

## **ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS E CRÉDITOS ADICIONAIS ESPECIAIS: O ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

**Joaquim Antônio Murta Oliveira Pereira**

Advogado

MBA em Gestão de Contas Pública pela Universidade Estácio de Sá  
Pós-Graduado em Direito Público pelo IDDE e Universidade de Coimbra  
Pós-Graduando em Direito Tributário pela PUC Minas

**Recebido em:** 06/03/2015

**Aprovado em:** 06/05/2015

### **RESUMO**

O ordenamento jurídico brasileiro consagra, em matéria de orçamento público, o princípio da precedência, pelo qual as peças orçamentárias devem ser elaboradas antes da sua aplicação. Portanto, a execução da despesa pública é precedida do planejamento. Porém, durante sua execução, o orçamento deve ser adaptado para as situações que escapam à possibilidade de previsão quando da sua elaboração. Para isso, a Constituição prevê diversos mecanismos que permitem a adequação do orçamento à realidade. Alguns desses mecanismos visam a adequar o orçamento às decisões administrativas, tal como uma reforma administrativa em que órgãos são extintos e/ou criados, enquanto outros devem ser utilizados para realizar correções no orçamento diante de falhas na previsão de receitas e fixação de despesas. Dentre esses instrumentos, destacam-se os créditos adicionais e, em se tratando de despesa não prevista originariamente no orçamento, o instrumento adequado é o crédito adicional especial. No presente trabalho, foi analisada a utilização de cada um desses mecanismos de alteração do orçamento público e, com base nas lições de José Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis, foram verificados quais são os seus requisitos e as suas finalidades, a fim de que se possa saber qual instrumento utilizar, de acordo com a situação apresentada. Posteriormente, analisou-se o posicionamento do Tribunal de Contas de Estado de Minas Gerais acerca dos créditos especiais, consubstanciado na Consulta nº 712.258, perquirindo sobre os requisitos legais para a correta discriminação da despesa no orçamento, para que se conclua pela existência ou não de uma nova despesa.

**Palavras-chave:** Orçamento. Créditos adicionais. Tribunal de Contas.

### **BUDGET CHANGES AND ADDITIONAL SPECIAL CREDITS: THE UNDERSTANDING OF MINAS GERAIS STATE COURT OF AUDITORS**

#### **ABSTRACT**

The Brazilian legal system establishes the principle of precedence of the public budget, by which the budget must be prepared before application. The execution of public expenditure is preceded by a planning. In this scenario, during the implementation of the budget, it must be

adapted to the situations that are beyond the ability to forecast when there are in development. The Constitution of the Republic of 1988 brought a number of mechanisms that allow the adaptation of the budget to reality. Some of these mechanisms are intended to suit the budget for decisions as an administrative reform in which organs are extinct and created, while others must be used to make corrections in the budget because of failures in the estimates of revenue and expenditure. Among these instruments, the additional credits stand out and, in the case of unforeseen expenditure originally in the budget, a suitable instrument is the special additional credit. In this study, the use of each of these amendments mechanisms of the public budget will be reviewed and, based on current legislation and doctrinal concepts, will be checked what the requirements are and the purpose of each one, so that it is determined which instrument to use, according to the situation presented. Finally, considerations will be made in the view of the position of the Court of Auditors of the State of Minas Gerais over special additional credits, based on what are the legal requirements for the correct specification of the expenditure in the budget, so that it is concluded the existence of a new expense.

**Keywords:** Budget. Additional credits. Court of Auditors.

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988 trata no Título VI, Capítulo II, Seção II, do orçamento público.

Estabelece a Constituição que a despesa pública não pode exceder aos créditos orçamentários, bem como veda o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual (art. 167, I e II), consagrando, desse modo, o princípio da legalidade em matéria orçamentária.

Outro princípio relevante quando se trata de orçamento público é o da precedência, segundo o qual a aprovação do orçamento deve se dar antes do exercício financeiro a que se refere (art. 35, §2º, ADCT).

Infere-se, portanto, que o orçamento consiste na previsão de receita e na fixação de despesa, que deve ser aprovado antes da sua execução.

Diante da precedência do orçamento público, não rara é a necessidade de se adequar o orçamento em execução à realidade, haja vista diversos fatores que não podem ser antecipados quando do momento da elaboração orçamentária, tais como variações de preços de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro, incorreções no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais, omissões orçamentárias ou até mesmo uma reforma administrativa.

A fim de adequar o orçamento às imprevisibilidades ou simplesmente corrigir falhas no planejamento orçamentário, a Constituição elenca mecanismos que permitem a alteração do orçamento.

Cada um desses mecanismos possui requisitos e finalidades próprios, embora por vezes semelhantes. Todavia saber qual é o instrumento adequado a cada situação é imprescindível.

É de extrema relevância que o administrador público saiba utilizar corretamente cada um desses instrumentos, pois, a utilização incorreta de algum desses mecanismos pode acarretar sua ilegalidade, haja vista os requisitos constitucionais e legais para cada um desses mecanismos, ensejando a responsabilização do agente público.

Portanto, além da legislação, necessário é que se busquem na doutrina especializada os elementos para que se promova a correta adequação no orçamento, de acordo com a situação apresentada.

Nesse contexto, importante também é a posição dos órgãos de controle da Administração Pública, especialmente, dos Tribunais de Contas, aos quais incumbe a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, na forma disciplinada na Constituição da República.

Dentre os diversos Tribunais de Contas existentes no Brasil, instigador é o posicionamento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais acerca do que deve ser considerada nova despesa para fins de necessidade de abertura de créditos adicionais especiais. Sobre esse entendimento será feita uma análise mais aprofundada no momento oportuno.

## **2 CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS SOBRE ORÇAMENTO PÚBLICO**

A história do orçamento se confunde com a luta pelo poder político. Conforme preleciona Guerra<sup>1</sup>, os primeiros registros remontam ao ano de 1215, na Inglaterra, quando os barões feudais impuseram ao Rei João Sem Terra a assinatura da *Magna Charta Libertatum*, determinando que a instituição e cobrança de tributos só poderiam ocorrer mediante autorização do Conselho dos Comuns.

---

<sup>1</sup> GUERRA, Evandro Martins. Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 47.

Em 1689, por ocasião da Revolução Gloriosa, foi editada a “Declaração de Direitos” (*Bill of Rights*), estabelecendo a competência do Parlamento em matéria de autorização de receitas: “a partir desta data nenhum homem será compelido a fazer qualquer doação, empréstimo ou caridade, ou pagar imposto, sem consentimento comum da Lei do Parlamento” (*Bill of Rights*, apud BRASIL, Câmara dos Deputados).

Porém, ainda não havia um efetivo controle sobre as despesas, pois esses instrumentos normativos se preocupavam com a arrecadação de tributos. Somente em 1822, que o Chanceler do Erário Inglês implanta a apresentação ao Parlamento das receitas e despesas para o exercício seguinte.

Aos exemplos relacionados não se pode negar a influência dos fenômenos políticos e sociais, que culminaram na independência dos Estados Unidos, na Revolução Francesa e na Inconfidência Mineira, cujo escopo era justamente a recusa de pagamentos de impostos.

Observa-se que, com o surgimento dos governos representativos, surgiu a necessidade da criação de normas para o controle e fiscalização da arrecadação e gastos públicos. No Brasil, ainda sobre o regime monárquico, a Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824, instituía o orçamento público:

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

Dessa forma, observa-se que em todas as Constituições brasileiras houve a regulamentação do orçamento público, não fugindo a Constituição de 1988 a essa regra.

### **3 ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIA**

A elaboração do orçamento no Brasil é tarefa do Executivo, que encaminha o projeto de lei ao Legislativo para exame e aprovação. A Constituição de 1988 assim determina:

Seção II  
DOS ORÇAMENTOS  
Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:  
I - o plano plurianual;  
II - as diretrizes orçamentárias;  
III - os orçamentos anuais.

Atualmente, o orçamento público no Brasil é dividido em três instrumentos, um instrumento de planejamento de longo prazo (Plano Plurianual – PPA), outro de curto prazo, com o objetivo de estabelecer metas e prioridades da administração pública (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO), e o terceiro compreende o orçamento propriamente dito, com a previsão de receitas e fixação de despesas (Lei Orçamentária Anual – LOA).

A redação básica da ementa de uma lei orçamentária anual é invariavelmente “Estima a receita e fixa a despesa para o exercício de...”

A receita é estimada e como tal pode variar para mais ou para menos, enquanto a despesa é fixada, não podendo extrapolar àquele limite, senão em virtude de lei que autorize a abertura de créditos adicionais.

Planejamento, programação e orçamentação constituem os processos por meio dos quais os objetivos e recursos, e suas inter-relações, são levadas em conta, visando à obtenção de um programa de ação, coerente e compreensivo para o governo como um todo.

Cabe ressaltar ainda que o orçamento anual compreenderá, obrigatoriamente, as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, Órgãos e Fundos, tanto da Administração direta quanto da indireta. Reza o art. 165, §5º da Constituição:

Art. 165. *Omissis*

(...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O tratamento dado ao tema da universalidade orçamentária pela Constituição de 1988 significou avanço importante, devendo o orçamento abranger todos os órgãos e entidades públicas.

#### **4 ALTERAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS**

Conforme exposto acima, os instrumentos que compõem o orçamento público são leis que devem ser aprovadas em um exercício financeiro para valer no subsequente, à exceção do plano plurianual que tem validade de quatro anos, consagrando o princípio da precedência. Assim dispõe o art. 35, §2º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 35. [...]

§ 2º - Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Dessa feita, deve-se fazer o seguinte questionamento: é possível a alteração do orçamento após a sua aprovação?

A resposta para essa questão está no próprio texto constitucional, *in verbis*:

Art. 167. São vedados:

[...]

V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

[...]

§3º - A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.

Infere-se que a Constituição traz mecanismos que permitem a alteração da lei orçamentária em vigência. Tais mecanismos são bastante salutares, consistindo meios para a adequação e correção do orçamento ao longo de sua execução, que não podem ser antevistos quando da sua elaboração.

Nesse diapasão, a Constituição de 1988 inovou com a criação dos institutos da transposição, remanejamento e transferência de recursos, enquanto os créditos suplementares, especiais e extraordinários já eram previstos nas constituições anteriores, e são disciplinados pela Lei Federal nº 4.320/1964:

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

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

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

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

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

[...]

Art. 44. Os créditos extraordinários serão abertos por decreto do Poder Executivo, que deles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo.

Verifica-se que a Lei Federal nº 4.320/1964 definiu que os créditos suplementares, especiais e extraordinários são espécies do gênero créditos adicionais, contendo, cada um deles, finalidade específica.

No que tange aos créditos suplementares e especiais, em consonância com o disposto no art. 167, V, da CF/88, o art. 43, §1º, da Lei Federal nº 4.320/1964 estabelece quais são as fontes de recursos a serem utilizados por esses tipos de créditos, a saber: (I) superávit do exercício anterior; (II) o excesso de arrecadação; (III) a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais; e (IV) o produto de operações de crédito autorizadas.

A Lei Federal nº 4.320/1964 ainda estabelece que os créditos adicionais terão vigência adstrita ao exercício financeiro em que forem abertos, tendo a Constituição Federal previsto exceção em relação aos créditos especiais e extraordinários, quando o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente (art. 167, §2º).

Denota-se, portanto, que a Lei Federal nº 4.320/1964 disciplinou exaustivamente a matéria relacionada aos créditos adicionais. Ocorre que tal sorte não socorre os institutos da transposição, do remanejamento e da transferência.

Esses institutos, conforme já foi dito, são inovações da Constituição atual e ainda não foram regulamentados, razão pela qual estão em desuso na Administração Pública atual.

Diante dessa ausência normativa, coube à doutrina conceituar os mecanismos da transposição, remanejamento e transferência. Nesse diapasão, os conceitos trazidos por Machado Jr. e Reis (2001) têm sido amplamente adotados, inclusive pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais que, em sede de consulta, assim respondeu:

Os remanejamentos consistem em realocações de recursos orçamentários no âmbito da organização, com destinação de recursos de um órgão para outro, em consequência, por exemplo, de reforma administrativa; as transposições ocorrem no âmbito dos programas de trabalho em decorrência de repriorizações de ações governamentais; as transferências são realocações no âmbito das categorias econômicas de despesas devido a repriorizações de gastos. (Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Consulta nº 888.163. Relator Conselheiro Mauri Torres. Publicada em 13/02/2014).

Programa de trabalho é, conforme definido na Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão, o instrumento de organização da ação

governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual.

A seu turno, as categorias econômicas de despesas são (I) despesas correntes, que englobam as despesas de custeio e as transferências correntes; e (II) as despesas de capital, constituídas pelos investimentos, inversões financeiras e transferências de capital (art. 12 da Lei Federal nº 4.320/1964).

Diante desses conceitos ora apresentados, pode-se confundir a utilização dos mecanismos de remanejamento, transposição e transferência com o crédito suplementar cuja fonte de recurso seja a anulação de dotações.

Todavia, as hipóteses de aplicação desses mecanismos não se confundem. Conforme prelecionam Machado Jr. e Reis (2001):

Em realidade, o orçamento durante a sua execução pode ser alterado por vários motivos, senão vejamos:

- variações de preços de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro;
- incorreções no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais;
- omissões orçamentárias;
- fatos que independem da ação volitiva do gestor;
- reforma administrativa;
- repriorizações das ações governamentais;
- repriorizações de gastos.

Os quatro primeiros motivos dão margem ao aparecimento dos créditos adicionais nas formas estabelecidas no artigo em análise.

Os três últimos, entretanto, provocam alterações completamente diferentes dos anteriores, dando 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. Estas alterações só podem ser autorizadas de per si, em lei específica. (MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001. p. 103).

Como se denota, a diferença entre a utilização dos institutos do remanejamento, transposição e transferência e a abertura de créditos suplementares, tendo como fonte de recursos a anulação total ou parcial de dotações, é a motivação. São os objetivos que justificam a realocação dos recursos orçamentários que definem qual mecanismo deve ser utilizado.

A verdade é que, conforme ensinam J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis, as anulações parciais ou totais de dotações oriundas da LOA ou de créditos adicionais não têm a mesma conotação e conceitos de remanejamentos, transposições e transferências por terem objetivos completamente diversos, ainda que possam ter como característica comum a realocação de recursos orçamentários.

Na essência, refletem fatos diferentes que podem, ou não, traduzir mudanças ou modificações na estrutura do orçamento, dependendo, exclusivamente, da natureza da decisão administrativa e do seu efeito sobre a estrutura administrativa, sobre o elenco de ações que serão executadas ou sobre o rol de recursos não financeiros – humanos, materiais, tecnológicos e outros – que serão utilizados na execução daquelas ações. (FURTADO, José de Ribamar Caldas. Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 896, 16 dez. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7715>>).

Além da diferença teleológica apresentada acima, os mecanismos do art. 167, VI da CF/88 também se diferem da abertura do crédito suplementar no que diz respeito ao momento para a concessão autorização legislativa para a sua utilização.

Conforme exposto alhures, a utilização tanto do remanejamento, da transposição e da transferência quanto dos créditos suplementares e especiais necessitam de prévia autorização legislativa (art. 167, V e VI, da CF/88).

No entanto, com relação à autorização legislativa para a abertura de créditos suplementares, há permissão constitucional para a sua previsão na lei orçamentária:

Art. 165. [...]

§8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Depreende-se que os créditos suplementares, independentemente da fonte de recurso que utilizem, podem conter autorização para a sua abertura na própria lei orçamentária. No entanto, os remanejamentos, as transposições e as transferências deveram ser autorizados por lei específica.

A Lei Orçamentária Anual não pode impor limites à transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários, uma vez que ela pode prever apenas a abertura de créditos adicionais suplementares e contratações de operações de créditos, conforme ditames do art. 165 § 8º, da CR/88. Resumo da tese (Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Consulta nº 888.163. Relator Conselheiro Mauri Torres. Publicada em 13/02/2014).

Desse modo, a autorização para a utilização do remanejamento, da transposição e da transferência contida em Lei Orçamentária Anual é inconstitucional, por violação ao art. 165, §8º da Carta Magna, não estando hábil, por conseguinte, a satisfazer o requisito exigido pelo art. 167, V, da CF/88.

#### **4.1 A criação de novas despesas ao longo do exercício financeiro**

No item anterior, verificou-se a possibilidade de alterações orçamentárias ao longo do exercício financeiro, com ênfase nas alterações que importem em realocações de recursos orçamentários.

Além das realocações de recursos, é possível que se crie nova despesa, sendo necessária, para tanto, a abertura dos créditos adicionais especiais.

Os créditos especiais são os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica (art. 41, II, da Lei Federal nº 4.320/1964) e dependem de prévia autorização legislativa.

Todavia, a autorização legislativa para a abertura de créditos especiais não pode estar contida na lei orçamentária anual, uma vez que a permissão contida no art. 165, §8º, da Constituição é restrita aos créditos suplementares.

Portanto, a autorização para a abertura de créditos especiais contida na Lei Orçamentária Anual é inconstitucional, por violação ao art. 165, §8º da Carta Magna, não estando hábil, por conseguinte, a satisfazer o requisito exigido pelo art. 167, V, da CF/88.

## **5 O EQUÍVOCO DA CONSULTA Nº 712.258 DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, em resposta à Consulta nº 712.258, oriunda da Prefeitura Municipal de Rio Piracicaba, aduziu:

Segundo J. Teixeira Machado Jr. e Heraldo da Costa Reis, na obra “A Lei 4.320 Comentada”, o crédito especial só pode ser aberto para a realização de “algo novo”, um programa, projeto ou atividade não previsto na Lei Orçamentária Anual, discriminado por seus elementos de despesa, pessoal, material e outros.

Cada programa terá o seu leque de despesas discriminadas, no mínimo, por elementos (art. 15 da Lei 4.320/64), o que não quer dizer que, se temos um novo “elemento de despesa”, devemos abrir um crédito especial, uma vez que a despesa com o programa ou ação já estava previsto na Lei Orçamentária. (TCEMG. Consulta nº 712.258. Relator Conselheiro Antônio Carlos Andrada. Sessão de 25/10/2006).

Essa consulta do TCEMG tomou por base as lições dos já mencionados Machado Jr. e Reis, *in verbis*:

A nosso ver, em se tratando de orçamento-programa, não se deve abrir crédito especial para pessoal ou material, isto é, para objeto de despesas. Abre-se crédito especial para um novo programa, projeto ou atividade, conjugando com os recursos que lhes sejam destinados tais como pessoal, material e outros, que possibilitarão a concretização do seu produto.

O crédito especial cria novo programa para atender a objetivo não previsto no orçamento. Destarte, à medida que melhora o processo de planejamento e que seus resultados são expressos em programas no orçamento, tendem a desaparecer os créditos especiais. (MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. Op. cit., p. 106).

Todavia, em que pese a força dos fundamentos expostos pelos doutos Conselheiros da egrégia Corte de Contas mineira e dos festejados autores, pede-se vênia para divergir.

É cediço que a Lei Orçamentária deverá, tão somente, prever receitas e fixar despesas e poderá conter autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita (art. 165, §8º, CF/88).

Tanto a receita quanto a despesa devem ser discriminadas no orçamento de modo a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho da administração pública, conforme determina a Lei Federal nº 4.320/1964, *in verbis*:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

§1º Integrarão a Lei de Orçamento:

I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Govêrno;

A discriminação das despesas é feita por códigos numéricos decimais, conforme determina o art. 8º da Lei Federal nº 4.320/1964. Esses códigos se desdobram de modo a permitir a identificação da despesa.

A Lei Federal nº 4.320/1964, ao determinar como será feita a discriminação da despesa na lei orçamentária, estabelece:

Art. 15. Na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á no mínimo por elementos.

§1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração publica para consecução dos seus fins.

Elemento da despesa é, portanto, o último desdobramento da despesa que deve conter na lei orçamentária de modo a permitir sua identificação.

Desse modo, conclui-se que a despesa prevista na lei orçamentária engloba toda a sua discriminação até o elemento de despesa. Por conseguinte, a alteração do elemento de despesa importa em alteração da despesa que, em não havendo despesa equivalente prevista anteriormente na lei orçamentária, necessitará da abertura de crédito especial.

O entendimento de que a abertura de crédito especial somente será necessária quando houver novo programa, projeto ou atividade, implicará, quando da criação de novo elemento

de despesa que não estava previsto originariamente na lei orçamentária, na realização de despesa sem dotação orçamentária, pois a discriminação da despesa deve ser feita até o elemento, conforme disposto no art. 15 da Lei Federal nº 4.320/1964.

Cabe ressaltar que Programa, Projeto e Atividade não retratam despesa específica. Consoante dispõe a Portaria nº 42/99, do Ministério de Estado de Orçamento e Gestão:

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:

- a) Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) Projeto, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- c) Atividade, um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo.

Denota-se que esses instrumentos acima mencionados tratam de organização da ação estatal, com o objetivo de alcançar as metas traçadas no plano plurianual. Não reproduzem, especificamente, despesa tal como deve ser prevista na lei orçamentária anual.

Portanto, com a devida vênia aos que pensam de modo contrário, a alteração do elemento de despesa importa em alteração da despesa e que, em não havendo despesa equivalente prevista originariamente na lei orçamentária, necessitará da abertura de crédito especial.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro não se confunde com a abertura de crédito adicional suplementar, que utilize a anulação de dotações orçamentárias como fonte de recursos. Este tem por objetivo promover correções na lei orçamentárias, aqueles podem retratar uma reforma administrativa, repriorizações das ações governamentais ou repriorizações dos gastos.

Além de prever receitas e fixar despesas, a lei orçamentária anual pode conter autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito. A previsão na LOA de autorização para remanejamento, transposição ou transferência de recursos orçamentários, bem como para a abertura de créditos especiais, é inconstitucional, por violação ao art. 165, §8º, da Constituição.

A utilização de crédito suplementar quando a situação exige o remanejamento, a transposição ou a transferência de recursos é irregular, pois estes indicam alterações políticas que exigem autorização específica, que não pode ser suprida pela autorização para a abertura de créditos suplementares por anulação, cuja finalidade é promover correções no orçamento.

Logo, a criação de novo elemento de despesa necessita de crédito especial, independente se há criação de novo programa, projeto ou atividade, haja vista que a discriminação da despesa na lei orçamentária engloba o elemento, consoante art. 15 da Lei Federal nº 4.320/1964.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Orçamento Brasil**. Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/origens.html>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2015.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 05 jan. 2015.

BRASIL. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. **Portaria nº 42**, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais. Brasília, 1999.

Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

FURTADO, J. de R. C. Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 896, 16 dez. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7715>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

GUERRA, E. M. **Direito financeiro e controle da atividade financeira estatal**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

MACHADO JR., J. T.; REIS, H. da C. **A lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Consulta nº 712.258**. Tribunal Pleno. Relator: Conselheiro Antônio Carlos Andrada. Disponível em: <<http://tcjuris.tce.mg.gov.br/Home/Visualizar?arquivo=11664&processo=712258>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Consulta nº 888.163**. Tribunal Pleno. Relator: Conselheiro Mauri Torres. Disponível em: <[https://doc.tce.mg.gov.br/Home/ViewDiario/2014\\_02\\_13\\_Diario.pdf](https://doc.tce.mg.gov.br/Home/ViewDiario/2014_02_13_Diario.pdf)>. Acesso em: 05 jan. 2015.