

## ORIENTAÇÃO TÉCNICA CGE N°05/2025

### 1. INTRODUÇÃO

Esta Orientação Técnica trata de consulta realizada pelo **Instituto de Pesquisa e Estratégia Econômica do Ceará – IPECE** acerca de dúvida quanto ao elemento de despesa a ser utilizado para executar despesa reembolsável referente a restituições, ou seja, ressarcimentos não classificados em elementos de despesa específicos. O Parecer Técnico do IPECE dá o entendimento, que se deve emitir o empenho no elemento de despesa **449093 - indenizações e restituições**, item de despesa **2333** - ressarcimentos e vincular o contrato do consultor, ressaltando, porém, que este elemento de despesa no sistema SIAP no campo de parcela/destino não habilita para vincular o contrato do consultor.

### 2. DA ADMISSIBILIDADE DO PEDIDO DE ORIENTAÇÃO

A Lei Complementar nº.309/2023, que estabelece competências e valores desta CGE, define orientação e prevê sua respectiva admissibilidade de emissão da seguinte forma:

Art. 2.º Para fins desta Lei Complementar, considera-se:

...

XIII – Orientação: manifestação emitida em resposta a consultas técnicas efetuadas pelos órgãos e pelas entidades do Poder Executivo Estadual sobre casos concretos ou por deliberação da própria CGE sobre matérias afetas à atuação da CGE, visando prevenir eventos de riscos, a recorrência de fatos que impliquem ameaças ao cumprimento dos objetivos institucionais e a aperfeiçoar processos de trabalho;

...

Art. 4.º Compete à CGE:

...

§ 5.º Os órgãos e as entidades estaduais poderão formular consultas técnicas à Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado, as quais devem ser acompanhadas dos autos pertinentes e instruídas adequadamente com pareceres conclusivos das áreas técnicas dos interessados.

§ 6.º Excepcionalmente, nas hipóteses de comprovada urgência ou de impedimento ou suspeição dos agentes públicos dos órgãos e das entidades estaduais interessados, as exigências previstas no parágrafo anterior poderão ser dispensadas, mediante autorização do Secretário de Estado Chefe da Controladoria e Ouvidoria Geral.

§ 7.º As orientações expedidas pela Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado têm natureza eminentemente técnica, cabendo à Procuradoria-Geral do Estado as orientações de natureza jurídica, nos termos dos arts. 21, 26 e 27 da Lei Complementar Estadual n.º 58, de 31 de março de 2006.

Observando a definição de orientação e os §5º e 6º citados acima, note-se que o IPECE apresentou em seu pedido o Parecer Técnico, com a seguinte consideração:

o questionamento técnico que fazemos decorre de dúvida considerável quanto ao elemento da despesa que devemos utilizar para executar esta despesa reembolsável que se refere a restituições, ou seja, ressarcimento não classificadas em elementos de despesas específicos. Entendemos, salvo melhor juízo, que devemos emitir o empenho no elemento de despesa 449093 - indenizações e restituições, item de despesa 2333 - ressarcimentos e vincular o contrato do consultor, contudo este elemento de despesa no sistema SIAP no campo de parcela/destino não habilita para vincular o contrato do consultor.

Por tratar-se de instrução desta CGE para atendimento da Comunicação Interna nº 000287/2024/IPECE/GEAFI, por estarem evidenciados os casos concretos e por objetivar-se prevenir eventos de riscos, a recorrência de fatos que possam implicar ameaças ao cumprimento dos objetivos institucionais e por ser oportunidade para aperfeiçoamento de processos de trabalho, esta CGE entende pela admissibilidade do pedido de orientação.

Quanto ao §7º citado acima, a presente orientação, além de não tratar de divergências jurídicas, limita-se à demanda solicitada e não adentra em questões de conveniência e oportunidade, afetas à gestão dos órgãos e entidades.

### **3. DA ANÁLISE DO PEDIDO**

O caso concreto trata de consulta técnica à CGE sobre 3 (três) Contratos de Consultoria Individual, custeados com recursos do projeto de apoio à melhoria de segurança hídrica e fortalecimento da inteligência na gestão pública do Estado do Ceará (IPECE-CEARÁ), contrato de empréstimo nº 9006-BR, fonte 754 - Recursos de Operações de Crédito.

O elemento de despesa **449093 - indenizações e restituições**, foi incluído nos contratos mediante apostilamento ou aditivo, para fins de pagamento de despesas reembolsáveis, conforme se transcreve de parte da solicitação:

O **Contrato nº 03/2020**, SACC 1122614 firmado com Giuseppe Furtado Nogueira, no **5º termo aditivo** prevê indenização de despesas reembolsáveis no montante de R\$ 14.901,20 (quatorze mil, novecentos e um reais e vinte centavos) e o **Termo de Apostilamento nº 26/2024** incluiu o elemento de despesa **449093 - indenização e restituição**, item de despesas de ressarcimento com a finalidade de executar o ressarcimento das despesas reembolsáveis neste item;

O **Contrato nº 09/2020**, SACC 1155569 firmado com Carlos Wagner Rios Pinto, no **5º termo aditivo** prevê indenização de despesas reembolsáveis no montante de R\$ 14.901,20 (quatorze mil, novecentos e um reais e vinte centavos) e o **6º termo aditivo** incluiu o elemento de despesa **449093 - indenização e restituição**, item de despesas de ressarcimento com a finalidade de executar o ressarcimento das despesas reembolsáveis neste item;

O **Contrato nº 09/2023**, SACC 1303194 firmado com Christina Bianchi, na **cláusula VI do contrato** prevê indenização de despesas reembolsáveis no montante de R\$ 18.500,00 (dezoito mil e quinhentos reais). O **Termo de Apostilamento nº 28/2024** incluiu o elemento de despesa **449093 - indenização e restituição**, item de despesas de ressarcimento com a finalidade de executar o ressarcimento das despesas reembolsáveis neste item.

Para fins de análise do que foi requerido pelo IPECE, apresenta-se na tabela 01 a situação atualizada de vigência e saldo dos referidos contratos:

**TABELA 01**

SACC Nº	VIGÊNCIA		VALORES EM REAIS		
	INICIAL	FINAL	ATUALIZADO(R\$)	PAGO (R\$)	SALDO (R\$)
1122614	13/02/2020	12/03/2026	1.695.951,60	1.292.128,80	403.822,80
1155569	30/12/2020	30/12/2025	1.005.311,35	758.691,27	246.620,08
1303194	19/12/2023	19/12/2025	275.429,12	117.495,45	157.933,67

Dos dados acima, verifica-se que os contratos estão vigentes e com saldo para efetuar pagamentos. Também, é importante mencionar que o ANEXO I - Termo de Referência, às fls. 11 e 18, traz como objeto da contratação a seguinte descrição:

#### 1. OBJETO

Contratação de **consultor individual** especialista sênior em aquisições, para apoio Unidade de Gestão de Projetos, na implementação do Projeto de apoio à Melhoria da Segurança Hídrica e Fortalecimento da Inteligência na Gestão Pública do Estado do Ceará

#### 12. VIGENCIA CONTRATUAL E PRORROGAÇÕES TR

A vigência do contrato e execução dos serviços terá a duração de 01 (um) ano. A contar da data de assinatura do contrato, podendo ser prorrogado por iguais e subsequentes períodos, **durante a vigência do Contrato de Empréstimo (9006-BR)**, mediante avaliações anuais de desempenho do consultor por parte da gestão do contrato. Em caso de prorrogação, o contrato será reajustado pelo Índice Geral de Preços- Mercado (IGPM), dos 12 meses anteriores.

A vigência dos contratos de consultoria e suas prorrogações, estão condicionadas à vigência do Contrato de Empréstimo (9006-BR), SACC nº1116546, que tem término fixado para 31/12/2026.

O Contrato nº 09/2023, SACC 1303194 firmado em 19/12/2023 com Christina Bianchi, na cláusula V ao tratar da renovação, proíbe a mudança do objeto:

#### **Cláusula V - Da renovação**

Este Contrato poderá ser modificado através de Termo Aditivo, de comum acordo entre os contratantes **desde que não haja mudança do objeto**, podendo ainda, ser renovado se assim as partes desejarem, e a critério da Coordenação da Unidade de Gerenciamento de Projetos - UGP, por iguais e subsequentes períodos, durante a vigência do Contrato de Empréstimo (9006 – BR). No entanto contará com avaliação de desempenho do consultor por parte da gestão do contrato, para que a sua continuidade seja avaliada mediante identificação da qualidade na prestação dos serviços. A cada reajuste contratual (anual), o valor do contrato será corrigido pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) do IBGE, dos 12 (doze) meses anteriores.

A cláusula VI do contrato nº 09/2023, SACC 1303194, cita que houve uma reunião de negociação na data 14 de novembro de 2023, ou seja, antes da formalização do contrato, para que despesas reembolsáveis no valor de até R\$18.500,00 fossem

aceitas como parte do valor a ser pago pela Contratante, valor este que, adicionado ao valor dos serviços de R\$ 120.000,00 totaliza R\$ 138.500,00, correspondente ao valor do Contrato.

#### **Cláusula VI - Do Valor do Contrato**

O objeto deste Contrato será pago com recursos do Contrato de Empréstimo nº 9006-BR - Projeto de Apoio à Melhoria da Segurança Hídrica e Fortalecimento da Inteligência na Gestão Pública do Estado do Ceará, do Banco Mundial, no valor total de até R\$ 138.500,00 (cento e trinta e oito mil e quinhentos reais), conforme reunião de negociação aceita pela contratada, constante da Ata de reunião de negociação do Contrato, datada de 14 de novembro de 2023, ficando o montante assim distribuído:

1. Serviços com valor de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) já incluídos todos os impostos, dividido em 12 parcelas iguais mensais de R\$ 10.000,00 (dez mil reais);

2. Indenização de despesas reembolsáveis no valor máximo de R\$ 18.500,00 (dezoito mil e quinhentos reais). Estas despesas serão utilizadas somente para visita técnica nas obras do Sistema Adutor Banabuiú – Sertão Central (SAB – SC), pertencente ao Projeto Malha D'água para o abastecimento de Água tratada de 9 (nove) sedes municipais e 38 (trinta e oito) distritos selecionados, no estado do Ceará, Brasil. Serão admitidos os valores:

a) até 50 diárias de locação de carro, limitado ao valor da diária de até R\$ 120,00 (cento e vinte reais), totalizando valor de R\$ 6.000,00 (seis mil reais)

b) até 50 diárias com valor de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais) totalizando valor de até R\$ 12.500,00 (doze mil e quinhentos reais), sendo R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais) para hospedagem com comprovação e R\$ 100,00 (cem reais) sem comprovação para despesas com alimentação e comunicação.

Importa esclarecer que os tipos de despesas aceitas para pagamento pela contratada, não devem descaracterizar o elemento de despesa que representa o objeto contratado: **Consultoria Individual**, conforme o Anexo I - Termo de Referência.

#### **5. OBJETIVOS**

A contratação de **Consultoria Individual** de Especialista Sênior em Aquisições, tem como objetivo dar suporte técnico especializado para a Unidade de Gestão de Projetos do IPECE, bem como os executores envolvidos, nos procedimentos de aquisições no âmbito do Projeto de apoio à Melhoria da Segurança Hídrica e Fortalecimento da Inteligência na Gestão Pública do Estado do Ceará.

Demonstra-se nas tabelas abaixo, as modificações ocorridas nos contratos mencionados para alteração do elemento de despesa.

**TABELA 02 - SACC 1122614**

Contrato 03/2020 – SACC 1122614	449035 Serviços de Consultoria	449033 Passagens e Despesas com Locomoção	449047 Obrigações Tributárias e Contributivas	449093 Indenizações e Restituições
Formalização do Contrato	X			
1º Aditivo	X			
2º Aditivo	X		X	
3º Aditivo	X		X	
4º Aditivo	X		X	
5º Aditivo	X			
6º Aditivo	X	X	X	X
Apostilamento nº 16/2024	X			
Apostilamento nº 02/2025	X			

Elaborado pelo autor

**TABELA 03 - SACC 1155569**

Contrato 09/2020 – SACC 1155569	449035 Serviços de Consultoria	449033 Passagens e Despesas com Locomoção	449047 Obrigações Tributárias e Contributivas	449093 Indenizações e Restituições
Formalização do Contrato	X		X	
1º Aditivo				
2º Aditivo	X		X	
3º Aditivo	X		X	
4º Aditivo	X		X	
5º Aditivo	X			
6º Aditivo	X		X	X
Apostilamento nº 18/2024	X		X	
Apostilamento nº 04/2025	X		X	

Elaborado pelo autor

**TABELA 04 - SACC 1303194**

	449035	449033	449047	449093
Contrato 09/2023 – SACC 1303194	Serviços de Consultoria	Passagens e Despesas com Locomoção	Obrigações Tributárias e Contributivas	Indenizações e Restituições
Formalização do Contrato	X	X	X	
1º Aditivo	X	X	X	X
Apostilamento nº 20/2024	X	X	X	
Apostilamento nº 28/2024				X
Apostilamento nº 05/2025	X	X	X	

Elaborado pelo autor

Assim, verifica-se que o elemento de despesa 449035 - Serviços de Consultoria consta na formalização dos contratos conforme o objetivo do Termo de Referência. As despesas reembolsáveis, Passagens e despesas com locomoção (449033) e Obrigações tributárias contributivas (449047) também já constam nas rubricas do contrato original 09/2023.

Observa-se, que o 6º Termo Aditivo dos contratos SACC 1122614 e SACC 1155569, bem como o 1º Aditivo e o Termo de Apostilamento nº 28/2024 do contrato SACC 1303194 incluíram o elemento de despesas **449093 - Indenizações e Restituições** para a classificação das despesas reembolsáveis.

Considerando que os contratos objetos desta consulta, estão vigentes e com saldo para efetuar pagamentos, orienta-se dar seguimento ao rito procedimental conforme a sua formalização, ou seja, utilizar os elementos de despesas estabelecidos nas cláusulas contratuais, para as despesas reembolsáveis, Passagens e despesas com locomoção (449033) e Obrigações tributárias contributivas (449047).

Sobre o pedido, cabe destacar que no que diz respeito à escrituração e consolidação das contas públicas, que compete à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, editar normas gerais sobre a matéria, nos termos do parágrafo 2º do Art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, nos termos seguintes:

Art. 50, da LRF

.....

§ 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. 67.

Nesse sentido, a STN vem normatizando os procedimentos contábeis orçamentários a serem observados pela União, Estados e Municípios por meio do **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**, que se encontra na sua 11ª edição, tendo sido esta última edição aprovada pela PORTARIA CONJUNTA STN/SOF Nº 26, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2024.

A seguir destacamos trechos do citado Manual que entendemos pertinentes para o esclarecimento da questão levantada neste processo.

### **Sobre a aplicabilidade do Manual:**

#### **“5. ALCANCE E AUTORIDADE**

As normas estabelecidas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes)”. (Pag. 26 do MCASP, 11ª Edição).

### **Sobre as características qualitativas da informação contábil:**

#### **“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**". (Pág. 27, do MCASP, 11ª Edição – grifo nosso)

## **Sobre a classificação da despesa orçamentária por natureza:**

### **"4.2.4.5. Elemento de Despesa Orçamentária**

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 que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins. A descrição dos elementos pode não contemplar todas as despesas a eles inerentes, sendo, em alguns casos, exemplificativa. A relação dos elementos de despesa é apresentada a seguir:" (Pág. 84 do MCASP, 11ª Edição)

.....

### **93 – Indenizações e Restituições**

Despesas orçamentárias com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória não classificadas em elementos de despesas específicos." (Pág. 97 do MCASP, 11ª Edição)

O Elemento de Despesa **93 – Indenizações e Restituições** deve ser utilizado em situações como no seguinte exemplo:

c. Uma entidade contrata uma prestação de serviços de limpeza para o período de janeiro a outubro, empenhando a respectiva despesa no elemento próprio 39 (serviços de terceiros – pessoa jurídica). Em novembro, a entidade não renova em tempo o contrato e a empresa contratada mantém a prestação de serviços sem o suporte orçamentário. Somente em dezembro é realizado novo contrato, regularizando a situação. Sem deixar de considerar os impactos legais, a entidade deve empenhar a despesa relativa à prestação de serviços em novembro (dentro do exercício), realizada sem contrato, no elemento próprio que retrate a prestação de serviços, ou seja, no elemento 39. Nesse caso, não deve ser utilizado o elemento 93, pois a despesa está sendo paga diretamente à empresa contratada por

conta de uma relação contratual, mesmo observado que a relação contenha vícios de legalidade e que se saliente o dever dos mesmos serem sanados, visto que não deve a Administração Pública locupletar-se com o serviço prestado por outrem. Assim, resta claro que não há natureza de restituição decorrente de valores pagos a maior ou mesmo indevidos por parte da empresa prestadora de serviços, nem ação ou omissão do ente público que mereça reparação por danos morais ou materiais. Caso tal despesa venha a ser empenhada no exercício seguinte à prestação de serviços, utilizar-se-á o elemento 92. (Pág 117 do MCASP, 11ª Edição).

#### **Acerca da essência sobre a forma:**

O MCASP destaca ainda que *“Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma”*. (Pág 171 do MCASP, 11ª Edição).

Assim, tal orientação demonstra a observância ao princípio da ESSÊNCIA SOBRE A FORMA, ou seja, nesse caso, entende-se que, embora o entendimento da possibilidade jurídica para o pagamento possa ser de indenização, a classificação contábil, neste caso, seguirá o princípio da essência sobre a forma, pois, de fato, foi prestado um serviço ao ente público, dentro do próprio exercício, e assim, portanto, deve ser no Elemento próprio, que representa a natureza da despesa efetivamente realizada, que deve ser procedido o empenho.

#### **4. CONCLUSÃO**

Feitas as análises com os conceitos e exemplificações constantes do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, restou evidenciado que os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

Viu-se que a informação contábil tem características qualitativas que devem expressar fielmente os fenômenos ocorridos, de forma a retratar a substância da transação, **a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.**

No que respeita à classificação orçamentária da despesa por natureza, no que se refere ao Elemento de Despesa, essa tem por finalidade identificar os objetos de gasto.

Por oportuno, cabe destacar que a questão ora apresentada é originária em seu mérito, da melhoria da qualidade da informação contábil, envolvendo questão não trivial, ordinariamente geradora de dúvidas, tanto é que faz parte de capítulo específico de dúvidas comuns, integrante do MCASP.

Ressalta-se que tal situação encontra-se no contexto de melhoria contínua da qualidade da informação contábil, impacta características eminentemente qualitativas, não havendo de nenhuma maneira, repercussão de natureza econômica ou jurídica decorrente da mudança de classificação orçamentária em tela, a qual almeja maior aderência às diretrizes de padronização das contas públicas.

---

**SUITE**

Documento assinado eletronicamente por: **MARIA NAZARE GONCALVES PINHO**, em **08/04/2025**, às **14:05** (horário local do Estado do Ceará), conforme disposto no Decreto Estadual nº 34.097, de 8 de junho de 2021.

---

**SUITE**

Documento assinado eletronicamente por: **DANIEL SOUSA COSTA**, em **08/04/2025**, às **13:53** (horário local do Estado do Ceará), conforme disposto no Decreto Estadual nº 34.097, de 8 de junho de 2021.

---



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site <https://suite.ce.gov.br/validar-documento>, informando o código **D2AF-7C32-52C5-6DA5**.

---