



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAIBA
CENTRO DE EDUCAÇÃO / CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM GESTÃO EM GESTÃO DAS
ORGANIZAÇÕES APRENDENTES

EDSON SOARES DA SILVA

**ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO EFETIVO DE GESTÃO,
PLANEJAMENTO E CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES GOVERNAMENTAIS:
UMA ANÁLISE NA ESFERA PÚBLICA MUNICIPAL**

JOÃO PESSOA
2021

EDSON SOARES DA SILVA

**ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO EFETIVO DE GESTÃO,
PLANEJAMENTO E CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES GOVERNAMENTAIS:
UMA ANÁLISE NA ESFERA PÚBLICA MUNICIPAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão das Organizações Aprendentes - Mestrado Profissional – do Centro de Educação, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito obrigatório para obtenção do título de Mestre.

Linha de Pesquisa: Aprendizagem nas Organizações

Orientador: Prof. Dr. Jorge Fernando Hermida

JOÃO PESSOA
2021

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S586o Silva, Edson Soares da.
Orçamento público como instrumento efetivo de gestão,
planejamento e controle nas organizações governamentais
: uma análise na esfera pública municipal / Edson
Soares da Silva. - João Pessoa, 2021.
113 f. : il.

Orientação: Jorge Fernando Hermida.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CE.

1. Administração pública. 2. Orçamento público. 3.
Gestão pública. I. Hermida, Jorge Fernando. II. Título.

UFPB/BC CDU 35(043)



ATA DA SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DO TRABALHO FINAL DO MESTRANDO **EDSON SOARES DA SILVA**, ALUNO DO CURSO DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO EM ORGANIZAÇÕES APRENDENTES/CE-CCSA/UFPB.

Aos 22 dias do mês de julho do ano de 2021, às 10 horas, no ambiente virtual hospedado no Hangout Meet, acessível pelo endereço eletrônico <https://meet.google.com/hac-puvd-qof>, realizou-se a sessão pública de defesa do Trabalho Final do (a) Mestrando (a) **EDSON SOARES DA SILVA**, matrícula **20191018428**, intitulada: "**ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO EFETIVO DE GESTÃO, PLANEJAMENTO E CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES GOVERNAMENTAIS: UMA ANÁLISE NA ESFERA PÚBLICA MUNICIPAL**", Estavam presentes os Professores Doutores: JORGE FERNANDO HERMIDA AVEIRO – UFPB – Presidente/orientador(a), EMÍLIA MARIA DA TRINDADE PRESTES – UFPB – Examinador(a) interno(a), MARIA DAS GRAÇAS GONÇALVES VIEIRA GUERRA – UFPB – Examinador(a) externo(a). O Professor (a) JORGE FERNANDO HERMIDA AVEIRO, na qualidade de Orientador (a), declarou aberta a sessão, e apresentou os Membros da Banca Examinadora ao público presente. Em seguida, passou a palavra ao (a) Mestrando(a), para que, no prazo de 30 minutos, apresentasse seu Trabalho Final. Após exposição oral, o (a) Presidente passou a palavra aos membros da Banca Examinadora, para que procedessem a arguição pertinente ao trabalho. Em seguida, o (a) Mestrando (a) respondeu às perguntas elaboradas pelos Membros da Banca Examinadora e, na oportunidade, agradeceu as sugestões apresentadas. A sessão foi suspensa pelo (a) Orientador (a), que se reuniu secretamente com os Membros da Banca Examinadora, e emitiu o seguinte parecer:

A Banca Examinadora considerou o Trabalho Final:

(X)Aprovado ()Insuficiente ()Reprovado

com as seguintes observações:

Trata-se de um trabalho socialmente relevante, que tem como objeto de estudo um tema pouco estudado na academia. Pela qualidade dos aportes da pesquisa, a banca sugere sua publicação.



MPGOA

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE EDUCAÇÃO – CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES APRENDENTES



Retomando-se a sessão, o Professor JORGE FERNANDO HERMIDA AVEIRO apresentou o parecer da Banca Examinadora o Mestrando, bem como ao público presente. Prosseguindo, agradeceu a participação dos Membros da Banca Examinadora e deu por encerrada a sessão. E, para constar, eu, Tales Táris Dantas Vieira, na qualidade de Secretário do Programa Pós-Graduação em Gestão nas Organizações Aprendentes, lavrei a presente Ata, que segue assinada por mim e pelos Membros da Banca Examinadora, em testemunho de fé.

João Pessoa, 22 de julho de 2021



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE EDUCAÇÃO – CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO NAS ORGANIZAÇÕES APRENDENTES



JORGE FERNANDO HERMIDA

AVEIRO

Orientador

MARIA DAS GRAÇAS GONÇALVES

VIEIRA GUERRA

Membro Externo

EDSON SOARES DA SILVA

Mestrando(a)

TALES TÁRSIS DANTAS VIEIRA
Secretário do Curso

EMÍLIA MA



Documento assinado digitalmente
Emília Maria da Trindade Prestes
Data: 11/08/2021 16:15:59-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Membro Interno

Emitido em 13/08/2021

ATA Nº 01/2021 - MPMOA (11.01.18.32)
(Nº do Documento: 1)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado digitalmente em 13/08/2021 15:21)

TALES TARSIS DANTAS VIEIRA

SECRETARIO
2385959

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sipac.ufpb.br/documentos/> informando seu número: **1**,
ano: **2021**, documento (espécie): **ATA**, data de emissão: **13/08/2021** e o código de verificação: **fe780d49b3**

EDSON SOARES DA SILVA

**ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO EFETIVO DE GESTÃO,
PLANEJAMENTO E CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES GOVERNAMENTAIS:
UMA ANÁLISE NA ESFERA PÚBLICA MUNICIPAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão das Organizações
Aprendentes – Mestrado Profissional do Centro de Educação da Universidade Federal da
Paraíba, Linha de Pesquisa Aprendizagem nas Organizações.

Aprovada em: ___/___/___.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Jorge Fernando Hermida
Orientador (MPGOA)

Profa. Dra. Emília Maria Trindade Prestes
Titular (interno) – (MPGOA)

Profa. Dra. Maria das Graças Gonçalves Vieira Guerra
Titular (externo) (PPGE)

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, pela educação, atenção, carinho e esforço sem medidas e em todas as horas.

À minha esposa (Meirylane) e ao meu filho (Ícaro), pela compreensão, apoio e palavras de incentivo.

Ao meu orientador, Professor Doutor Jorge Fernando Hermida, pela disponibilidade, dedicação e confiança para a realização deste trabalho.

A todos que compõem o programa do MPGOA pela oportunidade e condução do Mestrado Profissional.

Aos meus colegas da turma MPGOA-10, pelo companheirismo e ajuda mútua durante todos esses meses juntos.

Aos professores que participaram da Comissão examinadora.

A todos os amigos e familiares, pelas orações, compreensão e pensamentos positivos para a conclusão do Mestrado.

A Deus, por me inspirar, me dar forças e me impulsionar, dia após dia, a realizar este importante projeto profissional.

"No meio da dificuldade, reside oportunidade"

Albert Einstein

RESUMO

O Orçamento Público é o instrumento de planejamento financeiro que contempla a previsão das despesas e a estimativa das receitas realizadas pelo governo por um prazo comumente de um ano, denominado exercício financeiro. Diante das recorrentes crises econômicas e financeiras que se abrigam na base da Administração Pública brasileira, das dificuldades de gerenciamento dos recursos que já começam a encolher e perder dimensão na balança em contrapeso com as demandas cada vez maiores da sociedade, bem como da ausência de planejamento, controle e fiscalização por parte dos próprios órgãos que executam os recursos, a presente pesquisa tem a intenção de proporcionar maiores esclarecimentos a respeito dos recursos que o Orçamento Público pode oferecer, assumindo um importante papel de instrumento efetivo de gestão, planejamento e controle nas organizações governamentais. Buscou-se, assim, analisar seus aspectos especificamente na esfera pública municipal, descrever o processo do ciclo orçamentário e os seus princípios, diagnosticando os erros mais comuns, além de realizar um levantamento de casos concretos, propondo medidas de melhoramentos à execução orçamentária. Realizou-se uma pesquisa caracterizada como descritiva e exploratória com abordagem qualitativa, por meio da qual analisou-se a execução orçamentária de seis órgãos do Poder Executivo municipal, adotando-se, no que se refere aos procedimentos técnicos, a pesquisa bibliográfica e documental, realizadas através de legislações, normas técnicas, livros, artigos e documentos produzidos nos órgãos, cujas execuções orçamentárias foram analisadas através das suas Prestações de Contas. A pesquisa revelou uma fragilidade dos órgãos públicos consubstanciada em desviarem de suas finalidades, deixando claro que um dos maiores problemas dos recursos públicos é a dificuldade da gestão, além de expor a necessidade de mecanismos que busquem conduzir os órgãos da administração pública a uma gestão ajustada e afastada dos desmandos apresentados. Os resultados da pesquisa apontam para o Orçamento Público como esse mecanismo, sustentado em três eixos de medidas a serem instituídas com maior tenacidade, sendo eles: planejamento, execução e controle.

Palavras-Chave: Orçamento Público. Administração Pública. Gestão.

ABSTRACT

The Public Budget is the financial planning instrument that contemplates the forecast of expenses and the estimate of the revenues made by the government for a period commonly of one year, called the financial year. Faced with the recurrent economic and financial crises that shelter at the base of the Brazilian Public Administration, the difficulties in managing resources that are already beginning to shrink and lose size in the balance, in counterbalance to the growing demands of society, as well as the lack of planning, control and inspection by the bodies that execute the resources, this research intends to provide further clarification regarding the resources that the Public Budget can offer, assuming an important role as an effective instrument of management, planning and control in organizations government agencies. Thus, we sought to analyze its aspects specifically in the municipal public sphere, describe the budget cycle process and its principles, diagnosing the most common errors, in addition to conducting a survey of specific cases, proposing measures to improve budget execution. A descriptive and exploratory research with a qualitative approach was carried out, through which the budget execution of six organs of the municipal Executive Power was analyzed, adopting, with regard to technical procedures, bibliographical and documentary research, carried out through legislation, technical standards, books, articles and documents produced by the bodies, whose budget executions were analyzed through their Rendering of Accounts. The research revealed a weakness of public bodies embodied in deviating from their purposes, making it clear that one of the biggest problems of public resources is the difficulty of management, in addition to exposing the need for mechanisms that seek to lead public administration bodies to an adjusted management and away from the excesses presented. The survey results point to the Public Budget as this mechanism, supported by three axes of measures to be instituted with greater tenacity, namely: planning, execution and control.

Keywords: Public Budget. Public Administration. Management.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Evolução das Reformas Administrativas	31
Figura 2- Estrutura do Planejamento Administrativo	39
Figura 3 - Fases do Planejamento	39
Figura 4- Níveis do Planejamento	41
Figura 5- Classificação dos Controles.....	44
Figura 6 – Etapas do Ciclo Orçamentário	49
Figura 7- Receitas Municipais	53
Figura 8 - Ciclo Orçamentário	67
Figure 9 - Leis Orçamentárias.....	68
Figura 10 – Bases da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	76
Figura 11 - Localização geográfica dos municípios.....	84
Figura 12 - Consulta a Processos – TCE-PB	87
Figura 13 – Organização da análise descritiva.....	90
Figura 14 : Metodologia.....	90

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Controle por Esferas de Governo.....	46
Quadro 2 - PIB dos Municípios Paraibanos.....	58
Quadro 3 - Prazos dos Instrumentos de Planejamento.....	70
Quadro 4 – Coeficientes Municipais.....	83
Quadro 5 – População dos Municípios Selecionados	83
Quadro 6 – Produção Acumulada - TCE-PB.....	86
Quadro 7- Documentos Obtidos.....	88
Quadro 8 - Órgãos Analisados.....	91
Quadro 9 – Créditos Orçamentários.....	92
Quadro 10 - Balanço Orçamentário.....	97
Quadro 11 - Balanço Patrimonial	99
Quadro 12 - Investimentos	100
Quadro 13 - Limites legais.....	102
Quadro 14 – Situação Financeira Líquida	104
Quadro 15 – Resultado Orçamentário.....	105

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1– Apreciação de Contas Anuais - TCE-PB	86
Gráfico 2 – Autorizações de Abertura de Crédito	93
Gráfico 3 - Ocorrências quanto aos Créditos Orçamentários	95
Gráfico 4– Despesas sem Licitações	96
Gráfico 5 - Apuração de Déficit Orçamentário	97
Gráfico 6 - Déficit Financeiro	99
Gráfico 7 - Investimentos	101
Gráfico 8 - Descumprimento de índices legais	102

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
CCHLA	Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria Geral da União
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
FHC	Fernando Henrique Cardoso
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação Municipal
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IES	Instituição de Ensino Superior
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IFSC	Instituto Federal de Santa Catarina
IPI	Imposto sobre a Produção Industrial
IR	Imposto de Renda
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração e Reforma de Estado
MEC	Ministério da Educação
MP	Ministério Público ou Medida Provisória
MTO	Manual Técnico Orçamentário
NGP	Nova Gestão Pública
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCA	Prestação de Contas Anual
PIB	Produto Interno Bruto

PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RO	Resultado Orçamentário
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SFL	Situação Financeira Líquida
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE-PB	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UO	Unidade Orçamentária

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	20
1.1 DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA.....	23
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	25
1.2.1 Objetivo Geral	25
1.2.2 Objetivos Específicos	25
1.3 JUSTIFICATIVA	25
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	27
2 REFERENCIAL TEÓRICO	28
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	28
2.1.1 Reformas Administrativas.....	29
2.1.2 Modelos de Administração Pública: patrimonial, burocrática e gerencial	31
2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PLANEJADA	38
2.3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	42
2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO	46
2.4.1 Histórico do Orçamento Público	46
2.4.2 Orçamento Público na Esfera Federal, Estadual e Municipal	48
2.4.3 Realidade dos Municípios Paraibanos	55
2.5 TIPOS E ESPÉCIES DE ORÇAMENTO	58
2.6 ORÇAMENTO PARTICIPATIVO E ORÇAMENTO IMPOSITIVO	60
2.7 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	63
2.8 CICLO ORÇAMENTÁRIO	65
2.9 BASE LEGAL DO ORÇAMENTO: PPA, LDO E LOA.....	67
2.10 RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS	70
2.11 A LRF E O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO ...	76
3 METODOLOGIA	80
3.1 O <i>CORPUS</i> DA PESQUISA	81
3.2 AMOSTRA.....	82
3.3 COLETA DE DADOS	84
3.3.1 Critérios de Seleção de Dados	87
3.4 ANÁLISE DOS DADOS.....	89
4. DISCUSSÕES E RESULTADOS	91

4.1 CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS (C1)	92
4.2 DESPESAS SEM LICITAÇÃO (C2)	95
4.3 DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO (C3)	96
4.4 DÉFICIT FINANCEIRO (C4)	98
4.5 INVESTIMENTOS (C5)	99
4.6 ÍNDICES DE APLICAÇÃO DE RECURSOS (C6)	101
4.7 ANÁLISE DE ÍNDICES OU QUOCIENTES (C7)	103
4.7.1 Índice da Situação Financeira Líquida (SFL)	103
4.7.2 Índice do Resultado Orçamentário (RO)	104
4.8 OUTRAS IRREGULARIDADES	106
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	108
REFERÊNCIAS.....	111

1 INTRODUÇÃO

Todo órgão público tem uma missão correspondente aos seus objetivos permanentes, que consistem em estabelecer e otimizar a satisfação do bem comum. No entanto, há tempos, no Brasil, percebe-se a existência de uma clara dificuldade de gerenciamento financeiro e orçamentário por parte dos órgãos governamentais ao executarem as atribuições que lhe são conferidas, seja por exaustão, escassez ou má administração dos recursos disponíveis.

Diante do entendimento de que um dos grandes desafios do setor público é de natureza gerencial, faz-se necessária a busca por ferramentas que possibilitem à Administração atender de modo satisfatório as suas funções precípuas. Nesse aspecto, o Orçamento Público funciona como o instrumento adequado, auxiliando na gestão, controle, resultados e tomadas de decisões, contribuindo assim para a finalidade da coisa pública.

Seria improvável afirmar que as dificuldades atualmente enfrentadas pelo Estado podem ser dirimidas por completo, mas é prudente dizer que é possível abrandar de tal forma que se possibilite a realização das atividades de maneira segura e econômica, com o aperfeiçoamento de um adequado planejamento orçamentário em suas várias etapas, tais como previsão, elaboração, execução e acompanhamento, utilizando-se, assim, o Orçamento Público como ferramenta de gestão, planejamento e controle no âmbito da administração pública.

Para maior compreensão do objeto deste trabalho, faz-se necessário delimitá-lo por meio de sua definição, assim como esclarecer alguns conceitos correlatos. O Orçamento Público pode ser entendido como o instrumento de gestão mais relevante dentro da administração pública, pois é nele que se organizam seus recursos financeiros, seguindo as etapas de planejamento, aprovação, execução e controle.

O orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento socioeconômico (KOHAMA, 2016. p. 46).

Essa fundamental ferramenta pode perfeitamente ser conduzida de forma pedagógica, possibilitando aprendizagem junto aos profissionais envolvidos e agregando conhecimento à organização pública.

Outra distinção pertinente à discussão pretendida é quanto ao sentido das expressões “administração pública” e “Administração Pública”. A primeira, é a extensa gama de tarefas e atividades que compõem o objetivo do Estado; a outra, é o próprio número de órgãos e agentes públicos incumbidos de sua execução.

Sob a percepção de Almeida (2019), em sentido subjetivo, a Administração Pública corresponde às pessoas jurídicas, aos órgãos e aos agentes públicos que executam a atividade ou a função administrativa. Por outro lado, administração pública em sentido objetivo consiste na atividade ou função administrativa executada pelas entidades, órgãos e agentes públicos que fazem parte da Administração.

Então, a Administração Pública se apresenta compreendida pelo aparelhamento total do Estado, em todas as suas esferas, organizada com a finalidade de cumprir suas tarefas essenciais, com o objetivo de atingir a satisfação das necessidades da coletividade, composta por um conjunto de Secretarias ou Ministérios que respondem cada um por serviços específicos, formando, assim, a estrutura administrativa estatal.

O aparelho do Estado é regido basicamente pelo direito constitucional e pelo direito administrativo, enquanto que o Estado é fonte ou sancionador e garantidor desses e de todos os demais direitos. Quando somamos ao aparelho do Estado todo o sistema institucional-legal, que regula não apenas o próprio aparelho do Estado, mas toda a sociedade, temos o Estado (CHIAVENATO, 2009).

Partindo desse entendimento, podemos afirmar que a Orçamento Público está presente em quaisquer das esferas já conhecidas que são: Administração Pública Federal, Administração Pública Estadual ou Distrital (DF) e Administração Pública Municipal.

Para tanto, deve-se ressaltar que a atuação contábil e financeira da administração pública, por força constitucional, está vinculada à realização das etapas inerentes ao Orçamento Público. Desse modo, todas as esferas, divisões e ramificações da administração pública deverão utilizar a ferramenta denominada Orçamento Público, evidenciando-se assim sua abrangência em toda a estrutura governamental.

É imprescindível, na persecução da máxima eficácia¹ e eficiência² dos serviços públicos, sondar mecanismos que possam efetivar tais objetivos, incluindo-se dentre estes o uso adequado do Orçamento Público, com vistas a influenciar positivamente a saúde financeira, orçamentária, patrimonial e conseqüentemente toda a estrutura do ente governamental, incorporando à organização a aprendizagem, a disciplina e melhores resultados nos demais aspectos da gestão.

O que também robustece a importância do estudo deste tema é a sua relevância frente ao atual contexto sociopolítico e econômico brasileiro, no qual a privação de recursos leva à necessidade de medidas capazes de promover o aprimoramento da sua aplicabilidade.

Nessa senda, o desafio do ente governamental é, antes de tudo, um desafio de natureza gerencial, pois, quanto maiores forem as demandas sociais e menores os recursos para atendê-las, maior será a capacidade de gestão e planejamento diante da administração, exigindo-se, conseqüentemente, um maior aprendizado por parte da organização, tendo em vista que, diante de uma ineficiente gestão em atender as reivindicações sociais, se faz necessário um maior controle das despesas e das receitas, já que tais recursos são os responsáveis pelo equilíbrio e desenvolvimento econômico.

É nessa conjuntura que emerge a necessidade de realização do planejamento³, o qual, consoante assevera Silva (2011), deve ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los.

A relação entre planejamento e orçamento apresenta-se de forma muito estreita, já que o orçamento é uma ferramenta do planejamento, isto é, o planejamento consiste em um levantamento geral do que é necessário para atingir o objetivo estabelecido, e o orçamento compreende um estudo financeiro das ações planejadas e estabelece os recursos financeiros para poder atingir o planejado.

¹ De acordo com Bezerra Filho (2013) a eficácia ocorre quando os objetivos preestabelecidos são atingidos. Consiste em fazer as coisas de forma precisa, está relacionada ao nível gerencial do órgão.

² Conforme Meireles e Burle Filho (2016) eficiência é o princípio norteador da atividade administrativa, com redação dada ao caput do art. 37 da CF, corresponde ao dever de boa administração.

³ O Planejamento deve obedecer ainda a algumas características, como: diagnóstico da situação, identificação das necessidades de bens e de serviços, definição clara dos objetivos para ação, discriminação e quantificação de metas e seus custos, avaliação dos resultados obtidos e estar integrado com os demais instrumentos de planejamento (SILVA, 2011, p. 32).

Para que o Orçamento Público seja qualificado como um instrumento de gestão, ele não deve confinar-se unicamente ao planejamento das ações do governo. Deverá ser executado de maneira precisa e avaliado com frequência, buscando ao máximo a efetividade do objetivo estabelecido na fase de planejamento.

O Orçamento Público é importante para definir as prioridades atuais e futuras, estabelecer o limite dos recursos, identificar os gastos mais presentes, diagnosticar os excessos e o que pode ser feito para o equilíbrio das receitas e despesas do órgão. A base para aperfeiçoar o uso dos recursos financeiros do ente governamental está em seu Orçamento.

Para os órgãos públicos que se encontram em situações financeiras delicadas ou mesmo para aqueles que estejam com as finanças equilibradas, adotar uma mudança nessa direção, de forma adequada, responsável e obedecendo a seus critérios técnicos e legais, irá proporcionar uma visão mais ampla do fluxo financeiro, apontar alternativas para melhorar ainda mais a situação em que se encontra ou até ajustar possíveis distorções existentes de maneira significativa, definindo o Orçamento como peça fundamental de planejamento, controle e direção na administração pública.

Considerando os aspectos apresentados, o Orçamento Público precisa ser compreendido como uma ferramenta de gestão, regulando e monitorando os atos da Administração Pública e direcionando as implementações dos programas de governo.

1.1 DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

O Sistema Orçamentário⁴ é base fundamental para a composição do Estado, ele traduz a distribuição dos recursos que alimentam as Políticas Públicas em determinado espaço de tempo, que é denominado de exercício financeiro. É de amplo conhecimento que a maioria dos Estados, Municípios e a União apresentam

⁴ Na visão de Giacomoni (2017), o documento orçamentário (a lei do orçamento com seus anexos) é a expressão mais clara que se pode denominar de sistema orçamentário [...] integrado por planos e programas de onde saem as definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração orçamentária.

sérios problemas de ordem econômica na execução dos recursos disponíveis, e sempre os profissionais envolvidos nesse meio estão procurando implementar novas técnicas e mecanismos que venham a facilitar os resultados desejados na execução das ações programadas.

O conteúdo dos orçamentos das entidades governamentais é resultado de inúmeras decisões e escolhas feitas em vários momentos do processo de gestão. Os valores da receita orçamentária resultam da legislação tributária, de autorizações para tomar empréstimos e vender títulos e de variadas determinações sobre a cobrança pela prestação de serviços, concessões, comercialização de bens, retorno de empréstimos concedidos, dentre outras. Já a despesa orçamentária é produto de disposições na Constituição e nas leis ordinárias que criam despesa, da aprovação de planos de diversos tipos e de um plano especial, que é o próprio orçamento anual. A reunião de todas essas medidas constitui o que se pode denominar sistema orçamentário. Visto de maneira ampla, o sistema é formado pelo conjunto de leis, normas, planos e políticas que fornecem o marco legal para as receitas e despesas públicas previstas e autorizadas nas leis orçamentárias (GIACOMONI, 2019, p. 113).

A eficiência é um dos princípios da administração pública e para concretizar esse princípio se faz necessário medir, mensurar e avaliar seus resultados. Se estes forem negativos e não satisfatórios, é preciso mudar a estratégia; caso contrário, o órgão acumulará dificuldades no crescimento administrativo, impossibilidade de novos investimentos e menor eficácia nas atividades programadas. Ao abordar essa questão, Nohara (2019, p. 92) explica que “a eficiência impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabe ao Estado alcançar”.

Quando se observa o cenário nacional, em que 90% das Universidades Federais nos últimos cinco anos tiveram perda real em seus orçamentos, com encolhimento de 28,5%, contingenciamentos e cortes recentes, e em que, no exercício de 2019, apenas seis dos estados brasileiros iniciaram o ano com as contas equilibradas, e um terço dos municípios brasileiros, em 2018, fechou o ano no vermelho, o Orçamento torna-se ainda mais caro à administração pública.

Assim, diante desse universo técnico e politizado que abrange as organizações governamentais, surge o seguinte questionamento: **Como utilizar o Orçamento Público para que ele consista em um efetivo mecanismo norteador de gestão, planejamento e controle?**

Partindo da constatação de que o Orçamento Público está inserido no dia a dia das organizações, influenciando diretamente em seus resultados, e que,

frequentemente, a administração tem que aprender a fazer mais com menos, e ainda que, quando evidenciadas, as atribuições orçamentárias são semelhantes em todos os níveis governamentais, é possível inferir que as atividades sejam conduzidas de modo a reproduzir soluções que obtiveram resultados exitosos em uma determinada entidade, de modo que esses resultados apresentados tornem-se úteis em quaisquer órgãos.

Dessa forma, para alcançar a finalidade proposta, esta pesquisa abará enquanto lócus 06 (seis) órgãos do Poder Executivo Municipal, sendo possível coletar situações pontuais em seus aspectos orçamentários, apresentando-as e diagnosticando suas causas e consequências no ciclo e execução orçamentária estudado.

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1 **Objetivo Geral**

O objetivo geral desta pesquisa é analisar o Orçamento Público com vista a nortear a gestão, planejamento e controle, a partir da execução orçamentária em órgãos do Poder Executivo Municipal.

1.2.2 **Objetivos Específicos**

- Descrever o processo do ciclo orçamentário, assim como os princípios que regulamentam o Orçamento Público;
- Diagnosticar os erros mais comuns na execução do Orçamento Público;
- Levantamento de casos concretos existentes nas Prestações de Contas;
- Propor medidas que proporcionem melhoria à execução orçamentária.

1.3 JUSTIFICATIVA

O interesse pelo tema da pesquisa em questão surgiu a partir da formação acadêmica do pesquisador-autor, que é Bacharel em Ciências Contábeis, bem como suas atuações profissionais, desde meados dos anos 1990, na área de contabilidade governamental, quando atuou em escritório de contabilidade pública, prestando

assessoria a órgãos públicos, tais como Câmaras, Prefeituras Municipais e Autarquias.

Ao ingressar no serviço público em 2005, junto à Universidade Federal da Paraíba - UFPB, exerceu atividades no setor de contabilidade e finanças do Hospital Universitário Lauro Wanderley – HULW e desde 2013 exerce suas atividades laborais no Setor de Orçamento do Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes - CCHLA.

Nesse período de experiências supracitadas, o pesquisador pôde participar da elaboração de orçamentos, dos vários estágios da despesa pública, tais como empenho, liquidação, pagamento, folha de pessoal, sempre tendo a vivência com as receitas e despesas públicas e outras tantas obrigações inerentes ao exercício da profissão.

Dessa forma, foi possível observar a dificuldade que os gestores tinham de conduzir de forma harmônica a questão financeira e problemas de diversas naturezas, desde a inexperiência de um gestor ou até mesmo os mais experientes que só realizavam as atividades operacionais cotidianas de pagar as despesas que surgissem, sem promover políticas públicas, atuando, muitas vezes, sob o desconhecimento dos princípios do direito administrativo.

Assim, percebendo o ponto crítico nessa área, na qual eram corriqueiros a escassez de recursos, os remanejamentos orçamentários, os déficits públicos, o não cumprimento das obrigações e tantos outros problemas dessa ordem, com notável precariedade no planejamento e até mesmo a inexistência de tais procedimentos, ficou evidente a carência de práticas que conduzissem a uma melhoria, tal como otimizar o uso do Orçamento Público, bem como seu planejamento e controle.

Para fortalecer a necessidade do uso gerencial do Orçamento, ainda se pode adicionar a essa equação o atual contexto econômico brasileiro, que vem apresentando contingenciamentos e reduções de recursos, enquanto, por outro lado, ocorre o aumento de demandas por bens e serviços, conduzindo, desse modo, a uma urgente tomada de medidas para sanar essas disparidades dentro dos órgãos governamentais.

Além disso, ao tratar do tema Orçamento, a literatura contábil, por meio de autores como Padoveze e Francischetti (2017), Crepaldi e Crepaldi (2013), Passerotti (2017), entre outros, afirmam que é importante a adoção do planejamento

e do orçamento de forma gerencial e destacam os benefícios de sua utilização pelas situações evidenciadas.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O estudo está estruturado em cinco capítulos, incluindo este da introdução, em que estão apresentados os pretextos de pesquisar o tema referido, delimitando o problema, colocando os objetivos pretendidos e expondo os termos da justificativa, tomando parte para apresentar o Orçamento Público como instrumento auxiliar fundamental da gestão pública.

O segundo capítulo apresenta o referencial teórico desta pesquisa, retratando a Administração Pública e o Orçamento Público, além de temas correlatos como planejamento, controle e fiscalização na Administração Pública em junção com a apresentação do orçamento em toda a sua estrutura, tipos, princípios, leis e seu ciclo, ressaltando os aspectos históricos, evolutivos, legais e seu direcionamento diante da gestão, planejamento e controle dos órgãos públicos.

No capítulo terceiro, são apresentados os aspectos metodológicos da pesquisa, indicando o local da pesquisa, a amostra utilizada e a forma como foi realizada a coleta de dados.

No quarto capítulo da pesquisa, estão presentes os resultados obtidos e a análise dos dados quanto ao Orçamento como instrumento de gestão, planejamento e controle nos órgãos públicos.

As considerações finais da pesquisa são reportadas no capítulo quinto, seguido das referências bibliográficas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo está estruturado primeiramente, apresentando os aspectos da Administração Pública e sua importância para o Estado realizar as atividades de sua competência, em seguida é colocada a trajetória das reformas administrativas no Brasil, fazendo um compilado dos principais atos normativos e legais das três grandes reformas que conduziram a Administração Pública até os dias atuais, na sequência será abordada as particularidades dos três modelos distintos de gestão administrativa; patrimonial, burocrático e gerencial, logo depois será retratado os aspectos do planejamento e controle no âmbito da governança.

No que está relacionado ao Orçamento Público, será exposto um breve histórico, acompanhado das peculiaridades do orçamento público nas esferas, federal, estadual e municipal, expondo também a realidade das cidades paraibanas, e para um melhor aprofundamento serão elencando os tipos e espécies de orçamento, inclusive colocando esclarecimentos no tocante às modalidades de impositivo e participativo, os princípios orçamentários serão detalhados, do mesmo modo que o ciclo orçamentário e a base legal que rege o Orçamento Público, posteriormente tópicos inerentes à execução orçamentária, tais como créditos orçamentários, receitas e despesas públicas são explanados, colocada também a Lei de Responsabilidade Fiscal rente ao Orçamento Governamental, e por fim, a Lei orçamentaria é situada como instrumento de gestão no processo de desenvolvimento das ações do governo.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública é considerada o aparelho de Estado organizado para realizar as políticas governamentais.

Conceituam Meirelles e Burle Filho (2016), que Administração Pública — em sentido formal — é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistêmico, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Podemos entender a Administração Pública como ferramenta utilizada pelo Estado para atingir os seus objetivos, definidos pelo governo, pois a este cabe a função política. Assim sendo, a Administração Pública é a responsável pelo exercício das atividades públicas do Estado.

A Administração Pública inclui o conjunto de órgãos, funcionários e procedimentos utilizados pelos três poderes que integram o Estado, para realizar suas funções econômicas e os papéis que a sociedade lhe atribuiu no momento histórico em consideração (COSTIN, 2010).

O Governo deve comandar com responsabilidade constitucional e política. A administração age sem responsabilidade política, sendo neutra, mas vinculada com responsabilidade técnica e legal pela execução, mediante conduta hierarquizada.

Para melhor distinguir Governo e Administração Pública, compreende-se o Governo como a atividade política e discricionária, sendo este encarregado de definir os objetivos do Estado e as políticas para alcançá-los, enquanto a Administração Pública é encarregada simplesmente de atingir os objetivos traçados pelo Governo.

2.1.1 Reformas Administrativas

Em uma avaliação histórica da Administração Pública, percebe-se que o Brasil passou por três tentativas de reformas administrativas, em 1936, 1967 e 1995. Tais reformas caracterizaram as chamadas formas de Administração Pública, que, dentro de um contexto histórico-evolutivo, são representadas através de três modelos de gestão, que são: modelo patrimonialista, burocrático e gerencial. Em cada um desses modelos, mudanças foram implementadas, órgãos, leis e vastos instrumentos normativos legais foram criados visando melhorias no governo.

A mais recente implementação normativa foi em 1995, com criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), com a intenção de colocar em prática o modelo de Administração Pública Gerencial, seguido da Emenda Constitucional nº 19/98, como também o Plano Plurianual do Governo Federal denominado de Avança Brasil e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000), juntamente com a Lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000, que definia as penalidades para os crimes fiscais.

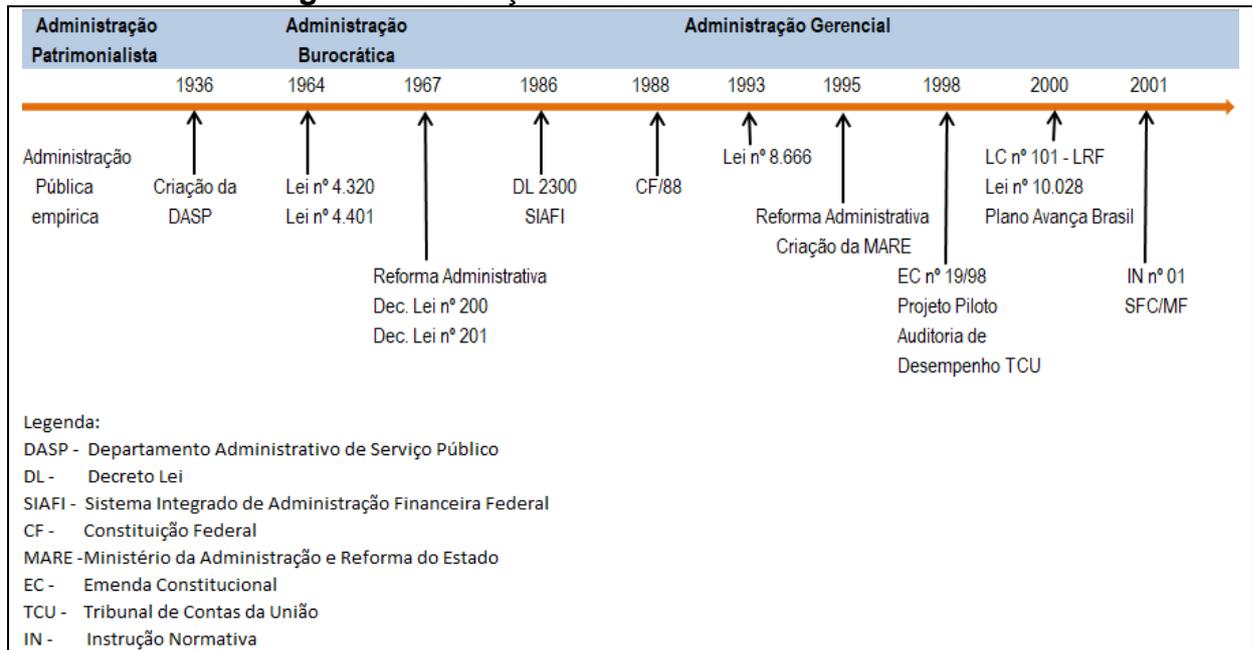
Em 1967, o Decreto-lei nº 200/67 foi responsável pela transição do modelo burocrático para o gerencial. Trazia, em sua essência, o planejamento, a coordenação e a descentralização, a delegação de poderes e o controle, juntamente com as penalidades para os descumprimentos.

As penalidades para as irregularidades cometidas diante dos novos preceitos foram apresentadas no Decreto-lei nº 201/67. Ainda nesse período, surge a Lei nº 4.320/67, instituindo normas gerais para o Direito Financeiro, Orçamento e Balanços de todas as esferas de governo. Posteriormente, a Lei nº 4.401/67 institui as chamadas modalidades licitatórias, que são utilizadas até hoje.

Anteriormente às implementações acima, no Brasil, funcionava o modelo burocrático, baseado em teorias e conceitos de uma nova abordagem, substituindo o modelo anterior, o patrimonialista. O marco da implementação da administração burocrática foi em 1936 com a criação do Departamento Administrativo de Serviço Público (DASP), destinado a organizar e a racionalizar o serviço público no país.

Atualmente, a administração gerencial é o modelo vigente, porém, a administração burocrática ainda é presente e aplicada no núcleo estratégico do Estado e em muitas outras organizações públicas, ainda permanecem também práticas patrimonialistas na administração atual. É possível afirmar, portanto, que existem fragmentos de todas as teorias administrativas nas organizações públicas. Tais modelos de administração serão vistos com mais detalhes nos próximos tópicos.

A Figura 1 apresenta a evolução das reformas administrativas no Brasil ao longo do tempo, fazendo um recorte temporal em um período que ocorreram as três grandes reformas na Administração Pública.

Figura 1 - Evolução das Reformas Administrativas

Fonte: Adaptado de Jund (2006, p. 9)

2.1.2 Modelos de Administração Pública: patrimonial, burocrática e gerencial

A trajetória histórica da Administração Pública, a partir do surgimento do Estado moderno, mostra a existência de três modelos: a administração pública patrimonialista, característica do Estado absolutista; a administração pública burocrática, observada a partir da segunda metade do século XIX, no contexto do Estado liberal; e a administração pública gerencial, que surge no final do século XX, seguindo os preceitos do novo conceito de Estado gerencial (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Sucessivos governos têm demonstrado esforços para a implantação do modelo de gestão ideal para a Administração Pública no Brasil, mas é observado que práticas de modelos anteriores ainda permanecem na Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, não somente no Poder Executivo, mas também no Legislativo e no Judiciário, pois permanecem sendo administrados através de práticas que denotam desconhecimento ou desconsideração dos princípios da administração pública.

A modernização da administração pública, em sentido amplo, deve buscar de forma permanente a estruturação de um modelo de gestão que possa alcançar diversos objetivos, como, por exemplo: melhorar a qualidade da oferta de serviços à

população, aperfeiçoar o sistema de controle social da administração pública, elevar a transparência, combater a corrupção, promover a valorização do servidor público, entre outros (MATIAS-PEREIRA, 2020, p. 65).

A seguir, serão caracterizados os modelos de administração pública adotados no Brasil ao longo de sua evolução.

Segundo Gomes e Souza (2019), o **patrimonialismo** foi marcado pelas vontades do soberano, pelo nepotismo, clientelismo e corrupção. Esse soberano era arbitrário e discricionário nas decisões. Esse modelo de administração tornou-se oponente das novas estruturas capitalistas que surgiram a partir do século XIX, juntamente com as democracias e as sociedades industrializadas. Dessa forma, é possível afirmar que o modelo patrimonialista foi um primeiro modelo que daria sequência às novas estruturas que seriam criadas. Porém, é o mais superficial e menos racional dos modelos, já que foi edificado sob critérios baseados em privilégios, tradição, parentesco, entre outros bem distantes do interesse público.

Nesse paradigma, Lourenço (2016), afirma que a Administração Pública Patrimonialista não atende à função da defesa do que é público e às demandas de interesse da sociedade, tendo como principais características a corrupção e o nepotismo, e é a partir dessa junção que ele se torna um modelo ineficiente e inaceitável.

Nesse modelo de administração, princípios consagrados, como impessoalidade, isonomia, legalidade e publicidade, são ignorados pelo administrador, admitindo condutas em contraposição a exemplo da corrupção, dilapidação do patrimônio público e nepotismo, causando real prejuízo ao bem comum.

Afirma Jund (2006), que nessa organização do Estado, não havia distinção entre a administração dos bens públicos e particulares, tudo era tido como domínio do monarca, que poderia dispor da forma que melhor lhe conviesse, sem qualquer prestação de contas à sociedade.

A administração pública patrimonialista é resultante dos estados absolutistas do século XVIII. Foi o primeiro modelo de administração do Estado, o qual se caracteriza pela não separação entre o patrimônio do Estado e o patrimônio do governante, tendo em vista que os governantes entendiam o Estado como uma extensão de sua residência. No entanto, quando o capitalismo e a democracia

estabelecem seus domínios, o mercado e a sociedade civil se destacam da figura do Estado. Nesse momento, as atividades patrimonialistas tornam-se inaceitáveis.

Com o desenvolvimento do capitalismo industrial e a emergência das democracias parlamentares, o modelo patrimonialista se tornou incompatível devido à necessidade de separar o Estado do mercado. Além da separação entre público e privado, era necessário um distanciamento entre o político e o administrador público (BRESSER-PEREIRA, 1996).

Vale ressaltar que o patrimonialismo chegou ao Brasil com os portugueses. Um sistema político e administrativo baseado na confusão entre o público e o privado, na concessão de posições em troca de lealdade, amizade ou interesses comuns, marcou a administração brasileira em sua origem (COSTIN, 2010, p. 220).

Atualmente, ainda se percebe um patrimonialismo recatado em muitos órgãos públicos, junto aos modelos burocrático e gerencial. Essa descrição tem amparo na discricionariedade administrativa, usada de forma inadequada para obtenção de vantagens pessoais, nepotismo, desvios e corrupção.

Portanto, a administração pública apresentada nesta configuração não atende aos interesses públicos e sociais, sendo considerado um modelo ineficiente.

Em síntese, destacam-se como principais características do modelo Patrimonialista: a) extensão do poder soberano; b) servidores possuem status de nobreza real; c) os cargos públicos são considerados prebendas⁵; d) *res publica* não é diferenciada da *res principis*⁶; e) corrupção/nepotismo.

Afirma Jund (2006) que o surgimento da Administração Pública **burocrática**, no século XIX, em substituição as formas patrimonialistas de administrar o Estado, foi um grande progresso. Max Weber, principal teórico desse modelo de administração defendia que toda organização ao deveria buscar a racionalidade, ou seja, adequar os meios aos fins pretendidos, de forma a garantir a máxima eficiência possível.

O surgimento do Estado Liberal⁷ e a própria Revolução Industrial favoreceram uma nova ideia diante do papel do Estado, abrindo espaço ao surgimento do modelo burocrático com base na impessoalidade, profissionalismo e na racionalidade, o

⁵ Trabalho ou cargo bem remunerado no qual não é preciso muito esforço.

⁶ *Res publica* é uma expressão latina que significa coisa do povo, já *Res Príncipe* pode ser traduzido como coisa do príncipe.

⁷ Baseia-se no contrato social do filósofo inglês John Locke, tendo ele argumentado que cada homem tem um direito natural à vida, liberdade e propriedade, e que os governos não devem violar tais direitos.

modelo foi uma reação aos abusos e a outros vícios existentes na Administração Pública.

Com isso, a proposta foi instaurar no poder algo proveniente da autoridade racional e legal, em que houvesse a garantia da efetividade e da contenção aos abusos. O modelo burocrático se acentua pela ideia de obediência ao direito, racionalidade, ponderação entre meios e fins e de precisão.

Esse tipo de modelo supõe um método de organização racional e eficiente em substituição aos atos arbitrários do poder pelos regimes autoritários. Surgiu na segunda metade do século XIX, embasado nos princípios do desenvolvimento, da profissionalização, da hierarquia funcional, da impessoalidade e do formalismo, e principalmente voltado a extinguir costumes como nepotismo e corrupção, implementando processos rígidos no ingresso da carreira e compras públicas.

A proposta, em termos práticos, baseia-se nos princípios da profissionalização, da carreira, da hierarquia, da impessoalidade e do formalismo. A profissionalização surge como o oposto do nepotismo.

Nesse modelo, é atribuído um grande valor ao mérito do funcionário (meritocracia), sendo que os funcionários chegam a um cargo por meio de competição justa e sua ascensão profissional se baseia em critérios de experiência, tempo de serviço e desempenho. Quanto à impessoalidade, implica que os cargos pertencem à organização e não às pessoas que os estão ocupando.

No tocante à formalidade, diz respeito à imposição de deveres e responsabilidades aos servidores e à existência de uma hierarquia administrativa. Enquanto a formalidade tem como objetivo garantir a continuidade das atividades e padronizar os serviços prestados.

O modelo burocrático, embora tenha se mostrado eficiente, opondo-se ao nepotismo e valorizando a meritocracia, bem como por enfatizar a formalidade quando diz respeito a deveres e responsabilidades da agora presente hierarquia administrativa, apresentou problemas vivenciados por gestores públicos devido à extrema racionalidade dos processos e ao excesso de regulamentos e normas, que ocasionam efeitos negativos para a população que necessita dos serviços públicos (LOURENÇO, 2016).

Assim, enquanto o Estado Patrimonial teve longa duração no meio da Sociedade Mercantil e Senhorial, o Estado Burocrático, na Sociedade Capitalista, industrial teve vida curta. Curta porque a industrialização chegou tarde e logo

começou a ser substituída pela sociedade pós-industrial do conhecimento e dos serviços, curta porque a Reforma Burocrática de 1936 também chegou tarde e foi atropelada pela reforma gerencial, que a globalização imporia e a democracia tornaria possível (BRESSER-PEREIRA, 1996).

Com a globalização da economia, nova fase do mercado e crise fiscal, emerge, na segunda metade do século XX, o modelo gerencial de Administração Pública.

Em síntese, podem ser apontadas como principais características do modelo burocrático: a) o caráter racional legal das normas e regulamentos; b) o caráter formal das comunicações; c) caráter racional e a divisão do trabalho; d) impessoalidade nas relações; e) hierarquia de autoridade; f) competência técnica e meritocracia; g) profissionalização dos participantes; h) completa previsibilidade de funcionamento; i) combate à corrupção e ao nepotismo; j) criação do concurso público; k) controle rígido dos processos administrativos; l) perda da noção básica da missão de servir à sociedade.

Assim, ela exerce pressão sobre o funcionário em termos de comportamento “metódico, prudente e disciplinado”. Tal pressão decorre da necessidade de um alto grau de confiança na conduta dos funcionários. Destaca-se, portanto, a relevância da disciplina. Esta só se realiza se os padrões estabelecidos forem sustentados por sentimentos que garantam a dedicação dos funcionários aos deveres burocráticos. Em última instância, portanto, a eficácia da burocracia depende do incentivo de atitudes e sentimentos apropriados a seu funcionamento (BRESSER-PEREIRA; MOTTA, 2004).

Conforme afirma Lourenço (2016), que a necessidade de um novo modelo de administração tem como foco o aumento da qualidade dos serviços e a redução de custos por meio da proposição de uma cultura **gerencial** orientada para resultados e para o aumento da governança do Estado e que tenha como finalidade a capacidade de gerenciar com efetividade e efetividade.

Com a crise do modelo burocrático, em conjunto com outros fatores, como a globalização da economia, nova dinâmica de mercado, crise fiscal do Estado e um crescente distanciamento entre as medidas da Administração e os interesses dos administrados, passou-se a apontar a necessidade de um modelo que propusesse a estruturação e a gestão da administração pública baseada em valores de eficiência, eficácia e competitividade.

Com a manifestação e ascensão do neoliberalismo⁸, em meados da década de 1970 e 1980, também com a chegada da era da globalização, o mundo avançou nos mais diversos segmentos da economia. O Estado expandiu seus serviços voltados a áreas estratégicas como educação, saúde e previdência social. Isso resultou na redução de recursos suficientes para manter os encargos dessa demanda, surgindo, com isso, a necessidade de reduzir os custos.

Segundo Jund (2006) a Administração Pública gerencial pensa a sociedade como um campo de conflito, cooperação e incerteza, na qual os cidadãos defendem seus interesses e afirmam suas posições ideológicas, que afinal se expressam na Administração Pública.

A sociedade acompanhou essa mudança e começou a cobrar atenção e medidas por parte dos gestores no que tange à utilização dos recursos públicos. Deste modo, a forma de administrar o bem público, cada vez mais, passou a acompanhar essas mudanças e exigências.

Assim, evidenciou-se a necessidade de uma nova reforma na Administração Pública, fato que impulsionou o surgimento do modelo Gerencial, também conhecido como a nova reforma da Gestão Pública, cuja implantação no Brasil ocorreu em meados da década de 1990.

Esse modelo se embasa na descentralização das decisões e das funções do Estado como estratégia para reduzir custos e buscar mais eficiência, reduzindo a insatisfação existente contra a administração pública burocrática. Com isso, estabelece mais autonomia da gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros do serviço público.

A transição da administração burocrática para a gerencial, que ocorreu a partir de meados dos anos 1980, foi uma resposta muito clara à necessidade de aumentar a eficiência ou diminuir os custos dos grandes serviços sociais universais de educação, saúde e previdência social que o Estado passara a exercer (BRESSER-PEREIRA, 2017).

A Administração Pública Gerencial é tida como uma estrutura reformada, caracterizada pela descentralização dos serviços através da delegação de autoridade, definição clara dos setores de atuação e das competências de setores.

⁸ Neoliberalismo é um conjunto de ideias políticas e econômicas capitalistas que defende a não participação do Estado na economia, em que deve haver total liberdade de comércio para se garantir o crescimento econômico e o desenvolvimento social de um país.

Assim, o Estado redefine sua forma, transferindo as atividades que podem ser geridas por terceiros. Esse modelo também prioriza a redução do Estado em sua atuação e a modernização da gestão, seguindo modelos já estabelecidos em empresas privadas.

Para Matias-Pereira (2020), o modelo gerencial puro, que sofreu sistemáticas críticas em decorrência de suas ineficiências e fragilidades, passou a adotar a flexibilidade de gestão, qualidade dos serviços e priorização das demandas do consumidor. Nesse sentido, observa-se que o modelo gerencial vem passando por distintas mudanças, buscando ocupar o espaço do antigo modelo burocrático.

Apesar de ser inspirado na gestão das empresas privadas, em que o lucro é o principal objetivo, é de grande valia definir as características da gestão, objetivando a qualidade do funcionalismo público, a partir um modelo em prol da administração pública e, conseqüentemente, para a sociedade.

Em seus estudos sobre gestão pública, Bresser-Pereira (1996) trata da necessidade da reforma administrativa levando em consideração a modernização, sistematização e flexibilização na forma de trabalhar por parte do serviço público em geral.

Nesse sentido, ocorreram algumas afetações negativas na sociedade brasileira, cuja população começou a sentir os efeitos nefastos do neoliberalismo como, por exemplo, a dissolução do coletivo e do público em função da concepção de liberdade econômica e do individualismo, mitigação dos benefícios sociais, precariedade dos serviços públicos, desestabilização regulatória do mercado de trabalho, perdas de direitos históricos dos trabalhadores.

Verifica-se que tal postura mercadológica gerou componentes regressivos em virtude de posicionamentos neoliberais no campo social, sendo propugnados como sendo possíveis traços da pós-modernidade (BEHRING, 2008).

Destacam-se como principais características do modelo gerencial: a) descentralização funcional; b) planejamento e orçamento, descongestionamento das chefias; c) sistematização, coordenação e controle; d) não desencadeou mudança no âmbito burocrático central; e) novas tentativas de reformas a administração pública; f) adoção de regras burocráticas rígidas; g) instituição de regime jurídico único, para algumas classes de servidores; h) retiradas de flexibilidade da administração indireta; i) ênfase nos resultados e não nos processos; j) inspiração

nas empresas privadas; k) vê o cidadão como contribuinte de impostos e cliente dos seus serviços.

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PLANEJADA

Planejar é uma forma de organizar as decisões de modo que venha a maximizar as chances de êxito, seja qual for a atividade, inclusive as que se configuram dentro da administração pública.

Planejar é saber o que fazer, quando fazer, onde fazer, como fazer, com quanto fazer e para quem fazer (CRUZ; CATAPAN; BERNADONI, 2012), o que torna esse processo de grande relevância para a administração pública, pois aproxima as adequações do governo das demandas da sociedade.

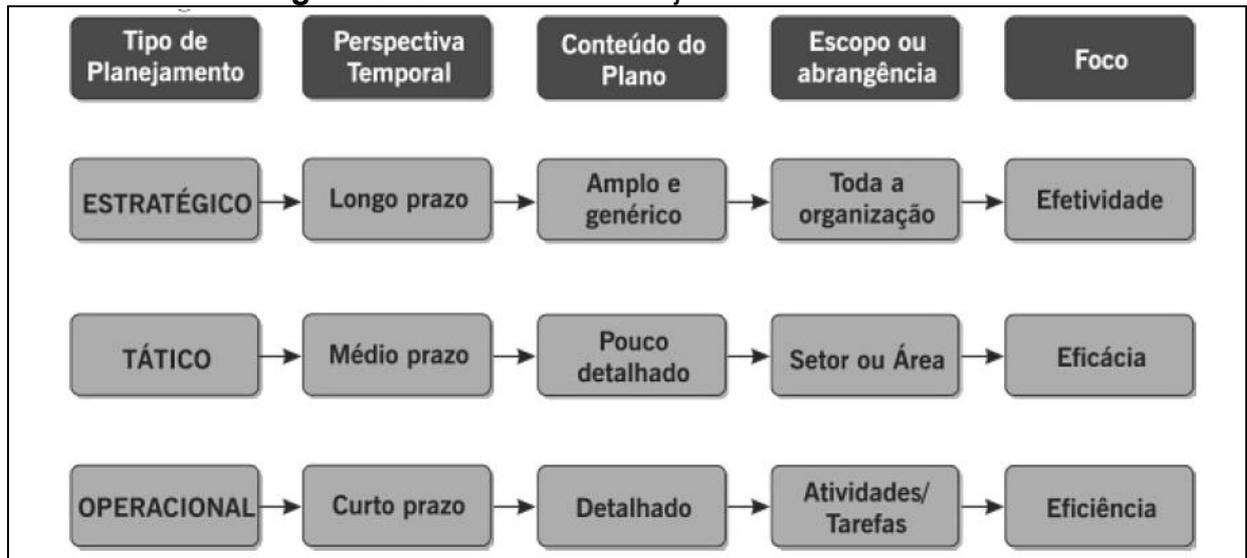
No campo da administração pública, o planejamento se divide em três tipos, o primeiro é o planejamento estratégico, que visa estabelecer objetivos para o ente público de uma forma mais ampla, se caracteriza por ser de competência dos gestores, planos de longo prazo e envolvimento de toda a organização.

Em seguida, aparece o planejamento tático que se estabelece nas elaborações dos planos, programas e projetos para que aconteça o planejamento estratégico. Esse seguimento tático do planejamento deve acontecer no plano operacional da organização, ou seja, onde as tarefas são executadas.

Na sequência, temos o planejamento operacional, que vem a ser uma difusão do planejamento tático, em que ocorre a formalização dos objetivos e estratégias das ações específicas estabelecidas nas fases anteriores.

Segundo Paludo (2013), o planejamento pode ser estratégico, tático ou operacional, sendo que cada tipo de planejamento comporta objetivos específicos, mas todos concorrem para o alcance dos objetivos estratégicos da organização.

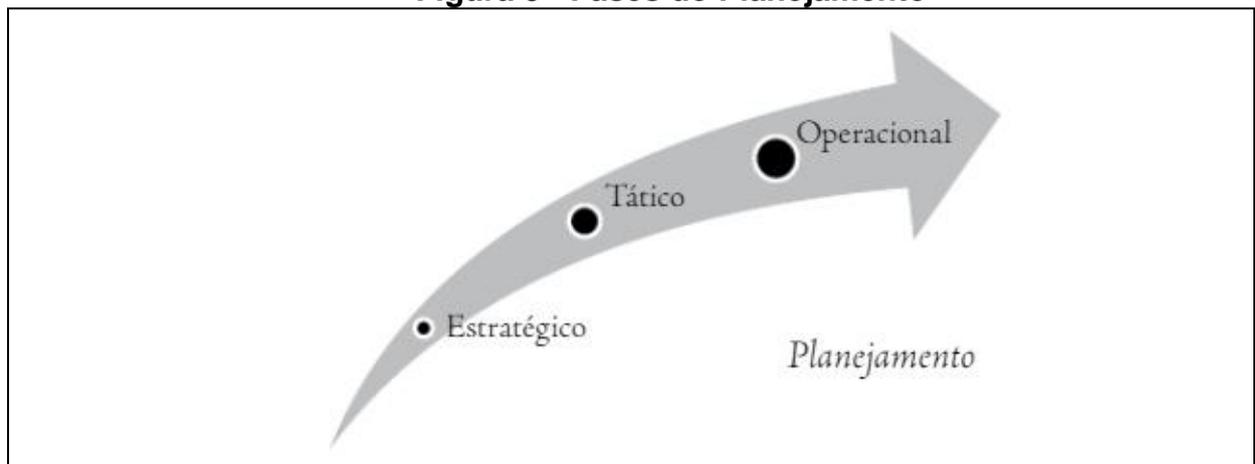
A Figura 2, em sequência, apresenta de forma detalhada a estrutura do planejamento administrativo.

Figura 2- Estrutura do Planejamento Administrativo

Fonte: Paludo (2013, p. 255).

Dessa forma, percebe-se que o planejamento deve iniciar do plano geral para o plano específico, ou seja, do planejamento estratégico para o operacional. No entanto, para que haja a conexão entre esses dois limites, se estabelece um outro tipo de planejamento denominado de tático.

A Figura 3 ilustra a relação das fases de planejamento e apresenta a conexão entre eles.

Figura 3 - Fases do Planejamento

Fonte: Cruz, Catapan e Bernardoni (2012, p. 31).

Na administração pública, o planejamento é constituído de princípios, que, por sua vez, têm a finalidade de integrar as atividades planejadas. A apresentação desses princípios é representada como um ciclo compreendido pela racionalidade, previsão, universalidade, unidade, inerência e continuidade.

De acordo com Almeida (2019), o estudo dos princípios é de suma importância, porque estes servem de sustentação para o conhecimento do ordenamento jurídico como um todo, bem como de critério de compreensão para a atuação da Administração Pública.

Abaixo, estão discriminados, para melhor entendimento, os princípios conhecidos dentro do planejamento da administração pública:

- **Racionalidade:** este princípio é entendido como o principal fundamento do planejamento, consistindo na organização das ações objetivando o máximo aproveitamento dos recursos disponíveis.
- **Previsão:** todas as metas envolvidas devem estar definidas e fixadas em determinado período de tempo dentro do qual se pretende alcançar seus objetivos.
- **Universalidade:** preza por abarcar todas as etapas do processo de planejamento para que se tenha uma visão organizada e direta da situação financeira da organização.
- **Unidade:** determina a formação do planejamento como um todo, como forma a evitar duplicidades de ações e esforços e até mesmo desperdício de recursos.
- **Inerência:** para que haja eficiência, o planejamento deve ser inerente, de acordo com suas metas e objetivos.
- **Continuidade:** O planejamento deve ser adotar práticas perenes, direcionadas de forma agregadas as atividades da organização.

Os princípios acima retratados não se confundem com os princípios administrativos, presentes na legislação brasileira em sua Constituição Federal de 1988 em seu art. 37.

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...] (BRASIL, 1988).

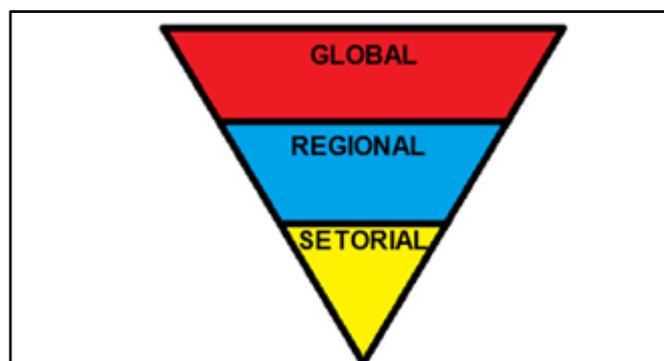
Castro (2013, p. 25) afirma que nenhuma entidade deve trabalhar na base da improvisação. O Planejamento figura como a primeira função administrativa por ser aquela que dá rumo às demais funções.

O planejamento administrativo pode ser separado em três níveis, que visam à determinação do campo de abrangência das atividades.

- **Planejamento Global:** apresenta-se delimitando a política de desenvolvimento em seu sentido amplo, ou seja, políticas para o crescimento do bem-estar econômico, combate à pobreza, ao desemprego, às desigualdades e para a melhoria das condições de saúde, educação, moradia e transporte para a população.
- **Planejamento Regional:** nesse nível, o planejamento tem o objetivo de apontar para solução de problemas de determinada região, corrigindo o desequilíbrio entre áreas regionais, buscando crescimento e desenvolvimento econômico.
- **Planejamento Setorial:** compreende um determinado segmento com maior foco em relação a outros, tais como saúde pública, habitação, educação, segurança, agricultura, infraestrutura, entre outros.

Logo abaixo, podem-se observar de forma ilustrativa os níveis de planejamento conforme apresentados aqui.

Figura 4- Níveis do Planejamento



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Os elementos que compõem o planejamento no espaço da administração pública são apresentados na forma de três instrumentos legais, que são: o Plano

Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esses três instrumentos serão tratados com maiores detalhes mais adiante nos capítulos sobre o Orçamento Público.

A integração entre plano plurianual e orçamento anual fica ainda mais bem explicitada por meio do papel cumprido por outra novidade da Constituição de 1988 – a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) –, que, além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual (GIACOMONI, 2017, p. 227).

O Plano Plurianual é o primeiro e principal instrumento de planejamento na administração pública, pois, além de ser a primeira classificação orçamentária dentro do planejamento, tem por característica abranger todos os objetivos e metas que serão desenvolvidas nos quatro anos subsequentes; em seguida, a LDO constitui-se em um detalhamento da PPA, definindo metas e diretrizes para um exercício financeiro, também servirá de base para a elaboração da LOA (Lei Orçamentária Anual), que será o último dos instrumentos técnicos fundamentais ao planejamento.

2.3 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Com a instituição do Decreto-Lei nº 200, em 1967, o controle na Administração Pública passa de condição a princípio fundamental, pois seu texto determina que o controle das atividades da Administração Pública deverá ser exercido por todos os níveis e em todos os órgãos. Também são estabelecidas outras medidas, tal como que a atividade de controle não deve ser realizada quando for simplesmente formal, ou quando seu custo seja superior ao seu risco.

Estão sujeitos ao controle, os atos e os resultados, além do próprio patrimônio público. Os atos não produzem efeitos jurídicos imediatos, enquanto os resultados produzem imediatos efeitos, visto que transferem, modificam, extinguem ou adquirem direitos ou obrigações.

O controle deve ser entendido como um instrumento da democracia. A existência de uma estrutura formal para controle das finanças públicas, eficiente, eficaz e efetiva, para alcance do objetivo de garantir o bom desempenho das atividades estatais realizadas no interesse do bem público é um fato comum em um Estado democrático organizado (MATIAS-PEREIRA, 2020).

Podemos definir atos e resultados objetos de controle na gestão pública como sendo: contas de gestores de recursos públicos e contas de governo; gestão de recursos orçamentários/extraorçamentários; atos/contratos administrativos; aplicação de recursos de convênios; arrecadação e renúncia de receita; transferências constitucionais e legais; desestatizações (privatização, concessão, autorização); atos de pessoal e declarações de bens/rendas; programas de governos e políticas públicas; cumprimento da lei de responsabilidade fiscal; obras públicas, patrimônio público e outros que possam ser objetos de controle através de tomada de contas especial por parte dos órgãos fiscalizadores.

Os atos administrativos possuem presunção de legitimidade, pelo fato de a administração ser obrigada a respeitar o princípio da legalidade. Porém, podem ser questionados tanto pelos administrados quanto pela Administração.

Já os resultados que estão sujeitos ao controle são os decorrentes dos atos administrativos, demonstrados nos relatórios de gestão e na prestação de contas, os quais conterão as demais peças necessárias à análise da conformidade e do desempenho, definidos pelos instrumentos legais.

Existe um grande número de pessoas, que, atuando junto à administração pública, devem se submeter à prestação ou tomada de contas perante o órgão competente, estando estas indicadas na Constituição Federal de 1988, no parágrafo único do art. 70.

Art. 70 [...]

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988).

Pela questão se tratar da coisa pública, que afeta tanto os administrados quanto a própria Administração, e considerando ainda que o povo, e não a Administração, é o titular da coisa pública, esta última fica sujeita aos controles de fiscalização, correção e orientação, realizadas por ela mesma e pelos poderes responsáveis, como Legislativo e Judiciário. Importante notar que todas as esferas administrativas de todos os poderes se encontram sujeitas a esse controle.

Os controles administrativos de caráter interno são processados pelos próprios órgãos administrativos. Quanto ao controle legislativo, este é reconhecidamente legítimo à luz dos arts. 70 e 74 da lei maior. O controle judicial,

entretanto, sofre limitações e só pode incidir quando se tratar de comprovada ilegalidade, como esclarece Carvalho Filho (2018).

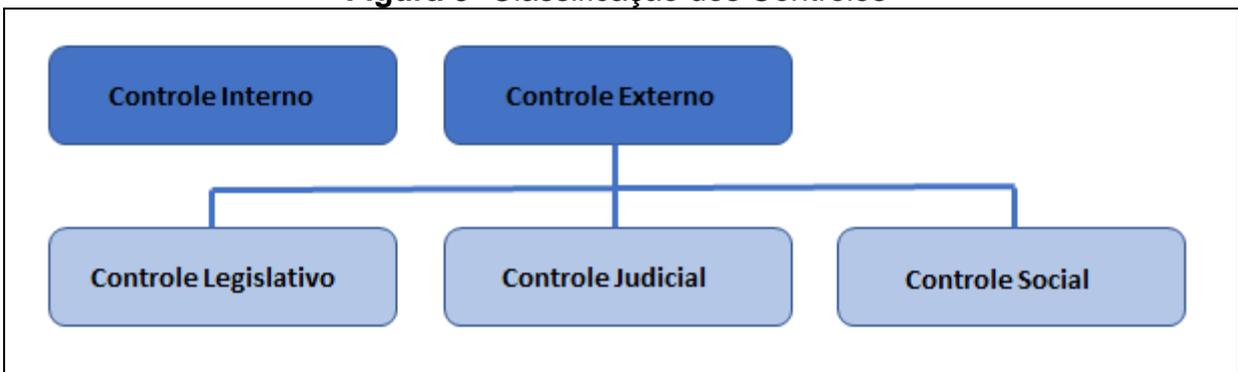
O objetivo do controle perante a Administração Pública é assegurar que ela trabalhe conforme legislação vigente e promovendo o bem comum da coletividade, no entanto, o principal controle exercido sobre a Administração Pública é o controle de legalidade.

Quanto à origem, o controle pode ser classificado como interno ou externo, atuando como vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exercem sobre as condutas funcionais.

O controle interno compreende o controle realizado pelo próprio órgão sobre seus atos, também chamado de controle administrativo. Já o externo é todo aquele realizado de fora da entidade para dentro. Como controle externo, temos o controle legislativo, aquele realizado pelo Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas; o controle judiciário, efetuado pelo Ministério Público; e o controle social, aquele feito diretamente pelo cidadão ou pela sociedade civil organizada (CORBARI; MACEDO, 2012, p. 55).

Na ilustração a seguir, são apresentados os tipos de controles e suas ramificações de atuação.

Figura 5- Classificação dos Controles



Fonte: Corbari e Macedo (2012, p. 55).

Na visão de França (2016), o controle da administração pública é, antes de tudo, contribuir para que o Estado se desenvolva de modo a atender a todos e a cada um de forma necessária e proporcional.

No âmbito da Gestão Pública, o controle interno é exercido dentro de cada órgão sobre os atos por ele praticados. Esse controle atua de forma preventiva e verifica a legalidade dos atos praticados, a conformidade da execução orçamentária

face aos orçamentos aprovados, a correta utilização do dinheiro público, bem como auxilia o Tribunal de Contas em sua missão fiscalizatória.

O controle externo é aquele realizado pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, eventualmente por outro Poder ou pelo Ministério Público, sendo caracterizado pela realização do controle feita por um poder sobre outro.

Pontuam Meirelles e Burle Filho (2016) que controle externo é o que se realiza por um poder ou órgão constitucional independente funcionalmente sobre a atividade administrativa de outro poder estranho à Administração responsável pelo ato controlado, como, por exemplo, a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário; a sustação de ato normativo do Executivo pelo Legislativo ou a instauração de inquérito civil pelo Ministério Público sobre determinado ato ou contrato administrativo.

A fiscalização contábil, financeira e orçamentária da União está disciplinada na Constituição Federal nos arts. 70 a 74. O controle político é atribuição do Poder Legislativo, bem como o controle externo, mas auxiliado pelo Tribunal de Contas da União ou órgão equivalente.

O controle interno na forma de sistemas é mantido de forma integrada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Para os Estados e Distrito Federal, de forma semelhante, o controle interno é exercido pela Controladoria ou órgão equivalente, e o externo por seu Poder Legislativo auxiliado pelo Tribunal de Contas Estadual, Ministério Público e Poder Judiciário.

No campo municipal, o controle interno também funciona em suas próprias unidades, através de auditorias ou controladorias, enquanto o controle externo, em sua maioria, é feito pelo poder Legislativo e Tribunais de Contas Estaduais ou Municipais, caso haja.

No Quadro 1, são apresentados os órgãos e sua competência acerca do tipo de controle exercido nas esferas de governo.

Quadro 1 - Controle por Esferas de Governo

ESFERA	PODER	ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ⁹	ÓRGÃO DE CONTROLE EXTERNO
FEDERAL	Executivo	Legislativo, Judiciário e MP	Tribunal de Contas da União – TCU
	Legislativo	Unidade de Auditoria Interna	
	Judiciário		
ESTADUAL	Executivo	Controladoria Geral do Estado, Legislativo, Judiciário e MP	Tribunal de Contas do Estado – TCE
	Legislativo	Unidade de Auditoria Interna	
	Judiciário		
MUNICIPAL	Executivo	Controladoria geral do Município	Tribunal de Contas do Estado – TCE
	Legislativo	Unidade de Auditoria Interna	

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO

2.4.1 Histórico do Orçamento Público

O Orçamento, como um instrumento de gestão que estima as receitas e autoriza as despesas em determinado exercício financeiro, é atualmente peça fundamental da moderna administração pública; entretanto, ao longo da história, nem sempre foi assim. Controles rudimentares dos gastos dos antigos Estados, ou quando o Monarca entendia como seu o próprio tesouro público e a soberania do Príncipe era tamanha que tinha conotação divina, a população não tinha participação nas decisões sobre impostos ou gastos públicos, prevalecia o poder discricionário do governante.

Após a chegada dos portugueses às terras brasileiras, a luta pelo controle orçamentário tem início nas relações entre Metrópole e Colônia, já estabelecidas no chamado Pacto Colonial, caracterizada pela exploração econômica que a Metrópole exercia sobre as Colônias. Com o passar do tempo e o conseqüente crescimento populacional dessas Colônias, alguns grupos sociais passaram a contestar o Pacto Colonial e a própria dominação da coroa portuguesa.

Depois de tantos movimentos e reivindicações, em 1808, com a vinda de D. João VI ao Brasil, foi criado o Erário Régio e instituído o Conselho da Fazenda para

⁹ A Controladoria Geral da União – CGU, que era o órgão responsável pelo controle interno do governo federal, foi extinta através da Medida Provisória nº 756, durante o governo de Michel Temer, medida que causou polêmica, pois tal decisão enfraquecia o combate à corrupção.

administrar, distribuir, contabilizar os recursos do patrimônio real e fundos públicos do Estado brasileiro.

Em termos de Constituição pátria, na primeira, outorgada em 1824, no seu trato com orçamento público, atribuía ao Ministério da Fazenda receptor, dos outros Ministérios, os orçamentos com as despesas de suas repartições para apresentação à Câmara dos Deputados e conferia ao Poder Legislativo a competência de fixar as despesas e repartir as contribuições públicas.

Em 1891, as competências do Congresso Nacional ficaram mais definidas quanto a prever as receitas e fixar as despesas anualmente, o que, na prática, nunca ocorreu, já que sempre se fez uso da proposta orçamentária encaminhada pelo Executivo através de Projeto de Lei.

Na CF de 1934, é atribuída ao Poder Executivo, a iniciativa da preparação do orçamento, cabendo ao Legislativo a apreciação e a aprovação, representando, assim, o início da competência cumulativa dos Poderes Executivo e Legislativo na iniciativa orçamentária.

Conforme Lima (2018), ao chegar ao Poder Legislativo, é feita a discussão, votação e aprovação da Lei Orçamentária Anual. Inicialmente, a proposta orçamentária é analisada pela Comissão de Orçamento e Finanças, onde recebe as emendas parlamentares. Depois de aprovada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo, a proposta orçamentária é transformada na Lei.

A Carta de 1937 trouxe regras para sistematizar a classificação das despesas, discriminando por itens, enquanto só após vários anos da CF de 1946 foram discutidas alterações na legislação referente a orçamento, contabilidade e prestação de contas.

Com a edição da Lei nº 4.320 de 1964, houve grandes avanços, como a padronização dos orçamentos e balanços financeiros e o estabelecimento da classificação denominada funcional-programática, que indica as ações do governo, presentes até os dias atuais.

A Constituição de 1967 estabeleceu limites de 50% das Receitas Correntes para as despesas de pessoal, retirou do Poder Legislativo a competência para fixar vencimentos e vantagens dos servidores públicos e aumentar despesa pública, estabelecendo também que, no decorrer da execução do orçamento, o Poder Executivo possa propor medidas para estabelecer o equilíbrio orçamentário, caso se apresente déficit superior a 10% do total da receita estimada.

A Constituição Federal conferiu importantes competências orçamentárias ao Poder Legislativo, nomeadamente no que se refere à aprovação da proposta orçamentaria. Além de submeter o orçamento das empresas estatais e da seguridade social à apreciação parlamentar, unificando os orçamentos públicos, compreendeu as leis orçamentárias referentes ao planejamento e às diretrizes entre aquelas que serão objeto do crivo do parlamento, além do orçamento anual propriamente dito (LOCHAGIN, 2016, p. 65).

Nesse período, foi editado o Decreto-lei nº 200/67, que modificou a forma de atuação da administração pública, estabelecendo normas mais precisas quanto ao planejamento, orçamento e controle, tornando obrigatório ao Poder Executivo manter um sistema de controle interno.

Hoje, o processo orçamentário se estabelece na Constituição Federal de 1988, definidos como instrumentos de planejamento governamental a Lei do Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual, em que o Orçamento se fixa como um instrumento de controle governamental preventivo, propondo um novo ambiente sistematizado de planejamento, execução e controle dos recursos dispostos aos gestores públicos.

A partir da Reforma Constitucional de 1988, os sistemas de planejamento público brasileiro foram reestruturados, pois se tratavam de modelos de planejamento de curto prazo. Com a nova Constituição, o Estado passou a exercer a função de planejamento, contando, para tanto, com duas modalidades de planos: (i) planos e programas nacionais, regionais e setoriais; e (ii) planos plurianuais (LIMA, 2018, p. 5).

Com a CF de 1988, reforçava-se o entendimento de que havia a necessidade da explicitação de objetivos, metas e recursos a serem comprometidos na gestão pública, trazendo ali uma consistência entre intenção e gasto nas matérias referentes a planejamento, orçamento, controle e avaliação das atividades e projetos do governo.

2.4.2 Orçamento Público na Esfera Federal, Estadual e Municipal

No Brasil, o orçamento público na Esfera Federal está revestido de características legais e sua elaboração é obrigatória para todas as esferas governamentais. Previsto constitucionalmente, o orçamento público brasileiro é uma lei cuja iniciativa é do Poder Executivo de cada ente federativo que, então, é encaminhada e submetida ao julgamento das Casas Legislativas. De acordo com a

Constituição Federal de 1988, o sistema orçamentário é composto por três instrumentos: plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual.

Para Lima (2018), o orçamento público também pode ser caracterizado como o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, os planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação de receitas a serem obtidas e dos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade.

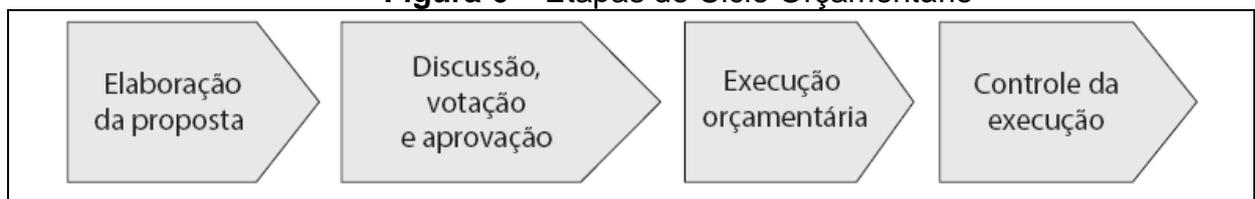
Com abrangência na legislação orçamentária federal, a partir das Emendas Constitucionais nº 86/2015, 100/2019 e 105/2019, o Orçamento passou, por meio das emendas individuais e de bancada, a ter caráter impositivo, obrigando o governo a realizar determinadas despesas.

Esse mecanismo acontece num sistema misto de elaboração de orçamentos: a iniciativa do projeto de lei orçamentária é do Poder Executivo, mas cabe ao Poder Legislativo aprová-la. Nesse processo, o projeto pode receber várias emendas, desde que sejam compatíveis com a LDO e demais normas.

A elaboração do Orçamento da União ocorre sob responsabilidade do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, através da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) em conjunto com os Ministérios da Fazenda, Economia e Planejamento.

Tudo começa com a fixação da meta fiscal de resultado primário, essa meta representa o volume de recursos que o governo federal pretende economizar no ano seguinte a fim de honrar suas dívidas. Realizam a previsão das receitas que deverão ser arrecadadas, com base em cálculos econômicos, considerando a inflação, o crescimento da economia, os salários, a relação comercial do Brasil com os demais países, entre outros itens que podem influenciar a arrecadação. Abaixo, a Figura 6 apresenta as etapas em que se processam as atividades típicas do Orçamento Público, desde sua concepção até sua apreciação final.

Figura 6 – Etapas do Ciclo Orçamentário



Fonte: MTO (2021).

O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal compreende as atividades de elaboração, acompanhamento e avaliação de planos, programas e orçamentos, e de realização de estudos e pesquisas socioeconômicas (BRASIL, 2021).

Visando aprimorar continuamente o processo orçamentário, anualmente é disponibilizado o Manual Técnico Orçamentário – MTO, que contém instruções técnicas e orçamentárias, principalmente referentes ao processo de elaboração da Proposta Orçamentária da União das Esferas Fiscal e da Seguridade Social.

O estímulo pela modernização da gestão pública orçamentária é visível. Várias iniciativas têm sido praticadas, entre reformulações econômicas, amparo de novos dispositivos regulatórios e novas práticas na condução do patrimônio governamental vêm refazendo as bases da relação entre o Governo e a população de forma paralela com as também necessárias reformas na administração pública.

A regulação e a intervenção continuam necessárias, na educação, na saúde, na cultura, no desenvolvimento tecnológico, nos investimentos em infraestrutura - uma intervenção que não apenas compense os desequilíbrios distributivos provocados pelo mercado globalizado, mas principalmente que capacite os agentes econômicos a competir a nível mundial (BRESSER-PEREIRA, 1996).

A partir de meados da década de 1990, o país deu início a uma longa trajetória de mudanças, empreendendo esforços que apontam na direção do novo paradigma e uma inserção reformadora. As medidas estabelecidas alcançaram grande avanço com a promulgação da Lei Complementar nº 101/2000, celebrada como Lei de Responsabilidade Fiscal, por meio da qual têm sido tomadas providências diante dos muitos entraves de ordem fiscal e orçamentária, envolvendo a formulação, o planejamento e a execução de políticas públicas revistas dentro da chamada reformulação orçamentária, que lançou a obrigação de fixar metas de resultado fiscal em lei.

A despeito dos sérios embates sobre discricionariedade e rigidez na condução da política fiscal, convém dizer que a LRF proporcionou condições para o controle fiscal, por meio de regras numéricas, de procedimento e de transparência, o que tem favorecido o equilíbrio das contas públicas, na medida em que previne riscos e corrige desvios. Este foi, portanto, um passo importante no equacionamento orçamentário. Entretanto, mesmo que se perceba a LRF como um aparato legal

favorável às estatísticas do quadro fiscal do governo e ao equilíbrio orçamentário, não existe qualquer garantia de eficácia na gestão das atividades estatais.

Apesar do reconhecimento de todas essas melhorias, existem questões que ainda não foram superadas e que, por isso, causam certa debilidade ao modelo orçamentário brasileiro ao definir que a cobrança de resultados é um ponto fundamental do novo modelo e que esta leva em conta a avaliação que a sociedade faz acerca das ações desenvolvidas pelos governos.

O Estado é o instrumento através do qual a sociedade politicamente organizada busca realizar seus objetivos comuns no plano político. É através dele que sociedades, cada vez maiores e mais complexas, regulam e coordenam sua ação econômica e social (BRESSER-PEREIRA, 2010).

Os orçamentos do Estaduais são elaborados e controlados através das leis que estabelecem o Plano Plurianual de Investimentos, as Diretrizes Orçamentárias e os Orçamentos anuais de suas respectivas unidades federativas.

A lei orçamentária orça a receita e fixa a despesa do estado para o ano, ou seja, quanto o estado vai arrecadar para poder agir em frentes como educação, saúde, transportes, habitação, infraestrutura, de acordo com as prioridades e metas estabelecidas.

A proposta original é elaborada em cada Unidade Orçamentária (UO) ou Secretaria Estadual, nos mais diversos órgãos, sendo organizada, unificada e compatibilizada pela Secretaria de Planejamento, para depois ser enviada pelo Governador à Assembleia Estadual, onde será apreciada pelos Deputados, que têm a competência de aperfeiçoá-la por meio de emendas. Porém, essas emendas não podem aumentar a dotação orçamentária original de um programa, subprograma ou atividade sem apontar de onde os recursos devam reduzir. Dessa forma, não podem alterar a proposta de forma aumentativa, apenas permutativa.

A Lei Orçamentária deve ser compatível com a Constituição Federal, a Lei Complementar n.º 101/2000, os padrões técnicos definidos na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, bem como com a Constituição Estadual, o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias estaduais, submetendo-se às normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Também devem ser percebidos os limites constitucionais mínimos para gastos em educação, na ordem de 25%, e saúde, em 12% de suas receitas arrecadadas, e ainda a importante a delegação de aplicar os recursos do Fundo de

Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FUNDEB) nas áreas da educação fundamental e ensino médio.

Na visão de Passerotti (2017), com a intervenção estatal na ordem econômica e social, o orçamento passou a ter novas funções. Passou a ser um instrumento de programação econômica, de programação da ação governamental, em consonância com a economia global da comunidade a que se refere. Visa a influir na economia global da comunidade a que se refere. É um instrumento de política fiscal, quando procura criar condições para o desenvolvimento nacional, estadual ou municipal, conforme se trate de orçamento federal, estadual ou municipal.

A lei orçamentária autoriza as despesas, estabelecendo as ações e projetos que serão efetivados no estado durante o ano. Os técnicos de cada Secretaria de cada um dos órgãos da Administração direta e indireta estabelecerão prioridades de despesas, sendo possível a população indicar suas prioridades através dos deputados ou por meio de audiências públicas que devem se estender por várias regiões do estado, ou até mesmo realizar uma audiência pública geral, com emprego dos meios eletrônicos disponíveis, além de participação nas audiências públicas. O cidadão pode também propor, diretamente aos deputados, emendas para aprimorar a proposta orçamentária.

A tramitação do Orçamento se inicia após o planejamento, quando o projeto de lei é enviado à Assembleia até 30 de setembro do exercício anterior ao orçamento que se pretende elaborar. Após o projeto recebido, o Presidente da Assembleia informa o fato ao Plenário e será feita a imediata publicação, para que o projeto possa entrar em pauta nas sessões seguintes, recebendo possíveis emendas dos Deputados. Após a publicação das emendas, o projeto é enviado à Comissão específica para receber parecer quanto às modificações propostas.

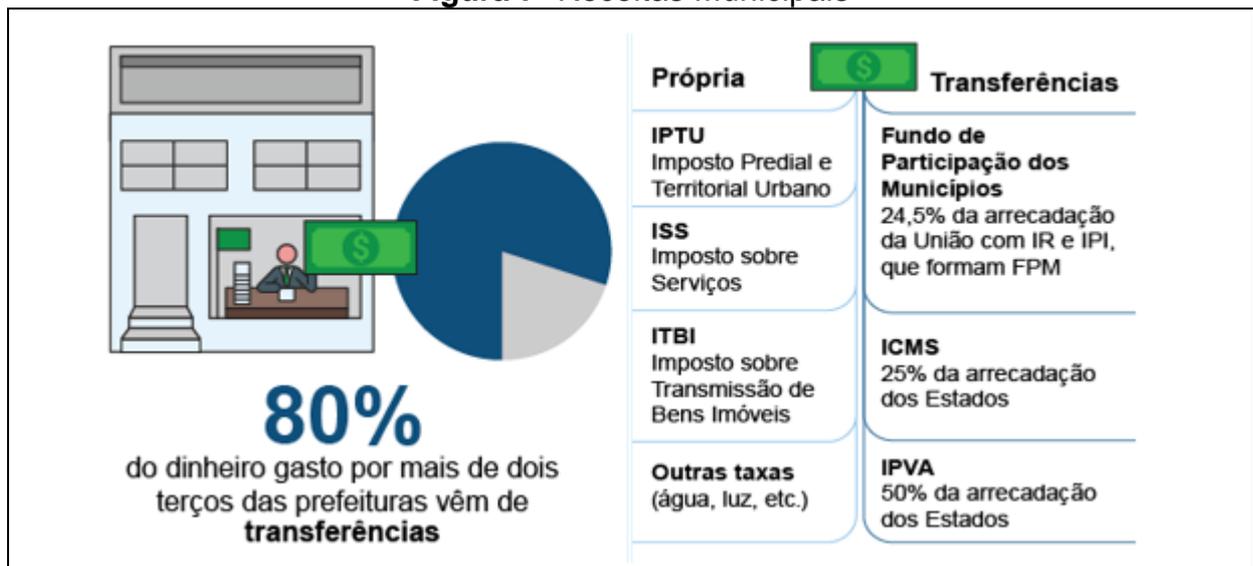
O Governador poderá enviar mensagem à Assembleia propondo modificações no projeto de lei do orçamento anual. Depois da análise da Comissão, o Projeto é encaminhado para Plenário para apreciação e conversão em Lei, para que então o Orçamento possa ser executado.

O orçamento público municipal é estabelecido na Lei Orçamentária Anual (LOA), relacionando todas as receitas que o órgão espera realizar e também todas as despesas fixadas, classificados através de precedentes legais, trazendo coerência e transparência à ação governamental.

As receitas orçamentárias municipais são oriundas de tributos, empréstimos, atividades econômicas empreendidas pelo ente, transferências voluntárias e constitucionais, esta última que se constitui em maior fonte de recursos da maioria dos municípios, excetuando as capitais e grandes cidades. Dessa forma, os municípios de pequeno porte possuem uma extrema dependência dos recursos transferidos da União, em destaque para o Fundo de Participação Municipal (FPM), visto que, quanto maior o porte populacional do município, maior será seu dinamismo econômico e autonomia e menor será a dependência de tais recursos.

A seguir, apresenta-se de forma ilustrativa os ingressos de recursos nos cofres públicos de um município.

Figura 7- Receitas Municipais



Fonte: Adaptado do site da Folha de São Paulo¹⁰.

A Constituição Federal do Brasil prevê a partilha de determinados tributos arrecadados pela União com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, como no caso do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e do Fundo de Participação dos Estados (FPE), constituídos de parcelas arrecadadas do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre a Produção Industrial (IPI) (LIMA, 2018).

Um dos princípios orçamentários existentes na doutrina é a não vinculação das receitas a nenhuma despesa, tendo como exceção a obrigatoriedade

¹⁰ Disponível em: <http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>. Acesso em: 17 mar. 2021.

constitucional de aplicação mínima de 25% na educação e 15% na saúde do município de sua receita própria. Existem ainda receitas provenientes de convênios que já possuem seus recursos de transferências destinados à determinada ação, ressaltando ainda a importância da aplicação, no ensino fundamental, dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos profissionais da educação - Fundeb.

A estrutura administrativa dos municípios é dividida em órgãos, cada pasta com suas designações de atuação municipal, tais como: secretaria municipal de saúde, secretaria municipal de cultura, secretaria municipal de infraestrutura, uma autarquia ou fundação municipal.

Durante o primeiro ano de mandato, os prefeitos devem elaborar seu Plano Plurianual (PPA), um instrumento de planejamento no qual constarão diretrizes e programas de governo, sempre em consonância com a Lei Orgânica Municipal e CF. Por sua parte, o orçamento público especificará quanto será gasto em cada programa e de onde virão os recursos. Para intermediar o planejamento entre PPA e LOA, temos a Lei de Diretrizes Orçamentárias, uma lei anual que regulamenta aspectos da elaboração e execução do orçamento público, rememorando que cada esfera governamental elabora seus próprios instrumentos da legislação orçamentária.

A Constituição Federal já apresentava em seu corpo textual diversos dispositivos que prescrevem a necessidade do planejamento orçamentário. O art. 165 aponta para a elaboração do PPA, LDO, e LOA, e o art. 167 veda o início de programas e projetos e a realização de despesas que não estejam cobertos pelo orçamento público.

No entanto, a LRF, à qual os municípios também estão submetidos, expandiu bastante o papel desses instrumentos, fortalecendo e ampliando a estrutura da LDO, exigindo: avaliação do desempenho fiscal de anos anteriores e projeções para os seguintes, além de metas de resultado primário e nominal; que a renúncia de receita ou a criação de despesa demonstrem sua compatibilidade com as metas, e indiquem as compensações ou fontes de recursos; monitoração de sua despesa com pessoal e endividamento. Tais projeções devem ser instruídas com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, com o objetivo de trazer maior consistência às contas públicas municipais.

A LRF visa responsabilizar o administrador pelos seus atos, exigindo dele a obediência a normas sadias de gestão financeira e principalmente a divulgação periódica dos números da execução orçamentária a todos os cidadãos, para que estes saibam o que está acontecendo com seu dinheiro (SANTOS, 2001).

Quanto à transparência dos recursos públicos municipais, a Lei n. 131/2009, complementar à Lei de Responsabilidade Fiscal, obriga os municípios a publicarem na internet, em tempo real, suas receitas e gastos por meio de seu portal da transparência. Em referência à lei mencionada, todos os entes deverão divulgar:

Quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado.

Quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários (BRASIL, 2009).

Há também o elemento do orçamento participativo, que a nível municipal possui um grau maior de aproximação da população e governo, já que visa trazer o cidadão para dentro da administração pública municipal para que ele opine com as ações, projetos e medidas a serem implementadas na cidade, usando como via de acesso o Orçamento Público.

Embora se revele sua importância na administração pública, o orçamento é parte de um processo de maior proporção, o que torna mais necessário, conhecer, participar de sua elaboração, acompanhar a execução, praticando, tanto os governantes como os governados, o respeito às leis, para que seja possível obter resultados positivos.

2.4.3 Realidade dos Municípios Paraibanos

Tal como apresentado quanto aos aspectos orçamentários municipais no contexto geral, no Estado da Paraíba, mostra-se realidade semelhante, porém com algumas particularidades. Sob condições sociais, econômicas e fiscais dos municípios paraibanos de pequeno porte evidenciam-se distorções preocupantes, problemas de diversas naturezas que vão refletir diretamente nas demandas e ações do governo local, tais como: poucas oportunidades de trabalho formal, baixas

taxas de saneamento básico, frágeis serviços de saúde, baixo nível de investimento público, pouca efetividade de ações do governo nas áreas de urbanismo, habitação, gestão ambiental.

Com isso, parte expressiva dos municípios estão expostos à vulnerabilidade social e à precariedade quanto à inclusão no mercado de trabalho, influenciando na qualidade de vida e na formação do cidadão. Esse fato enseja uma intervenção do governo que vise proporcionar um mínimo de equilíbrio social, estabelecendo medidas saneadoras em seu planejamento orçamentário.

A ineficiência do Estado em atender às reivindicações sociais e garantir o pleno funcionamento do mercado fez que se impusesse aos governantes não apenas maior grau de intervencionismo na economia, mas também a necessidade de maior controle entre despesas e receitas, pois os recursos destinados à promoção do desenvolvimento econômico se tornavam insuficientes (PASSEROTTI, 2017).

Diante dessa realidade, de municípios com arrecadação insuficiente para suprir seus gastos, se estabelece a forte dependência dos recursos transferidos pelo governo federal.

A Federação das Associações dos Municípios da Paraíba (FAMUP) esclarece que o rateio da receita proveniente da arrecadação de impostos entre os entes federados representa um mecanismo fundamental para amenizar as desigualdades regionais, na busca incessante de promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios.

O Fundo de Participação dos Municípios é uma transferência constitucional (CF, art. 159, I, b), composto de 22,5% da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados. A distribuição dos recursos aos Municípios é feita de acordo o número de habitantes. São fixadas faixas populacionais, cabendo a cada uma delas um coeficiente individual. Os critérios atualmente utilizados para o cálculo dos coeficientes de participação dos Municípios estão baseados na Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional) e no Decreto-Lei n.º 1.881/81.

O órgão encarregado, além do Poder Legislativo, de fiscalização, controle e julgamento das contas dos municípios da Paraíba é o Tribunal de Contas do Estado, com atividades tidas como referência nacional. Através de um Sistema de

Acompanhamento da Gestão da Sociedade (SAGRES¹¹), atualmente, consegue captar as informações da execução orçamentária diariamente dos municípios para seus sistemas.

As cidades paraibanas que têm maior destaque econômico e maiores PIBs¹² são: João Pessoa, Campina Grande, Cabedelo, Santa Rita, Patos, Bayeux, Sousa, Caaporã, Cajazeiras e Conde.

O PIB é o indicador mais utilizado da atividade econômica. São medidas de referência para avaliar o bem-estar e o progresso nas diversas economias de mercado. Como indicador da evolução da produção de bens e serviços, nos dá uma ideia do ritmo que produz riqueza. (CARVALHO; FEIJÓ; VALENTE, 2012).

Na capital João Pessoa, as atividades econômicas que tiveram maior relevância para o crescimento nominal do PIB estão no setor secundário¹³, mais especificamente, nos ramos de alimentos, bebidas, têxtil e calçados da indústria de transformação. O setor de serviços continuou a ter o maior peso da economia da capital paraibana.

Campina Grande, segundo maior centro econômico do estado, apresenta como atividades mais importantes o comércio, a indústria, a educação de nível superior, tanto pública quanto privada, possuindo também dois importantes polos tecnológicos nas áreas de couro, calçados e de tecnologia da informação.

Cabedelo, terceira maior economia municipal na Paraíba, assenta-se principalmente no comércio, nas atividades imobiliárias, turismo e indústria, importante também os serviços de movimentação portuária, ligados às importações e aos alojamentos.

A quarta maior economia do estado, Santa Rita, possui base produtiva na agropecuária e na indústria, destaca-se na produção de abacaxi, cana-de-açúcar, mamão e mandioca, possui uma bovinocultura bem expressiva. No setor secundário, destaca-se a indústria de transformação, mais especificamente os ramos de calçados, fabricação de velas, estofados, pré-moldados, bem como a indústria sucroalcooleira (açúcar, rapadura e álcool). Santa Rita possui a maior incidência de

¹¹É uma importante ferramenta de controle social que o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba – TCE-PB oferece à sociedade, para que esta possa fiscalizar a aplicação dos recursos públicos do Estado e dos municípios.

¹² Produto Interno Bruto, indicador que mede o valor total de mercado de todos os bens e serviços finais produzidos dentro de um território econômico do país durante determinado período.

¹³ O Setor Secundário da economia é o responsável pela transformação dos bens e matérias-primas advindos do setor primário em mercadorias, que são transferidas para a comercialização no setor terciário.

fontes de água mineral da Paraíba e, por isso mesmo, possui várias indústrias nesse segmento.

Patos, a quinta maior economia municipal, com destaque no comércio, indústria e no setor primário¹⁴, é um importante polo distribuidor de bens e serviços para outros municípios do Sertão paraibano e para os estados de Pernambuco e do Rio grande do Norte.

No grupo dos municípios com os menores valores do PIB em 2016, temos Areia de Baraúnas, Parari, Coxixola, São José do Brejo do Cruz e Quixabá.

Quadro 2 - PIB dos Municípios Paraibanos

Maiores PIBs (em bilhões)		Menores PIBs (em milhões)	
João Pessoa	18,7	Areia de Baraúnas	17,1
Campina Grande	8,3	Parari	17,4
Cabedelo	2,4	Coxixola	18,3
Santa Rita	2,1	São José do Brejo do Cruz	19,4
Patos	1,5	Quixabá	19,4

Fonte: IBGE (2016).

Assim, os municípios paraibanos se apresentam entre diversas configurações econômicas, porém, em quaisquer delas será imprescindível a adequada gestão dos recursos públicos para conduzir o progresso local, viabilizando o avanço necessário e alavancando a economia com vistas a promover o bem comum.

2.5 TIPOS E ESPÉCIES DE ORÇAMENTO

Apesar dos modelos orçamentários, a decisão sobre os orçamentos públicos está vinculada ao campo político, o qual combina os interesses econômicos e fiscais com os seus interesses de agenda (VIANA, 2014, p. 6).

O Orçamento é tipificado de acordo com a forma de sua elaboração, o que também é resultado do regime político adotado. Logo, inevitavelmente os orçamentos irão sofrer variação de acordo com a forma de governo vigente. Com base nisso, o orçamento é classificado em três tipos:

- **Legislativo:** é o tipo de orçamento em que a elaboração, votação e aprovação são da competência do Poder Legislativo, cabendo ao Executivo

¹⁴ Setor primário: esse ramo de atividade produtiva está vinculado ao desenvolvimento da agricultura, da pecuária e do extrativismo (vegetal, animal e mineral).

concretizá-lo, o orçamento do tipo legislativo esteve previsto na Constituição de 1891.

- **Executivo:** é aquele orçamento que a elaboração, aprovação, execução e controle são da competência do Poder Executivo. É presente em países com governos absolutistas, previsto na Constituição Federal de 1937.
- **Misto:** é o orçamento no qual sua elaboração é feita pelo Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo, sua votação e controle. Comum nos países que as funções legislativas são exercidas pelo Congresso ou Parlamento, a sanção é de competência do Chefe do Poder Executivo, este modelo esteve presente nas Constituições Brasileiras de 1934, 1946, 1967 e na de 1988, atualmente vigente.

Alguns conceitos e técnicas de elaboração do orçamento passam por processos evolutivos no intuito de aperfeiçoar e racionalizar a sua utilização, acompanhando e adaptando-se à moderna gestão pública.

Na abordagem de Passerotti (2017), as técnicas e os conceitos orçamentários modernos refletem essa nova função dos orçamentos públicos, demonstram que o orçamento, inequivocamente, abandona sua concepção clássica para assumir a condição de instrumento de ação governamental.

Segundo essa tendência, o Brasil também adotou esses métodos em seu sistema orçamentário, como se pode ver a seguir com a denominação de espécies de orçamento:

- **Orçamento Clássico ou Tradicional:** era um mero instrumento contábil, no qual eram apresentadas as receitas e as despesas, visando fomentar os órgãos com recursos suficientes para seus gastos. Sua elaboração se baseava em seu orçamento anterior, não se comprometia a atender as necessidades coletivas, com planejamento ou estabelecer objetivos e metas.
- **Orçamento de Desempenho ou de Realizações:** já surge como uma evolução da espécie de orçamento anterior, pois evidencia preocupação com resultado dos gastos e não apenas com gastos. Havia a busca de definição dos propósitos e objetivos dos créditos orçamentários; logo, a preocupação eram as realizações pelo governo de seus programas.

- **Orçamento-Programa:** possui a técnica orçamentária vinculada ao planejamento econômico e social como uma necessidade de levá-lo à prática, com programas anuais e planos de desenvolvimento em longo prazo, sendo então um elo entre o planejamento e as funções executivas da gestão. Foi estabelecido pela Lei nº 4.320/64 e pelo Decreto-Lei nº 200/67. Nesse tipo de orçamento, as despesas são classificadas por funções, atividades e ações, havendo ainda a preocupação em padronizar as classificações programáticas numa estrutura de função, programa, subprograma, projeto e atividade. O orçamento-programa tem como preocupação básica a identificação dos custos dos programas propostos para alcançar os objetivos. Logo, o programa consiste em um conjunto de meios e ações, direcionados para realizar metas e alcançar os objetivos.
- **Orçamento Base Zero ou por Estratégia:** essa espécie de orçamento foi criada dentro das organizações privadas, como medida de controle e avaliação dos custos. Constitui em uma técnica utilizada para a elaboração do orçamento-programa, pois é um processo operacional, de planejamento e orçamento, exigindo que cada administrador justifique os recursos solicitados no orçamento, ou seja, todos os programas devem ser justificados a cada orçamento elaborado, também as estimativas de custos para orçamento seguinte partem de uma nova base, sem considerar os gastos do exercício anterior.

2.6 ORÇAMENTO PARTICIPATIVO E ORÇAMENTO IMPOSITIVO

Os Orçamentos Participativo e Impositivo não estão configurados como tipos nem espécies de orçamento. Essas duas categorias são termos bem presentes e discutidos nos ciclos orçamentários mais recentes, pois são etapas inseridas nesses ciclos, o Orçamento Participativo inserido em sua elaboração, e o Orçamento Impositivo inserido em sua execução.

No entendimento de Rezende (2013), o orçamento público, como o nome sugere, deve ser um instrumento importante de fortalecimento da democracia e de promoção do desenvolvimento da economia e do bem-estar social. Devolver credibilidade ao orçamento e criar condições para que os cidadãos brasileiros

possam participar do processo de elaboração e execução do orçamento deve ser um objetivo importante a ser perseguido.

O Orçamento Participativo convoca a população para discutir o orçamento e as decisões sobre os recursos no âmbito da esfera municipal ficam compartilhadas entre os poderes Executivo, Legislativo e a população, apresentando-se como um instrumento do poder executivo de atendimento aos anseios das comunidades, de prestação de contas e de fiscalização.

Para Pires (2001), o planejamento, tão cantado e tão pouco levado a sério, não é nenhuma garantia de sucesso econômico e de tranquilidade social, mas sua ausência representa com certeza perda de oportunidades, riscos mais elevados, maiores custos e ampliação das incertezas, com as angústias psicológicas e psicossociais a elas associadas.

Nas novas concepções, o orçamento participativo possui alguma substância, contudo, o percentual que participa é irrisório e o próprio orçamento se transforma numa peça de ajustes do próprio executivo (VIANA, 2014, p. 11).

Geralmente, não existem dispositivos legais que obriguem esse tipo de elaboração do orçamento. A implementação do Orçamento Participativo surgiu com a redemocratização e a promulgação da Constituição de 1988, quando foi estimulada a participação popular na definição de políticas governamentais.

Quanto ao orçamento impositivo, sua discussão gira em torno da discricionariedade do Poder Executivo na alocação de parte do orçamento. Uma das formas que o Executivo faz uso da discricionariedade orçamentária é o contingenciamento para se adequar às metas fiscais em casos de frustração de receitas. O recurso contingenciado é excluído do cronograma de execução do governo, resultando em atraso ou até mesmo cancelamento de ações planejadas na LOA.

Assim se apresenta a proposta do Orçamento Impositivo, que busca trabalhar justamente em cima da discricionariedade que o Poder Executivo tem perante a execução do Orçamento Público. Tal proposta exige que seja apresentada uma autorização legislativa explícita e específica para a inexecução de crédito orçamentário.

Na legislação brasileira, a LDO já fixa os limites em que o Poder Executivo pode alterar o orçamento aprovado sem autorização legislativa. De modo que a discricionariedade do Poder Executivo é decorrente dessa prévia autorização. No

entanto, dessa forma, não há garantia que assegure a posterior execução do orçamento de forma plena como foi previamente planejado.

Além da anuência dos Congressistas para a não execução de parte da programação orçamentária, há também outros aspectos do orçamento impositivo que obriga os gestores a executarem o orçamento de forma integral e ainda o Orçamento Impositivo para Emendas Parlamentares, em que o Poder Executivo é obrigado a executar todas as emendas parlamentares orçamentárias, individuais e de bancadas, tornando-as prioridades dentro do orçamento. Essas emendas são pequenas alterações que deputados e senadores propõem no momento em que se discute o Orçamento para o ano seguinte.

Dentro desse contexto, Lochagin (2016, p. 138) explica que

com tais ideias, que não são uniformes e apresentam variações, não se pretende, evidentemente, excluir a atividade administrativa de execução da despesa do campo material de atividades do Poder Executivo, mas possibilitar ao parlamento maiores condições de determinar o poder que tem o governo de alterar uma política por ele decidida.

A polêmica pelas emendas obrigatórias não é um embate novo entre os poderes. Os congressistas aprovaram nos últimos anos regras que garantem a eles maior autonomia no controle orçamentário. Nas ocasiões em que isso ocorreu, contando com esta que ainda não está definida, o ocupante do Planalto enfrentava crises com o Poder Legislativo.

No ano de 2016, durante as discussões sobre impeachment da ex-presidente Dilma Rousseff, o presidente da Câmara prosseguiu com a proposta de emenda à Constituição que tornou obrigatória as emendas individuais. Em 2019, já no primeiro ano do governo de Jair Bolsonaro, os deputados e senadores deram mais uma demonstração de poder, aprovando outra PEC que determinou a obrigatoriedade das emendas de bancada.

Não bastasse toda a polêmica quanto ao caráter autorizativo ou impositivo do orçamento, vale observar o desvirtuamento histórico da peça orçamentária. À margem de cumprir rigorosamente o orçamento, é comum ao Executivo promover inúmeras alterações na sua execução, as quais se efetuam, por exemplo, mediante remanejamento de dotações e cancelamentos de despesas ou, de modo menos evidente, pela mera inexecução das dotações. Várias manobras acabam por frustrar a expectativa inicial estabelecida na lei orçamentária, instaurando-se uma efetiva

crise no âmbito das finanças públicas no Brasil, percebendo-se uma constante tensão entre os poderes na esfera da gestão orçamentária (FERREIRA; OLIVEIRA, 2017).

Atualmente, está em vigor a Lei n.º 13.983 de 03 de abril de 2020, aprovada consenso entre Legislativo e Executivo. O texto aprovado aumenta o poder do Presidente da República em relação ao Orçamento. Agora, por exemplo, ele pode aumentar ou diminuir despesas sem ter que compensar mudanças em outras áreas, também pode eliminar gastos considerados não essenciais, isso inclui despesas com emendas parlamentares.

Todas essas mudanças são para garantir o pagamento do auxílio emergencial durante o período da Pandemia do novo Coronavírus Covid-19. As alterações realizadas foram moduladas para valer somente enquanto durar o período de calamidade pública.

2.7 PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS

A Legislação estabelece um rol de princípios que determinarão regras e limites ao Orçamento Público, devendo ser contemplados tanto na elaboração das propostas orçamentárias quanto na execução do próprio orçamento, notadamente, na prática, não existe um consenso em sua aplicação, ainda sendo objeto de discussão.

De acordo com Assumpção (2012), na elaboração dos orçamentos e com vistas à sua padronização, a legislação estabelece alguns princípios norteadores, devendo ser observados por todos os entes da Federação. Os princípios orçamentários são, assim, regras que visam assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe a Lei Orçamentária Anual (CRUZ; CATAPAN; BERNADONI, 2012, p. 72). São eles:

- **Princípio da Unidade:** Determina que deve ser uno, havendo apenas um Orçamento no exercício financeiro. Embora o texto constitucional cite três orçamentos: fiscal, investimento e seguridade social, este fato não deve ser confundido com múltiplos orçamentos, pois se trata apenas de uma subdivisão da LOA.

- **Princípio Universalidade:** A Lei orçamentária deve incluir todas as receitas e despesas, de modo que nenhuma instituição pública poderá deixar de elaborar o orçamento, compreendendo as receitas e despesas referentes aos Poderes da União/Estados/Municípios/DF, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, formando assim um princípio complementar ao princípio da Unidade.
- **Princípio da Anualidade ou Periodicidade:** Esse princípio estabelece que o orçamento deve compreender o período de um exercício financeiro, que corresponde ao ano fiscal. É também denominado de princípio de periodicidade, pois as estimativas de receita e despesas devem referir-se a um período limitado de tempo, comumente, um ano.
- **Princípio de Exclusividade:** Estabelece que o orçamento deva conter em seu texto apenas matéria orçamentária, não podendo conter em seu projeto de lei assuntos estranhos, ou seja, só deve haver a previsão de receitas e fixação de despesas.
- **Princípio do Equilíbrio:** Estabelece que as despesas fixadas não devem ultrapassar as receitas previstas para o exercício financeiro. A busca pelo equilíbrio não se limita apenas às receitas e despesas orçamentárias, busca também contemplar o equilíbrio da economia de forma mais abrangente.
- **Princípio da Legalidade:** O princípio da legalidade subordina a administração pública diretamente às ordens legais, considerando que o próprio orçamento público será executado apenas depois de aprovado e transformado em lei.
- **Princípio da Publicidade:** Todas as etapas do ciclo orçamentário devem ser amplamente divulgadas por meio dos veículos oficiais de comunicação para conhecimento público e para a eficácia de sua validade enquanto ato oficial de autorização de arrecadação de receitas e a execução de despesas.
- **Princípio da Clareza:** A apresentação do orçamento deve ser de forma clara, completa e devidamente ordenada, objetivando facilitar o seu entendimento. Essa clareza constitui-se em uma maneira de possibilitar uma fácil compreensão do orçamento.
- **Princípio da Flexibilidade:** Conforme o princípio da flexibilidade, o orçamento público deve ajustar-se ao que for essencial, visando evitar que os

orçamentos sejam rígidos e causem dificuldade na alocação de recursos, o que poderia ocasionar escassez de recursos em um programa relevante, bem como excesso de recursos em programas menos prioritários.

- **Princípio da Especificação:** Também chamado de princípio da especialização ou da discriminação, visa vedar as autorizações globais, isto é, as receitas e as despesas devem ser autorizadas de forma discriminadas em seus menores níveis de elementos.
- **Princípio da Não afetação ou Não Vinculação da Receita:** Esse princípio orçamentário é amparado na Constituição Federal de 1988, especificamente no artigo 167, no qual se declara que não poderá haver vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa, salvo as disposições autorizadas pela própria Constituição ou em lei específica.

2.8 CICLO ORÇAMENTÁRIO

Também denominado de processo orçamentário, pode ser compreendido como sendo um processo contínuo, pois, ao terminar o ciclo de um orçamento de determinado exercício, se inicia outro; dinâmico, pois todos os órgãos governamentais sempre estão arrecadando receitas e criando despesas provenientes do orçamento; e flexível, quando, através dos instrumentos legais, são permitidas transferências de recursos de uma dotação para outra, anulações, criação de créditos especiais, extraordinários, adaptando-se às necessidades do ente governamental.

Para Oliveira e Teixeira (2019), o ciclo orçamentário é feito com base no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo o primeiro ano após a posse governado com o PPA/LDO/LOA do governo anterior e os três próximos anos governados com o PPA/LDO/LOA de responsabilidade do próprio governo. Todas são propostas da “esfera” executiva, tendo de ser aprovadas pelo Legislativo.

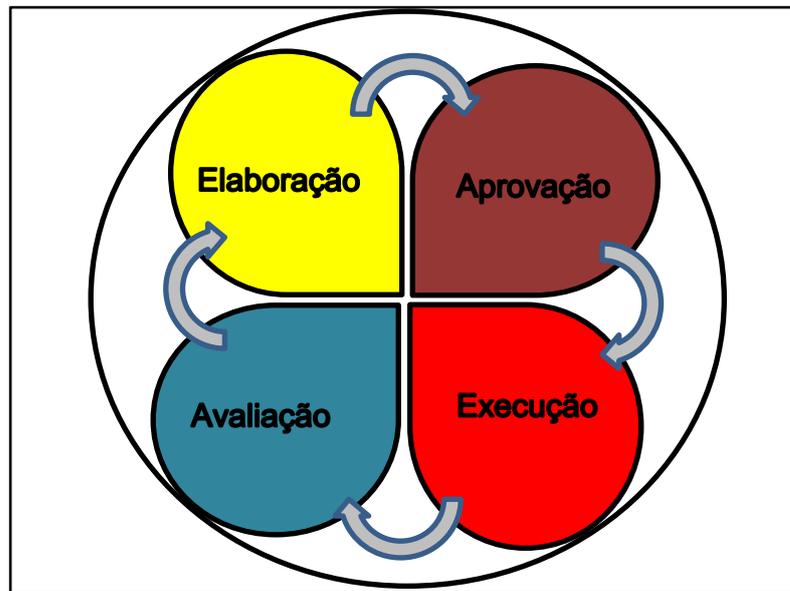
Segundo Silva (2011), o ciclo orçamentário corresponde ao período em que se efetivam as atividades peculiares do processo orçamentário, definindo-se como uma série de etapas que se repetem em períodos prefixados.

Dessa forma, ocorre a elaboração, aprovação e execução, concomitante às avaliações e controles dos programas em seus aspectos financeiros e físicos.

Importante esclarecer que o ciclo orçamentário não se confunde com o exercício financeiro, este é o período pelo qual se executa o orçamento, e o ciclo é um período maior, que contempla elaboração, aprovação, execução e avaliação. Cada uma dessas etapas está retratada de forma específica a seguir.

- **Elaboração:** a fase de elaboração do orçamento consiste basicamente no planejamento, que é compreendido pela fixação das metas para determinado período, bem como os recursos materiais e financeiros, em que o órgão central do sistema de planejamento e orçamento fixa os parâmetros a serem adotados no âmbito de cada órgão e unidade orçamentária, formulando a proposta consolidada, que será encaminhada ao Poder Legislativo pelo Poder Executivo.
- **Aprovação:** a fase de aprovação deverá ser realizada exclusivamente pelo Poder Legislativo, que deverá discutir, através de comissões especialmente criadas para esse objetivo, os temas na proposta abordadas com o objetivo de aprová-las e encaminhar novamente ao Executivo para sanção em Lei.
- **Execução:** fase na qual a proposta, que já fora convertida em lei, deverá ser aplicada com o fito de concretizar todos os objetivos estabelecidos. Ressaltamos que essa etapa de execução do orçamento deverá ser assentada na programação, visando alcançar a máxima eficiência possível perante o orçamento público.
- **Avaliação:** deverá contar com uma estrutura de sistema estatístico. Ocorre de forma simultânea com a fase de execução e expressa a verificação da implementação do orçamento com o que havia sido planejado e aprovado. Tem o objetivo de obter as informações juntos aos órgãos de execução direta para compor o grupo de avaliação orçamentária, o qual poderá elaborar tabelas, calcular indicadores e apresentar resultados periódicos auxiliando na tomada de decisões pelos gestores públicos.

Na Figura 8, é retratado o Ciclo Orçamentário de acordo com o que foi exposto.

Figura 8 - Ciclo Orçamentário

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

2.9 BASE LEGAL DO ORÇAMENTO: PPA, LDO E LOA

As leis orçamentárias são de iniciativa do Poder Executivo. São elas que regulamentam o orçamento público, conforme art. 165 da CF. Não devem ser consideradas apenas relatórios financeiros e contábeis, pois são, na verdade, instrumentos autorizativos que influenciam totalmente na atividade financeira do governo.

Afirma Kohama (2016) que os governos devem utilizar a ação planejada e transparente na gestão fiscal, o que poderá ser obtido mediante a adoção do Sistema de Planejamento Integrado¹⁵, também conhecido como Processo de Planejamento-Orçamento, que se consubstancia nos seguintes instrumentos: a) Plano Plurianual; b) Lei de Diretrizes Orçamentárias e c) Lei de Orçamentos Anuais.

Para reiterar o entendimento, são mostradas, na figura abaixo delineada, as leis orçamentárias e suas relações.

¹⁵ O Sistema de Planejamento Integrado demanda analisar e diagnosticar a situação vigente, para estabelecer as ações a serem alteradas ou desenvolvidas, visando obter a conjuntura desejada.

Figure 9 - Leis Orçamentárias

Fonte: Site do Instituto Federal de Santa Catarina - IFSC¹⁶.

O PPA é a lei que define as prioridades do Governo por um período de quatro anos, entrando em vigor a partir do segundo ano de um governo e terminando no primeiro ano do governo seguinte. Dessa forma, visa a continuidade das obras e investimentos.

De acordo com o parágrafo 1º do artigo 165 da CF, a lei que instituir o PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e também para as relativas aos programas de duração continuada. Ainda a CF, em seu art. 167, traz que nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, isto é, que dure mais de um ano, poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano PPA, ou sem lei que autorize a inclusão sob pena de crime de responsabilidade.

É importante destacar que, no Plano Plurianual, devem estar incorporadas todas as despesas de capital e as delas decorrentes, bem como as despesas de caráter continuado. São consideradas despesas de capital aquelas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de bem de capital, tais como, construções de pontes, estradas, prédios e também aquisições de materiais permanentes. Já as despesas decorrentes são as derivadas das despesas de capital, enquanto as despesas de duração continuada são aquelas já existentes nos programas do

¹⁶ Disponível em: https://linkdigital.ifsc.edu.br/files/orcamento_infografico1_portal.jpg. Acesso em 16 ago. 2020.

governo, tais como pagamento de pessoal, material de consumo, manutenção da educação e saúde entre outros.

A LDO é de suma importância. Exerce o papel fundamental de elo entre o PPA e a LOA. Dentre as principais funções, está a de selecionar entre os programas e metas incluídos no PPA aqueles de maior prioridade na execução do orçamento de acordo com a realidade do governo. Compreende também as despesas de capital para o próximo exercício financeiro, conduz a elaboração da lei orçamentária anual e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento¹⁷.

A CF também determina que a LDO disponha sobre alterações na legislação tributária e deve também estabelecer a política de aplicação das agências financeiras de fomento e autorizações específicas para a concessão de vantagem em relação a aumento de remuneração.

Vale destacar que, em sua estrutura, a LDO conterá o Anexo de Metas Fiscais, em que estabelecerá metas anuais, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se refere e para os dois próximos, apresentando também o anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, acompanhado das devidas providências a serem tomadas, no caso de suas ocorrências.

O projeto de lei orçamentária anual será elaborado de forma totalmente compatível com o plano plurianual, fundamentado com as prioridades e diretrizes estabelecidas na LDO. Conterão a estimativa e a origem de todas as receitas e a fixação de todas as despesas, os gastos com pessoal, os investimentos e as dívidas contraídas. Nenhuma despesa pode ser executada e nenhum programa ou projeto pode ser iniciado sem que estejam presentes na LOA.

É na LOA que o Orçamento Público mais se caracteriza como um instrumento de gestão com aplicabilidade financeira direta e concreta, pois, enquanto os instrumentos do PPA e LDO transitam pelo planejamento e definições, a LOA efetiva e executa o que foi planejado.

A lei orçamentária é subdividida em três partes distintas, que são: (i) orçamento fiscal, que abrange os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, os

¹⁷ São instituições cujo principal objetivo é financiar capital fixo e de giro para empreendimentos previstos em programas de desenvolvimento. O governo pode constituir agência para fomentar projetos regionais.

fundos a eles vinculados, e também os demais órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público e as autarquias federais componentes da administração indireta, sendo o orçamento responsável pela execução das atividades essenciais do governo; (ii) o orçamento de investimento, que abrange as empresas em que o governo detenha a maioria do capital social com direito a voto, ou seja, aquelas que o governo mantém controle acionário e também nas empresas públicas; e o (iii) orçamento da seguridade social, objetivando prever a aplicação dos recursos destinados à manutenção de todas as entidades e órgãos a ela vinculados, sejam da administração direta ou indireta, bem como os fundos de fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

A lei orçamentária anual deve respeitar as diretrizes orçamentárias, devendo ambas estarem em consonância com o orçamento plurianual. Assim, de acordo com o art. 165 da Constituição Federal brasileira, a legislação orçamentária visa dar efetividade ao planejamento ao prever três planejamentos orçamentários que se integram harmoniosamente. Por intermédio dessas leis, a Administração também acaba por exercer uma função regulatória da sociedade, o que as distingue das demais leis, em seu aspecto formal (PASSEROTTI, 2017).

Todos os projetos de lei que fazem parte desse planejamento devem cumprir prazos específicos de encaminhamentos, devoluções e sanção, em obediência a Constituição ou Lei Específica, conforme detalhado no Quadro 3.

Quadro 3 - Prazos dos Instrumentos de Planejamento

PROJETO	ENCAMINHAMENTO AO PODER LEGISLATIVO	DEVOLUÇÃO AO PODER EXECUTIVO
Plano Plurianual	4 meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro do mandato (31 de agosto)	Até 15 de dezembro do exercício em que for encaminhado.
Lei de Diretrizes Orçamentárias.	8 meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro (15 de abril)	Até 30 de junho.
Lei Orçamentária Anual	4 meses antes do encerramento do exercício financeiro (31 de agosto)	Até 15 de dezembro.

Fonte: Silva (2011).

2.10 RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

As receitas públicas têm seu conceito baseado em todo recebimento de recursos arrecadados pela entidade com a finalidade de ser aplicado em gastos

operacionais e de administração, ou seja, todo aquele recurso obtido para atender as despesas públicas.

Receita Pública é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, e, também, a variação ativa, proveniente do registro do direito a receber no momento da ocorrência do fato gerador, que seja efetuado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivem direitos a favor do Estado, que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem (KOHAMA, 2016, p. 66).

Cabe ressaltar que o governo arrecada recursos que são incorporados em seu patrimônio, a estes chamamos de receitas públicas ou orçamentárias, mas também, arrecada recursos que devem ser restituídos posteriormente, caracterizando-se em simples entradas de caixa, denominados receitas extraorçamentárias, estes, por sua vez, não se caracterizam como receitas públicas.

A Lei nº 4.320/1964 classifica a receita orçamentária em duas categorias; que são as receitas correntes e receitas de capital.

Receitas Correntes: são aqueles recursos recebidos, destinados aos gastos correntes ou de consumo, obtidos nas transações efetivadas pelas entidades da Administração Pública. Assim, são recursos obtidos por meio das receitas efetivas tais como: a tributária, patrimonial, industrial, transferências correntes entre outras relacionadas na legislação.

Receitas de Capital: são aquelas receitas destinadas à aplicação e cobertura das despesas com investimentos e decorrem de um fato permutativo. Exigem um sacrifício patrimonial para serem obtidas, sendo conhecidas como secundárias, como exemplos, tem-se a alienação de bens, os recebimentos de dívidas e auxílios, dentre outras classificadas na legislação.

Existem quatro fases da receita orçamentária, denominadas estágios. São elas: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Previsão: corresponde ao valor estimado incorporado à LOA de quanto se espera arrecadar durante o exercício financeiro. Com base nessa projeção, o governo planeja e define os gastos do mesmo período.

As previsões de receita seguirão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante de mercado.

Lançamento: é o momento em que a administração identifica o contribuinte devedor. A lei nº 4.320/64 define o lançamento da receita como o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal, a pessoa devedora e inscreve o débito dela.

Arrecadação: é a etapa em que ocorre o recebimento dos pagamentos dos valores devidos realizados diretamente pelos contribuintes às repartições fiscais e à rede bancária autorizada, quer sejam tributos, multas ou qualquer outro crédito ou valor.

Recolhimento: o recolhimento e o processo de transferência do valor arrecadado pelas repartições de coleta e estabelecimentos bancários autorizados para a conta única do tesouro do ente governamental.

Se faz necessário dizer que a LRF atribuiu tratamento especial às receitas públicas ao definir a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente governamental como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal, envolvendo especialmente o cálculo da receita corrente líquida, previsão, arrecadação e medidas de compensação para renúncia de receitas.

No conceito de Andrade (2002), a receita corrente líquida corresponde ao somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e demais receitas correntes de todos os órgãos da administração direta e indireta, deduzidas a arrecadação de contribuições dos segurados, a compensação financeira entre fundos de previdência, a arrecadação das contribuições patronais e as transferências intragovernamentais.

Conceitua-se como despesa pública o conjunto de dispêndios com finalidade de saldar gastos fixados no Orçamento Público para concretizar os programas e funcionamento dos serviços públicos. A despesa é parte do orçamento, no qual se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções. Ou seja, as despesas públicas formam o complexo que receberá suporte das receitas para custeio e investimento em diferentes setores da administração governamental.

Constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade,

nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos (SILVA, 2011, p. 247).

De acordo com o art. 12 da Lei nº 4.320/64, a despesa orçamentária classifica-se nas seguintes categorias econômicas de Despesa Correntes e Despesa de Capital:

- **Despesas Correntes:** referem-se aos gastos destinados à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos. Essas despesas possuem como característica o fato de não produzirem qualquer acréscimo patrimonial, gerando por consequência diminuição do patrimônio. São divididas nos seguintes grupos de natureza da despesa: despesa de custeio e transferências correntes.
- **Despesas de Capital:** reporta-se ao conceito de investimento do setor governamental, são realizadas direta ou indiretamente pela Administração, com a intenção de adquirir ou constituir bens de capital que irão contribuir para a produção de novos bens ou serviços, e que, ao contrário das despesas correntes, geram aumento patrimonial resultante de mutação devido à incorporação patrimonial do bem ou produto produzido ou adquirido. São divididas nos seguintes grupos: investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

Após a publicação da lei orçamentária, as unidades estão em condição de iniciar a execução orçamentária, tendo em vista a necessidade de realização ou execução da despesa. Para isso, deverão ser observadas as normas pertinentes à execução da despesa pública, que se desenvolve em quatro estágios, quais sejam: Fixação, Empenho, Liquidação e Pagamento.

Fixação: esse estágio consiste na autorização dada pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo, mediante a fixação de dotações orçamentárias aprovadas na LOA, que possibilitam a execução de programas e ações pelos órgãos e unidades orçamentárias, concedendo o direito de realizar despesas destinadas à sua unidade gestora, sempre limitado ao valor autorizado.

Empenho: é o ato da Administração que cria para o governo a obrigação de pagamento, este deve preceder a realização da despesa e está restrito ao limite orçamentário estabelecido. A Lei nº 4.320/64, em seu art. 60, veda a realização de despesa sem prévio empenho.

Liquidação: consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, com base em documentos comprobatórios do respectivo crédito. A finalidade da liquidação é reconhecer e apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata e a quem se deve pagar. Essa verificação é feita pela própria administração pública.

Pagamento: é a fase final da realização da despesa. O pagamento consiste na entrega dos recursos devidos ao credor, através de ordem bancária ou ordem de pagamento, devendo ser observado o devido processamento dos documentos pelo setor de contabilidade, bem como a certificação da devida liquidação.

As autorizações das despesas orçamentárias são estabelecidas através dos **Créditos Orçamentários**, quando, depois de sancionada a Lei Orçamentária, o Poder Executivo pode iniciar sua execução, passando da fase de planejamento para a fase da execução orçamentária. Para tanto, os créditos que fazem parte do câmputo que autoriza a realização das despesas possuem duas classificações: ordinários e adicionais:

- **Créditos ordinários:** são autorizações de despesas constantes no instrumento da LOA no momento de sua elaboração para a execução dos programas e o desembolso de despesas. Só poderão ser executados se suas dotações forem previamente autorizadas na Lei Orçamentária.
- **Créditos adicionais:** são novos créditos orçamentários que o Executivo pode solicitar ao Legislativo durante a execução orçamentária. São adicionados aos créditos que integram o orçamento em vigor, aumentando assim a despesa pública do exercício. A esses créditos, dá-se a denominação de créditos adicionais. Sua integração ao Orçamento ocorre após decreto do Executivo que lhes defina a natureza, estabeleça a destinação e fixe seu valor.

Para Crepaldi e Crepaldi (2013), embora argumente-se que, se o planejamento funciona, não há necessidade de créditos adicionais, não é isso que ocorre na prática. É frequente a necessidade de abertura de créditos adicionais poucos dias após a promulgação da Lei Orçamentária. Também ocorrem solicitações de crédito ao longo do exercício, até nos últimos meses do ano.

Os créditos adicionais são classificados em três tipos, o primeiro é crédito suplementares são destinados ao reforço de dotação orçamentária existente ou para

atender mudanças de políticas públicas que geram a necessidade de ajustamento das dotações existentes, tem o propósito também de corrigir erros de orçamento.

Surge quando os créditos orçamentários são ou se tornam insuficientes. Esses créditos estão relacionados diretamente ao orçamento, incorporam-se sistematicamente à execução orçamentária, já que a suplementação ocorre em dotações já existentes.

Os créditos suplementares são autorizados por lei e abertos por decreto do Executivo. A LOA poderá conter autorização para que o Executivo abra créditos suplementares, limitando determinado percentual fixado na própria LOA ou em lei específica. Para a abertura desses créditos, suplementa-se em determinada dotação e anula-se igual valor em outra dotação do Orçamento.

É importante destacar que, se o Executivo anula despesa de um projeto, ele deturpa a expressão das prioridades definidas no orçamento em sua fase de planejamento, devendo fazê-lo somente com critérios bem definidos (CREPALDI; CREPALDI, 2013, p. 67).

Outro tipo é o crédito especial, são créditos para aquelas despesas que não contemplem dotação orçamentária na LOA, ou seja, torna necessária a criação de dotações para atender aos novos programas e/ou ações do governo.

São autorizados por lei específica e abertos por decreto do Executivo. A lei deve também autorizar sua suplementação. Sua abertura depende da existência de recursos disponíveis para fazer face à despesa.

Há outras situações em que a despesa a ser empenhada não encontra o crédito orçamentário apropriado e, sem o crédito, não há dotação. Para esses casos, abrem-se créditos especiais, que aprovam a inclusão no orçamento de novos créditos com as respectivas dotações (GIACOMONI, 2019, p. 252).

Por fim, os créditos extraordinários, que são aqueles que não precisam de autorização legislativa prévia, pois sua abertura só será admitida para despesa de caráter urgente e imprevisível.

Vale reforçar que os créditos adicionais suplementares e especiais dependem da existência de recursos disponíveis e descomprometidos. Já os créditos extraordinários não impõem a existência de recursos para a sua abertura, pois os fatos que motivam não podem ser previstos e, portanto, planejados no orçamento.

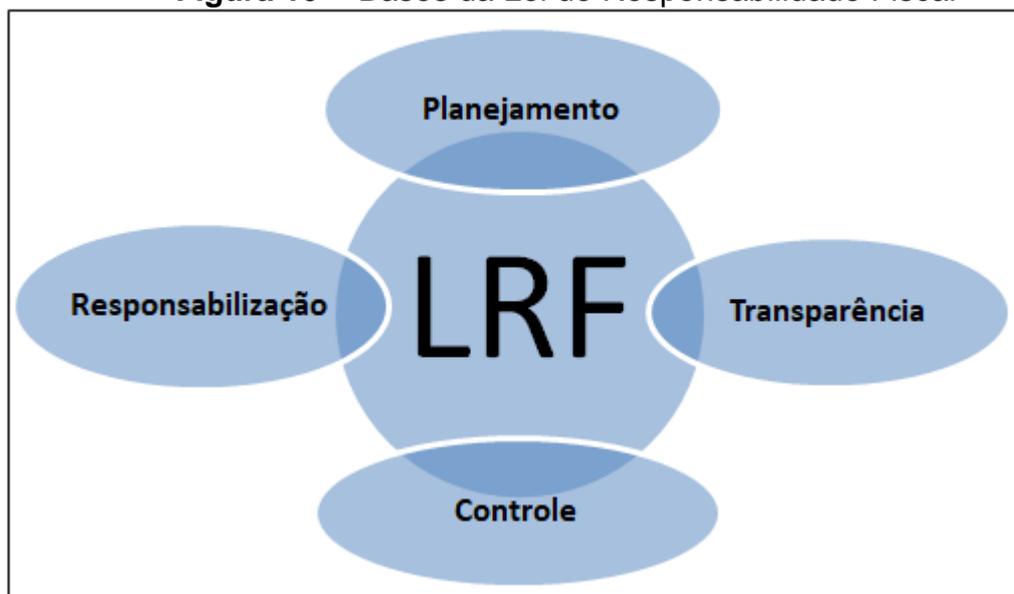
São créditos destinados a cobrir despesas imprevisíveis e urgentes como decorrentes de guerra, comoção e subversão interna ou calamidade pública (ANDRADE, 2002, p. 121).

2.11 A LRF E O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

Com o advento da Lei de Responsabilidade de Fiscal no ano 2000, os processos de planejamento e orçamento receberam uma atenção especial, introduzindo uma maneira diferente de pensar o planejamento orçamentário, consolidando-se uma nova forma e vários avanços no tratamento das finanças públicas aplicáveis em todos os níveis da administração.

Quatro pontos estratégicos (Figura 10) formam a base da LRF, iniciando com o planejamento, que aponta metas, limites e condições junto às ações dos órgãos diante das finanças públicas; e a transparência, com a publicação de relatórios da execução orçamentária de forma periódica. O controle conseqüentemente se amplia com a transparência, a qualidade das informações e a responsabilização que, diante dos descumprimentos das regras, os responsáveis devem sofrer sanções previstas em lei.

Figura 10 – Bases da Lei de Responsabilidade Fiscal



Fonte: Adaptado de Cruz, Catapan e Bernadoni (2012 p. 49).

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece metas e condições para a execução orçamentária, sendo o planejamento uma das questões mais evidentes,

com foco na necessidade de um equilíbrio orçamentário em um sistema que seja possível aumentar as receitas de um lado, fazendo caber mais despesas de outro, pois, em seu ordenamento, aborda questões em que o ente governamental não pode gastar mais do que arrecada, ou seja, não pode criar despesas além de suas receitas.

Nesse sentido, a LRF conduz que o orçamento seja elaborado para cumprir as diretrizes do PPA e da LDO, aumentando a integração entre os instrumentos de planejamento.

A referida lei introduziu ainda novas responsabilidades para o administrador público com relação ao processo de orçamentação, limitando gastos com pessoal, proibindo criar despesas de duração continuada sem indicação de fonte segura de receita e criando a disciplina fiscal para as esferas do governo (CRUZ; CATAPAN; BERNADONI, 2012).

Em atenção ao projeto de Lei Orçamentária, em seu art. 5º, a LRF conduz o alinhamento de elaboração em total compatibilidade com o PPA e LDO, trazendo em seu conteúdo as seguintes normas:

- Demonstrativo de compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do anexo de metas fiscais integrante da LDO;
- Medidas de compensação a renúncias de receitas e aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- Valor e forma de utilização da reserva de contingência, definida com base na RCL, destinado ao atendimento de imprevistos e riscos fiscais;
- Todas as despesas da dívida pública e as receitas que as atenderão;
- Refinanciamento da dívida pública constará separadamente na lei orçamentária e nas de crédito adicional;
- Vedação da possibilidade de crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
- A LOA não poderá consignar dotação para investimento com prazo superior a um exercício financeiro sem que esteja previsto no PPA ou lei que autorize.

Ficaram também estabelecidos nesse dispositivo, a ampla divulgação dos Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) de forma bimestral e o

Relatório de Gestão Fiscal (RGF) semestralmente, estabelecendo um compromisso do governo com a sociedade e impondo o realismo orçamentário durante a execução financeira.

Ainda que se declare que o orçamento seja uma peça comum de autorização à Administração Pública, para esta possa executar os programas e metas traçados e autorizados em leis específicas, não há como negar a hipótese de suas ações causarem impactos na economia, nas finanças e na sociedade.

A própria obrigatoriedade de fazer constar na lei orçamentária anual o orçamento fiscal, o orçamento de investimento e o orçamento da seguridade social, denota que o orçamento deixou de ser apenas um elemento político para compor importante instrumento de concretização de gestão do governo, envolvendo toda a economia nacional.

Compete, portanto, às leis orçamentárias a condução da política econômica adotada pelo país e, não por menos, constitui um poderoso instrumento de intervenção na economia e na sociedade (PASSEROTTI, 2017, p. 75).

Quando definimos o orçamento público como instrumento de gestão, antes de tudo, devemos recapitular sua abrangência, pois o orçamento atinge toda a administração pública, seja ela federal, estadual, municipal, administração pública direta ou indireta, pois sua utilização enquanto instrumento de gestão afetará todos os que estiverem sob o amparo desses entes governamentais.

Logo, ao colocar o orçamento público efetivamente como uma ferramenta eficaz no processo de desenvolvimento das ações governamentais e instrumento de gestão, é fundamental que o gestor tenha à sua disposição uma relação com todas as necessidades de sua gestão, para que possa estabelecer as prioridades, considerando o tempo de governo em que deseja executar tais ações do orçamento. Para fortalecer-se ainda mais como instrumento de gestão, o orçamento público não deve balizar-se apenas no planejamento das ações, mas, além do planejamento de qualidade, deve executar exatamente o que foi previsto, e ser avaliado continuamente, buscando a efetividade do objetivo estabelecido.

Embora se reconheça que o orçamento público teve grande evolução em tempos recentes, passando de mera peça contábil que regula receitas e despesas para adquirir contornos de instrumento de planejamento programático de governo, com suas regras atualmente dispostas na própria Constituição, percebe-se, que ainda precisa ser dado mais um passo, no sentido de compreender efetivamente o

orçamento público como uma peça fundamental no contemporâneo Estado Constitucional Democrático (FERREIRA; OLIVEIRA, 2017).

3 METODOLOGIA

Minayo (2009) aponta que a metodologia é como o caminho do pensamento, que conjuga, ao mesmo tempo, o método de abordagem, as técnicas de operacionalização do conhecimento e a capacidade do pesquisador. Por isso, torna-se primordial o cuidado na escolha do caminho metodológico da pesquisa, tendo em vista que se constitui numa parte fundamental para sua construção.

A pesquisa, portanto, é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais (LAKATOS; MARCONI, 2019, p. 169).

Desse modo, para que a pesquisa se apresente com espontaneidade, robustez e perfeita junção das ideias, é importante que a trajetória metodológica seja bem planejada, detalhada e executada, de forma que se ergam os melhores suportes pelo pesquisador no atingimento dos resultados no final da pesquisa.

Nesse sentido, visando apresentar esse mecanismo de gestão e controle aos órgãos e instituições públicas, este estudo constitui-se como uma pesquisa bibliográfica, com base em obras que abordam o Orçamento Público e a legislação inerente às políticas públicas, e ainda como uma pesquisa documental, por meio da busca em um conjunto de documentos que permitem identificar o tema estudado.

No que diz respeito à pesquisa bibliográfica, foi estabelecida através de livros, e revistas científicas que abordassem os temas: Orçamento Público, Administração Pública e conteúdos correlatos; em artigos científicos publicados e legislação atualizada específica à Administração Pública, contribuindo com proposta da pesquisa e elevando seu fundamento teórico.

Como esclarecem Lakatos e Marconi (2019), a pesquisa bibliográfica é um tipo específico de produção científica. Ela é feita com base em textos, como livros, artigos científicos, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos.

A pesquisa documental, por seu turno, é realizada com base em fontes provenientes dos próprios órgãos ou entidades, correspondendo aos documentos de primeira mão, ainda não alterados, escritos ou não, que podem servir como fonte de informação para a pesquisa científica (SILVA, 2015, p. 84).

Conforme Lakatos e Marconi (2019, p. 189), a característica da pesquisa documental é tomar como fonte de coleta de dados apenas documentos, escritos ou não, que constituem o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ter sido feitas quando o fato ou fenômeno ocorre, ou depois. Para Gil (2018), dentre os documentos mais utilizados nas pesquisas estão: documentos institucionais, mantidos em arquivos de empresas, órgãos públicos e outras organizações.

Quanto à abordagem, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, com viés descritivo e exploratório. A metodologia qualitativa pode ser utilizada através de uma estrutura padronizada na pesquisa, possibilitando melhor contribuição para compreender os fenômenos, evidenciando seus indicadores, resultados e problemas na sua aplicabilidade.

A pesquisa foi edificada através de 06 (seis) órgãos do poder Executivo Municipal. Com essa amostragem, foi permitido fazer as observações necessárias através das informações apresentadas na Prestação de Contas, fatos que denotem desacordo das regras legais, e que, através nas análises, foi possível estabelecer medidas saneadoras e preventivas na execução orçamentária.

3.1 O *CORPUS* DA PESQUISA

O *corpus* da pesquisa é composto pelos documentos que compõem a prestação de contas de 06 (seis) órgãos do Poder Executivo Municipal do estado da Paraíba, levando em consideração a publicidade dos seus atos, o acesso direto às informações através dos órgãos fiscalizadores e informações disponíveis através de seus respectivos portais de transparência, formando, assim, uma ampla estrutura de documentação a serem estudadas e usadas como suporte para conduzir a pesquisa.

Severino (2013, p. 77), nesse sentido, explica que documentação é toda forma de registro e sistematização de dados, informações, colocada em condições de análise por parte do pesquisador.

É necessário expor, que todas as informações extraídas dos locais selecionados são de domínio público por força do art. 56 da Lei Complementar n.º 101/2000, em seu §3º, o qual determina que “será dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas”, e estão disponíveis para quaisquer cidadãos que revelem interesse.

As informações coletadas para compor a pesquisa serão de cunho técnico, com estrita intenção de análise de dados, não haverá exposição de nome de gestores e nem de quaisquer responsáveis por eventuais atos administrativos.

3.2 AMOSTRA

A análise pode efetuar-se em uma amostra, desde que o material a ser analisado seja demasiadamente volumoso (FRANCO, 2005, p. 50).

Para a escolha dos órgãos que representam a amostra, foi utilizado o critério em que 03 (três) deles, tiveram suas Prestações de Contas Anuais (PCA) julgadas e reprovadas e os outros 03 (três) tiveram as contas anuais aprovadas no mesmo exercício financeiro. Já que as prestações de contas apresentam essas duas condições, a formação da amostra dessa maneira torna a análise mais equilibrada.

Faz-se necessário esclarecer que a condição das contas serem aprovadas ou reprovadas não terá relevância significativa na fase de análises dos documentos, pois todas as categorias dos dados serão avaliadas de forma igualitária em cada órgão escolhido.

Quanto ao exercício financeiro analisado, foi definido o ano de 2015. Esse critério se justifica em virtude de precisar-se de dados já definitivos e ratificados, que não estivessem com pendências de julgamento ou possibilidade de recursos. Em caso de análise de exercícios mais recentes, as decisões ainda poderiam ser revistas e modificadas posteriormente, pois ainda estão em fase de recursos de defesa.

Sob essa perspectiva, se a amostra fosse composta apenas por contas aprovadas, não haveria problemas com escolha de exercícios mais recentes, mas as contas reprovadas, não permitem essa condição, pois certamente a gestão reprovada recorrerá até as últimas instâncias, o que acarretaria mudanças de informações e comprometimento da pesquisa.

Outro critério utilizado para definição da amostra foi o coeficiente do município escolhido, pois a distribuição de recursos federais aos municípios é feita de acordo com a quantidade de habitantes. Para isso, são fixadas faixas em que cada um deles possui um coeficiente para definição dos recursos recebidos, o menor coeficiente é 0,6 para municípios com até 10.188 habitantes e o maior é o 4,0 para aqueles que possuem acima de 156.000 habitantes.

Com base nesse critério, foram escolhidas as Prefeituras Municipais de Cacimba de Dentro, Aroeiras, Pitimbu, Belém, Picuí e Cuité, por possuírem a mesma faixa populacional e mesmo coeficiente de 1,2, conforme quadro 4 abaixo discriminado:

Quadro 4 – Coeficientes Municipais

Faixa de habitantes	Coeficiente	Faixa de habitantes	Coeficiente
Até 10.188	0,6	De 61.129 a 71.316	2,4
De 10.189 a 13.584	0,8	De 71.317 a 81.504	2,6
De 13.585 a 16.980	1,0	De 81.505 a 91.692	2,8
De 16.981 a 23.772	1,2	De 91.693 a 101.880	3,0
De 23.773 a 30.564	1,4	De 101.881 a 115.464	3,2
De 30.565 a 37.356	1,6	De 115.465 a 129.048	3,4
De 37.357 a 44.148	1,8	De 129.049 a 142.632	3,6
De 44.149 a 50.940	2,0	De 142.633 a 156.216	3,8
De 50.941 a 61.128	2,2	Acima de 156.216	4,0

Fonte: Site Secretaria do Tesouro Nacional - STN¹⁸

No quadro 5, é possível observar a população dos municípios definidos na pesquisa, conforme censo de 2010 e estimativa para 2020, indicando que estes convergem para o mesmo coeficiente populacional.

Quadro 5 – População dos Municípios Selecionados

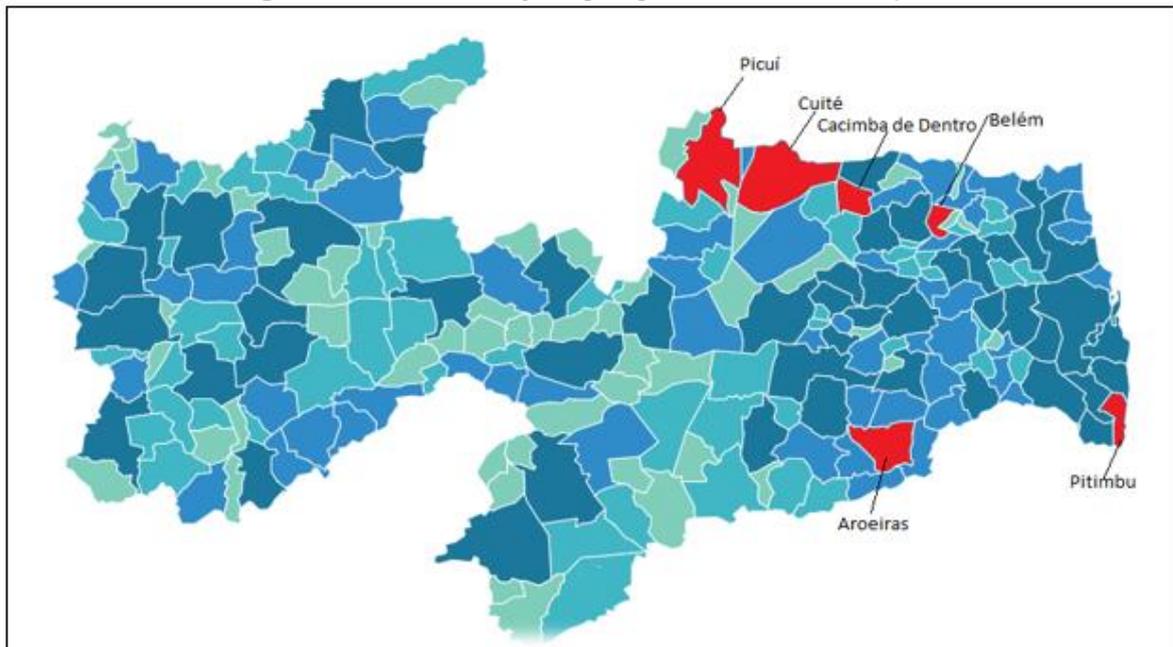
Município	Habitantes		Coeficiente	Prestação de Contas	Exercício
	Censo 2010	Estimativa 2020 ¹⁹			
Aroeiras	19.082	19.116	1,2	Irregular	2015
Cacimba de Dentro	16.748	17.178	1,2	Irregular	2015
Pitimbu	17.024	19.275	1,2	Irregular	2015
Belém	17.093	17.705	1,2	Regular	2015
Cuité	19.978	20.334	1,2	Regular	2015
Picuí	18.222	18.720	1,2	Regular	2015

Fonte: Adaptado do Site IBGE.

¹⁸ Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:p9_id_publicacao_anexo:6370. Acesso em: 28 ago.2020.

¹⁹ Em 2020, o IBGE dispõe somente da estimativa populacional, pois, segundo nota emitida em seu site oficial, o Censo 2020 foi adiado para 2021 por motivos da pandemia do novo Coronavírus Covid-19.

Figura 11 - Localização geográfica dos municípios



Fonte: Adaptado do Site IBGE.

Em síntese, foram definidos 03 (três) critérios para a formação da amostra:

- 1- 06 (seis) órgãos do Poder Executivo Municipal com contas julgadas, sendo 03 (três) aprovadas e 03 (três) reprovadas;
- 2- Prestação de Contas do exercício de 2015, com julgamento definitivo;
- 3- Os órgãos escolhidos possuírem o mesmo coeficiente habitacional.

Na sequência da definição da amostra, foi feita a seleção de escolha dos órgãos de forma aleatória, até que se obtivesse as 06 (seis) unidades que preenchesse todos os critérios adotados.

Com isso, proporcionou-se condições de fazer as devidas análises de forma igualitária, observando as ocorrências dos atos administrativos incorporados à execução orçamentárias desses órgãos.

3.3 COLETA DE DADOS

Os dados analisados nesta pesquisa foram coletados por meio dos documentos disponíveis junto ao TCE-PB, que é órgão responsável pelo controle externo, fiscalizador e julgador das contas públicas.

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB)²⁰ é o responsável pela apreciação das contas públicas. Entre suas faculdades, o TCE-PB traz em sua lei orgânica, art. 1º, as seguintes atribuições:

I - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes do Estado e dos Municípios e das entidades de suas respectivas administrações indiretas, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público estadual ou municipal, bem como as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário;

II - proceder, por iniciativa própria ou por solicitação da Assembleia Legislativa, de Comissão Técnica ou Parlamentar de Inquérito à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos poderes do Estado e das suas entidades referidas no inciso anterior;

III - proceder, por iniciativa própria ou por solicitação de Câmara Municipal, de Comissão Técnica ou Parlamentar de Inquérito a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos poderes municipais e das suas entidades referidas no inciso I;

IV - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais, emitindo sobre elas parecer prévio, nos termos dos arts. 36 e 49 desta Lei [...] (PARAÍBA, 1993).

Na Administração Pública, o controle se faz necessário a fim de que se certifique de que todas as suas ações foram executadas com legitimidade, dentro das normas pertinentes a cada ato e em conformidade com o interesse coletivo (JUND, 2006).

Dessa forma, apresentam-se alguns dados preliminares, reforçando as ações do TCE-PB com seus indicativos gráficos de produção, comprovando o pleno exercício do controle externo que é de sua competência, no acompanhamento da gestão, fiscalização e análise de processos de prestações de contas, também fortalecendo a transparência das informações de interesse público.

Para cada análise de prestação de contas, são gerados inúmeros documentos, disponíveis em um processo, que tem início com o envio da PCA, seguido do relatório inicial dos auditores, defesas, recursos, entre outros atos necessários.

Ressalta-se a relevância da PCA para esta pesquisa, considerando que a prestação de contas é tão somente a apresentação do Orçamento Público executado em sua forma plena.

Nesse sentido, a LC n º 101/2000 aborda em seu art. 48 que:

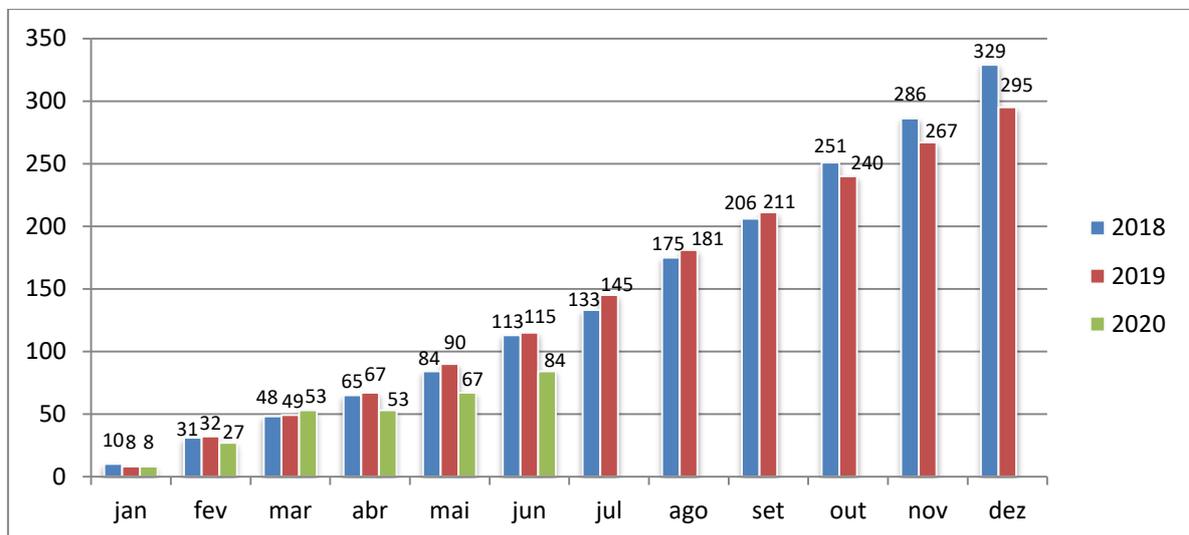
²⁰ Tribunal de Contas é um órgão de controle externo que fiscaliza os recursos públicos municipais e estaduais.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as **prestações de contas** e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000, grifo nosso).

Assim, percebe-se que a coleta de dados documentais neste meio forneceu os subsídios necessários para o desenvolvimento da pesquisa.

O Gráfico 1 e o Quadro 6 apresentam em números as informações sobre julgamentos de contas anuais nos anos de 2018, 2019 e 2020.

Gráfico 1– Apreciação de Contas Anuais - TCE-PB



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Quadro 6 – Produção Acumulada - TCE-PB

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
2018	10	31	48	65	84	113	133	175	206	251	286	329
2019	8	32	49	67	90	115	145	181	211	240	267	295
2020	8	27	53	53	67	84	-	-	-	-	-	-

Fonte: Site TCE-PB²¹.

Pode-se perceber um número significativo de julgamentos de contas anuais e, conseqüentemente, de produção de documentos. Nota-se que até onde se tem os dados atualizados, o acumulado do mês de junho de 2020, há uma queda de produtividade em relação aos exercícios de 2018 e 2019, na ordem de 25,66% e

²¹ Disponível em: <https://tce.pb.gov.br/>

29,95%, respectivamente, possivelmente em decorrência da pandemia do novo Coronavírus Covid-19, quando houve um período de pausa nos julgamentos.

3.3.1 Critérios de Seleção de Dados

Para cumprir os critérios que foram adotados para a seleção de dados, o primeiro passo foi verificar, junto ao site do IBGE, os municípios paraibanos com população aproximada e com mesmo coeficiente de repasses de recursos federais. O segundo passo foi verificar junto ao site do TCE-PB, na busca por processos (Figura 12), e consultar se aquele município teve contas aprovadas ou reprovadas em sua apreciação no exercício de 2015. O último passo, realizado após todas as premissas serem atendidas com êxito, foi obter a documentação disponível.

Figura 12 - Consulta a Processos – TCE-PB

The screenshot shows the 'Tramita' system interface for searching processes. The page title is 'Listar Processos'. The search criteria are as follows:

- Número de Protocolo: [Empty text box]
- Categoria: Todos (dropdown)
- Subcategoria: Todos (dropdown)
- Exercício: [Empty text box]
- Data de Entrada entre: [Empty text box] e [Empty text box]
- Jurisdicionado (Nome): [Empty text box]
- Tipo: Todos (dropdown)
- Ente: Todos (dropdown)
- Previdenciário: Todos (dropdown)
- Relator: Todos (dropdown)
- Interessado(s) (Nome): [Empty text box]
- Interessado(s) (CPF/CNPJ): [Empty text box]
- Situação Juntada: Todos (dropdown)
- Fase: Todos (dropdown)
- Estágio: Todos (dropdown)
- Julgado: Todos (dropdown)
- Estado: Todos (dropdown)
- Digital: Todos (dropdown)
- Assunto: [Empty text box]
- Cancelado: Ativo (dropdown)
- Procurar: [Button]

Below the search criteria is a table with the following columns: Número de Protocolo, Data de Entrada, Subcategoria, Jurisdicionado, Exercício, Setor, Juntado, Estágio, Assunto. The table is currently empty.

Fonte: Site TCE-PB²².

Com as medidas supracitadas, foi organizada uma sequência de documentos a fim de subsidiar a análise proposta. Abaixo, observa-se um quadro com os documentos aptos para análise, com informações do local, número do processo²³, situação do julgamento das contas, descrição do documento, formato e tamanho.

²² Disponível em: <https://tramita.tce.pb.gov.br/tramita/pages/main.jsf>. Acesso em: 17 fev. 2021.

²³ O processo pode ser consultado no site do TCE-PB, no endereço: <https://tramita.tce.pb.gov.br/tramita/pages/main.jsf>

Quadro 7- Documentos Obtidos

Município:	Aroeiras	Processo:	04670/16	Contas:	Irregulares
Natureza do Documento		Formato	Tamanho (Kb)	Páginas	
Prestação de Contas Anual		PDF	7.051	155	
Relatório Inicial de Auditoria		PDF	4.431	229	
Relatório de Defesa		PDF	25.107	441	
Análise do Relatório de Defesa		PDF	532	6	
Parecer da Auditoria		PDF	322	9	
Município:	Cacimba de Dentro	Processo:	04672/16	Contas:	Irregulares
Natureza do Documento		Formato	Tamanho (Kb)	Páginas	
Prestação de Contas Anual		PDF	3.766	251	
Relatório Inicial de Auditoria		PDF	1.406	81	
Relatório de Defesa		PDF	199.827	2.456	
Análise do Relatório de Defesa		PDF	35.579	49	
Parecer da Auditoria		PDF	380	12	
Município:	Pitimbu	Processo:	05448/16	Contas:	Irregulares
Natureza do Documento		Formato	Tamanho (Kb)	Páginas	
Prestação de Contas Anual		PDF	5.294	162	
Relatório Inicial de Auditoria		PDF	3.041	248	
Relatório de Defesa		PDF	30.988	269	
Análise do Relatório de Defesa		PDF	4.828	60	
Parecer da Auditoria		PDF	3.006	24	
Município:	Belém	Processo:	04248/16	Contas:	Regulares
Natureza do Documento		Formato	Tamanho (Kb)	Páginas	
Prestação de Contas Anual		PDF	49.230	532	
Relatório Inicial de Auditoria		PDF	3.030	159	
Relatório de Defesa		PDF	319.667	3.726	
Análise do Relatório de Defesa		PDF	468	28	
Parecer da Auditoria		PDF	692	12	
Município:	Cuité	Processo:	04879/16	Contas:	Regulares
Natureza do Documento		Formato	Tamanho (Kb)	Páginas	
Prestação de Contas Anual		PDF	27.402	274	
Relatório Inicial de Auditoria		PDF	3.647	273	
Relatório de Defesa		PDF	21.638	298	
Análise do Relatório de Defesa		PDF	1.905	16	
Parecer da Auditoria		PDF	74	2	
Município:	Picuí	Processo:	04161/16	Contas:	Regulares
Natureza do Documento		Formato	Tamanho (Kb)	Páginas	
Prestação de Contas Anual		PDF	14.185	301	
Relatório Inicial de Auditoria		PDF	1.635	136	
Relatório de Defesa		PDF	6.189	52	
Análise do Relatório de Defesa		PDF	349	16	
Parecer da Auditoria		PDF	330	8	

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Portanto, a juntada da documentação e informações serviu de base para seguir com o desenvolvimento da pesquisa, possibilitando o tratamento do material, em consonância com a teoria utilizada, de forma que ao final seja possível atingir os objetivos da pesquisa.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

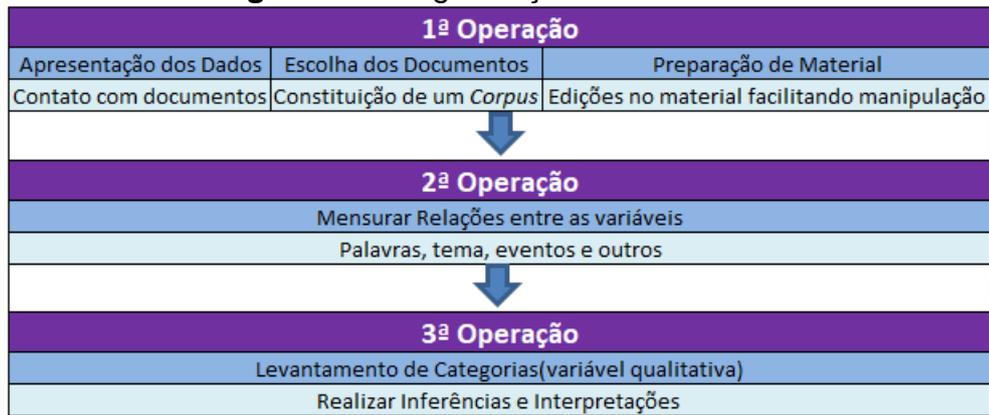
O método da Análise Descritiva foi utilizado no processo de estudo no conjunto dos dados coletados, sendo este instrumentalizado com as várias ferramentas descritivas dos tipos tabelas, gráficos e ainda medidas de síntese como porcentagem, média e índices. Assim, esse método de análise conduziu a organização, resumo e descrição dos aspectos importantes das características observadas da pesquisa.

A descrição dos dados tem como objetivo identificar anomalias, até mesmo resultante do registro incorreto de valores, e dados dispersos, aqueles que não seguem a tendência geral do restante do conjunto (REIS; REIS, 2002, p.5).

A Análise Descritiva faz uso de variáveis quantitativas e variáveis qualitativas ou categóricas, estas últimas estiveram presentes na fase de análise de dados, caracterizando-se por serem definidas através de categorias que representam uma classificação de dados.

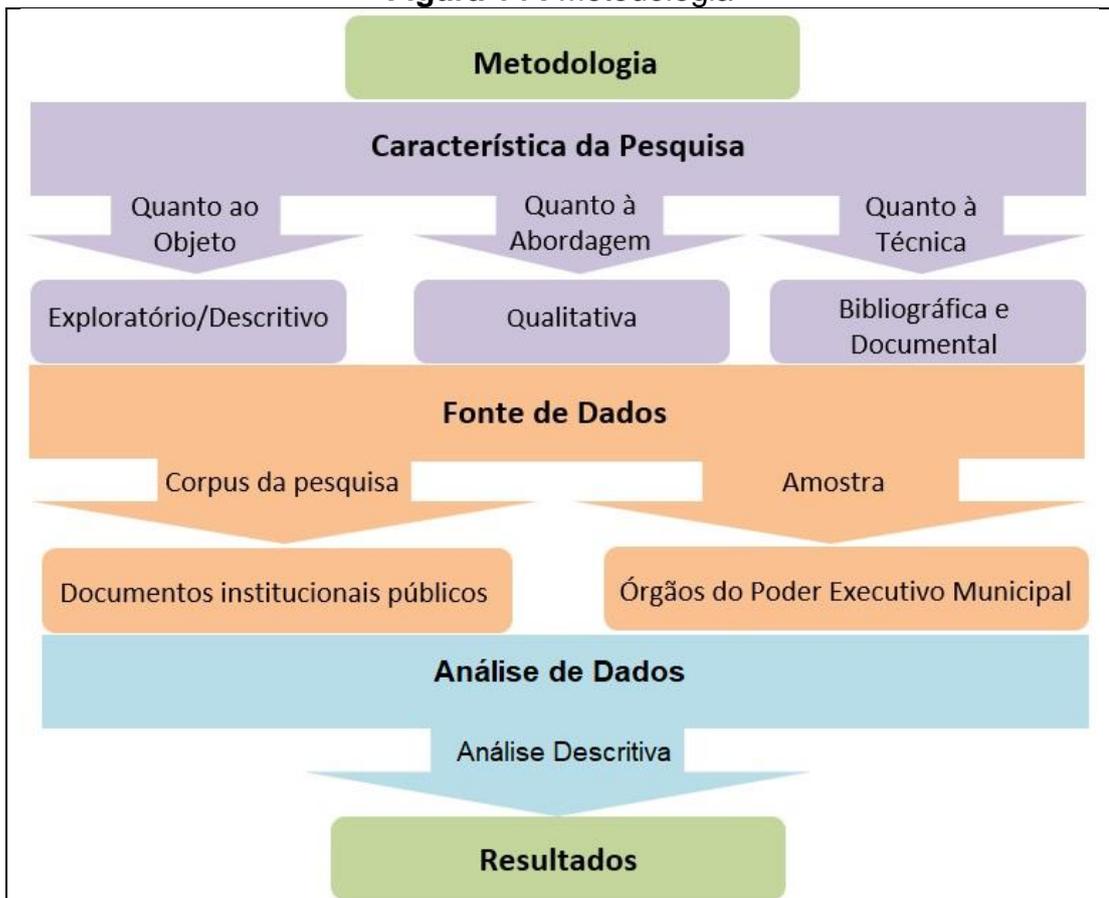
A utilização da Análise Descritiva nesse contexto de pesquisa forneceu técnicas precisas e objetivas suficientes para a descoberta de significados em um conjunto de documentos e foi estruturada por meio de três operações, que se encontram descritas abaixo.

A primeira operação consiste em descrever os dados. Isso remete, por um lado, a apresentá-los sob a forma requerida pelas variáveis, de forma que as características dessas variáveis sejam evidenciadas pela descrição. A segunda operação consiste em mensurar as relações entre as variáveis, da maneira como essas relações foram previstas. A terceira operação consiste em comparar as relações observadas com as relações teoricamente esperadas e interpretar a relação entre elas. A Figura 13, a seguir, coloca como se processa a organização do modo da análise descritiva.

Figura 13 – Organização da análise descritiva

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

A Figura 14, apresenta de forma resumida as etapas da metodologia da pesquisa.

Figura 14 : Metodologia

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

4. DISCUSSÕES E RESULTADOS

Neste capítulo, serão apresentadas as discussões e os resultados obtidos com o propósito de responder o problema de pesquisa proposto e alcançar o objetivo geral da pesquisa. Nessa etapa, buscou-se compreender a realidade dos orçamentos públicos nas entidades escolhidas, analisando seus aspectos junto ao conjunto de documentos coletados, iniciando com uma pré-análise, objetivando sistematizar as ideias, seguidamente realizando as aplicações dos arranjos estabelecidos e posteriormente as interpretações e inferências dos resultados obtidos.

Um Conjunto de 07 (sete) categorias foram definidas para este estudo com base no referencial teórico-normativo acerca do Orçamento Público, que são: Créditos Orçamentários (C1), Despesa sem Licitação (C2), Déficit Orçamentário (C3), Déficit Financeiro (C4), Investimentos (C5), Índices de Aplicação de Recursos (C6) e Análise de Índices ou Quocientes (C7), presentes nas Prestações de Contas, com esses parâmetros é possível verificar se a administração tem praticado as determinações legais sob a perspectiva do Orçamento Público, diagnosticar eventuais fatos que não condizem com uma boa gestão, e sugerir ações saneadoras, vez que todas as categorias apresentadas podem ser conduzidas através do orçamento público.

Todos os documentos coletados foram de domínio público e sem quaisquer identificações de responsáveis por sua elaboração, com tratamento equitativo para todos os órgãos inseridos nesta análise.

Como já foi apresentado anteriormente, os órgãos que terão seus documentos examinados são os descritos abaixo no Quadro 8.

Quadro 8 - Órgãos Analisados

Órgãos Municipais Selecionados
Município de Belém
Município de Cuité
Município de Picuí
Município de Aroeiras
Município de Cacimba de Dentro
Município de Pitimbu

Fonte: Elaborada pelo autor (2021).

4.1 CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS (C1)

A primeira categoria de análise são os créditos orçamentários (C1), que são as autorizações de despesas aprovadas na LOA. Dada a dinâmica de movimentação desses créditos, será necessário analisá-los subdivididos em: (a) crédito autorizado na LOA, que é o valor exato fixado e autorizado de despesa para determinado exercício financeiro; (b) crédito suplementar, que consistem nos remanejamentos de dotações orçamentárias²⁴ insuficientes — a própria lei orçamentária, em seu texto, já traz um percentual autorizativo de abertura para este tipo de crédito —; (c) crédito extraordinário/especial, aqueles que não estão presentes no orçamento, os extraordinários fazem parte dos créditos adicionados em caráter de urgência ou calamidade pública e não precisam ser autorizados pelo Poder Legislativo, os créditos especiais requerem autorização legislativa; (d) créditos sem autorização, são aqueles que ultrapassam o limite estabelecido no texto da lei orçamentária para abertura de créditos suplementares; e, por último, (e) abertura no início do exercício financeiro.

A seguir, analisaremos esses aspectos nos órgãos selecionados e seus reflexos na execução orçamentária.

Quadro 9 – Créditos Orçamentários

Município de Belém		
créditos	valor (R\$)	autorizado/executado
Autorizado na LOA (a)	26.078.989,00	100%
Suplementares (b)	1.318.199,45	5,05%
Especiais/Extraordinário (c)	0,00	0%
Abertura sem autorização (d)	1.916.424,77	7,34%
Crédito no início do exercício (e)	7.318,00	-
Município de Cuité		
créditos	Valor (R\$)	autorizado/executado
Autorizado na LOA (a)	42.182.781,40	100%
Suplementares (b)	21.091.390,70	50%
Especiais/Extraordinário (c)	0,00	0%
Abertura sem autorização (d)	0,00	0%
Crédito no início do exercício (e)	487.930,00	-
Município de Picuí		
créditos	valor (R\$)	autorizado/executado
Autorizado na LOA (a)	41.794.000,00	100%
Suplementares (b)	16.717.600,00	40%
Especiais/Extraordinário (c)	100.000,00	0,24%
Abertura sem autorização (d)	0,00	0%

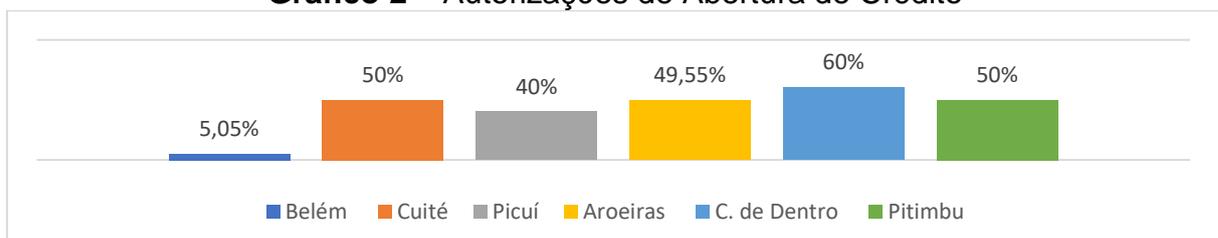
²⁴ São verbas previstas como despesa em orçamentos públicos e com finalidade específica.

Crédito no início do exercício (e)	72.997,00	-
Município de Aroeiras		
créditos	valor (R\$)	autorizado/executado
Autorizado na LOA (a)	42.092.206,00	100%
Suplementares (b)	20.859.904,00	49,55%
Especiais/Extraordinário (c)	320.000,00	0,75%
Abertura sem autorização (d)	0,00	0%
Crédito no início do exercício (e)	147.370,00	-
Município de Cacimba de Dentro		
créditos	valor (R\$)	autorizado/executado
Autorizado na LOA (a)	30.078.000,00	100%
Suplementares (b)	18.046.800,00	60%
Especiais/Extraordinário (c)	0,00	0%
Abertura sem autorização (d)	3.683.782,32	12,25
Crédito no início do exercício (e)	396.000,00	-
Município de Pitimbu		
créditos	valor (R\$)	autorizado/executado
Autorizado na LOA (a)	48.302.979,00	100%
Suplementares (b)	24.151.489,50	50%
Especiais/Extraordinário (c)	0,00	0%
Abertura sem autorização (d)	333.010,00	0,69%
Crédito no início do exercício (e)	258.195,00	-

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

A primeira percepção é de que os órgãos tiveram, obviamente, seus créditos autorizados na LOA. Quanto à autorização de créditos suplementares, percebe-se logo de início que o percentual do Município de Belém está bem abaixo da média dos demais municípios, cujos dados estão na ordem de 49,91%, levando a crer que ocorreu possivelmente uma interferência política no momento de sua aprovação pelo Poder Legislativo, em que a vontade de grupos políticos se sobrepõe aos interesses do bem comum, pois o Projeto de Lei Orçamentária é elaborado pelo Poder Executivo, sendo enviado para o Poder Legislativo, e caso não haja um alinhamento político do Executivo com a Casa Legislativa, o Orçamento não vai ser aprovado em sua integralidade, sofrendo cortes, emendas parlamentares entre outras alterações, é o que aponta o percentual de movimentação de crédito muito abaixo da média no município de Belém, como se observa no gráfico abaixo.

Gráfico 2 – Autorizações de Abertura de Crédito



Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

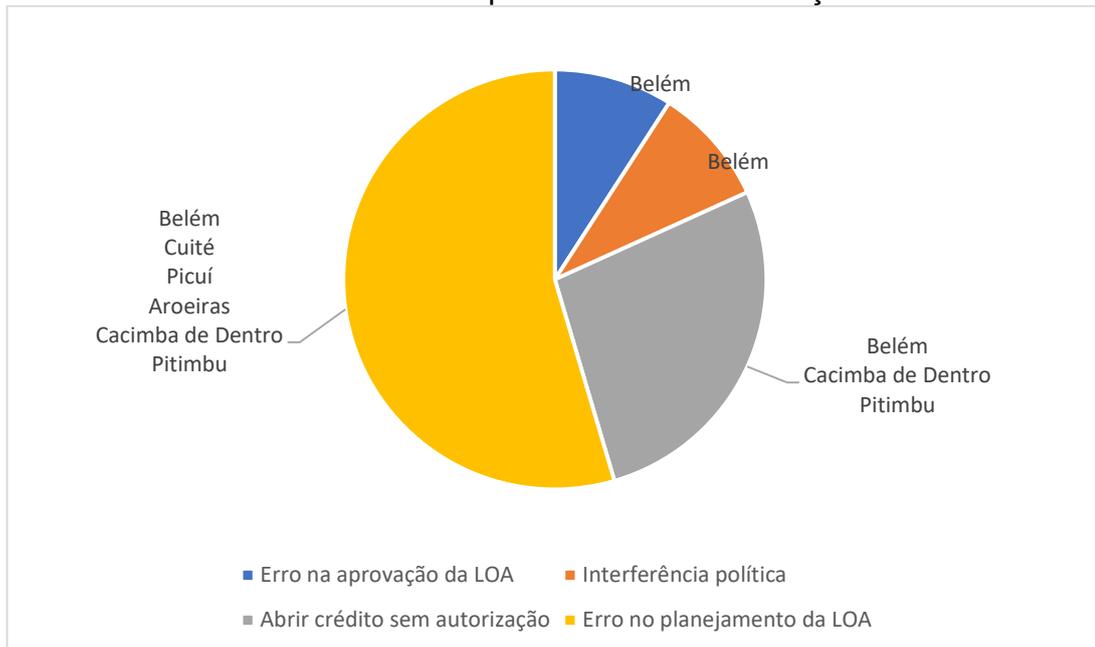
Essa ocorrência também acarretou outra consequência, levando a administração a ultrapassar o limite estabelecido de abertura de crédito suplementar e incorrer na irregularidade de abertura de crédito sem autorização. Tal situação ocorre quando a abertura de crédito suplementares, ultrapassa o limite definido no texto da lei orçamentária, acarretando desequilíbrio no orçamento abertura de créditos sem autorização também esteve presente em metade dos municípios da análise.

Outro aspecto que chama atenção nos dados observados nos relatórios da PCA é que, apesar dos órgãos determinarem todos os créditos que irão usufruir no decorrer do exercício em seu orçamento, todos eles apresentaram já em início do exercício a necessidade de abrir crédito suplementar, no mês de janeiro, o que demonstra uma elaboração e um planejamento do orçamento com falhas, acarretando alteração da lei orçamentária no início de sua execução, fato que poderia ser evitado na fase de elaboração no ciclo orçamentário, em que se deve verificar as reais necessidades do ente governamental e estabelecer parâmetros que o aproximem da realidade econômica e preços de mercado para fixar as despesas e evitar fatos dessa natureza.

Quanto ao erro de aprovação da lei orçamentária no município de Belém, com autorização de apenas 5,05% de limite para movimentação de créditos, aponta-se que o Poder Legislativo fica livre para firmar o limite da forma como entender, uma vez que não há instrumentos legais que determinem o quanto deve ser esse percentual.

Esse evento, no entanto, é um claro descumprimento a um dos princípios orçamentários, o da Flexibilidade, que afirma que o orçamento público deve se adequar ao que for essencial, devendo-se evitar rigidez na peça orçamentária que venha a causar dificuldade na alocação de recursos. Ou seja, uma observação simples aos princípios orçamentários presentes em diversas doutrinas, remediaría tal inconsistência e evitaria os transtornos causados.

No que se refere à abertura de créditos sem autorização legislativa, ocorreu pelo fato de a administração ultrapassar o percentual definido e aprovado na LOA, explicitando um desacerto na execução orçamentária, então, um planejamento e acompanhamento das despesas é um melhor ensejo para evitar essas falhas.

Gráfico 3 - Ocorrências quanto aos Créditos Orçamentários

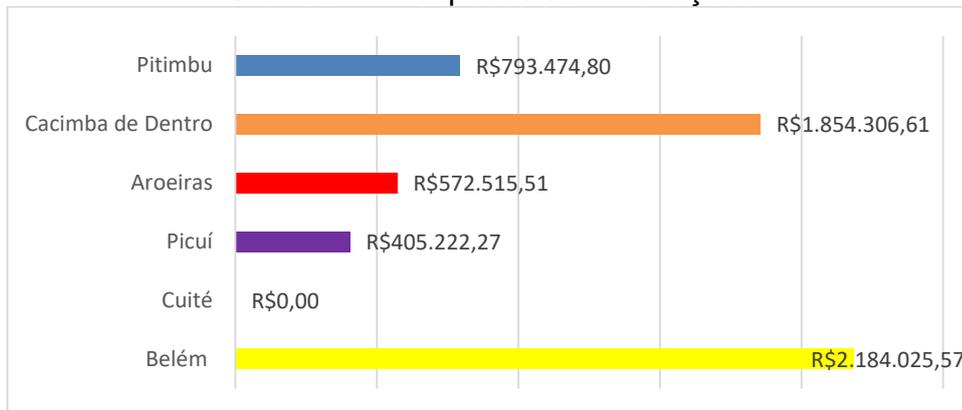
Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

4.2 DESPESAS SEM LICITAÇÃO (C2)

A segunda categoria selecionada para compor a pesquisa são das Despesas sem Licitação (C2). A Licitação é o instrumento formal básico que precede as contratações públicas com despesas diversas, pelas quais se possibilita ao gestor atender as demandas da sociedade. Importante ressaltar que a correta realização da despesa, em qualquer que seja a modalidade de aquisição de bens ou serviços, revela-se de grande importância, não podendo haver desperdício do dinheiro público, nem a prática de atos que desconciliem o planejamento financeiro com a execução orçamentária.

As irregularidades de realizar despesas sem licitações foi percebida em todos os órgãos analisados, exceto no Município de Cuité, conforme Gráfico 4, fato que, além da inobservância aos preceitos da Lei n.º 8.666/93²⁵, que trata das Licitações, implicou descumprimento ao princípio orçamentário da Legalidade que subordina a administração diretamente aos instrumentos legais. Também expressa descuido e falta de controle no trato com a despesa pública e a execução orçamentária.

²⁵ Desde 1 de abril de 2021, a Lei nº 14.133/2021 passou a reger as licitações públicas.

Gráfico 4– Despesas sem Licitações

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos (CHIAVENATO, 2009, p. 460).

Essa circunstância poderia ser evitada através de uma adequada estrutura de planejamento e controle no âmbito das despesas orçamentárias nos órgãos, dada a devida atenção aos preceitos das legislações vigentes e cumprimento aos princípios orçamentários.

Outro ponto que minimizaria tais ocorrências seriam ações da Administração que buscassem aperfeiçoar o procedimento licitatório atado às atividades da execução de despesa, para que, assim, uma informação não se distanciasse da outra, eliminando ocorrências de erros que comprometam a gestão.

4.3 DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO (C3)

O resultado deficitário da execução orçamentária, observado no anexo do balanço orçamentário que faz parte da PCA, é encontrado através do cálculo da receita total arrecadada confrontada com a despesa total realizada no exercício financeiro. No caso em que as despesas superam o valor das receitas, ocorre o déficit orçamentário; do contrário, teremos o superávit orçamentário ou economia orçamentária.

Para Guedes e Silveiro (2016), o balanço orçamentário efetua comparações das receitas e das despesas orçamentárias, tanto do ponto de vista do planejamento quanto da execução orçamentária. A previsão inicial das receitas de forma superestimada é considerada uma das causas que contribuem para o déficit orçamentário, pois leva às autorizações de despesas além dos limites de arrecadação.

Tal ocorrência representa desobediência à LRF que, em seu art. 1º, § 1º normatiza que a responsabilidade fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

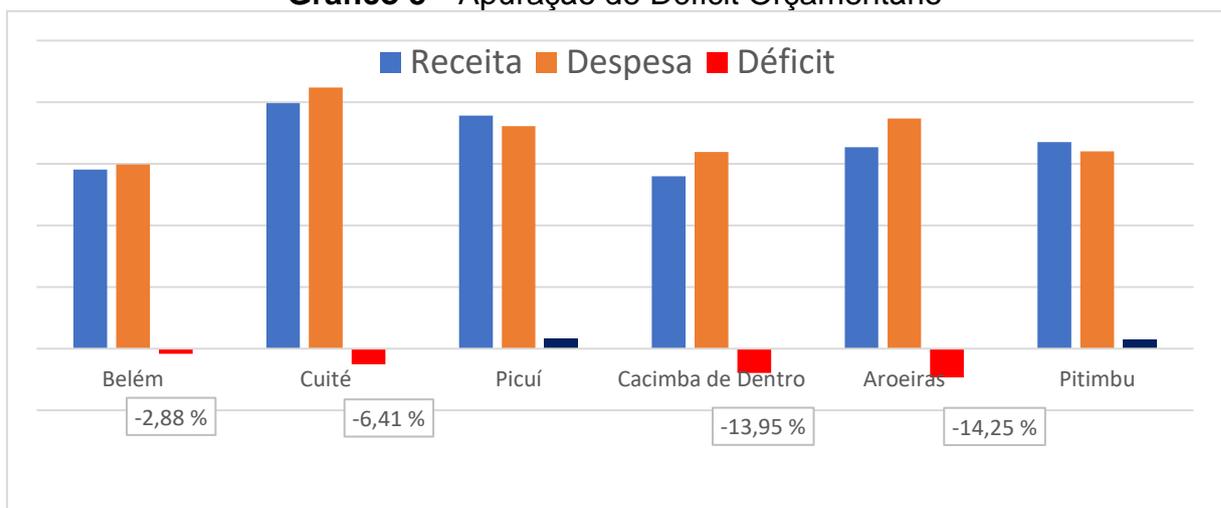
A seguir, observa-se no Quadro 11, e no Gráfico 5 um resumo do balanço orçamentário que mostra o total da receita arrecadada e o total da despesa realizada no exercício e seus resultados.

Quadro 10 - Balanço Orçamentário

Município	Receita	Despesa	Déficit/Superávit	% da Receita
Belém	29.043.807,06	29.882.008,96	-838.201,90	-2,88%
Cuité	39.815.989,40	42.368.795,98	-2.552.806,58	-6,41%
Picuí	37.822.999,32	36.115.415,12	1.707.584,20	4,51%
Cacimba de Dentro	27.987.105,43	31.890.700,36	-3.903.594,93	-13,95%
Aroeiras	32.700.883,14	37.361.328,01	-4.660.444,87	-14,25%
Pitimbu	33.493.861,10	32.036.180,26	1.457.680,84	4,35%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

Gráfico 5 - Apuração de Déficit Orçamentário



Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

O Déficit Orçamentário esteve presente em quatro dos seis órgãos analisados. Para evitar esses eventos, a LRF passou a exigir uma explicitação da

metodologia de cálculo, para que controles sejam exercidos com mais consistência nas comparações de previsões e arrecadações.

Previsto em seu art. 12, a LRF traz que

as previsões de receita observarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico, ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhados de demonstrativos de sua evolução dos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

4.4 DÉFICIT FINANCEIRO (C4)

O Déficit Financeiro, extraído do balanço patrimonial, compõe a quarta categoria de análise, que, por sua vez, é uma demonstração contábil que apresenta informações sobre os resultados de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade. É composto do Ativo e Passivo Financeiro e do Ativo e Passivo Permanente.

Afirmam Lima e Muniz (2016) que o demonstrativo do superávit/déficit fornece informações sobre ativos e passivos financeiros que impactam diretamente a posição financeira do governo.

Dessa forma, a Lei n.º 4.320/64, em seu art. 105, dispõe que:

[...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate (BRASIL, 1964).

Como se percebe, o Ativo Financeiro é composto por bens e direitos de ordem financeira e o Passivo Financeiro de obrigações. Com isso, o Déficit Financeiro é apurado quando o Passivo Financeiro tem valor superior ao Ativo Financeiro, sinalizando ausência de planejamento dos gastos públicos, o que é incompatível com uma gestão fiscal responsável e contraria os comandos do §1º, artigo 1º da LRF.

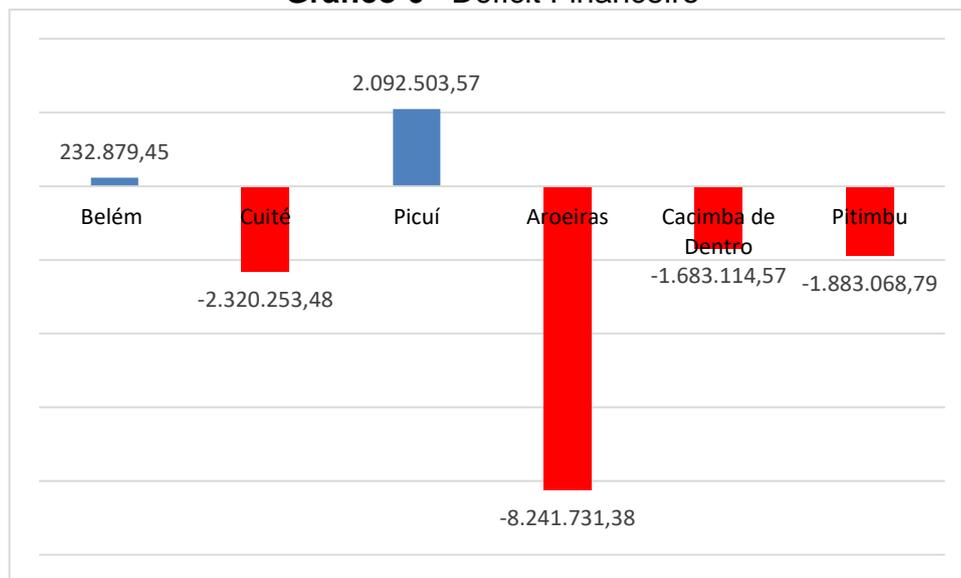
Conforme análises e apresentação abaixo no Quadro 12, verifica-se que, na amostra da pesquisa, a maior parte dos órgãos aparecem com situações deficitárias, refletindo a real condição econômica e financeira dessas organizações.

Quadro 11 - Balanço Patrimonial

Município	Ativo Financeiro	Passivo Financeiro	Déficit/Superávit
Belém	1.128.401,22	895.521,77	232.879,45
Cuité	4.130.489,61	6.450.743,09	-2.320.253,48
Picuí	2.939.962,53	847.458,96	2.092.503,57
Aroeiras	2.082.310,12	10.324.041,50	-8.241.731,38
Cacimba de Dentro	1.890.199,33	3.573.313,90	-1.683.114,57
Pitimbu	7.678.579,86	9.561.648,65	-1.883.068,79

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

Gráfico 6 - Déficit Financeiro



Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

Para evitar tais resultados, a administração deve melhor planejar e controlar suas atividades, pois essa categoria resulta de uma série de atividades apuradas de forma sistêmica. Realizar suas despesas de acordo com suas receitas realizadas resultará em cumprimento das metas e manutenção do equilíbrio das contas públicas.

4.5 INVESTIMENTOS (C5)

A quinta categoria da análise desta pesquisa são os investimentos (C5). Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização dos investimentos, programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos, material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro (BRASIL, 1964).

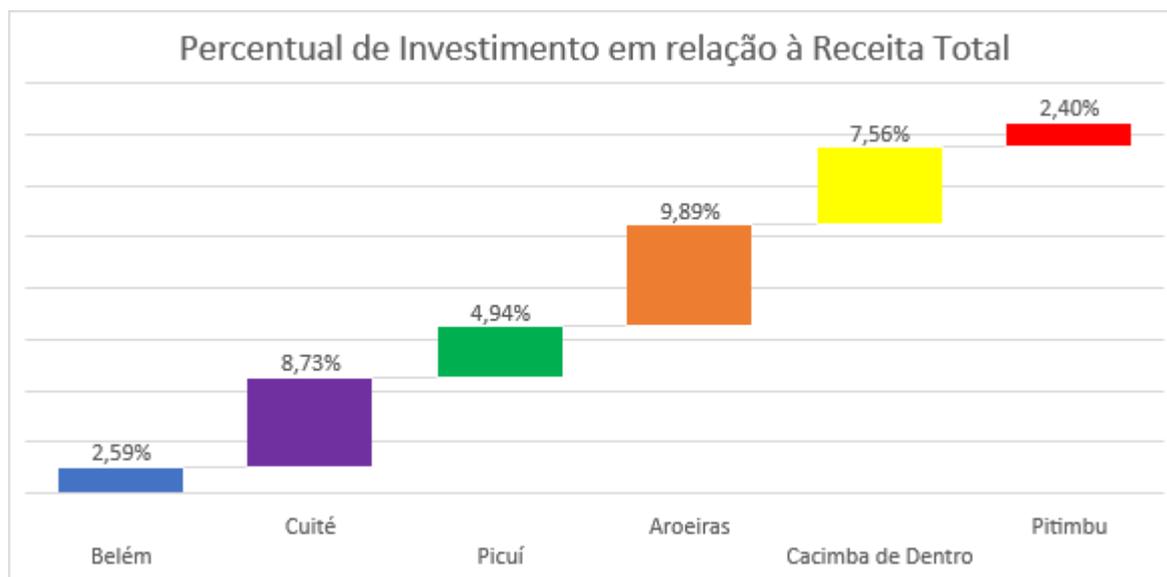
Com a verificação dos relatórios de prestação de contas, foi possível identificar baixos índices de investimentos públicos em relação à receita total do município, com uma média de 6,02% entre os órgãos analisados, considerando que esse é um grupo de gastos que merece aplicabilidade e qualidade dos recursos públicos.

A seguir, no Quadro 13 e Gráfico 7, é possível observar o comportamento dos investimentos públicos aqui apresentados.

Quadro 12 - Investimentos

Município	Receita	Investimentos	% da Receita
Belém	29.043.807,06	753.889,75	2,59%
Cuité	39.815.989,40	3.476.259,20	8,73%
Picuí	37.822.999,32	1.869.287,34	4,94%
Aroeiras	27.987.105,43	2.767.512,45	9,89%
Cacimba de Dentro	32.700.883,14	2.472.175,78	7,56%
Pitimbu	33.493.861,10	804.360,50	2,40%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

Gráfico 7 - Investimentos

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

Na visão de Giacomoni (2019), o aumento dos gastos de investimentos por parte do governo deveria ser prioridade principal em razão de seus efeitos multiplicadores na economia.

O baixo investimento, além de ser uma falha na execução orçamentária, limita o desenvolvimento e crescimento em qualquer área que seja. Dessa forma, é cristalina a importância do investimento para evitar prejuízos de ordens diversas na administração pública. O órgão deve também buscar estabelecer em seu orçamento ações de investimentos e que estas sejam executadas de forma plena.

4.6 ÍNDICES DE APLICAÇÃO DE RECURSOS (C6)

Os órgãos municipais devem cumprir alguns índices de aplicação de recursos (C6). Em conformidade aos dispositivos constitucionais, legislação e atos normativos vigentes, a aplicação é obrigatória. Vejamos suas características:

As despesas totais com pessoal deverão alcançar o máximo de 54% da receita corrente líquida do Município para o Poder Executivo – **índice de Pessoal 54%**, com fulcro no art. 20 da LC n.º 101/2000 - LRF; aplicar no mínimo 60% dos recursos recebidos do Fundeb em valorização e remuneração dos profissionais do magistério – **Índice Fundeb 60%**, com base no art. 60, XII, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias EC - CF; aplicação de, no mínimo, 25% das receitas de impostos e transferências em educação e manutenção de desenvolvimento do

ensino - **Índice Educação 25%**, fundamentada no art. 212 da CF e a aplicação de no mínimo 15% das receitas de impostos e transferências em ações e serviços públicos de Saúde – **índice Saúde 15%**, com suporte no art. 198 da CF e art. 7º da LC n.º 141/2012.

Em nossa amostra, apenas um dos municípios, Belém, cumpriu os limites legais estabelecidos, os demais cumpriram de forma parcial, conforme podemos observar no Quadro 14 e no Gráfico 8 abaixo:

Quadro 13 - Limites legais

Gastos com Pessoal acima do limite permitido

Município	Permitido	Apurado
Cuité	54%	60,27%
Picuí	54%	55,29%
Aroeiras	54%	60,69%
Cacimba de Dentro	54%	56,88%

Não destinação do mínimo de 60% dos gastos com Fundeb

Município	Mínimo	Apurado
Pitimbu	60%	49,52%

Não destinação do mínimo de 25% em desenvolvimento de ensino

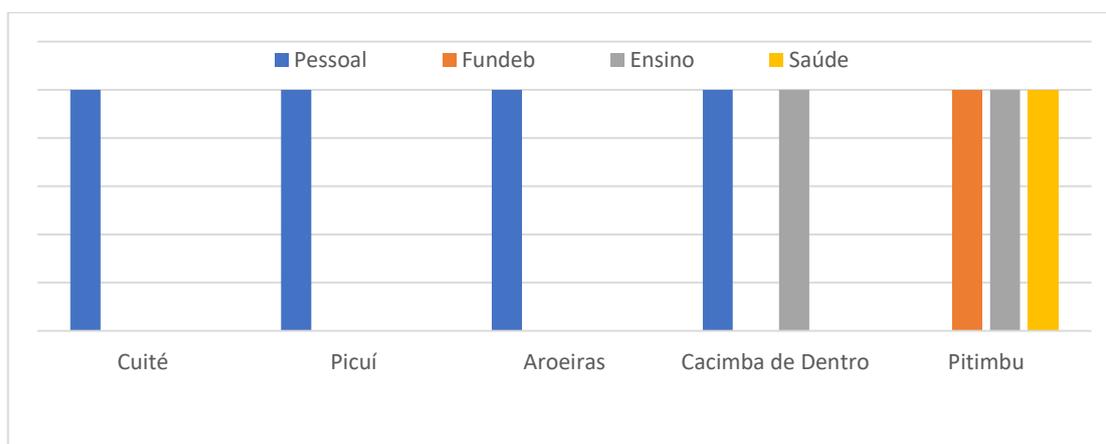
Município	Mínimo	Apurado
Cacimba de Dentro	25%	21,77%
Pitimbu	25%	9,44%

Não destinação do mínimo de 15% em gastos com saúde

Município	Mínimo	Apurado
Pitimbu	15%	10,93%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

Gráfico 8 - Descumprimento de índices legais



Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

É de suma importância que a gestão conheça bem as receitas arrecadas em junção com as reais necessidades do Município para que sejam aplicadas

adequadamente de acordo com a demanda da população, permitindo assim atingir os índices conforme a legislação determina.

Dessa forma, o planejamento é a peça fundamental. Conhecendo a realidade do Município e as receitas arrecadas, é possível planejar as despesas e alcançar o resultado que se espera.

4.7 ANÁLISE DE ÍNDICES OU QUOCIENTES (C7)

A sétima e última categoria é a análise de índices (C7) ou de quocientes e está diretamente relacionada com o comportamento organizacional no tocante aos critérios de controle contábil e documental. Várias são as formas pelas quais podem ser utilizadas as análises de índices ou quocientes. Para as informações até aqui apresentadas, dois índices serão utilizados: o índice da situação financeira líquida e o índice do resultado orçamentário.

Deve-se procurar investigar os detalhes que possam ajudar no entendimento dos resultados que são mostrados, buscando sempre que necessário maiores esclarecimentos nos anexos que fazem parte do conjunto de quadros demonstrativos dos resultados e naqueles que evidenciem os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e de suas alterações (KOHAMA, 2015).

4.7.1 Índice da Situação Financeira Líquida (SFL)

Esse índice relaciona o ativo financeiro menos o passivo financeiro em relação à receita total.

Conforme a Lei nº 4.320/64, em seu art. 105, o Ativo Financeiro compreenderá os créditos e os valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários, o Passivo Financeiro compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

$$SFL = \frac{\text{Ativo Financeiro} - \text{Passivo Financeiro}}{\text{Receita Total}}$$

Quadro 14 – Situação Financeira Líquida

Município	Ativo Financeiro	Passivo Financeiro	Receita Total	SFL
Belém	1.128.401,22	895.521,77	29.043.807,06	1%
Cuité	4.130.489,61	6.450.743,09	39.815.989,40	-6%
Picuí	2.939.962,53	847.458,96	37.822.999,32	6%
Aroeiras	2.082.310,12	10.324.041,50	27.987.105,43	-29%
Cacimba de Dentro	1.890.199,33	3.573.313,90	32.700.883,14	-5%
Pitimbu	7.678.579,86	9.561.648,65	33.493.861,10	-6%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

Para o município de Belém, a SFL = 1%, significa que há uma margem de 1% entre o que se arrecada e o que se gasta, ou seja, para cada R\$ 100,00 de receita, possui R\$ 1,00 de reserva para pagamento do que vai gastar, aparentemente uma situação equilibrada, pois não é deficitária.

No caso de Cuité e Pitimbu, a SFL é igual a -6%. Esse resultado demonstra defasagem entre o que se arrecada e o que se gasta da ordem de -6%, então, para cada R\$ 100,00 arrecadados, há um déficit de R\$ 6,00. Portanto, gasta-se R\$ 6,00 a mais do que se arrecada, em situação análoga está Cacimba de Dentro com índice igual a -5%, com gastos deste percentual excedente do que arrecada.

Em Picuí, o SFL foi de 6% que indica a margem entre o que se arrecada e o que se gasta, em que, para cada R\$ 100,00 de arrecadação, possui R\$ 6,00 de reserva para arcar com seus gastos.

A situação de Aroeiras entre as análises é a mais crítica, com SFL em 29% deficitária entre a arrecadação e os gastos, em que, para cada R\$ 100,00 de receita arrecadada, possui um déficit de R\$ 29,00 para suprir com suas despesas, gastando 29% além da arrecadação.

4.7.2 Índice do Resultado Orçamentário (RO)

Este índice relaciona as receitas orçamentárias menos despesas orçamentárias, em relação à receita total.

$$RO = \frac{\text{Receitas} - \text{Despesas}}{\text{Receita Total}}$$

Quadro 15 – Resultado Orçamentário

Município	Receita	Despesa	Receita Total	RO
Belém	29.043.807,06	29.882.008,96	29.043.807,06	-3%
Cuité	39.815.989,40	42.368.795,98	39.815.989,40	-6%
Picuí	37.822.999,32	36.115.415,12	37.822.999,32	5%
Aroeiras	27.987.105,43	31.890.700,36	27.987.105,43	-14%
Cacimba de Dentro	32.700.883,14	37.361.328,01	32.700.883,14	-14%
Pitimbu	33.493.861,10	32.036.180,26	33.493.861,10	4%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nas PCAs (2015) apreciadas pelo TCE-PB.

Interpretando os resultados, para o caso de Belém, o RO = -3% demonstra que existe uma defasagem na ordem de -3% das receitas para cobrir as despesas, ou que, para cada R\$ 100,00 de execução orçamentária, esse município adiciona mais R\$ 3,00 em seu déficit, e também que a execução da receita corresponde a 97% da execução da despesa. Igualmente em situação de defasagem encontra-se Cuité, com resultado em -6%, resultando na arrecadação da receita na ordem de 94% em relação à execução de suas despesas.

Para os casos de índices positivos, a exemplo de Picuí, com RO = 5%, demonstra que há uma margem de 5% das receitas para cobrir as despesas, ou que para cada R\$ 100,00 de execução orçamentária, o município adiciona R\$ 5,00 em seu superávit, e que a execução da receita corresponde a 105% da execução da despesa. Em situação similar, encontra-se Pitimbu com índice de 4%, em que a execução de suas receitas equivale a 104% do total de suas despesas.

Os resultados mais extremos foram de Cacimba de Dentro e Aroeiras, ambos com Resultado Orçamentário de -14%, que é o descompasso desse mesmo percentual das receitas para cobrir as despesas e, para cada R\$ 100,00 de execução orçamentária, a administração adiciona mais R\$ 14,00 em seu déficit. Logo, a arrecadação das receitas destes entes corresponde a 86% do total de suas despesas, o que esculpe uma conjuntura bastante complicada, pois, saindo dos exemplos fictícios de R\$ 100,00 e entrando nos montantes reais de arrecadação, é que se pode perceber o quão nocivo esse fator é para a execução orçamentária nas instituições governamentais.

Aqui foram apresentados dois tipos de índices de análises, mas existem vários outros que auxiliam a gestão a ter uma visão diferenciada da realidade financeira da instituição, permitindo ao analista inferir sobre tendências e checar os

resultados apurados com padrões de resultados preestabelecidos, sendo indicado seu uso na intenção de estabelecer uma gestão mais equilibrada.

4.8 OUTRAS IRREGULARIDADES

Além dos eventos acima, também foram apontadas outras ocorrências que se relacionam com o orçamento público de forma indireta, pois são situações que influenciam na administração pública, e, conseqüentemente, refletem na execução orçamentária, financeira e patrimonial e em seus resultados, situações evitadas de condutas inconcebíveis em uma gestão responsável e proba.

A relação abaixo torna públicos os descaminhos apresentados em relatórios de auditoria:

- Não recolhimento de contribuição previdenciária;
- Ausência de transparência;
- Falta de controle de gastos;
- Ausência de controle interno;
- Utilização dos recursos do Fundeb em objeto estranho à finalidade;
- Contratação irregular de pessoal;
- Disponibilidade financeira não comprovada;
- Desvios de bens e/ou recursos públicos;
- Obstrução ao livre exercício de auditorias e inspeções;
- Registros contábeis incorretos implicando inconsistências nos demonstrativos;
- Sonegação de documentos e informações ao Tribunal de Contas;
- Ausência de documentos comprobatórios de despesas; e
- Descaso da administração com o Patrimônio Público.

Temos então um rol de falhas, irregularidades e erros que não se afastam de atos de improbidade administrativas, corruptivos, omissos e malversações de toda natureza que compõe transgressões às normas constitucionais e legais.

Para evitar as circunstâncias aqui transparecidas, a gestão deve desenvolver e manter um interesse consciente e permanente do bem comum, com transparência, observando sempre os preceitos constitucionais e legais pertinentes, buscando uma administração pública íntegra e digna, combater atos ilegítimos ou antieconômicos

que refletem em danos aos cofres públicos, a gestão ainda, sob pena de responsabilidade solidária, deve adotar as precauções e apurar os fatos, identificar os responsáveis, quantificar os danos e promover o ressarcimento ao erário.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa analisou os aspectos orçamentários de prestação de contas em seis órgãos do Poder Executivo Municipal durante o exercício de 2015. Os dados e as análises realizadas serviram como parâmetro base para apresentar o Orçamento Público como uma ferramenta de Gestão, Planejamento e Controle nos Órgãos Governamentais. A amostra da pesquisa possibilitou, através das observações na estrutura documental e bibliográfica, concluir os objetivos estabelecidos desta dissertação.

O apanhado documental estudado expôs uma fragilidade dos órgãos públicos em desviarem de suas principais finalidades, entre descumprimento das normas legais e constitucionais, desarmonia na gestão e dificuldades de administração financeira, não foi possível encontrar em nenhum dos órgãos estudados um que se apresentasse totalmente íntegro nas análises aqui produzidas, sendo, em maior parte dos casos, até impossível dissociar os com contas reprovadas e aprovadas, pois mesmo aqueles com contas aprovadas apresentaram máculas de diversas naturezas em sua apresentação de prestação de contas.

Com isso, fica claro que um dos maiores problemas dos recursos públicos é a dificuldade da gestão quanto ao controle das finanças públicas, seu orçamento, seu planejamento e efetivas soluções definitivas dos problemas estruturais e, diante dessas circunstâncias, é notória a existência de mecanismos que busquem recolocar e conduzir os órgãos da administração pública a uma gestão ajustada e afastada dos desmandos apresentados.

Assim, o Orçamento Público é apresentado como esse instrumento, pois ele é presente em tempo integral nas atividades da administração pública. Logo, o Orçamento deixa de ser um mero dispositivo técnico e passa a auxiliar a gestão no aspecto financeiro, patrimonial e orçamentário de forma efetiva, sendo necessário para tanto, utilizá-lo de forma correta, seguir seus princípios e suas diretrizes, presentes da Constituição Federal, na Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei n. 4.320/64.

Outra figuração importante é afirmar a descentralização das informações e ampliar a transparências dos atos públicos e melhorar a forma de apresentação desta, pois, embora haja a obrigatoriedade de divulgação dos atos da administração, a informação não é acessível com facilidade, além do fato de estarem disponíveis

em sua forma técnica, dificultando o entendimento da população. Caminhando nesse sentido, vale a conscientização e responsabilidade do cidadão em intensificar a fiscalização e controle, pois, quanto mais horizontalizada for a informação, mais eficiente será a divulgação e a compreensão.

Importante ponderar que os resultados da pesquisa têm benefícios globalizantes entre todos os órgãos públicos que fazem uso desse instrumento, considerando que as leis e princípios abrangem todos, União, Estado, Distrito Federal, Municípios e órgãos a eles vinculados, administração direta, indireta, fundações e autarquias, de forma que quaisquer orientações representadas neste estudo podem aplicar-se em favor de todos que fazem uso do Orçamento Público.

Diante dos dados analisados, das teorias apresentadas e considerando nosso problema, a melhor forma de utilizar o Orçamento Público é através de uma gestão qualificada, um planejamento racional e um controle eficiente e eficaz.

Então, para atuar como instrumento efetivo, o Orçamento Público deve se sustentar em três eixos de medidas a serem instituídas com maior afinco, que são: **Planejamento, Execução e Controle.**

O Planejamento pode ser cumprido através das próprias leis orçamentárias, que já são instrumentalizadas para realizar objetivos previamente estabelecidos, atuando como condutor da atividade administrativa e de desenvolvimento, pois apenas através de medidas coordenadas com atuação ampla e intensa é que será possível constituir um planejamento capaz de entregar ao gestor uma ferramenta atada ao equilíbrio e economicidade dos gastos públicos.

A Execução financeira das despesas e receitas tem como marco inicial as autorizações e previsões constantes na lei orçamentária, em que o porte financeiro do órgão público é resultado da execução de uma programação instituída no próprio orçamento.

Na execução orçamentária dentro do exercício financeiro, para que haja a realização efetiva da despesa, é preciso que a gestão tenha recursos financeiros disponíveis no momento, ou seja, a execução das Receitas deve se contrabalancear com a execução das Despesas. Para que isso ocorra, a administração deve estabelecer uma programação de desembolso, na qual haja um ajuste das entradas efetivas das receitas com os pagamentos das despesas, estabelecendo uma precaução por parte da gestão, pois essa programação tem como característica a

flexibilidade, proporcionando a realização do gasto de acordo com o fluxo de entrada de recursos, sempre observando o comportamento da arrecadação.

O Orçamento Público deve ser executado da forma que foi aprovado, só assim os recursos serão destinados às suas devidas finalidades, do contrário se tornam inexatos e prejudiciais, manifesta um mal trabalho do poder executivo e um controle ineficiente do Poder Legislativo.

Quanto ao controle, na maior parte dos processos visto como um dos problemas mais acentuados, será apresentado aqui como solução. O próprio Orçamento é um instrumento de controle, juntamente com as atividades de controle externo que são de competência do Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas e do Ministério Público, visando verificar a probidade da administração e a correta aplicação dos recursos públicos.

Destacam-se os encargos do controle interno, pois esse é realizado pelo próprio órgão e carrega grande peso de responsabilidade. Esse controle administrativo dará segurança ao gestor, assumindo um controle prévio com autoridade e com proximidade dos atos, pois ele atua sincronizado com a execução, para assim reduzir os riscos, aumentar a eficiência operacional, proteger o erário e inibir atos corruptivos. Desse modo, um controle interno bem estruturado vai dar suporte à execução orçamentária nos aspectos precisos para a efetividade dos atos.

Outra partição do controle é com a atuação da sociedade civil organizada ou cidadãos, um controle estabelecido de fora para dentro do ente governamental, o chamado controle social. Toda sociedade deve ter consciência e conhecer os meios de obter as informações sobre o que os governantes estão executando, buscando a lisura, honestidade e moralidade dentro dos procedimentos da gestão. Isso pode ser efetivado fazendo uso de mecanismos de controles, inclusive os meios eletrônicos, cada vez mais difundidos atualmente.

Por fim, espera-se que as discussões e os resultados apresentados neste estudo possibilitem contribuir com o desenvolvimento da pesquisa, bem como fortalecer o entendimento quanto ao uso efetivo do orçamento como instrumento de gestão, planejamento e controle que se necessita na administração pública e contribua para a melhoria do serviço público da forma mais ampla possível.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fabrício Bolzan de. **Manual de Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 1. ed. São Paulo. Atlas, 2002.

ASSUMPÇÃO, Márcio José. **Contabilidade Aplicada ao setor público**. [livro eletrônico] – Curitiba: InterSaber, 2012.

BEHRING, Elaine Rossetti. **Brasil em contra-reforma: desestruturação do Estado e perda de direitos**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

BERNARDONI, Doralice Lopes. **Planejamento e Orçamento na Administração Pública**. 2. ed. Curitiba: lbp ex, 2012.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento Aplicado ao Setor Público: Abordagem Simples e Objetiva**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 mai. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993**, regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 01 mar. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.983 de 03 de abril de 2020**, altera a Lei 13.898, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13983.htm. Acesso em: 29 jul. 2020.

BRASIL. **Lei Nº 4.320 de 17 de março de 1964**, Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 12 jul. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967, dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm. Acesso em: 05 mai. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 101**, 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 17 abr. 2019.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, 6 Edição, 2014. Disponível em: www.Tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em: 22 jun. 2019.

BRASIL. **Manual Técnico de Orçamento - MTO-02**. Secretaria de Orçamento Federal - SOF/MOG. Brasília, 2021.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Da administração pública burocrática à gerencial**. Revista do Serviço Público, v. 47 n.1 p. 4 .1996. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>. Acesso em: 07 de mar. 2021.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; MOTTA, Fernando C. Prestes. **Introdução à organização burocrática**. 2. ed. São Paulo: Cegage, 2004.

BRESSER-PEREIRA, Luís Carlos. **Reforma gerencial e legitimação do estado social**. Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, v. 1, n. 51, p. 147-156, 2017. Bimestral. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v51n1/0034-7612-rap-51-01-00147.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2021.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **A construção política do Estado**. Lua Nova Revista Cultura e Política. São Paulo, V. 81: p. 117-146, 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/ln/n81/a06n81.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2021.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 32 Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CARVALHO, Paulo G. Mibielli de; FEIJÓ, Carmem Aparecida; VALENTE, Elvio. **Além do PIB: uma visão crítica sobre os avanços metodológicos na mensuração do desenvolvimento sócio econômico e o debate no Brasil contemporâneo**. Estatística e Sociedade, Porto Alegre, n. 2, p. 42-56, 2012. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/303982602.pdf>. Acesso em 09 mar. 2021.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle interno no Setor Público**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle interno e externo na administração pública**. Curitiba: InterSaberes, 2012.

CORRÊA VIANA, Nelson. **Orçamento público: modelos, desafios e crítica**. Revista de Políticas Públicas. São Luís, v. 18 n.1 p. 45-57, 2014. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=321131780004> . Acesso em: 31 de ago. 2020.

COSTIN, Claudia. **Administração Pública**. 1. ed. Rio de Janeiro. Elsevier, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. 4. ed. São Paulo. Elsevier, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Orçamento Público: planejamento, elaboração e controle**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho, OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de. **O Orçamento Público no Estado Constitucional Democrático e a Deficiência Crônica na Gestão das Finanças Públicas no Brasil**. Sequência, Florianópolis. v.38 n. 76 p. 183-213, 2017. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552017000200183. Acesso em: 31 de ago. 2020.

FRANCO, Maria Laura P. B. **Análise de Conteúdo**. 2. ed. Brasília: Liber Livro, 2005.

FRANÇA, Phillip Gil. **Controle da Administração Pública: combate à corrupção, discricionariedade administrativa e regulação econômica**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2017

GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6. ed. Atlas, 2018.

GUEDES, Álvaro Martim; SILVÉRIO, João Paulo. **Contabilidade Pública, inovações, aplicações e reflexos**. 1 ed. São Paulo. Intersaberes, 2016.

JUND, Sergio. **Direito Financeiro e Orçamento Público**, 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KERBAUY, Maria Teresa Miceli; SOUSA, Kellcia Rezende. **Abordagem quanti-qualitativa: superação da dicotomia quantitativa-qualitativa na pesquisa em educação**. v. 31 Uberlândia. Edufu, 2017. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/EducacaoFilosofia/article/view/29099>. Acesso em 26 ago. 2020.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KOHAMA, Heilio. **Balancos públicos: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

LIMA, Diana Vaz de. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2018.

LIMA, Severino Cesário de; MUNIZ, Josediton Alves. **Contabilidade pública: análise financeira governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do orçamento público: Flexibilidade e orçamento impositivo**. 5. ed. São Paulo: Blucher, 2016.

LOURENÇO, Nilvado Vieira. **Administração Pública: modelos, conceitos, reformas e avanços para uma nova gestão**. [livro eletrônico] Curitiba: InterSaberes, 2016.

MATIAS-PEREIRA, J. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 28. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva, TEIXEIRA, Marília Cássia. **Contabilidade governamental: uma abordagem sobre as tomadas de decisão, a eficácia na gestão e a governança no setor público**. 1. Ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

PADOVEZE, Clóvis Luiz e FRANSISSCHETTI, Carlos Eduardo. **Planejamento Econômico e Orçamento**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2017

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

PARAÍBA. **Lei complementar n. 18, de 13 de julho de 1993**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. Paraíba, João Pessoa, 1993.

PASSEROTTI, Denis Camargo. **O Orçamento como Instrumento de Intervenção no Domínio Econômico**. 1. ed. São Paulo: Edgard Blücher Ltda, 2017.

PIRES, Valdemir. **Orçamento Participativo: o que é, para que serve, como se faz**. 1. ed. Barueri-SP: Manole, 2001.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito Financeiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

REIS, Edna Afonso, REIS, Ilka Afonso. **Análise Descritiva de Dados**. Relatório Técnico do Departamento de Estatística da UFMG, 2002.

REZENDE, Fernando. **Orçamento Público e o Público**. Revista Controle – Doutrina e Artigos. Fortaleza, v. 9 n.1, p. 11-17, 2013. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/253>. Acesso em 31 ago. 2020.

SANTOS, Aristeu Jorge dos. **Orçamento Público e os Municípios, alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal**. 2001. disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/19441/000305177.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2021.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 1. ed. São Paulo. Cortez, 2013.

SOUZA, Vanessa Gonçalves Ribeiro. **A EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA: Reforma Gerencial, a Nova Gestão Pública**. 2019. Disponível em: nucleodoconhecimento.com.br/administracao/administracao-publica-no-brasil. Acesso em: 06 jun. 2021.

SILVA, Airton Marques da Silva. **Metodologia de Pesquisa**. 2. ed. Fortaleza. EdUECE, 2015.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um Enfoque Administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.