

**PARECER Nº. : 77/CT/2007**

Exmo. Sr. Conselheiro:

O processo em exame refere-se à consulta enunciada pelo Prefeito Municipal de Campo Novo do Parecis, Sr. Sergio Costa Beber Stefanelo, que requer posicionamento e normatização deste Tribunal quanto à matéria expressa, nos seguintes termos:

- a) qual o uso correto das técnicas de remanejamento, transposição e transferência?*
- b) a forma de operacionalização é similar à prática de abertura de crédito especial? <sup>(1)</sup>*

Das fls. 02 a 05-TC consta o Ofício nº 219/2007-GP, fundamentando e formalizado a solicitação supracitada.

Frisa-se que os quesitos formulação e legitimidade da presente consulta observam o disposto nos artigos 48 e 49 da Lei Orgânica e artigo 216 do Regimento Interno deste Tribunal.

Destaca-se que a *“decisão em processo de consulta, tomada por maioria de votos, terá força normativa, constituindo prejudgamento de tese a partir de sua publicação e vinculando o exame de feitos sobre o mesmo tema”*. <sup>(2)</sup>

Antecedendo a resposta às indagações, faz-se mister discorrer sobre alguns temas subsidiários como segue:

*“O Governo tem como responsabilidade fundamental o melhor nível dinâmico de bem-estar à coletividade. Para tanto, utiliza-se de técnicas de planejamento e programação de ações que são condensadas*

*no chamado sistema de planejamento integrado.”* <sup>(3)</sup>

O Sistema de Orçamento Público Brasileiro é composto por instrumentos básicos especificados na Constituição da República/1988 que define as ações a serem desenvolvidas em determinado período. Os instrumentos de orçamento público utilizados pelos entes das três esferas de governo são: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Vejamos:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 1º - A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

[...]

§ 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 Plano Plurianual – PPA, estabelece diretrizes, programas,

objetivos, ações e metas de governo. É uma lei de periodicidade quadrienal que ocupa o ápice da hierarquia das leis infraconstitucionais regulamentadoras do orçamento público, normatiza o planejamento de médio prazo e define as macro-orientações das ações da Administração durante sua vigência - contada a partir do exercício financeiro seguinte ao da posse, atingindo o primeiro exercício financeiro do próximo mandato.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias da administração estabelece as prioridades e metas fiscais da administração e orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual. Segundo Milton de Aquino Andrade, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO:

*estabelecerá as prioridades das metas presentes no Plano Plurianual da Administração Pública, ou melhor, o planejamento operacional anual, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual e disporá sobre alterações na legislação tributária local, além de definir a política da aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.* <sup>(4)</sup>

A Lei Orçamentária Anual – LOA, também chamada de Lei de Meios, visa concretizar os objetivos e metas propostas no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO, e compreende três tipos distintos de orçamentos: Orçamento Fiscal, Orçamento de Seguridade Social e Orçamento de Investimento das Empresas Estatais.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, tem como pressuposto fundamental a ação planejada e transparente de modo a garantir uma gestão fiscal responsável. Essa lei adota o orçamento como processo ao tratar da indispensável compatibilização entre o PPA, a LDO e a LOA, e ao instituir que a ação governamental deve ser programada, monitorada, controlada, ajustada e reprogramada, quando for necessário.

Senão vejamos:

Art. 5.º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

[...]

III - conterà reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

Inobstante o processo de planejamento-orçamento ter sido desenvolvido de acordo com o rito legal, durante a implementação dos programas de trabalho, podem ocorrer situações ou fatos supervenientes imprevistos, que exigem a atuação do Poder Público. Para possibilitar os ajustes ao orçamento, durante sua execução, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, nos artigos 40/46, permite a utilização de créditos adicionais e apresenta-os com a seguinte definição: - *“São créditos adicionais, as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.”*

Frisa-se que por vezes são necessárias alterações estratégicas para adequação do planejamento global. No entanto, os freqüentes casos de esgotamento de dotações antes do término do exercício financeiro ocorrem por falta de previsão adequada. Isto é, não se prevê na lei orçamentária anual o que seria previsível com a devida utilização do planejamento das ações governamentais.

O ilustre doutrinador João Angélico apresenta exemplo de alterações orçamentárias resultantes da falta do devido planejamento:

*O que não se pode admitir, por exemplo, é reduzir a dotação 'A' para suplementar a dotação 'B'. Depois, reduzir a dotação 'C' para aumentar a 'A'. Mais tarde elimina-se um projeto para restabelecer a dotação 'C'. E estas transposições de dotações prosseguem desregradadamente pelo exercício inteiro. É um procedimento que demonstra claramente a total ausência de planejamento na elaboração do orçamento-programa.*  
(5)

Observa-se, no entanto, que as alterações orçamentárias não são realizadas exclusivamente por meio dos créditos adicionais. A Constituição de 1988, no inciso VI do artigo 167, acrescentou novas formas de realocações dos recursos orçamentários mediante remanejamento, transposição e transferência.

Transposição, remanejamento e transferência são formas de realocação de recursos orçamentários, que o Poder Executivo pode efetuar, desde que tenha para tanto autorização legislativa.

Art. 165. [...]

[...]

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterà 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.

[...]

Art. 166. [...]

[...]

§ 8º - Os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de lei orçamentária anual, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante **créditos especiais** ou suplementares, com prévia e **específica autorização legislativa**. (grifo nosso)

Art. 167. São vedados:

[...]

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

**recursos** correspondentes; (grifo nosso)

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;

Art. 167. São vedados:

[...]

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;

Vale ressaltar que a Constituição de 1967 já previa: <sup>(6)</sup>

*Art. 61. [...]*

*§ 1º É vedada:*

*a) a transposição, sem prévia autorização legal, de recursos de uma dotação orçamentária para outra;*

Considerando esse fato, SILVA (2007, p. 698) <sup>(7)</sup> argúi que tornou-se necessária a previsão no atual texto constitucional dos “três termos” já citados, porque, *“quando se usava apenas transposição, praticava-se outra daquelas formas de movimentação, com o que se frustrava a vedação.”*

Ressalta-se que a Constituição associa os termos transposição, remanejamento e transferência a duas situações: a) realocação de recursos de uma categoria de programação para outra, ou seja, deslocamento de valores em nível de função, subfunção, programa, projeto/atividade/operação especial e das categorias econômicas de despesas; b) destinação de recursos de um órgão para outro.

Segundo a orientação do Exmo. Sr. Conselheiro José de Ribamar Caldas Furtado – TCE/MA, e da doutrina dominante, as técnicas de remanejamento, transposição e transferência devem ser utilizadas da

seguinte maneira: (8)

*a) remanejamentos [...] na organização de um ente público, com destinação de recursos de um órgão para outro. [...] por exemplo, em uma 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 houver a necessidade da criação de um cargo novo, a Administração deverá providenciar a abertura de um crédito adicional para atender a essa despesa;*

*b) transposições [...] 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 [...] 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 ou adquirir um novo computador para o setor administrativo dessa maternidade, 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 adicional especial. Nas transferências, as atividades envolvidas continuam em franca execução; nos créditos adicionais especiais ocorre a implantação de*

*uma atividade nova.*

*Com efeito, os termos remanejamento, transposição e transferência evidenciam que na gestão das atividades das entidades de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e demais entidades de caráter público criadas por lei) podem ocorrer mudanças ou modificações de natureza administrativa, econômica, social, financeira e patrimonial, com reflexos na estrutura original do orçamento e não apenas de natureza financeira ou patrimonial.*

Observa-se, ainda, que para a abertura dos créditos adicionais o fator determinante é a necessidade da existência de recursos e os motivos que podem originá-los são: “*variações de preço de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro; incorreção no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais; omissões orçamentárias; fatos que independem da ação volitiva do gestor*”. (9)

#### Lei nº 4.320/64

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. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

- I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II - os provenientes de excesso de arrecadação;
- III - os resultantes de anulação parcial ou total de

dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realiza-las.

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. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de excesso de arrecadação;

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realiza-las.

Por interpretação sistemática do texto constitucional, deduz-se que para todos os ajustes do orçamento, durante sua execução, é necessária prévia autorização legislativa.

*Os créditos adicionais especiais, cuja autorização legislativa deve ser específica com a indicação dos recursos, destinam-se às despesas que não possuem dotação orçamentária específica, daí, para sua abertura, torna-se indispensável e prioritária a existência de recursos. Já para a materialização da transposição, do remanejamento e da*

*transferência de recursos, a reprogramação por repriorização das ações é a essência motivadora.* (10)

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, TCE-SC, apresenta o seguinte entendimento:

**1312.**

(...) A transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, de que trata o art. 167, VI, da Constituição Federal, devem ocorrer mediante prévia autorização legislativa específica, sendo incabível previsão neste sentido na Lei Orçamentária Anual.

Neste contexto, passa-se à análise do mérito:

a) qual o uso correto das técnicas de remanejamento, transposição e transferência?

Como supracitado, a Constituição de 1988 vedou '*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*'.

Considerando que o interesse público é irrenunciável pela autoridade pública, inclusive pelo legislador, entende-se que, nesses casos, a autorização legislativa deve ser mediante lei ordinária específica, pois o artigo 165 da CF/1988, ao tratar das leis do sistema orçamentário - PPA, LDO e LOA - especifica o conteúdo de cada uma delas, sendo vedada a inclusão de "*dispositivo estranho à previsão da receita e a fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para a abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação da receita*". Até porque, não pode o legislador autorizar

nas leis orçamentárias que a repriorização das ações governamentais fique somente a critério do gestor, o que disvirtuaria e enfraqueceria o orçamento público como instrumento de planejamento, além de possibilitar o desvio da finalidade pública.

Portanto, o remanejamento, a transposição e a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, exigem autorização em lei ordinária específica e deverão se restringir aos fatos motivadores das repriorizações das ações governamentais.

b) a forma de operacionalização é similar à prática de abertura de crédito especial?

Na linha de entendimento apresentado na resposta ao primeiro questionamento, entende-se que é similar a forma de operacionalização das técnicas de remanejamento, transposição e transferência à prática de abertura de créditos especiais, tendo em vista que, ainda que os fatos motivadores sejam diferenciados, promovem alterações orçamentárias e devem ser autorizados em leis ordinárias específicas, distintas das leis orçamentárias - PPA, LDO e LOA.

*A abertura de crédito adicional especial é feita mediante decreto do Poder Executivo. Decreto é a forma de que se revestem os atos administrativos individuais ou gerais, com efeitos concretos, emanados do Chefe do Poder Executivo, e que o decreto regulamentar é um ato derivado, vez que não cria direito novo, apenas estabelece normas que permitem explicitar a forma de execução da lei.* <sup>(11)</sup> Logo, pode ser utilizado decreto para regulamentar a execução do remanejamento, transposição e transferência no orçamento.

Posto isso, ao julgar o presente processo e em comungando este Egrégio Tribunal Pleno deste entendimento, sugere-se que determine a atualização da Consolidação de Entendimentos, para fazer constar o verbete da decisão colegiada, como segue:

**Acórdão n.º. /2007. Planejamento. Alteração Orçamentária. Transposição, Remanejamento, Transferência. Crédito adicional especial. Necessidade de autorização legislativa específica.**

**Havendo necessidade de reprogramação por repriorização das ações durante execução do orçamento, o Poder Executivo, sob prévia e específica autorização legislativa, mediante decreto, poderá transpor, remanejar e transferir, total ou parcialmente, as dotações orçamentárias aprovadas na LOA e em seus créditos adicionais.**

**A operacionalização das técnicas de remanejamento, transposição e transferência é similar à prática de abertura de créditos adicionais especiais, tendo em vista que, ainda que os fatos motivadores sejam diferenciados, devem ser autorizados em leis específicas e abertos mediante decreto do Poder Executivo.**

É o parecer que, S.M.J., se submete à apreciação superior.

Cuiabá-MT, 5 de junho de 2007.

Risodalva Beata de Castro  
Secretária-Chefe da Consultoria Técnica

Narda Consuelo Vitória Neiva Silva  
Consultora de Estudos, Normas e Avaliação

Renato Marçal de Mendonça

## Técnico Instrutivo e de Controle

- (1) Processo 7606-6/2007. fls. 05-TC.
- (2) MATO GROSSO – TCE/MT. Artigo 50, Lei complementar nº 269, de 22 de janeiro de 2007. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/> Acesso em: 24 maio 2007.
- (3) KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991, p. 55.
- (4) ANDRADE, Milton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal*. São Paulo: Atlas, 2002, pp. 46-47.
- (5) ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994, pp. 31-32.
- (6) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.
- (7) SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 3. ed. São Paulo:Malheiros, 2007, p. 698.
- (8) FURTADO, José de Ribamar Caldas. *Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos*. Revista do Tribunal de Contas da União. Brasil. Ano 36. nº 106. out/dez, 2005, p. 30.
- (9) MACHADO, JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. *A Lei nº 4.320 comentada*. 30 ed. Rio de Janeiro:IBAM, 2000/2001, p.104.
- (10) MACHADO JR; REIS. op. cit. p. 114.
- (11) DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 216.