



**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**



CLAUDIO MITSUO KIMURA

**CRÉDITOS ADICIONAIS: INSTRUMENTO DE AJUSTE DO
ORÇAMENTO PÚBLICO NO MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

**PATO BRANCO
2014**

CLAUDIO MITSUO KIMURA



**CRÉDITOS ADICIONAIS: INSTRUMENTO DE AJUSTE DO
ORÇAMENTO PÚBLICO DO MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Pública, Modalidade de Ensino a Distância, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – *Campus* Pato Branco.

Orientadora: Prof^a. Ma. Larissa de Lima Trindade

EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA

PATO BRANCO
2014

Ministério da Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Gerência de Ensino e Pesquisa
Departamento de Ciências e Engenharia

TERMO DE APROVAÇÃO

CRÉDITOS ADICIONAIS: INSTRUMENTO DE AJUSTE DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR

por

Claudio Mitsuo Kimura

Essa monografia foi apresentada às 21hs do dia 19 de dezembro de 2014 como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Gestão Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O candidato foi argüido pela banca examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a banca examinadora considerou o trabalho aprovado.

BANCA

Profª Ma Larissa de Lima Trindade

Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi

Profª Esp. Melaine Roberta Camarotto

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, princípio de tudo, da vida, do amor, do pensar, da consciência e por estar sempre comigo em toda minha vida.

Agradeço a minha família em especial à minha esposa Maria Márcia Kimura e também aos meus pais José e Kimie Kimura, sempre me apoiando em todas as situações.

Agradeço aos meus filhos Guilherme e Bruno por compreenderem, por muitas vezes não estar presente por causa das atividades relacionadas ao Curso de Especialização.

Agradeço aos professores membros da banca pelas observações feitas na apresentação desta monografia.

Agradeço em especial a Prof^a Ma. Larissa de Lima Trindade que me orientou com dedicação e zelo nesta monografia.

Agradeço a UTFPR e a todos os professores do curso de Especialização em Gestão Pública pelos ensinamentos e conhecimentos a nós transmitidos.

Agradeço a Prefeitura Municipal de Floresta-PR, pelas informações prestadas para o desenvolvimento deste trabalho, em especial ao Prefeito Municipal Sr. José Roberto Ruiz e ao contador Sr. Vagner Valter Sanchez pela atenção dada.

Por fim, a todos os meus amigos que me apoiaram no decorrer do curso, em especial a minha amiga Edlene Barbieri Cavassani e família.

RESUMO

KIMURA, Claudio Mitsuo. **Créditos adicionais:** instrumento de ajuste do orçamento público no município de Floresta-PR. 2014. 53 f. Monografia (Especialização em Gestão Pública). Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná. Pato Branco, 2014.

O orçamento é instrumento fundamental para qualquer organização, sendo ela do setor privado ou do setor público. Este trabalho teve como objetivo analisar o montante, a utilidade e a importância dos créditos adicionais como instrumento de ajuste do orçamento público no município de Floresta, durante o exercício financeiro de 2013. Para atingir o objetivo proposto, realizada a análise dos dados fornecidos pelo Departamento Contábil do município, entrevista ao responsável do referido departamento e pesquisa bibliográfica sobre o assunto em questão. Como resultado da pesquisa obteve-se que os créditos adicionais foram necessários a execução dos programas de ações no decorrer do exercício 2013 devido a insuficiência das dotações em diversos departamentos. Destaca-se neste estudo, que os créditos adicionais são importantes devido a flexibilidade dada ao orçamento, não impossibilitando a execução de programas em virtude de falhas no planejamento. Espera-se que este estudo tenha contribuído para uma melhor compreensão do processo de abertura dos créditos adicionais e seu impacto na lei orçamentária municipal.

Palavras-chave: Orçamento. Lei orçamentária. Créditos adicionais.

ABSTRACT

KIMURA, Claudio Mitsuo. Additional Credits: adjusting instrument of the public budget in the city of Floresta-PR. 2014. 53 f. Monograph.

The budget is essential tool for any organization, it is the private sector or the public sector. This study aimed to analyze the value, usefulness and the importance of additional credits as an adjustment instrument of the public budget in Forest County, during the financial year 2013. To achieve this purpose, we performed the analysis of the data provided by the Department accounting of the municipality, interview with head of that department and literature on the subject in question. As a result of research it was found that the additional credits were required to implement the action programs during the year 2013 due to insufficiency of funds in various departments. It is noteworthy in this study that the additional credits are important because the flexibility given to the budget, not preventing the implementation of programs due to failures in planning. It is hoped that this study has contributed to a better understanding of the process of opening additional credits and their impact on the municipal budget law.

Palavras-chave: Budget. Budget law. Additional credits.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Detalhamento de créditos adicionais 2013.....	34
Tabela 2 - Créditos suplementares por superávit financeiro em 2013	35
Tabela 3 - Créditos adicionais suplementares por anulação de dotações em 2013.	36
Tabela 4 - Créditos adicionais suplementares por anulação de dotações totais por departamento em 2013	39
Tabela 5 - Créditos adicionais suplementares por excesso de arrecadação em 2013	40
Tabela 6 - Totais de créditos suplementares por excesso de arrecadação em 2013	42
Tabela 7 - Crédito adicional especial baseado em anulação de dotação em 2013...	43
Tabela 8 - Crédito adicional especial baseado em excesso de arrecadação em 2013	43

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	OBJETIVOS	9
1.1.1	Objetivo Geral	9
1.1.2	Objetivos Específicos	9
1.2	ESTRUTURA DO TRABALHO	9
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	11
2.1	ORÇAMENTO PÚBLICO	11
2.2	PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	13
2.1.1	Princípio da Anualidade	14
2.1.2	Princípio da Especificação	14
2.1.3	Princípio da Exclusividade	15
2.1.4	Princípio da Unidade	15
2.1.5	Princípio da Universalidade	16
2.2	PLANO PLURIANUAL	17
2.2.1	Elaboração do PPA	18
2.2.2	Execução do PPA	19
2.2.3	Avaliação do PPA	19
2.3	LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS	20
2.4	LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL	21
2.5	RECEITAS PÚBLICAS	22
2.6	DESPESAS PÚBLICAS	23
2.6.1	Estágios da Despesa	25
2.6.1.1	Etapas de fixação	26
2.6.1.2	Etapas de execução	27
2.7	CRÉDITOS ADICIONAIS	28
3	METODOLOGIA	32
4	ESTUDO DE CASO	34
4.1	MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR	34
4.2	ANÁLISE DO VOLUME E TIPOS DE CRÉDITOS ADICIONAIS UTILIZADOS PELO MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR NO EXERCÍCIO 2013	34
4.3	AS RAZÕES E A IMPORTÂNCIA DOS CRÉDITOS ADICIONAIS PARA O MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR	44
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
	REFERÊNCIAS	48
	APÊNDICE A – Questionário Aplicado	53

1 INTRODUÇÃO

Tudo que envolve a gestão pública nos últimos tempos interessa a sociedade principalmente no tocante ao patrimônio; e o principal responsável para que estas informações sejam transmitidas é a Contabilidade Pública. Segundo Santos (2010, p. 15): “[...] gestão pública é a arte de planejar, organizar, coordenar, comandar e controlar assuntos de interesse coletivo por meio da mobilização de estruturas e recursos do Estado”.

O objetivo principal da gestão pública é o bem comum da população, sendo responsável também pela execução e manutenção dos serviços e bens públicos respectivamente, bem como resolver os problemas que afetam à toda sociedade. Para a realização destes, o principal instrumento utilizado pelo gestor público é o orçamento público; que corresponde à junção sistêmica e organizada das receitas estimadas em determinado período e as despesas em que o governo espera executar esses recursos; sendo este o reflexo de um bom planejamento (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008, p. 22).

A Constituição Federal (CF) de 1988 instituiu um amplo sistema de planejamento e a integração entre o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O Plano Plurianual é uma lei orçamentária que estipula as ações do governo para o período do mandato presidencial, onde se apresentam os programas de trabalho a serem implantados.

Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias faz a ligação entre a PPA e a LOA, estabelecendo as prioridades, metas e regras que devem ser levadas em consideração na elaboração e execução do orçamento anual. A Lei Orçamentária Anual corresponde ao programa de trabalho anual elaborado pelo Poder Executivo. Complementando estas leis orçamentárias, foi instituída Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) 101/2000 para regulamentar a CF de 1988 em relação à Tributação e o Orçamento, ou seja, controle maior nas contas públicas e trabalho em conjunto com a Lei nº. 4.320/64.

Todas as leis orçamentárias são elaboradas pelo Poder Executivo e encaminhadas ao Poder Legislativo para devida aprovação, para então ocorrer a sua execução. Porém, o orçamento público após aprovado talvez necessite de

alterações, e isto ocorre através dos créditos adicionais, que se constituem como assunto deste estudo. Salientando, que se mostram como principais instrumentos do gestor público nos ajustes necessários na Lei Orçamentária Anual, acentuando assim a questão da qualidade das previsões e estimativas na elaboração do orçamento.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Analisar o montante, a utilidade e a importância dos créditos adicionais como instrumento de ajuste do orçamento público no município de Floresta, durante o exercício financeiro de 2013.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Levantar o volume e os tipos de créditos adicionais solicitados pelo Município pesquisado durante o exercício financeiro de 2013.
- Identificar as razões e a importância dos recursos para a gestão financeiras do Município.

1.2 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado da seguinte maneira:

- Capítulo 1: este capítulo é composto pela introdução, objetivo geral e objetivos específicos e apresentação da forma como o trabalho está estruturado (capítulos).
- Capítulo 2: este capítulo diz respeito a fundamentação teórica, onde é realizada a revisão de literatura por meios de livros, artigos científicos, pesquisas a sítios da internet e artigos que fundamentarão o estudo realizado.
- Capítulo 3: neste capítulo é apresentada a metodologia, ou seja, que tipo pesquisa que foi realizada, a forma como os dados da pesquisa foram coletadas e analisados.
- Capítulo 4: neste capítulo é apresentado o objeto do estudo, estudo de caso e análise dos resultados obtidos confrontando a fundamentação teórica com a realidade encontrada no estudo realizado.
- Capítulo 5: por fim, na conclusão é apresentado o fechamento do trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

Orçamento sobre o aspecto contábil e financeiro corresponde às despesas e as receitas de indivíduos, organizações ou empresas e até mesmo governos. Esta situação resulta do planejamento efetuado pela gestão, onde devem ser estabelecidos os objetivos e metas em termos monetários para posteriormente serem efetuados o acompanhamento e a gestão (GONÇALVES, 2010).

Na gestão pública o orçamento público corresponde ao instrumento para execução das ações comunitárias atendendo as necessidades do público em geral. É através dele que se planeja e executa o uso dos recursos públicos, sendo um documento legal que contém as receitas que se pretendem arrecadar e as despesas com que se pretende aplicar esses recursos (SANTOS, 2010).

Quanto à materialização da ação planejada do Estado, pode-se afirmar que:

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados. (PISCITELLI; ROSA, TIMBÓ, 2008, p. 22).

Segundo Santos (2010, p.18) o “orçamento público reúne, de forma sistemática e organizada, todas as receitas estimadas para um determinado ano e o detalhamento das despesas que o governo espera executar”. É através dele que se planeja e executa os recursos financeiros, que se constituem em um documento legal, aprovado por lei que contenha as receitas previstas e as despesas estimadas para determinado exercício financeiro.

Para Angélico (1995, p.19): “orçamento público é um planejamento de aplicação dos recursos esperados, em programas de custeio, investimentos, inversões e transferências durante um período financeiro”.

Já para Reis Júnior (2002, p. 16), “os orçamentos públicos conterão a receita e a despesa classificadas, de forma a evidenciar as políticas e os programas de trabalho do Governo, em congruência com os objetivos da entidade jurídica”.

Analisando os conceitos apresentados, pode-se definir orçamento público como a demonstração da previsão das receitas e a fixação das despesas para determinado período financeiro, ou seja, é a estimativa do que se pretende arrecadar e a definição de como será gasto os recursos colocados à disposição do Estado pelos cidadãos para atender as demandas das diversas áreas da sociedade.

Segundo Gonçalves (2010): “o orçamento público é o documento legal (ou o conjunto de documentos legais) contendo a previsão de receitas e despesas de um governo, durante um determinado exercício”.

A CF de 1988 em seus artigos 165 a 169 explanam de forma minuciosa o procedimento na elaboração do orçamento público, instituindo ao Poder Executivo a função de planejar e orçar. Sendo este o responsável pela criação de projetos de lei que instituem:

- Plano Plurianual (PPA).
- Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).
- Lei Orçamentária Anual (LOA).

Todos esses projetos de lei são apreciados pela Câmara de Deputados e pelo Senado no Congresso Nacional, através de uma comissão permanente de Senadores e Deputados, que quando necessário fazem modificações através de emendas ao projeto de lei, fazendo a votação ao fim de todo o processo.

Depois da votação e aprovação do orçamento, este tem a sanção e sua publicação efetivada pela Presidência da República, o que a transforma em Lei Orçamentária Anual (LOA).

Quando o montante destas despesas excederem o que já foi previsto no orçamento, pode o Poder Executivo encaminhar ao Congresso Nacional projeto de lei solicitando a abertura de Crédito Adicional (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

O orçamento público também é regido por outras legislações como: Lei n 4.320/64 que diz em seu artigo 1º: “esta Lei estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5, XV, b, da Constituição Federal”.

E também a Lei Complementar n. 101/2000, que regula a Constituição Federal em relação a Tributação e o Orçamento, estabelecendo normas quanto as finanças nos 3 níveis de governo (Federal , Estadual e Municipal).

Convém citar que o processo de elaboração orçamentária segue as mesmas etapas em todos os níveis de governo e na esfera municipal são elaborados pela gestão municipal (Poder Executivo) e apreciados pela câmara de vereadores (Poder Legislativo).

Para o aumento da confiabilidade da Lei Orçamentária, esta segue regras, que são os princípios orçamentários que devem ser observados na elaboração do orçamento. Dessa maneira auxiliando no controle do Poder Legislativo sobre as ações do Poder Executivo (GONTIJO, 2004).

Assim como a União, os municípios também quando na elaboração da sua lei orçamentária devem seguir os princípios orçamentários, e que serão demonstrados a seguir.

2.2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

Os princípios orçamentários correspondem a normas de Direito Financeiro aplicados à elaboração e o controle dos orçamentos. Estes princípios são utilizados na elaboração, execução e no controle do orçamento público e são aplicados aos três níveis de governo e em todos os poderes; definidos na Constituição Federal (CF) de 1988 e na Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 2008).

Segundo Angélico (1995, p. 39): “o orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do governo”. Os Princípios Orçamentários correspondem ao conjunto de regras que devem ser observadas, desde a elaboração até a apresentação do orçamento e também sua votação pelo Congresso Nacional.

De acordo com Piscitelli, Rosa e Timbó (2008, p. 23), “[...] princípios orçamentários, que são premissas, linhas norteadoras de ação a serem observadas

na concepção de proposta, e que obviamente não é estático, pressupondo-se a evolução desses princípios ao longo do tempo”.

Os princípios orçamentários mais defendidos pelos diversos autores e financistas responsáveis pelo controle financeiro do Governo são: Princípio da Anualidade, Princípio da Especificação, Princípio da Exclusividade, Princípio da Unidade e Princípio da Universalidade; sendo apresentados nos próximos tópicos.

2.1.1 Princípio da Anualidade

Segundo este princípio, as previsões de receita e despesa devem ser limitados a determinado período de tempo, em geral de 12 meses; o que obriga o Poder Executivo a solicitar nova autorização para cobrança e aplicação dos recursos provenientes de tributos ao Poder Legislativo. Através deste princípio há o aumento da fiscalização pelo Poder Legislativo e ao mesmo tempo propiciando ao Poder Executivo equiparar seu programa de trabalho com os preços atualizados à realidade econômica e financeira do período em questão (ANGÉLICO, 1995).

Este princípio é reforçado pelo inciso I do art. 167 da CF de 1988, que proíbe o início de programas e projetos não inclusos na Lei Orçamentária Anual (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

De acordo com o manual de despesa nacional este princípio rege que o orçamento público seja elaborado e autorizado a determinado período de tempo, geralmente um ano coincidindo com o ano civil. Porém créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício podem ser reabertos, e se necessário incorporados ao orçamento do exercício seguinte, conforme parágrafo 3º do art. 167 da Constituição Federal (BRASIL, 2008).

2.1.2 Princípio da Especificação

De acordo com este princípio as receitas e despesas serão apresentadas de forma discriminada, ou seja, exigem que o plano de cobrança dos tributos e os programas de custeio e investimentos sejam expostos em detalhes. Esta regra vem para reforçar ainda mais a ação fiscalizadora do Poder Legislativo e também a segurança do contribuinte, pois facilita a função de acompanhar e controlar o gasto público; o que inibe autorizações genéricas causando flexibilidade em excesso ao Poder Executivo (GONTIJO, 2004).

Outra definição deste princípio diz que receitas e despesas serão autorizadas pelo Poder Legislativo em parcelas discriminadas e não pelo valor total, o que facilita o acompanhamento e controle do gasto público. Este princípio inibe o excesso de flexibilidade no uso dos recursos pelo Poder Executivo, facilitando a padronização e a elaboração dos orçamentos e também da consolidação das contas (BRASIL, 2008).

2.1.3 Princípio da Exclusividade

Segundo este princípio, a lei orçamentária não deve conter matéria estranha à estimativa de receita e à fixação de despesa, evitando assim a presença de assuntos não pertencentes ao projeto orçamentário. Que eram inclusos nos projetos de lei orçamentária em tempos antigos, em virtude da rapidez do processo legislativo (BRASIL, 2008).

Este princípio encontra-se no art. 165, § 8º da CF de 1988: “A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa”.

Não se incluindo nesta proibição a abertura de créditos suplementares e contratação de operação de créditos, ainda que por antecipação de receita (SENADO FEDERAL, 2014).

2.1.4 Princípio da Unidade

De acordo com este princípio o orçamento deve ser único para determinado período financeiro, contendo as receitas e as despesas, demonstrando através da confrontação de ambas, se existe equilíbrio, saldo positivo ou negativo. Com isto, é feito o retrato das finanças públicas, permitindo ao Poder Legislativo o controle racional das operações financeiras que são responsabilidade do Poder Executivo (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

O seu amparo legal consta no Art. 2º da Lei 4.320/64 e pelo § 5º do art. 165 da CF de 1988, porém em virtude das atividades comerciais e industriais do Estado. Este princípio com frequência é violado pelo surgimento de orçamentos paralelos, descentralização de atividades do governo, criação de órgãos com autonomia financeira, fundos especiais e regimes financeiros especiais (ANGÉLICO, 1995).

2.1.5 Princípio da Universalidade

De acordo com este princípio, o orçamento deve conter todas as receitas e despesas do Estado. Ficando indispensável para o controle de Poder Legislativo, que possibilita:

- 1) conhecimento de todas as receitas e despesas governamentais, autorizando para a respectiva arrecadação e realização;
- 2) impedimento ao Poder Executivo em realizar qualquer receita ou despesa sem autorização do Poder Legislativo;
- 3) conhecimento do volume global de despesas projetadas pelo Governo, para autorização da cobrança dos tributos estritamente necessários para seu atendimento.

Segundo a Lei 4.320/64, essa regra é exigida nos seguintes dispositivos que seguem:

Art. 2º - A Lei do Orçamento conterà discriminação da receita e da despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Art. 3º - A Lei do Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as operações de crédito autorizadas em lei.

Sua finalidade é oferecer ao Poder Legislativo o controle seguro das operações financeiras realizadas pelo Poder Executivo (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA; 2008).

2.2 PLANO PLURIANUAL

É instrumento de planejamento governamental a médio prazo, que tem sua previsão no artigo 165 da CF de 1988 e regulamentada pelo Decreto 2.829 de 29 de outubro de 1988, que estabelece diretrizes, objetivos e metas do Poder Executivo por período de 4 anos e que organiza ações do governo em programas, ou seja, é o plano de ampliação de serviços públicos voltados à sociedade, devidamente classificado, ordenado e sistematizado de acordo com graus de prioridade.

Depois de sua aprovação, sua vigência acontece à partir do segundo ano do mandato atual até o fim do primeiro ano de mandato seguinte e que constam os detalhes das políticas públicas executadas, o público alvo e as metas físicas e financeiras. O Plano Plurianual:

[...] é uma lei orçamentária que define as ações de governo para um período igual ao do mandato presidencial (atualmente de quatro anos) e evidenciar em quadros demonstrativos, quais serão os programas de trabalho a serem implementados pelos gestores públicos durante esse período". (SANTOS, 2010, p. 22)

Segundo Debus e Nascimento (2002, p. 26), "o PPA tem a função de estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração para despesas de capital e outras dela decorrentes, abrangendo um período de quatro anos". Os planos plurianuais,

[...] substituíram os planos nacionais de desenvolvimento, e sua vigência corresponderá ao mandato presidencial (que com a Emenda Constitucional de Revisão nº 5/94, voltou a ser de quatro anos), sempre com um ano de

defasagem (isto é, do 2º ano de mandato de cada presidente ao 1º do mandato subsequente). (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008, p. 31).

Enfim, o Plano Plurianual (PPA) corresponde ao estabelecimento de projetos e programas do governo de longa duração, onde se define as metas e os objetivos da gestão pública pelo período de quatro anos.

2.2.1 Elaboração do PPA

A elaboração do Plano Plurianual (PPA) obrigatoriamente passa por duas etapas: formulação da proposta pelo poder executivo e a análise e votação da proposta pelo poder legislativo.

A proposta é elaborada por todos os órgãos que envolvem a Gestão Pública, que as encaminham ao Departamento de Planejamento. De acordo com Santos (2008, p. 31), “para que seja consistente e de boa qualidade, a elaboração das propostas setoriais precisam ser precedidas de sensibilização e treinamento dos dirigentes e de gestores públicos em planejamento estratégico e elaboração de programas”.

Segundo Santos (2010), isto significa que todos os envolvidos na elaboração, os gestores públicos e os dirigentes devem ser capacitados tecnicamente na elaboração dos programas e em planejamento estratégico, para apresentarem com exatidão os seguintes pontos:

- a) o problema;
- b) seus objetivos;
- c) público-alvo;
- d) estratégia de implementação do programa;
- e) indicadores de desempenho.

De acordo com a CF de 1988 a proposta orçamentária deve ser encaminhada ao Poder Legislativo até 31 de agosto do primeiro ano de mandato do governante, para vigorar a partir do segundo ano até o fim do primeiro ano do mandato seguinte. O Plano Plurianual passa por discussão e alteração a partir das etapas que seguem:

- 1) Audiências públicas com autoridades governamentais e à sociedade.
- 2) Regras de emenda ao projeto de lei.
- 3) Apresentação de emendas ao projeto.
- 4) Apresentação e votação ao relatório do projeto de lei e suas emendas ao orçamento.
- 5) Apresentação e votação do parecer no plenário do Legislativo.
- 6) Encaminhamento ao Chefe do Poder Executivo para sanção ou veto.
- 7) Publicação da lei no Diário Oficial.

Nota-se a importância das audiências públicas, pois é através destas que a sociedade participa das avaliações da Lei do Orçamento, opinando e demonstrando suas necessidades ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo (SANTOS, 2010).

2.2.2 Execução do PPA

Todos os programas do Plano Plurianual são discriminados e executados anualmente através da Lei Orçamentária Anual, então é através do acompanhamento da elaboração e execução da LOA, que se observa se o Plano Plurianual está sendo cumprido corretamente.

As informações constantes no Plano Plurianual são referências a atuação do governo más de caráter não impositivo, ou seja, é dinâmico e se ajusta com a necessidade (SANTOS, 2010).

2.2.3 Avaliação do PPA

Santos (2010) em seu texto afirma ainda não existir ainda um modelo definitivo que possa avaliar o Plano Plurianual, sendo então considerado um dos grandes desafios atuais, mas que necessariamente devem abordar os seguintes pontos:

- 1) comportamento das variáveis macroeconômicas que serviram de base para elaboração do Plano Plurianual;
- 2) acompanhamento da execução física e orçamentária das ações de cada programa previsto;
- 3) alcance dos índices por programa, por indicadores e previsão de exercícios seguintes;
- 4) avaliação por programa para alcance do índice final dos indicadores e o respectivo cumprimento das metas.

A busca de uma metodologia que avalie o Plano Plurianual é o principal desafio para a busca de uma gestão pública de qualidade (SANTOS, 2010).

Finalizando a questão do Plano Plurianual, daremos sequência abordando a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

2.3 LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Esta lei orçamentária liga o PPA e a LOA, cumprindo várias funções definidas pela Constituição Federal (CF) de 1988 e também pela LC 101/2000 ou Lei de Responsabilidade Fiscal. Definindo metas e prioridades em termos de programas a serem executados pelo governo em cada exercício financeiro e também as regras na elaboração e execução do orçamento. O projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser enviado ao Poder Legislativo até o dia 15 de abril de cada ano e aprovado até 30 de junho. Cabe lembrar que a não aprovação da LDO acarreta a suspensão do recesso parlamentar.

No tocante a Lei de Diretrizes Orçamentárias, pode-se afirmar que esta,

[...] compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (CAMARA DOS DEPUTADOS, 2014).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias também tem a função de fixar limites em termos de gastos com pessoal e políticas fiscais, limitação de empenho,

movimentação financeira, transferências de recursos a entidades públicas e privadas nos orçamentos dos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público. Esta lei deve ser encaminhada ao Poder Legislativo para sua apreciação e aprovação a tempo de orientar a proposta orçamentária do exercício seguinte (DEBUS; NASCIMENTO, 2002).

Segundo Santos (2010) a apreciação do projeto da LDO pelo Poder Legislativo deve seguir as seguintes etapas:

- a) audiências públicas;
- b) apresentação e publicação de emendas ao projeto de lei;
- c) apresentação e votação do projeto de lei na comissão orçamentária;
- d) apresentação e votação do parecer da comissão;
- e) encaminhamento ao Poder Executivo para assinatura da sanção ou veto pelo mesmo;
- f) promulgação e publicação da lei no Diário Oficial.

A partir disto e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias aprovadas, é que o processo orçamentário se volta para a elaboração da Lei Orçamentária Anual, assunto do tópico à seguir.

2.4 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

Esta lei representa o orçamento público, pois abrange os programas, projetos e atividades; contemplando as prioridades e metas estabelecidas na LDO e ao mesmo tempo as fontes de recursos para o alcance dos mesmos, ou seja, define as receitas e autoriza as despesas detalhando-as por órgão e função de governo. A Lei Orçamentária Anual autoriza o chefe do executivo a abrir créditos suplementares ou a realizar operações de crédito sem ter autorização prévia do Poder Legislativo (PREFEITURA BH, 2014).

Segundo Debus e Nascimento (2002, p. 30), a Lei Orçamentária Anual prevista no art. 165 da CF de 1988 corresponde a um “[...] importante instrumento de gerenciamento orçamentário e financeiro da Administração Pública, cuja principal finalidade é administrar o equilíbrio entre as receitas e a despesas públicas.

É através da LOA que o Poder Executivo estima as receitas do exercício seguinte e fixa as despesas em que serão utilizados tais recursos. A LOA autoriza os gastos, mas não obriga a gastar, sendo então definido como orçamento chamado autorizativo (DEBUS; NASCIMENTO, 2002).

Outro conceito que se apresenta é o explicitado pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (2014) que diz que esta lei vem disciplinar os programas e as ações do governo dentro do exercício financeiro, evidenciando seu programa de trabalho e sua política econômica e financeira. Consiste em estimar receitas e autorizar as despesas do Governo de acordo com a previsão do que será arrecadado, e também determinando que nenhuma despesa pública pode ser executada senão estiver inclusa no orçamento.

Constitucionalmente o projeto da Lei Orçamentária Anual tem que ser encaminhado ao Poder Legislativo até 31 de agosto e devolvido para a sanção até dia 15 de dezembro e somente após ser sancionado e publicado pelo Poder Executivo é que se transforma em lei (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

Apresentado a explanação do que vêm a ser Lei Orçamentária Anual, serão apresentadas o que vem a ser a receita e a despesa pública, as quais correspondem aos recursos a serem mobilizados e as ações a serem executadas respectivamente.

2.5 RECEITAS PÚBLICAS

Segundo a Lei 4.320/64, receitas públicas correspondem a todo e qualquer ingresso de recursos nos cofres públicos. Correspondem a verbas decorrentes da venda de bens ou obtenção de empréstimos (LEAL, 2013). Ainda segundo Leal (2013) a receita pública corresponde à “[...] a entrada de dinheiro nos cofres públicos de forma definitiva, incondicional e que acresça um elemento positivo no patrimônio do Estado”

Piscitelli, Rosa e Timbó (2008, p. 128) definem receita pública como: “[...] ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades”.

Segundo Piscitelli e Rosa, Timbó (2008) estas receitas classificam-se em receitas correntes e de capital; sendo que as receitas correntes aumentam o ativo sem a redução de um outro ativo e sem o aumento do passivo em contrapartida; enquanto que as receitas de capital causam o aumento do ativo diminuindo um outro ou aumentando o valor do passivo.

A receita pública corresponde à entrada, ou seja, o ingresso de qualquer receita que venha a aumentar o volume dos cofres públicos; correspondendo aos recursos financeiros que o governo tem disponíveis para honrar as despesas públicas. A receita pública divide-se em dois grupos: receita orçamentária e receita extraorçamentária (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

As receitas orçamentárias são aquelas contidas no orçamento e que dependem de autorização do Poder Legislativo para serem arrecadadas, sendo estas realizadas pela execução orçamentária; classificam-se nas seguintes categorias econômicas: receita corrente e receita de capital. Já as receitas extraorçamentárias são aquelas que não fazem parte do orçamento e sua arrecadação independe de autorização legislativa, não constituindo renda ao Estado que é mero depositário destes recursos (ANGÉLICO, 1995).

Além das receitas públicas também fazem parte do orçamento público as despesas públicas, assunto este abordado no próximo tópico.

2.6 DESPESAS PÚBLICAS

De acordo com o enfoque patrimonialista o termo despesa corresponde à variação passiva, que resulta na diminuição dos ativos de uma entidade, diminuindo sua situação patrimonial (BRASIL, p. 13). Agora pelo enfoque orçamentário, despesas públicas são os gastos feitos pelo Estado para manutenção de suas atividades, construindo e mantendo bens públicos, visando o atendimento das necessidades da sociedade. Devendo estes gastos serem previstos na Constituição, leis ou atos e necessariamente devem ter autorização legislativa (BRASIL, 2007).

Angélico (1995, p. 62) conceitua despesa pública como: “[...] pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores”. Para ser realizada, esta depende de autorização do Poder Legislativo não podendo ser realizado sem crédito no orçamento que o corresponda, ou seja, é aquela descrita e fixada no orçamento público. A despesa pública:

[...] caracteriza um dispêndio de recursos do patrimônio público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata – com redução de disponibilidades – ou – mediata – com reconhecimento dessa obrigação (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008, p. 172).

Outra definição apresentada é que despesa pública é um gasto ou o comprometimento em gastar os recursos públicos, com autorização do Poder Legislativo, objetivando o atendimento dos interesses da coletividade previstos na lei orçamentária, que foi constituída de acordo com o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, a despesa pública corresponde ao pagamento ou ao comprometimento dos recursos financeiros, mas obedecem a leis específicas (FACCAT, 2014).

As despesas públicas necessitam atender aos seguintes requisitos: utilidade, adequação, oportunidade, publicidade, legitimidade e legalidade (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008). Em Contabilidade Pública todos os gastos são considerados despesas e classificam-se em dois grupos: despesa orçamentária e despesa extraorçamentária.

Despesa orçamentária é aquela que sua realização depende de autorização orçamentária para sua realização, devendo estar previsto na lei do orçamento ou em créditos adicionais, devidamente aprovado pelo Poder Legislativo (FACCAT, 2014).

De acordo com Angélico (1995) as despesas orçamentárias são classificadas por categoria econômica, podendo ser: despesa corrente e despesa de capital, sendo que a primeira se subdivide em despesas de custeio e transferências correntes e a segunda em despesas investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

De acordo com Piscitelli, Rosa e Timbó (2008), as despesas orçamentárias com base nos artigos 12 e 13 da Lei 4.320/64 classificam-se por

categorias econômicas; em correntes e de capital. Segundo esta lei as despesas correntes englobam as de custeio (compostas por pessoal civil, pessoal militar, material de consumo, serviços de terceiros e encargos diversos) e as transferências correntes (subvenções sociais, subvenções econômicas, inativos, pensionistas, salário-família e abono familiar, juros de dívida pública, contribuições de previdência, transferências correntes diversas).

As despesas de capital são compostas pelos investimentos (obras públicas, serviços públicos, instalações e equipamentos, material permanente, constituição ou aumento de capital de empresas, entidades industriais ou agrícolas), inversões financeiras (aquisição de imóveis, constituição ou aumento de capital de empresas ou entidades comerciais e financeiras, aquisição de títulos de capital de empresas em funcionamento, constituição de fundos rotativos, concessão de empréstimos, diversas inversões financeiras).

Segundo Brasil (2008) no Manual de Despesa Nacional, a despesa orçamentária corrente corresponde às despesas que não contribuem diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Já as despesas orçamentárias de capital contribuem diretamente para formar ou adquirir um bem de capital.

As despesas extraorçamentárias para Angélico (1995) são aquelas não vinculadas ao orçamento público, e que, portanto, não necessitam de autorização executiva para sua realização. Trata-se da restituição de valores que foram arrecadados a título de receita extraorçamentária.

2.6.1 Estágios da Despesa

Piscitelli, Rosa e Timbó (2008) afirmam que de acordo com o art. 227 do Regulamento de Contabilidade Pública a despesa pública apresenta três fases, também denominados estágios, os quais são: o empenho, a liquidação e o pagamento. Esta também é a definição segundo da Lei n. 4.320/64, que menciona o empenho, a liquidação e pagamento como fases da despesa pública a partir do art. 58 (BRASIL, 2007).

Entretanto, Angélico (1995) inclui a licitação, nos estágios da despesa baseados no art. 37 inciso XXI da Constituição Federal de 1988, onde se determina que tudo que se compra, constrói, serviços e as alienações somente podem ser contratados mediante processo licitatório, com exceção de alguns casos fixados em lei. Outros autores citam a fixação como estágio da despesa em virtude da Constituição Federal, proibir a realização de uma despesa quando exceder o total de créditos orçamentários ou de créditos adicionais; tendo que se verificar se a despesa antes de ser empenhada está de acordo com a lei de licitações se está prevista na Lei Orçamentária Anual (BRASIL, 2007).

Angélico (1995) separa o período de estimação do período de realização de despesa. Em que o primeiro ele chama de fixação, ou seja, organiza as estimativas e as converte para o orçamento; e o segundo período ao invés de citar os três estágios (empenho, liquidação, pagamento) compreende também a programação, licitação, empenho, liquidação, suprimento e pagamento.

Das etapas não mencionadas na legislação, a programação corresponde ao estabelecimento do cronograma de desembolso, segundo necessidades distribuídas ao longo do exercício e condicionadas ao comportamento das receitas. O processo de licitação não é obrigatório para todos os casos somente podendo ser feita em função da programação financeira. Já o suprimento equivale à entrega, transferência às unidades financeiras dos recursos para pagamento realizados pela liberação de cotas, repasses, sub-repasses e os suprimentos de fundos (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

Em Brasil (2007) o processo orçamentário consiste em duas etapas: fixação e execução; onde na fixação os recursos são distribuídos de acordo com prioridades governamentais e a execução compreende o empenho, liquidação e pagamento, onde se processa a execução orçamentária e financeira.

2.6.1.1 Etapa de fixação

Segundo o art. 165 da Constituição Federal (CF) de 1988, os instrumentos de planejamento da União, Estados e Municípios compreendem o

Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Pois a etapa de planejamento está inserida nestes instrumentos chamados processos de planejamento, onde os recursos são alocados aos programas governamentais, observadas as prioridades e diretrizes do governo (BRASIL, 2007).

A realização de receita pode ultrapassar o previsto, porém a realização da despesa encontra limite no valor fixado. As despesas aparecem no orçamento público, discriminadas e codificadas de acordo com as categorias econômicas, elementos, subelementos e rubricas de acordo com o Anexo IV da Lei nº 4.320/64 (ANGÉLICO, 1995).

Então, toda criação ou expansão de despesa necessita que seja feito uma adequação orçamentária e ser compatível com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual (BRASIL, 2007).

2.6.1.2 Etapas de execução

De acordo com Brasil (2007) as etapas de execução correspondem a realização da despesa, ou execução orçamentária e financeira da despesa pública conforme segue:

- a) empenho: segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/64, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (Brasil, 2007), (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008). Angélico (1995) afirma que empenho corresponde ao ato emanado de autoridade competente, criando ao poder público a obrigação de pagamento. Existindo pagamento sem o devido empenho da despesa, isto é responsabilidade do ordenador e não da repartição pública. O empenho reserva dotação orçamentária para a garantia do pagamento que se estabelece no contrato que existe entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços. Sendo que para cada empenho é gerado um documento chamado nota de empenho, onde é indicado o nome do credor, a especificação e sua

importância e a dedução do saldo da dotação; isto conforme o art. nº 61 da Lei nº 4.320/64 (ANGÉLICO, 1995; BRASIL, 2007; PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008). Os empenhos classificam-se em:

- ordinários: aquele que o montante a ser pago foi previamente reconhecido e vai ser pago na totalidade.

- global: é aquele referente a contratos onde são sujeitos a parcelamento. Referindo-se a pagamentos sucessivos com o mesmo valor.

- estimativo: são utilizados para despesas cujo valor não pode ser determinado previamente (ANGÉLICO, 1995; BRASIL, 2007; PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

b) liquidação: consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, baseados em documentos e títulos comprobatórios do respectivo crédito; com a finalidade de se apurar a origem e o objeto do pagamento, o valor e a quem se deve efetuar o pagamento.

O art. 63 da Lei nº 4.320/64 objetiva apurar:

I – A origem e o objeto do que se deve pagar;

II – A importância exata a pagar; e

III – A quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

b) pagamento: é a entrega de numerário ao credor através de cheque nominal, ordens de pagamento ou crédito em conta e realizado somente após liquidação da despesa. A definição do que vem a ser ordem de pagamento constitui o art. 64 da Lei nº 4.320/64.

2.7 CRÉDITOS ADICIONAIS

As autorizações contidas na Lei Orçamentária os chamados créditos orçamentários provêm de recursos do Tesouro Nacional e de outras fontes; às do Tesouro se dividem em ordinários e vinculados. Havendo a necessidade de

autorização para despesas não computadas ou que foram insuficientemente dotadas, podem ser abertos os chamados créditos adicionais (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

Outra definição que segue é a de os créditos adicionais são créditos orçamentários adicionados aos que integram o orçamento em vigor, por isso, da denominação créditos adicionais. Desta forma aumentam as despesas públicas fixadas no orçamento do exercício, porém para evitar o desequilíbrio do orçamento cada solicitação de crédito adicional deve ser acompanhada da indicação dos recursos necessários para supri-los (ANGÉLICO, 1995).

De acordo com Bezerra Filho (2008) créditos adicionais são autorizações de despesas não-computadas ou que não foram dotadas suficientemente no orçamento público; são abertas durante a execução do orçamento para a realização de ajustes ou acréscimos de novas dotações não apresentadas na LOA, e que passam a serem dotações orçamentárias após decreto onde é definido a natureza, a sua destinação e o valor fixado.

O art. 40 da Lei nº 4.320/64 define créditos adicionais da seguinte forma: são créditos adicionais, as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento.

Segundo o art. 41 da Lei nº 4.320/64 os créditos adicionais são classificados em:

- a) suplementares, os destinados a reforço da dotação orçamentária;
- b) especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- c) extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Os créditos suplementares são destinados ao reforço de dotação orçamentária, sendo que a LOA poderá conter autorização ao Poder Executivo para a abertura de créditos suplementares até certo limite. Já os especiais, destinam-se as despesas para as quais não haja dotação específica. Por fim, os extraordinários: são os destinados a despesas urgentes e imprevistas, como em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

O crédito suplementar é incorporado ao orçamento somando-se o valor autorizado à dotação que se destina o reforço; é ele autorizado por lei e aberto por

decreto e depende de recursos disponíveis e exposição justificativa. Este crédito aumenta o orçamento com a incorporação da importância autorizada à dotação que se destina o reforço, já o crédito especial e o extraordinário apresentam as despesas realizadas separadamente (BRASIL, 2007; MACHADO JR, 2002; PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

De acordo com o art. 42, os créditos suplementares e especiais são autorizados por lei e criados por decreto e dependem de recursos disponíveis com exposição justificativa; segundo o art. 44 os créditos extraordinários serão abertos por decreto pelo Poder Executivo que darão conhecimento ao Poder Legislativo (BRASIL, 2007; MACHADO JR, 2002; PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

Silva (2008) relata que os créditos adicionais suplementares se destinam a reforçar a dotação orçamentária que torna insuficiente durante a execução e a correção de erros do orçamento.

Segundo a Constituição Federal (CF) de 1988 é vedada a abertura de crédito suplementar ou especial sem autorização do legislativo assim como sem indicação dos recursos correspondentes – conforme inciso V do art. 167 (PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008). O mesmo diz o manual de despesas públicas que segundo a Lei nº 4.320/64 em seus arts. 42 e 43, os créditos suplementares e especiais serão abertos por decreto do Poder Executivo e dependem de autorização legislativa e sua abertura necessita de recursos que estejam disponíveis e precedidas de exposição justificativa (BRASIL, 2007).

Já os créditos extraordinários têm sua abertura vinculada ao atendimento de despesas urgentes e imprevisíveis, como guerras, calamidade pública ou comoção interna, editadas por medida provisória, mas que devem ser remetidas ao Poder Legislativo com pena de perda de eficácia desta medida se não for convertida em lei dentro do prazo de sessenta dias, a partir de sua publicação, sendo este prazo prorrogável por mais sessenta dias (BEZERRA FILHO, 2008).

Os créditos adicionais tem vigência durante o exercício financeiro em que foram abertos, com exceção dos especiais e extraordinários quando houver disposição legal em contrário, conforme art. 45 da Lei nº 4.320/64. O parágrafo 2º do art. 167 da Constituição Federal (CF), diz que os créditos especiais e extraordinários vigoram no exercício em que foram autorizados, a não ser que esta autorização tenha sido promulgada nos últimos quatro meses do exercício, que no exercício

seguinte serão reabertos e os seus saldos incorporados ao exercício seguinte (BRASIL, 2007; PISCITELLI; ROSA; TIMBÓ, 2008).

De acordo com Brasil (2007); Bezerra Filho (2008); Piscitelli, Rosa e Timbó, (2008) do art. 43 da Lei nº 4.320/64, constituem recursos para a abertura de créditos suplementares e especiais:

- a) excesso de arrecadação (saldo positivo entre a receita prevista e a arrecadada mensalmente – menos os créditos extraordinários abertos no exercício);
- b) superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior;
- c) anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais; e
- d) produto de operações de créditos autorizadas que possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

Alterações na receita são incomuns, porém nas despesas públicas são frequentes, ocorrendo o término dos saldos antes do fim do exercício financeiro, mostrando deficiência na previsão orçamentária e falta de melhor planejamento, fato comum em épocas de orçamento-padrão de receitas e despesas. Quando se constitui um orçamento-programa dentro de bons critérios, não deveria ocorrer alterações durante o exercício financeiro (ANGÉLICO, 1995).

De acordo com isto, as correções que ocorrem no planejamento global são necessárias e aceitáveis, e mesmo as que ajustam o custo de programas em virtude de processo inflacionário que causam déficit nos valores e desta forma necessitando de suplementação (ANGÉLICO, 1995).

Municípios de menor porte possuem orçamentos com característica de planejamento por utilizarem modelos oficiais, mas o que realmente ocorre são procedimentos que seguem o orçamento-padrão, causando dessa forma um grande número de suplementações e reduções das despesas públicas (ANGÉLICO, 1995).

3 METODOLOGIA

Os tipos de pesquisa podem ser classificados segundo dois critérios. O primeiro critério refere-se aos fins (descritiva, exploratória, metodológica, aplicada e intervencionista) enquanto o segundo a classifica quanto os meios utilizados (pesquisa de campo, laboratório, documental, bibliográfica e estudo de caso) (ZANELA, 2009).

A pesquisa deste trabalho pode ser classificada como de natureza qualitativa. Richardson et al. (2007), define pesquisa qualitativa como a que se baseia principalmente em análise qualitativa, distingue-se em início pela não utilização de instrumental estatístico na apreciação dos dados. Segundo Triviños (1987) esta pesquisa pode também ser considerada de caráter descritivo, onde esse tipo de estudo, expõe características de um determinado fenômeno, expõe com exatidão os fatos e acontecimentos de uma determinada realidade.

A pesquisa por utilizar-se de fontes como legislações, sítios relacionados ao tema, caracteriza-se também por ser uma pesquisa bibliográfica. Para Zanella (2009, p. 82) a pesquisa bibliográfica se caracteriza “[...] como o próprio nome diz, se fundamenta a partir do conhecimento disponível em fontes bibliográficas principalmente livros e artigos científicos”.

Ainda quanto à pesquisa bibliográfica Gil (2010, p. 29) afirma que esta é “[...] elaborada com base em material publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de evento científico”.

Quanto aos procedimentos pode também ser classificado como um estudo de caso, pois o estudo aborda detalhes do âmbito fiscal e social do município objeto deste estudo. Assim, o estudo de caso é:

[...] uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos; enfrenta uma situação tecnicamente única em que haverá muito mais variáveis de interesse do que pontos de dados (YIN 2001, p. 32).

Os dados foram coletados através de entrevista semiestruturada, conforme Apêndice A que foi realizada junto ao Diretor do departamento contábil da Prefeitura pesquisa.

Salienta-se que buscou-se analisar além das entrevistas os demonstrativos financeiros do Município no exercício de 2013, a partir da análise documental. Os dados coletados a partir da entrevista e da análise documental foram analisados e os resultados apresentaram os tipos e volume de créditos adicionais aberto pelo Município em 2013, sua importância e área de aplicação.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR

A região que corresponde ao Município de Floresta foi comercializado pela Companhia Melhoramentos Norte do Paraná a partir da década de 40. A expansão cafeeira na região foi fator fundamental no início da colonização, de onde vieram famílias do Norte Velho do Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e São Paulo assim como imigrantes de outros países (IBGE, 2008).

O Município foi criado através de Lei Estadual n. 4245, de 25 de julho de 1960, e instalado em 18 de novembro de 1961, desmembrando-se do Município de Maringá. Possui uma área territorial de 162,007 km quadrados e distancia-se da capital paranaense em 445,47 km e no ano de 2013 possuía população estimada em 6.324 habitantes (IBGE, 2008).

4.2 ANÁLISE DO VOLUME E TIPOS DE CRÉDITOS ADICIONAIS UTILIZADOS PELO MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR NO EXERCÍCIO 2013

Conforme informações fornecidas pelo departamento contábil do Município de Floresta-PR (Anexo A), foram abertos créditos adicionais referentes ao exercício financeiro 2013 no montante total de R\$ 6.759.500,70; sendo que esse montante se dividiu da seguinte forma conforme Tabela 1:

Tabela 1: Detalhamento de créditos adicionais 2013

Tipos créditos	Fonte de recurso	Valor em R\$
Suplementares	Superávit financeiro	120.248,52
Suplementares	Anulação de dotação	2.426.846,36
Suplementares	Excesso de arrecadação	3.858.599,95
Especial	Anulação de dotação	3.798,17
Especial	Excesso de arrecadação	350.007,70
Total		6.759.500,70

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Em conformidade com a Lei Municipal 1035/2012 e com a Lei Municipal 1003/2012 (Lei de Diretrizes Orçamentárias do exercício 2013), foi estabelecido o percentual de 25% sobre a receita prevista de 2013 a título de créditos adicionais inclusos ao orçamento de despesas do Município de Floresta-PR, totalizando um limite máximo de R\$ 2.473.255,14 (receita estimada R\$ 9.893.020,55 x 25%).

Com a abertura de um número de 45 decretos, foi estabelecido o total de R\$ 2.416.003,03, dentro do limite referente a 25% da receita estimada em 2013; e mais 12 decretos criados através de leis específicas chegando a um valor de R\$ 4.343.497,67 totalizando o montante de R\$ 6.759.500,70; sobre o qual incide o seguinte valor em termos de redução R\$ 2.441.974,27, resultando no valor efetivo dos créditos adicionais em R\$ 4.317.526,43.

Devido a isso, o valor do orçamento de despesas para o exercício 2013 passou a ser R\$ 13.644.386,97, o qual corresponde a soma do orçamento inicial de R\$ 9.326.860,54 mais o valor efetivo dos créditos adicionais no valor de R\$ 4.317.526,43.

Os créditos adicionais suplementares são aqueles destinados ao reforço das dotações orçamentárias e cujas fontes de recurso são: superávit financeiro, anulação de dotação e excesso de arrecadação (ANGÉLICO, 1995). As fontes de recursos baseados em superávit financeiro, são os baseados no resultado positivo apurado no balanço financeiro do exercício 2012, conforme Tabela 2:

Tabela 2 - Créditos suplementares por superávit financeiro

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
31	Obras e Urbanismo	Obras e Instalações	19.017,02
76	Serviços Públicos	Obras e Instalações	4.231,50
60	Saúde	Equip. Mater. Permanente	50.000,00
161	Saúde	Obras e Instalações	47.000,00
Total			120.248,52

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

A Tabela 2 demonstra a necessidade de ampliação e aquisição de material permanente no departamento de Saúde, departamento esse que demanda

muitos recursos orçamentários nesse caso absorvendo 80,66% dos recursos com superávit financeiro.

As fontes de recursos baseadas em anulação de dotações orçamentárias são apresentadas na Tabela 3 que segue:

Tabela 3 - Créditos adicionais suplementares por anulação de dotações em 2013

(continua)

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
77	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	145.000,00
86	Licitação e Patrimônio	Obrigações patronais	1.500,00
86	Educação	Obrigações patronais	1.200,00
86	Saúde	Obrigações patronais	2.500,00
86	Esporte,Lazer, Turismo	Obrigações patronais	2.300,00
91	Saúde	Material de consumo	400,00
104	Educação	Vencimentos	5.000,00
104	Poder Executivo	Obrigações patronais	2.500,00
104	Pátio, Oficina, Máquina	Obrigações patronais	700,00
104	Educação	Obrigações patronais	900,00
104	Saúde	Obrigações patronais	3.800,00
104	Ação Social	Obrigações patronais	500,00
120	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
124	Saúde	Material de consumo	800,00
126	Poder Executivo	Vencimentos	18.000,00
126	Licitação e Patrimônio	Vencimentos	5.000,00
126	Pátio, Oficina, Máquina	Vencimentos	55.000,00
126	Educação	Vencimentos	30.000,00
126	Educação	Vencimentos	10.500,00
126	Saúde	Vencimentos	9.700,00
126	Recursos Humanos	Obrigações patronais	6.000,00
127	Poder Executivo	Obrigações patronais	6.000,00
127	Licitação e Patrimônio	Obrigações patronais	1.000,00
127	Pátio, Oficina, Máquina	Obrigações patronais	1.500,00
127	Educação	Obrigações patronais	1.300,00
127	Educação	Obrigações patronais	700,00
127	Saúde	Obrigações patronais	4.000,00
127	Ação Social	Obrigações patronais	500,00
127	Educação	Vencimentos	250,00
127	Saúde	Vencimentos	600,00
130	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	98.000,00
133	Saúde	Serviços terceiros-física	10.000,00
133	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	30.000,00
134	Saúde	Material gratuito	5.000,00
140	Recursos Humanos	Obrigações Tributarias	32.000,00
140	Saúde	Serviços terceiros-física	3.500,00
175	Educação	Material de consumo	42.000,00
182	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	11.000,00
182	Obras e Urbanismo	Obras e Instalações	25.631,92
182	Educação	Serviços terceiros-física	8.000,00
189	Licitação e Patrimônio	Vencimentos	3.755,19
189	Educação	Vencimentos	29.303,07
189	Educação	Vencimentos	4.211,72
189	Saúde	Vencimentos	243,80

(continuação)

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
189	Saúde	Vencimentos	2.125,92
189	Agricultura e Pecuária	Vencimentos	516,57
189	Licitação e Patrimônio	Obrigações patronais	949,55
189	Pátio, Oficina, Máquina	Obrigações patronais	2.173,95
189	Educação	Obrigações patronais	8.389,46
189	Educação	Obrigações patronais	2.179,44
189	Ação Social	Obrigações patronais	460,27
189	Recursos Humanos	Obrigações patronais	4.000,00
189	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	11.000,00
196	Recursos Humanos	Serviços terceiros-jurídica	4.000,00
196	Compras	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
196	Educação	Serviços terceiros-jurídica	13.700,00
208	Recursos Humanos	Serviços terceiros-jurídica	29.800,00
215	Saúde	Serviços terceiros-física	5.000,00
215	Ação Social	Serviços terceiros-física	1.000,00
215	Ação Social	Serviços terceiros-jurídica	3.600,00
215	Serviços Públicos	Serviços terceiros-física	5.043,04
223	Pátio, Oficina, Máquina	Material de consumo	31.983,73
223	Pátio, Oficina, Máquina	Serviços terceiros-jurídica	20.000,00
223	Educação	Equip. Mater. Permanente	10.000,00
223	Educação	Material de consumo	8.000,00
223	Educação	Vencimentos	87010,14
223	Educação	Obrigações patronais	821,64
223	Educação	Material de consumo	5.000,00
223	Educação	Material de consumo	5.000,00
223	Educação	Serviços terceiros-jurídica	3.000,00
223	Educação	Material de consumo	5.000,00
223	Educação	Vencimentos	199.011,55
223	Educação	Obrigações patronais	30.228,88
223	Educação	Vencimentos	112.968,34
223	Educação	Vencimentos	65.449,45
223	Educação	Obrigações patronais	1.365,17
223	Educação	Obrigações patronais	7.492,61
223	Educação	Equip. Mater. Permanente	10.000,00
223	Educação	Material de consumo	20.000,00
223	Educação	Material gratuito	30.000,00
223	Saúde	Vencimentos	193.224,00
223	Saúde	Obrigações patronais	2.118,75
223	Saúde	Obrigações patronais	16615,84
223	Saúde	Material de consumo	5.000,00
223	Saúde	Serviços terceiros-física	20.000,00
223	Saúde	Vencimentos	81.881,98
223	Saúde	Material de consumo	10.000,00
223	Saúde	Serviços terceiros-física	7.000,00
223	Saúde	Material gratuito	30.000,00
223	Saúde	Vencimentos	24.839,34
223	Saúde	Obrigações patronais	7.715,98
223	Saúde	Vencimentos	44.361,86
223	Saúde	Obrigações patronais	12.687,84
223	Saúde	Vencimentos	17.184,29
223	Saúde	Material de consumo	5.000,00
223	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	5.000,00
223	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	35.000,00
223	Ação Social	Vencimentos	33.519,59
223	Ação Social	Vencimentos	4.319,72
223	Ação Social	Obrigações patronais	1.893,93
223	Esporte,Lazer, Turismo	Vencimentos	1.905,24

(continuação)

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
223	Esporte,Lazer, Turismo	Obrigações patronais	2.333,85
223	Agricultura e Pecuária	Vencimentos	15.478,92
223	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	1.720,35
223	Agricultura e Pecuária	Equip. Mater. Permanente	14.639,99
225	Educação	Obrigações patronais	1.800,00
225	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	520,00
225	Saúde	Equip. Mat. Permanente	31.657,24
225	Contábil	Serviços consultoria	3.500,00
225	Serviços Públicos	Serviços terceiros-física	2.000,00
225	Pátio, Oficina, Máquina	Serviços terceiros-física	5.000,00
225	Educação	Serviços terceiros-jurídica	6.000,00
225	Educação	Material de consumo	2.000,00
225	Educação	Material gratuito	5.000,00
225	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	3.000,00
225	Educação	Serviços terceiros-jurídica	1.000,00
225	Serviços Públicos	Serviços terceiros-jurídica	5.000,00
227	Educação	Obrigações patronais	315,09
227	Educação	Obrigações patronais	125,70
227	Saúde	Obrigações patronais	630,23
227	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	82,22
229	Recursos Humanos	Serviços terceiros-jurídica	33.803,94
232	Recursos Humanos	Obrigações Tributárias	15.000,00
232	Educação	Material gratuito	14.000,00
235	Recursos Humanos	Obrigações Tributárias	8.500,00
235	Finanças	Subvenções Sociais	2.831,53
235	Finanças	Serviços terceiros-jurídica	5.000,00
235	Educação	Serviços terceiros-jurídica	4.190,27
235	Agricultura e Pecuária	Serviços terceiros-jurídica	1.603,87
235	Contábil	Serviços consultoria	3.000,00
235	Educação	Equip. Mat. Permanente	13.122,47
235	Ação Social	Equip. Mat. Permanente	24.201,00
238	Contábil	Obrigações patronais	642,94
238	Serviços Públicos	Obrigações patronais	1.696,24
238	Serviços Públicos	Obrigações patronais	1.254,51
238	Pátio, Oficina, Máquina	Obrigações patronais	35,44
238	Educação	Obrigações patronais	419,97
238	Educação	Obrigações patronais	162,37
238	Educação	Obrigações patronais	6.752,87
238	Educação	Vencimentos	5.228,68
238	Saúde	Vencimentos	3.392,38
238	Educação	Material de consumo	100,00
238	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	100,00
240	Esporte,Lazer, Turismo	Material de consumo	93,00
240	Tributação	Obrigações patronais	92,72
240	Educação	Obrigações patronais	1.533,91
240	Educação	Obrigações patronais	2.449,31
240	Educação	Obrigações patronais	1.094,16
240	Saúde	Obrigações patronais	1.227,20
240	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	406,47
240	Educação	Vencimentos	62.361,40
240	Educação	Vencimentos	3.892,05
240	Saúde	Vencimentos	1.428,31
240	Ação Social	Vencimentos	389,76
240	Agricultura e Pecuária	Vencimentos	1.472,80
240	Contábil	Obrigações patronais	10,77
240	Educação	Obrigações patronais	901,08

(conclusão)

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
240	Educação	Obrigações patronais	901,08
240	Educação	Obrigações patronais	419,97
240	Saúde	Obrigações patronais	616,76
240	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	348,40
240	Saúde	Material de consumo	1.917,52
250	Recursos Humanos	Indenizações e Restituições	3.798,17
194	Educação	Material gratuito	15.000,00
Total			2.426.846,36

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

A Tabela 3 demonstra por decretos os departamentos que tiveram suplementação com fonte de recursos baseados em anulação de dotações e que são demonstrados nos seus totais na próxima tabela.

A seguir são apresentados os valores suplementados pelos seus valores totais por Departamento, conforme Tabela 4:

Tabela 4 - Créditos adicionais suplementares por anulação de dotações totais por departamento

Departamento	Valor em R\$
Saúde	986.370,45
Educação	964.692,88
Recursos Humanos	148.280,33
Pátio, Oficina, Máquinas	126.196,02
Ação Social	76.202,98
Poder Executivo	28.636,79
Obras e Urbanismo	27.666,05
Agricultura e Pecuária	24.025,78
Serviços Públicos	17.715,98
Licitação e Patrimônio	12.134,00
Contábil	7.765,91
Esporte, Lazer e Cultura	7.037,85
Tributação	121,34
Total	2.426.846,36

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Na tabela 4 fica demonstrado claramente a deficiência de dotações nas áreas de Saúde e Educação, que conjuntamente totalizaram mais de 80,40% das suplementações com fonte de recursos baseados em anulação de dotações, ficando os demais departamentos com o percentual de 19,60% divididos entre si conforme tabela demonstrativa.

A seguir apresentam-se os créditos adicionais suplementares com as fontes de recursos baseados no excesso de arrecadação, conforme Tabela 5:

Tabela 5 - Créditos adicionais suplementares por excesso de arrecadação em 2013

(continua)			
Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
87	Compras	Material de consumo	18.000,00
87	Serviços Públicos	Material de consumo	18.000,00
87	Educação	Material de consumo	18.000,00
103	Obras e Urbanismo	Obras e instalações	20.602,36
129	Obras e Urbanismo	Obras e instalações	144.876,76
142	Saúde	Material gratuito	8.000,00
143	Poder Executivo	Vencimentos	23.877,16
143	Licitação e Patrimônio	Vencimentos	4.986,76
143	Pátio, Oficina, Máquina	Vencimentos	52.543,22
143	Educação	Vencimentos	49.913,53
143	Saúde	Vencimentos	14.833,77
144	Saúde	Obrigações patronais	4.100,00
144	Saúde	Material de consumo	700,00
144	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	65.000,00
144	Poder Executivo	Obrigações patronais	6.100,00
144	Licitação e Patrimônio	Obrigações patronais	1.000,00
144	Contábil	Obrigações patronais	300,00
144	Pátio, Oficina, Máquina	Obrigações patronais	1.150,00
144	Educação	Obrigações patronais	2.400,00
144	Ação Social	Obrigações patronais	470,00
144	Esporte,Lazer, Turismo	Obrigações patronais	310,00
144	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	710,00
146	Pátio, Oficina, Máquina	Material de consumo	100.000,00
146	Educação	Serviços terceiros-física	16.000,00
146	Educação	Material de consumo	38.000,00
146	Educação	Serviços terceiros-jurídica	5.000,00
146	Saúde	Material de consumo	78.000,00
146	Saúde	Material gratuito	45.000,00
146	Saúde	Serviços terceiros-física	45.000,00
146	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
153	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	504.000,00
154	Poder Executivo	Vencimentos	103.040,89
154	Poder Executivo	Obrigações patronais c	22.186,10
154	Licitação e Patrimônio	Vencimentos	16.551,64
154	Licitação e Patrimônio	Obrigações patronais	2.744,41
154	Compras	Vencimentos	56.472,80
154	Contábil	Obrigações patronais	1.773,18
154	Pátio, Oficina, Máquina	Vencimentos	230.424,00
154	Pátio, Oficina, Máquina	Obrigações patronais	10.723,64
154	Educação	Obrigações patronais	9.475,19
154	Educação	Vencimentos	132.470,49
154	Saúde	Vencimentos	295.914,91
154	Saúde	Obrigações patronais	19.749,31
154	Ação Social	Vencimentos	33.977,99
154	Ação Social	Obrigações patronais	1.190,91
154	Indústria e Comércio	Vencimentos	191,01
154	Indústria e Comércio	Obrigações patronais	42,01
154	Esporte,Lazer, Turismo	Obrigações patronais	2.263,34
154	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	942,77

(continuação)

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
154	Agricultura e Pecuária	Vencimentos	6.526,22
155	Ação Social	Serviços terceiros-jurídica	1.000,00
155	Serviços Públicos	Equip. Mat. Permanente	30.000,00
160	Educação	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
160	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
160	Ação Social	Material gratuito	10.000,00
160	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
160	Ação Social	Material gratuito	10.000,00
160	Ação Social	Serviços terceiros-física	300,00
160	Agricultura e Pecuária	Vencimentos	16.500,00
160	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	500,00
162	Ação Social	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
164	Poder Executivo	Diárias	6.000,00
168	Recursos Humanos	Obrigações Tributárias	15.000,00
168	Contábil	Serviços terceiros-jurídica	15.000,00
168	Educação	Serviços terceiros-física	15.000,00
168	Finanças	Serviços terceiros-jurídica	15.000,00
173	Educação	Vencimentos	36.000,00
173	Ação Social	Vencimentos	7.500,00
173	Agricultura e Pecuária	Obrigações patronais	2.400,00
187	Recursos Humanos	Déficit atuarial RPPS	65.849,16
187	Educação	Déficit atuarial RPPS	62.952,93
187	Saúde	Déficit atuarial RPPS	48.880,47
193	Recursos Humanos	Obrigações Tributárias	33.000,00
193	Pátio, Oficina, Máquina	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
193	Pátio, Oficina, Máquina	Equip. Mat. Permanente	5.000,00
193	Educação	Serviços terceiros-física	50.000,00
193	Educação	Material de consumo	86.000,00
193	Educação	Equip. Mat. Permanente	20.000,00
193	Educação	Serviços terceiros-jurídica	30.000,00
193	Saúde	Material de consumo	33.000,00
193	Saúde	Serviços terceiros-jurídica	10.000,00
193	Saúde	Material gratuito	30.000,00
206	Educação	Material de consumo	55.000,00
207	Saúde	Equip. Mat. Permanente	36.075,19
207	Saúde	Material de consumo	25.998,76
217	Ação Social	Material de consumo	12.000,00
219	Agricultura e Pecuária	Material de consumo	80.000,00
222	Poder Executivo	Vencimentos	93.765,67
222	Poder Executivo	Obrigações patronais	19.823,03
222	Poder Executivo	Premiações culturais	22.000,00
222	Poder Executivo	Serviços terceiros-jurídica	12.000,00
222	Imprensa	Equip. Mat. Permanente	7.000,00
222	Licitação e Patrimônio	Vencimentos	23.061,50
222	Licitação e Patrimônio	Obrigações patronais	4.243,69
222	Compras	Vencimentos	61.544,12
222	Compras	Material de consumo	10.000,00
222	Compras	Serviços terceiros-física	3.000,00
222	Compras	Serviços terceiros-jurídica	15.000,00
222	Contábil	Vencimentos	8.651,40
222	Contábil	Obrigações patronais	1.125,92
222	Tributação	Vencimentos	117,17
222	Tributação	Equip. Mat. Permanente	15.000,00
222	Pátio, Oficina, Máquina	Vencimentos	217.339,86
222	Pátio, Oficina, Máquina	Obrigações patronais	26.852,48
222	Pátio, Oficina, Máquina	Material de consumo	8.016,27

(conclusão)

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
222	Pátio, Oficina, Máquina	Vencimentos	217.339,86
222	Pátio, Oficina, Máquina	Obrigações patronais	26.852,48
222	Pátio, Oficina, Máquina	Material de consumo	8.016,27
226	Agricultura e Pecuária	Equip. Mat. Permanente	136.500,00
204	Serviços Públicos	Equip. Mat. Permanente	51.785,13
Total			3.858.599,95

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

A Tabela 5 demonstra os créditos adicionais suplementares com fonte de recursos baseados em excesso de arrecadação, que correspondem a realização de receita orçamentária maior que a receita orçamentária prevista. Demonstrando de acordo com os decretos cada departamento que recebeu suplementação.

Já na Tabela 6 são apresentados os totais de créditos adicionais suplementares por excesso de arrecadação por departamentos.

Tabela 6 - Totais de créditos suplementares por excesso de arrecadação em 2013

Departamento	Valor em R\$
Saúde	1.284.252,41
Pátio, Oficina, Máquinas	662.049,47
Educação	636.212,14
Poder Executivo	308.792,85
Agricultura e Pecuária	244.078,99
Obras e Urbanismo	165.479,12
Compras	164.016,92
Recursos Humanos	113.849,16
Ação Social	76.438,90
Licitação e Patrimônio	52.588,00
Contábil	26.250,50
Finanças	15.000,00
Imprensa	7.000,00
Esporte, Lazer, Turismo	2.573,34
Indústria e Comércio	233,02
Total	3.858.599,95

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

De acordo com esta tabela, novamente vemos a necessidade de suplementação na área de Saúde ficando este departamento com 33,28% da suplementação com fonte de recursos baseados em excesso de arrecadação, ficando os departamentos de pátio, oficina e máquinas com 17,15% e novamente o

departamento de educação com 16,49% do total das suplementações com esta fonte de recurso. Lembrando que de acordo com entrevista com o gestor contábil as suplementações foram na maioria para suprir a folha de pagamento da maioria dos departamentos.

Os créditos especiais são criados para dar amparo a novos programas que não constam no orçamento, sendo sua autorização na maioria das vezes contida na lei do orçamento que autoriza a criação de novos programas; sua autorização tem amparo legal e são abertos por decreto exigindo a indicação dos recursos necessários.

Apresenta-se agora crédito especial com fonte de recurso baseado na anulação de dotação conforme a Tabela 7.

Tabela 7 - Crédito adicional especial baseado em anulação de dotação em 2013

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
250	Finanças	Indenizações e restituições	3.798,17
Total			3.798,17

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Esta suplementação foi necessária visto que não existia dotação orçamentária prevista com relação a cálculo de folha de pagamento feita em valores errôneos, sendo necessária devidas restituições de valores.

E também estes créditos adicionais especiais baseados no excesso de arrecadação, conforme Tabela 8:

Tabela 8 - Crédito adicional especial baseado em excesso de arrecadação em 2013

Decreto	Departamento	Despesa	Valor em R\$
83	Saúde	Despesa exerc. anteriores	104.024,15
83	Educação	Despesa exerc. anteriores	5574,52
83	Compras	Despesa exerc. anteriores	12.881,45
83	Pátio, Oficina, Máquina	Despesa exerc. anteriores	24.412,60
83	Ação Social	Despesa exerc. anteriores	13,10
83	Finanças	Despesa exerc. anteriores	27.417,99
187	Recursos Humanos	Déficit atuarial RPPS	65.849,16
187	Educação	Déficit atuarial RPPS	62.952,93
187	Saúde	Déficit atuarial RPPS	48.880,47
Total			350.007,70

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

A Tabela 8 demonstra a criação de dotações não previstas no orçamento, e novamente nos dois setores que já foram citados com maior déficit de recurso que são: Saúde e Educação. Foram criados nos projetos não constantes no orçamento 2013 e de suma importância a esses departamentos, suas fontes de recurso também são decorrentes de arrecadação maior que a prevista no orçamento.

4.3 AS RAZÕES E A IMPORTÂNCIA DOS CRÉDITOS ADICIONAIS PARA O MUNICÍPIO DE FLORESTA-PR

Em virtude da mudança de gestão e do grupo político em 2013, ou seja, o partido oposicionista foi vitorioso no pleito para o período 2013–2017. Houve claramente a intenção da gestão 2009–2012 em dificultar as ações de trabalho da gestão que a sucedeu, para isso, efetuaram redução significativa no orçamento de despesas para o exercício de 2013. Cabe ressaltar que o gestor público em seu primeiro ano de mandato utiliza o orçamento elaborado pelo antecessor.

A redução foi na ordem de 56,82% em relação ao exercício de 2012 para o exercício de 2013, sendo os seguintes valores correspondentes R\$ 14.626.342,26 e R\$ 9.326.860,54. Foi necessária, a criação de créditos adicionais visando suprir o orçamento de despesa que encontrava-se deficitário em todos os setores; e também em virtude de programas que surgiram no decorrer de 2013 não previstos no orçamento.

De acordo com o questionário respondido pelo contador do Município de Floresta, as despesas com folha de pagamento em todas as áreas foram as que mais necessitaram de suplementação e de criação de créditos especiais, ou seja, despesas orçamentárias não previstas no orçamento para programas como aquisição de calcário e aquisição de patrulha mecanizada para atendimento de pequenos produtores rurais.

Mesmo tendo o percentual de 25% sobre a receita estimada, isso não garantiu a suplementação necessária a todas as despesas, tornando-se necessária a criação de novos créditos que ultrapassaram o limite imposto na lei orçamentária;

estes foram criados através de leis específicas, dificultando a ação do Poder Executivo visto que o tempo médio de aprovação de uma lei no Poder Legislativo gira em torno de 30 dias.

Segundo o gestor contábil os créditos foram de suma importância para a execução das ações previstas e as que não estavam previstas no orçamento, resultando no atendimento e na melhoria dos serviços prestados à população local, em especial a área da saúde que recebeu um aporte orçamentário de R\$ 2.520.527,48; e a área educacional com um aporte de R\$ 1.669.269,80 valores estes extremamente necessários para o atingimento das metas previstas para o exercício 2013.

Segundo o art. 41 da Lei nº 4.320/64 os créditos adicionais são classificados em: suplementares; especiais e extraordinários. No Município de Floresta-Pr, de acordo com este artigo foram criados os créditos adicionais suplementares e os especiais; os suplementares como o próprio termo diz, são os que complementam as dotações já existentes no orçamento, e totalizou no exercício de 2013 o valor de R\$ 6.405.694,83. Já os créditos adicionais especiais foram criados em virtude de novos projetos não contemplados no orçamento, sendo então necessárias novas dotações orçamentárias no valor de R\$ 353.805,87.

Este valor de crédito adicional foi em decorrência de situações relatadas pelo gestor contábil, referentes à aquisição de calcário destinado aos pequenos produtores rurais, e a aquisição de ônibus para APAE entre outras.

A situação de créditos adicionais no período de 2013 no município de Floresta-PR corrobora a posição de Bezerra Filho (2008) que afirma que os créditos adicionais são autorizações de despesas insuficientemente dotadas ou não previstas no orçamento público; e de Silva (2008) que afirma serem os créditos adicionais um reforço de dotações que se tornaram insuficientes ou como corretivo de erros no orçamento público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o objetivo principal proposto, foram apurados e classificados todos os decretos referentes aos créditos adicionais em seus tipos (suplementares e especiais) e fontes de recursos (superávit financeiro, anulação de dotações e excesso de arrecadação) para o exercício 2013 para o Município de Floresta-PR.

Os resultados obtidos com este levantamento mostraram uma grande defasagem orçamentária do exercício financeiro de 2013 em relação ao exercício anterior de 2012.

Constatou-se uma redução em termos percentuais de 56,82 % no orçamento do exercício 2013, ficando este em R\$ 9.326.860,54, valor insuficiente comparando-se ao valor total das despesas realizadas em 2013 que foi de R\$ 11.456.077,24. Devido a isso, foram abertos o total de R\$ 6.759.500,70 em créditos adicionais nos seus tipos (suplementares e especiais) e nas fontes de recursos (superávit financeiro, anulação de dotações e excesso de arrecadação) e sobre este incide em termos de anulação de dotações R\$ 2.441.974,27 resultando em um montante efetivo de R\$ 4.317.526,43 no valor dos créditos que corrigiram o valor do orçamento no exercício 2013 para R\$ 13.644.386,97.

Conclui-se que os créditos adicionais abertos em 2013, foram extremamente importantes para a manutenção das atividades da gestão, principalmente em áreas importantes como saúde e educação, que foram as que mais receberam complemento em suas dotações com valores de R\$ 2.520.527,48 e R\$ 1.669.269,80 respectivamente.

De acordo com estas situações, recomenda-se ao gestor público e a todo o seu departamento de planejamento elaborar o orçamento com mais critérios, pois mesmo tendo os créditos adicionais como forma de flexibilização, estes necessitam de prazo para o processo de abertura até a sua aplicabilidade.

Cabe lembrar que o orçamento referente ao exercício de 2013, foi elaborado pela gestão 2009-2012, e que a gestão atual 2013-2016 trabalha com o orçamento elaborado pela mesma em 2014.

No decorrer do trabalho foram encontradas como limitações informações consideradas de acesso restrito, sendo que seu acesso só foi possível devido a compreensão do responsável do departamento contábil do município objeto deste estudo, o qual forneceu os decretos referentes aos respectivos créditos adicionais e que serviram de base para a elaboração das tabelas informativas contidas no estudo de caso.

Outro fator limitante foi a carência de material bibliográfico que abordasse o tema proposto para este estudo. Fica, portanto, o referido tema como sugestão para futuros projetos de pesquisa; bem como este material como fonte de consulta para trabalhos futuros.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo. Atlas, 1994.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade pública**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Despesas Públicas**: manual de procedimentos. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 233 p. Disponível em: <http://www.aedmoodle.ufpa.br/pluginfile.php?file=%2F66400%2Fmod_resource%2Fcontent%2F0%2FMinuta_Manual_Despesas_Publicas.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Volume II Manual de Despesa Nacional / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120 p. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/download/Manual_Despesa_Nacional_30102008_MTCASP_.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2014.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Lei de diretrizes orçamentárias**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/ldo/ldo2015/ldo2015>. Acesso em: 19 nov. 2014.

DEBUS, Ilvo; NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Lei complementar 101/2000**: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília: Cemad, 2002.

FACCAT página dos professores. **A despesa pública**. Disponível em: <https://professores.faccat.br/moodle/pluginfile.php/15510/mod_resource/content/1/A%20DESPESA%20PUBLICA-2.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2014>

FREZATTI, Fabio. **Orçamento empresarial, planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, Antônio Carlos da Cunha. **O orçamento público brasileiro: suas origens, princípios norteadores e forma de execução**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/14940/o-orcamento-publico-brasileiro>>. Acesso em: 9 nov. 2014.

GONTIJO, VANDER. **Princípios orçamentários**. Brasília, setembro de 2004. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>>. Acesso em: 9 nov. 2014.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Histórico Floresta**. 2008. Disponível em: <<http://www.ibge.com.br/cidadesat/painel/historico.php?lang&codmun=410790&search=parana%7Cfloresta%7Cinfograficos%3A-historico>>. Acesso em: 6 dez. 2014.

LEAL, Marcello. **Receitas públicas orçamentárias e extraorçamentárias. 2013**. Disponível em: <<http://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/121943060/receitas-publicas-orcamentarias-e-extraorcamentarias>>. Acesso em: 19 nov. 2014.

MACHADO JR, José; TEIXEIRA REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Ed. São Paulo. Saraiva. 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; ROSA, Maria Berenice; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PREFEITURA Belo Horizonte. **Investimentos e arrecadação são discutidos com a sociedade**<http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/comunidade.do?evento=portlet&pldPlc=ecpTaxonomiaMenuPortal&app=contaspublicas&lang=pt_BR&pg=6420&tax=11734>. Acesso em: 6 dez. 2012.

PREFEITURA DE FLORESTA-PR. Decreto nº 31/2013 de 18/0/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 60/2013 de 21/02/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 76/2013 de 05/03/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 77/2013 de 05/03/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 83/2013 de 21/03/2013. Ementa: Abre Crédito Especial e dá outras providências.

_____. Decreto nº 86/2013 de 26/03/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 87/2013 de 01/04/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 91/2013 de 11/04/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 104/2013 de 22/04/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 124/2013 de 22/05/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 120/2013 de 20/05/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 146/2013 de 27/06/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 154/2013 de 5/07/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 160/2013 de 18/07/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 162/213 de 25/07/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 168/213 de 20/08/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 175/213 de 04/09/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 187/213 de 24/09/2013. Ementa: Abre Crédito Especial e dá outras providências.

_____. Decreto nº 193/213 de 17/12/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 196/213 de 29/10/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 208/213 de 29/10/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 217/213 de 13/11/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 222/213 de 20/11/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 225/213 de 20/11/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 229/213 de 27/11/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 235/213 de 09/12/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

_____. Decreto nº 240/213 de 24/09/2013. Ementa: Abre Crédito Adicional Suplementar e dá outras providências.

SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. **Plano Plurianual e Orçamento Público**. UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

SEGPLAN. **O que é Plano Plurianual (PPA)?** Disponível em: <<http://www.segplan.go.gov.br/post/ver/115737/plano-plurianual-2012-2015>>. Acesso em: 9 nov. 2014.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SENADO. **Diretrizes orçamentárias**. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/orcamento/ldo>>. Acesso em: 19 nov. 2014.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de estudo e de pesquisa em administração**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/ UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2009.

APÊNDICE A – Questionário aplicado

- 1) Qual a explicação da redução de 56,82% do total orçado em 2013 (R\$ 9.326.860,54) em relação ao orçamento de despesas de 2012 (R\$ 14.626.342,26)?
- 2) Que critérios foram utilizados para a elaboração do projeto de lei aprovado pela Câmara Municipal para o acréscimo de até 25% sobre o orçamento a título de créditos adicionais?
- 3) Quais foram os tipos de créditos adicionais mais utilizados e quais seus montantes?
- 4) Na sua opinião, os créditos adicionais foram suficientes para a execução das despesas orçadas?
- 5) Comente sobre a importância do uso dos créditos adicionais na execução do orçamento do município de Floresta-PR no exercício 2013.
- 6) Qual foi o período médio de tramitação dos projetos de lei referentes aos créditos adicionais em 2013 na Câmara Municipal?
- 7) Como foram criados os créditos adicionais que ultrapassaram os 25% previstos no orçamento?
- 8) Quais foram as fontes de recursos utilizadas na abertura dos créditos adicionais?
- 9) Foram abertos créditos especiais para o exercício de 2013?