

Protocolo nº 24.880.983-3  
Despacho nº 1545/2025 – PGE

- I. Aprovo o Parecer de fls. 41/69a, subscrito por Adnilton José Caetano, Procurador-Chefe da Procuradoria Consultiva de Concessões, Convênios e Parcerias e Obras e Serviços de Engenharia – PCP/PGE, e Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues, Procurador do Estado, assim ementado:

**“Direito Financeiro e Administrativo. Contrato de Gestão celebrado com Serviços Sociais Autônomos. Classificação orçamentária das despesas com transferências. Possibilidade de execução de despesas de capital no âmbito do Contrato de Gestão. Segregação das despesas por sua natureza. Princípios da sinceridade, da transparência e da representação fidedigna das contas públicas. Viabilidade jurídica.”**

(parecer na íntegra no seguinte link:  
<http://www.pge.pr.gov.br/Pagina/Pareceres-Juridicos>).

- II. Publique-se o presente Despacho.
- III. Encaminhe-se à Atos Normativos – DG/ATOS, para publicação. Em seguida, encaminhe-se à Diretoria-Geral para ciência. Posteriormente, remeta-se à Coordenadoria de Estudos Jurídicos – CEJ, para catalogação e divulgação.
- IV. Na sequência, restitua-se à Secretaria de Estado da Fazenda - SEFA.

Curitiba, *data e assinatura digital*.

**Luciano Borges dos Santos**  
Procurador-Geral do Estado

## PARECER nº 002/2025 - PGE

**Ementa:** Direito Financeiro e Administrativo. Contrato de Gestão celebrado com Serviços Sociais Autônomos. Classificação orçamentária das despesas com transferências. Possibilidade de execução de despesas de capital no âmbito do Contrato de Gestão. Segregação das despesas por sua natureza. Princípios da sinceridade, da transparência e da representação fidedigna das contas públicas. Viabilidade jurídica.

### I. RELATÓRIO

Trata-se de consulta encaminhada pela Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA), por meio do Ofício nº 208/2025-DOE/SEFA (mov. 2) e ratificada pelo Despacho nº 1818/2025-SEFA (mov. 3), buscando manifestação jurídica acerca do enquadramento jurídico, orçamentário e contábil das despesas oriundas de Contratos de Gestão (CG) firmados com Serviços Sociais Autônomos (SSA), especificamente com a entidade Paraná Projetos, constituída sob a forma de serviço social autônomo, autorizada pela Lei n.º 12.215/1998.

A Diretoria de Orçamento Estadual (DOE) aponta que, no Paraná, a prática administrativa consolidada é classificar a totalidade desses dispêndios na Categoria Econômica de "Despesas Correntes", utilizando o Elemento de Despesa 85 – Contrato de Gestão.

Contudo, a DOE/SEFA destaca que o Paraná Projetos executa ações de natureza inequívoca de investimento, como elaboração de projetos de engenharia, requalificação de espaços públicos e aquisição de imóveis. A classificação integral como despesa corrente gera uma inconsistência entre a formalidade contábil e a realidade material, subestimando o investimento público.

Os questionamentos submetidos a esta Procuradoria Consultiva de Concessões, Convênios e Parcerias/PGE são os seguintes:

1. O Contrato de Gestão constitui o instrumento jurídico idôneo para a execução de atividades finalísticas que resultem em despesas de

capital (investimentos e obras públicas) ou existiriam instrumentos mais adequados, como o Termo de Colaboração ou o Termo de Fomento, que permitiriam uma segregação mais clara e segura das despesas?

2. Admite-se, à luz da legislação de finanças públicas, que no âmbito de um mesmo Contrato de Gestão as despesas sejam segregadas e classificadas segundo sua natureza econômica (corrente ou de capital), em conformidade com o objeto e a finalidade de cada ação prevista no Plano de Trabalho?

3. Caso a segregação seja possível, seria juridicamente viável prever, no próprio Contrato de Gestão ou em seus aditivos, cláusula que autorize a execução de despesas de capital mediante um instrumento específico (como um Termo de Execução anexo), garantindo a correta classificação orçamentária e o subsequente registro patrimonial dos bens ou direitos gerados?

É, em síntese, o relatório.

## II. FUNDAMENTAÇÃO

### II.I PRELIMINAR – DO CARÁTER OPINATIVO DA MANIFESTAÇÃO

Ressalta-se que a atuação da Procuradoria-Geral do Estado se restringe à verificação dos aspectos de legalidade e da conformidade formal do processo administrativo. A análise não comporta avaliação técnica ou juízo de valor acerca dos critérios de discricionariedade que justificaram as decisões administrativas.

A análise da PGE não comporta avaliação técnica ou juízo de valor acerca dos critérios de discricionariedade que justificaram a deflagração do processo ou decisões administrativas nele proferidas. A verificação da efetividade da vantajosidade econômica e a adequação das escolhas técnicas são atribuições exclusivas da autoridade técnica e do ordenador de despesas das entidades envolvidas no instrumento que estabelece as relações jurídicas objeto da consulta.

Assim, esta manifestação tem caráter meramente opinativo e não vinculante ou obrigatório, devendo a autoridade competente ratificar o entendimento,

se o considerar pertinente, para subsidiar a adoção de um procedimento uniforme e juridicamente seguro.

## II.II FUNDAMENTAÇÃO E ANÁLISE JURÍDICA

### II.II.1. Despesa pública e classificação orçamentária: considerações gerais<sup>1</sup>

A despesa pública, segundo clássica lição de Aliomar Baleeiro, pode ser considerada em dois aspectos: **global (ou agregado) e individual (ou concreto)**. No primeiro caso, 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”. Quanto ao segundo caso, a despesa pública é vista como “a aplicação de certa quantia em dinheiro por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para a execução de fim a cargo do governo”<sup>2</sup>.

Para além da classificação apontada por Baleeiro, a expressão despesa pública acomoda diferentes significados, conforme o ambiente contábil em que se esteja<sup>3</sup> ou de acordo com a amplitude que se queira atribuir ao conceito, que poderia, em tese, abranger dispêndios extraorçamentários<sup>4</sup> e gastos realizados por

<sup>1</sup> As passagens contidas neste item foram largamente emprestadas de RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. As despesas públicas no orçamento. In: CONTI, José Mauricio; MOUTINHO, Donato Volkens; NASCIMENTO, Leandro Maciel do. **Orçamento público no Brasil**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2023, p. 155/180 e RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. A delimitação institucional da dispensa de licitação em razão do valor: o conceito de unidade gestora. In: CASTELO, Fernando; BARBUGIANI, Luiz Henrique Sormani. **Direito público em perspectiva: estudos em homenagem aos Procuradores do Estado do Paraná**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023, p. 103/131.

<sup>2</sup> BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 10<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 6. No mesmo sentido: GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O direito dos gastos públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015, p. 79.

<sup>3</sup> Há quem considere, por exemplo, que as variações patrimoniais diminutivas (VPDs) equivalem a despesas sob o prisma da contabilidade patrimonial. Cf. FEIJÓ, Paulo Henrique. A convivência das três ramificações da contabilidade no setor público: patrimonial x financeira x orçamentária. **Revista Digital do TCEPR**, abr/jun 2015, p. 22/44. Disponível em: <https://revista.tce.pr.gov.br/wp-content/uploads/2019/12/Revista-Digital-do-TCEPR-n%C3%BAmero-1-2-2015.pdf>. Acesso em 05 nov 2025.

<sup>4</sup> Segundo o MCASP, “dispêndio extraorçamentário é aquele que não consta na lei orçamentária anual, compreendendo determinadas saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios”. Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11<sup>a</sup> ed. Brasília: 2024, p. 72.

entidades públicas não estatais, como conselhos de fiscalização profissional<sup>5</sup>. Nesta manifestação, contudo, a **despesa pública** de que tratamos é a de natureza orçamentária, ou seja, aquela fixada e autorizada pelo orçamento para a satisfação de necessidades públicas traduzidas em ações orçamentárias.

À luz da distinção traçada por Baleiro, pode-se dizer que a despesa pública atravessa diferentes fases em um processo de progressiva concretização ao longo do ciclo orçamentário, que se inicia, em geral, com a aprovação da lei orçamentária, que fixa as despesas para o exercício financeiro, autorizando-as<sup>6</sup>, e se desenvolve ao longo da etapa de execução orçamentária com a prática de diferentes atos de Direito Financeiro (p. ex. descentralização orçamentária, empenho, liquidação, pagamento) e de Direito Administrativo (licitação, contrato administrativo etc.).

É de se notar que, mesmo em sua fase inicial, a despesa pública já é delimitada por meio de diferentes créditos orçamentários e dotações, que especificam os gastos autorizados pelo Poder Legislativo por meio da lei orçamentária. Nesse contexto, crédito orçamentário 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)<sup>7</sup>.

No Brasil, é expressamente vedada “a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais”, nos termos do art. 167, II, da Constituição. Desse modo, a legalidade da despesa pública individual ou concreta (por exemplo, aquela realizada mediante contrato administrativo) depende de sua adequação ao crédito orçamentário que a suporta, sem prejuízo de sua necessária compatibilidade com o plano plurianual (PPA) e com a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), como esclarecido pelo art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Os conselhos profissionais realizariam em tese despesas públicas não orçamentárias, já que não integram o orçamento público, mas são considerados autarquias *sui generis*, sujeitas aos princípios constitucionais da Administração Pública. Cf. STF. ADI 5367, rel. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, DJe 16 nov. 2020.

<sup>6</sup> Constituição. Art. 165, § 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

<sup>7</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11ª ed. Brasília: 2024, p. 100.

<sup>8</sup> Lei de Responsabilidade Fiscal. Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de: I - estimativa do impacto

Em virtude do **princípio da discriminação ou especificação**<sup>9</sup>, os créditos orçamentários não podem ser globais ou genéricos, salvo exceções previstas explicitamente em lei<sup>10</sup>, caso dos programas especiais de trabalho mencionados no art. 20, parágrafo único, da Lei nº 4.320/1964<sup>11</sup> e da reserva de contingência para atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, nos termos do art. 5º, III, “b”, da LRF<sup>12</sup>.

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 orçamento<sup>13</sup>.

---

orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes; II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. § 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se: I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa 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; II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

<sup>9</sup> Segundo LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 13ª ed. São Paulo: Ed. JusPodivm, 2024, p. 186, “o orçamento não pode ser genérico, estabelecer gastos sem precisão ou valer-se de termos ambíguos. Deve ser o mais claro possível, com receitas e despesas bem discriminadas, demonstrando o recurso desde a sua origem até a sua aplicação final. Nesse sentido, o princípio da especificação veda que se consignem no orçamento dotações globais para atender, indiferentemente, as despesas nele previstas, o que facilitará a sua análise por parte das pessoas (art. 5º da Lei n. 4.320/1964).”

<sup>10</sup> No plano legal, o princípio da especificação inspira a regra constante do art. 5º da Lei nº 4.320/1964, segundo o qual “a Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único”. Informa igualmente o art. 15 da Lei nº 4.320/1964, a estabelecer que “na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á no mínimo por elementos”.

<sup>11</sup> Lei nº 4.320/1964. 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.

<sup>12</sup>LRF. 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.

<sup>13</sup>Em linha semelhante, Lochagin afirma, com base em obra de James Giacomon, 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: Editora Blucher, 2012, p. 81.

Por força do princípio da discriminação ou especificação, as despesas autorizadas pelos créditos orçamentários são individualizadas mediante classificações diversas, que detalham os gastos na lei orçamentária anual 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<sup>14</sup>:

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 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 países.

Atualmente, além da classificação da despesa por sua natureza, o Direito Financeiro brasileiro prevê diversas outras classificações, como a institucional (que reflete a estrutura de alocação dos créditos orçamentários), a funcional (que

<sup>14</sup>Confira-se o texto original: “Budget classification is one of the fundamental building blocks of a sound budget management system, as it determines the manner in which the budget is recorded, presented and reported, and as such has a direct impact on the transparency and coherence of the budget. (...) A budget classification system provides a normative framework for both policy decision making and accountability. Classifying expenditures and revenues correctly is important for (1) policy formulation and performance analysis; (2) allocating resources efficiently among sectors; (3) ensuring compliance with the budgetary resources approved by the legislature; and (4) day-to-day administration of the budget. Once established on a sound basis, a classification scheme should not be substantially changed unless there are strong reasons; a stable classification facilitates both the analysis of trends in fiscal policy over time and intercountry comparisons.” 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: 02 ago. 2023.

informa a área em que a despesa é realizada) e a programática (que vincula as ações orçamentárias aos programas definidos no plano plurianual).

#### **II.II.2. Base jurídica da classificação da despesa quanto à natureza**

Do ponto de vista legal, a classificação da despesa orçamentária por natureza é regida por normas de direito financeiro de aplicação obrigatória para todos

os entes da Federação, notadamente a Lei nº 4.320/1964 em seus arts. 12<sup>15</sup> e 13<sup>16</sup>. A

<sup>15</sup> Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

**DESPESAS CORRENTES**

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

**DESPESAS DE CAPITAL**

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

§ 4º Classificam-se como investimentos as 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.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as 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 especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

<sup>16</sup> Art. 13. Observadas as categorias econômicas do art. 12, a discriminação ou especificação da despesa por elementos, em cada unidade administrativa ou órgão de governo, obedecerá ao seguinte esquema:

**DESPESAS CORRENTES**

Despesas de Custeio

---

Pessoa Civil  
Pessoal Militar  
Material de Consumo  
Serviços de Terceiros  
Encargos Diversos  
Transferências Correntes  
Subvenções Sociais  
Subvenções Econômicas  
Inativos  
Pensionistas  
Salário Família e Abono Familiar  
Juros da Dívida Pública  
Contribuições de Previdência Social  
Diversas Transferências Correntes.

**DESPESAS DE CAPITAL**

Investimentos  
Obras Públicas  
Serviços em Regime de Programação Especial  
Equipamentos e Instalações  
Material Permanente  
Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Emprêsas ou Entidades Industriais ou Agrícolas  
Inversões Financeiras

Aquisição de Imóveis  
Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Emprêsas ou Entidades Comerciais ou Financeiras  
Aquisição de Títulos Representativos de Capital de Emprêsas em Funcionamento  
Constituição de Fundos Rotativos  
Concessão de Empréstimos  
Diversas Inversões Financeiras

Transferências de Capital

Amortização da Dívida Pública  
Auxílios para Obras Públicas  
Auxílios para Equipamentos e Instalações

estrutura detalhada (Categoria Econômica, Grupo de Natureza de Despesa - GND e Elemento de Despesa) é definida pela Portaria Conjunta nº 163, de 4 de maio de 2001, atualizada por atos posteriores, sobretudo pela Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103/2021. O emprego da classificação quanto à natureza da despesa também é orientado pelas diretrizes contidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), item 4.2.

A classificação da despesa orçamentária se constitui em um código estruturado que serve para evidenciar como a Administração Pública realiza os gastos para alcançar seus objetivos. A classificação por natureza da despesa (ND) é composta por Categoria Econômica, Grupo de Natureza da Despesa (GND) e Elemento de Despesa. A ela se soma a informação gerencial de Modalidade de Aplicação.

A estrutura completa da natureza da despesa a ser observada por todas as esferas de governo é dada por "**c.g.mm.ee.dd**", onde:

- "c" representa a categoria econômica.
- "g" o grupo de natureza da despesa (GND).
- "mm" a modalidade de aplicação (MA).
- "ee" o elemento de despesa.
- "dd" o desdobramento, facultativo, do elemento de despesa.

A despesa orçamentária é classificada em **duas categorias econômicas**, baseadas na Lei nº 4.320/1964: as despesas correntes e as de capital.

As categorias econômicas derivam da chamada classificação econômica, que distingue as despesas públicas quanto aos seus efeitos sobre a economia. Tal classificação popularizou-se no Brasil ainda nos anos 50 do século XX, durante o pós-guerra, especialmente em razão do esforço empreendido pela Organização das Nações Unidas (ONU), que divulgava manuais e recomendações<sup>17</sup>

---

Auxílios para Inversões Financeiras

Outras Contribuições.

<sup>17</sup>Cf. ONU. **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; ONU. **Estrutura do orçamento e classificação das contas públicas**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1959.

de viés keynesianista com o propósito de subsidiar a contabilidade econômica nacional, que busca retratar o comportamento da economia no plano macroeconômico<sup>18</sup>.

Nesse contexto, vale ressaltar que um dos dados mais importantes que a contabilidade nacional pode fornecer sobre a situação da economia é o referente ao Produto Interno Bruto (PIB), que contempla em seus cálculos a participação do governo, inclusive pela vertente dos gastos públicos<sup>19</sup>. Sob esse prisma, portanto, uma das finalidades mais relevantes da classificação econômica é situar a participação governamental na construção da riqueza nacional<sup>20</sup>. 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.

Hoje, o MCASP assim conceitua as despesas correntes (código 3) e de capital (código 4):

**CÓDIGO 3 – DESPESAS CORRENTES:** Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

**CÓDIGO 4 – DESPESAS DE CAPITAL:** Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

Embora seja costumeiro afirmar que a despesa pública acarreta a introdução de um ativo no patrimônio do setor público<sup>21</sup>, a edição atual do MCASP entende que essa conclusão não é necessariamente verdadeira<sup>22</sup>:

<sup>18</sup> GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 109.

<sup>19</sup> BRASIL. Ministério da Economia. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Sistema de Contas Nacionais: Brasil 2020. Notas técnicas**. Rio de Janeiro: IBGE, 2022, 24 p. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html?=&t=publicacoes>. Acesso em 02 ago. 2023.

<sup>20</sup> 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**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Blucher, 2019, p. 70.

<sup>21</sup> E.g. ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. In: CONTI, José Mauricio (coord). **Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 78.

<sup>22</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 11ª ed. Brasília: 2024, p. 78.

As despesas orçamentárias de capital mantêm uma correlação com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento (no caso dos grupos de natureza da despesa 4 – investimentos e 5 – inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 – amortização da dívida).

**É importante ressaltar que essa correlação mencionada é uma regra geral que não impede interpretação em casos excepcionais, já que tal classificação orçamentária leva em consideração aspectos econômicos. A título exemplificativo, pode-se citar quando um Estado constrói casas populares para doar para população de baixa renda, em que as despesas para construção destes imóveis, bem como a execução de obras, mesmo que não gerem um ativo para o setor público, constituem formação bruta de capital fixo para o país como um todo.**

Portanto, entende-se que a classificação mais adequada neste caso excepcional seria a categoria econômica 4 – despesas de capital, grupo de natureza das despesas 4 - investimentos.

Outro elemento classificador é o Grupo de Natureza da Despesa, que é um agregador de elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto do gasto, que é assim dividido:

**CÓDIGO 1- PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS:** despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, relativas a cargos, funções ou empregos, incluindo vencimentos, vantagens, subsídios e encargos sociais.

**CÓDIGO 2- JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA:** despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

**CÓDIGO 3- OUTRAS DESPESAS:** despesas com aquisição de material de consumo, diárias, contribuições, subvenções, auxílios, além de outras despesas da categoria Despesas Correntes não classificáveis nos demais grupos.

**CÓDIGO 4- INVESTIMENTOS:** despesas com softwares, planejamento e execução de obras, aquisição de imóveis necessários às obras, e aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

**CÓDIGO 5 - INVERSÕES FINANCEIRAS:** despesas com aquisição de imóveis ou bens de capital **já em utilização**; aquisição de títulos representativos de capital de empresas já constituídas; e constituição ou aumento de capital de empresas.

CÓDIGO 6- AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA: despesas orçamentárias com a amortização efetiva do principal da dívida pública contratual ou mobiliária.

Tem-se ainda o Elemento de Despesa, que é o nível mais analítico da classificação por natureza no âmbito da Portaria Conjunta nº 163, de 4 de maio de 2001<sup>23</sup> e tem a finalidade de identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos, juros, material de consumo, subvenções sociais, obras e instalações, e outros meios que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins (art. 3º da Portaria).

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”<sup>24</sup>.

Podemos citar como exemplos de elementos de despesa específicos, conforme o MCASP e a Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 163/2011, conforme a Portaria Conjunta STN/SOF/ME 103/2021:

**30 – Material de Consumo:** Despesas com materiais de uso não duradouro (combustíveis, gêneros de alimentação, material de expediente).

**51 – Obras e Instalações:** Despesas com estudos, projetos e planejamento para execução de obras, e pagamento de obras contratadas.

**52 – Equipamentos e Material Permanente:** Despesas com aquisição de aeronaves, máquinas, veículos, mobiliário em geral e outros materiais permanentes (duração superior a dois anos).

**85 – Contrato de Gestão:** Despesas orçamentárias decorrentes de transferências a organizações sociais ou outras entidades privadas sem fins lucrativos para execução de serviços no âmbito do contrato de gestão.

Por fim, tem-se a Modalidade de Aplicação, que é uma informação gerencial que complementa a natureza da despesa, indicando se os recursos são

<sup>23</sup> Os elementos, como se sabe, podem ser desdobrados em subelementos no âmbito estadual.

<sup>24</sup> A lição do autor pátrio é baseada no depoimento de BURKHEAD, Jesse. **Orçamento público**. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1971, p. 167. Cf. GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019, p. 170. Cf. também RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. As despesas públicas no orçamento. In: CONTI, José Mauricio; MOUTINHO, Donato Volkens; NASCIMENTO, Leandro Maciel do. **Orçamento público no Brasil**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2023, p. 155/180

aplicados **diretamente** por órgãos da mesma esfera de governo ou se são transferidos ou descentralizados para outro ente ou entidade. Seu principal objetivo é possibilitar a eliminação da dupla contagem de recursos.

A despesa, portanto, é classificada em um código estruturado (c.g.mm.ee.dd). Por exemplo, uma despesa de capital (4) com Investimentos (4) e Aplicação Direta (90) para Obras e Instalações (51) seria codificada como 4.4.90.51.

A Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103/2021, em seu Anexo III, associa o Elemento 85 (Contrato de Gestão) exclusivamente à Categoria Econômica Despesas Correntes. Essa rigidez gera a problemática de registrar gastos de capital (como elaboração de projetos de infraestrutura) como custeio, que é, em essência, o que se questiona no bojo da consulta em análise.

#### **II.II.3. Questionamentos:**

**a) O Contrato de Gestão constitui o instrumento jurídico idôneo para a execução de atividades finalísticas que resultem em despesas de capital (investimentos e obras públicas) ou existiriam instrumentos mais adequados, como o Termo de Colaboração ou o Termo de Fomento, que permitiriam uma segregação mais clara e segura das despesas?**

**Resposta: Sim.** O Contrato de Gestão constitui o instrumento jurídico idôneo para a execução de atividades finalísticas que resultem em Despesas de Capital, **desde que** essas ações estejam **de acordo com seu objeto social e Plano de Trabalho**.

Esta PGE/PCP entende que o Contrato de Gestão constitui o instrumento jurídico idôneo para a execução de atividades que, materialmente, se configurem como Despesas de Capital, desde que tais atividades estejam previstas no objeto legal e no Plano de Trabalho da entidade parceira, como a Paraná Projetos.

A idoneidade do instrumento jurídico reside na natureza legal do Contrato de Gestão como veículo de transferência de recursos para a consecução das finalidades do Serviço Social Autônomo. O Contrato de Gestão é o instrumento de parceria celebrado entre o Estado e a entidade, visando ao fomento e à execução das atividades relacionadas no seu objeto social. No entanto, ressalta-se que o cerne da

consulta não está centrado na validade do instrumento de parceria em si, mas sim na sua adequação contábil diante da natureza do gasto.

A Lei 12.215/1998, que institui a Paraná Projetos, autoriza o Poder Executivo a destinar recursos orçamentários para o cumprimento do Contrato de Gestão, abrangendo as despesas necessárias à realização de suas atividades, o que fica implícito no contexto do art. 11 da Lei 12.215/1998<sup>25</sup>.

A natureza material das ações executadas pela Paraná Projetos, como a elaboração de projetos de infraestrutura, a requalificação de espaços públicos

---

<sup>25</sup> Art. 11. Poderão ser destinados recursos orçamentários e bens públicos necessários ao cumprimento do Contrato de Gestão.

§ 1º. O Contrato de Gestão assegurará a liberação orçamentária integral necessária ao cumprimento de seus objetivos, e respectiva liberação financeira, de acordo com o cronograma financeiro aprovado para cada exercício, ressalvadas as hipóteses de inadimplência com o Poder Público ou descumprimento do Contrato de Gestão.

§ 2º. Os bens de que trata este artigo serão destinados mediante permissão, concessão, cessão de uso ou doação, consoante cláusula expressa do Contrato de Gestão.

ou a aquisição de imóveis, descritas no art. 2º-A da Lei n.º 12.215/1998<sup>26</sup>, ao que parece, poderiam amoldar-se à definição de Despesas de Capital, na medida em contribuam diretamente para a formação ou aquisição de bens de capital, ainda que não sejam de titularidade do ente federativo transferidor, consoante o exemplo das casas populares doadas pelo Estado, indicado pelo próprio MCASP. No caso de projetos técnicos e estudos, contudo, a classificação como despesa de capital dependeria de sua vinculação imediata à formação ou aquisição de bens de capital, não se considerando nessa classificação estudos e projetos isoladamente considerados (ou seja, que não venham a subsidiar diretamente a realização de investimentos e inversões financeiras).

A bem da verdade, segundo a Classificação Econômica original, consagrada pela Lei n. 4.320/1964, a consulta apresentada pela SEFA não enfrentaria

<sup>26</sup> **Art. 2A.** No cumprimento de suas finalidades o Paraná Projetos tem os seguintes objetivos: [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

I - elaborar projetos inovadores segundo parâmetros de sustentabilidade e interatividade da ação governamental, que viabilizem o desenvolvimento estadual integrado, observadas as diretrizes governamentais para a área; [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

II - desenvolver estudos e elaborar projetos técnicos voltados à implantação de iniciativas e ações planejadas, visando a redução das desigualdades locais e regionais em relação aos referenciais de desenvolvimento sustentável desejados pelo Governo do Estado; [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

III - fornecer o apoio e orientação especializada aos órgãos e entidades governamentais no desempenho de suas atividades relacionadas ao estudo e à elaboração de projetos; [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

IV - buscar, de forma permanente, recursos técnicos inovadores a serem aplicados na realização de suas atividades; [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

V - firmar convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres com os três níveis de governo, ou seja, federal, estadual e municipal, bem como com pessoas físicas e jurídicas, para prestar serviços relacionados à elaboração e implementação de projetos públicos inovadores que viabilizem o desenvolvimento local e regional; [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

VI - adquirir e alienar por compra e venda, locar, arrendar, bem como propor ao Governo Estadual, a desapropriação de imóveis necessários à consecução de seus objetivos; [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

VII - criar banco de projetos inovadores, criativos e sustentáveis de interesse das áreas afetas à promoção do desenvolvimento integrado; [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

VIII- celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos com outras instituições públicas ou privadas, com objetivo de garantir a qualidade ambiental e a promoção do desenvolvimento nas áreas e regiões relacionadas aos projetos. [\(Incluído pela Lei 20088 de 18/12/2019\)](#)

grande dificuldade, uma vez que esse caso se amolda perfeitamente ao conceito de transferência de capital constante do art. 12, § 6º:

Da Despesa

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: (Vide Decreto-lei nº 1.805, de 1980)

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

(...)

§ 6º São **Transferências de Capital** as 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 especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

A inconsistência surge do procedimento atual (mas nem por isso legal) que realiza a classificação da totalidade desses dispêndios como Despesas Correntes, em virtude da interpretação administrativa de que o Elemento de Despesa 85 (Contrato de Gestão) se associa rigidamente à Categoria Econômica 3, na qual estão incluídas todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital (item 4.2 do MCASP).

Contudo, tal rigidez contraria os princípios orçamentários e contábeis extraídos do ordenamento jurídico, tendo em vista a Constituição, a Lei n. 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP), de natureza técnica, emanadas do Conselho Federal de Contabilidade e adaptadas pelo MCASP.

Os sistemas contábeis públicos – sejam esses patrimoniais, orçamentários, fiscais ou financeiros – devem ser orientados para a geração de informações aptas a subsidiar de maneira adequada os processos decisórios da Administração, bem como (e sobretudo) a fiscalização democrática das finanças públicas, consubstanciada no conceito de *accountability*, que designa a obrigação que um representante popular ou gestor possui de prestar contas (incluindo informações e justificativas) sobre as suas ações perante seus superiores e órgãos de controle, podendo sujeitar-se a providências corretivas e sancionatórias em caso de falhas<sup>27</sup>. Pode-se dizer que todos os princípios de natureza contábil são orientados a essas finalidades.

As classificações orçamentárias, portanto, possuem um propósito informativo e instrumental – propósito esse que pode ser prejudicado em caso de distorções como essa apontada pela Pasta consulente.

Do ponto de vista orçamentário, além do já citado **princípio da especificação ou discriminação**, que exige a estruturação dos créditos orçamentários de maneira precisa e detalhada, atualmente é conferida grande relevância ao **princípio da sinceridade orçamentária (ou exatidão)**, que “visa coibir os orçamentos considerados ‘peças de ficção’, que acabam sendo realizados em desacordo com a realidade econômica e social”, nas palavras do Desembargador Federal e Professor da UERJ, Marcus Abraham<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> Sobre o tema, cf. MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020; O'DONNELL, Guillermo. *Accountability horizontal e novas poliarquias. Lua nova: revista de cultura e política*, p. 27-54, 1998.

<sup>28</sup> ABRAHAM, Marcus. **Novamente os princípios orçamentários**. Conjur (on-line), 1º de abril de 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-fiscal/novamente-os-principios-orcamentarios> . Acesso em 05 nov. 2025.

Outro princípio de grande relevo é o da **transparência fiscal**, expressamente consagrado nos arts. 48 a 49 da LRF e que vai muito além da mera publicidade dos atos estatais, na medida em que exige a divulgação de informações que possuam atributos como **clareza** (facilidade com que os relatórios podem ser compreendidos pelos usuários), **confiabilidade** (grau em que os relatórios representam com precisão as operações e finanças fiscais do governo) e **relevância** (referente ao grau em que os relatórios fornecem aos usuários as informações necessárias para tomar decisões eficazes)<sup>29</sup>.

Do ponto de vista propriamente contábil, é necessário que as contas públicas sejam regulares e sinceras, fornecendo uma **imagem fiel** do resultado de sua gestão, de seu patrimônio e de sua situação financeira<sup>30</sup>. Esse princípio encontra raízes nas normas contábeis de diferentes países, como França, Estados Unidos e Reino Unido, sob diferentes nomenclaturas e com algumas nuances, mas sempre no sentido de que as demonstrações contábeis do Estado e das demais entidades públicas representem com exatidão a realidade patrimonial e financeira, em conformidade com as normas de contabilidade pública. Atualmente, o MCASP trata do tema ao mencionar as características qualitativas da informação contábil, entre as quais se inclui a representação fidedigna<sup>31</sup>:

#### 6.2.2. Representação fidedigna

Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação, a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica

<sup>29</sup> INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Fiscal transparency, accountability, and risk.** Prepared by the Fiscal Affairs Department in collaboration with the Statistics Department; approved by Carlo Cottarelli. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2012, p. 9. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2012/080712.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2025.

<sup>30</sup> Nesse sentido, com base no direito francês, cf. BAUDU, Aurélien. **Droit de finances publiques.** 2<sup>a</sup> ed. Paris: Dalloz, 2018, p. 222/233.

<sup>31</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).** 11<sup>a</sup> ed. Brasília: 2024, p. 27.

Essa definição de representação fidedigna reproduz integralmente o conceito constante da NBC TSP - ESTRUTURA CONCEITUAL, emanada do Conselho Federal de Contabilidade<sup>32</sup> e convergida aos **Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (IPSAS)**, que são praticamente replicados em língua portuguesa pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP)<sup>33</sup>.

O conceito de representação fidedigna hoje acolhido pela Estrutura Conceitual dos IPSAS busca não alienar completamente a **tradição francesa** da *image fidèle* e a **tradição americana** da *faithful representation*, tradicionalmente mais restritivas, porém revela, em seu conteúdo, alinhamento muito mais claro com a **tradição britânica** da “True and Fair View”, caracterizada por seu caráter principiológico e sua ênfase na substância econômica e no julgamento profissional dos contadores. Essa conclusão vai ao encontro da própria raiz anglo-saxônica dos IPSAS e de sua inspiração no modelo privatista IFRS, o que é ressaltado por toda doutrina<sup>34</sup>. Sobre o tema, confira-se a lição de Aggestam-Pontoppidan e Andernack<sup>35</sup>:

As IPSAS baseadas no regime de competência incorporam o que se denomina de abordagem baseada em princípios (*principles-based approach*). Essa abordagem está estabelecida no Marco Conceitual do IPSASB (*IPSASB Conceptual Framework*).

<sup>32</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 2016/NBCTSPEC - NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, DOU 04 out. 2016.

Disponível em:

[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPE\\_C.doc&\\_gl=1\\*1kyufr\\*\\_\\_ga\\*OTE1Njc0MDk3LjE3NjIzNTA2OTY.\\*\\_\\_ga\\_38VHCFH9HD\\*cze3NjIzNTA2OTUkbzEkZzEkdDE3NjIzNTA3NTIkajMkbDAkaDA](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPE_C.doc&_gl=1*1kyufr*__ga*OTE1Njc0MDk3LjE3NjIzNTA2OTY.*__ga_38VHCFH9HD*cze3NjIzNTA2OTUkbzEkZzEkdDE3NjIzNTA3NTIkajMkbDAkaDA)

<sup>33</sup> Sobre o tema cf. RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Direito e contabilidade pública no Brasil: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

<sup>34</sup> Cf. RODRIGUES, Diogo Luiz Cordeiro. **Direito e contabilidade pública no Brasil: o advento dos Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

<sup>35</sup> Tradução livre da seguinte passagem: “Accrual-based IPSAS embeds what is referred to as the principles-based approach. The principles-based approach is set out within the IPSASB Conceptual Framework. Principles-based accounting is often discussed in comparison with rules-based accounting standards. To make the contrast US accounting standards are described as rules based. In the US the Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) is the national government standard-setter, while the Governmental Accounting Standards Board (GASB) provides the standards for state and local level. Key to the principles-based approach is the exercise of professional judgment, while, in contrast, the rules-based approach will include a rule that directs how a transaction should be recorded.”. Cf. AGGESTAM-PONTOPIIDAN, Caroline; ANDERNACK, Isabelle. **Interpretation and Application of IPSAS**. John Wiley & Sons, 2016, p. 35-36.

A contabilidade baseada em princípios é frequentemente discutida em comparação com os padrões contábeis baseados em regras. Para destacar o contraste, afirma-se que os padrões contábeis dos Estados Unidos são baseados em regras. Nos EUA, o *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB) é o órgão responsável pela definição de padrões contábeis para o governo federal, enquanto o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) estabelece os padrões aplicáveis aos governos estaduais e locais.

O elemento central da abordagem baseada em princípios é o exercício do julgamento profissional, ao passo que, em contraste, a abordagem baseada em regras contém disposições que determinam de forma prescritiva como uma transação deve ser registrada.

A perspectiva da “True and Fair View” entende, portanto, que o registro contábil e a elaboração das demonstrações contábeis não decorrem de exercícios mecanicistas e estritamente formais, **dependendo muitas vezes do discernimento** (isto é, do **julgamento profissional**) do contador diante das situações concretas que se lhe apresentam<sup>36</sup>. Tanto é assim que a Estrutura Conceitual, em diversos momentos, reconhece que o contador dispõe de **uma certa discricionariedade técnica** para privilegiar, por exemplo, essa ou aquela característica qualitativa da informação contábil, a depender das circunstâncias, a fim de torná-la mais útil<sup>37</sup>:

#### Equilíbrio entre as características qualitativas

3.41 As características qualitativas funcionam, conjuntamente, para contribuir com a utilidade da informação. Por exemplo, nem a descrição que represente fielmente um fenômeno irrelevante, nem a descrição que represente de modo não fidedigno um fenômeno relevante resultam em informação útil. Do mesmo modo, para ser relevante, a informação precisar ser tempestiva e compreensível.

3.42 Em alguns casos, o equilíbrio ou a compensação (trade-off) entre as características qualitativas pode ser necessário para se alcançar os objetivos da informação contábil. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A meta é alcançar o equilíbrio apropriado entre as características para satisfazer aos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil.

<sup>36</sup> Nessa linha: MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. *Revista de Informação Contábil*, v. 1, n. 1, p. 7-30, 2007.

<sup>37</sup> CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 2016/NBCTSPEC - NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, DOU 04 out. 2016.

Embora estejamos a tratar do aspecto orçamentário da despesa, é evidente que a cláusula contratual e a correta classificação orçamentária são vitais para o registro patrimonial subsequente, sendo esse o terceiro aspecto essencial do questionamento e atende ao Aspecto Patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

No caso em estudo, com base no exercício de julgamento profissional da área técnica competente, a SEFA argumenta que “o procedimento vigente revela uma inconsistência entre a formalidade contábil e a realidade material das despesas” (item 2, fl.04). A prática de classificar despesas de capital como correntes, nesse contexto, teria elevado potencial para violar princípios contábeis como a representação fidedigna e a transparência, dificultando a avaliação do real esforço do Estado em formação de capital fixo.

Desta forma, o Contrato Gestão é um instrumento adequado para as atividades finalísticas da Paraná Projetos que resultem em capital. Destaca-se, novamente, que a crítica levantada pela SEFA não recai sobre a inadequação do Contrato de Gestão, mas sobre a inadequação da classificação orçamentária atualmente adotada pelo Estado do Paraná, com reflexos tanto do Contrato de Gestão quanto na gestão orçamentária.

O questionamento sugere, ainda, como alternativa, a celebração de Termo de Colaboração ou de Termo de Fomento (mov. 2).

No ponto, destaca-se que, embora estes instrumentos, regidos pelo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC, Lei nº 13.019/2014), também permitam a transferência de recursos a entidades do Terceiro Setor, eles não são os mais adequados para segregar Despesas de Capital do que o Contrato de Gestão, se a lei orgânica da Paraná Projetos o estabeleceu como seu veículo formal para a celebração da parceria.

A questão central permanece sendo a classificação da despesa na ponta, e não o tipo de parceria. Se a classificação for feita corretamente (Despesa de Capital, Investimento), seja via Contrato de Gestão ou outro instrumento, a transparência e a representação fidedigna serão atingidas.

Esta PGE/PCP, portanto, sustenta que o Contrato de Gestão constitui instrumento idôneo para a realização de despesas de capital, conforme explicitado acima, desde que cumprido o objeto legal do Serviço Social Autônomo. A solução para o problema de registro reside, ao que parece, no emprego de classificação orçamentária que espelhe a natureza material das ações executadas, em consonância com os princípios da sinceridade, da transparência e da representação fidedigna, sem prejuízo do julgamento profissional que compete exclusivamente aos órgãos técnicos da SEFA.

**b) Admite-se, à luz da legislação de finanças públicas, que no âmbito de um mesmo Contrato de Gestão as despesas sejam segregadas e classificadas segundo sua natureza econômica (corrente ou de capital), em conformidade com o objeto e a finalidade de cada ação prevista no Plano de Trabalho?**

**Resposta:** Sim, admite-se a segregação e classificação das despesas no âmbito de um mesmo Contrato de Gestão segundo sua natureza econômica (corrente ou de capital), em conformidade com o objeto e a finalidade da ação.

É plenamente admitida a segregação das despesas, e esta prática é fundamental para garantir a representação fidedigna e a transparência das contas públicas estaduais.

Deve-se observar todos os princípios orçamentários e contábeis já referidos na resposta ao questionamento anterior, inclusive os princípios da representação fidedigna e da transparência, bem como os demais preceitos eventualmente aplicáveis.

O princípio da representação fidedigna exige que a informação contábil reflita a substância da transação, e não apenas sua forma jurídica. Se o dinheiro foi gasto para criar um ativo, há fundamento jurídico para que a SEFA, com base no exercício de julgamento profissional, devidamente justificado, opte pelo registro do gasto como Despesa de Capital (GND 4 ou 5), e não como custeio (GND 3).

A base normativa para a realização da segregação decorre também da própria estrutura flexível das classificações orçamentárias federais, aplicáveis ao Estado do Paraná (mov. 2), na medida que o § único do art. 5º da Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103/2021 estabelece que a discriminação da natureza da despesa é exemplificativa, podendo ser ampliada para atender às necessidades de execução, observados a estrutura e os conceitos constantes do Anexo II da citada norma infralegal.

**Art. 5º(...)**

**Parágrafo único. A discriminação das naturezas de despesa, de que trata o Anexo III desta Portaria, é apenas exemplificativa, podendo ser ampliada para atender às necessidades de execução, observados a estrutura e os conceitos constantes do Anexo II desta Portaria.**

O referido Anexo III confere aos entes federativos discricionariedade técnica para adaptar a codificação à realidade material do gasto, sem ferir a estrutura básica estabelecida pela União. Desde que sejam mantidos os conceitos de Despesa

de Capital e a estrutura completa da classificação da despesa quanto a sua natureza, é juridicamente seguro utilizar um elemento de despesa que suporte transferências de capital para entidades sem fins lucrativos, como seria o caso, aparentemente, do Elemento 42 – Auxílios, sob a Categoria Econômica de Capital, em consonância com o já citado art. 12, § 6º, da Lei n. 4.320/1964.

No entanto, tal classificação compete à SEFA, que deverá certificar a conformidade da sugestão aos preceitos legais, na medida que não é atribuição desta PCP/PGE a classificação das despesas orçamentárias, tampouco a análise da regularidade do ato que as classifica.

Portanto, a legislação de finanças públicas não apenas admite a segregação, mas reconhece sua necessidade para preservar a integridade das demonstrações fiscais e a fidedignidade dos indicadores de investimento público, demonstrando o real desempenho e a alocação de recursos do Estado em projetos estruturantes.

**c) Caso a segregação seja possível, seria juridicamente viável prever, no próprio Contrato de Gestão ou em seus aditivos, cláusula que autorize a execução de despesas de capital mediante um instrumento específico (como um Termo de Execução anexo), garantindo a correta classificação orçamentária e o subsequente registro patrimonial dos bens ou direitos gerados?**

**Resposta:** Conforme respostas aos questionamentos anteriores, esta PGE/PCP entende que é juridicamente viável e altamente recomendável prever mecanismos contratuais (cláusula no Contrato de Gestão, no Plano de Trabalho ou em Termo de Execução apartado) para disciplinar a execução das Despesas de Capital.

Uma vez que a segregação das despesas por natureza econômica é admitida, em virtude dos princípios orçamentários e contábeis, torna-se imperativo que o instrumento jurídico reflita essa realidade material para fins de transparência e fidedignidade da informação contábil.

O Contrato de Gestão é um instrumento de parceria que permite a destinação de recursos orçamentários para o cumprimento de suas finalidades (Lei nº 12.215/1998, art. 11). Portanto, a inclusão de cláusula detalhada no Contrato de Gestão, no Plano de Trabalho ou ainda em um Termo de Execução apartado serve

como ferramenta de governança, delimitando os recursos destinados especificamente a despesas de capital e vinculando a entidade parceira às obrigações de prestação de contas compatíveis com despesas de capital.

### III. CONCLUSÃO

Pelo exposto, esta Procuradoria Consultiva de Concessões, Convênios e Parcerias, em análise da consulta formulada pela Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA) (mov. 02), conclui, ressaltando o **caráter meramente opinativo e não obrigatório** desta manifestação, que:

**1. Idoneidade do Contrato de Gestão para Investimento (Questionamento 1):** O Contrato de Gestão constitui o instrumento jurídico idôneo para a execução de atividades finalísticas que resultem em despesas de capital (investimentos e obras públicas). A lei estadual que rege a Paraná Projetos autoriza a destinação de recursos orçamentários para o cumprimento de suas finalidades, mesmo quando estas envolvem materialmente Despesas de Capital (implícito na análise jurídica sobre a Lei 12.215/1998).

**2. Segregação da Despesa (Questionamento 2):** É admitida, juridicamente, a segregação e classificação das despesas no âmbito de um mesmo Contrato de Gestão segundo sua categoria econômica (corrente ou de capital). Essa admissibilidade é fundamentada nos princípios da sinceridade, da transparéncia e da representação fidedigna e na necessidade de observância das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP).

Adicionalmente, a própria estrutura de classificação da despesa, como a constante da Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103/2021, é exemplificativa, permitindo que o ente federativo classifique a despesa de acordo com sua realidade material, garantindo a fidedignidade da informação.

**3. Mecanismos e Classificação (Questionamento 3):** É juridicamente viável e altamente recomendável a previsão, no próprio Contrato de Gestão ou em seus aditivos, de cláusula que discipline e autorize a execução de Despesas de Capital mediante instrumento específico, como um Termo de Execução anexo. Essa formalização deve:

- Garantir a classificação orçamentária na Categoria Econômica 4 (Despesa de Capital) (GND 4 ou 5);
- Utilizar elementos de despesa que reflitam a natureza de transferência de capital a instituições sem fins lucrativos, em conjunto com a Modalidade de Aplicação adequada, conforme decisão a ser proferida pela SEFA, único órgão competente para normatizar e realizar, de fato, os devidos registros na classificação pertinente;
- Assegurar o subsequente registro patrimonial dos bens ou direitos gerados no ativo imobilizado, conforme o caso.

É o Parecer.

Encaminhe-se ao Exmo. Procurador-Chefe da Coordenadoria do Consultivo e, após, ao Exmo. Procurador-Geral do Estado para ciência e deliberação.

Aprovado, encaminhe-se à SEFA.

Curitiba, datado e assinado eletronicamente.

**Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues**  
Procurador do Estado do Paraná

**Adnilton José Caetano**  
Procurador-Chefe da PGE/PCP



ePROTOCOLO



Documento: **154524.880.9833AprovoPARECER002AdniltonSEFA.docx.pdf**.

Assinatura Avançada realizada por: **Luciano Borges dos Santos (XXX.907.759-XX)** em 18/11/2025 14:37 Local: PGE/GAB/PROC.

Inserido ao protocolo **24.880.983-3** por: **Viviane Maria de Lara** em: 18/11/2025 14:13.



Documento assinado nos termos do Art. 38 do Decreto Estadual nº 7304/2021.

A autenticidade deste documento pode ser validada no endereço:

<https://www.eprotocolo.pr.gov.br/spiweb/validarDocumento> com o código: