



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

**Processo n.:** 958.027  
**Natureza:** Consulta  
**Órgãos:** Prefeitura Municipal de Vargem Bonita  
**Exercício:** 2015  
**Consulente:** Belchior dos Reis Faria – Prefeito Municipal

### I - Da Consulta

Por meio de ofício protocolizado nesta Casa em 13/07/2015 sob o n. 32293-11, fl. 01 e 02, o Senhor Belchior dos Reis Faria, Prefeito Municipal de Vargem Bonita, apresentou Consulta relativa a matéria orçamentária.

Após discorrer sobre as figuras do remanejamento, transposição e transferência de recursos orçamentários, com a transcrição do inciso I do art. 41 da Lei Nacional n. 4.320/1964 e dos incisos V e VI do art. 167 da Constituição da República – CR/1988, além da ementa do parecer exarado por este Tribunal na Consulta n. 862.749, que versa sobre a temática de créditos adicionais, o Consulente apresentou as seguintes indagações:

*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?*

*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?*

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

Em atendimento à determinação do Exmo. Senhor Conselheiro-Relator de fl. 04, na manifestação da Assessoria de Súmula, Jurisprudência e Consultas Técnicas, de 06/08/2015, fl. 05 a 07, aquela Unidade concluiu que esta Corte de contas já se manifestou sobre os seguintes tópicos, pertinentes às indagações formuladas:



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

*a) o instituto jurídico do crédito suplementar (espécie de crédito adicional destinado a reforço de dotação orçamentária) não se confunde com o remanejamento (realocação orçamentária na organização de um ente público com destinação de recursos de um órgão para outro), com a transposição (realocações no âmbito dos programas de trabalho dentro do mesmo órgão) e nem tampouco com a transferência (realocações de recursos entre as categorias econômicas de despesas, dentro do mesmo órgão e do mesmo programa de trabalho) – Consulta n. 862.749 (25/6/2014) –;*

*b) a LOA não pode conter autorização ou estabelecer percentual para o remanejamento, a transposição ou a transferência de recursos orçamentários, mas há possibilidade de a lei de diretrizes orçamentárias autorizar, em caráter excepcional, a utilização desses instrumentos de realocação orçamentária, exigida a previsão em outras leis ordinárias, de natureza orçamentária ou não – Consultas n. 862.749 (25/6/2014), 742.472 (7/5/2008), 741.566 (23/4/2008), 723.995 (3/10/2007) e 735.383 (25/7/2007) – ; e*

*c) nas hipóteses em que 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, podem ocorrer duas situações: (1) nos casos em que a suplementação acarretar 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 e (2) nas situações em que a 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 as alterações qualitativas ou de mérito da LOA – Consulta n. 862.749 (25/6/2014).*

Considerando que o parecer emitido pela citada Assessoria não atendeu aos questionamentos formulados pelo Consulente, por intermédio do despacho de 21/08/2015, fl. 08, o Relator destes autos determinou o retorno do processo àquela Unidade, a fim de que fossem indicadas, se fosse o caso, as deliberações proferidas por este Tribunal sobre as questões suscitadas e os respectivos fundamentos.

Em atendimento a tal determinação a Assessoria de Súmula, Jurisprudência e Consultas Técnicas se manifestou pelo parecer de 11/09/2015, fl. 09 a 11, com a modificação de sua conclusão de que “... este Tribunal de Contas não se manifestou acerca do questionamento suscitado pelo consulente ...”, porém, manteve as informações relativas às mesmas deliberações descritas no parecer anterior.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

Ato contínuo, os presentes autos foram encaminhados a esta Coordenadoria para manifestação, nos termos do despacho do Exmo. Senhor Conselheiro-Relator de 15/09/2015, fl. 11.

## **II – Da manifestação deste Órgão Técnico**

Tendo como referência os questionamentos do Consulente, constatou-se que:

### **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’”.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

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 imprevisíveis.

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

*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)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

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**



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

**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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

as alterações de um órgão para outro ou de uma categoria de programação para outra tratam de remanejamentos, transposições e transferências (alterações qualitativas).

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.

## **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*



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

*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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

Registre-se que no mesmo manual foram discorridas 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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

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 expresso 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.

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

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.

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.”

### **III – Conclusão**

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



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS  
Diretoria de Controle Externo dos Municípios  
4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios

orçamentárias), para tais atos se torna necessária a devida autorização legislativa (lei de diretrizes orçamentárias ou outra lei que trate da matéria).

À consideração superior.

4ª CFM/DCEM, 21 de setembro de 2015.

Jefferson Mendes Ramos  
Analista de Controle Externo  
TC 1658-3