

PROCESSO Nº : 20.822-1/2009
INTERESSADO : PREFEITURA MUNICIPAL DE SINOP
ASSUNTO : CONSULTA
RELATOR : CONSELHEIRO ALENCAR SOARES
PARECER Nº : 020/2010

Excelentíssimo Senhor Conselheiro:

Trata-se de consulta formulada pelo Senhor Juarez Costa, Prefeito Municipal de Sinop, realizada mediante Ofício nº 636/2009, de fls. 02 a 04 TC, referente à estrutura da natureza da despesa orçamentária, especificamente sobre a possibilidade de detalhamento da despesa apenas até a modalidade de aplicação na Lei Orçamentária Anual e as implicações desse procedimento no encaminhamento das informações de planejamento junto ao Sistema Aplic, nos seguintes termos:

Caso o município opte pelo detalhamento das despesas, quanto a sua natureza, na Lei Orçamentária Anual, somente por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, respaldado na Portaria Interministerial STN/SOF n. 163/2001, o envio das informações pelo Sistema APLIC será possível? Ou seja, o Sistema APLIC será liberado para envio das informações da LOA, quanto à natureza da despesa, com detalhamento somente até o terceiro nível (modalidade de aplicação)?

Verifica-se que não foram juntados documentos complementares.

É o breve relatório.

1. DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

A consulta foi formulada em tese, por autoridade legítima, com a apresentação objetiva do quesito e versa sobre matéria de competência deste Tribunal, logo foram preenchidos

os requisitos de admissibilidade prescritos no art. 48 da Lei Complementar nº 269/2007 (Lei Orgânica) c/c art. 232 da Resolução nº 14/2007 (Regimento Interno).

2. DO MÉRITO

A análise do mérito da consulta em apreço deve ser realizada sob três perspectivas:

a) se há amparo para detalhamento da despesa na lei orçamentária anual apenas até o nível de modalidade de aplicação; b) as consequências desse procedimento; e c) as implicações no encaminhamento das informações de planejamento junto ao Sistema Aplic.

Preliminarmente, cumpre observar que a estrutura da despesa orçamentária comporta as seguintes classificações: institucional, funcional, programática e por natureza. Segue abaixo as subdivisões e exemplificações dessas classificações:

- a) Classificação Institucional: órgão e unidade orçamentária;
- b) Classificação Funcional: função e subfunção;
- c) Classificação por Programas: programas e ações (projetos, atividades ou operações especiais);
- d) Classificação por Natureza:

categoria econômica	3	(despesa corrente)
grupo de natureza da despesa	1	(pessoal e encargos sociais)
modalidade de aplicação	90	(aplicações diretas)
elemento de despesa	11	(vencimentos pessoal civil)

Para efeito da presente consulta importa a análise da classificação da despesa orçamentária por natureza, sendo que o cerne da questão reside em saber se há amparo para que a estrutura da despesa na lei orçamentária anual ocorra até o nível de modalidade de aplicação ou se seria obrigatório o seu detalhamento até o nível de elemento de despesa.

Sobre o tema, o art. 13 da Lei nº 4.320/64 prescreve que a discriminação da despesa na Lei Orçamentária far-se-á no mínimo por elemento, nos seguintes termos:

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 pública para consecução dos seus fins.

A Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, no uso do poder regulamentar para dispor sobre consolidação das contas públicas, nos termos do art. 67 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), aprovou a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001, que trata de normas gerais para consolidação das contas públicas, com destaque para classificação da receita e despesa orçamentárias.

O referido ato normativo estabeleceu em seu art. 3º que a classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de: a) categoria econômica; b) grupo de natureza da despesa; c) modalidade de aplicação; e d) elemento de despesa. Consta do art. 5º da Portaria nº 163/2001 que essa classificação deverá ser observada na **execução da despesa** por todas as esferas de Governo, **inclusive por elemento de despesa**.

Por outro lado, o art. 6º do referido ato normativo prescreveu que a discriminação da despesa na **lei orçamentária**, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, **dispensando a classificação por elemento de despesa**.

Segue abaixo transcrição dos dispositivos citados da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001:

Art. 3º A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de:
I - categoria econômica; II - grupo de natureza da despesa; III - elemento de despesa; [...]

§ 1º A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada "modalidade de aplicação", a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito

da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Art. 5º Em decorrência do disposto no art. 3º a estrutura da natureza da despesa a ser observada na **execução orçamentária** de todas as esferas de Governo será “c.g.mm.ee.dd”, onde: a) “c” representa a categoria econômica; b) “g” o grupo de natureza da despesa; c) “mm” a modalidade de aplicação; d) “ee” o elemento de despesa; e e) “dd” o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

Art. 6º Na **lei orçamentária**, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação.

Assim, nos termos do art. 6º da Portaria nº 163/2001, não se faz necessário o detalhamento da despesa por elemento na lei orçamentária, mas tão-somente por categoria econômica, grupo de natureza da despesa e modalidade de aplicação, ao passo que, nos termos do art. 5º daquele mesmo ato normativo, os registros da execução orçamentária deverão observar o detalhamento da natureza da despesa até o nível de elemento de despesa.

Tal orientação foi repetida no Manual da Despesa Nacional (página 55), aprovado por meio da Portaria Conjunta STN/SOF nº 003/2008, bem como pelo Volume I da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que trata dos Procedimentos Contábeis Orçamentários (páginas 84 e 85), aprovado por meio da Portaria Conjunta STN/SOF nº 002/2009.

Como se vê, há aparentemente uma antinomia entre a norma prescrita no art. 15 da Lei nº 4.320/64 e os atos normativos expedidos pela Secretaria do Tesouro Nacional, tendo em vista que aquela exige o detalhamento da despesa orçamentária até o nível de elemento, enquanto que estes dispensam a classificação da despesa por elemento na lei de orçamento.

A resolução desse conflito de normas pelo tradicional critério da hierarquia levaria à conclusão de que o ato normativo, de natureza infralegal, não poderia dispor de forma diferente à

prescrita em lei formal, sendo que no presente caso a Lei nº 4.320/64 foi recepcionada pela Constituição Federal como Lei Complementar, logo prevaleceria o disposto nesta em detrimento dos atos normativos da Secretaria do Tesouro Nacional.

Por outro lado, deve-se levar em consideração que o **objetivo da Lei nº 4.320/64**, ao exigir o detalhamento da despesa na lei orçamentária até o nível de elemento, era de **evidenciar ao Poder Legislativo e à população os meios de que se serve a administração para consecução de seus fins**, o que hoje é promovido de forma mais eficiente pela classificação funcional e programática da despesa.

Nesse sentido merece destaque a justificativa contida no Volume I do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (páginas 84 e 85), *verbis*:

Na lei orçamentária anual, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, conforme estabelece o art. 6º da Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001.

A Lei nº 4.320/1964 apesar de não instituir formalmente o orçamento-programa, introduziu em seus dispositivos a necessidade de o orçamento evidenciar os programas de governo.

“Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.”

A partir da edição da Portaria MOG nº 42/1999 aplicada à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, passou a ser obrigatória a identificação nas leis orçamentárias, das ações em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.

“Art. 4º Nas leis orçamentárias e nos balanços, as ações serão identificadas em termos de funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais.”

Dessa forma é consolidada a importância da elaboração do orçamento por resultado com a visão de que **é mais relevante o legislativo aprovar ações de governo** buscando a aplicação efetiva do gasto, **do que aprovar itens de gastos**. A ideia é mostrar à população e ao legislativo o que será realizado num determinado período, por meio de programas e não o de apresentar objetos de gastos dissociados dos programas. (destaque nosso)

A aprovação e a alteração da **lei orçamentária elaborada até o nível de elemento de despesa é menos eficiente**, pois exige esforços para análise num nível de detalhe que nem sempre será o mais eficaz para a administração pública. Por exemplo, se um ente tivesse no seu orçamento um gasto previsto no elemento 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e pudesse realizar esse serviço com uma pessoa física, por um preço inferior, para que a administração contratasse esse serviço com a pessoa física necessitaria alterar a lei orçamentária, levando, em alguns casos, a contratação de um serviço mais caro. Além disso, sob o enfoque de resultado, **pouco deve interessar para a sociedade a forma** em que foi contratado o serviço, se com pessoa física ou jurídica, **mas se o objetivo do gasto foi alcançado** de modo eficiente. (destaque nosso)

Observa-se que a identificação, nas leis orçamentárias, das funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais, em conjunto com a classificação do crédito orçamentário por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação, atende ao **princípio da especificação**. Por meio dessa classificação, **evidencia-se como a administração pública está efetuando os gastos** para atingir determinados fins. (destaque nosso)

Deve-se acrescentar que a algum tempo **as Leis Orçamentárias Anuais da União e do Estado de Mato Grosso são elaboradas sem o detalhamento do elemento de despesa**, apenas até o nível de modalidade de aplicação, de forma que não seria razoável dar um tratamento desigual e mais restritivo aos Municípios.

Nesses termos, reconhece-se que há amparo para elaboração das leis orçamentárias anuais pelos municípios com detalhamento da despesa, quanto à sua natureza, apenas até a modalidade de aplicação. Nesse sentido, merece destaque decisão do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina sobre a matéria em pareço, *verbis*:

1. A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO de cada esfera de governo poderá orientar formulação da Lei Orçamentária Anual - LOA no sentido de discriminar a despesa, no mínimo, em categoria econômica, grupo de natureza e modalidade de aplicação, conforme art. 6º da Portaria Interministerial nº 163/2001. 2. O detalhamento da despesa somente até a modalidade de aplicação é uma faculdade relacionada à Lei Orçamentária, devendo as despesas serem contabilizadas no decorrer do exercício financeiro até o Elemento de Despesa, conforme arts. 3º e 5º da Portaria Interministerial nº 163/2001. 3. É recomendável ao Município que optou por classificar a despesa até a Modalidade de Aplicação discriminar por Decreto os Elementos de Despesa logo após a publicação da Lei Orçamentária Anual – LOA. (TCE/SC, Decisão 4328/2003, Relator Conselheiro Otávio Gilson dos Santos, julgado em 22/12/2003)

Tal conclusão não significa necessariamente que o Tribunal de Contas não terá conhecimento do desdobramento da despesa orçamentária a nível de elemento, pois, apesar de não constar da lei orçamentária anual, o gestor estará obrigado a promover o detalhamento da despesa orçamentária na fase de execução.

Sendo assim, a consequência mais expressiva decorrente da não-obrigatoriedade da discriminação da despesa até o nível de elemento na lei orçamentária refere-se à movimentação de recursos entre elementos de despesas pertencentes ao mesmo crédito orçamentário, ou seja, à mesma unidade orçamentária, função, subfunção, programa, ação, categoria econômica, grupo de despesa e modalidade de aplicação, sem configurar créditos adicionais, mas mera alteração no detalhamento da despesa, dispensando portanto a autorização legislativa e o decreto de abertura de crédito adicional.

Em relação ao Aplic, deve-se registrar que atualmente os padrões de validação das informações referentes às dotações orçamentárias encaminhadas junto às peças de planejamento exigem o detalhamento da despesa até o nível de elemento, sendo que para alteração das dotações é necessária a informação de abertura de crédito adicional por meio de decreto.

3. CONCLUSÃO

Passa-se à resposta da questão suscitada pelo consulente:

- 1) Na **lei orçamentária**, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, até o nível de modalidade de aplicação, dispensando a classificação por elemento de despesa;
- 2) Na **lei de diretrizes orçamentárias** será definido o nível de detalhamento da despesa, quanto à sua natureza, a ser observado na elaboração da lei orçamentária anual;
- 3) Na **execução e no detalhamento da despesa**, a sua discriminação, quanto à natureza, far-se-á, no mínimo, até o nível de elemento ou subelemento de despesa;
- 4) Nos casos em que a despesa autorizada na lei orçamentária tenha sido discriminada até o nível de modalidade de aplicação, a movimentação de recursos entre elementos de despesas pertencentes ao mesmo crédito orçamentário não configura alteração do orçamento, mas mera alteração no detalhamento da despesa, dispensando a autorização legislativa e o decreto de abertura de crédito adicional;
- 5) Nos casos em que a despesa autorizada na lei orçamentária tenha sido discriminada até o nível de elemento de despesa, a movimentação de recursos nesse nível configura alteração do orçamento, necessitando de autorização legislativa e de decreto de abertura de crédito adicional;
- 6) Nas tabelas específicas do **Sistema Aplic** a serem encaminhadas nas peças de planejamento, referentes às dotações orçamentárias, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, até o nível de elemento de despesa, mesmo nos casos em que a lei

orçamentária anual tenha sido aprovada com detalhamento da despesa até o nível de modalidade de aplicação, sendo que nessa hipótese a movimentação de recursos entre elementos de despesas pertencentes ao mesmo crédito orçamentário não dependerá de informação de abertura de crédito adicional;

Ao julgar o presente processo e em comungando este Egrégio Tribunal Pleno deste entendimento, sugere-se a seguinte ementa (art. 234, § 1º, da Resolução nº 14/2007):

Resolução de Consulta nº ____/2010. Planejamento. LOA. Elaboração. Estrutura da despesa orçamentária por natureza. Detalhamento até o nível de modalidade de aplicação. (1) Na LOA, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, até o nível de modalidade de aplicação, dispensando a classificação por elemento de despesa, conforme diretrizes constantes da LDO, e de acordo com o art. 6º da Portaria STN/SOF nº 163/2001. (2) Na execução e no detalhamento da despesa, a sua discriminação, quanto à natureza, far-se-á, no mínimo, até o nível de elemento ou subelemento de despesa, conforme dispõe o art. 5º da Portaria STN/SOF nº 163/2001. (3) Nos casos em que a despesa autorizada na lei orçamentária tenha sido discriminada até o nível de modalidade de aplicação, a movimentação de recursos entre elementos de despesas pertencentes ao mesmo crédito orçamentário não configura alteração do orçamento, mas mera alteração no detalhamento da despesa, dispensando a autorização legislativa e o decreto de abertura de crédito adicional. (4) Nos casos em que a despesa autorizada na lei orçamentária tenha sido discriminada até o nível de elemento de despesa, a movimentação de recursos nesse nível configura alteração do orçamento, necessitando de autorização legislativa e de decreto de abertura de crédito adicional.

Posto isso, submete-se à apreciação do Conselheiro relator para decisão quanto à admissibilidade e eventual instrução complementar, sendo encaminhado na sequência ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para manifestação (art. 236 do RITCMT).

Cuiabá-MT, 12 de fevereiro de 2010.