

As despesas públicas no orçamento

Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues¹

6.1. Introdução: as diferentes manifestações da despesa pública e sua relação com o orçamento

A despesa pública corresponde a um dos aspectos da atividade financeira do Estado e, quando mediada por normas jurídicas, integra o Direito Financeiro, aqui entendido como regime jurídico dessa atividade².

Segundo clássica lição de Aliomar Baleeiro, a despesa pública pode ser conceituada de duas maneiras. Primeiramente, é possível compreendê-la como “[...] o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa jurídica de direito público para o funcionamento dos serviços públicos”. Ademais, a despesa pública também pode ser vista como “[...] a aplicação de certa quantia em dinheiro por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para

¹ Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Regulação Comercial e Financeira pela London School of Economics and Political Science (LSE). Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Professor do Departamento de Direito do Estado da Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). Procurador do Estado do Paraná.

² Em linhas gerais, a atividade financeira do Estado compreende a obtenção, a gestão e a aplicação de recursos com vistas ao atendimento das necessidades públicas. Quando mediados por normas jurídicas, todos esses aspectos integram o regime jurídico próprio do Direito Financeiro. Em relação aos conceitos e aos aspectos da atividade financeira do Estado e do direito financeiro, cf. CATARINO, João Ricardo. **Finanças públicas e direito financeiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2014. p. 17-27.

a execução de fim a cargo do governo”³. À luz da distinção traçada por Baleeiro, portanto, a despesa pública tem tanto um aspecto global ou agregado quanto um aspecto individual ou concreto⁴.

Vista a partir de seu aspecto global ou agregado, a despesa pública corresponde àquela fixada na lei orçamentária anual e disciplinada em perspectiva macro pelas demais leis de natureza orçamentária (lei de diretrizes orçamentárias e plano plurianual), ao passo que as despesas públicas concretas ou individuais seriam regidas preponderantemente pelas normas de Direito Administrativo, com destaque para as que dispõem sobre licitações, contratos administrativos e congêneres⁵.

Embora a despesa pública concreta ou individual também seja relevante para o direito financeiro, já que toda aplicação de recursos demanda adequação orçamentária e compatibilidade com a LDO e com o PPA (art. 16 da LRF⁶), o presente capítulo tem por objetivo descrever a apresentação da despesa pública no sistema orçamentário, com ênfase nas classificações atualmente adotadas no Brasil.

6.2. A delimitação dos créditos orçamentários pelas classificações da despesa

Segundo a Constituição brasileira, compete à LOA fixar a despesa para o exercício, conforme o seu art. 165, § 8^o. Nesse contexto, a Lei

³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 83.

⁴ No mesmo sentido, cf. GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O direito dos gastos públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015. p. 79.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 83.

⁶ Nessa linha, confira-se também o art. 105 da Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos: “Art. 105. A duração dos contratos regidos por esta Lei será a prevista em edital, e deverão ser observadas, no momento da contratação e a cada exercício financeiro, a disponibilidade de créditos orçamentários, bem como a previsão no plano plurianual, quando ultrapassar 1 (um) exercício financeiro.”, cf. BRASIL. **Lei n. 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/14133.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁷ Excepcionalmente, também compete à LOA autorizar a abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. Desde a edição da EC n. 102/2019, a LOA também pode conter previsões de despesas para exercícios seguintes, com a especificação

Maior veda “o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual”, bem como “a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”⁸, conforme o seu art. 167, incisos I e II.

Em caráter complementar, a LRF esclarece que a geração da despesa deve ser adequada com a LOA, ou seja, deve ser “objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício”⁹, conforme o seu art. 16, § 1º, inciso I.

Os créditos orçamentários ou adicionais, portanto, limitam as despesas públicas no âmbito da LOA. Como Donato Volkers Moutinho apresenta no capítulo 2, crédito orçamentário, em linhas gerais, é a autorização legislativa para a realização de certa despesa, ao passo que dotação é o valor atribuído a cada crédito (isto é, sua dimensão quantitativa).

Em virtude do princípio da discriminação ou especificação, os créditos orçamentários não podem ser globais ou genéricos, salvo exceções previstas explicitamente em lei, caso dos programas especiais de trabalho mencionados no art. 20, parágrafo único, da Lei n. 4.320/1964¹⁰ e da

dos investimentos plurianuais e daqueles em andamento, de acordo com o art. 165, § 14, da Constituição, cf. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁸ BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁹ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁰ “Art. 20. Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projetos de obras e de outras aplicações. Parágrafo único. Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeadas por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.”, cf. BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

reserva de contingência para atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, nos termos do art. 5º, inciso III, alínea “b”, da LRF¹¹.

A relevância do princípio da discriminação ou especificação é clara, na medida em que dá concretude ao planejamento orçamentário e ao controle legislativo implementado pela via do orçamento¹².

Por força do princípio da discriminação ou especificação, as despesas autorizadas pelos créditos orçamentários são individualizadas mediante classificações diversas, que detalham os gastos na LOA a partir de diferentes perspectivas.

O caráter estruturante das classificações orçamentárias – que também devem ser orientadas pelos demais princípios orçamentários (como unidade e universalidade) – é assim ressaltado em manual técnico do Fundo Monetário Internacional:

A classificação orçamentária é um dos pilares fundamentais de um sistema de gestão orçamentária sólido, uma vez que determina a forma como o orçamento é registrado, apresentado e reportado e, como tal, tem um impacto direto na transparência e na coerência do orçamento.

[...]

Um sistema de classificação orçamentária fornece uma estrutura normativa tanto para a tomada de decisões quanto para a prestação de contas. A classificação correta das despesas e receitas é importante para (1) formulação de políticas e análise

¹¹ “Art. 5º 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 – conterá 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: [...] b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.”, cf. BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹² Em sentido semelhante, Gabriel Loretto Lochagin afirma, com base em obra de James Giacomoni, que “o objetivo [do princípio] é inequívoco: que haja condições ideais de fiscalização pelo parlamento, além do fato de que essa especificação inibe que as atividades governamentais se expandam muito além dos créditos detalhadamente aprovados”, cf. LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo**. São Paulo: Blucher, 2016. p. 81.

de desempenho; (2) alocação eficiente de recursos entre os setores; (3) garantir o cumprimento dos recursos orçamentários aprovados pelo Legislativo; e (4) administração diária do orçamento. Uma vez estabelecido em uma base sólida, um esquema de classificação não deve ser substancialmente alterado, a menos que haja fortes razões; uma classificação estável facilita tanto a análise das tendências da política fiscal ao longo do tempo quanto as comparações entre países¹³.

No Brasil, as classificações encontram na Lei n. 4.320/1964 os seus contornos gerais e seu fundamento de validade formal, mas as suas especificidades e seus códigos alfanuméricos são estabelecidos em regulamentos administrativos e manuais editados pelos órgãos competentes do Poder Executivo federal, notadamente a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que integram o Ministério do Planejamento e Orçamento e o Ministério da Fazenda, respectivamente. Diga-se que, desde a sua edição, a Lei n. 4.320/1964 já previa em seu art. 113 a possibilidade de alteração dos anexos da lei por meio de atos administrativos do extinto Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda¹⁴.

Por óbvio, considerada a forma federativa de Estado adotada no Brasil e o disposto no art. 24, incisos I e II, da CRFB/1988, os entes subnacionais poderão fazer uso de sua competência suplementar em matéria de orçamento e direito financeiro para o fim de adotar suas próprias classificações orçamentárias, respeitadas aquelas impostas por normas gerais¹⁵.

¹³ Tradução livre do original, cf. INTERNATIONAL MONETARY FUND. Fiscal Affairs Department. **Budget classification**. Washington: International Monetary Fund, 2009, 21 p. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Budget-Classification-23470>. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁴ Confira-se o teor do dispositivo legal: “Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei.”, cf. BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁵ No mesmo sentido, cf. GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 257.

Vale ressaltar que, atualmente, o conceito de normas gerais de Direito Financeiro ganha expansão significativa a partir do art. 163-A da Constituição, incluído pela EC n. 108, de 26 de agosto de 2020, complementado em sede infraconstitucional pelos arts. 48-A e 50, § 2º, da LRF:

Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

Art. 48. [...] § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

[...]

Art. 50. [...] § 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67¹⁶.

Desse modo, os regulamentos administrativos editados pela STN (isoladamente ou em conjunto com a SOF) passam a ser de observância obrigatória por parte dos entes subnacionais, inclusive em matéria de classificação orçamentária. O Supremo Tribunal Federal conferiu respaldo a essa leitura em julgado recente, proferido na ADPF 763, no qual afirmou que o “Poder Legislativo da União exerceu legítima atuação legiferante no sentido da deslegalização da matéria atinente às normas gerais de contabilidade pública”¹⁷, o que inclui a padronização das informações orçamentárias¹⁸.

¹⁶ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 763 Distrito Federal. Relator: Ministro André Mendonça, Plenário. Brasília, 3 de novembro de 2022. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília,

Ainda assim, há espaço para inovações em âmbito subnacional. Por exemplo, embora um estado da federação não possa suprimir a classificação funcional-programática da despesa, poderá adotar, em ato próprio, sua estrutura de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações previstos no regulamento federal (art. 3º da Portaria SOF/SETO/ME n. 42, de 14 de abril de 1999 e MCASP). Poderá, inclusive, não adotar a classificação por subtítulo, que identifica a localização física da ação orçamentária na União e está prevista apenas na LDO, não nas normas gerais de contabilidade pública.

6.3. Estrutura atual da programação orçamentária da despesa na União

Atualmente, o orçamento público no âmbito da União organiza-se em programas de trabalho, que incluem informações qualitativas e quantitativas.

As informações qualitativas abrangem as seguintes classificações: por esfera (identifica o suborçamento em que se dá a despesa), institucional (indica a quem compete realizar o gasto), funcional (revela a área de despesa da ação governamental), estrutura programática (revela o que se quer alcançar com a implementação da Política Pública), além das informações principais da ação orçamentária (identificando a finalidade do gasto)¹⁹.

As informações quantitativas incluem uma dimensão física (quantidade de bens e serviços a serem entregues) e uma dimensão financeira (montante necessário para o desenvolvimento da ação orçamentária). Esta última compreende as classificações quanto à natureza da despesa, o Identificador de uso (IDUSO, que informa se os recursos são destinados para contrapartida), a fonte de recursos (estabelece a vinculação

18 nov. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=764384256>. Acesso em: 2 out. 2023.

¹⁸ Em sentido crítico, cf. RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Direito e contabilidade pública no Brasil**: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS). 2022, 248 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

¹⁹ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 38-39.

entre a origem e o destino dos recursos), o Identificador de doação e de operação de crédito (IDOC, informa a que operação de crédito ou doação os recursos se relacionam), o Identificador de resultado primário (revela qual o efeito da despesa sobre o resultado primário da União), além da dotação propriamente (indica o montante alocado)²⁰.

O Quadro 4 a seguir, extraído do Manual Técnico do Orçamento (MTO) para 2024, ilustra a classificação de uma despesa específica à luz da codificação hoje adotada na esfera federal:

Quadro 4 – Exemplo de classificação de despesa pública

CÓDIGO COMPLETO*		10.	39.	252.	26.	782.	2075.	7M64.	0043.	9999.	0.	100.	4490.	2
Q U A L I T A T I V A	Esfera: Orçamento Fiscal	10												
	Orgão: Ministério da Infraestrutura		39											
	CLASSIFICAÇÃO INSTITUCIONAL													
	Unidade Orçamentária: Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes - DNIT			252										
	CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL													
	Função: Transporte				26									
	Subfunção: Transporte Rodoviário					782								
CLASSIFICAÇÃO PROGRAMÁTICA														
PROGRAMA: Transporte Terrestre						2075								
ACÇÃO: Construção de Trecho Rodoviário								7M32						
SUBTÍTULO: Paraíba									0043					
IDOC: Outros recursos										9999				
IDUSO: Recursos não destinados à contrapartida											0			
Fonte de Recursos: Recursos do Tesouro - Exercício Corrente (1) Recursos Ordinários (00)												100		
Natureza da Despesa: Categoria Econômica: Despesas de Capital (4); Grupo de Natureza: Investimentos (4); Modalidade de Aplicação: Aplicação Direta (90)													4490	
Identificador de Resultado Primário: Primária Discricionária														2

Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 37.

A seguir, o texto passa a tratar das classificações da despesa mais relevantes, quais sejam: a institucional, a econômica, a funcional e a por programas.

6.3.1. A classificação institucional da despesa orçamentária

A classificação institucional (ou administrativa) reflete a estrutura de alocação das dotações orçamentárias, ou seja, busca esclarecer a quem

²⁰ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 39-40.

foi atribuído certo montante para realização de determinada despesa. A classificação institucional está estruturada em dois níveis hierárquicos: os órgãos orçamentários e as unidades orçamentárias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações²¹, em consonância com o art. 14 da Lei n. 4.320/1964.

Cumprir frisar que os órgãos e as unidades orçamentárias não correspondem necessariamente a órgãos da Administração Pública²². Em relação ao Poder Executivo, por exemplo, as dotações para pagamento de despesas decorrentes de sentenças judiciais serão alocadas na unidade orçamentária “Encargos Financeiros da União – Pagamento de Sentenças Judiciais” (código 71103), inserida em “Encargos Financeiros da União” (código 71), salvo as que forem destinadas ao pagamento dos precatórios de responsabilidade do Fundo do Regime Geral de Previdência Social, do Fundo Nacional de Assistência Social, dos Ministérios da Saúde e da Educação, que poderão ser alocadas nas respectivas unidades orçamentárias, conforme o art. 32, § 4º, da LDO da União de 2023²³.

Quanto à dívida pública, o sistema orçamentário vigente prevê o órgão orçamentário “Dívida Pública Federal” (75) e a unidade orçamentária “Recursos sob Supervisão do Ministério da Fazenda” (75101)²⁴.

A título exemplificativo, destacam-se abaixo dois órgãos orçamentários e algumas de suas respectivas unidades orçamentárias, incluindo a estrutura de código em cinco dígitos, dos quais os dois primeiros correspondem ao órgão orçamentário e os três últimos, à unidade orçamentária²⁵:

²¹ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 77.

²² BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 78.

²³ BRASIL. **Lei n. 14.436, de 9 de agosto de 2022**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2023 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2022/lei/114436.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 234.

²⁵ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível

- **Órgão orçamentário:** 26000 Ministério da Educação (MEC)
- **Exemplos de unidades orçamentárias:**
 - 26101 Ministério da Educação – Administração Direta (MEC/AdmD);
 - 26246 Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
- **Órgão orçamentário:** 71000 Encargos Financeiros da União (EFU)
- **Exemplos de unidades orçamentárias:**
 - 71906 Fundo Especial de Financiamento de Campanhas (FEFC)
 - 71103 Encargos Financeiros da União – Pagamento de Sentenças Judiciais (EFU-PSJ)

O art. 14, parágrafo único, da Lei n. 4.320/1964 também faz uso da expressão “unidade administrativa”, que poderá, em caráter excepcional, executar despesas autorizadas em créditos e dotações alocadas em unidades orçamentárias que lhes são hierarquicamente superiores.

É importante salientar que apenas os órgãos orçamentários e as Unidades Orçamentárias (UO) são refletidas na classificação institucional explicitada na lei orçamentária anual. As unidades administrativas nem sequer aparecem na lei orçamentária anual, mas podem se tornar Unidades Gestoras (UG) na fase de execução do orçamento por meio das descentralizações orçamentárias.

Tais descentralizações podem ser categorizadas como internas ou externas. As descentralizações internas (ou provisões) envolvem UG de um mesmo órgão, ao passo que as externas (também conhecidas como destaques) ocorrem entre UG de órgãos ou entidades de estrutura diferente. Em qualquer caso, não se modificam a programação ou o valor de suas dotações orçamentárias (créditos adicionais), tampouco a classificação institucional (unidade orçamentária detentora do crédito orçamentário aprovado na lei orçamentária ou em créditos adicionais)²⁶. Nesse sentido, Giacomoni ensina que “fica claro que repartir o orçamento da UO entre UG não modifica a programação e os valores

em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 218-233.

²⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN,

consignados na LOA”, de modo que “a soma das despesas programadas e realizadas pelas UG não poderá ultrapassar o montante autorizado para a UO”²⁷.

Na esfera federal, as descentralizações externas são efetuadas mediante termos de execução descentralizada, nos termos do Decreto n. 10.426, de 16 de julho 2020²⁸.

Historicamente, a expressão unidade gestora parece ter surgido no contexto de criação e regulamentação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), o pioneiro sistema informatizado de execução orçamentária e financeira da esfera federal, desenvolvido nos anos de 1980 na esteira da reorganização financeira do Estado. Tanto é assim que o Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a administração financeira e orçamentária da União até os dias de hoje, contém uma série de disposições relativas às unidades gestoras (e.g. arts. 10, 20, 26 e 43)²⁹.

Embora tenha sua origem ligada à regulamentação do SIAFI federal e não esteja prevista na Lei n. 4.320/1964 para fins de classificação institucional, a expressão unidade gestora está prevista em norma geral da LRF para fins de transparência na gestão fiscal, ainda que não seja definida por tal diploma, consoante o art. 48-A, inciso I:

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, **os entes da Federação** disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:

– **quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no**

2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 108.

²⁷ GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 258.

²⁸ BRASIL. **Decreto n. 10.426, de 16 de julho de 2020**. Dispõe sobre a descentralização de créditos entre órgãos e entidades da administração pública federal integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, por meio da celebração de termo de execução descentralizada. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2019-2022/2020/Decreto/D10426.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

²⁹ Cf. BRASIL. **Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado³⁰;

Às UG são atribuídos códigos próprios no âmbito do SIAFI, não se confundindo com aqueles dos órgãos dos órgãos orçamentários e das unidades orçamentárias.

Por fim, um ponto importante a destacar é que o titular de unidade administrativa responsável por executar recursos orçamentários e financeiros por descentralização orçamentária (ou seja, titular de UA tornada UG) passa a atuar como ordenador de despesas por delegação, sujeitando-se ao dever geral de prestação de contas³¹, embora nos limites dos atos praticados e das responsabilidades legalmente assumidas, sem prejuízo de eventual culpa *in vigilando* ou *in eligendo* por parte do ordenador de despesas titular³².

6.3.2. Classificação econômica da despesa

Classificação econômica é a que distingue as despesas públicas quanto aos seus efeitos sobre a economia. Tal classificação popularizou-se no Brasil ainda nos anos de 1950, durante o pós-guerra, especialmente em razão do esforço empreendido pela Organização das Nações

³⁰ BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 out. 2023 (grifos nossos).

³¹ Nessa linha, cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Glossário de termos**. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=-GLOSSARIOPUBLIC:3:::P3 ID ASSUNTO:1>. Acesso em: 2 out. 2023.

³² Segundo o TCU, “a autoridade delegante pode ser responsabilizada sempre que verificada: a) a fiscalização deficiente dos atos delegados, pela lesividade, materialidade, abrangência e caráter reiterado das falhas e pelo conhecimento efetivo ou potencial dos atos irregulares praticados (*culpa in vigilando*); ou b) a má escolha do agente delegado, comprovada circunstancialmente em cada situação analisada (*culpa in eligendo*)”, cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n. 8.799/2019-Primeira Câmara**. Recurso de Reconsideração em Tomada de Contas Especial. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Primeira Câmara, Brasília, 3 de setembro de 2019. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/pesquisa/acordao-completo>. Acesso em: 2 out. 2023.

Unidas (ONU), que divulgava manuais e recomendações³³ de viés keynesianista com o propósito de subsidiar a contabilidade econômica nacional, que busca retratar o comportamento da economia no plano macroeconômico³⁴.

Nessa perspectiva, vale ressaltar que um dos dados mais importantes que a contabilidade nacional pode fornecer sobre a situação da economia é o referente ao PIB, que contempla em seus cálculos a participação do governo, inclusive pela vertente dos gastos públicos³⁵. Sob esse prisma, portanto, uma das finalidades mais relevantes da classificação econômica é situar a participação governamental na construção da riqueza nacional³⁶.

Paralelamente, a classificação econômica foi apropriada pela contabilidade orçamentária para propósitos administrativos ou gerenciais, somando-se às demais classificações que orientam as despesas fixadas pelo orçamento público.

6.3.2.1. *Classificação econômica da despesa na Lei n. 4.320/1964*

A Lei n. 4.320/1964 prevê a classificação econômica para a despesa pública, separando-a em duas categorias: despesas correntes e despesas de capital. Doutrinariamente, Caldas Furtado assim conceitua as referidas categorias:

Despesas Correntes são aquelas que não provocam aumento no patrimônio público, mas concorrem para a sua conservação.

³³ Cf. NACIONES UNIDAS. **Manual para la clasificación de las transacciones del gobierno según su carácter económico y su función**. Nueva York: Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, 1958; e ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). **Estrutura do orçamento e classificação das contas públicas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1959.

³⁴ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2022 [2021]. p. 92-93.

³⁵ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Sistema de contas nacionais: Brasil 2020**. Notas técnicas. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=publicacoes>. Acesso em: 2 out. 2023.

³⁶ José Mauricio Conti, sintetizando o propósito da classificação econômica, leciona que tal classificação “[...] permite vislumbrar informações úteis do ponto de vista macroeconômico, evidenciando os efeitos das despesas públicas sobre a economia e sobre o produto nacional”, cf. CONTI, José Mauricio. **A autonomia financeira do Poder Judiciário**. 2. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 70.

São consideradas despesas operacionais porque se destinam à manutenção dos serviços públicos já em atividade, quer sejam executados diretamente pelo ente público ao qual pertencem os recursos, quer sejam realizados por outras entidades de direito público ou privado, mediante transferências de recursos.
[...]

Despesas de Capital são aquelas que provocam aumento no patrimônio público; são despesas direcionadas para a implantação ou expansão de serviços públicos, quer sejam executados diretamente pelo ente público ao qual pertencem os recursos, quer sejam realizados por outras entidades de direito público ou privado, mediante transferências de recursos³⁷.

Segundo o Manual técnico do orçamento federal para 2024, despesas de capital são “[...] as que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”, ao passo que despesas correntes são as que “[...] não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”³⁸. Desse modo, segundo Kleber Zanchim, “[...] o critério econômico da classificação é, pois, a introdução de um ativo no patrimônio do setor público”³⁹.

À luz do art. 12 da Lei n. 4.320/1964, a cada categoria econômica correspondem subcategorias, nos seguintes termos:

DESPESAS CORRENTES

- **Despesas de custeio** (art. 12, § 1º): dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.
- **Transferências correntes** (art. 12, § 2º): dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções

³⁷ FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito financeiro**. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021. p. 183-184.

³⁸ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 218-233.

³⁹ ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. In: CONTI, José Mauricio (Coord). **Orçamentos públicos**: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 78.

destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

DESPESAS DE CAPITAL

- **Investimentos** (art. 12, § 4º): dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.
- **Inversões financeiras** (art. 12, § 5º, incisos I, II e III): dotações destinadas a: aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização (inciso I); aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital (inciso II); constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros (inciso III).
- **Transferências de capital** (art. 12, § 6º): dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

De acordo com o regime da Lei n. 4.320/1964, as categorias econômicas e suas subcategorias são associadas a elementos, que discriminam os objetos dos gastos, em consonância com o princípio da especificação. Segundo o art. 15 da Lei n. 4.320/1964, “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”⁴⁰. Em âmbito infralegal, o art. 3º, § 3º, da

⁴⁰ BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União,

Portaria Conjunta STN/SOF n. 163, de 4 de maio de 2001 conceitua o elemento da despesa da seguinte maneira:

Art. 3º. [...] § 3º. O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins⁴¹.

A discriminação da despesa por elementos corresponde ao que nos Estados Unidos se convencionou chamar de “*line-item budget*” (orçamento “por linhas”), cuja adoção, nas palavras de Giacomoni, “foi vista como um grande aperfeiçoamento por permitir controle rigoroso sobre as despesas e, também, por diminuir o poder dos funcionários responsáveis na gestão dos recursos”⁴². Por outro lado, José Mauricio Conti, com base em José Afonso da Silva⁴³, ensina que essa classificação, ligada à ideia de orçamento tradicional, não permite a aferição da eficiência do gasto por enfatizar somente os *inputs* (isto é, os insumos ou itens de gasto), descurando de sua correlação com os *outputs* (bens e serviços produzidos)⁴⁴.

Os elementos originalmente previstos na Lei n. 4.320/1964 são listados por extenso no art. 13 abaixo de cada subcategoria econômica

dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal (SOF). **Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴² A lição do autor pátrio é baseada no depoimento de Jesse Burkhead, cf. BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971. p. 167; e GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 170.

⁴³ SILVA, José Afonso. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

⁴⁴ CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 88.

e devem ser identificados por números de código decimal, consoante o disposto no seu § 1º do art. 8º. Esse dispositivo, por sua vez, faz remissão ao Anexo n. 4 do referido diploma legal, que conteria a discriminação dos itens da despesa por elementos. Atualmente, essa lista está prevista no Anexo II da Portaria Conjunta STN/SOF n. 163/2001⁴⁵, e consta dos manuais editados pela STN⁴⁶ e pela SOF⁴⁷.

6.3.2.2. *Classificação quanto à natureza da despesa*

Desde o exercício de 2002, as classificações da despesa por categorias econômicas e por elementos integram a classificação por natureza da despesa, que é norteadada pela Portaria Conjunta STN/SOF n. 163/2001, a qual “dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios”⁴⁸.

Segundo esse regulamento, a estrutura da natureza da despesa é representada por um código de 8 algarismos, que agrega informações sobre a categoria econômica da despesa (1º dígito), o grupo de natureza da despesa (2º dígito), a modalidade de aplicação (3º e 4º dígitos), o elemento da despesa (5º e 6º dígitos) e, facultativamente, o desdobra-

⁴⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal (SOF). **Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁴⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 89-91.

⁴⁷ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 89-94.

⁴⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal (SOF). **Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/legislacao-sobre-orcamento/portariainterm1632001.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

mento do elemento ou subelemento (7º e 8º dígitos). O quadro abaixo sintetiza a classificação da despesa por sua natureza e conceitua cada um de seus componentes:

Quadro 5 – Exemplo de classificação de despesa pública			
Posição	Informação	Especificação da informação	Conteúdo da informação
1º dígito	Categoria econômica	3 – Despesa corrente 4 – Despesa de capital	Informa se a despesa contribui diretamente ou não para a formação ou aquisição de um bem de capital.
2º dígito	Grupo de natureza da despesa (GND)	1 – Pessoal e Encargos Sociais 2 – Juros e Encargos da Dívida 3 – Outras Despesas Correntes 4 – Investimentos 5 – Inversões financeiras 6 – Amortização da Dívida 9 – Reserva de Contingência	Agregador de elemento de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto.
3º e 4º dígitos	Modalidade de aplicação	Exemplos de códigos: 20 – Transferências à União 30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal 31 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal – Fundo a Fundo 40 – Transferências a Municípios 41 – Transferências a Municípios – Fundo a Fundo 90 – Aplicações Diretas	Indica se os recursos serão aplicados mediante transferência financeira, inclusive a decorrente de descentralização orçamentária para outros níveis de Governo, seus órgãos ou entidades, ou diretamente para entidades privadas sem fins lucrativos e outras instituições; ou, então, diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário, ou por outro órgão ou entidade no âmbito do mesmo nível de Governo.
5º e 6º dígitos	Elemento da despesa	Exemplos: 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil 30 – Material de consumo 35 – Serviços de consultoria 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica 43 – Subvenções Sociais 51 – Obras e Instalações 52 – Equipamentos e Material Permanente 91 – Sentenças judiciais	Identifica o objeto do gasto.

Quadro 5 – Exemplo de classificação de despesa pública			
Posição	Informação	Especificação da informação	Conteúdo da informação
7º e 8º dígitos	Subelemento da despesa	Exemplos: 04 – Consultoria em tecnologia da informação e comunicação (desdobramento do elemento 35 – Serviços de consultoria) 17 – Material de TIC (consumo) (desdobramento do elemento 30 – Material de consumo)	Identifica um desdobramento do elemento (objeto do gasto).

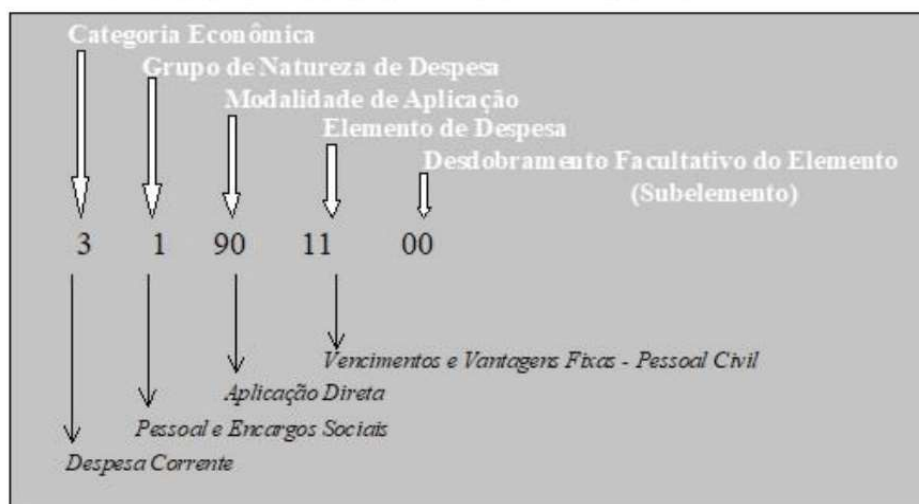
Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 89-94.

A Figura 1, abaixo, oferece um exemplo de despesa classificada por sua natureza.

Figura 1 – Exemplo de classificação de despesa por natureza

1º	2º	3º	4º	5º	6º	7º	8º
Categoria Econômica	Grupo de Natureza da Despesa	Modalidade de Aplicação	Elemento de Despesa	Subelemento			

Exemplo: código “3.1.90.11.00”, segundo o esquema abaixo:



Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 80.

No caso da dívida pública, cumpre traçar as devidas distinções. A amortização da dívida consiste em despesa de capital, ao passo que o pagamento de juros corresponde a despesa corrente⁴⁹.

6.3.3. *Classificação funcional*

A classificação funcional tem por objetivo revelar as áreas em que as despesas públicas são realizadas. Está ligada ao dito orçamento funcional, que, historicamente, representou o primeiro passo na superação do orçamento tradicional ou clássico ao situar as despesas nas grandes funções do Estado, indicado o destino dos gastos públicos⁵⁰. Trata-se de uma classificação independente da programática, ainda que esta última também possua um aspecto finalístico e apresente pontos de contato com a classificação funcional⁵¹. A classificação funcional, no Brasil, é regida principalmente pela Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999.

O código da classificação funcional é composto de 5 dígitos, dos quais os 2 primeiros indicam a **função** (“maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público e deve estar relacionada à missão institucional do órgão de atuação”), ao passo que os 3 últimos correspondem à **subfunção** (“área da despesa na qual a ação será executada”⁵²).

A função, a bem da verdade, deve corresponder à competência institucional do órgão. A subfunção representa “um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar a natureza da atuação governamental”. Quando o órgão possua mais de uma função típica, a função escolhida deve ser aquela mais relacionada à ação orçamentária,

⁴⁹ Vide lista no MTO, cf. BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 238-262.

⁵⁰ Em sentido semelhante, cf. CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 89.

⁵¹ A independência da classificação funcional é ressaltada no MTO, cf. BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 40.

⁵² Cf. BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 40.

classificador de natureza programática⁵³. O Quadro 6, abaixo, apresenta um exemplo de despesa com a classificação funcional:

Quadro 6 – Exemplo de classificação funcional de despesa

ÓRGÃO:	36000 - Ministério da Saúde
AÇÃO:	8755 - Aperfeiçoamento, avaliação e desenvolvimento de ações e serviços especializados em cardiologia (INC)
SUBFUNÇÃO:	302 - Assistência hospitalar e ambulatorial
FUNÇÃO:	10 - Saúde

Fonte: Elaboração própria.

Atualmente, a Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999 admite a chamada “matricialidade”, isto é, a combinação de “subfunções a funções diferentes daquelas a elas diretamente relacionadas”⁵⁴, como exemplifica o Quadro 7, abaixo.

Quadro 7 – Exemplo de classificação funcional de despesa

ÓRGÃO:	01000 - Câmara dos Deputados
AÇÃO:	2010 - Assistência pré-escolar aos dependentes dos servidores e empregados
SUBFUNÇÃO:	365 - Educação infantil
FUNÇÃO:	01 - Legislativa

Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

Função que merece destaque especial é a 28 - Encargos especiais, uma agregação neutra que abrange “despesas que não podem ser associadas a um bem ou serviço a ser gerado no processo produtivo corrente, tais como dívidas, ressarcimentos, indenizações e outras

⁵³ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 41.

⁵⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO):** 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 41.

afins”⁵⁵. A função Encargos especiais é tipificada em 7 subfunções (841 - Refinanciamento da dívida interna, 842 - Refinanciamento da dívida externa, 843 - Serviço da dívida interna, 844 - Serviço da dívida externa, 845 - Outras transferências, 846 - Outros encargos especiais, 847 - Transferências para a educação básica). As despesas decorrentes de sentenças judiciais amoldam-se à subfunção 846⁵⁶.

Recentemente, as despesas executadas no âmbito dos orçamentos fiscal e da seguridade social passaram a ser classificadas também de acordo com a classificação das funções de governo (COFOG, *Classification of Functions of Government*), um tipo de classificação funcional desenvolvido pela OCDE, conforme o Manual de estatísticas de finanças públicas 2014 do Fundo Monetário Internacional (FMI)⁵⁷. Segundo o MTO, a adoção da COFOG amplia a transparência e a comparabilidade dos gastos nacionais com os de outras nações⁵⁸.

6.3.4. Classificação programática

A classificação programática, também regida pela Portaria SOF/ SETO/ME n. 42/1999, tem por escopo concretizar o chamado orçamento-programa, assim definido por José Mauricio Conti:

Do exposto, pode-se inferir que o conceito de orçamento-programa corresponde a uma técnica de orçamentação que se constitui em um instrumento por meio do qual o planejamento governamental se materializa em dotações orçamentárias precisas e específicas, na forma de programas,

⁵⁵ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 41.

⁵⁶ Cf. BRASIL. Ministério do Planejamento. Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). Disponível em: <http://www1.siop.planejamento.gov.br/acessopublico/?pp=acessopublico&ex=0&fp=inicio>. Acesso em: 16 set. 2023.

⁵⁷ INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Government Finance Statistics Manual 2014**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2014, 446 p. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/2014/gfsfinal.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁵⁸ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 42.

que definem atividades e projetos com resultados e metas, de modo a vincular as referidas dotações ao atingimento dos objetivos fixados no plano⁵⁹.

A classificação programática une os programas previstos no plano plurianual às ações orçamentárias previstas na LOA.

O art. 2º, inciso I, da Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999 define programa como “o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual”⁶⁰. Sob a égide do PPA 2024–2027, programas correspondem ao “conjunto coordenado de ações governamentais financiadas por recursos orçamentários e não orçamentários visando à concretização do objetivo”⁶¹.

Os programas podem ser finalísticos (que buscam a concretização de um objetivo) ou de gestão (que retratam as despesas de manutenção da estrutura administrativa, especialmente as de pessoal e de custeio)⁶².

Há também os programas identificados como “Operações especiais”, que não integram o PPA e geralmente contemplam ações do tipo “Operação especial” (vide abaixo). A recíproca não é verdadeira: uma ação caracterizada como “Operação especial” pode ser associada a um programa finalístico, se for relevante para o alcance de seus objetivos⁶³.

O orçamento prevê o programa 0901 – Operações especiais: cumprimento de sentenças judiciais. Os demais programas intitulados

⁵⁹ CONTI, José Mauricio. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 90–91.

⁶⁰ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria SOF/SETO/ME n. 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/portaria-sof/me-n-2.520-de-21-de-marco-de-2022-387374808>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁶¹ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

⁶² BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

⁶³ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO): 2024**. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 43.

“Operações especiais” relacionam-se à dívida pública e a transferências diversas. São eles: 0902 - Operações especiais: financiamentos com retorno, 0903 - Operações especiais: transferências constitucionais e as decorrentes de legislação específica, 0904 - Operações especiais: outras transferências, 0905 - Operações especiais: serviço da dívida interna (juros e amortizações), 0906 - Operações especiais: serviço da dívida externa (juros e amortizações), 0907 - Operações especiais: refinanciamento da dívida interna, 0908 - Operações especiais: refinanciamento da dívida externa, 0909 - Operações especiais: outros encargos especiais, 0910 - Operações especiais: gestão da participação em organismos e entidades nacionais e internacionais, 0911 - Operações especiais: remuneração de agentes financeiros, 0913 - Operações especiais: integralização de cotas em organismos financeiros internacionais.

A ação orçamentária, por seu turno, é assim conceituada pelo MTO:

A ação orçamentária é o principal classificador do orçamento público federal. Entende-se que cada ação deve representar um conjunto de operações das quais resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa. Incluem-se também no conceito de ação as transferências obrigatórias ou voluntárias a outros entes da Federação e a pessoas físicas e jurídicas, na forma de subsídios, subvenções, auxílios, contribuições, entre outros, os financiamentos e as reservas de contingência⁶⁴.

As ações podem ser classificadas como atividades, projetos ou operações especiais. As respectivas definições constam do art. 2º, incisos II, III e IV, da Portaria SOF/SETO/ME n. 42/1999. Confira-se:

Art. 2º Para os efeitos da presente Portaria, entendem-se por:
I - Programa, o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;

⁶⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Manual técnico do orçamento (MTO)**: 2024. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2024>. Acesso em: 2 out. 2023. p. 44.

II - 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;

III - 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; e

IV - Operações Especiais, as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços⁶⁵.

Quanto às ações classificadas como operações especiais, destacam-se a ação “0005 - Sentenças judiciais transitadas em julgado (precatórios)” e a ação “0625 - Sentenças judiciais transitadas em julgado de pequeno valor” (ambas relacionadas ao programa 0901).

A classificação programática, na União, inclui ainda um classificador correspondente ao subtítulo, a informar a localização física das ações, bem como a indicação da metafísica, vale dizer, a “quantidade de produto a ser ofertado por ação, de forma regionalizada, se for o caso, num determinado período e instituída para cada ano”. Segundo o MCASP, “as metas físicas são indicadas em nível de subtítulo e agregadas segundo os respectivos projetos, atividades ou operações especiais”⁶⁶.

Destacam-se, no Quadro 8, abaixo, exemplos de programas e algumas de suas respectivas ações discriminadas por órgãos orçamentários:

⁶⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento. Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria SOF/SETO/ME n. 42, de 14 de abril de 1999**. Disponível em: <https://in.gov.br/web/dou/-/portaria-sof/me-n-2.520-de-21-de-marco-de-2022-387374808>. Acesso em: 2 out. 2023.

⁶⁶ Para ambas as passagens, cf. BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: STN, 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 2 out. 2023. p. 81.

Quadro 8 – Exemplos de programas e ações, por órgão orçamentário	
Exemplo 1	
ÓRGÃO:	03000 – Tribunal de Contas da União
PROGRAMA:	0034 – Programa de Gestão e Manutenção do Poder Legislativo
AÇÃO:	0181 – Aposentadorias e pensões civis da União (operação especial) 219I – Publicidade Institucional e de Utilidade Pública (atividade)
Exemplo 2	
ÓRGÃO:	58000 – Ministério da Pesca e Aquicultura
PROGRAMA:	1031 – Agropecuária Sustentável
AÇÃO:	0080 – Subvenção Econômica ao Preço do Óleo Diesel de Embarcações Pesqueiras (Lei nº 9.445, de 1997) (operação especial) 20Y0 – Desenvolvimento da Aquicultura (atividade)

Fonte: BRASIL. Ministério do Planejamento. Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). Disponível em: <http://www1.siop.planejamento.gov.br/acessopublico/?pp=acessopublico&ex=0&fp=inicio>. Acesso em: 2 out. 2023.

6.4. Conclusões

A LOA veicula autorizações de gastos por meio de créditos orçamentários, que devem ser especificados de maneira adequada em suas diversas facetas, de modo que sejam viabilizados tanto o gerenciamento dos gastos públicos quanto o exercício dos controles parlamentar, técnico e social. Nesse contexto, revelam-se fundamentais as chamadas classificações da despesa pública, que delimitam os gastos em termos qualitativos e quantitativos.

Ao longo deste capítulo, foram descritas as mais importantes classificações da despesa (institucional, econômica, funcional e programática), ilustradas com exemplos relevantes e seus respectivos códigos alfanuméricos, conforme os regulamentos e os manuais editados pela STN e pela SOF.