

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA**

ANDRÉ LUIZ DE OLIVEIRA SACANI

**O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO: UMA AVALIAÇÃO DA ABERTURA DOS
CRÉDITOS ADICIONAIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
2015-2018**

**VITÓRIA
2021**

ANDRÉ LUIZ DE OLIVEIRA SACANI

**O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO: UMA AVALIAÇÃO DA ABERTURA DOS
CRÉDITOS ADICIONAIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
2015-2018**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia.

Orientador(a): Dra. Ana Carolina Giuberti

VITÓRIA

2021

Ficha catalográfica disponibilizada pelo Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBI/UFES e elaborada pelo autor

S119p Sacani, André Luiz de Oliveira, 1993-
O planejamento orçamentário: uma avaliação da abertura dos créditos adicionais dos municípios do Estado do Espírito Santo 2015-2018 / André Luiz de Oliveira Sacani. - 2021.
81 f. : il.

Orientadora: Ana Carolina Giuberti.
Coorientador: Gutemberg Hespanha Brasil.
Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Orçamento municipal. 2. Finanças públicas. I. Giuberti, Ana Carolina. II. Brasil, Gutemberg Hespanha. III. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. IV. Título.

CDU: 330

ANDRÉ LUIZ DE OLIVEIRA SACANI

**O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO: UMA AVALIAÇÃO DA ABERTURA DOS
CRÉDITOS ADICIONAIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
2015-2018**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Economia da Universidade Federal do Espírito Santo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Economia.

Vitória, 08 de julho de 2021.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Ana Carolina Giuberti
Universidade Federal do Espírito
Orientadora

Prof. Dr. Gutemberg Hespanha Brasil
Universidade Federal do Espírito
Coorientador/Membro interno

Prof.^a Dr.^a Janyluce Rezende Gama
PPGCON/UFES
Membro externo



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

PROTOCOLO DE ASSINATURA



O documento acima foi assinado digitalmente com senha eletrônica através do Protocolo Web, conforme Portaria UFES nº 1.269 de 30/08/2018, por
ANA CAROLINA GIUBERTI - SIAPE 2492616
Departamento de Economia - DE/CCJE
Em 08/07/2021 às 16:27

Para verificar as assinaturas e visualizar o documento original acesse o link:
<https://api.lepisma.ufes.br/arquivos-assinados/224466?tipoArquivo=O>



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

PROTOCOLO DE ASSINATURA



O documento acima foi assinado digitalmente com senha eletrônica através do Protocolo Web, conforme Portaria UFES nº 1.269 de 30/08/2018, por
JANYLUCE REZENDE GAMA - SIAPE 2456847
Departamento de Ciências Contábeis - DCC/CCJE
Em 08/07/2021 às 16:52

Para verificar as assinaturas e visualizar o documento original acesse o link:
<https://api.lepisma.ufes.br/arquivos-assinados/224512?tipoArquivo=O>



Documento assinado digitalmente
Gutemberg Hespanha Brasil
Data: 09/07/2021 11:01:14-0300
CPF: 379.560.437-00
Verifique em <https://verificador.iti.br>

RESUMO

Esta dissertação teve por objetivo analisar o planejamento orçamentário dos municípios capixabas, a partir da avaliação da abertura de créditos adicionais ao longo dos exercícios financeiros do período 2015 a 2018. Para isso, foi necessário compreender o papel dos créditos adicionais no orçamento público e quais são as suas principais características nos moldes atuais. A discussão revela que este é o principal instrumento retificador da peça orçamentária, traduzindo-se no principal mecanismo encontrado pelos gestores para realizar as adequações necessárias ao longo do exercício financeiro. A vista disto, foram analisados os dados dos setenta e oito municípios capixabas, por meio da técnica Econométrica de Dados em Painel, de modo que os resultados demonstraram que as variáveis socioeconômicas e políticas apresentaram-se de modo diverso dos valores esperados pelos postulados teóricos do tema, identificando-se que para além dos fatores que influenciam a abertura de crédito adicional, os obstáculos estão ancorados na formulação, execução e avaliação ao longo do exercício financeiro.

Palavras-Chave: Orçamento público, créditos adicionais, municípios, finanças públicas.

ABSTRACT

This dissertation aimed to analyze the budget planning of Espírito Santo municipalities, from the assessment of the opening of additional credits over the financial years from 2015 to 2018. For this, it was necessary to understand the role of additional credits in the public budget and what they are its main characteristics in the current molds. The discussion reveals that this is the main rectifying instrument of the budget piece, translating into the main mechanism found by managers to make the necessary adjustments throughout the financial year. In view of this, data from the seventy-eight Espírito Santo municipalities were analyzed using the Econometric Panel Data technique, so that the results showed that the socioeconomic and political variables presented themselves differently from the values expected by the theoretical postulates of theme, identifying that in addition to the factors that influence the opening of special additional credit, the obstacles are anchored in the formulation, execution and evaluation throughout the financial year.

Keywords: Public budget, additional credits, municipalities, public finances.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Exemplificação da classificação da despesa.....	37
Tabela 2 Estrutura da Receita Por Natureza.....	38
Tabela 3 Estrutura da Receita por Origem e os códigos.....	39
Tabela 4 Descrição das Variáveis da Pesquisa	58
Tabela 5 Descrição das variáveis da pesquisa e as referências.....	59
Tabela 6 Fonte das Variáveis da Pesquisa	62
Tabela 7 Descrição e resultado esperado das variáveis	68
Tabela 8 Estatísticas Descritivas das variáveis.....	70
Tabela 9 Resultado das respostas das variáveis dummies.....	70
Tabela 10 Testes para o modelo.....	71
Tabela 11 Testes na versão robusta a para escolha do modelo.....	71
Tabela 12 Resultado da Regressão do modelo de efeitos fixos (5) com erro padrão robusto	72

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 ORÇAMENTO PÚBLICO: SUAS ORIGENS, SEU HISTÓRICO E CONFIGURAÇÃO ATUAL NO BRASIL E ALGUMAS PECULIARIDADES NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE VITÓRIA	14
1.1 AS ORIGENS, SEU HISTÓRICO E O ESTÁGIO ATUAL NO BRASIL	14
1.1.1 Inglaterra	15
1.1.2 França	17
1.1.3 Estados Unidos	18
1.1.4 – Brasil	22
1.1.4.1 A Constituição de 1988	30
1.2 O ORÇAMENTO PROGRAMA, AS CLASSIFICAÇÕES DAS RECEITAS E DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS, A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL E AS PECULIARIDADES NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE VITÓRIA	32
1.2.1 O Orçamento- Programa	32
1.2.2 Classificação da Despesa	33
1.2.2.1 Classificação Institucional	34
1.2.2.2 Classificação Funcional	34
1.2.2.3 Classificação por Programas	35
1.2.2.4 Classificação por Natureza	36
1.2.3 - Classificação da Receita	37
1.2.3.1- Classificação da Natureza de Receita	38
1.2.3.2 Classificação de Indicador de Resultado Primário	39
1.2.3.3- Classificação da Fontes/Destinação de Recursos	40
1.2.4 A Lei Orçamentária Anual	40
1.2.5 Peculiaridades dos Municípios da Região Metropolitana de Vitória	43
1.3 CONCLUSÃO DO CAPÍTULO	47
2 ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO E OS CRÉDITOS ADICIONAIS	48
2.1 TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA	49
2.2 REFERENCIAL EMPÍRICO	50
2.3 DEFINIÇÃO DOS CRÉDITOS ADICIONAIS	54
2.4 FATORES QUE INFLUENCIAM A ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS	56

2.4.1 Variáveis Fiscais	60
2.4.2 Variáveis Socioeconômicas.....	60
2.4.3 Variáveis Políticas	60
2.5 – CONCLUSÃO DO CAPÍTULO	61
3 METODOLOGIA E RESULTADO DA ESTIMAÇÃO	61
3.1 DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS E COLETA DOS DADOS	61
3.2 REFERENCIAL ANALÍTICO	64
3.2.1 Modelo de Efeitos Fixos	66
3.2.2 Modelo de Efeitos Aleatórios.....	67
3.3 RESULTADO E DISCUSSÕES	68
3.3.1 Estatística Descritiva, Resultados e Discussões.....	69
3.4 CONCLUSÃO DO CAPÍTULO	74
4 CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS.....	77

INTRODUÇÃO

Existem diversos conteúdos para serem tratados dentro de finanças públicas. É um tema muito amplo e garante diversas discussões propositivas para o conjunto da sociedade. Um destes temas é o orçamento público. Este, por sua vez, pode ser encarado como uma peça de planejamento estatal no qual constam as previsões das receitas e a aplicação destes recursos por meio da despesa. Neste sentido, entende-se como um documento que demonstra uma estimativa de alocação de recursos na economia por meio do ente público.

O orçamento é um instrumento de ação voltado para a realização de operações concretas dentro de um planejamento que pode envolver situações de curto, médio e longo prazo. É neste mecanismo que o ente público, a partir dos recursos públicos, desenvolve um plano de ação voltado para o desenvolvimento da economia.

Contudo, o orçamento não é apenas uma peça de planejamento do Estado. Este instrumento pode ser entendido como uma ferramenta de controle de suas ações, a partir da fiscalização social por meio dos consumidores de serviços públicos. Inclusive, este papel de controle é destacado pelo início do orçamento público, do qual a sua construção tinha este como propósito principal.

Assim, foi a partir do desenvolvimento do papel do estado na economia que a concepção de orçamento público passou de mero instrumento de controle para um aparelho de planejamento dos gastos públicos, dado o seu grande impacto na economia moderna.

Giacomoni (2009) divide a evolução do conceito de orçamento público em duas fases: orçamento tradicional e orçamento moderno. Na primeira concepção a função principal é o controle político, ou seja, possibilita aos órgãos de representação da sociedade o monitoramento sobre as finanças do Poder Executivo. Já a segunda

concepção, a função principal é de ser um instrumento de administração, de forma que auxilia o Executivo nas diversas etapas de gestão da máquina pública.

O orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro [...] uma classificação bastante simples, mas útil para o objetivo dessa análise, é a que divide a história da evolução conceitual do orçamento público em duas fases: o orçamento tradicional e orçamento moderno. (GIACOMONI, 2009, p.54)

Neste sentido, são nessas duas características que esta dissertação identifica, classifica e conceitua o orçamento público de tal modo: é um instrumento desenvolvido por meio de um ato legal que visa identificar as ações do Poder público, a partir do controle social, e serve como ferramenta para consolidar o papel do estado na economia a partir de um planejamento estratégico.

Neste diapasão, as pesquisas relacionadas ao tema se deparam com alguns problemas, principalmente no que se refere à ausência de dados consolidados e estruturados para o poder público. Quando se trata de ente municipal isto se torna ainda mais delimitante, uma vez que existe uma grande diversidade de entes na nossa federação, sendo 5570 municípios ao todo. Esta pluralidade demonstra uma heterogeneidade muito grande em termos sociais, culturais e econômicos. Neste sentido, isso influencia diretamente na forma como são conduzidas as finanças públicas de cada município e como essas informações são repassadas para o público em geral.

Não obstante, a heterogeneidade mencionada acima, nesta pesquisa tem um caráter regional, posto que serão trabalhados dados dos municípios de um único estado da federação, o Espírito Santo. O estado possui 78 municípios e serão analisados dados para os anos de 2015 a 2018. A principal fonte dos dados dos municípios advém do Tribunal de Contas do Estado, haja vista que este consolida as informações a partir das declarações pelos municípios nas prestações de contas que são realizadas anualmente.

Apesar dos problemas de estruturação dos dados, muita informação já possui um tratamento adequado e disponível para a população. Isto só passou a ser possível a partir da informatização de todo o setor público, onde os dados passam a ser trabalhados em sistemas informatizados e não mais, apenas, manuscrito pelos técnicos.

Contudo, mesmo com a informatização, problemas relacionados ao planejamento estatal na execução dos gastos, a princípio, independem do desenvolvimento tecnológico adotado, visto que, o planejamento estratégico a ser despendido depende de variáveis propriamente humanas.

É nesta concepção que Piza (2016) conceitua o que vem a ser os “desvios de execução”, sendo este a diferença entre o valor observado da variável e o valor previsto no orçamento. Neste sentido, *Goeminne et all* (2005) distingue entre erros econômicos e erros técnicos a verificação dos desvios que ocorrem a partir dos erros de previsão. Assim, o orçamento pode não atender às suas principais finalidades de gestão quando este é executado de forma diversa do que foi inicialmente proposto. Dessa forma, isso pode ser identificado a partir da análise dos orçamentos públicos, quando se observa que dificilmente se está executando essencialmente aquilo que foi planejado. A distância entre as estratégias e metas da execução orçamentária constata tais divergências. Um elemento chave para verificar essa distância entre o planejamento e a execução são os créditos adicionais, este mecanismo permite que o gestor altere o planejamento inicial elaborado para o exercício corrente.

Dessa forma, o objetivo da pesquisa é realizar uma avaliação da abertura de créditos adicionais ao longo dos exercícios financeiros do período 2015 a 2018, de modo a constatar as variáveis que afetam a sua utilização. Para isso, foi necessário tratar os dados de todos os entes por meio da técnica de dados em painel, a partir da identificação da variável (créditos adicionais) que demonstra a falha (ou não) no planejamento estatal, e do reconhecimento dos fatores que influenciam a sua utilização.

Neste sentido, esta dissertação está estruturada da seguinte maneira: O primeiro capítulo contém uma digressão histórica do desenvolvimento do orçamento público, identificando como este instrumento se desenvolveu ao longo do tempo até os dias atuais, marcando as suas duas principais características que são as funções de fiscalização e planejamento do gasto público. O segundo capítulo consolida a concepção de orçamento público como uma peça de planejamento estratégico, identificando, por meio dos créditos adicionais, as suas alterações ao longo do tempo. Além disso, destaca quais são os fatores que influenciam à sua utilização. Por fim, o terceiro capítulo, avalia por meio de um modelo econométrico, através da técnica de dados em painel, a relação entre as variáveis independentes e dependente (crédito adicional) e como isso se consolida a partir das discussões dos resultados.

1 ORÇAMENTO PÚBLICO: SUAS ORIGENS, SEU HISTÓRICO E CONFIGURAÇÃO ATUAL NO BRASIL E ALGUMAS PECULIARIDADES NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE VITÓRIA

O objetivo deste primeiro capítulo é buscar entender o que é orçamento público e a sua finalidade desde a sua criação. Será necessário fazer um caminho resumido da vasta história das contas públicas com a intenção de entender os aspectos fundamentais que delinearão o seu surgimento. Contudo, é importante ter em mente que o propósito é traçar uma trajetória para compreender como este mecanismo chegou no estágio atual de desenvolvimento. Desta maneira, este capítulo estará dividido em duas seções, das quais, primeiro (1.1), será realizada uma pequena digressão nos países que mais se destacaram de acordo com a literatura acerca do desenvolvimento da técnica orçamentária e o Brasil. Depois, a segunda seção (1.2), analisará o estágio atual que se encontra o orçamento público brasileiro e como este insere os aspectos modernos de planejamento na consecução de metas e objetivos.

1.1 AS ORIGENS, SEU HISTÓRICO E O ESTÁGIO ATUAL NO BRASIL

Esta primeira seção se incumbirá de analisar o desenvolvimento orçamentário de alguns países que deram início e avançaram na modelagem da técnica orçamentária, sendo referências para diversos países, sendo estes a Inglaterra, França e os Estados

Unidos. Depois, será realizado um levantamento sobre a evolução no Brasil e seus principais desdobramentos, acompanhando o arcabouço histórico e institucional de regramentos acerca do tema.

1.1.1 Inglaterra

A origem do orçamento público recua, pelo menos, há muitos séculos com objetivos diferentes do modelo moderno, porém há características parecidas com as atuais. Tais características, se bem observadas, podem constatar que a origem do orçamento remete ao século XIII.

A concepção mais antiga de orçamento é datada no século XIII, no Artigo 12 da Magna Carta, outorgada em 1217 pelo Rei João Sem Terra:

Nenhum tributo ou auxílio será instituído no Reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante. (GIACOMONI, 2012, p.31)

Tal dispositivo representava uma forma dos nobres da época escaparem do ilimitado poder discricionário do rei em relação aos tributos. Modelava um controle desempenhado pelo Conselho dos Comuns representado no parlamento.

Assim como qualquer instrumento, o orçamento público é fruto da sua época. As condições, os regimes políticos e o estágio da sociedade moldam a forma como é estruturado este dispositivo. Neste sentido, há de se mencionar que o período suscitado, descreve um momento em que o rei era o próprio Estado. Este, exercia todas as funções e concepções do Estado Moderno, o Poder Executivo, Legislativo e Judiciário. Destarte, não havia, aqui, o entendimento da separação dos poderes, que só veio a lograr a partir da teorização realizadas no século XVII por John Locke e Montesquieu. Não existia, portanto, a distinção entre as finanças particulares do soberano e as contas do governo (PIRES e MOTTA, 2006).

Mesmo não envolvendo um caráter de despesa pública, o Artigo 12 da Magna Carta é considerado uma espécie de orçamento público embrionário por seu aspecto

fiscalizador. Como bem assinalam Pires e Motta (2006), o controle ficou apenas no lado da receita.

O controle ficou apenas com um lado da moeda, o da receita. Com o passar dos anos, fez-se necessário estendê-lo para o lado da despesa, o que foi feito de forma gradual, iniciando pela redução dos dispêndios das forças armadas da época (PIRES; MOTTA, 2006, p.17)

Neste diapasão, a resolução nº 66, da Câmara dos Comuns, estabeleceu algumas regras na gestão administrativa dos recursos do erário da Inglaterra, a saber: primeiro, a finança do Estado é de responsabilidade do Poder Executivo, sistematizando as receitas e despesas; e, segundo, caberia ao parlamento aprovar, reduzir ou rejeitar a proposta da peça orçamentária. Neste sentido, em 1787 foi aprovada a Lei do Fundo Consolidado, que representou um grande avanço na organização das finanças públicas da Inglaterra. Arizio de Viana (apud Giacomoni, 2012) elucida da seguinte maneira:

Consiste o sistema do fundo consolidado no seguinte: certo número de impostos existe na Inglaterra para atender a certos serviços de caráter permanente; anualmente o Parlamento Inglês não discute a legitimidade desses impostos nem dessas despesas; aprova o pedido do Governo, em globo; quando há excedente, isto é, quando a receita do fundo excede as despesas, torna-se possível discutir esse excedente, para ver se há impostos desnecessários e que devam ser abandonados; mas essa discussão nunca se verifica, porque os serviços administrativos crescem e o Governo é sempre obrigado a pedir maiores verbas e, daí, a aprovação dos recursos solicitados, ainda que, para obtê-los, seja preciso criar novos impostos ou agravar existentes. (GIACOMONI, 2012, p.32)

Assim, a partir de 1822 foi o marco que permitiu a concepção mais ampla de orçamento público e que observa as características do orçamento moderno. O Executivo passou a enviar ao parlamento um documento que envolvia a fixação da receita e despesa para cada exercício. Burkhead (apud Giacomoni, 2012) considera essa data como a que marca o início do orçamento, plenamente desenvolvido, na Grã-Bretanha.

Deste modo, Giacomoni (2012) dita que apesar de todo aperfeiçoamento no decorrer dos séculos do instrumento orçamentário e o seu objeto se transformar em modelos de aplicação de políticas econômica de Estado, as peculiaridades e as características relacionadas a partir de 1822, não sofreu grandes alterações na sua formulação. Além

disso, a trajetória suscitada evidencia aspectos relevantes e incorporadas na questão orçamentárias nas organizações governamentais de todo o mundo.

1.1.2 França

Na França, no período em que se descreve a era napoleônica, reconhecido um regime autoritário, as receitas e as despesas do Estado eram fixadas e implementadas pelo soberano. Assim como já foi descrito, o orçamento está restrito ao período de desenvolvimento da sociedade, sendo este o marco para determinar o seu regramento.

O desenvolvimento da peça do orçamento ocorreu com a Constituição pós-revolução de 1789, no qual consagrou que a votação de receitas e despesas pertencia exclusivamente aos representantes do povo. A Assembleia Nacional estabeleceu que cabia aos representantes do povo a votação dos impostos a serem pagos pela sociedade (VEIGA apud MAIA, 2010, p.3).

Assim como na Inglaterra, o controle pelo lado das despesas só ocorreu de maneira mais contundente mais tarde, em 1831, quando ficou determinado que a despesa de cada ministro não podia exceder o montante de recursos disponíveis para a sua pasta.

De acordo com Burkhead (apud GIACOMONI, 2012, p.34) as fases que foram adotadas e que ajudaram a consolidar algumas regras básicas que são aceitas até hoje na concepção dos princípios de orçamento público foram as seguintes:

- a) a anualidade do orçamento;
- b) a votação do orçamento antes do início do exercício fiscal;
- c) as previsões financeiras para o exercício;
- d) a não vinculação de itens da receita a despesas específicas (princípio da não afetação das receitas).

Este último, possui algumas ressalvas, devido a algumas vinculações constitucionais estabelecidas por leis em alguns países. No Brasil, alguns itens dependem de cada ente federativo, mas, pode-se citar a receita proveniente do Fundo de Manutenção e

Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), a qual está vinculada a despesas específicas da educação básica, como, por exemplo, pagamento de pessoal do magistério e compra de materiais para custeio das escolas.

1.1.3 Estados Unidos

Nos Estados Unidos da América, o advento da Revolução Americana em 1776, que culminou na sua independência, foi motivada pelo excesso de impostos cobrados pelo governo inglês. A concepção orçamentária começou a ser realizada, de acordo com Oliveira (2012), desde 1802. Naquele ano a Câmara dos Representantes passou a contar naquele país com uma Comissão de Meios e Recursos, a qual manteve, até 1865, pleno controle sobre as finanças do governo. A partir desse momento, com o objetivo de evitar gastos irregulares com corrupção e desnecessários para a entidade pública, em que a administração era permanente e centralizada, esse poder foi diluído em várias comissões, melhorando a qualidade da fiscalização e da avaliação da execução orçamentária.

Funcionava da seguinte maneira: o secretário do Tesouro apresentava um relatório anual com uma estimativa das necessidades de despesas das unidades que faziam parte do governo ao Congresso. A comissão de Meios e Recursos consolidava os programas de cada setor e possibilitava uma visão global das finanças do Estado Giacomoni (2012). Assim, buscou-se o Congresso, através desta comissão, restringir o arbítrio do Executivo na consumação do orçamento.

Vale destacar alguns trechos constitucionais regulamentados à época:

Nenhuma soma será retirada do Tesouro, senão em consequência de apropriações estabelecidas em lei; e que um balanço das entradas e saídas de dinheiros públicos deve ser divulgado, periodicamente [...] ao Secretário do Tesouro Nacional caberia “elaborar e apresentar ao Congresso [...] um relatório financeiro sistemático que contenha a estimativa da receita pública, bem como da despesa (PIRES; MOTTA, 2006, p.18)

Fica evidente que o seu início se dá a partir do Poder Executivo e que ao Congresso cabia o poder de fiscalizar e controlar a execução orçamentária. São estas prerrogativas que fazem com que o legislativo crie mecanismos para cumprir este

papel. No supracitado modelo organizacional, o congresso americano dispunha da Comissão de Meios e Recursos para a aplicação e melhoramentos destes dispositivos.

Como já foi mencionado, o poder centralizador nesta comissão se diluiu a partir do momento em que foram criadas outras comissões pela Câmara dos Representantes para debater acerca do orçamento, por volta de 1865. Neste sentido, em 1885, havia oito comissões na Câmara dos Representantes e oito no Senado que opinavam acerca das dotações orçamentárias do Executivo.

Há de se mencionar o período de grande abundância no qual a economia americana atravessava. Giacomoni (2012) descreve a fala de um cronista à época:

Sob o sistema financeiro congressional aqui descrito, os Estados Unidos desperdiçam milhões anualmente. Mas sua riqueza é tão grande, sua receita tão elástica, que o país não se dá conta do prejuízo. Os Estados Unidos têm glorioso privilégio da juventude, o privilégio de cometer erros sem sofrer as suas consequências. (GIACOMONI, 2012, p.35)

É neste contexto que se desenrola o afrouxamento dos poderes instituídos em relação ao controle efetivo dos gastos. O período de excesso de recursos encobre a real necessidade de otimização dos recursos e a sua aplicabilidade de maneira mais efetiva, o que dissimula as principais finalidades do Estado.

Todavia, na virada do século, os superávits nas contas do governo passaram a não ser tão frequentes, dando lugar a momentos de déficits. Este cenário, coligada com indícios de corrupção e negociações escusas, criou-se uma conjuntura para que houvessem estudos para mitigar e medidas para restringir os déficits nas finanças públicas. Neste sentido, criou-se a visão de que era necessário debater uma reforma orçamentária para tornar o instrumento mais eficiente sem tomar muitos recursos da sociedade. Assim, o presidente Willian Howard Taft, criou a Comissão de Economia e Eficiência com o objetivo de realizar estudos nas áreas de contabilidade, finanças e organização administrativa, a fim de propor um novo modelo de orçamento mais efetivo. Desta feita, o trabalho da comissão resultou em um relatório entregue ao presidente, no qual dispunha de um novo instrumento orçamentário. Contudo, ao

apresentar este novo mecanismo ao congresso, este não obteve a aprovação necessária para a sua aplicação (GIACOMONI, 2012).

Neste sentido, o avanço da complexidade do funcionamento orçamentário da máquina administrativa do Estado, pressionou o próprio congresso a estudar medidas para revolucionar este instrumento. Assim, a própria câmara dos representantes designou uma comissão para estudar este assunto e propor alternativas ao modelo em vigência. Dali, em 1921, o presidente Warren Gamaliel Harding, conseguiu a aprovação de uma lei de iniciativa do Poder Executivo, denominada de Lei de Orçamento e Contabilidade (*Budget and Accounting Act*). O presidente teceu os seguintes comentários acerca da primeira proposta elaborada sob este prisma: “[...] maior reforma nos processos governamentais desde o advento da República” (GIACOMONI, 2012, p.37).

O orçamento é fruto do momento em que está inserido a sociedade em seus aspectos políticos, culturais e econômicos. As discussões levantadas e postas em prática até o momento ocupavam-se de que maneira seria a melhor distribuição das competências do Legislativo e Executivo nas diversas fases do processo orçamentário, como a elaboração, aprovação, execução e controle da peça.

Neste diapasão, o desenvolvimento da formulação do orçamento posteriormente, ocupou-se de maneira a sobrelevar os aspectos mais técnicos e operacionais do sistema. Dessa forma, as discussões e reflexões acerca da temática foram proferidas e merecem alguns destaques, tais como, um modelo de classificação orçamentária por projetos e programas realizadas pelo Departamento de Agricultura e a Administração do Vale do Tennessee (TVA) na década de 1930, o orçamento de desempenho proposto pela Comissão de *Hoover* na década de 1940.

A despeito disto, em 1950 o Congresso aprovou a Lei de Processo do Orçamento e da Contabilidade, aproximando a tendência entre o planejamento e orçamento para a gestão dos recursos públicos. Esta técnica ficou reconhecida como o Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento (*Planning, Programming and Budgeting System- PPBS*). Contudo, alguns aspectos relevantes da geopolítica americana minou diversos mecanismos deste processo, além da guerra do Vietnã e a inflação que decorria naquele período que colocou em “xeque” a formulação orçamentária por esta

ferramenta. Assim, em meados do final da década de 1960, formulou-se a ideia de um Orçamento de Base Zero. Este constitui-se da ideia de que o administrador justifique integralmente seu orçamento em detalhes como se cada um fosse novo (partindo do zero) e justifique de maneira apropriada a necessidade de cada gasto.

Segundo Giacomoni (2012), a aprovação pelo Congresso da Lei de Desempenho e Resultados do Governo (*Government Performance and Results Act- GPRA*), em 1993, estabelecia alguns pontos para a formulação do orçamento de desempenho. Além disso, Pires e Motta (2006) retratam a concepção proposta por Kaplan e Cooper, a qual dispunha do orçamento baseado em atividade em que se estima a quantidade esperada de todos os geradores de custos por atividade.

Deste modo, sobressai-se a evolução das formulações orçamentárias ao longo do tempo, havendo sempre o desenvolvimento da sociedade concomitantemente com o processo orçamentário. Consequentemente, evidencia-se que no seu início o orçamento serviu como um instrumento de controle mais efetivo sobre as ações do Estado e de quem detinha o seu poder, sendo discutido de maneira a sobrepesar as competências entre as esferas de Poder acerca da elaboração, aprovação, execução e controle. O seu desenvolvimento posterior, caminhando sempre com a evolução da sociedade, fez com o que a sua execução servisse de quebra de paradigmas estabelecidos. Neste sentido, há um alinhamento entre as funções do Estado na sociedade e a sua representação na formulação de políticas públicas retratadas no orçamento público. Desta maneira, as discussões políticas em cada período fazem com que o orçamento retrate aspectos técnicos e operacionais na medida em que se decorre as necessidades da sociedade ao longo do tempo.

Logo, primeiro é reconhecido o aspecto fiscalizador e controlador do orçamento nas prerrogativas de cada poder, e, após, à luz das técnicas operacionais do orçamento, como objeto formulador de políticas públicas por meio do planejamento adequado da aplicação dos recursos extraídos da sociedade, serviu de maneira a acentuar o real papel do estado na sociedade. É assim que se impõe as diversas narrativas no decorrer do tempo.

1.1.4 – Brasil

Assim como já foi mencionado, a história do orçamento público no Brasil perpassa pelo momento histórico no qual a sociedade está situada. Há, como em diversos movimentos relatados nos outros países, revoltas anteriormente ao pleno desenvolvimento do orçamento, em relação ao descontentamento dos cidadãos à cobrança de impostos. No Brasil podemos citar a Revolta de Santos em 1720; a Inconfidência Mineira em 1789; a Revolta Farroupilha em 1820 e a Revolta do Quebra-Quilo em 1896. Estes movimentos retratam o aborrecimento da população acerca das ações do “Estado” em relação a forma arrecadatória via tributos. (GONTIJO, 2004)

Segundo Giacomoni (2012), o orçamento no Brasil percorre a sua origem com a vinda de Dom João VI, no qual iniciou um processo de organização das finanças públicas. Ressalta-se na história da organização institucional do país via suas cartas magnas, que o Brasil atravessou por oito constituições, sendo quatro de maneira outorgadas e quatro promulgadas. Cada uma cumprindo aspectos diversos no trato do orçamento público. As outorgadas descrevem a situação da constituição imposta ao povo pelo governante e as promulgadas referem-se à forma democrática, ou seja, feita pelos representantes do povo.

Neste período da vinda de Dom João VI até os dias atuais, o país atravessou pela fase imperial e a partir de 1889 o Brasil tornou-se república. Cada momento demarcou diversos regramentos acerca do desenvolvimento orçamentário no país.

Na primeira Constituição do país (1824) é que surgem as primeiras disposições acerca da formalidade na elaboração do orçamento público. Neste momento, era de responsabilidade do Executivo, via o Ministro da Fazenda, a elaboração do orçamento e, após, encaminhar à Câmara dos deputados para aprovação.

O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas. (BRASIL, 1824, Art. 172)

Vale mencionar que a prerrogativa sobre as leis de impostos, incumbia-se de iniciativa privativa da Câmara dos Deputados, conforme inciso I art. 36 da referida norma supracitada.

Contudo, o primeiro orçamento elaborado a partir da Constituição de 1824 ocorreu com o Decreto Legislativo de 15 de dezembro de 1830. Este documento fixava a despesa dos ministérios em cada província.

Assim, na primeira Constituição, a formulação do orçamento público propriamente dito, no Brasil Império, a elaboração era função do Executivo, a aprovação do Legislativo e, de maneira bem vaga, ainda detinha algum resquício de “controle”, que deveria ser ocupado pelo legislativo, conforme o inciso I do artigo 37. Vale destacar que a carta magna foi outorgada, o que demonstrava a superioridade do poder executivo frente aos outros, face à conjuntura política da época.

Em consonância com a evolução dos acontecimentos históricos sociais e políticos, em que se observou à Proclamação da República, a Constituição de 1891, realizou algumas alterações nas competências acerca de todo o processo orçamentário, assim como se observou nas fases iniciais de desenvolvimento deste instrumento em outros países.

A elaboração do orçamento passou a ser prerrogativa do Congresso Nacional, ao contrário do que se vislumbrava na época imperial.

O 1) do art. 34 assim o determinava de maneira privativa ao Congresso Nacional: “1) orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro;”

Além disso, o artigo 89 da referida norma, instituiu um Tribunal de Contas visando auxiliar o controle dos gastos pelo Congresso Nacional.

É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso. Os membros deste Tribunal serão nomeados pelo Presidente da República com aprovação do Senado, e somente perderão os seus lugares por sentença. (BRASIL, 1891, Art. 89)

Apesar da lei orçamentária passar a ser uma prerrogativa do legislativo, Arizio de Viana (apud Giacomoni, 2012) indica uma forte participação do Ministro da Fazenda

na sua elaboração, de maneira não oficial, este e a sua equipe auxiliavam a comissão parlamentar de finanças em sua construção.

Com o Decreto nº 4536 de 28 de janeiro de 1922, sendo este ato realizado pelo Congresso Nacional, foi instituído o Código de Contabilidade da União. Neste sentido, foi viabilizado a adoção de padronização nos procedimentos orçamentários, financeiros e contábeis da administração federal.

O decreto mencionado alterou a competência da elaboração da lei orçamentária, esta, passando a ser prerrogativa do Executivo. Além disso, nas normas mencionadas, aparece a figura dos créditos e os seus respectivos desdobramentos e classificações. O correspondente documento em seu art. 80, classificava que o Poder Executivo poderia abrir créditos extraordinários, suplementares e especiais com algumas condições.

O Poder Executivo poderá abrir créditos extraordinários, suplementares e especiais que se fizerem necessários nas seguintes condições:

§ 1º Os créditos extraordinários serão abertos em qualquer mês do exercício, para ocorrer às despesas em caso de calamidade pública, epidemias, rebelião, sedição ou guerra externa.

Precederá à abertura do crédito parecer do Tribunal de Contas, e a aplicação do crédito não se fará sem o registro prévio do mesmo, pelo Tribunal, que dele dará conhecimento ao Congresso Nacional, dentro de 48 horas, se estiver funcionando o Congresso, ou, em caso contrário, dentro de oito dias do início das sessões parlamentares.

§ 2º Os créditos suplementares serão abertos decorridos 10 meses do exercício financeiro, para suplementação das verbas indicadas no n. V do art. 14, depois de ouvido o Tribunal de Contas, e até a importância anualmente fixada pelo Congresso Nacional na lei orçamentária e computada no total de despesa prevista.

A consulta ao Tribunal de Contas será acompanhada de informação minuciosa sobre a necessidade do crédito e do parecer do Ministro da Fazenda sobre os recursos do Tesouro para fazer face à despesa.

§ 3º Os créditos autorizados, em lei especial ou nas disposições gerais das leis de meios, serão também abertos pelo Poder Executivo, mediante consulta ao Tribunal de Contas e parecer do Ministro da Fazenda, a que se refere o parágrafo anterior.

A duração destes créditos será a determinada na lei que os autorizar e, no caso de omissão, a de dois exercícios, observada a disposição do art. 12. (BRASIL, 1891, Art. 80)

Como se observa, a condução do processo orçamentário, concomitantemente com a evolução das constituições, recebe certo progresso na sua elaboração e o entendimento da sua importância para a condução da gestão fiscal do erário.

Na Constituição outorgada de 1934 a competência para elaboração da proposta orçamentária é imputada ao Executivo. O Legislativo encarrega-se da votação do orçamento e do julgamento das contas com auxílio do Tribunal de Contas.

Além disso, os artigos que referenciam as disposições acerca do orçamento, avocam alguns princípios que perduram até hoje, como o instrumento deve ser uno (unidade); não conter dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços criados (exclusividade) e; ser votado anualmente (anuidade).

Compete privativamente ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República: [...]

2) votar anualmente o orçamento da receita e da despesa, e no início de cada Legislatura, a lei de fixação das forças armadas da União, a qual nesse período, somente poderá ser modificada por iniciativa do Presidente da República;

O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.

§ 1º - O Presidente da República enviará à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta de orçamento.

§ 2º - O orçamento da despesa dividir-se-á em duas partes, uma fixa e outra variável, não podendo a primeira ser alterada senão em virtude de lei anterior. A parte variável obedecerá a rigorosa especialização.

§ 3º - A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nesta proibição:

a) a autorização para abertura de créditos suplementares e operações de créditos por antecipação de receita;

b) a aplicação de saldo, ou o modo de cobrir o déficit.

§ 4º - É vedado ao Poder Legislativo conceder créditos ilimitados.

§ 5º - Será prorrogado o orçamento vigente se, até 3 de novembro, o vinturo não houver sido enviado ao Presidente da República para a sanção. (BRASIL, 1934, Art. 39 e 50)

Além disso, a Constituição previa dentre as atribuições dos Ministros de Estado, que estes deveriam auxiliar o Presidente da República na condução do País, a preparação das propostas orçamentárias de cada pasta e, ao Ministro da Fazenda, incumbia-se

de organizar a proposta geral do orçamento da receita e da despesa, apresentado pelos outros Ministros. Ou seja, cabia ao Ministro da Fazenda a realização da consolidação orçamentária de cada pasta, além da demonstração, anualmente, do balanço definitivo da receita e despesa do último exercício, com parecer do Tribunal de Contas, ao Presidente.

Além das atribuições que a lei ordinária fixar, competirá aos Ministros:

- a) subscrever os atos do Presidente da República;
- b) expedir instruções para a boa execução das leis e regulamentos;
- c) apresentar ao Presidente da República o relatório dos serviços do seu Ministério no ano anterior;
- d) comparecer à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal nos casos e para os fins especificados na Constituição;
- e) preparar as propostas dos orçamentos respectivos.

Parágrafo único - Ao Ministro da Fazenda compete mais:

- 1º) organizar a proposta geral do orçamento da Receita e da Despesa, com os elementos de que dispuser e os fornecidos pelos outros Ministérios; e
- 2º) apresentar, anualmente, ao Presidente da República, para ser enviado à Câmara dos Deputados, com o parecer do Tribunal de Contas, o balanço definitivo da Receita e Despesa do último exercício. (BRASIL, 1934, Art. 60)

Como instrumento e fruto da sua época, na Constituição de 1937 avalia-se de sobremaneira a supremacia do Poder Executivo sobre o Legislativo. O orçamento passou a ser elaborado por um Departamento Administrativo junto à Presidência da República, organizado por Decreto e votado pelo Parlamento Nacional, este formado pela Câmara dos Deputados e Conselho Federal (composto por dez membros nomeados pelo Presidente da República).

Haverá junto à Presidência da República, organizado por decreto do Presidente, um Departamento Administrativo com as seguintes atribuições:

- a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;
- b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;

c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.

[...]

A discriminação ou especialização da despesa far-se-á por serviço, departamento, estabelecimento ou repartição.

§ 1º - Por ocasião de formular a proposta orçamentária, o Departamento Administrativo organizará, para cada serviço, departamento, estabelecimento ou repartição, o quadro da discriminação ou especialização, por itens, da despesa que cada um deles é autorizado a realizar. Os quadros em questão devem ser enviados à Câmara dos Deputados juntamente com a proposta orçamentária, a título meramente informativo ou como subsídio ao esclarecimento da Câmara na votação das verbas globais.

§ 2º - Depois de votado o orçamento, se alterada a proposta do Governo, serão, na conformidade do vencido, modificados os quadros a que se refere o parágrafo anterior; e, mediante proposta fundamentada do Departamento Administrativo, o Presidente da República poderá autorizar, no decurso do ano, modificações nos quadros de discriminação ou, especialização por itens, desde que para cada serviço não sejam excedidas as verbas globais votadas pelo Parlamento. (BRASIL, 1937, Art. 67 e 69)

E,

O Poder Legislativo é exercido pelo Parlamento Nacional com a colaboração do Conselho da Economia Nacional e do Presidente da República, daquele mediante parecer nas matérias da sua competência consultiva e deste pela iniciativa e sanção dos projetos de lei e promulgação dos decretos-leis autorizados nesta Constituição.

§ 1º - O Parlamento nacional compõe-se de duas Câmaras: a Câmara dos Deputados e o Conselho Federal.

[...]

O Conselho Federal compõe-se de representantes dos Estados e dez membros nomeados pelo Presidente da República. A duração do mandato é de seis anos. (BRASIL, 1937, Art. 38 e 50)

Apesar da aprovação pelo legislativo, na prática isso não ocorria, tendo em vista que o normativo dispunha de prazos para cada casa legislativa aprovar e realizar as emendas. Caso isso não fosse feito, o Presidente tinha o poder de publicar o texto aprovado pelo Governo. Desta forma, como assevera Giacomoni (2012), as duas câmaras legislativas nunca foram instaladas e o orçamento sempre foi elaborado e decretado pelo Executivo.

O Presidente da República publicará o orçamento:

a) no texto que lhe for enviado pela Câmara dos Deputados, se ambas, as Câmaras guardarem nas suas deliberações os prazos acima afixados;

b) no texto votado pela Câmara dos Deputados se o Conselho Federal, no prazo prescrito, não deliberar sobre o mesmo;

c) no texto votado pelo Conselho Federal, se a Câmara dos Deputados houver excedido os prazos que lhe são fixados para a votação da proposta do Governo ou das emendas do Conselho Federal;

d) no texto da proposta apresentada pelo Governo, se ambas as Câmaras não houverem terminado, nos prazos prescritos, a votação do orçamento. (BRASIL, 1937, Art. 72)

Assim, fica demonstrado como o orçamento foi tratado pelo período histórico-político de sua época, no qual houve uma supremacia do Executivo sobre o Legislativo.

Com a redemocratização, o orçamento passou a seguir um equilíbrio entre as competências na elaboração, execução e controle. O Poder Legislativo incumbia-se de discutir, fiscalizar, votar e propor alterações via emendas do orçamento elaborado e enviado pelo Executivo.

Compete ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República:

I - votar o orçamento;

[...]

Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

XVI - enviar à Câmara dos Deputados, dentro dos primeiros dois meses da sessão legislativa, a proposta de orçamento; (BRASIL, 1946, Art. 65 e 87)

No que tange à fiscalização,

A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada na União pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e nos Estados e Municípios pela forma que for estabelecida nas Constituições estaduais. (BRASIL, 1946, Art. 22)

Além disso, o Tribunal de Contas passou a ter um regramento mais claro no que tange a ser um órgão auxiliar do controle externo das contas do Executivo.

Compete ao Tribunal de Contas:

I - acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento;

II - julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas;

III - julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões.

§ 1º - Os contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de

Contas. A recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional.

§ 2º - Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste.

§ 3º - Em qualquer caso, a recusa do registro por falta de saldo no crédito ou por imputação a crédito impróprio terá caráter proibitivo. Quando a recusa tiver outro fundamento, a despesa poderá efetuar-se, após despacho do Presidente da República, registro sob reserva do Tribunal de Contas e recurso ex officio para o Congresso Nacional.

§ 4º - O Tribunal de Contas dará parecer prévio, no prazo de sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República deverá prestar anualmente ao Congresso Nacional. Se elas não lhe forem enviadas no prazo da lei, comunicará o fato ao Congresso Nacional para os fins de direito, apresentando-lhe, num e noutro caso, minucioso relatório de exercício financeiro encerrado. (BRASIL, 1946, Art. 77)

Dessa forma, este período (a partir da constituição de 1946) retrata a volta de um período democrático observado na condução do orçamento, além de promover o desenvolvimento de alguns aspectos operacionais e dos mecanismos de controle e execução do orçamento.

Na Constituição de 1967 repassa novamente o movimento político do qual há uma supremacia do Poder Executivo sobre o Legislativo. Dessa forma, foi retirado do Legislativo a prerrogativa quanto a iniciativa de leis ou emendas que criem ou aumentem despesas e, até emendas ao projeto de lei do orçamento. Além disso, vale mencionar a Lei 4320/64, que por sua vez impôs grandes restrições à possibilidade de realização de emendas, sob a égide do regime militar.

Não se admitirão emendas ao projeto de Lei de Orçamento que visem a:

- a) alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto a inexatidão da proposta;
- b) conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;
- c) conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;
- d) conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções. (BRASIL, 1964, Art. 33)

Apesar disto, a Lei 4320/64 instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos dos entes nacionais, consolidando padronizações acerca dos procedimentos orçamentários.

No que tange a Constituição de 1967, a grande novidade residiu, conforme Giacomoni (2012), na retirada da prerrogativa do Legislativo quanto à iniciativa de leis ou emendas. Assim se consolidava o artigo 67 e seu parágrafo 1º:

É da competência do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias e das que abram créditos, fixem vencimentos e vantagens dos servidores públicos, concedam subvenção ou auxílio, ou de qualquer modo autorizem, criem ou aumentem a despesa pública.

§ 1º - Não serão objeto de deliberação emendas de que decorra aumento da despesa global ou de cada órgão, projeto ou programa, ou as que visem, a modificar o seu montante, natureza e objetivo. (BRASIL, 1967, Art. 67)

Fica evidente, com estes dispositivos, que o Poder Legislativo passou a ser mero aprovador das leis oriundas do Executivo, tendo em vista que uma possibilidade de rejeição da lei seria nula, pois o governo não poderia iniciar o exercício financeiro sem um orçamento.

1.1.4.1 A Constituição de 1988

A redemocratização ocorrida no país culminou na Constituição de 1988 que trouxe enormes inovações no tocante ao processo orçamentário no País. Novamente, é devolvido ao Legislativo a prerrogativa de propor emendas ao projeto de lei do orçamento. Assim, competia ao Executivo a elaboração da lei e a sua modificação, aprovação e controle é exercido pelo Legislativo.

Outro ponto muito importante e que condensa a concepção mais moderna do orçamento, é a função de planejamento administrativo que passa a ser um aspecto importante no que se refere aos procedimentos orçamentários, conforme a evolução conceitual do orçamento público identificado em Giacomoni (2012). Esta concepção é demonstrada pelos novos dispositivos inseridos na carta magna, sendo estes o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias.

Neste sentido, o orçamento a partir de 1988, é elaborado com base em três peças que passaram a integrar todo o processo. O Plano Plurianual de Aplicações (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esse sistema está compatibilizado em cada etapa envolvida. O processo orçamentário é de competência exclusiva do Poder Executivo (Artigo 165 da Constituição de 1988). O

PPA estabelece o planejamento de médio prazo (quatro anos), a LDO faz a ligação entre o plano e o orçamento do ano e a LOA é o orçamento propriamente dito, com a previsão das receitas e a fixação das despesas. Giacomoni (2012) identifica cinco pontos na Constituição Federal que formam o conteúdo do PPA:

- 1) a regionalização;
- 2) as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal;
- 3) as despesas de capital;
- 4) outras despesas decorrentes; e
- 5) programas de duração continuada.

Em relação ao conteúdo da LDO, o mesmo autor esclarece que:

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

No tocante ao conteúdo da LOA, conforme a disposição constitucional, ela é constituída por três orçamentos: fiscal, seguridade social e investimentos das empresas estatais. Neste sentido, a LOA compreende a terceira etapa do processo orçamentário, constituindo de uma previsão e aplicação de receitas para o ano posterior. Esses mecanismos orçamentários dizem respeito a todos os entes da federação (União, estados e municípios). Porém, os entes federados são dotados de autonomia, e se expressa na auto-organização, no qual cada um tem competência para legislar. À União compete a regulamentação da Constituição Federal e leis federais; aos estados federados a Constituição Estadual e as leis estaduais; aos municípios a Lei Orgânica do município e leis municipais.

1.2 O ORÇAMENTO PROGRAMA, AS CLASSIFICAÇÕES DAS RECEITAS E DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS, A LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL E AS PECULIARIEDADES NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE VITÓRIA

O objetivo desta segunda seção é avaliar a estrutura do estágio atual do orçamento brasileiro, compreendendo em seus aspectos técnicos e como este leva ao desdobramento da classificação determinada como orçamento programa. Cumpre ressaltar que não é objetivo desta seção, nem do trabalho, realizar a definição de todos os orçamentos públicos. Porém, ao analisar os aspectos históricos com as mais variedades características, é importante levantar alguns outros modelos e realizar uma breve explanação. Ao estabelecer o conceito atual de como está designado o perfil orçamentário brasileiro, será necessário estudar as condições para a efetiva elaboração do orçamento atual, além de resgatar particularidades apontadas nos elementos objetos da dissertação que são os municípios do Estado do Espírito Santo. Dessa forma, será realizado no primeiro momento a compreensão da configuração do estágio atual orçamentário e, após, uma breve análise das singularidades de alguns entes do Estado (Região Metropolitana).

1.2.1 O Orçamento- Programa

O orçamento programa é a materialização do planejamento do Estado. Este, por sua vez, estabelece metas e objetivos governamentais, estruturados em planos e programas a serem realizados em determinado período.

A primeira parte desta dissertação teve por objetivo fazer uma digressão ao longo da história e, de certo modo, realizar um elo entre o aspecto tradicional do orçamento até as características modernas atuantes. Hoje, com as classificações determinadas e entendidas ao longo do texto, principalmente a partir do processo orçamentário determinado a partir da Constituição de 1988, este instrumento pode ser classificado como o orçamento programa. Ressalta que este discrimina as despesas, demonstrando em quê e para que serão despendidos os recursos e quem será o responsável pela execução de seus programas.

O orçamento público de hoje é denominado de orçamento-programa, pois em sua elaboração consideram-se todos os custos dos programas e ações, sem perder de vista sua estrutura voltada para os aspectos administrativos de planejamento, norteados por seu principal critério de classificação, hoje delimitada em institucional, funcional, programática e natureza da despesa. (ANDRADE, 2013, p. 43)

Para reforçar o entendimento, vale destacar além destes, outros aspectos, tais como, a alocação de recursos que visa à consecução de objetivos e metas, o principal critério é o funcional-programático e a estrutura está voltada para os aspectos administrativos de planejamento.

Os dispositivos, como já foi mencionado, incorporados ao processo orçamentário, o PPA e a LDO, ratificam a necessidade de um planejamento mais adequado para a realização das atividades fins da administração pública. O orçamento não é apenas a previsão de receita e a fixação de despesa; esta, por sua vez, serve de instrumental indispensável de política econômica, cujo objetivo é exercer determinado papel para obter resultados macroeconômicos positivos.

1.2.2 Classificação da Despesa

As classificações para a despesa pública orçamentária são detalhadas na Lei nº 4.320/64, que institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Assim, o modelo brasileiro de classificação de despesa, segundo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2018) do Tesouro Nacional, observa alguns critérios:

- a) Classificação Institucional;
- b) Classificação Funcional;
- c) Classificação por Programas; e
- d) Classificação Por Natureza

Dessa forma, a estrutura do programa orçamentário da despesa se baseia em uma organização que evidencia, separadamente, algumas questões como: o que será

implementado; o responsável pela programação; qual área será aplicada e qual a estratégia adotada para a realização da despesa.

1.2.2.1 Classificação Institucional

A classificação institucional estabelece o responsável pela programação das despesas. Reflete a estrutura organizacional de alocação dos recursos em níveis hierárquicos por unidade executora e órgão.

A finalidade principal é evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária. É um critério classificatório indispensável para a fixação de responsabilidades e os consequentes controles e avaliações. (GIACOMONI, p.90, 2012).

Ainda, segundo Albuquerque et al (2008), a classificação institucional agrupa as despesas conforme as instituições autorizadas a realizá-las, relacionando os órgãos da administração pública direta ou indireta responsáveis pela dotação aprovada.

De acordo com Artigo 14 da Lei nº 4320/64, a classificação e discriminação das despesas institucionais, está especificada por duas subcategorias, que se entende por órgãos e unidades orçamentárias.

Órgão está relacionado à competência institucional de Governo, ou unidade administrativa e executora. Sendo por exemplo, Prefeitura Municipal, Secretaria de Saúde ou Secretaria de Educação. Já a unidade orçamentária compreende um departamento que estão subordinados aos órgãos.

Vale salientar que, devido ao sistema federativo brasileiro, cada ente da Federação - União, Estados e Municípios - têm orçamentos próprios, dotados de autonomia para gerir os recursos e que estabelece seus próprios órgãos e unidades orçamentárias.

1.2.2.2 Classificação Funcional

A classificação funcional oferece informações das realizações do governo, agregando os gastos por área de ação governamental, nas três esferas de governo, sendo formada por uma lista de funções e subfunções, estabelecidas na Portaria do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão nº 42/1999.

Trata-se de uma classificação livre dos programas e de aplicação comum e obrigatória, servindo como agregador dos gastos públicos por área de ação do governo de todos os entes da federação. Dessa forma, permite a consolidação dos gastos no setor público.

A função representa o maior nível de agregação das despesas em todas as áreas do setor público. As subfunções representam uma partição da função, complementando determinado subconjunto das despesas.

A classificação funcional será efetuada por intermédio da relação da ação (projeto, atividade ou operação especial) com a subfunção e a função. As ações estarão sempre conectadas às subfunções que representam sua área específica. (ALBUQUERQUE et al, p.291, 2008).

Dessa forma, pode-se entender que a classificação funcional fornece base de dados e estatísticas referente aos gastos públicos nas suas principais atuações, com seus respectivos segmentos. De acordo com Burkhead (apud Giacomoni, 2012, p.95), “classificação funcional pode ser chamada de classificação para os cidadãos, uma vez que proporciona informações gerais sobre as operações do Governo”.

1.2.2.3 Classificação por Programas

A ação de cada governo está organizada em programas para serem efetuados nos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual.

De acordo com o Artigo 3º da Portaria Nº 42 de 14 de abril de 1999, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabelecerão, em atos próprios, suas estruturas de programas, códigos e identificação, respeitados os conceitos e determinações da Portaria. Essa Portaria entrou em vigor a partir de 2002 para os municípios brasileiros.

A partir dos programas são identificadas as ações sob a configuração de atividades, projetos ou operações especiais, delimitando os órgãos com os respectivos valores e metas para a realização das ações.

Conforme o Artigo 2º, quatro categorias são conceituadas para os seus efeitos:

Programa: o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;

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 um governo;

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;

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 serviços. (BRASIL, 1999, Art.2º)

1.2.2.4 Classificação por Natureza

É um conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária que forma uma seleção estruturada composta, por categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento. Ou seja, agrega elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

Além disso, a natureza da despesa será complementada pela modalidade de aplicação que é uma informação gerencial que tem por objetivo mostrar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, como por exemplo transferências a municípios, estados e aplicações diretas.

A despesa por categoria econômica, segundo a Lei nº 4320/1964, Artigo 12, diz que a despesa está classificada pelos grupos das despesas correntes e despesas de capital.

Já a despesa por grupo é um agregador de elementos de dispêndios orçamentário com as mesmas características do objeto de gasto, como por exemplo, pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, investimentos.

Neste diapasão, o elemento da despesa tem por finalidade identificar o objeto do gasto, como por exemplo, vencimento e vantagens fixas, juros, diárias, materiais de consumo, entre outros.

Para ilustrar a classificação, a Tabela 1 abaixo serve como exemplo da forma como é classificado.

Tabela 1 Exemplificação da classificação da despesa

Categoria Econômica	Grupo de natureza da despesa	Elemento de despesa
Despesa corrente	Pessoal e Encargos Sociais	Pensões do RPPS e do Militar
Despesa de Capital	Investimentos	Obras e Instalações

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP 2018). Elaboração Própria

1.2.3 - Classificação da Receita

Há diferentes definições de receitas públicas. Porém, no geral, entende-se receita pública como sendo o ingresso de qualquer entrada de recursos nos cofres públicos. Incorpora ao patrimônio público e serve as despesas e as necessidades de investimentos.

"É um conjunto de ingressos financeiros com fonte e fatos geradores próprios e permanentes oriundos da ação e de atributos inerentes à instituição, e que, integrando o patrimônio, na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros (Machado apud ALBUQUERQUE et al, p.291, 2008)."

Ainda,

"É a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". (BALEIRO, 1997, p.126)."

Vale destacar que a receita é uma peça estimada dentro do orçamento público, cuja previsão dimensiona a capacidade governamental em fixar a despesa, tornando o elemento condicionante para a sua execução.

De acordo com Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP 2018), a norma geral brasileira estabelece os seguintes critérios de classificação da receita orçamentária, exigidos nos orçamentos de todos os entes:

- a) Natureza de receita;
- b) Indicador de resultado primário; e
- c) Fontes/ destinação de recursos.

O desdobramento dos itens para atender as peculiaridades de cada ente é facultativo, caso haja esta necessidade.

1.2.3.1- Classificação da Natureza de Receita

A classificação por natureza de receita é estabelecida pelo § 4º do Artigo 11 da Lei nº 4320, de 1964. Tem por objetivo identificar a proveniência do recurso segundo o fato gerador.

Além disso, esta classificação é regulamentada, no âmbito municipal, por meio de Portaria Interministerial (SOF e STN). A atual está visualizada na Portaria nº 05, de 25 de agosto de 2015, que determinou que os desdobramentos específicos para atendimento das peculiaridades dos entes serão promovidos pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Tabela 2 Estrutura da Receita Por Natureza

Dígito	1º	2º	3º	4º a 7º	8º
Significado	Categoria Econômica	Origem	Espécie	Desdobramentos para identificação de peculiaridades da receita	Tipo

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP 2018). Elaboração Própria

A receita por categoria econômica compreende as receitas correntes e as receitas de capital. Sendo esse critério de classificação também encontrado nas despesas.

De acordo com o Artigo 11 da Lei nº 4320/64:

São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (BRASIL, 1964, Art. 11).

[...]

São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital, e ainda, o superávit do Orçamento Corrente (BRASIL, 1964, Art. 11)

A origem é o detalhamento das receitas por categoria econômica: corrente e capital. Tem por objetivo identificar a derivação das receitas no momento que ingressam o erário.

O código e a estrutura das receitas por origem são demonstrados na Tabela 3.

Tabela 3 Estrutura da Receita por Origem e os códigos

Categoria Econômica	Origem
1. Receitas Correntes 7. Receitas Correntes Intraorçamentárias	1. Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
	2. Contribuições
	3. Receita Patrimonial
	4. Receita Agropecuária
	5. Receita Industrial
	6. Receita de Serviços
	7. Transferências Correntes
	9. Outras Receitas Correntes
	2. Receitas de Capital 8. Receitas de Capital Intraorçamentárias
2. Alienação de Bens	
3. Amortização de empréstimos	
4. Transferências de Capital	
9. Outras Receitas de Capital	

Fonte: Manual Técnico de Orçamento 2021. Elaboração própria

A classificação por espécie está vinculada à origem, dando um maior detalhamento o fato gerador das receitas. Por exemplo, dentro da origem “Contribuições”, identificam-se as espécies “Contribuições Econômicas” e “Contribuições Sociais”.

A rubrica é o detalhamento das espécies de receita. A rubrica busca identificar dentro de cada espécie de receita, uma qualificação mais específica. Por exemplo, o Imposto sobre o Patrimônio e a Renda que corresponde ao detalhamento da espécie Impostos.

1.2.3.2 Classificação de Indicador de Resultado Primário

Esta Classificação não tem o caráter obrigatório para todos os entes, sendo que foi instituído para o Governo Federal com o objetivo de identificar quais são as receitas e despesas que compõem o resultado primário do respectivo ente citado.

1.2.3.3- Classificação da Fontes/Destinação de Recursos

É o mecanismo que identifica a origem dos recursos que ingressam no caixa, sendo agrupadas em títulos sintéticos, constituindo-se de classificação básica para as análises econômico-financeiras.

De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (2021),

É instrumento de Gestão da Receita e da Despesa ao mesmo tempo, pois tem como objetivo assegurar que determinadas receitas sejam direcionadas para financiar atividades (despesas) do governo em conformidade com Leis que regem o tema. (Manual Técnico de Orçamento, 2021).

Dessa forma, nas fontes dos recursos há destinações vinculadas e não vinculadas. A destinação vinculada refere-se à vinculação entre a origem e a destinação dos recursos, enquanto a não vinculadas envolve um processo de alocação livre entre a aplicação e origem.

1.2.4 A Lei Orçamentária Anual

Como já foi mencionado, a LOA é o orçamento propriamente dito, sendo uma lei que estima as receitas e fixam as despesas para o período de um exercício financeiro. Este é um documento legal que deve ser constituído pelo orçamento fiscal, da seguridade social e dos investimentos. Conforme os incisos I, II e III, §5º do artigo 165 da Constituição de 1988, estes três elementos ficam assim definidos:

Orçamento fiscal- refere-se aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

Orçamento da seguridade social- abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público e;

Orçamento de investimentos das empresas- empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (BRASIL, 1988, Art. 165).

A iniciativa da elaboração da proposta do orçamento anual é do Poder Executivo de cada ente da federação. Alguns entes de maiores complexidades pelo tamanho possuem órgãos especificamente voltados para a elaboração orçamentária.

No tocante aos prazos, há certa controvérsia em relação a interpretação constitucional, o §9º do artigo 165 da Constituição diz que lei complementar irá dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual. Neste sentido, o artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) diz que até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (BRASIL, 1988, Art. 35)

Contudo, nunca foi formulada lei complementar para estabelecer os prazos. Neste sentido, alguns autores argumentam não ser de competência para os municípios e os estados legislar sobre o tema. Em que pese esta discussão, o que vale destacar aqui é que há estados e municípios em que em suas leis orgânicas fixaram os prazos para o envio do projeto de lei ao legislativo.

No que se refere à forma da proposta orçamentária, esta está disciplinada pela Lei nº 4320/64. Dessa forma, a lei de orçamento anual deve estar assim organizada:

I - Mensagem, que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;

b) A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;

c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;

- d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;
- e) A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e
- f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificção econômica, financeira, social e administrativa.

V - Descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação (BRASIL, 1964, Art. 22)

Além disso, integrará e comporá a lei orçamentária, conforme o art. 2º da referida lei:

- I - Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções do Governo;
- II - Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº 1 da Lei nº 4320/64;
- III - Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV - Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.
- V - Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- VI - Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos nº 6 a 9 da Lei nº 4320/64;
- VII - Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços. (BRASIL, 1964, Art. 2º)

A interpretação da proposta e dos elementos que compõem a lei orçamentária só foi possível pela estrutura orçamentária que passou a adotar o modelo de classificação funcional programática.

Cabe trazer à baila alguns princípios orçamentários acobertados na formulação da LOA, como o da exclusividade e universalidade, versados da seguinte maneira:

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. (Brasil, 1988, §8º Art. 165)

E, conforme Giacomoni (2012),

Com a revalorização da peça orçamentária, ainda na segunda metade da década de 80, e com as disposições da Constituição Federal, o orçamento anual passou, efetivamente, a demonstrar todo o fluxo de receitas e despesas públicas. Têm especial significado, aqui (i) o orçamento da seguridade social

que submete, ao processo geral, as receitas e despesas previdenciárias; (ii) o orçamento de investimento das empresas estatais; e (iii) a vedação de realização de despesa não amparada por autorização orçamentária. (Giacomoni, 2012, p. 232)

Assim, estes são os aspectos gerais estabelecidos para a elaboração da LOA, identificados a partir da estrutura orçamentária vigente no país.

1.2.5 Peculiaridades dos Municípios da Região Metropolitana de Vitória

O objetivo aqui não é tratar todo o regulamento orçamentário de cada município, tendo em vista que em termos práticos, bastava cada um aplicar as normas gerais estabelecidas nos regramentos superiores. Neste sentido, vários dispositivos legais estabelecidos nas leis municipais são réplicas de artigos já definidos nos outros mandamentos. Contudo, como há alguns aspectos em que os municípios trazem algo novo, devido a autonomia administrativa de cada ente, foi possível identificar algumas inovações. Além disso, destaca-se que é inviável analisar a legislação orçamentária de todos os municípios capixabas para todos os anos. Ademais, evidencia-se que a escolha de alguns municípios (região metropolitana de Vitória), serve para demonstrar algumas características dos municípios. Estes possuem uma representatividade expressiva para o Estado capixaba, visto que as composições destes municípios representam cerca de 51,5% do Produto Interno Bruto do Estado, com apenas sete representantes.

Um desses aspectos que podem ser alterados, conforme já foi mencionado, apesar de certa dúvida em relação à constitucionalidade, refere-se aos prazos para envio ao legislativo do projeto de lei que trata o orçamento. O município da Serra- ES, em seu artigo 165 da Lei Orgânica, dispõe que o projeto de lei da LOA deve ser encaminhado pelo Executivo ao Legislativo até setenta e cinco dias antes do início do exercício financeiro seguinte, ou seja, até 17 de outubro. Em Fundão- ES, apesar de certo problema que pode causar na interpretação do dispositivo, por não tratar da elaboração do orçamento para o exercício seguinte, há de se entender que o orçamento só pode ser elaborado para o ano financeiro posterior. Neste sentido, o prazo estabelecido está nas disposições gerais e transitórias da Lei Orgânica municipal, em seu artigo 201, que estabelece que o projeto pode ser encaminhado até

27 de outubro, tanto da LOA como do PPA no primeiro ano de mandato. No município de Cariacica- ES, os prazos estão estabelecidos no artigo 177 da Lei Orgânica, no qual a LDO poderá ser encaminhada até 30 de abril e a LOA até 30 de setembro de cada exercício. No que se refere ao PPA, a norma estabelece que o Prefeito poderá encaminhar pelo período que for “necessário” para que tenha vigência permanente de um mínimo de três anos. Ou seja, a lei deixa brecha tanto para um novo mandatário poder assumir a gestão sem um PPA ativo ou, ainda, já pegar um PPA feito de forma duradoura ou pelo tempo que dispôr o regramento vigente. Já em Vila Velha- ES, o §9º do artigo 122 diz que lei complementar irá regulamentar sobre a vigência e os prazos das peças orçamentárias. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 29, de 30 de setembro de 2013 regulamentou os prazos e estabeleceu para o PPA o encaminhamento para o legislativo até 15 de setembro do primeiro ano de mandato, a LDO até 15 de maio e a LOA até 15 de outubro.

O projeto da Lei Orçamentária Anual será enviado, pelo Prefeito à Câmara Municipal, para votação, até setenta e cinco dias antes do início do exercício financeiro seguinte e, a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do Projeto de Lei Orçamentária. (Serra, 1990, Art. 165)

Até a entrada em vigor da lei complementar federal, o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do mandato em curso de Prefeito, e o projeto de lei orçamentária anual, serão encaminhadas à Câmara até sessenta e cinco dias do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. (Fundão, 1990, Art. 201)

Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais, são de iniciativa privativa do Prefeito, e serão apreciadas pela Câmara Municipal, com observância das normas seguintes: § 1º - O Prefeito enviará à Câmara projeto de Lei; I – de diretrizes orçamentárias, até 30 de abril de cada exercício II – do orçamento anual, até 30 de setembro de cada exercício; § 2º - Junto com o projeto de lei anual, o Prefeito encaminhará também projeto de lei do plano plurianual correspondente ao período necessário para que tenha vigência permanente de um mínimo de três anos. (Cariacica, 2008, Art. 177)

§ 9º Lei Complementar disporá, no que couber, sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais e estabelecerá normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta e de concessão de subvenções sociais e econômicas, bem como as condições para a instituição e funcionamento de fundos. (Vila Velha, 1990, Art. 122)

O Projeto de Lei do Plano Plurianual, para vigência por um quadriênio, até o final do primeiro exercício financeiro do mandato da gestão municipal subsequente, deverá ser encaminhado à Câmara até o dia 15 de setembro do primeiro ano de cada. O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias, referente ao exercício financeiro subsequente, deverá ser encaminhado à

Câmara até o dia 15 de maio de cada sessão legislativa municipal. O Projeto de Lei Orçamentária Anual, referente ao exercício financeiro subsequente, deverá ser encaminhado à Câmara até o dia 15 de outubro de cada sessão legislativa (Vila Velha, 2013, Art. 2º, 3º e 4º)

Outro mecanismo utilizado em alguns municípios é o fomento à participação popular no processo de elaboração do orçamento. O município da Serra- ES prevê a realização de audiências públicas pelo Poder Executivo em seu artigo 166 da Lei Orgânica. Cariacica- ES “assegura” a participação, fiscalização e execução na elaboração dos instrumentos orçamentários, sendo esta participação através de entidades civis organizadas, legitimadas com personalidade jurídica e regularidade de funcionamento que tenha pelo menos um ano e reconhecido pelo Conselho Comunitário. Em Fundão, durante o período da pauta regimental, é possível a apresentação de emendas populares ao orçamento, desde que firmadas por no mínimo trezentos eleitores ou por três entidades representativas da sociedade. Além disso, em relação aos gastos com saúde, o volume de recursos destinados a este setor será definido com a participação do Conselho Municipal de Saúde e demais segmentos organizados da sociedade civil. Em Vila Velha há uma seção específica na lei orgânica para trabalhar a participação popular na formulação do orçamento. Em síntese, há a criação da Assembleia Municipal do Orçamento, composta por três delegados de cada entidade, eleitos em assembleia geral do conselho comunitário e das sociedades civis organizadas com existência e funcionamento mínimo de um ano. Na mesma linha, em Guarapari, a Lei Orgânica estabeleceu em seu artigo 176 o fórum para a discussão do orçamento, sendo denominado de Assembleia Municipal de Orçamento, regulado pela Lei nº 1484/94. Nesse diapasão, os instrumentos mencionados de participação popular na elaboração e formulação do orçamento é tratado na literatura como orçamento participativo.

O Poder Executivo deverá realizar audiências públicas objetivando estimular a democracia participativa na gestão dos recursos públicos a fim de elaborar o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. (Serra, 1990, Art. 166)

Fica assegurada a participação popular na elaboração do orçamento anual, plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, bem como na fiscalização de sua execução, nos termos previstos pelo artigo 29, inciso X, da Constituição Federal. Parágrafo único – A participação de que trata este artigo dar-se-á através de entidades civis organizadas em Cariacica, legitimadas através de

personalidade jurídica e regularidade de funcionamento que retroaja, no mínimo, a um ano de existência e reconhecidas pelo Conselho Comunitário do Município. (Cariacica, 2008, Art. 176)

§ 4º Durante o período de pauta regimental, poderão ser apresentadas emendas populares aos projetos de lei do plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, desde que firmadas por, no mínimo, trezentos eleitores ou encaminhada por três entidades representativas da sociedade. (Fundão, 1990, Art. 111)

§ 1º O volume de recursos a ser destinado à saúde pelo Município, a cada ano, será definido com a participação do Conselho Municipal de Saúde e demais seguimentos organizados da sociedade civil, por ocasião da elaboração do orçamento municipal. (Fundão, 1990, Art. 138)

Com base no que estabelece a Constituição Federal, capítulo IV, art. 29, inciso XII, fica garantida a participação popular nas decisões, elaboração e execução do orçamento anual, plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias. [...] A participação de que trata o artigo anterior, dar-se-á por meio do Conselho Comunitário de Vila Velha, das entidades civis organizadas do Município, com existência e funcionamento mínimo de um ano, comprovada por duas outras entidades e reconhecida pelo Conselho Comunitário de Vila Velha [...] Fica criado um fórum próprio para discussão dos orçamentos anual, plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, que se denominará Assembleia Municipal do Orçamento e será composta por três delegados de cada entidade, eleitos em Assembleia geral das entidades mencionadas no artigo anterior, pelos Vereadores e por um representante do Poder Executivo. (Vila Velha, 1990, Art. 123, 124 e 125)

Fica criado um Fórum próprio para discussão dos Orçamentos anual, plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias, e se denominará Assembleia Municipal de Orçamento a ser regulamentada em lei. (Guarapari, 1990, Art. 176)

Além destes recursos, alguns municípios estabelecem percentuais mínimos a serem aplicados em determinadas áreas, ação ou projetos. Em Cariacica, o artigo 174 da Lei Orgânica determina que a lei orçamentária deverá reservar, no mínimo, dois por cento do valor do orçamento para o pagamento de precatórios. Em Guarapari fica assegurado no orçamento anual aplicação de no mínimo cinco por cento do orçamento para a Secretaria Municipal de Meio Ambiente e, também, no mesmo percentual (5%), para alocar na construção de casas populares. No município de Fundão, antes mesmo da Lei de Responsabilidade Fiscal, em sua Lei Orgânica, já previa um percentual máximo para as despesas com pessoal ativo e inativo do município, este dispositivo estabelecia sessenta e cinco por cento da receita corrente.

§ 10º - A lei orçamentária anual reservará, no mínimo, 2% (dois por cento) do valor do orçamento para o pagamento de precatórios. (Cariacica, 2008, Art. 174)

Fica assegurado para a Secretaria Municipal do Meio Ambiente a aplicação nunca inferior a cinco por cento (5%) do orçamento do Município. (Guarapari, 1990, Art. 253)

Fica o Município, dentro do seu orçamento, obrigado a alocar, no mínimo, cinco por cento destinados à construção de casas populares. (Guarapari, 1990, Art. 346)

A despesa com pessoal ativo e inativo do Município não poderá exceder os limites estabelecidos em Lei Complementar Federal. [...] Parágrafo Único. A concessão de qualquer vantagem ao aumento de remuneração, a criação de cargos ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta e indireta, só poderão ser feitas: se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesas de pessoal e os acréscimos dele decorrentes. (Fundão, 1990, Art. 122)

Até a promulgação da lei complementar referida no artigo 122 desta Lei Orgânica, é vedado ao Município despender mais do que 65% (sessenta e cinco por cento) do valor da receita corrente, limite este a ser alcançado no máximo em 05 (cinco) anos, à razão de 1/5 (um quinto) por ano. (Fundão, 1990, Art. 200)

Nos municípios de Vitória e Viana não foram percebidas inovações na formulação das leis orçamentárias, no que se refere a algumas modificações nas leis já consolidadas no arcabouço legal.

Por fim, alguns municípios estabelecem algumas diretrizes para reduzir a desigualdade em cada ente, por bairro, distrito e regiões, segundos alguns critérios a serem estabelecidos por lei. Contudo, sem a definição precisa da maneira como isso se transformaria em política pública objetiva, a aplicação deste instrumento fica de difícil dilema a ser posto em prática.

1.3 CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

O capítulo, como já foi explicitado, tinha por objetivo realizar uma digressão acerca do desenvolvimento orçamentário até o estágio atual e as particularidades dos entes mencionados. Ficou entendido que no início, as versões tradicionais tinham por objetivo principal o controle político acerca das decisões estabelecidas pelo Poder Executivo. Giacomoni (2012) descreve que as finanças públicas se caracterizavam por sua “neutralidade”, sendo o principal objetivo o equilíbrio e contenção dos gastos dos governantes. Contudo, o desenvolvimento da sociedade ocasionou, por sua vez, uma concepção mais moderna do orçamento, tendo este um aspecto de instrumento de gestão mais incorporado em todo o processo. Aqui, fica entendido uma função

econômica acerca da execução orçamentária, adquirindo uma concepção muito mais forte no que se refere ao planejamento dos gastos públicos. Para além disso, este movimento ganhou grande notoriedade, principalmente a partir da importância do gasto público a partir da década de 1930, com a doutrina keynesiana, no qual, este passou a ser um instrumento de política fiscal, sendo capaz de dar estabilidade na conjuntura macroeconômica, e, conseqüentemente, ampliação nos níveis da atividade econômica (Giacomoni, 2012). Além disso foi compreendida a configuração do estágio presente do orçamento público brasileiro, caracterizando-o como orçamento-programa, no qual estabelece metas e diretrizes de planejamento para a consecução de determinados objetivos.

Assim, fica entendido o desenvolvimento orçamentário concomitantemente com o desenrolar dos aspectos políticos no qual estão inseridos cada sociedade, indo de um paradigma tradicional até o seu pleno desenvolvimento com a modernização dos processos. Toda a alternância de competência na elaboração, execução, avaliação e controle depende do estágio da sociedade que o promove como instrumento.

2 ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO E OS CRÉDITOS ADICIONAIS

O objetivo deste capítulo é consolidar a ideia de que o orçamento público nos moldes atuais passou a ser uma peça de planejamento, fundamentando o desenvolvimento ocorrido em função da evolução da sociedade. Em seu modelo tradicional os aspectos de fiscalização e controle eram os mais importantes, porém, com o passar do tempo, este instrumento passou a ser uma peça importante de planejamento estatal e a sua devida intervenção na economia. Além disso, o arcabouço teórico da Escolha Pública ajuda a compreender a condução do planejamento orçamentário, a partir da atuação dos agentes políticos na construção do orçamento. Neste sentido, para além de entender como é realizado o orçamento, é necessário verificar como se dá suas alterações através da abertura dos créditos adicionais. Estes mecanismos promovem intensas mudanças no orçamento inicial, o que a depender do volume pode desconfigurar a sua concepção inicial e, assim, perder o seu real valor de organização

e programação dos dispêndios públicos. Dessa maneira, o instrumento orçamentário passar a ser meramente requisito institucional para cumprimento de norma e sua efetividade como intervenção estatal acaba se diluindo.

2.1 TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA

A Teoria da Escolha Pública (*Public Choice Theory*) utiliza-se dos métodos aplicados na ciência econômica para entender como a política e os governos atuam. Neste sentido, muitos princípios já adotados para entender como a economia funciona são bases importantes como instrumentos de análise e avaliação da forma como são aplicadas as políticas públicas.

Pode parecer estranho utilizar a economia para analisar a política e o governo. Para a maioria das pessoas, a economia diz respeito somente ao dinheiro, ao mercado, economia empresarial e ao lucro privado [...]. Assim, os economistas desenvolveram algumas ferramentas simples, porém muito úteis para essa tarefa. Elas incluem conceitos como o custo de oportunidade – o valor que você coloca em qualquer coisa que tenha de sacrificar (i.e., tempo ou esforço) de maneira a atingir algum fim; e o benefício – o valor do que você ganha (i.e., o cartão de aniversário perfeito ou uma bela vista). (Butler, 2012, p. 9)

Neste sentido, esta abordagem pode ser classificada metodologicamente como individualista, conforme assevera Buchanan e Tullok (1965), no qual o agente toma decisões a partir do interesse particular ou de algum grupo representativo, com objetivo de maximizar a sua própria utilidade. Assim, ao tentar compreender como é realizada a escolha coletiva, a Escolha Pública postula que esta é composta por ações individuais de cada sujeito, apoiado pelo interesse político na tomada de decisões.

Our theory thus begins with the acting or decision-making individual as he participates in the processes through which group choices are organized. Since our model incorporates individual behavior as its central feature, our "theory" can perhaps best be classified as being methodologically individualistic. (Buchanan, 1965, p. 3)

Do ponto de vista orçamentário, os políticos tomam decisões sobre as receitas e as despesas estatais, representando os indivíduos da sociedade que os elegeram por meio do voto. Dessa forma, há a maximização das utilidades dos agentes políticos para com os bens públicos, influenciados pelos *lobbies* dos grupos de interesses exercidos em determinadas políticas públicas.

Já para os representantes da escola neoliberal (na perspectiva da escolha pública) diferem, em relação à visão marxista, os atores que atuam nessa arena, a forma como se articulam e os resultados que são produzidos, como decorrência de sua ação, no tocante à distribuição do ônus tributário, dos gastos públicos e à gestão das finanças, bem como sua funcionalidade para o sistema. (OLIVEIRA, 2012, p.89).

Desta maneira, a adoção de políticas públicas influenciadas por grupos de interesse ocasiona distorções na alocação de recursos, possibilitando a geração de déficits orçamentários e o aumento da ineficiência do Governo. Nesta perspectiva é desenvolvido a concepção de “falha de governo”, onde as ações implementadas com o fito de buscar o “interesse público”, envolve uma luta por diferentes pessoas e grupos.

Há falha de governo também. Tomadores de decisões políticas não são desapaixonados buscando o “interesse público”, mas podem envolver uma luta entre diferentes pessoas e grupos de interesse. (Butler, 2012, p.6).

Neste diapasão, William Niskanen (1971), no livro *Bureaucracy and representative government*, introduz o modelo do burocrata maximizador do orçamento, derivando diversas implicações a partir dessa análise. Niskanen desenvolveu uma teoria formal do comportamento orçamentário e da oferta burocrática de bens públicos, como destaca Simard (2004), os burocratas são motivados racionalmente a buscar orçamentos maiores, estes tentam maximizá-los, visto que o orçamento é uma medida de sucesso burocrático, ou ainda, sucesso político eleitoral. Sendo assim, a maximização do orçamento não é o fim, mas o meio para alcançar o objetivo final.

Assim, o auto interesse dos partidos e grupos políticos em buscar votos, incentivam mudanças no orçamento para alcançar esses objetivos. Estas alterações ocasionadas por fatores políticos permitem identificar variáveis importantes que explicam a maneira como é conduzido o processo orçamentário. Como será visto adiante, o instrumento mais utilizado para retificar o orçamento é o crédito adicional.

2.2 REFERENCIAL EMPÍRICO

O orçamento público é tema fundamental para a compreensão das políticas públicas de qualquer país, apresentando-se como um instrumento rico para pesquisa no campo

de estudo da ciência econômica, uma vez que ele possibilita a verificação empírica das hipóteses. Dessa forma, os orçamentos públicos deveriam constituir-se em instrumentos de administração de auxílio ao Executivo nos processos de planejamento, avaliação e controle (GIACOMONI, 2012).

Neste diapasão, o planejamento é um aspecto importante a ser levado em consideração para que se tenha uma definição clara dos projetos atividades que serão desenvolvidas, de acordo com algumas condições pré-estabelecidas. Mello *et al.* (2007) descreve que o orçamento público pode ser entendido como o ato administrativo revestido de força legal, que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas durante determinado período, estimando o montante de recursos a serem arrecadados e fixando o montante das despesas a serem realizadas na manutenção da máquina pública e na aquisição de bens e serviços a serem colocados à disposição da comunidade. Esta definição vai de encontro com o que foi explicado no capítulo 1 deste trabalho, tendo em vista que o orçamento nos moldes atuais passou a ser um instrumento de controle, fiscalização e de gestão, com o objetivo de qualificar a intervenção do estado na economia.

Percebe-se que para um planejamento adequado no meio orçamentário é necessário que o orçamento público seja um instrumento de gestão utilizado para avaliação, controle, prestação de contas da arrecadação e aplicação dos recursos públicos. Assim, uma previsão adequada das receitas é condição necessária para que os pressupostos mencionados sejam realizados.

Neste diapasão, Lourençon (2001) verificou que em todos os municípios pesquisados (municípios da região do Vale do Ivaí, estado do Paraná), há uma variação excessivamente elevada entre as metas traçadas originalmente e a execução realizada, não configurando, dessa forma, o orçamento como uma peça de planejamento operacional dos pequenos municípios, com vistas ao desenvolvimento e estabilidade das finanças públicas, tendo em vista que da sua elaboração até a

execução, é desfigurado pela não realização das metas traçadas através da utilização de abertura de créditos adicionais.

Nesta perspectiva, os créditos adicionais são importantes indicadores que servem de auxílio para verificar a maneira como está sendo conduzido o orçamento público. Dessa forma, é possível analisar se o governo está de fato executando o que foi planejado ou mesmo se está seguindo as alterações orçamentárias propostas em lei, mesmo após as diversas alterações que estas sofreram ao longo de sua vigência.

Deste modo, Wildavsky (2002) entende o orçamento como um modelo incremental. Para ele, o orçamento incremental acaba ocorrendo em função da complexidade de cálculo envolvido na elaboração do orçamento, em contradição ao princípio da racionalidade limitada pela qual o homem atua.

Em uma pesquisa sobre os créditos extraordinários, Rocha (2013) tentou identificar as principais razões e fatores que levaram o Governo Federal a utilizar sistematicamente esse mecanismo. As conclusões sugerem alguns motivos, tais quais: a celeridade, a efetividade e ausência do contraditório. Estes processos possuem essas características devido à abertura e à execução realizadas pelo Poder Executivo sem a necessidade de toda a tramitação no Poder Legislativo.

Milanezi e Monte-mor (2017) analisou se o nível de utilização de créditos adicionais suplementares pelos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição de contas anuais ou da aprovação delas com ressalva, tendo por base os pareceres prévios julgados pelo Tribunal de Contas do Estado. A base de dados foram os 78 municípios capixabas e o período analisado foi de 2008 a 2011. Dessa forma, pelo método PROBIT, os autores chegaram ao resultado de que a maior utilização dos créditos adicionais não aumentou o risco de rejeição de contas, mesmo que este ultrapasse o limite autorizado em lei.

Neste diapasão, Baldissera et al. (2019), propuseram identificar como os créditos adicionais são influenciados pelo ano eleitoral, mudança do gestor público e do mandato eleitoral. A pesquisa foi feita a partir dos dados de 377 municípios paranaenses em quatro anos (2013 a 2016). Assim, por meio da técnica de regressão linear múltipla com dados em painel, os autores chegaram à conclusão que o ano eleitoral demonstrou relação positiva e significativa com a abertura de créditos adicionais, a mudança de gestor público exerceu influência negativa nos valores utilizados de créditos abertos e o mandato eleitoral influenciou positivamente o uso deste instrumento, tendo em vista que os gestores que estão no primeiro mandato eleitoral tendem a utilizar mais deste mecanismo de revisão orçamentária.

Neste sentido, Cavichioli et al. (2018) realizaram uma pesquisa para apurar os determinantes para abertura de créditos adicionais nos municípios do estado do Paraná. Para cumprir com o objetivo, foram analisados cinquenta e dois (52) municípios da região da Associação dos Municípios do Oeste do Paraná (AMOP) no período de 2013 a 2015 e suas variáveis contábeis, socioeconômicas e de controle social, totalizando dezessete variáveis explicativas, além da variável dependente. Os dados foram tratados por meio da técnica de dados em painel, no período supracitado. Como principais resultados, concluiu-se de forma geral que seis variáveis são determinantes do valor dos créditos adicionais abertos, sendo elas o Indicador da Realização da Receita Orçamentária (IRRO), Indicador da Execução Orçamentária Corrente (IEOC), Indicador da Realização da Receita Tributária (IRRT), Indicador de Liquidez (ILIQ), Indicador do Grau de Dependência (IGD) e o Índice de Desenvolvimento Humano dos Municípios (IDHM), notando-se o fato que quanto maiores, maior será a quantidade de créditos adicionais abertos.

Assim sendo, há uma preocupação no que tange aos aspectos de planejamento orçamentário e como se sucede as suas transformações ao longo do ano fiscal através da abertura de créditos adicionais e quais são as variáveis que influenciam a sua utilização. Deste modo, será necessário compreender o que são créditos adicionais e quais são os fatores que atuam sobre sua aplicação.

2.3 DEFINIÇÃO DOS CRÉDITOS ADICIONAIS

Durante o exercício financeiro, que compreende o período de 01 de janeiro até 31 de dezembro do respectivo ano, o Poder executivo pode realizar alterações no orçamento inicialmente aprovado, desde que sejam autorizados pelo legislativo. O principal instrumento utilizado para a realização destas mudanças chama-se de créditos adicionais.

No contexto orçamentário vigente, a definição dos créditos adicionais está prevista na Lei 4.320, de 17 de março de 1964. O Título V do referido dispositivo legal trata da matéria, no qual dispõe em seu artigo 40, no seguinte sentido: “Art. 40. São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”.

Neste diapasão, os créditos adicionais são classificados em suplementares, especiais e extraordinários. Os créditos suplementares são destinados ao reforço de dotação orçamentária, ou seja, o valor do crédito orçamentário inicialmente previsto na respectiva rubrica orçamentária é insuficiente para cobrir as despesas, sendo necessária implementação de maiores valores na dotação. Os créditos especiais são destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, isto é, na elaboração do orçamento não foi previsto a dotação da despesa a ser executada no corrente ano. Por último, os créditos extraordinários são destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Segundo Giacomoni (2012), os créditos adicionais prestam-se a resolver duas situações clássicas do orçamento: a imprevisão na elaboração orçamentária (insuficiência de dotação para fazer face à despesa já prevista no orçamento) e a inexistência de crédito orçamentário (para atender às despesas a serem realizadas). Neste sentido, este instrumento é um mecanismo de retificação do orçamento, no qual, para a primeira situação, utiliza-se o crédito suplementar, e para a segunda, o crédito especial ou crédito extraordinário.

No tocante aos valores, como é vedada a concessão de créditos adicionais ilimitados, estes devem ser determinados até um montante previsto em lei. Neste sentido, é permitido na própria lei orçamentária anual encaminhada ao legislativo, a inclusão de um valor de crédito adicional suplementar que pode ser aberto por ato próprio do executivo. Este mecanismo torna mais ágil a gestão financeira e orçamentária do ente no qual está sendo executado o orçamento. Assim, o que acontece é que há um processo de negociação entre o executivo e o legislativo sobre os valores a serem concedidos no respectivo ato legal. Quanto maior for este limite, mais flexível é a execução do orçamento para o Poder Executivo, tendo em vista que este fica “livre” para realizar alterações no orçamento por ato próprio (decreto), ou seja, menor é o controle do Poder Legislativo sobre o orçamento.

Assim, percebe-se, como foi mencionado, que parte do crédito adicional suplementar pode ser aberto por decreto do executivo, até o limite estabelecido na lei orçamentária, e parte que exceder deve ser precedida de abertura em lei.

Neste sentido, fica entendido que os créditos adicionais são elementos modificadores do orçamento inicialmente planejado. Sendo que, quanto maior for a falha na precisão em termos de planejamento orçamentário, maior será a abertura destes instrumentos com vistas a adequar o programa financeiro às necessidades usualmente corriqueiras. Desta maneira, conforme afirma Albuquerque (2011), o fato de existir esse mecanismo de correção orçamentária e um uso excessivo deste instrumento aponta para a realização de um orçamento mal elaborado e executado.

Logo, conhecer os fatores que motivam e influenciam a abertura do crédito adicional é de suma importância para entender como o orçamento é elaborado, além de dar materiais para apurar outros mecanismos como a efetividade e eficácia na gestão dos recursos públicos.

2.4 FATORES QUE INFLUENCIAM A ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

Reconhecido que os créditos adicionais são os principais elementos modificadores do orçamento, em tese, inicialmente planejados, faz com que o entendimento dos fatores que influenciam de modo geral a abertura deste instrumento é deveras importante para analisar se o orçamento está sendo elaborado de forma adequada ou apenas servindo como peça meramente institucional para o cumprimento da legalidade imposta.

Desta maneira, Machado e Reis (2010) sintetizam de forma objetiva alguns motivos que levam a abertura de crédito adicional, tais quais:

- 1) Variações de preços de mercado dos bens e serviços a serem adquiridos para consumo imediato ou futuro;
- 2) Incorreções no planejamento, programação e orçamentação das ações governamentais;
- 3) Omissões orçamentárias;
- 4) Fatos que independem da ação volitiva do gestor;
- 5) Reforma administrativa;
- 6) Repriorizações das ações governamentais;
- 7) Repriorizações de gastos.

Os quatro primeiros itens revelam os motivos que levam a abertura do crédito adicional da forma que está sendo tratado este trabalho. Já os outros três, provocam alterações que podem promover reformulações maiores no orçamento, o que leva a utilizar mecanismos poucos usuais e até desconhecidos na literatura acerca das modificações no orçamento, que são os remanejamentos, transposições e transferências de recursos em todos os níveis de detalhamento na peça orçamentária. Estes mecanismos estão previstos no inciso VI, artigo 167, da Constituição da República. Vale ressaltar que tais alterações devem ser feitas e autorizadas por lei específica.

Além disso, cabe destacar que Caiden e Wildavsky (apud Rocha, 2009) revelam que ambientes de incertezas experimentados pelos países pobres propiciam alterações após as aprovações realizadas do orçamento. Isso é perfeitamente plausível, considerando que sociedades que convivem com grandes rupturas e diversos problemas institucionais apresentam menos margem para um planejamento orçamentário efetivo.

Desta maneira, fica evidente que diversas variáveis afetam de forma significativa a maneira como pode ser elaborado o orçamento público. Neste sentido, pode-se destacar que elementos fiscais, socioeconômicos e políticos possuem fundamentos para explicar não apenas a abertura créditos adicionais, mas também colabora para compreender o planejamento orçamentário.

Cavichioli et al. (2018) utilizam três dimensões explicativas de natureza contábil, socioeconômica e de controle social. Como já foi mencionado, essas variáveis foram utilizadas para tentar fundamentar os determinantes da abertura dos créditos adicionais abertos nos municípios paranaenses. Contudo, apesar do estudo auxiliar no entendimento dos motivos que levam a abertura dos créditos adicionais, o artigo demonstra aspectos que divergem do objeto a que se propõe esta pesquisa. Verifica-se, inclusive, que os autores chegam a seguinte conclusão:

[...] Já em relação às variáveis significantes e com coeficiente positivo, quanto maior o grau de acerto do planejamento e da estimação das receitas, serão abertos mais créditos adicionais. (Cavichioli, 2018, p. 60)

Tal entendimento é divergente da hipótese adotada no presente trabalho, pois, como já foi mencionado, o crédito adicional é o principal instrumento modificador do orçamento inicialmente planejado. Assim, se este mecanismo altera o que foi inicialmente previsto, a conclusão de que quanto maior o grau de acerto do planejamento e da estimação das receitas, serão abertos mais créditos adicionais, não faz sentido do ponto de vista de planejamento orçamentário.

Ora, as modificações realizadas ao longo da execução orçamentária a partir da abertura dos créditos adicionais, evidenciam que o gestor está alterando aquilo que foi inicialmente previsto, sugerindo que o planejamento não atendeu as expectativas preliminarmente propostas. Neste sentido, não foram escolhidas para a realização desta pesquisa, as diversas variáveis de natureza consideradas como contábil da pesquisa supramencionada. Buscou, a partir das pesquisas descritas na Tabela 05, elementos que captassem o planejamento orçamentário.

Neste diapasão, a Tabela 4 abaixo indica as variáveis a serem utilizadas para explicar a abertura dos créditos adicionais e conseqüentemente entender o mecanismo de mudanças no planejamento orçamentário.

Tabela 4 Descrição das Variáveis da Pesquisa

Variáveis	CÓDIGO	Forma de Mensuração	Classificação
Variável Dependente	CA	Créditos Adicionais	Montante dos créditos adicionais abertos
Variáveis Fiscais	IRRO	Receita Total Realizada/ Receita Total Orçada	Evidencia o grau de acerto do planejamento e da estimação das receitas
	IRDO	Despesa Total Realizada/ Despesa Total Orçada	Evidencia o grau de acerto do planejamento e da estimação das despesas
	IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal	Situação Fiscal dos municípios Capixabas
Variáveis socioeconômicas	PIB	Produto Interno Bruto	Todos os bens e serviços finais produzidos em um determinado município
	POP	População	População estimada dos municípios
	IPCA	Índice de inflação	Inflação Apurada no exercício
	EG	Escolaridade do Gestor	Identificação da Escolaridade do Gestor
Variáveis Políticas	PPP	Partido Político do Prefeito/Governador	Se o partido do Prefeito é o mesmo do Governador
	AE	Ano Eleitoral	Se for ano de eleição ou não
	PAM	Primeiro Ano de Mandato	Se é o primeiro ano de mandato

Fonte: Elaboração própria

Assim, com as variáveis descritas acima, é possível propor um modelo para tentar captar as causas da abertura dos créditos adicionais e a sua influência no planejamento orçamentário. Desta forma, será necessário compreender a fundamentação de cada variável utilizada, das quais se utiliza dez (10) variáveis explicativas, além da variável dependente, de sete (78) municípios capixabas para o período que compreende de 2015 a 2018. Os dados em questão serão tratados por meio da técnica de dados em painel. Além disso, a Tabela 5 abaixo indica as referências utilizadas para cada variável descrita na tabela 4.

Tabela 5 Descrição das variáveis da pesquisa e as referências

Variáveis	Código	Forma de Mensuração	Referência
Variável Dependente	CA	Créditos Adicionais	
Variáveis Fiscais	IRRO	Receita Total Realizada/ Receita Total Orçada	Cavichioli et al. (2018)
	IRDO	Despesa Total Realizada/ Despesa Total Orçada	Baracho (2000)
	IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal	Variável proposta nessa pesquisa
Variáveis socioeconômicas	PIB	Produto Interno Bruto	Albuquerque (2011)
	POP	População	Albuquerque (2011)
	IPCA	Índice de inflação	Machado e Reis (2010)
	EG	Escolaridade do Gestor	Milanezi e Monte-Mor (2017)
Variáveis Políticas	PPP	Partido Político do Prefeito/Governador	Baldissera et al. (2018)
	AE	Ano Eleitoral	Baldissera et al. (2018)
	PAM	Primeiro Ano de Mandato	Baldissera et al. (2018)

Fonte: Elaboração própria

2.4.1 Variáveis Fiscais

As variáveis fiscais têm por objetivo identificar os resultados financeiros de cada ente analisado, constatando a forma como foi a sua execução ao longo do exercício. Cavichioli et al. (2018) destaca que quanto maior o acerto no planejamento, maior é o desempenho do orçamento. Isto é analisado pelos indicadores IRRO e IRDO, definidos na Tabela 04 deste capítulo. Assim, espera-se uma relação negativa entre variáveis citadas e a abertura de crédito adicional. Além disso, foi analisado a Variável IFGF que analisa a situação fiscal de cada município capixaba a partir dos indicadores de autonomia, gastos com pessoal, liquidez e investimentos.

2.4.2 Variáveis Socioeconômicas

As variáveis socioeconômicas explicativas utilizadas foram o Produto Interno Bruto, Índice de Inflação (IPCA), a população e a escolaridade do gestor (prefeito).

No que tange à População e PIB, Albuquerque (2011) enfatiza que:

No que tange à variável POP (população), espera-se que quanto maior a população do município mais eficiente será o orçamento público. A hipótese é que municípios com populações mais elevadas apresentam maior nível de organização. No que se refere ao PIB, espera-se uma relação diretamente proporcional, quanto maior o PIB melhor o desempenho do orçamento público em termos de eficiência, já que economias mais dinâmicas provavelmente apresentam populações com índices de informação e educação mais sofisticados. (Albuquerque, 2011, p.22)

No que se refere a escolaridade do prefeito, espera-se que quanto maior for o nível, maior será a capacidade de gestão dos recursos públicos e conseqüentemente maior acerto no planejamento orçamentário. Já a inflação, foi identificado em Machado e Reis (2010) como um fator que influencia a abertura de crédito adicional, conforme descrição no ponto 2.3 deste trabalho.

2.4.3 Variáveis Políticas

Por fim, as variáveis políticas são fortes elementos que podem causar alterações no orçamento. Baldissera et al. (2018) identificou que o uso de créditos adicionais varia

em função de condições políticas e eleitorais e que a sociedade, como mecanismo de controle social, deve estar atenta.

As variáveis utilizadas serão o PPP, AE e PAM. Espera-se uma relação positiva entre a abertura de créditos adicionais e as variáveis mencionadas, conforme estudo realizado em Baldissera et. Al (2018).

2.5 – CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

O objetivo do capítulo foi, conforme mencionado, consolidar a concepção de que o orçamento público é uma peça de planejamento e gestão dos recursos públicos com o fito de promover o desenvolvimento econômico de determinada região. Além, é claro, das concepções de controle e fiscalização, características do orçamento tradicional. Neste sentido, restou compreendido que o crédito adicional é o principal instrumento utilizado para realizar modificações no orçamento, o que, a sua discricionariedade e o constante uso são consequências de um mal planejamento orçamentário. Dado esta concepção, é importante descobrir as variáveis que explicam a abertura dos respectivos créditos. Assim, uma técnica econométrica apropriada para identificar esses determinantes, para esse específico conjunto de dados, é a de "Dados em Painel".

3 METODOLOGIA E RESULTADO DA ESTIMAÇÃO

Esta seção está dividida em três partes: na primeira são definidas as variáveis e a fonte da coleta dos dados, na segunda demonstra-se o referencial analítico usado nas estimações, e na terceira são avaliadas as estatísticas descritivas, os testes executados para o modelo e a análise dos resultados propostos.

3.1 DEFINIÇÃO DAS VARIÁVEIS E COLETA DOS DADOS

As variáveis descritas neste trabalho são formadas por uma variável dependente e dez independentes. A variável dependente refere-se ao valor da totalidade dos créditos adicionais abertos por cada um dos 78 municípios capixabas entre os anos de 2015 e 2018. As variáveis independentes, ou explicativas, são compostas por

variáveis fiscais, socioeconômicas e políticas, conforme apresentado na seção anterior e descrito na Tabela 06.

Tabela 6 Fonte das Variáveis da Pesquisa

Variáveis	CÓDIGO	Forma de Mensuração	Fonte
Variável Dependente	CA	Créditos Adicionais	https://paineldecontrole.tcees.tc.br/prestacaoConta/2015/municipios/Governo/07
Variáveis Fiscais	IRRO	Receita Total Realizada/ Receita Total Orçada	https://paineldecontrole.tcees.tc.br/indicadoresConsolidados/2015/receitas
	IRDO	Despesa Total Realizada/ Despesa Total Orçada	https://paineldecontrole.tcees.tc.br/indicadoresConsolidados/2015/despesas
	IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal	https://www.firjan.com.br/ifgf/downloads/
Variáveis socioeconômicas	PIB	Produto Interno Bruto	https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/pib-munic/tabelas
	POP	População	https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/estimapop/tabelas
	IPCA	Índice de inflação	https://sidra.ibge.gov.br/home/ipca/brasil
	EG	Escolaridade do Gestor	https://divulgacandcontas.tse.jus.br/
Variáveis Políticas	PPP	Partido Político do Prefeito/Governador	https://divulgacandcontas.tse.jus.br/
	AE	Ano Eleitoral	https://divulgacandcontas.tse.jus.br/
	PAM	Primeiro Ano de Mandato	https://divulgacandcontas.tse.jus.br/

Fonte: elaboração Própria

Conforme pode ser observado na Tabela 6, os dados referentes ao volume de créditos adicionais abertos pelos municípios capixabas foram extraídos do portal eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, a partir dos Relatórios Técnicos elaborados pelos Auditores. Como os dados não estavam disponíveis de maneira estruturada em um local próprio e nem foi possível o fornecimento pela instituição de forma unificada, devido ao problema da pandemia do coronavírus, foi necessário catalogar cada relatório técnico dos municípios. O relatório técnico é um documento de análise das contas anuais por parte do corpo de auditores do Tribunal que serve

para subsidiar a avaliação dos Conselheiros no julgamento da prestação das contas de cada ente.

De acordo com a Tabela 6, foram utilizadas três variáveis fiscais no estudo, sendo estas o indicador da realização da receita orçamentária (IRRO), o indicador da realização da despesa orçamentária (IRDO) e o Índice Firjan de Gestão Fiscal (IFGF). O IRRO e IRDO são apurados a partir da receita total realizada sobre a receita total orçada e a despesa total realizada sobre a despesa total orçada, respectivamente. Estes indicadores revelam que quanto mais próximo os valores estão do número 1, maior é o desempenho do ponto de vista de planejamento, visto que o acerto entre o que foi orçado e executado é bem próximo. Os dados para o IRRO e IRDO foram coletados do portal eletrônico painel de controle do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. No tocante ao IFGF, este mede a situação fiscal dos municípios a partir dos indicadores de autonomia, gastos com pessoal, liquidez e investimentos. Este indicador foi extraído do site oficial da Firjan.

Na mesma Tabela são apresentadas as variáveis socioeconômicas, dos quais foram utilizadas quatro, tais quais, Produto Interno Bruto (PIB), População (POP), Índice de Preço ao Consumidor Amplo (IPCA) e Escolaridade do Gestor (EG). Em relação ao PIB, POP e IPCA, foram usadas as estimativas do IBGE, por meio da coleta dos dados pelo site oficial do Instituto. Já no que se refere à EG, foi utilizado uma variável binária (*dummy*), que assume valor 1 (um) para os prefeitos que possuem ensino superior completo e valor 0 (zero) para os demais graus de escolaridade. Os dados coletados para montar a base da EG foram extraídos do portal *divulgacandcontas* do Tribunal Superior Eleitoral.

Por fim, a Tabela 06 também apresenta as variáveis políticas, das quais foram o Partido Político do Prefeito/Governador (PPP), Ano Eleitoral (AE) e Primeiro Ano de Mandato (PAM). O PPP assume valor igual a 1 (um) se o partido do Prefeito pertence ao mesmo partido do Governador e 0 (zero) se for diferente. O AE assume valor igual a 1 (um) se for ano eleitoral e 0 (zero) se não for ano eleitoral. O PAM assume valor

igual a 1 (um) se for o primeiro ano de mandato, e 0 (zero) caso contrário. Todos os dados referentes às variáveis políticas foram coletados a partir do site oficial do Tribunal Superior Eleitoral.

Por meio da pesquisa das fontes elencadas nesta seção, foram coletadas as informações para todos os setenta e oito municípios capixabas para os anos de 2015 a 2018, totalizando 308 observações, visto que o IFGF não estava disponível para quatro municípios em determinados períodos: Divino de São Lourenço em 2016; Barra de São Francisco em 2018; Muqui em 2018 e; Vila Valério em 2015.

Sendo assim, para demonstrar os fatores que influenciam a abertura dos créditos adicionais, o modelo desenvolvido ficará da seguinte maneira:

$$CA_{it} = \alpha + \beta_1 IRRO_{it} + \beta_2 IRDO_{it} + \beta_3 PIB_{it} + \beta_4 IFGF_{it} + \beta_5 POP_{it} + \beta_6 IPCA_{it} + \beta_7 EG_{it} + \beta_8 PPP_{it} + \beta_9 AE_{it} + \beta_{10} PAM_{it} + u_{it} \quad (5)$$

As variáveis descritas na equação (5) estão detalhadas na Tabela 6;

u_{it} refere-se ao termo do erro aleatório;

α é o intercepto;

β_1 a β_{10} são os parâmetros estimados da regressão;

Os subscritos i e t referem-se, às unidades *cross-section* (municípios) e a variação temporal (anos 2015 a 2018), respectivamente.

3.2 REFERENCIAL ANALÍTICO

Para alcançar os objetivos propostos de identificar os fatores que influenciam a abertura de créditos adicionais, conforme discutido no capítulo anterior, foi necessário tratar os dados a partir do procedimento de regressão em dados em painel, por meio do *software* estatístico R.

De acordo com Gujarati (2011), os dados em painel possuem uma dimensão espacial (que no presente caso são os municípios) e outra temporal (ano). Neste sentido, a

mesma variável de corte transversal é acompanhada ao longo de determinado período.

Os modelos de dados em painel apresentam algumas vantagens em relação aos modelos de cortes transversais ou ao de séries temporais. Conforme Gujarati (2011) os dados em painel permitem o uso de mais observações, uma vez que permite combinar *cross-section* com série temporal, oferecendo um número maior de graus de liberdade da pesquisa, maior variabilidade e mais eficiência. Além disso, os dados em painel permitem controlar a heterogeneidade presente nos indivíduos. Na presente situação, pode-se identificar que os municípios apresentam problemas no que se refere às modificações apresentadas no orçamento ao longo do exercício, estes identificados a partir do volume de créditos adicionais abertos, mecanismos já explicitados como retificadores da peça orçamentária. Algumas dessas características podem estar relacionadas com variáveis muito difíceis e até impossíveis de serem mensuradas, como o conhecimento técnico dos operadores do orçamento, a cultura de cada município no tocante à relação entre poder executivo e legislativo, as demandas sociais de cada ente, entre outros. Contudo, a modelagem por dados em painel permite controlar a diferença existente entre cada município.

Entretanto, a regressão por dados em painel não está isenta de problemas. Conforme destaca Marques (2000), um dos entraves é o risco de possuir amostras incompletas ou com dificuldades na coleta de dados, uma vez que se utiliza diversos municípios na amostra. Neste sentido, há um alto custo na obtenção das informações, ou até mesmo a sua indisponibilidade no passado.

Além disso, por envolver dados de dimensões temporais e de corte transversal, os problemas inerentes aos dados de corte transversal (por exemplo, heterocedasticidade) e de séries temporais (por exemplo, autocorrelação), precisam ser tratados. Conforme Gujarati (2011), no modelo geral de dados em painel, este pode ser classificado em painel balanceado (se cada unidade *cross-section* tem o mesmo número de observações) e desbalanceado (se cada unidade tiver um número

de observações diferente). Além disso, o painel pode ser curto ou longo. No painel curto o número de elementos de *cross-section* é maior que o número de períodos no tempo. No painel longo, o inverso. Dessa forma, é necessário especificar algumas suposições acerca do modelo geral para torná-lo operacional. Entre os modelos de estimação para dados em painel serão explicitadas a metodologia de efeitos fixos e aleatórios, para efeitos da pesquisa em questão.

3.2.1 Modelo de Efeitos Fixos

No modelo de efeitos fixos são combinadas todas as observações da amostra, mas para cada *cross-section* cada variável é expressa como um desvio de seu valor médio e estima-se a regressão de MQO contra esses valores corrigidos para a média.

Para verificar o que envolve o modelo de efeitos fixos, considere o modelo com uma variável explicativa, conforme demonstra Woodridge (2014):

$$Y_{it} = \beta_1 x_{it} + a_{it} + u_{it}, \quad t = 1, 2, \dots, T, \quad i = 1, 2, \dots, N. \quad (1)$$

Para cada i é calculado a média dessa equação ao longo do tempo, obtém-se:

$$\bar{y} = \beta_1 \bar{x}_i + a_i + \bar{u}_i, \quad (2)$$

Como o a_i é fixo ao longo do tempo, este aparece tanto na equação (1) como em (2). Ao realizar a subtração de (2) por (1), para cada t , fica assim demonstrado o estimador de efeitos fixos (3):

$$\ddot{Y}_{it} = \beta_1 \ddot{x}_{it} + \ddot{u}_{it} \quad t = 1, 2, \dots, T \quad (3)$$

Dessa forma, uma vez que é eliminado o efeito não observado, é possível estimar a equação (3) por Mínimo Quadrado Ordinários (MQO), sob as hipóteses de que os erros são homocedásticos e serialmente não correlacionados.

Neste sentido, para verificar se os resíduos são homocedásticos (variância constante) há o teste de Breusch-Pagan (1979), no qual a hipótese nula é a de que não há

homocedasticidade nos resíduos. Em relação a verificação de correlação serial, há o teste de Breusch-Godfrey, no qual a hipótese nula do teste é que não há autocorrelação.

3.2.2 Modelo de Efeitos Aleatórios

Uma das principais diferenças entre o modelo de efeitos aleatórios e o modelo de efeitos fixos refere-se ao tratamento que se dá ao intercepto. Para entender a modelagem, considere a equação (4),

$$Y_{it} = a_i + \beta_1 x_{it} + \dots + \beta_k x_{it} + u_{it} \quad (4)$$

Esta equação se torna um modelo de efeito aleatório quando presume-se que o efeito observado a_i é não correlacionado com cada variável explicativa (Woodridge, 2014). Neste sentido,

$$\text{Cov}(x_{itj}, a_i) = 0, \quad t = 1, 2, \dots, T; j = 1, 2, \dots, k.$$

Além disso, todas as hipóteses ideais previstas no modelo de efeitos fixos são incluídas aqui, acrescentando a concepção de que a_i seja independente de todas as variáveis explicativas, independentemente de elas serem fixas ao longo do tempo ou não. Caso o efeito não observado de a_i seja correlacionado com qualquer variável explicativa, deve-se usar o modelo de efeitos fixos.

Neste sentido, para verificar a existência de correlação entre o efeito não observável (a_i) e as variáveis explicativas, Greene (2011) propõe o teste de Hausman, no qual a hipótese nula é de que não há correlação com as variáveis explicativas e a hipótese alternativa é de que há correlação. Assim, não rejeitando a hipótese nula o modelo de efeito aleatório é o mais apropriado.

At various points, we have made the distinction between fixed and random effects models. An inevitable question is, Which should be used? [...] The specification test devised by Hausman (1978)²¹ is used to test for

orthogonality of the common effects and the regressors. The test is based on the idea that under the hypothesis of no correlation. (Greene, 2011, p.419)

3.3 RESULTADO E DISCUSSÕES

Após a explanação da fonte dos dados e as variáveis, é importante destacar quais são os resultados esperados a partir dos estudos relacionados das variáveis que influenciam a abertura de créditos adicionais, apresentado no capítulo 2. A Tabela 7 demonstra a relação das variáveis independentes.

Tabela 7 Descrição e resultado esperado das variáveis

CÓDIGO	Forma de Mensuração	Classificação	Descrição	Rel.
CA	Créditos Adicionais	LN	Logaritmo natural dos volume de créditos adicionais	
IRRO	Receita Total Realizada/ Receita Total Orçada	Índice	Indicador de eficiência da receita	-
IRDO	Despesa Total Realizada/ Despesa Total Orçada	Índice	Indicador de eficiência da despesa	-
IFGF	Índice Firjan de Gestão Fiscal	Índice	Indicador de Gestão Fiscal	-
PIB	Produto Interno Bruto	LN	Logaritmo natural do Produto Interno Bruto	-
POP	População	LN	Logaritmo natural da Estimativa Populacional	-
IPCA	Índice de inflação	LN	Logaritmo natural da Inflação	+
EG	Escolaridade do Gestor	0 1	Para os demais graus Possui Ensino Superior	-
PPP	Partido Político do Prefeito/Governador	0 1	Partido diferente do Governador Partido do Prefeito é o mesmo do Governador	+
AE	Ano Eleitoral	0 1	Se não for ano eleitoral Se for ano eleitoral	+
PAM	Primeiro Ano de Mandato	0 1	Não é o primeiro ano de mandato Primeiro ano de mandato	+

Fonte: elaboração própria

As hipóteses esperadas para os indicadores fiscais relacionam-se com a concepção de que quanto mais eficiente é o planejamento orçamentário menor será a abertura de créditos adicionais, verificando assim, a relação negativa entre as variáveis. No que se refere às variáveis socioeconômicas apenas para o indicador de inflação é esperado o resultado positivo com a abertura de créditos adicionais. Já em relação às variáveis políticas são esperadas o resultado positivo, pois todas as variáveis influenciam a abertura de créditos adicionais, conforme é destacado por Baldissera et al. (2018).

Entendido a relação entre as variáveis independentes e a variável dependente, passa-se à análise dos dados.

3.3.1 Estatística Descritiva, Resultados e Discussões

A Tabela 8 demonstra as estatísticas descritivas das variáveis estudadas no presente trabalho. É possível verificar que os valores de créditos adicionais abertos pelos municípios capixabas durante o período da amostra (2015 à 2018), em média, foi de R\$ 62.352.129,88. Ao avaliar as despesas orçadas dos municípios capixabas, a média é de R\$ 162.805.083,21. Neste sentido, em média, se abre o equivalente a 38,30% da despesa orçada em créditos adicionais. Ou seja, há modificações na previsão orçamentária inicial em mais de um terço do valor planejado. Além disso, o valor mínimo de créditos adicionais abertos foi de R\$ 4.393.438,78 no município de Apicá no ano de 2015 e o valor máximo foi de R\$ 1.262.620.242,93 por Serra no ano de 2017. Ademais, vale destacar que os valores foram deflacionados pelo IPCA para os valores de 2018.

Vale destacar que em uma primeira análise, ao verificar os valores da média e mediana do IRRO e IRDO próximos de um, pode-se confundir e interpretar que os municípios estão com boa previsão no que concerne as estimativas de receita e despesa. Contudo, há de se ter o cuidado para verificar que os valores variam com números maiores e menores que um. Assim, como a amostra, para estas variáveis, é

relativamente alta (312), estes tendem a aproximar de um valor central. O valor mínimo e máximo dessas variáveis corroboram a distância dos valores. Além disso, os valores da média das variáveis *dummies* representa a proporção da amostragem que assumiu valor um.

Tabela 8 Estatísticas Descritivas das variáveis no período de 2015 a 2018

Variáveis	Obs.	Média	Mediana	Máximo	Mínimo	Desvio Padrão
CA	312	62.352.129,88	22.988846,55	1.262.620.242,93	4.393.438,78	114.141.646,49
IRRO	312	0,96	0,96	1,35	0,57	0,13
IRDO	312	0,94	0,94	1,28	0,35	0,12
IFGF	308	0,55	0,57	0,90	0,09	0,16
PIB	312	1.646.624,94	374.726,60	26.380.111,00	61.235,65	3.988.655,68
POP	312	50.937,03	19.721,00	507.598,00	4.338,00	96.205,08
IPCA	312	5,91	5,02	10,67	2,95	3,01
EG	312	0,58	1,00	1,00	0	0,49
PPP	312	0,20	0	1,00	0	0,40
AE	312	0,50	0	1,00	0,50	0,50
PAM	312	0,25	0	1,00	0	0,43

Fonte: elaboração própria. (Valores deflacionados pelo IPCA para os valores de 2018).

*Obs: número de observações

A Tabela 9 apresenta detalhadamente a resposta das variáveis *dummies* com base nos valores assumidos a partir da metodologia demonstrada na Tabela 7. Em relação à escolaridade do gestor, cerca de 57,69% dos prefeitos possuíam ensino superior completo nos municípios capixabas para os anos de 2015 a 2018. Neste mesmo sentido, 80,13% dos prefeitos eleitos eram de partidos diferentes do Governador.

Tabela 9 Resultado das respostas das variáveis *dummies*

Variável	Resposta	Frequência	%
EG	0=Para os demais graus	132	42,31
	1=Possui Ensino Superior	180	57,69
PPP	0=Partido diferente do Governador	250	80,13
	1= Partido do Prefeito é o mesmo do Governador	62	19,87
AE	0= Se não for ano eleitoral	156	50,00
	1= Se for ano eleitoral	156	50,00
PAM	0= Não é o primeiro ano de mandato	234	75,00
	1= Primeiro ano de mandato	78	25,00

Fonte: elaboração própria

O próximo passo foi realizar os testes estatísticos para verificar a presença de autocorrelação e se os resíduos são homocedásticos. A Tabela 10 indica os resultados a partir dos testes citados no item 3.1.1 deste trabalho. Constatou-se que o modelo não apresentou problemas de heterocedasticidade. Contudo, demonstrou problemas de correlação serial nos resíduos, conforme demonstra o teste de Breusch-Godfrey. Além disso, é importante mencionar que todos os procedimentos econométricos foram realizados com algumas variáveis expressas em logaritmos naturais (CA, PIB, POP E IPCA), a fim de estabilizar a variância das séries.

Além disso, outra hipótese é que o erro aleatório é independente e identicamente distribuído como normal $(0, \sigma^2_u)$. Neste caso, pode-se recorrer a aproximações assintóticas, desde que se tenha um N grande e o T pequeno (Woodridge, 2014).

Tabela 10 Testes para o modelo

Teste	p-valor	BP/ χ^2_c	Interpretação
Breusch- Pagan	0.137	15	Homocedasticidade
Breusch-Godfrey	0.000	41	Presença de autocorrelação

Fonte: elaboração própria pela linguagem de programação R.

Neste diapasão, foram efetuados os testes para definir qual é o melhor modelo e qual deverá ser considerado na interpretação dos resultados. Seguiu-se o Teste F e o Teste de Hausman na versão robusta para realizar a escolha do modelo. A Tabela 11 apresenta os resultados, constatando-se que o modelo de efeitos fixos é o mais adequado para os dados.

Tabela 11 Testes na versão robusta para escolha do modelo

Teste	p-valor	F/ χ^2_c	Interpretação
Teste F	<0.000	8	Modelo de efeitos fixos preferível a pooled
Teste de Hausman	<0.000	11	Modelo de efeitos fixos preferível a aleatório

Fonte: elaboração própria pela linguagem de programação R.

Com a realização dos testes na versão robusta, foi utilizado o critério de correção *Newey-West* para obter os erros padrão dos estimadores corrigidos para a

autocorrelação (GUJARATI, 2011). Com a correção no modelo e a escolha do melhor método, estimou-se a regressão com efeitos fixos com o erro padrão robusto, no qual os resultados são demonstrados na Tabela 12.

Tabela 12 Resultado da Regressão do modelo de efeitos fixos (5) com erro padrão robusto

R²	DW	Nº Observações	F Statistic	
0.27	2	308	23.300***	
EFEITOS FIXOS				
Variáveis independentes	Coeficiente	Erro Padrão	p-valor	T
IRRO	-0.554	0.230	0.017**	-2.40
IRDO	1.367	0.180	0.000***	7.58
PIB	0.139	0.080	0.085*	1.73
IFGF	-0.041	0.222	0.853	-0.18
POP	-0.741	1.030	0.473	-0.72
IPCA	-0.439	0.078	0.000***	-5.60
EG	-0.038	0.053	0.472	-0.72
PPP	0.002	0.038	0.968	0.04
AE	-0.270	0.060	0.000***	-4.46
PAM	-0.529	0.111	0.000***	-4.75

Fonte: elaboração própria pela linguagem de programação R.

Nota: ***Significância ao nível de até 0,01; **Significância ao nível de até 0,05; *Significância ao nível de até 0,1.

Desta maneira, de acordo com os resultados obtidos a partir da regressão, verifica-se que das dez variáveis utilizadas no modelo, seis apresentaram-se significativas ao nível de 10%, sendo elas o IRRO, IRDO, PIB, IPCA, AE e PAM. Observa-se que duas variáveis fiscais foram significativas, enquanto apenas uma variável socioeconômica e duas políticas apresentaram significância estatística.

No que se refere ao IRRO, o resultado expõe o que foi comentado na seção 2.3, dos fatores que influenciam a abertura de créditos adicionais e 3.3, dos resultados e discussões, no qual foi dito que a hipótese era de que o sinal esperado para o indicador fosse negativo, divergindo dos resultados apresentados em Cavichioli et al. (2018), visto que o maior grau no acerto deveria ocasionar a abertura de menos créditos adicionais e não mais como foi postulado pelo artigo mencionado. A defesa

da ideia é de que como os créditos adicionais modificam o orçamento inicialmente planejado, quanto maior for o seu volume, menor será a sua habilidade de previsibilidade e conseqüentemente uma menor eficiência no planejamento orçamentário. No tocante ao IRDO, os valores apresentados tiveram uma relação inversa do esperado, pelo mesmo motivo indicado para o IRRO, uma vez que as duas variáveis são indicadores de desempenho orçamentário do ponto de vista de planejamento.

No que se refere às variáveis socioeconômicas PIB e IPCA, ambas apresentaram uma relação diferente do esperado. A hipótese é de que quanto maior o PIB, menor deveria ser o valor de crédito adicional aberto, uma vez que este indicador demonstraria que em economias mais dinâmicas a população possuiria índices de informação e educação mais sofisticados (Albuquerque, 2011). No que se refere à variável socioeconômica IPCA, a hipótese desta variável deveria apresentar uma relação diretamente proporcional, tendo em vista que quanto maior a inflação, maior deveria ser o volume de crédito adicional aberto, pois aquele apresentaria mudanças no nível de preços dos bens e serviços. Neste sentido, os resultados propostos apresentaram que o quanto maior o PIB, maior foi o volume de crédito adicional aberto e menor a inflação maior foi a abertura deste instrumento.

No que se refere às variáveis políticas, AE e PAM, estas demonstraram resultados inversos do esperados indicados pelo estudo de Baldissera et al. (2018). Demonstrando que o ano eleitoral e o primeiro ano de mandato possuem uma relação negativa na abertura de créditos adicionais. Isso vai de confronto com a hipótese descrita em Baldissera et al. (2018), no qual os agentes públicos teriam um comportamento oportunista evidente em relação à abertura de créditos adicionais nestes períodos, pois estes utilizariam o orçamento de modo a atender interesses políticos particulares. Neste sentido,

A revisão do orçamento, como é o caso dos créditos adicionais, é utilizado pelos municípios para preencher uma lacuna na sua programação inicial ou adaptar a alocação de recursos às mudanças nas prioridades políticas. (Baldissera et al., 2018, p.113)

Contudo, a relação inversa das variáveis apresentadas, corrobora a ideia decorrida por todo este trabalho, que para além dos fatores que influenciam a abertura de créditos adicionais, o seu maior problema está no planeamento. Neste sentido, independente dos fatores determinantes que ocasionam a sua abertura, o problema maior está na formulação, execução e avaliação ao longo de todo o exercício. Os problemas apresentam-se de modo significativo na forma de operar o orçamento de forma técnica, o que explicaria as divergências com os postulados teóricos acerca do tema.

3.4 CONCLUSÃO DO CAPÍTULO

A principal finalidade desta seção foi averiguar os dados referentes à abertura de créditos adicionais e identificar empiricamente quais são os fatores que o levam a serem utilizados. Para além do planeamento orçamentário, ficou constatado que os municípios se utilizam por demasiado da ferramenta de créditos adicionais para realizar, ao longo do exercício financeiro, diversas modificações no orçamento público para atender as demandas sociais. Algumas variáveis descritas nos trabalhos apresentados apresentaram relação inversa aos seus valores esperados. Isso corrobora a concepção de que o maior gargalo está na fase de planeamento do orçamento, no momento em que ocorre a elaboração da peça orçamentária para o futuro não tão distante. Isto indica que pouco sabemos sobre como traçar metas e cumpri-las ao longo do tempo, corroborando, mais uma vez, que este instrumento está sendo utilizados apenas para cumprimento formal de legalidade da situação, no qual o ente é forçado a ter um orçamento por meio de lei, sem que este atenda às suas principais finalidades adquiridas ao longo do desenvolvimento da sociedade no que tange a forma de gestão dos recursos públicos.

4 CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi avaliar a abertura de créditos adicionais nos municípios capixabas para o período de 2015 a 2018, com enfoque para o planejamento orçamentário.

Neste sentido, o orçamento público pode ser entendido como o instrumento chave para compreender a forma como o setor público está interferindo na economia. É por meio deste mecanismo que a sociedade consegue enxergar a oferta de serviços públicos e toda a necessidade que o estado tem para realizar as suas finalidades.

O papel social eleva a condição de fiscalização dos gastos públicos. A característica central na criação do orçamento em seu início era a finalidade precípua de controle. Este era exercido pelo legislativo em torno do poder executivo. O objetivo era simples, colocar limites na vontade sem precedentes do soberano ou daquele que detinha para si o poder de realizar a gestão orçamentária.

O desenvolvimento da sociedade demandou mudanças na forma como o estado intervém na economia. Toda evolução nas finanças públicas moldou a forma como o orçamento deveria ser trabalhado. Este avanço permitiu que para além da característica principal de controle do legislativo sobre o executivo, o orçamento passou a ser estruturado para realizar o planejamento estatal no decorrer da sociedade. Fixou-se, neste sentido, dois aspectos importantes para o orçamento público: controle das finanças públicas e planejamento estratégicos dos bairros, cidades e países.

Neste diapasão, foi percebido evidências que apontam para um planejamento realizado de maneira não adequada, gerando ineficiências na execução orçamentária. Isto foi constatado pela verificação da diferença entre o que foi orçado e a sua execução, no qual os orçamentos passaram ao longo do exercício financeiro por diversas modificações. Estas, por sua vez, são utilizadas para adequar às necessidades do gestor.

Não executar aquilo que foi planejado decorre de diversos fatores, alguns até difíceis de serem apurados. Variáveis fiscais, socioeconômicas e políticas por sua vez influenciam diretamente na forma como o orçamento é elaborado.

No setor público municipal, observou-se uma característica peculiar: o orçamento é retificado por diversas vezes ao longo do exercício. Isto pôde ser verificado pela quantidade de modificações que ocorreram ao longo do tempo por meio da abertura de créditos adicionais. Constatou-se que pelo menos mais de um terço do orçamento em volume de créditos adicionais dos municípios capixabas sofreram alterações para adequar às novas necessidades.

Além disso, observou-se que é difícil mensurar variáveis explicativas que impactam diretamente a abertura de créditos adicionais, na forma como é teoricamente explicitada. Resultados adversos dos valores esperados pelos trabalhos já realizados, demonstraram que há características de difícil constatação e quantificação em dados. Decorre daí a identificação de que há um mal planejamento orçamentário, derivado de diversas retificações que são realizadas ao longo do tempo, mas que tentar entender quais são os principais fatores que influenciam a prática de tais constatações é por deveras um trabalho de difícil avaliação. São diversos fatores, como já foi suscitado, que pela sua própria natureza é de difícil aplicação. Contudo, por mais laborioso que seja, é necessário o desenvolvimento de mais pesquisas e trabalho na área para, por fim, contribuir aos poucos para o desenvolvimento da formulação orçamentária.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas**. 2.ed. Brasília: Gestão Pública, 2008.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 5ª.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BALDISSERA, Juliano Francisco et al. **Influência das Características Políticas e Eleitorais Sobre a Abertura de Créditos Adicionais**. Revista Contabilidade, Gestão e Governança, v. 22, n. 1, p. 101-117, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 15ª ed. revista e atualizada por Dejalma de Campos, Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARACHO, Maria Amarante Pastor. **A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governance e accountability**. Revista do Tribunal de contas do Estado de Minas Gerais, v. 34, n. 1, p. 129-161, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. Constituição (1824). Constituição Política do Imperio do Brazil. Rio de Janeiro: Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil, 1824.

_____. Constituição (1891). Constituição [da] República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro: Congresso Nacional Constituinte, 1891.

_____. Constituição (1934). Constituição [da] República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro: Assembleia Nacional Constituinte, 1934.

_____. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1937.

_____. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1946.

_____. Constituição (1967). Constituição [da] República Federativa do Brasil. Brasília, 1967.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (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: Acesso em 10/12/2019.

_____. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, Disponível em: < http://siops.datasus.gov.br/Documentacao/port_42.pdf>. Acesso em 14 de jun. 2019.

BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The calculus of consent: Logical foundations of constitutional democracy**. University of Michigan press, 1965.

BUTLER, Eamonn. Escolha pública: um guia. **São Paulo: Bunker Editorial**, p. 6, 2015.

CAIDEN, Naomi & WILDAVSKY, Aaron. **Planning and budgeting in poor countries**, Nova York, John Wiley & Sons, 1974

CAVICHIOLO, Denize et al. DETERMINANTES PARA ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS: UM ESTUDO COM MUNICÍPIOS PARANAENSES. **RIC**, v. 12, n. 2, p. 47, 2018.

CARIACICA. Lei Orgânica nº 001, 10 de julho de 2008. Cariacica, 2008.

FUNDÃO. Lei Orgânica nº 001, 01 de abril de 1990. Fundão, 1990. Disponível em: < <http://camarafundao.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/O11990.html>>. Acesso em: 14 jun.2020.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GOEMINNE, S.; GEYS, B.; SMOLDERS, C. **Political Fragmentation and Projected Tax Income: Evidence from Flemish Municipalities**. In: Rapport voorgesteld op de „61ste Conference of the International Institute of Public Finances”, Jeju (Korea). 2005. p. 22-25.

GONTIJO, Vander. **Origens do Orçamento**. Brasília, 2004. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/origens>>. Acesso em: 14 jun.2020.

GUARAPARI. Lei Orgânica nº 001, 05 de abril de 1990. Guarapari, 1990.

GREENE, Willian. **Econometric Analysis**. International Edition: Pearson, 2011.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria básica-5**. Amgh Editora, 2011.

LOURENÇON, Cândido. **O orçamento municipal como elo de ligação entre o planejamento operacional e as finanças**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

MACHADO JR, José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada** e a lei de responsabilidade fiscal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

MAIA, Wagner. **História do Orçamento Público no Brasil**. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrçamento.pdf>>. Acesso em: 24 nov.2016.

MANUAL técnico de orçamento MTO. Edição 2021. Brasília, 2020.

MARQUES, Luís David et al. Modelos dinâmicos com dados em painel: revisão de literatura. Centro de estudos Macroeconómicos e Previsão, faculdade de Economia do Porto, v. 30, p. 37, 2000.

MCASP, Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8ª.ed. Brasília, 2018.

MELLO et al., Gilmar Ribeiro de. Nível de " disclosure" do orçamento público federal brasileiro. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 26, n. 1, p. 42-53, 2007

MILANEZI, Angelo Ricardo; MONTE-MOR, Danilo S. **O efeito da utilização de créditos adicionais suplementares no julgamento das contas anuais dos municípios capixabas**. In: Anais do Congresso ANPCONT. 2017.

NISKANEN, William A. (1971). **"Bureaucracy and Representative Government"**. In W. Niskanen (ed) (1994) *Bureaucracy and Public Economics*. Brookfield: Elgar Publishing.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **Economia e Política das Finanças Públicas no Brasil**. São Paulo: Hucitec, 2012.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 25, n. 2, p. 16-25, 2006.

PIZA, Elaine Cristina de. **Política fiscal, previsões orçamentárias e os determinantes dos desvios de execução no Brasil**. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

ROCHA, Cinara Maria Carneiro. **Orçamento público no Brasil: Um estudo dos créditos adicionais**. Revista Contabilidade, Gestão e Governança, v. 4, n. 2, 2009.

ROCHA, Carneiro Maria Cinara. **Orçamento Público no Brasil: Um estudo dos créditos adicionais**. Brasília, 2001. Disponível em: < <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/220>>. Acesso em 08/03/2019.

SERRA. Lei Orgânica nº 001, 05 de abril de 1990. Serra, 1990.

SIMARD, François. **Self-interest in public administration: Niskanen and the budget-maximizing bureaucrat**. *Canadian Public Administration*, v. 47, n. 3, p. 406-412, 2004.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Painel de Controle/CidadES**. Disponível em: < <https://paineldecontrole.tcees.tc.br/>>. Acesso em: 20 maio. 2021.

VILA VELHA. Lei Orgânica nº 001, 25 de outubro de 1990. Vila Velha, 1990.

_____. Lei Complementar nº 29, 30 de setembro de 2013. Dispõe sobre a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, de que trata o §9º do art. 122 da Lei Orgânica do Município de Vila Velha.

WILDAVSKY, A. B. (2002). **Budgeting: a comparative theory of budgetary process** (4a ed.). New Brunswick (U.S.A.) and Oxford (U.K.): *Transaction Publishers* Boston.

WOOLDRIDGE, Jeffrey Marc. **Introdução à econometria: uma abordagem moderna**. São Paulo: Cengage Learning, 2014.