218 e 219;
- b) Nas receitas do ensino: entre as fontes 100 e 101 ou entre as fontes 200 e 201;
- c) Nas receitas da saúde: entre as fontes 100 e 102 ou entre as fontes 200 e 202;
- d) E nas receitas do bloco de financiamento do SUS, excepcionalmente para os exercícios de 2018 e 2019: entre as fontes 148, 149, 150, 151, 152 ou entre as fontes 248, 249, 250, 251, 252. Cumpre frisar que a Portaria n. 3.992 do Ministério da Saúde, de dezembro de 2017, a qual alterou a Portaria de Consolidação n. 6/GM/MS, unificou as fontes citadas. Por essa razão, ele não



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Superintendência de Controle Externo
Coordenadoria para Desenvolvimento do Sistema Informatizado de
Contas dos Municípios - Sicom

será mais aplicável nesta Corte de Contas a partir do exercício de 2020, sendo consolidado nas fontes 159 e 259, respectivamente.

Finalmente, no caso do elemento da despesa, se o orçamento municipal for aprovado até a modalidade de aplicação (terceiro e quarto dígitos da classificação de natureza de despesa), conforme disposto nos parágrafos 2º, incisos I e II, e 3º do art. 1º da Instrução Normativa n. 05/2011, os quais foram incluídos pela Instrução Normativa n.15/2011, as alterações de elemento serão consideradas gerenciais, podendo ser efetuadas sem a abertura de crédito suplementar, apenas com registro de um ato administrativo para controle gerencial. Contudo, caso o orçamento municipal tiver sido aprovado até o elemento da despesa, nos termos do art. 15 da Lei Federal n. 4.320/64, eventuais alterações de elemento deverão ser processadas mediante a abertura de crédito suplementar, quando ocorrerem dentro da mesma categoria econômica (primeiro dígito da classificação de natureza de despesa) e, se for entre categorias econômicas distintas (corrente e capital), deverão ser autorizadas em lei específica, por se tratar da figura de realocação orçamentária “Transferência”¹.

Por todo o exposto, retornamos os autos à apreciação desta Relatoria.

Atenciosamente,

Edina Aparecida Saraiva Motta - TC 1577-3
Coordenadora do Sicom

¹ “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). Trecho extraído da Consulta n. 958027 da relatoria do Conselheiro Wanderley Ávila.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Superintendência de Controle Externo
Coordenadoria para Desenvolvimento do Sistema Informatizado de
Contas dos Municípios - Sicom