



**Universidade Federal
de São João del-Rei**

**UNIVERSIDADE FEDERALDE SÃO JOÃO DEL-REI
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PROFIAP**

JULLIO CARLOS MANTUANELLI

**A GESTÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO DE CASO COM OS MUNICÍPIOS DA
MICRORREGIÃO DE SÃO JOÃO DEL-REI-MG**

**São João del-Rei
2024**

**A GESTÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO DE CASO COM OS MUNICÍPIOS
MICRORREGIÃO DE SÃO JOÃO DEL-REI-MG**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública - PROFIAP, da Universidade Federal de São João del-Rei como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Área de concentração: Administração Pública.

ORIENTADOR: André Luís Bertassi

São João del-Rei

2024

JULLIO CARLOS MANTUANELLI

**A GESTÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO DE CASO COM OS MUNICÍPIOS
MICRORREGIÃO DE SÃO JOÃO DEL-REI-MG.**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora.

Orientador:

Prof. André Luís Bertassi, UFSJ

Doutor pela Universidade Metodista de Piracicaba – Piracicaba - Brasil

Banca Examinadora:

Prof. (Nome do professor Orientador),
Doutor pela (Instituição onde obteve o título–Cidade, País)

Prof. (Nome do professor Orientador), UFSJ
Doutor pela (Instituição onde obteve o título–Cidade, País)

Prof. (Nome do professor Orientador), UFSJ
Doutor pela (Instituição onde obteve o título–Cidade, País)

Coordenador do PROFIAP:

Prof.a. (Vânia Aparecida Resende)

São João del-Rei, 2024.

"Não existem finanças públicas sadias sem uma gestão eficiente e transparente dos recursos." - John W. Snow

RESUMO

A gestão de créditos adicionais desempenha um papel essencial na administração pública, permitindo ajustes orçamentários e atendimento às demandas emergenciais. Este trabalho buscou analisar a gestão de créditos adicionais no âmbito da administração pública municipal, da microrregião de São João del-Rei destacando suas características, processos, desafios e entender qual a influência dos créditos adicionais na execução orçamentária e financeira no poder executivo municipal, foi realizada uma pesquisa de natureza teórica empírica com abordagem qualitativa do tipo descritiva sobre créditos adicionais. Verificou-se que a estrutura organizacional e um conjunto de normas e procedimentos, desempenhando um papel estratégico na coordenação e supervisão desse processo. A autorização e regulamentação dos créditos adicionais são realizadas por meio de leis e decretos específicos, embasados na legislação vigente. No entanto, foram identificados desafios, como a falta de planejamento adequado, a dependência junto às câmaras municipais. Para enfrentar esses desafios, é necessário investir em capacitação dos recursos humanos, sistemas de controle eficientes, maior transparência na gestão dos recursos e adequada elaboração Lei Orçamentária Anual. Neste sentido, a prestação de contas à sociedade se torna elemento importante uma vez que demonstra a efetividade das ações realizadas com os créditos adicionais. Ao final da pesquisa espera-se contribuir para o aprofundamento do conhecimento de créditos adicionais fornecendo subsídios teóricos para gestores públicos tendo como conclusão do trabalho a incompatibilidade da previsão orçamento público com sua execução retratados pelo procedimento de créditos adicionais.

Palavras-chaves: Créditos Adicionais; Administração Pública, Orçamento Público.

ABSTRACT

Management of additional appropriations plays an essential role in public administration, enabling budgetary adjustments and responding to emergency demands. This work sought to analyze the management of additional credits within the municipal public administration, of the microregion of São João del-Rei highlighting its characteristics, processes, challenges and understand what the influence of the additional credits on budgetary and financial execution in the municipal executive power, a research was carried out of theoretical empirical nature with qualitative approach of the descriptive type on additional credits. It was found that the organizational structure and a set of norms and procedures, playing a strategic role in the coordination and supervision of this process. The authorization and regulation of the additional credits are carried out by means of specific laws and decrees, based on the legislation in force. However, challenges have been identified, such as the lack of adequate planning, dependency on municipal councils. To meet these challenges, it is necessary to invest in human resources capacity-building, efficient control systems, greater transparency in the management of resources and adequate drafting of the Annual Budget Law. In this sense, accountability to society becomes an important element as it demonstrates the effectiveness of the actions carried out with the additional appropriations. At the end of the research it is expected to contribute to the deepening of the knowledge of additional credits by providing theoretical grants to public managers having as conclusion of the work the incompatibility of the public budget forecast with its execution depicted by the procedure of additional appropriations..

Keywords: Additional Credits; Public Administration; Public Budget;

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	12
2.	REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1	- Instrumento de planejamento – Lei Orçamentária Anual	16
2.1.1	- Orçamento Público.....	16
2.1.2	- Conceito e importância da Lei Orçamentária Anual	19
2.1.3	- Relação entre instrumentos de planejamento	21
2.1.4	- Processo de elaboração da LOA	23
2.1.5	- Componentes da LOA.....	29
2.1.6	- Execução e controle da LOA	38
2.2	- Créditos adicionais - Introdução e conceitos	41
2.2.1	- Conceito e finalidade dos créditos adicionais	42
2.2.2	- Base Legal e autorização para abertura de créditos adicionais	44
2.2.3	- Processo de Abertura de Crédito Adicional	45
2.2.4	- Origem de recursos para créditos adicionais.....	46
2.2.5	- Controle e transparência na utilização dos créditos adicionais	48
2.3	- Créditos adicionais – Aplicação	49
2.3.1	- Créditos suplementares	49
2.3.2	- Créditos origem superávit financeiro.....	59
2.3.2.1	- Conceito e finalidade dos créditos de superávit financeiro	59
2.3.2.2	- Base legal e autorização para utilização dos créditos de superávit financeiro	61
2.3.2.3	- Processo de utilização dos créditos de superávit financeiro	63
2.3.2.4	- Fontes orçamentárias de recursos para os créditos de superávit financeiro	64
2.3.2.5	- Limites e restrições na utilização dos créditos de superávit financeiro	64
2.3.3	- Créditos origem excesso de arrecadação.....	65
2.3.3.1	- Conceito e Finalidade	65
2.3.3.2	- Características dos créditos tipo excesso de arrecadação	67
2.3.3.3	- Autorização dos créditos tipo excesso de arrecadação	68
2.3.3.4	- Processo de utilização dos créditos tipo excesso de arrecadação	69
2.3.3.5	- Apuração e Limites e restrições na utilização de créditos excesso de arrecadação.	70
2.3.4	- Créditos origem operação de crédito	70
2.3.4.1	- Conceitos, Características e Vedações	70
2.4	- Créditos especiais.....	71
2.4.1	- Conceito e Finalidade dos Créditos Especiais.....	71
2.4.2	- Reabertura de créditos especiais	73
2.5	- Créditos extraordinários	74
3.	METODOLOGIA.....	75
3.1	- Coleta de informações	75

3.2 - Tratamento e processamento das informações	78
4. RESULTADO E DISCUSSÕES – MUNICIPIOS DA MICRORREGIÃO DE SÃO JOÃO DEL-REI CAMPOS.....	80
4.1 - Execução do orçamento público	80
4.2 - PROCESSO DE ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS	85
4.3 - Gestão de crédito adicional	88
4.3.1 - Gestão de Créditos Suplementares.....	89
4.3.2 - Gestão de Créditos especiais	93
4.3.3 - Gestão de Créditos Extraordinários.....	95
4.3.4 - Gestão de Créditos adicionais por fonte de recursos.....	96
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	101
REFERÊNCIAS.....	104

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade ao Setor Público

MTO – Manual Técnico do Orçamento

PCASP – Plano de Contas Aplicado a Setor Público

PLOA- Projeto de Lei Orçamentária

PPA – Plano Plurianual

RREO – Relatório Resumido de Execução Orçamentária

STN – Secretária do Tesouro Nacional

TCE – Tribunal de Contas do Estado

TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Quadro de Classificação da Receita Orçamentária	30
Figura 02 – Detalhamento da Receita Orçamentária	31
Figura 03 – Detalhamento da Despesa Pública	33
Figura 04 – Etapas da Despesa Pública	34
Figura 05 – Classificação da Fonte Orçamentária de Recursos	38
Figura 06 – Fluxograma para abertura de crédito adicional	45
Figura 07 – Alterações orçamentárias por anulações de dotações.....	50
Figura 08 – Mapa de localização dos municípios do Campos das Vertentes	76
Figura 09 – Gráfico de percentual de execução de receita arrecada x receita orçada	82
Figura 10 – Gráfico de execução da despesa orçamentaria por município.....	84
Figura 11 – Quadro de Gestão e procedimentos de créditos adicionais	85
Figura 12 – Proporção da Abertura de Créditos adicionais em valores totais.....	87
Figura 13 – Instrumento para abertura de Crédito Adicional	88
Figura 14 – Aplicação do percentual de suplementação de acordo com sua autorização	92
Figura 15 – Créditos especiais realizados por fonte de recursos.....	94
Figura 16 – Execução do superávit financeiro em relação ao orçamento	98
Figura 17 – Demonstrativo de decretos tipo excesso de arrecadação x previsão.....	99

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Demonstrativo de Previsão e Execução da Receita	81
Tabela 02 - Demonstrativo de Execução da Despesa	83
Tabela 03- Valores totais de abertura adicionais de acordo com Lei 4320	86
Tabela 04 - Execução dos créditos suplementares de acordo sua autorização	89
Tabela 05 - Créditos Suplementares realizados por lei ordinária	90
Tabela 06 - Alteração do percentual de suplementação por meio de lei	90
Tabela 07 - Valores realizados de créditos especiais	93
Tabela 08 - Valores realizados para créditos extraordinários	95
Tabela 09 - Demonstrativo valores apurados por Superávit Financeiro x Execução	97
Tabela 10 - Valores apurados de excesso de arrecadação x execução	98
Tabela 11 - Municípios cujo percentual de suplementação incide apenas para o tipo anulação de dotações	100

1. INTRODUÇÃO

O orçamento público é um mecanismo de controle e planejamento dos gastos públicos e dos recursos públicos, e sua execução tem que estar compatíveis com suas leis de instrumento de planejamento. A atuação conjunta dos instrumentos de planejamento, permite aos administradores públicos a utilização de recursos com eficiência, facilitando a transparência nas informações e como também possibilitando a participação da coletividade na sua fiscalização (Xerez,2007).

No Brasil, a constituição de 1988 definiu, nos termos do art.165, a iniciativa e obrigatoriedade dos órgãos dos poderes executivos em elaborar o orçamento público, e definiu suas respectivas vedações e a gestão dos créditos adicionais nos termos do art.167.

Com o objetivo de normatizar e criar uma estrutura adequada para as despesas e receitas públicas e adequar em uma estrutura para elaboração do orçamento, a lei 4320 de 17 de marco de 1964 foi importante para este objetivo. Essa lei traçou e estabeleceu os princípios orçamentário no Brasil, os quais perduram até hoje como principal diretriz para a elaboração do Orçamento Geral da União, (Xerez,2007).

A medida que a lei orçamentária anual é um mecanismo de controle de previsão e execução de receitas e despesas públicas e partindo do princípio que as despesas públicas tem que estarem contidas no plano plurianual do ente público com vigência de quatro anos, poderá ocorrer a variação na proposta orçamento por meio de sua execução à medida que dentro um exercício financeiro podem ocorrer fatores internos e externos que fazem alteração para aumento e diminuição das despesas públicas.

Os créditos adicionais são instrumentos flexíveis e essenciais para o equilíbrio das finanças públicas, permitindo a realocação de recursos de forma ágil e eficiente. Como o próprio nome do crédito já procura aclarar, são despesas que decorrem de fatos que não permitem um planejamento prévio, e ainda forçam o Poder Executivo a procedimentos sumários para atendimento célere e urgente (Kohama, 2012).

Neste sentido Giacomoni (2011) destaca que seria impraticável se, durante sua execução, o orçamento não pudesse ser retificado, visando atender a situações não previstas quando de sua elaboração ou, mesmo, viabilizar a execução de novas despesas, que só se configuraram como necessárias durante a própria execução orçamentária.

No contexto da administração pública, os créditos adicionais referem-se à autorização para a utilização de recursos além dos inicialmente previstos mas que foram orçados subestimados em dotações orçamentárias para as despesas não previstas nos instrumentos de planejamento, conforme o art 40 da Lei 4320/64.

Essa autorização é realizada por meio de leis específicas regulamentada por meio de decretos municipais, de acordo com art 42 da Lei 4320/64. A abertura de créditos adicionais é uma prática comum e necessária, uma vez que o orçamento público é uma peça estática que não contempla todas as possíveis demandas e variações ao longo do exercício financeiro.

A gestão de créditos adicionais é processo complexo dinâmico e necessário na administração orçamentária financeira porque envolve a alocação de recursos adicionais para atender às demandas contínuas e emergenciais, suprir dotações insuficientes e promover ajustes no orçamento público. Da Silva (2014) ratifica esta questão uma vez que os créditos adicionais surgem com a finalidade de corrigir as omissões, distorções ou erros cometidos na elaboração da proposta orçamentária ou para atender as despesas urgentes e imprevistas em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

A abertura de créditos adicionais desempenha busca eficiência, transparência e adequação do gasto público, permitindo que os gestores públicos respondam de forma ágil e efetiva às necessidades da sociedade.

No entanto, a gestão de créditos adicionais apresenta conceitos e procedimentos a serem adotados. Sendo assim este trabalho procurou estudar o processo de abertura de créditos adicionais juntamente procedimentos legais para sua abertura juntamente com vedações e tendências, destacando a importância deste procedimento na administração pública e sociedade, principalmente em cidades menores, como as que compõem a microrregião de São João del-Rei.

Diante desse cenário, torna-se necessário aprofundar o estudo sobre a gestão de créditos adicionais na administração pública direta municipal. Neste contexto, um das etapas deste trabalho foi de analisar os instrumentos de autorização, regulamentação e controle desses créditos, verificar a evolução dos orçamentos inclusive sobre o instrumento de fonte orçamentária de recursos que passa ser frequente nas lei orçamentárias anuais dos entes públicos e ter ciência dos e como os gestores públicos passaram a promover a gestão destes créditos adicionais, sendo

destacado o processo de transparência e a prestação de contas na utilização dos recursos adicionais.

Este trabalho teve como enfoque analisar a gestão de créditos adicionais na administração pública direta municipal pelos decretos realizados e publicados e disponibilizados em acesso eletrônico, enfocando a estrutura, os procedimentos e os desafios enfrentados nesse processo. Para isso, foram utilizadas referências teóricas decretos municipais, leis municipais e demonstração contábeis que demonstram a aplicação deste tipo de alteração orçamentária buscando compreender as melhores práticas, as dificuldades enfrentadas e as oportunidades de aprimoramento na gestão dos créditos adicionais.

No que diz respeito aos procedimentos de autorização, foram analisados por meio de estudos a execução do orçamento público e quais procedimentos os municípios estudados fizeram para a gestão orçamentária dos créditos adicionais destacando os tipos de créditos realizados de acordo com a lei 4320/64, conforme detalhado neste trabalho a abertura de créditos adicionais implica em um realojamento de recursos que pode afetar o equilíbrio financeiro do ente público. Portanto, é necessário avaliar os impactos financeiros e orçamentários, afim de entender que este processo não impactará o endividamento das contas públicas e sanções ao gestor público.

Além da autorização, a gestão dos créditos adicionais também envolve o controle e a monitoramento dos recursos adicionais sendo foco neste trabalho verificar os limites apurados por meio das demonstrações contábeis e sua execução por meio da abertura do crédito adicional sendo fundamental estabelecer mecanismos de acompanhamento e avaliação, verificando a correta aplicação dos recursos, a execução das ações previstas e os resultados alcançados.

Para tanto foram analisados os dados de 15 municípios da microrregião de São João del-Rei assim citados, Conceição da Barra de Minas, Coronel Xavier Chaves, Dolores de Campos, Lagoa Dourada, Madre de Deus de Minas, Nazareno, Piedade do Rio Grande, Prados, Resende Costa, Ritópolis, Santa Cruz de Minas. Santana do Garambéu, São João del-Rei, São Tiago e Tiradentes. sendo justificado a escolha desses municípios por estarem próximos territorialmente, e que realizam de modo contínuo a gestão de créditos adicionais, é o período base foi o ano de 2021 devido a

ocorrência da pandemia do covid-19 é possível argumentar que a pandemia do covid-19 ainda teve influência nos resultados obtidos.

No entanto, a gestão adequada desses créditos requer uma estrutura organizacional sólida e eficiente, que promova a transparência, a eficiência e a responsabilidade na utilização dos recursos públicos. Tornar os dados do orçamento avaliáveis publicamente faz-se necessário para elevar a transparência das intenções financeiras dos governos, melhorar o controle, o planejamento e principalmente para que o cidadão possa fiscalizar as ações dos administradores públicos. (Mello 2007)

Sendo assim o problema de pesquisa deste trabalho é: -- Qual a influência da gestão de créditos adicionais na execução orçamentária e financeira do poder executivo municipal?

O objetivo geral do trabalho tem como propósito explicar o procedimento do crédito adicional no âmbito da administração pública municipal e elucidar os impactos de sua utilização no orçamento público.

De maneira complementar pretendeu-se atingir os seguintes objetivos específicos

- Buscar elucidar os elementos de um orçamento público de um ente da administração pública direta municipal.
- Aprimorar os conceitos, finalidades e especificidades dos créditos adicionais, analisando sua gestão mediante aos procedimentos legais para sua autorização e execução de 15 municípios retratando a necessidade deste procedimento na administração pública.
- Identificar tendências para realização dos créditos adicionais buscando compreender o processo de evolução para esta abertura de crédito.
- Compreender os impactos da utilização dos créditos adicionais, e estabelecer um debate sobre as legislações vigentes sobre este procedimento.
- Retratar a importância do poder legislativo municipal na autorização e execução dos créditos adicionais poder executivo municipal.

A justificativa deste trabalho se fundamenta-se pela relevância teórica, pois aprimora e propõe um aprimoramento dos estudos a respeito do tema proposto, alinhando os estudos com os resultados encontrados neste trabalho. Da mesma forma, no âmbito gerencial, propõe a melhoria e aperfeiçoamento na gestão dos créditos adicionais, com a introdução de elementos para desempenho na execução

do orçamento público, sendo que a elaboração de um orçamento público compatível com a execução orçamentária é ferramenta essencial para construção de uma gestão pública adequada, transparente e responsável, trazendo contribuições a diversos públicos, incluindo a sociedade em geral, gestores públicos, corpo docente e discente do curso de administração pública..

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - Instrumento de planejamento – Lei Orçamentária Anual

Nesta seção será explanado o orçamento público, juntamente com os instrumentos de planejamento, detalhando seus conceitos, sua relação entre si, o processo de elaboração, a definição de metas e prioridades como estimativa e fixação das despesas e receitas até a discussão do projeto pelo poder legislativo retratando os componentes de um Lei orçamentária Anual para entendimento do processo de gestão e abertura dos créditos adicionais.

2.1.1 - Orçamento Público

Segundo Giacomoni (2011), o orçamento público é um instrumento de planejamento e controle das finanças públicas, que tem como objetivo principal estabelecer as políticas de gastos e arrecadação do Estado. Ele descreve as estimativas de receitas e fixa as despesas que serão realizadas ao longo de um determinado período, geralmente anual.

Ribeiro (2012), que destaca a importância do orçamento como um instrumento de política econômica e social ressaltando que por meio do orçamento, é possível promover a distribuição equitativa de recursos, priorizando áreas como saúde, educação, segurança, infraestrutura, entre outras.

No contexto brasileiro o orçamento público é regulamentado pela Constituição Federal de 1988, que estabelece os princípios e diretrizes fundamentais para a sua elaboração e execução. Além disso, existem leis complementares e normas infraconstitucionais que complementam o marco legal do orçamento público, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei 4320/64 a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Atualmente a legislação brasileira estabelece regras específicas para a elaboração do orçamento e abertura e utilização dos créditos adicionais no orçamento público sendo estas regras definidas pela Lei Federal nº 4.320/1964. Conforme cita Segundo Xerez (2007) a Lei 4.320/64 representa um marco em termos de avanços na

elaboração do orçamento público, pois foi por meio da mesma que se deu a unificação e padronização dos orçamentos e dos balanços públicos em todas as esferas administrativas (União, os Estados e Municípios). De acordo com Melo e Anotonoz (2015) a utilização do orçamento público brasileiro se aperfeiçoou com o advento da Lei 4320 de 17 de março de 1964, cujo ordenamento enumerou alguns princípios orçamentários a serem observados na utilização dos recursos públicos visando à eficiência no interesse público.

2.1.1.1 - Princípios Orçamentários

De acordo com Manual Técnico do Orçamento (2023) os princípios orçamentários têm como objetivo visam estabelecer regras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência aos processos de elaboração, execução e controle do orçamento público. Tem como princípios fundamentais o princípio da Unidade ou Totalidade, Universalidade, Anualidade e Periodicidade, Equidade, Exclusividade, Orçamento Bruto e Não Vinculação de Receitas de Impostos.

Xerez (2007) destaca a importância dos princípios orçamentários como medida para que os governantes hajam de forma correta, pois os seus atos juntamente com suas ações trazem reflexos tanto para o presente como também para o futuro, mesmo estando sob a fiscalização dos Tribunais de Contas, sendo que o Estado deve cumprir a sua função social que de suprir as necessidades e carência de sua coletividade.

O princípio da Unicidade e Totalidade é um dos princípios orçamentários que devem ser observados na elaboração do orçamento público este princípio determina que deve existir apenas um orçamento para cada ente federativo contendo todas as receitas e despesas, de acordo com o MTO(2023) este princípio tem como objetivo evitar múltiplos vínculos de orçamento dos entes federativos, destaca-se também o art. 2º da lei 4320 de 1964.

A Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho de Governo, obedecida os princípios da unidade, universalidade e anualidade (Brasil,1964).

Outra característica do orçamento e universalidade do orçamento público uma vez que todas as receitas e despesas devem ser fixadas na lei do orçamento para todos os órgãos e entidades do poder público (art. 165, §5º, CF/88);

A lei do orçamento deve ser anual devendo ter como base o exercício financeiro (art. 2º, 34 e 35, Lei 4320/64). Para Giacomini (2002) a origem mais remota desse princípio está na regra da anuidade do imposto, que vigorou na Inglaterra antes mesmo do surgimento do orçamento.

Segundo Machado e Reis (2003, p.17), a aplicação dos princípios da unidade, da universalidade e da anualidade deve ser cumprida em relação a cada orçamento. Assim a entidade de direito público deve possuir apenas um orçamento para cada ano financeiro.

O orçamento público deve respeitar o princípio do equilíbrio igualitário entre as contas de receitas e despesas, para Sabbag (2007) este princípio destina-se a estabelecer um equilíbrio entre as receitas e as despesas, de modo que o montante de despesas não ultrapasse o montante de receitas durante o exercício financeiro. Seu propósito é possibilitar à administração uma maneira de reduzir ou conter o nível de endividamento do Estado, servindo de instrumento de controle.

Outro princípio do orçamento público é que este não conterá dispositivos que não seja a previsão de receitas e despesas orçamentárias, não é atribuição desta lei destinar anistias, isenções de tributos ou contribuições ou alterar e regulamentar o código tributário, estas alterações deverão ser realizadas em leis ordinárias específicas. Conforme Giacomini (2002) esse princípio surgiu com o objetivo de impedir que a lei do orçamento, em função da natural celeridade de sua tramitação no legislativo, fosse utilizada como meio de aprovação de matérias outras que não aquelas relacionadas a questões financeiras.

O princípio do orçamento bruto previsto no art 6º da Lei 4320/64 estabelece que a lei orçamentária anual deverá conter a estimativa da receita da despesa em valores brutos sem quaisquer deduções. Giacomoni (2011) destaca que este princípio impeça a inclusão, no orçamento, de importâncias líquidas, advenho da inclusão apenas do saldo positivo ou negativo resultante do confronto entre as receitas e as despesas de determinado serviço público.

Por fim uma característica importante do orçamento público é a não vinculação de receitas tributárias. De acordo com inciso IV do art. 167 da Constituição Federal de 1988, institui:

É vedada, a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino (Brasil,1988).

Vasques (2020) define este princípio que as receitas orçamentárias devem ser recolhidas ao Caixa Único do Tesouro, sem qualquer vinculação em termos de destinação. Os propósitos básicos são oferecer flexibilidade na gestão do caixa do setor público — de modo a possibilitar que os seus recursos sejam conduzidos para as programações que deles mais necessitem — e evitar o desperdício de recursos.

2.1.2 - Conceito e importância da Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é um instrumento para o planejamento e controle das finanças públicas. Ela representa a materialização do orçamento público de um determinado período, geralmente anual, e estabelece as receitas e despesas que serão realizadas pelo governo ao longo desse período.

Assim a lei orçamentária além de ser necessária em um órgão da administração direta também é obrigatória de acordo com o artigo 165 da Constituição de 1988. A lei orçamentária tem como objetivo estimar as receitas e despesas de um órgão da instituição pública. Para Mauss (2012) a LOA é um instrumento que estima as receitas que o governo espera arrecadar durante o ano e fixa os gastos a serem realizados com tais recursos.

A elaboração da proposta orçamentária é um processo complexo e multidisciplinar com objetivo é orientar as ações do ente público no exercício financeiro subsequente , de acordo com Xerez (2007) e na lei orçamentária que conterà a origem e a estimativa do montante dos recursos a serem obtidos e das despesas que pretende realizar, com clareza e responsabilidade de uma forma planejada e integrada para atender as necessidades públicas.

A LOA desempenha um papel fundamental na gestão dos recursos públicos, uma vez que estabelece as prioridades de gastos e define como os recursos serão alocados nas diferentes áreas e programas. Ela reflete as políticas e objetivos governamentais, sendo um instrumento que busca conciliar as necessidades da sociedade com as limitações financeiras do Estado.

Segundo Silva (2018), a LOA é um importante mecanismo para o exercício da transparência e da accountability no setor público. Através desta lei é possível

identificar as fontes de recursos, os programas prioritários e as metas a serem alcançadas pelo governo. Ademais, a LOA permite o acompanhamento e controle social sobre a execução do orçamento, uma vez que estabelece as bases para a prestação de contas.

A LOA também desempenha um papel crucial na estabilidade econômica e na gestão fiscal responsável. Conforme destacado por Pires (2015), ela contribui para o equilíbrio das contas públicas, evitando déficits excessivos e garantindo a sustentabilidade das finanças do Estado. Através do estabelecimento de limites e regras para os gastos, a LOA busca assegurar a disciplina fiscal e promover a estabilidade macroeconômica.

Logo a LOA é um importante instrumento de gestão, permitindo o planejamento das ações governamentais. De acordo com Bittencourt (2012), ela possibilita a definição de metas e objetivos a serem alcançados, a alocação eficiente dos recursos disponíveis e a mensuração dos resultados obtidos. Dessa forma, a LOA contribui para a eficácia e eficiência das políticas públicas.

A importância da LOA no contexto da administração pública também pode ser observada na visão de Gonçalves (2017), que destaca a sua função de controle dos gastos públicos. Por meio do estabelecimento de limites para as despesas, a LOA busca evitar o desperdício de recursos e garantir que o dinheiro público seja utilizado de forma responsável e transparente.

Outro aspecto relevante da LOA é a sua função redistributiva. Conforme mencionado por Souza (2019), ela permite direcionar os recursos públicos para áreas e programas que visam promover a justiça social e reduzir as desigualdades. Através da alocação de recursos para educação, saúde, assistência social, entre outros setores, a LOA busca garantir o acesso igualitário aos serviços públicos e o desenvolvimento equitativo do país.

A LOA também desempenha um papel fundamental no fortalecimento da governança pública. Segundo Oliveira (2016), ela contribui para a gestão transparente e eficiente dos recursos, bem como para o fortalecimento dos mecanismos de controle e prestação de contas. Por meio da LOA, é possível promover a transparência, a participação social e o diálogo entre governo e sociedade.

Ademais, a LOA é um instrumento que permite a previsibilidade e estabilidade das ações governamentais. Conforme destacado por Silva (2018), ao estabelecer as

receitas e despesas de forma antecipada, a LOA proporciona segurança para o planejamento e a execução das políticas públicas, permitindo que sejam implementadas de maneira mais consistente e duradoura.

Em suma, a Lei Orçamentária Anual desempenha um papel fundamental na gestão das finanças públicas, no planejamento e controle das ações governamentais, na transparência, na estabilidade econômica, na redistribuição de recursos e no fortalecimento da governança pública. Autores como Silva (2018), Pires (2015), Bittencourt (2012), Gonçalves (2017), Souza (2019) e Oliveira (2016) destacam a importância desse instrumento para a promoção de uma gestão pública eficiente, transparente e responsável.

Destaca-se por fim que de acordo com Constituição Federal de 1988, em seu artigo 167, estabelece que nenhum programa ou projeto podem ser incluídos se não estiver constado na lei orçamentária anual,

Art. 167. São vedados:

I - O início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual (Brasil 1988).

Dessa forma conclui-se que toda despesa para ocorrer deva estar prevista nas leis de instrumento de planejamento e possuir seu respectivo crédito orçamentário para sua execução.

2.1.3 - Relação entre instrumentos de planejamento

A relação entre a Lei Orçamentária Anual (LOA), o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é fundamental para o processo de planejamento, execução e controle das finanças públicas. Esses três instrumentos são interligados e desempenham papéis distintos, mas complementares, no ciclo orçamentário. Segundo Bittencourt (2012), o PPA é um instrumento de médio prazo que estabelece as diretrizes, objetivos e metas do governo para um período de quatro anos, orientando a elaboração da LOA e definindo as prioridades e programas a serem contemplados no orçamento anual.

A LDO, de acordo com Gonçalves (2017), tem como objetivo principal estabelecer as metas e prioridades da administração pública para o próximo exercício financeiro, além de orientar a elaboração da LOA. Ela serve como uma ponte entre o PPA e a LOA, garantindo a compatibilidade entre as diretrizes de médio prazo e as necessidades orçamentárias anuais. A LDO também estabelece regras e limites para

a elaboração do orçamento, como as disposições sobre despesas obrigatórias, limites de endividamento e regras para contratação de pessoal, visando assegurar a responsabilidade fiscal e o equilíbrio das contas públicas (Silva, 2018).

O PPA, a LDO e a LOA constituem um conjunto de instrumentos de planejamento e gestão das finanças públicas que visam garantir a coerência entre as políticas públicas e os recursos disponíveis (Oliveira, 2016). O PPA estabelece as diretrizes estratégicas para um período de quatro anos, a LDO orienta a elaboração da LOA, e esta última detalha as receitas e despesas para o próximo ano (Pires, 2015).

Esses instrumentos possuem uma relação de complementaridade, conforme mencionado por Souza (2019). O PPA define as ações estratégicas do governo, a LDO estabelece as diretrizes para a execução orçamentária anual, e a LOA concretiza essas diretrizes em termos de valores e recursos. Além disso, a LDO também contém orientações sobre a execução do orçamento, como a forma de alocação dos recursos, vedações e autorizações de gastos (Gonçalves, 2017).

A LDO desempenha um papel importante na transparência e publicidade das ações governamentais, ao estabelecer as regras para a execução orçamentária e a prestação de contas (Bittencourt, 2012). Enquanto isso, o PPA permite uma visão de longo prazo das ações governamentais, enquanto a LOA se concentra no orçamento anual, considerando as metas e diretrizes estabelecidas pelo PPA e LDO (Silva, 2018; Pires, 2015).

Essa relação entre a LOA, o PPA e a LDO são essenciais para a gestão eficiente e responsável das finanças públicas, pois garante a coerência e a integração das políticas públicas com o planejamento e a execução orçamentária. Segundo Xerez (2007) essas leis têm como características o planejamento do controle das finanças públicas e como também nas tomadas de decisões de uma gestão pública, onde o governo se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho dentro de um período definido. A interdependência entre esses instrumentos proporciona uma base sólida para o alcance dos objetivos estratégicos do governo e a alocação eficiente dos recursos disponíveis, promovendo a transparência, a participação social e o controle democrático das finanças públicas (Oliveira, 2016; Souza, 2019).

A importância destas leis e sua relação é destacada por Souza (2008) como intenção do constituinte de estabelecer um processo de planejamento no qual o PPA

daria os grandes rumos das políticas públicas, fixando os investimentos prioritários e estabelecendo metas qualitativas e quantitativas. Caberia à LDO desdobrar as metas do PPA, ano após ano, colocando-as dentro de padrões compatíveis com a realidade fiscal e estabelecendo as prioridades para o orçamento do exercício seguinte. A LOA, por sua vez, seria a execução prática daquelas prioridades.

2.1.4 - Processo de elaboração da LOA

2.1.4.1 - Definição das metas e prioridades

A definição das metas e prioridades é uma etapa essencial no processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA). Gonçalves (2017) destaca a importância desse processo para orientar a destinação dos recursos públicos de forma estratégica e eficiente. Nesse sentido, Silva (2018) ressalta que a definição das metas na LOA permite estabelecer objetivos claros e mensuráveis, que orientam as ações do governo e possibilitam a avaliação do alcance dos resultados. Essas metas devem ser alinhadas com as políticas públicas estabelecidas no Plano Plurianual (PPA) e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), como enfatiza Oliveira (2016).

Além disso, Pires (2015) destaca a importância de considerar as demandas da sociedade na definição das prioridades orçamentárias. É necessário realizar uma análise criteriosa das necessidades e anseios da população, a fim de direcionar os recursos de acordo com as áreas que mais necessitam de investimentos, como educação, saúde, infraestrutura, entre outras.

Para garantir a participação social no processo de definição das metas e prioridades, Souza (2019) ressalta a importância da realização de audiências públicas e consultas populares. Esses mecanismos permitem que os cidadãos tenham voz ativa na discussão e tomada de decisão sobre as políticas e os investimentos a serem contemplados na LOA.

No contexto econômico e fiscal do país, Santos (2020) argumenta que é fundamental considerar a disponibilidade de recursos financeiros e a capacidade do Estado em arrecadar receitas para viabilizar as metas e prioridades estabelecidas na LOA.

A definição das metas e prioridades também deve levar em conta os motivos e problemas específicos de cada setor. Conforme aponta Lima (2018), é necessário considerar as demandas e as particularidades de áreas como segurança pública, meio

ambiente, cultura, esportes, entre outras, a fim de direcionar os recursos de forma adequada.

Além disso, Mendes (2017) destaca a importância de considerar as metas e prioridades estabelecidas em acordos internacionais e compromissos assumidos pelo país, como os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas (ONU). Esses compromissos globais devem ser alinhados com as políticas e investimentos estabelecidos na LOA.

Outro aspecto a ser considerado é a análise da efetividade das ações governamentais. Fernandes (2019) ressalta a importância de estabelecer metas e prioridades que sejam factíveis e que possam gerar resultados efetivos para a sociedade, evitando a dispersão de recursos e esforços.

A definição das metas e prioridades também deve levar em conta a necessidade de promover a equidade e reduzir as desigualdades sociais. Santos (2018) argumenta que é necessário direcionar os recursos para regiões mais carentes e grupos vulneráveis, garantindo o acesso aos serviços públicos essenciais e a promoção da justiça social.

Araújo (2021) enfatiza a necessidade de considerar a continuidade das ações governamentais e a avaliação dos resultados alcançados, a fim de direcionar os recursos para as áreas mais efetivas e promover melhorias nas políticas em curso.

A definição das metas e prioridades também deve ser embasada em estudos técnicos e análises de impacto. Costa (2020) ressalta a importância de realizar estudos de viabilidade e avaliação de custo-benefício das ações propostas, a fim de direcionar os recursos de forma eficiente e maximizar os resultados.

Além disso, é importante considerar as demandas e sugestões dos gestores públicos e das equipes técnicas responsáveis pela implementação das políticas. Castro (2019) argumenta que esses profissionais possuem conhecimentos e expertise específicos que devem ser considerados na definição das metas e prioridades da LOA.

A definição das metas e prioridades também deve considerar as inovações tecnológicas e as tendências de desenvolvimento social e econômico. Lima (2021) ressalta que é importante direcionar recursos para áreas que impulsionem a modernização, a digitalização e a sustentabilidade, visando promover o desenvolvimento sustentável do país.

2.1.4.2 - Estimativa de receitas e fixação de despesas

O processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA) é composto por diversas etapas, sendo a estimativa de receitas e a fixação de despesas uma fase essencial. Durante esse processo, são realizadas projeções das receitas que o governo espera arrecadar e estabelecidas as despesas que serão autorizadas no orçamento. Essa etapa envolve uma análise criteriosa das fontes de receitas e das necessidades de gastos do governo, com o objetivo de garantir o equilíbrio financeiro e a adequação das despesas aos recursos disponíveis.

Para Xerez (2007) a estimativa da LOA é considerado o instrumento fundamental das finanças públicas e tem como características traduzir os projetos e programas de governo, bem como as políticas financeiras, econômicas e sociais adotadas pelo chefe do Poder Executivo, por meio da estimativa do montante dos recursos a serem obtidos e das despesas que pretende realizar, com clareza e responsabilidade de uma forma planejada e integrada para atender as necessidades públicas, quer seja para manutenção das suas atividades, quer seja para a execução de seus projetos

A estimativa de receitas consiste na projeção das receitas que o governo espera arrecadar ao longo do período abrangido pela LOA. Essa projeção é baseada em diversos fatores, como a arrecadação de impostos, taxas e contribuições, transferências governamentais, receitas de operações de crédito, entre outros. Segundo Gonçalves (2017), essa estimativa é realizada levando em consideração a conjuntura econômica, a política fiscal do governo, as expectativas de crescimento econômico e outros indicadores relevantes.

Já a fixação de despesas consiste na definição dos gastos que serão autorizados no orçamento. Nessa etapa, são analisadas as demandas e necessidades do governo em áreas como saúde, educação, infraestrutura, segurança pública, entre outras. A definição das despesas leva em consideração a disponibilidade de recursos e a capacidade do governo em atender às demandas prioritárias. Segundo Pires (2015), é fundamental estabelecer critérios claros e objetivos para a fixação das despesas, garantindo a alocação eficiente dos recursos e o atendimento das necessidades da sociedade.

Durante o processo de estimativa de receitas e fixação de despesas, é importante considerar a legislação vigente e as normas fiscais. Silva (2018) destaca a

importância de observar os princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece limites para os gastos do governo e busca garantir a sustentabilidade das finanças públicas. Sales e Martins (2014) citam que o principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal é garantir uma gestão fiscal responsável, e isto significa promover ações planejadas e transparentes, prevenindo os riscos e corrigindo os desvios capazes de prejudicar o equilíbrio orçamentário e consolidar um déficit público em níveis imprudentes. Conforme Xerez (2007) por meio da LRF houve um maior equilíbrio das contas públicas, levando-se em conta uma maior aproximação do orçamento realizado em relação ao orçamento planejado. Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) também é um instrumento relevante nesse processo, pois define as diretrizes e os parâmetros para a elaboração do orçamento.

Com advento lei 14133 de 2021 a nova lei de licitação para compra e serviços para órgãos públicos a LOA os créditos orçamentários possuem papel primordial na contratação da despesa pública, de acordo com o artigo 150.

Nenhuma contratação será feita sem a caracterização adequada de seu objeto e sem a indicação dos créditos orçamentários para pagamento das parcelas contratuais vincendas no exercício em que for realizada a contratação, sob pena de nulidade do ato e de responsabilização de quem lhe tiver dado causa. (Brasil, 2021)

Para realizar a estimativa de receitas, é necessário analisar as tendências econômicas e os indicadores que impactam a arrecadação do governo, Bittencourt (2012) ressalta a importância de considerar a conjuntura macroeconômica, as projeções de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), a inflação, o comportamento dos mercados, entre outros fatores. É necessário também levar em conta as políticas fiscais adotadas pelo governo, como alterações na legislação tributária e programas de incentivo fiscal.

No que diz respeito à fixação de despesas, é necessário realizar um estudo minucioso das demandas e prioridades do governo. Oliveira (2016) destaca a importância de considerar os objetivos estratégicos do governo, as políticas públicas em vigor, as necessidades da população e as demandas setoriais. Nesse sentido, é fundamental estabelecer critérios claros e transparentes para a alocação dos recursos, visando garantir a eficiência e a eficácia dos gastos públicos.

Na realização da elaboração do orçamento de despesa pública um fato importante é a verificação da continuidade dos créditos especiais realizados nos

exercícios anteriores uma vez que estão incluídos na lei do plano plurianual, de acordo com a CF/88 no art. 167º autoriza a abertura para o exercício posterior porém reiiimita um limite do saldo do exercício anterior e ao período que foi envidado a proposta orçamentária. Giacomoni (2011) destaca dois fatores para esta reabertura; a razoável antecedência, a elaboração orçamentária convive com o risco da imprevisibilidade e as inúmeras vinculações legais existentes entre modalidades de receitas e despesas específicas. Já Scaravelli (2011) destaca que a abertura vai depender de caso a caso, pois deverá apresentar justificativa em processo devido a sua função de necessidade, e depois a remessa de projeto de lei ao Poder Legislativo, a onde poderá ser autorizada.

A participação da sociedade também é fundamental nesse processo. Souza (2019) destaca a importância da transparência e do diálogo com a sociedade civil na definição das metas e das prioridades do orçamento.

No processo de estimativa de receitas, é importante considerar também os riscos e incertezas que podem afetar a arrecadação do governo. Santos (2018) ressalta a importância de realizar análises de sensibilidade e cenários alternativos, levando em consideração fatores como oscilações na atividade econômica, variações nas taxas de juros, mudanças na legislação tributária, entre outros.

A tarefa de elaborar um orçamento eficaz se torna uma tarefa difícil uma vez que um orçamento público tem que ter o equilíbrio entre as receitas e despesas. Segundo Moura (2016) o Executivo vem optando nos últimos anos por superestimar a receita do Projeto de Lei Orçamentária (PLOA), já que, nesse caso, assim que necessário, poder-se-á alegar a frustração da receita. No entanto para de Aquino e Azevedo (2015) as receitas superestimadas é para o caso o legislativo não conceda autorizações elevadas para a abertura de créditos adicionais, e dessa forma escolhem qual programa alocarão os recursos, e os demais simplesmente não serão executados. Com isso evita-se o momento da barganha com o legislativo, pois as despesas já foram aprovadas previamente

Um orçamento é subestimado quando a previsão orçamentária da receita for menor que a arrecadação realizada. Para Aquino e Azevedo (2015) os municípios podem superestimar ou subestimar a previsão de receitas sendo que a subavaliação das receitas gera o excesso de arrecadação na execução (caso permitido pelo

legislativo na LOA) e então são realizados créditos adicionais alocando despesas com um menor escrutínio pelo Legislativo.

2.1.4.3 - Discussão e aprovação do projeto de lei orçamentária

De acordo com art. 35 da CF/88.

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

É importante observar que alguns municípios têm como de envio da proposta orçamentária o dia 30 de setembro do exercício autorizado pela sua lei orgânica municipal, conforme disposto o art. 165 § 9º da CF/88.

Cabe à lei complementar - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual (Brasil, 1988).

Conforme art. 22 da Lei 4320/64 o projeto de lei orçamentária encaminhado ao poderes da administração pública direta municipal conterá a mensagem do projeto no qual consta a situação econômica financeira documentada por meio de demonstrativos, o projeto de lei para ser encaminhado para aprovação ou reprovação e tabelas e anexos demonstrativos do orçamento do ente público de receitas e despesas. Para Machado e Reis (2001) estes quadros demonstrativos de receitas e despesas são instrumentos para orientar a elaboração orçamentária

A etapa de discussão e aprovação do projeto de lei orçamentária é um momento crucial no processo de elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA). Nessa fase, o projeto de lei é apresentado aos órgãos competentes e passa por análises, debates e avaliações antes de ser aprovado e transformado em lei.

Ainda na etapa de discussão do projeto de lei orçamentária os membros do poder legislativo poderão incluir ementas ao projeto de lei, porém estas ementas têm certas restrições de acordo com a constituição de 1988.

Art. 166 (...)

§ 3º - As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que

o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I - Sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

- II - Indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:
 - a) dotações para pessoal e seus encargos;
 - b) serviço da dívida;
 - c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou
- III - sejam relacionadas:
 - a) com a correção de erros ou omissões; ou
 - b) com os dispositivos do texto do projeto de lei. (Brasil, 1988)

Durante a discussão e aprovação do projeto de lei orçamentária, é essencial garantir a participação de diversos atores envolvidos, como legisladores, membros do governo, representantes da sociedade civil e especialistas da área. Segundo Silva (2018), a participação ativa desses atores contribui para a construção de um orçamento mais democrático, transparente e alinhado às necessidades da população. De acordo com a lei complementar 101 (LRF) art. 48 destaca o incentivo à participação popular a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos orçamentos.

Um aspecto fundamental nessa etapa é a análise e avaliação do projeto de lei orçamentária. Bittencourt (2012) ressalta a importância de uma análise minuciosa dos aspectos técnicos, jurídicos e políticos do projeto, visando identificar possíveis inconsistências, lacunas ou desequilíbrios no orçamento proposto. Essa análise contribui para aprimorar o projeto e garantir sua adequação às diretrizes estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na legislação fiscal.

Durante a discussão, é comum que ocorram debates e negociações entre os diversos atores envolvidos. Gonçalves (2017) destaca que essas negociações podem envolver questões como prioridades de gastos, alocação de recursos entre os diferentes setores e ajustes nas metas e objetivos do orçamento. É importante que essas negociações sejam transparentes, baseadas em critérios claros e objetivos, e visem ao interesse público.

2.1.5 - Componentes da LOA

Nesta seção será apresentado os elementos constantes na lei orçamentária anual e seus respectivos anexos, dimensionando seus elementos no orçamento público.

2.1.5.1 - Receitas orçamentárias

Segundo Bittencourt (2012) as receitas orçamentárias referem-se aos recursos financeiros que o governo prevê arrecadar ao longo do ano para financiar suas

atividades. Essas receitas podem ser provenientes de diversas fontes, como impostos, taxas, contribuições, transferências intergovernamentais, entre outras. A correta estimativa e alocação dessas receitas são fundamentais para garantir a sustentabilidade fiscal e a execução adequada do orçamento. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2021) define receitas orçamentárias como disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e que aumentam o saldo financeiro da instituição. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade.

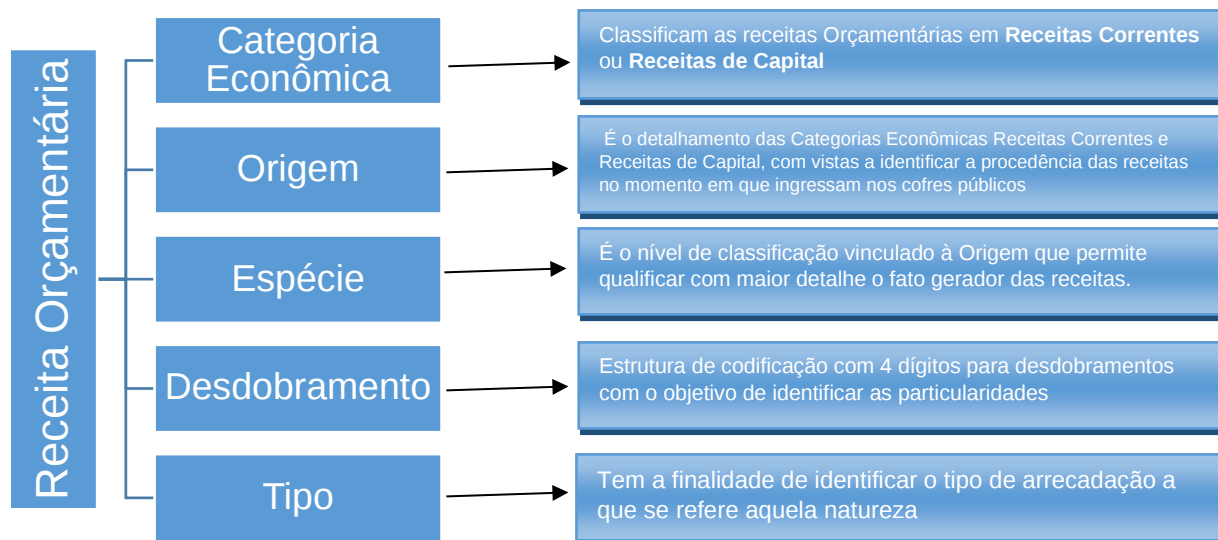
Uma fonte de receita é que podem ou não estar previstas na lei orçamentária são as transferências especiais e transferência com finalidade específica, Exemplo destas receitas são emendas parlamentares individuais ou de bancada originadas pela união ou estado cujos beneficiados são os municípios. Mendonça (2013) critica a previsão dessas previsões no orçamento uma vez que elas ocasionarem o aumento das despesas previstas e limitar o controle político exercido pelo poder legislativo de aprovar ou não a lei orçamentária em sua totalidade.

As receitas públicas são classificadas e padronizadas de acordo com o ementário da receita do PCASP e pode ser elencado da seguinte forma de acordo com a figura 1, e seu detalhamento é verificado na figura 2 que individualiza os tipos da receita orçamentária sua classificação e seu objetivo conforme o MCASP.

Figura 01 – Quadro de Classificação da Receita Orçamentária

A	B	C	D	EE	F	G
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Desdobramento para identificação de peculiaridades da receita			Tipo

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional - MCASP (2021)

Figura 2. Detalhamento das receitas orçamentárias

Fonte: Secretária do Tesouro Nacional - MCASP (2021)

2.1.5.2 - Despesas orçamentárias

A definição de despesas orçamentárias de acordo como MCASP “é toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada”. (Brasil,2021).

As despesas orçamentárias são componentes fundamentais da Lei Orçamentária Anual (LOA) e representam os gastos que o governo pretende realizar ao longo do ano para o cumprimento de suas atividades e programas. Conforme art 12 da lei 4320/64 as despesas orçamentárias são classificadas nas seguintes categorias econômicas – despesas correntes e despesas de capital.

As despesas correntes correspondem aos gastos relacionados às atividades rotineiras do governo, como o pagamento de salários, benefícios sociais, manutenção e custeio de serviços públicos, entre outros. Segundo Pires (2015), essas despesas são necessárias para o funcionamento adequado do Estado e para a prestação de serviços públicos à população. A correta alocação dos recursos para as despesas correntes contribui para a continuidade e a qualidade dos serviços prestados. Para fins contábeis as despesas correntes podem classificadas como efetivas pois no momento de sua realização reduz a situação patrimonial criando uma variação diminutiva (Brasil,2021).

Já as despesas de capital referem-se aos investimentos em infraestrutura, obras públicas, aquisição de equipamentos e outros ativos que visam aumentar a

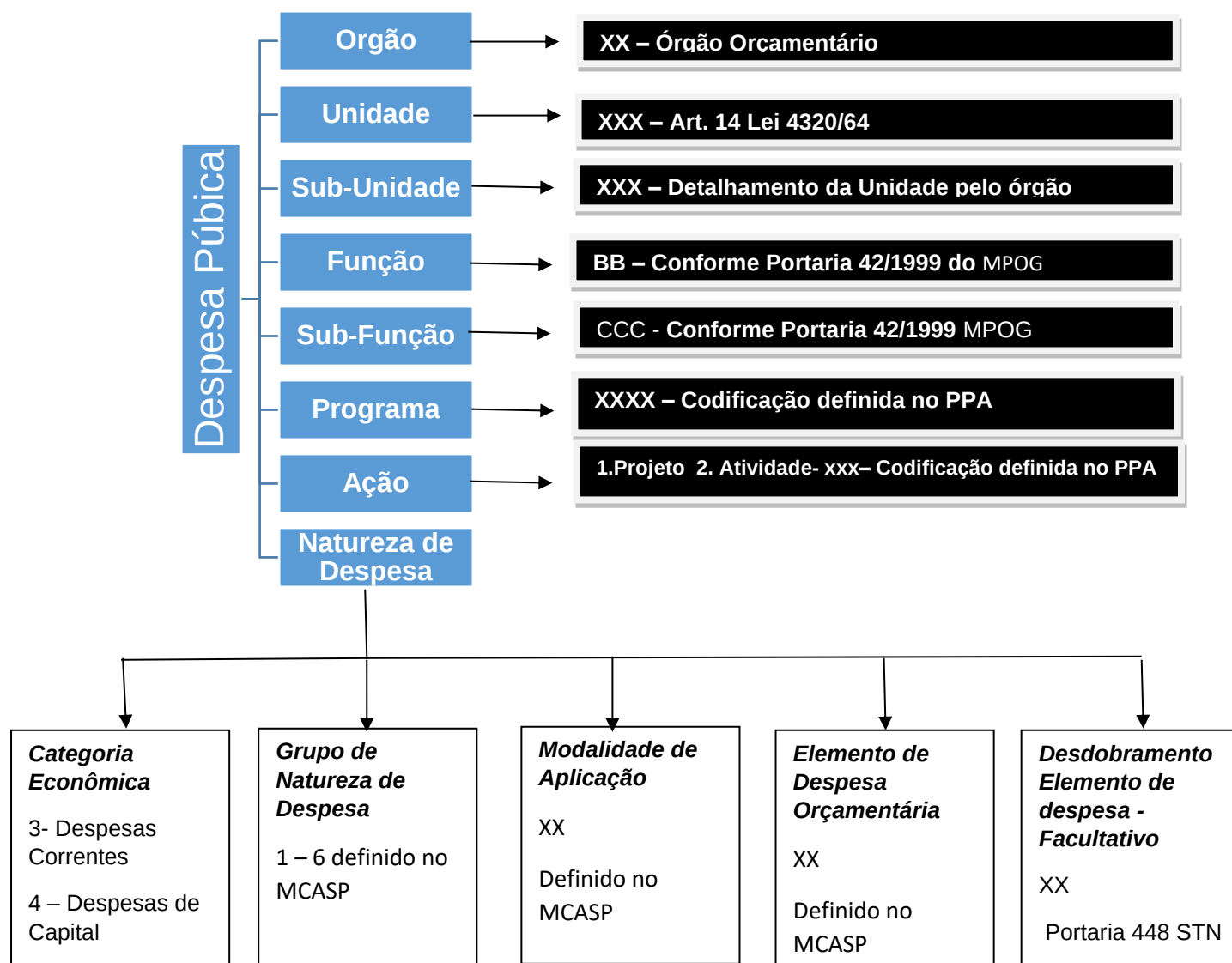
capacidade produtiva do país. Gonçalves (2017) ressalta a importância desses investimentos para o desenvolvimento econômico e social, contribuindo para o crescimento sustentável e a geração de empregos. A destinação de recursos para despesas de capital é fundamental para impulsionar o crescimento e melhorar a infraestrutura do país. De acordo com o MCASP sua mensuração ocorre no momento que acontece não reduzindo a situação líquida patrimonial da entidade criando um evento contábil permutativo (Brasil,2021).

A classificação das despesas orçamentárias pode ser elencada por meio das dotações orçamentárias no qual irão receber as previsões orçamentárias no qual seu registro e mensuração se faz necessário. O MCASP (2021) destaca a importância da classificação para alocação hierarquizada para alocações dos créditos orçamentários previsto no orçamento.

A medida que ocorre a mensuração das despesas orçamentárias previstas no orçamento deve ser indicar a dotação orçamentária que irá receber o registro da despesa orçamentária, sendo essa estrutura orçamentária constará programa e ações definidos no plano plurianual e priorizados na lei de diretrizes orçamentárias tendo sua codificação e elementos não padronizados uma vez que específico de cada ente público.

Conforme a figura 3 indica os elementos da despesa pública e sua estrutura de acordo com o MCASP (2021) no qual os créditos orçamentários serão alocados no orçamento público.

Figura 3 – Detalhamento das despesas públicas

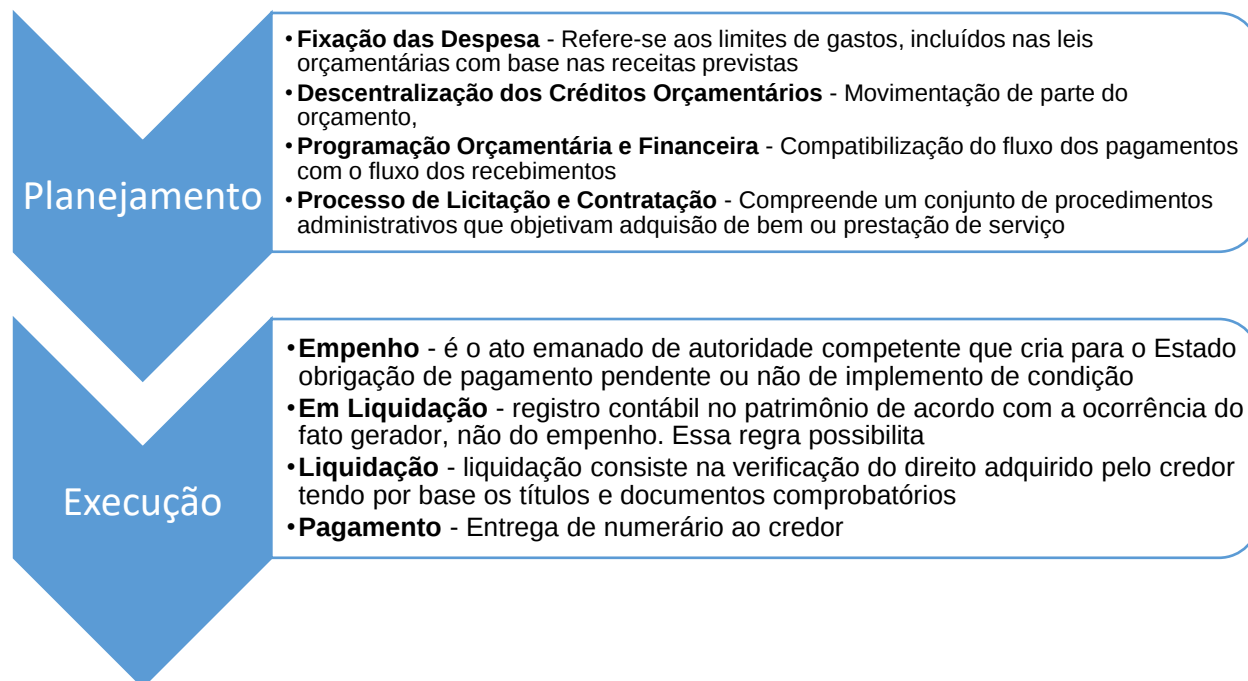


Fonte: Elaborado pelo Autor de acordo com MCASP (2021)

De acordo com plano de contas aplicado ao setor público emitido pela Secretária do Tesouro Nacional as etapas da despesa orçamentária são divididas em duas etapas: a etapa de planejamento e a etapa de execução, no que se refere ao planejamento está se divide em quatro fases – Fixação da Despesa – Descentralização dos créditos orçamentários – Programação Orçamentária e Financeira – Processo de Licitação e Contratação.

De acordo com a lei 4320/64 a execução da despesa se divide em três estágios Empenho – Liquidação – Pagamento, no entanto o PCASP incluiu uma nova fase da execução da despesa, o processo em liquidação conforme figura 4.

Figura 4 -Etapas da Despesa Pública



Fonte: Elaborado pelo autor com base no MCASP (2021)

De acordo com Reis (2004) as etapas são requisitos para realização da despesa no qual seriam: a inclusão no orçamento, a licitação pública, a adjudicação do contrato, estabelecimento de uma programação de despesa, determinação do empenho, empenhamento prévio, liquidação e pagamento.

Assim as despesas públicas possuem etapas que possuem início com fase do planejamento até seu término com a quitação da despesa.

2.1.5.3 - Programas e Ações

Os programas, ações e projetos são elementos-chave na execução das despesas orçamentárias e na implementação das políticas públicas.

Segundo Bresser-Pereira (2010), os programas são conjuntos de ações que visam alcançar objetivos específicos dentro de determinada área de atuação governamental. Eles representam um conjunto integrado de ações que são planejadas e executadas com o propósito de atingir determinados resultados. Os programas são uma forma de organizar as ações governamentais de maneira estratégica, buscando maior efetividade e eficiência na implementação das políticas públicas.

A classificação dos programas na despesa pública é destacada por Giacomini (2011) para demonstrar as realizações do governo, constituindo-se em importante instrumento para evidenciar quais são os feitos dos entes públicos em benefício da sociedade, sendo a mais moderna das classificações orçamentárias da despesa.

As ações, por sua vez, correspondem a atividades específicas que compõem os programas. Elas representam os passos concretos que são realizados para alcançar os objetivos estabelecidos. Segundo Bittencourt (2012), as ações são responsáveis por executar tarefas específicas dentro de um programa, envolvendo a alocação de recursos, a mobilização de equipes e a implementação de medidas concretas. São as ações que promovem a transformação e a concretização dos objetivos propostos.

De acordo com o MCASP ano 2021 as ações são divididas em projetos, atividades e operações especiais.

Os projetos são instrumentos que podem ser utilizados para a implementação das ações. Segundo Pires (2015), os projetos são empreendimento temporários que têm como objetivo entregar um produto, serviço ou resultado único. Eles são caracterizados por possuir um escopo definido, um prazo estabelecido e recursos alocados. Os projetos são utilizados para gerenciar as ações de forma mais eficiente, garantindo que os objetivos sejam alcançados dentro do prazo e do orçamento estipulados.

A correta articulação entre programas, ações e projetos é fundamental para o sucesso da implementação das políticas públicas. De acordo com Souza (2019), a definição clara dos programas, a alocação adequada das ações e a gestão eficiente dos projetos são elementos essenciais para a obtenção dos resultados esperados. A integração entre esses componentes permite uma visão holística e sistêmica das ações governamentais, contribuindo para uma governança mais efetiva.

As atividades constituem uma divisão das ações contidas em um plano plurianual e se diferencia dos projetos uma vez que são contínuas e não possuem um período de tempo determinado (Araújo, Arruda e Barreto, 2009). Assim como as atividades estão contidas na despesa pública sendo um instrumento de programação utilizado para alcançar o objetivo dos quais resulta um produto ou serviço necessário a manutenção do governo (Brasil, 2021).

Por fim as operações especiais constituem um tipo de ação, porém esta não consta na despesa pública à medida que que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços (Brasil,2021)

A fim de entender a importância e obrigatoriedade dos programas e ações para orçamento público irá ocorrer, é necessário saber se elas formam fixadas nas leis de instrumento de planejamento, conforme consta na constituição de 1988 no artigo 165.

2.1.5.4 - Fontes de destinação de recursos

As fontes orçamentárias de recursos constituem um componente importante no orçamento público, este componente não vem detalhado na lei 4320/64 que definiu norma de elaboração do orçamento público, porém a medida das evoluções do orçamento público se fez necessários o detalhamento da origem da receita e da aplicação da despesa pública. Conforme MCASP (2021)

Fontes ou destinações de recursos tem como objetivo agrupar receitas que possuam as mesmas normas de aplicação na despesa as fontes ou destinações de recursos reúnem recursos oriundos de determinados códigos da classificação por natureza da receita orçamentária, conforme regras previamente estabelecidas. Por meio do orçamento público, essas fontes ou destinações são associadas a determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos.(Brasil,2021)

Segundo Oliveira (2019) as fontes de recursos constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Assim, verifica-se que a fonte orçamentária de recursos seja na origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade, sendo necessário individualizar esses recursos de modo a evidenciar sua aplicação segundo a determinação legal.

Ávila (2011) destaca que as fontes são alocadas em determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos, sua classificação que permite demonstrar a correspondência entre as fontes de financiamento e os gastos públicos, pois exterioriza quais são as receitas que financiam determinadas despesas.

Essas fontes orçamentárias de recursos tiveram sua relevância e adoção nos orçamentos públicos para o atendimento do art. 8 LRF que determina.

Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso (Brasil,2000).

No art 50 da LRF destaca que os recursos vinculados fiquem individualizados e escriturados de forma individualizada.

Conforme MCASP (2021) a destinação das fontes de recursos pode ser livre ou vinculada, as destinações livres buscam atender qualquer finalidade dentro das competências da atuação dos órgãos já as fontes de recursos vinculadas são aquelas que tem aplicação específica de acordo com origem dos recursos.

É importante citar importância das fontes orçamentárias que foram padronizadas em território nacional nos primeiros 4 dígitos de acordo com MCASP e com a publicação da portaria 710 de 25 de janeiro de 2021 da STN.

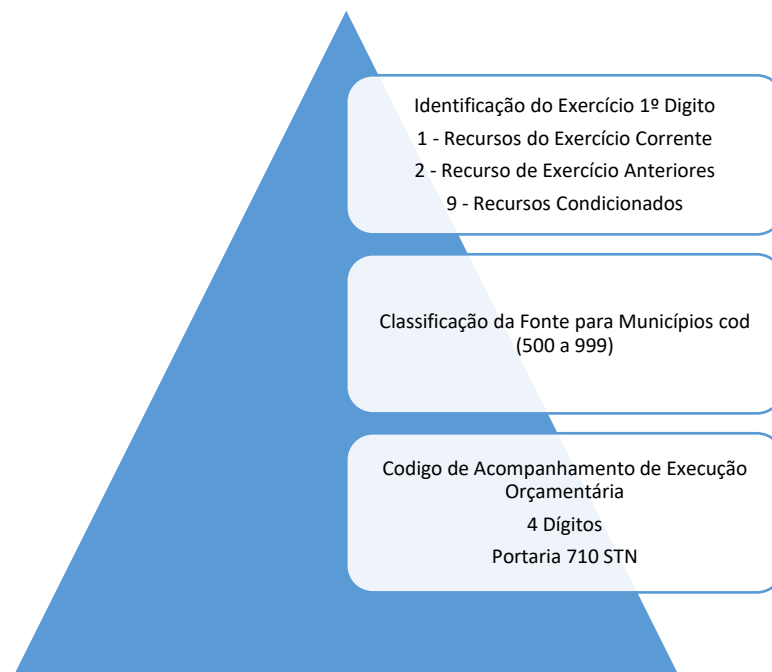
Art. 1º Definir a classificação por fonte ou destinação de recursos a ser utilizada por Estados, Distrito Federal e Municípios, de acordo com o § 4º do art. 1º da Portaria Conjunta STN/SOF nº 20, de 2021.

§1º A classificação a que se refere o caput consta do Anexo I desta Portaria e é de observância obrigatória por Estados, Distrito Federal e Municípios, considerando o disposto no art. 3º da Portaria Conjunta STN/SOF nº 20, de 2021(Brasil,2021).

Por meio desta portaria a codificação das fontes orçamentárias de recursos verificou uma padronização, uma vez que várias unidades de federação possuíam codificação diferentes para as origens e aplicação do recurso público.

A figura 5 descreve as fontes orçamentárias de recursos como são estruturadas no orçamento público e sua codificação conforme MCASP (2021).

Figura 5 – Classificação da Fonte Orçamentária de Recursos



Fonte: Secretária do Tesouro Nacional - MCASP (2021)

Conforme detalhado na figura 5 o primeiro dígito nas fontes orçamentárias de recursos manteve-se com a mesma estrutura antes da publicação desta portaria, já os próximos 3 dígitos referente a codificação nova padronizada para estados e municípios, e ainda incluiu elemento novo a introdução dos códigos de acompanhamento de execução orçamentária possuindo para determinadas fontes orçamentárias.

2.1.6 - Execução e controle da LOA

Nesta seção mostra a execução orçamentária afim de entender a execução orçamentária de acordo com sua previsão, juntamente com o acompanhamento e sua avaliação e o papel dos instrumentos de controle interno e externo como os órgãos fiscalizadores da execução do orçamento público.

2.1.6.1 - Execução orçamentária

A execução LOA é uma etapa importante do ciclo orçamentário que envolve a aplicação dos recursos previstos no orçamento público. Nesta seção, será abordado a execução orçamentária, discorrendo sobre sua importância e mencionando autores relevantes.

A execução orçamentária consiste na efetiva utilização dos recursos públicos de acordo com as prioridades e metas estabelecidas na LOA. Segundo Bittencourt (2012), a execução é o momento em que os órgãos e entidades governamentais realizam os gastos planejados, efetuam os pagamentos de despesas, implementam os programas e projetos, e cumprem as obrigações legais e contratuais.

Giacomoni (2011) destaca que a execução deve ser pautada pelos princípios da eficiência, efetividade, economicidade e transparência. A eficiência refere-se à busca pela otimização dos recursos utilizados, enquanto a efetividade diz respeito ao alcance dos resultados esperados. A economicidade busca garantir a utilização dos recursos com menor custo possível, e a transparência visa proporcionar a prestação de contas e o acesso à informação para a sociedade.

Além disso, a execução orçamentária envolve também o acompanhamento da execução física e financeira dos programas e projetos. Silva (2018) destaca a importância do monitoramento sistemático para verificar se os objetivos estão sendo alcançados e se os recursos estão sendo aplicados de forma eficiente. Esse acompanhamento permite a identificação de desvios e a adoção de medidas corretivas, garantindo a qualidade da execução e o alcance dos resultados.

Um importante mecanismo de execução orçamentária afim de obter a os resultados da previsão da despesa e receita orçamentária é o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) definidos como instrumento de transparência de gestão fiscal conforme art. 48 da LRF, detalhado no § 3º do art. 165 da Constituição e tendo como componentes o art. 52 da LRF. Para Resende et al. (2014) o Relatório Resumido da Execução Orçamentária é um conjunto de demonstrativos que dá amplas informações ao executivo, legislativo e à sociedade sobre a execução orçamentária e sua provisão, servindo com isso de instrumento de transparência na administração pública.

2.1.6.2 - Acompanhamento e avaliação da execução

O acompanhamento e a avaliação da execução orçamentária são processos fundamentais para garantir a eficiência, eficácia e transparência na aplicação dos recursos públicos. Nesta seção, destacou-se a importância do acompanhamento e da avaliação da execução, mencionando autores relevantes.

O acompanhamento da execução orçamentária consiste na verificação contínua e sistemática do cumprimento das metas estabelecidas na Lei Orçamentária

Anual (LOA). Segundo Bittencourt (2012), o acompanhamento permite identificar desvios, analisar as causas e adotar medidas corretivas para garantir o alcance dos resultados esperados. É um processo dinâmico que envolve o monitoramento dos gastos, a análise da execução física e financeira dos programas e projetos, e a avaliação dos indicadores de desempenho.

Para a efetividade do acompanhamento, é fundamental o uso de instrumentos de controle, como os relatórios de execução orçamentária e os sistemas de informações gerenciais. Gonçalves (2017) destaca a importância desses instrumentos para fornecer dados atualizados e confiáveis, facilitando a tomada de decisões e a prestação de contas. O uso de tecnologias da informação e comunicação também tem sido apontado como um facilitador para o acompanhamento mais eficiente e em tempo real da execução orçamentária.

A avaliação da execução orçamentária, por sua vez, envolve a análise dos resultados alcançados e dos impactos das ações governamentais. Fleury (2012) ressalta a importância da avaliação para verificar se as políticas e programas estão atingindo os objetivos propostos, identificar boas práticas, corrigir falhas e promover melhorias. A avaliação pode ser realizada por meio de indicadores de desempenho, estudos de caso, pesquisas de satisfação, entre outras metodologias.

A utilização de avaliações externas e independentes é uma prática recomendada para garantir a imparcialidade e a credibilidade dos resultados. Nesse sentido, órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, desempenham um papel relevante na avaliação da execução orçamentária. Segundo Silva (2018) os Tribunais de Contas têm a competência de verificar a conformidade das ações governamentais, a eficiência na utilização dos recursos, e a efetividade das políticas públicas.

2.1.6.3 - Controle interno e externo

O controle interno consiste no conjunto de ações de fiscalização, monitoramento e auditoria realizadas dentro da própria organização governamental. Segundo Bittencourt (2012) o controle interno tem como objetivo verificar a conformidade das ações, assegurar o cumprimento das normas e procedimentos, e avaliar a eficiência e eficácia dos processos. Essas ações são executadas por órgãos internos, como as auditorias internas e as controladorias, que atuam de forma

independente, buscando garantir a integridade dos recursos e a transparência na gestão.

A importância do controle interno na execução orçamentária está relacionada à prevenção e detecção de irregularidades, aprimoramento dos processos e garantia da efetividade das políticas públicas. Giacomoni (2011) ressalta que o controle interno contribui para a minimização de riscos e o aumento da confiabilidade dos resultados, fortalecendo a governança e a prestação de contas.

Por outro lado, o controle externo é exercido por órgãos independentes, como os Tribunais de Contas, que têm o papel de fiscalizar e verificar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos da administração pública. Silva (2018) destaca que o controle externo é um importante salvaguarda do interesse público, assegurando a correta aplicação dos recursos e a adequação das ações governamentais aos princípios constitucionais.

Nesse contexto, o Tribunal de Contas desempenha um papel fundamental no controle externo da execução orçamentária. Conforme Gonçalves (2017) o Tribunal de Contas é responsável por avaliar a conformidade das ações governamentais, a efetividade dos programas e projetos, e a legalidade dos gastos.

O controle externo atua em diferentes etapas do ciclo orçamentário, incluindo o acompanhamento da execução, a análise das prestações de contas, a verificação da regularidade dos contratos e convênios, entre outras atividades. Gonçalves (2017) enfatiza que o controle externo desempenha um papel crucial na proteção dos recursos públicos.

2.2 - Créditos adicionais - Introdução e conceitos

Nesta seção, será abordado o tema dos créditos adicionais, que são instrumentos utilizados para realizar ajustes e redistribuições no orçamento público.

De acordo com o MCASP (2021) o crédito orçamento inicial, constitui aquele aprovado em lei orçamentária anual, no entanto poderá haver a alteração do orçamento inicial e este instrumento será introduzido como créditos adicionais.

Sobre o tema de créditos adicionais existem estudos correlatos sobre o assunto, de acordo com estudo de Lima (2015) o processo de abertura de créditos adicionais foi ocasionado devido a um planejamento inadequado do orçamento público municipal, por meio de seu estudo foi verificado que no município de Alegrete

(RS) no ano de 2014 foram executados 501 decretos aberturas de créditos de créditos suplementares e 65 leis para abertura de crédito adicional, conforme estudo de Borges et al. (2021) evidencia também a fragilidade no processo de elaboração do orçamento do estado do Mato Grosso do Sul no qual se apurou o percentual para abertura de créditos adicionais na proporção de 23,6%, 21,5% e 26,4% no período 2018 a 2020 respectivamente.

2.2.1- Conceito e finalidade dos créditos adicionais

Os créditos adicionais são instrumentos utilizados no âmbito do orçamento público para promover ajustes e redistribuições de recursos entre as dotações orçamentárias do exercício vigente.

Conforme Lei 4320/64 os créditos adicionais são utilizados e classificados da seguinte forma:

Art. 40. São créditos adicionais, as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

Art. 41. Os créditos adicionais classificam-se em:

I - Suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;

II - Especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica.

III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. (Brasil,1964)

Segundo Giacomoni (2011) os créditos adicionais são considerados como mecanismos retificadores do orçamento, decorrentes da execução orçamentária. Conforme destacado por Bittencourt (2012), os créditos adicionais são caracterizados como um mecanismo de adequação do orçamento, permitindo a realocação de recursos de uma categoria de programação para outra, de acordo com as necessidades identificadas ao longo da execução orçamentária. Essa flexibilidade é essencial para garantir a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos, uma vez que permite a correção de desequilíbrios e a priorização de áreas mais demandadas.

Pereira (2008) e Moreira Neto (2015) discutem a evolução do sistema de créditos adicionais no Brasil, ressaltando a importância desses instrumentos para garantir a flexibilidade e a eficiência na gestão dos recursos públicos. Esses autores destacam a necessidade de um equilíbrio entre a autonomia do Executivo na execução orçamentária e o controle do Legislativo sobre a utilização dos recursos.

A finalidade dos créditos adicionais está diretamente relacionada à capacidade de resposta do orçamento público às demandas e mudanças que ocorrem ao longo do exercício financeiro. Segundo Oliveira (2016), esses créditos permitem a adaptação do orçamento às novas circunstâncias, como a necessidade de atender a programas emergenciais, reforçar áreas prioritárias ou responder a eventos imprevistos. Dessa forma, os créditos adicionais contribuem para a flexibilidade e dinamismo na gestão orçamentária.

Gonçalves (2017) ressalta que a finalidade dos créditos adicionais também está associada à busca do equilíbrio orçamentário. Por meio desses créditos, é possível corrigir eventuais insuficiências de recursos em determinadas categorias de programação, evitando o comprometimento da execução de políticas e projetos governamentais. Assim, os créditos adicionais atuam como um mecanismo de ajuste e nivelamento das dotações orçamentárias, garantindo a continuidade e a efetividade das ações governamentais.

Outro aspecto relevante é mencionado por Pires (2015), que destaca a finalidade dos créditos adicionais é um meio de promover a otimização dos recursos públicos. Ao permitir a realocação de recursos entre as categorias de programação, esses créditos possibilitam a alocação mais eficiente dos recursos, direcionando-os para áreas de maior necessidade e prioridade. Dessa forma, contribuem para maximizar os resultados alcançados com os recursos disponíveis.

Os créditos adicionais têm algumas vedações de acordo com a Constituição Federal de 1988.

Art. 167. São vedados:

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

V - A abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados (Brasil,1988).

Assim infere-se que por meio da constituição de 1988 ocorra algumas vedações no orçamento público juntamente com a abertura de créditos adicionais, afim de normatizar a elaboração e alteração das legislações orçamentárias dos entes públicos.

2.2.2 - Base Legal e autorização para abertura de créditos adicionais

A autorização para a abertura de créditos adicionais no orçamento público é regulamentada pela Lei 4320 de 1964 que definiu os tipos de créditos adicionais e estabelece as condições para sua abertura e utilização, no título V no qual define as regras para abertura deste crédito os tipos de crédito adicional e sua aplicação conforme origem.

Outra fundamentação jurídica é a constituição federal de 1988 que foi importante para definir de normas e vedações para sua abertura. Segundo Bittencourt (2012), a Constituição Federal, em seu artigo 165, estabelece que a lei orçamentária anual deverá conter a autorização para limite para abertura de créditos adicionais, o que engloba os créditos suplementares. Dessa forma, a base legal para a abertura desses créditos está inserida no contexto mais amplo do processo orçamentário. Melo e Aotonoz (2015) destaca também que neste artigo a não proibição para a abertura de créditos suplementares.

No âmbito da legislação infraconstitucional, destaca-se a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) como um dos principais instrumentos que estabelecem as diretrizes e os critérios para a abertura de créditos suplementares. Conforme Gonçalves (2017), a LDO orienta a elaboração da lei orçamentária anual e contém disposições sobre a autorização para abertura de créditos adicionais. Essa lei estabelece as regras e limites para a realização de ajustes no orçamento por meio dos créditos suplementares.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) que é um instrumento utilizado pelo poder público para estabelecer para abertura de créditos adicionais, conforme a CF/88. Segundo Oliveira (2016), a LOA especifica as fontes de recursos e as categorias de programação passíveis de ajustes por meio dos créditos suplementares, bem como estabelece os limites e critérios para sua utilização. além da lei de orçamento anual.

Ainda no contexto legal é importante destacar a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) como um marco regulatório fundamental para a abertura de créditos adicionais. Conforme Silva (2018), a LRF estabelece diretrizes e limites para a gestão fiscal responsável, incluindo disposições sobre a abertura de créditos adicionais. Essa lei visa garantir a transparência, o equilíbrio e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos, o que se reflete na autorização para a abertura de créditos suplementares.

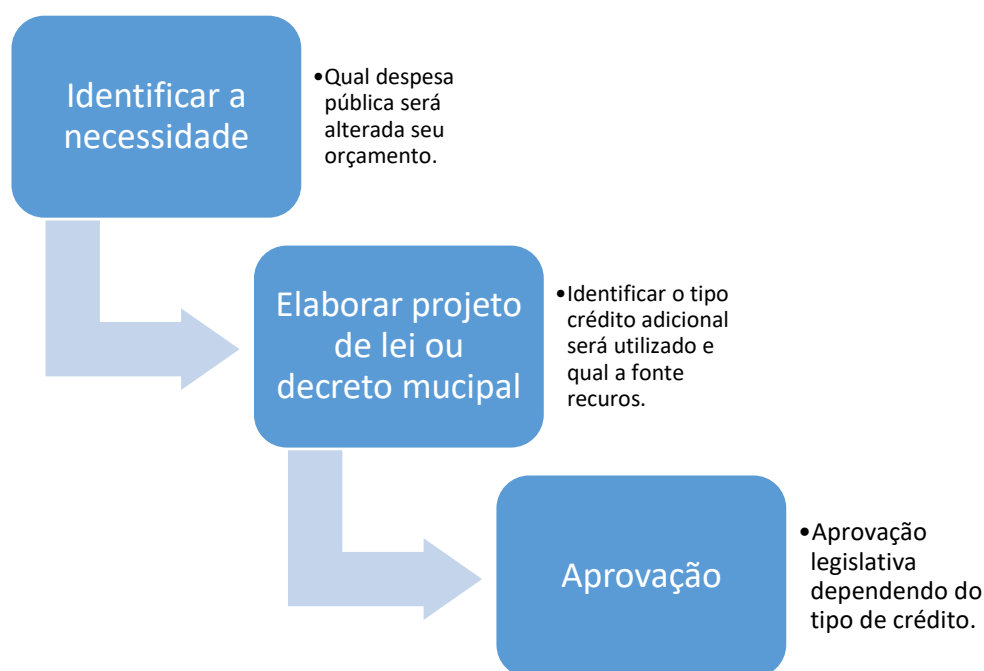
No que se refere aos autores, Pires (2015) destaca que a base legal para a abertura de créditos adicionais também pode contemplar normas específicas de cada ente federativo.

Em âmbito municipal, existem legislações próprias que regulamentam a abertura de créditos suplementares. Segundo Souza (2019), essas legislações podem estabelecer critérios específicos, como a competência para autorizar os créditos suplementares, os prazos para sua solicitação e os limites de sua utilização. Essas normas têm o objetivo de adaptar o processo de abertura de créditos adicional à realidade e às necessidades de cada ente federativo.

2.2.3 - Processo de Abertura de Crédito Adicional

A figura 06 retrata o fluxo para abertura de crédito adicional. O processo pode ser dividido em três etapas conforme a figura.

Figura 06 – Fluxograma para abertura de crédito adicional



Fonte: Elaborado pelo Autor (2023)

O processo de abertura de crédito adicional inicia-se com a identificação das necessidades de recursos adicionais em determinada dotação orçamentária. Essa necessidade pode surgir devido a mudanças nas demandas da sociedade, alterações nas prioridades governamentais ou imprevistos que demandem a realocação de recursos orçamentários. Segundo Giacomoni (2011), os créditos adicionais prestam-

se a resolver duas situações clássicas do orçamento: a imprevisão na elaboração orçamentária (insuficiência de dotação para fazer face à despesa já prevista no orçamento) e a inexistência de crédito orçamentário (para atender às despesas a serem realizadas).

Uma vez identificada a necessidade de recursos, é necessário elaborar um projeto de lei ou decreto municipal conforme os trâmites legais para a abertura do crédito adicional. De acordo com Gonçalves (2017), esse processo geralmente envolve a elaboração de um projeto de lei específico, que é encaminhado ao Poder Legislativo para apreciação e votação. Outra opção é um tipo de suplementação realizada por decreto municipal mediante autorização legislativa.

O projeto de lei ou o decreto de crédito adicional devem conter informações detalhadas sobre a fonte dos recursos, a categoria de programação a ser beneficiada, o valor do crédito a ser aberto e a justificativa para a sua necessidade. Segundo Pires (2015), a justificativa é um elemento importante para embasar a decisão do Poder Legislativo, demonstrando a adequação e a importância da abertura do crédito suplementar.

Durante o processo de abertura de crédito adicional, é essencial que haja transparência e participação dos atores envolvidos. Oliveira (2016) destaca a importância da articulação entre os poderes Executivo e Legislativo nesse processo, bem como a necessidade de envolvimento da sociedade civil e de órgãos de controle, como o Tribunal de Contas.

Uma vez aprovado pelo Legislativo, o crédito adicional é devidamente registrado e incorporado ao orçamento público. Nesse sentido, é fundamental que haja um eficiente sistema de controle e acompanhamento da execução orçamentária, como mencionado anteriormente.

2.2.4 - Origem de recursos para créditos adicionais

Segundo a lei 4320/64 a abertura de crédito adicional deve acompanhada e indicada com a origem dos recursos para sua abertura.

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

- I - O superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II - Os provenientes de excesso de arrecadação;
- III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;
- IV - O produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las. (Brasil, 1964)

Uma das principais fontes de recursos para créditos adicionais é a utilização de superávit financeiro de exercícios anteriores. De acordo com Bittencourt (2012), o superávit financeiro corresponde ao saldo positivo das fontes de recursos do orçamento que não foram utilizadas nos exercícios anteriores. Esse saldo pode ser utilizado para a abertura de créditos adicionais, desde que haja compatibilidade entre a fonte de recursos original e a categoria de programação a ser beneficiada.

No âmbito municipal, uma fonte de recursos relevante para créditos adicionais é o excesso de arrecadação. Conforme Pires (2015), o excesso de arrecadação ocorre quando a arrecadação de receitas supera as estimativas realizadas no orçamento. Esse excedente pode ser utilizado para a abertura de créditos suplementares, desde que atenda aos requisitos legais e seja compatível com as categorias de programação beneficiadas.

Outra fonte de recursos comumente utilizada para créditos adicionais é a anulação de dotações orçamentárias. Segundo Gonçalves (2017), a anulação consiste na revogação de dotações anteriormente previstas no orçamento, liberando recursos que podem ser realocados para atender novas necessidades. A anulação de dotações é uma forma de garantir a eficiência e a adequação do orçamento, permitindo a redistribuição de recursos para áreas prioritárias.

Além das fontes de recursos internas, é possível recorrer a fontes de recursos externas para a abertura de créditos adicionais oriundas de receitas orçamentárias não previstas no orçamento. Nesse sentido, Oliveira (2016) destaca a importância de convênios, empréstimos e parcerias com instituições financeiras nacionais e internacionais. Essas fontes de recursos externas podem ser utilizadas para complementar o orçamento público e viabilizar a realização de projetos e ações de interesse coletivo. E sua abertura pode ter como origem o excesso de arrecadação caso o a execução for no exercício vigente de sua arrecadação ou superávit financeiro além da importância da verificação dos saldos arrecadados destas fontes para abertura do crédito adicional

2.2.5 - Controle e transparência na utilização dos créditos adicionais

O controle na utilização dos créditos adicionais são fundamentais para garantir que os recursos sejam utilizados de acordo com as finalidades estabelecidas. Bittencourt (2012) destaca a importância do controle interno exercido pelos órgãos responsáveis, como as controladorias e as auditorias internas, que têm o papel de verificar a legalidade, a economicidade e a eficiência dos atos relacionados à abertura e utilização dos créditos adicionais.

Além do controle interno, o controle externo exerce um papel fundamental na fiscalização dos créditos adicionais. Gonçalves (2017) menciona a atuação dos órgãos de controle externo, como os Tribunais de Contas, que têm a função de analisar a legalidade e a regularidade dos atos relacionados aos créditos adicionais, verificando se estão em conformidade com as normas estabelecidas.

A transparência na utilização dos créditos adicionais são essenciais para garantir o acesso à informação por parte dos cidadãos e possibilitar o acompanhamento e o controle social. Oliveira (2016) ressalta a importância da divulgação clara e acessível das informações sobre os créditos adicional, por meio de instrumentos como portais de transparência e publicação de relatórios detalhados.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) também estabelece mecanismos de transparência na utilização dos créditos adicionais. Silva (2018) destaca a obrigatoriedade de publicação dos atos de abertura dos créditos adicionais, bem como a divulgação dos demonstrativos relativos à execução orçamentária, financeira e patrimonial, possibilitando o acompanhamento da utilização dos recursos.

A utilização transparente dos créditos adicionais também contribui para o combate à corrupção. Souza (2019) menciona que a transparência na utilização dos recursos públicos dificulta a ocorrência de desvios e desvendamentos ilegais, permitindo que a sociedade acompanhe e denuncie eventuais irregularidades.

No âmbito do controle e transparência na utilização dos créditos adicionais, é importante ressaltar a necessidade de um sistema de prestação de contas eficiente. Bittencourt (2012) destaca a importância da elaboração de relatórios e demonstrativos que evidenciem a aplicação dos recursos e demonstrem os resultados alcançados com sua utilização.

No que se refere à transparência, a adoção de tecnologias de informação e comunicação pode ser uma aliada importante. Oliveira (2016) ressalta que o uso de sistemas integrados e plataformas online facilita o acesso às informações sobre os créditos adicionais, permitindo que os cidadãos acompanhem a execução orçamentária de forma mais ágil e eficiente.

2.3 - Créditos adicionais – Aplicação

Nesta seção será explanado a aplicação dos créditos adicionais conforme a lei 4320 de 1964, detalhando suas origens para abertura, sua base legal e as fontes de recursos para sua abertura.

2.3.1 - Créditos suplementares

2.3.1.1 - Conceito e finalidade dos créditos suplementares

Os créditos adicionais do tipo suplementar são instrumentos utilizados no processo orçamentário para realocar recursos de dotações orçamentárias previamente autorizadas, visando atender necessidades emergenciais ou readequar o planejamento financeiro. Os créditos suplementares são aqueles destinados a reforço de dotação orçamentária, isto é, já existe o crédito orçamentário, mas insuficiente para atendimento das despesas (Rocha, 2001).

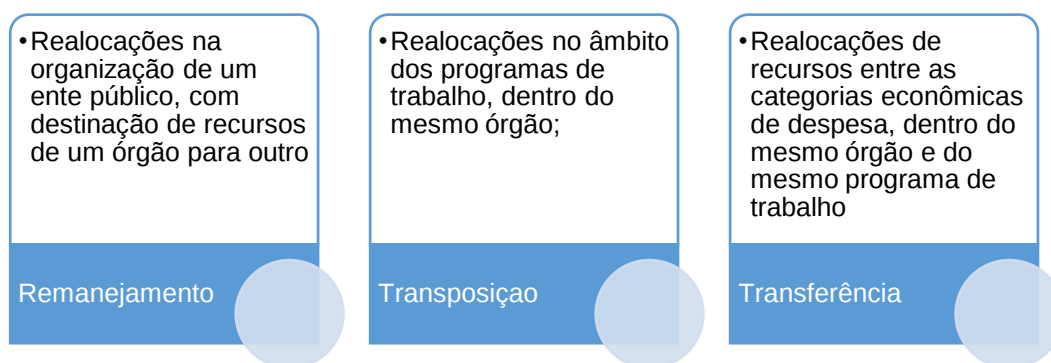
Conforme Artigo 7º da lei federal 4320/64 possibilita a abertura de créditos suplementares no orçamento vigente para cobertura de despesa que foram insuficientes na execução do orçamento vigente. Kohama (2012) argumenta que os créditos suplementares são autorizados para suportes de dotação que, por algum motivo, tornou-se insuficiente. Ou seja, acrescem-se aos valores das dotações constantes no orçamento vigente.

Os créditos do tipo suplementar têm como característica autorização legislativa para sua abertura, sendo realizados mediante decretos ou outros instrumentos para os entes da administração pública municipal, por meio de limites estabelecidos na LOA ou LDO ou em alguns casos em leis específicas.

2.3.1.2 - Processo de anulação de dotações orçamentárias

De acordo com o art.167 da Constituição Federal de 1988, os tipos de suplementação por anulação de dotação orçamentárias são - transposição, remanejamento e transferência. Estes conceitos vêm especificar a forma de alteração orçamentária de acordo com sua estrutura orçamentária conforme figura 7.

Figura 7 – Alterações de orçamentárias por anulações de dotações.



Fonte: MCASP (2021p.107)

A respeito do conceito de Remanejamento, transposição e transferência Rosa (2016) destaca a pouca utilização destes conceitos.

Essas três modalidades de alteração orçamentária são pouco utilizadas pelos executores orçamentários brasileiros, às vezes, por incompreensão interpretativa do significado das respectivas modalidades e, às vezes, pela própria cultura comportamental, tendo em vista ser mais cômodo utilizar-se da autorização implícita para suplementação inserida na lei orçamentária

No âmbito municipal o remanejamento de dotações orçamentárias pode ocorrer entre o órgão do poder executivo e do poder legislativo, por meio da consulta de jurisprudência do TCE processo 1119774 existe a legalidade de proceder a abertura de créditos suplementares do tipo anulação de dotação entre esses órgãos e vice-versa.

O processo de suplementação pode ser realizado pelo processo de anulação parcial ou total das dotações orçamentárias, conforme lei 4320/64, este tipo suplementação.

De acordo com Barbosa (2014), os créditos suplementares por anulação de dotações orçamentárias consistem na transferência de recursos de uma dotação para outra, mediante a redução de uma despesa autorizada, com o objetivo de aumentar os recursos disponíveis para outra despesa de maior necessidade.

A finalidade dos créditos suplementares por anulação é promover uma melhor adequação das despesas às necessidades orçamentárias e financeiras do ente público. Segundo Bittencourt (2012), a anulação de dotações orçamentárias permite uma maior flexibilidade na gestão dos recursos, possibilitando ajustes para atender demandas emergenciais ou reorientar investimentos de acordo com as prioridades estabelecidas.

A anulação de dotações pode ocorrer por diversos motivos, tais como a conclusão de um projeto antes do prazo previsto, a não execução de determinada despesa ou a identificação de excesso de recursos em uma determinada rubrica. Nesse sentido, Guimarães (2018) destaca que a finalidade dos créditos suplementares por anulação é garantir a eficiência na alocação dos recursos públicos, evitando desperdícios e direcionando-os para áreas de maior necessidade.

Os créditos suplementares por anulação também são importantes para promover o equilíbrio fiscal e financeiro do orçamento público. Segundo Oliveira (2016), a possibilidade de realocar recursos de uma dotação para outra contribui para evitar o déficit e o desequilíbrio financeiro, permitindo a utilização eficiente dos recursos disponíveis.

Dessa forma, os créditos suplementares por anulação desempenham um papel relevante na gestão financeira e orçamentária, permitindo ajustes necessários para a adequação dos recursos às demandas públicas. A finalidade desses créditos é assegurar uma melhor alocação dos recursos, priorizando áreas de maior necessidade e promovendo o equilíbrio fiscal. Contudo, é imprescindível que sua utilização ocorra dentro dos princípios legais e com a devida transparência, garantindo o adequado controle e prestação de contas.

O processo de anulação de dotações orçamentárias é uma etapa importante no contexto dos créditos suplementares por anulação. Neste processo, ocorre a redução de uma despesa autorizada no orçamento para realocar os recursos disponíveis em outras rubricas que demandam maior atenção.

De acordo com Gonçalves (2017), o processo de anulação de dotações orçamentárias envolve algumas etapas fundamentais. A primeira etapa consiste na identificação das dotações que serão objeto de anulação, considerando critérios como a disponibilidade de recursos, a prioridade das despesas e a adequação às necessidades orçamentárias.

Após a identificação das dotações a serem anuladas, é necessário seguir os procedimentos legais e normativos estabelecidos. Neste sentido, Bittencourt (2012) destaca que é essencial observar as normas do sistema de contabilidade pública, bem como as disposições da legislação orçamentária vigente.

Uma vez identificadas as dotações e observadas as normas legais, é preciso efetivar a anulação por meio de atos administrativos específicos. Segundo Oliveira (2016), esses atos podem ser expedidos por autoridade competente, devidamente fundamentados e registrados nos documentos orçamentários e contábeis correspondentes.

No processo de anulação de dotações, é importante ressaltar a necessidade de comunicar os órgãos e entidades envolvidos, bem como os responsáveis pela execução orçamentária. Souza (2019) salienta a importância da comunicação clara e efetiva para evitar falhas de informação e garantir a correta execução das alterações orçamentárias.

Além disso, é fundamental garantir a transparência no processo de anulação de dotações orçamentárias. Pires (2015) destaca a importância de divulgar as anulações realizadas, disponibilizando as informações de forma acessível ao público, para promover a prestação de contas à sociedade.

Logo é essencial considerar a avaliação dos impactos das anulações de dotações, verificando os efeitos das anulações no planejamento e na execução das políticas públicas, buscando mitigar eventuais prejuízos e garantir que as necessidades prioritárias sejam atendidas de forma adequada.

2.3.1.3 - Autorização e limites

A autorização e os limites para a abertura de créditos suplementares são aspectos fundamentais no contexto do planejamento e da gestão orçamentária.

A autorização para a abertura de créditos suplementares por anulação é estabelecida pela legislação orçamentária vigente de cada município. Essa

autorização visa proporcionar flexibilidade ao gestor público para readequar os recursos de acordo com as necessidades emergentes, desde que sejam respeitados os limites legais.

No Brasil, a lei orçamentária anual (LOA) estabelece os limites para a abertura de créditos suplementares por anulação. Gonçalves (2017) destaca que a legislação define percentuais máximos que podem ser remanejados, geralmente em relação ao valor global do orçamento ou ao montante de cada órgão ou programa.

De acordo com Pires (2015), a abertura de créditos suplementares por anulação está sujeita a critérios e limitações estabelecidos pela legislação fiscal, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) no Brasil. Essa lei determina que a anulação de dotações orçamentárias não pode comprometer o equilíbrio fiscal e deve respeitar os princípios da responsabilidade na gestão fiscal.

Além dos limites estabelecidos pela legislação, é importante mencionar a necessidade de respeitar os limites institucionais e as prioridades estabelecidas na execução do orçamento. Oliveira (2016) destaca que a autorização para a abertura de créditos suplementares por anulação deve ser pautada por critérios técnicos e alinhada aos objetivos estratégicos e políticas públicas estabelecidas.

Neste contexto é interessante mencionar que, mesmo com a autorização e os limites estabelecidos, a abertura de créditos suplementares por anulação deve ser justificada e fundamentada. Santos (2019) destaca que é necessário apresentar as razões técnicas, econômicas e financeiras que embasam a necessidade de realocação dos recursos e a anulação das dotações. Para Oliveira (2016) a legislação exige que a abertura de créditos suplementares seja devidamente justificada, demonstrando a necessidade e a compatibilidade com as políticas e programas governamentais. A falta de justificativa adequada pode acarretar na rejeição do crédito suplementar pelo Poder Legislativo

2.3.1.4 - Fontes orçamentárias de recursos

Acerca um elemento importante no processo de suplementação de créditos suplementares são as fontes orçamentárias de recursos, assim no processo anulação e suplementação de despesas orçamentárias estas devem estar compatíveis quanto a sua natureza.

Conforme MCASP (2021) as fontes orçamentárias são classificadas como destinação vinculada e destinação livre, conforme este manual as alocações entre dotações orçamentárias cujas fontes orçamentárias são diferentes de acordo com sua origem tem a tendência de ocasionar déficit financeiro na execução das despesas. (Brasil,2021).

Dessarte, as fontes orçamentárias de recursos para créditos suplementares por anulação são elementos fundamentais para a adequada realocação de recursos no orçamento.

2.3.1.5 - Limites e restrições para abertura

Um dos principais fatores para abertura de créditos suplementares é a necessidade de que haja recursos disponíveis para sua cobertura. Segundo Bittencourt (2012), a abertura de créditos suplementares não pode implicar em aumento do total das despesas fixadas na Lei Orçamentária Anual (LOA). Ou seja, os créditos suplementares devem ser previamente compatibilizados com as receitas disponíveis para evitar o desequilíbrio orçamentário.

Além dos limites e restrições mencionados, Silva (2018) destaca que a abertura de créditos suplementares está sujeita às regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A LRF impõe, por exemplo, a necessidade de que a abertura de créditos suplementares esteja acompanhada de medidas de compensação, a fim de evitar o aumento do endividamento público. Essas medidas podem incluir a anulação de outras dotações orçamentárias ou a utilização de superávit financeiro.

Pires (2015) menciona que a abertura de créditos suplementares está condicionada à existência de fontes de recursos suficientes para sua cobertura. Isso significa que, mesmo que haja a necessidade de ampliar determinada despesa, é preciso garantir a disponibilidade de recursos para evitar o descumprimento das regras orçamentárias.

2.3.1.6 - Percentual de suplementação

No âmbito do processo orçamentário, o percentual de suplementação é o processo utilizado para determinar o limite máximo de remanejamento de créditos orçamentários entre dotações orçamentárias realizadas mediante decretos municipais

para créditos suplementares. Essa metodologia estabelece um percentual máximo de alterações orçamentárias do orçamento bruto que pode ser suprido de um órgão, sem a necessidade lei específica de crédito suplementar. Tanto a Lei nº 4.320/64 como a Constituição Federal autorizam a inclusão na LOA de dispositivo que permite a abertura de créditos suplementares pelo Executivo, até determinado limite, promovendo, assim, uma desburocratização dos processos de gestão do orçamento (Rocha, 2001).

No Brasil percentual de suplementação é autorizado pela constituição federal de 1988 conforme art 165 “§ 8º

A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei (Brasil,1988).

O limite para o percentual de suplementação varia de acordo com cada ente federativo podendo ter percentuais diferentes para suplementação entre as dotações orçamentárias de uma determinada categoria de despesa, especificadas na LOA.

Segundo Rocha (2001) esse dispositivo visa à desburocratização nos procedimentos administrativos. O referido limite – que varia de um ano para outro – é estabelecido pela negociação entre Executivo e o Legislativo. Quanto mais flexível tal limite, ou seja, quanto maior o percentual autorizado pelo Legislativo para que o Executivo possa abrir crédito adicional sem autorização legislativa, menor o controle do Legislativo sobre o orçamento, no que tange à realocação de dotações, e maior a flexibilidade na execução do orçamento pelo Executivo

No processo de análise do percentual de suplementação, é fundamental levar em conta os limites legais estabelecidos pela legislação vigente. Cada ente federativo possui regras específicas sobre o valor máximo de suplementação permitido, seja em relação ao total do orçamento ou a determinadas categorias de despesas. O não cumprimento desses limites pode acarretar em sanções e restrições para o gestor público, conforme detalha Aquino e Azevedo (2015) a Câmara autoriza o limite de alterações ao orçamento que o Executivo pode abrir de crédito adicional suplementar e que extrapolar o limite legal pode incorrer na rejeição das contas anuais.

Para Giacomoni (2011) a abertura de créditos suplementares e especiais é permitida pois depende de prévia autorização legislativa. Porém, tanto a Lei 4.320/64 como a CF/88 permitem que a própria lei orçamentária anual seja utilizada para

autorizar o poder executivo a abrir, durante o exercício, créditos suplementares até determinado montante, em geral representado por meio de percentual do montante global do orçamento. Esse dispositivo visa garantir certo grau de flexibilidade à execução orçamentária, bem como à desburocratização dos procedimentos administrativos, tornando desnecessária a autorização legislativa em todos os casos de retificação da modalidade de suplementação.

Além disso, cada ente possui um percentual próprio para a abertura de créditos suplementares em relação à despesa total fixada na LOA. Gonçalves (2017) destaca que, de acordo com a legislação vigente, os créditos suplementares não podem ultrapassar o limite de 20% da despesa total fixada no orçamento. Esse limite tem como objetivo evitar a ampliação excessiva das despesas e garantir a disciplina fiscal. Já o tribunal de contas de Minas Gerais por meio da consulta 111006 de 09/11/2022 cita que não há vedação expressa em lei de suplementação de créditos orçamentários superior a 30% do valor do orçamento, porém prevê a possibilidade de considerar irregular as prestações de contas de governo a suplementação orçamentária acima do razoável percentual de 30%.

Um questionamento a ser levando que no artigo art. 167, VI, da Constituição Federal estabelece que são vedados “a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa”. Conforme consulta do sistema de jurisprudência do TCE nº 862749 informa que este procedimento não exige lei específica, mas sim autorização legislativa ocorrendo em casos excepcionais na lei de diretrizes orçamentárias.

Conforme Machado Jr e Reis (2003) destaca que as anulações parciais ou totais de dotações oriundas da Lei Orçamentária Anual (LOA) ou de créditos adicionais não têm a mesma conotação e conceitos de remanejamentos, transposições e transferências por terem objetivos completamente diversos, ainda que possam ter como característica comum a realocação de recursos orçamentários. Furtado(2002) destaca que as anulações parciais ou totais não têm a mesma conotação e conceitos de remanejamentos, transposições e transferências por terem objetivos completamente diversos.

Conforme Consulta TCE nº 888.163, publicada em 2014, a lei orçamentária anual não pode impor limites à transposição, remanejamento e transferência de recursos orçamentários, uma vez que ela pode prever apenas a abertura de créditos adicionais suplementares, conforme ditames do art. 165 § 8º, da CR/88. Por meio desta consulta Perreira(2015) conclui que a autorização para a utilização do remanejamento, da transposição e da transferência contida em Lei Orçamentária Anual é inconstitucional, por violação ao art. 165.

Assim tornando por base o processo de créditos suplementares por anulações de dotação não ter referência com a vedação artigo art. 167, VI, da CF/88. Pereira (2015) cita que a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro não se confunde com a abertura de crédito adicional suplementar, que utilize a anulação de dotações orçamentárias como fonte de recursos

A medida que o processo de suplementação possa atingir o limite autorizado na LOA é importante destacar a modalidade de suplementação caracterizada como lei de crédito suplementar caracterizada uma suplementação de uma dotação orçamentária prevista no orçamento vigente no qual sua alteração se faz por meio de lei específica com objetivo de não impactar o percentual de suplementação autorizado na lei orçamentária anual.

Perreira e D'Abadia (2017) cita este processo, entende-se que os créditos suplementares podem ser classificados em duas subespécies: os que são realizados por decreto executivo em função de autorização contida na LOA e os que extrapolam os limites estabelecidos na LOA e necessitam de lei autorizativa para sua abertura.

Um debate a ser destacado sobre quais as fontes de recursos deveriam entrar no cálculo do para o percentual de suplementação... Em via regra considera-se os tipos constados no art 43 da Lei 4320/64 § 1º. Porém o município de Barbacena apura de forma diferente, de acordo com o art 4º da Lei municipal nº 5191/2022 que estima receita e fixa despesas (LOA) no ano de 2023 deste município, os valores apurados de excesso de arrecadação e superávit financeiro não se aplica neste percentual.

Art 4º Não oneram os limites estabelecidos
I - As suplementações de dotações à conta de recursos que utilizarem o excesso de arrecadação do exercício de 2023 ou o correspondente superávit financeiro de exercícios anteriores, mediante prévias e específicas

2.3.1.7 - Procedimentos contábeis e orçamentários

De acordo com Carvalho (2018), os procedimentos contábeis envolvem a correta classificação, mensuração, registro e evidenciação das transações e eventos ocorridos no âmbito orçamentário. Esses procedimentos são regidos pelas normas e princípios contábeis estabelecidos pelos órgãos competentes, como o Conselho Federal de Contabilidade.

No contexto orçamentário, os procedimentos estão relacionados à elaboração, execução, acompanhamento e controle do orçamento público. Esses procedimentos envolvem a definição de metas e prioridades, a estimativa de receitas e fixação de despesas, a execução orçamentária, o acompanhamento e a avaliação dos resultados.

No que se refere à contabilidade pública, Sá (2019) ressalta a importância dos procedimentos de escrituração contábil, que envolvem o registro das operações financeiras, patrimoniais e orçamentárias, bem como a elaboração das demonstrações contábeis e a prestação de contas.

No contexto internacional, Moura (2017) menciona a importância das normas internacionais de contabilidade e das normas internacionais de informações financeiras do setor público, que estabelecem procedimentos contábeis e orçamentários a serem seguidos pelos governos. Ribeiro (2016), destaca a importância da integração entre a contabilidade e o orçamento, visando à compatibilização entre a programação financeira e o registro contábil das operações.

No que diz respeito aos procedimentos orçamentários, Cavalcante (2015) enfatiza a necessidade de planejamento, monitoramento e controle das ações orçamentárias, com base em indicadores de desempenho e metas estabelecidas.

Além disso, é importante mencionar Oliveira (2016), que aborda os procedimentos relacionados à gestão por resultados no setor público, ressaltando a importância de estabelecer indicadores, metas e sistemas de monitoramento para avaliar o desempenho das políticas públicas.

Dessa forma, Guimarães (2018) destaca a importância dos procedimentos de fiscalização, auditoria e prestação de contas, que visam garantir a regularidade, a economicidade e a efetividade na utilização dos recursos públicos.

2.3.1.8 - Controle e transparência

O controle na utilização dos créditos suplementares é essencial para assegurar que os recursos sejam direcionados de acordo com as prioridades estabelecidas e que não ocorram desvios ou desequilíbrios nas dotações orçamentárias.

Em relação à transparência Almeida (2018) ressalta que é preciso fornecer informações claras e acessíveis sobre a utilização dos créditos suplementares, de modo que a sociedade possa acompanhar e fiscalizar as ações do governo. A transparência contribui para a prestação de contas, a participação cidadã e a prevenção de práticas corruptas.

No contexto internacional Ferreira (2016) destaca a importância da transparência e da prestação de contas na utilização dos recursos públicos, ressaltando que esses princípios são fundamentais para fortalecer a confiança da sociedade nas instituições governamentais.

No que se refere aos mecanismos de controle Gama (2019) menciona a importância dos órgãos de controle externo, como os tribunais de contas, que têm o papel de verificar a legalidade, a legitimidade e a economicidade na utilização dos créditos suplementares por anulação.

2.3.2 - Créditos origem superávit financeiro

Nesta seção foi destinada afim de elucidar o conceito e finalidades da abertura dos créditos adicionais cuja origem seja é o superávit financeiro apurado por fonte orçamentária de recursos, juntamente com sua legislação vigente, sendo detalhado processo de utilização deste tipo de procedimento com seus respectivos limites e restrições.

2.3.2.1 - Conceito e finalidade dos créditos de superávit financeiro

Os créditos do tipo superávit financeiro tem como característica não estar prevista na LOA e não ter origem do exercício corrente, sendo proveniente de recursos anteriores, por meio do processo de apuração seja pelo balanço patrimonial, este instrumento de suplementação permite ao gestor público o aumento de despesa pública desde comprovada a existência de recursos disponíveis. Conforme detalha o art. 43 a Lei 4320/64.

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - O superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior (Brasil, 1964)

Os créditos com origem superávit financeiro referem-se aos recursos acumulados pelo ente público em exercícios anteriores e que se encontram disponíveis para utilização. Esses recursos são provenientes de receitas arrecadadas que excederam as despesas realizadas no período, resultando em um saldo positivo.

De acordo com Bittencourt (2012, p. 145)

Os créditos de superávit financeiro representam recursos acumulados de exercícios anteriores, não comprometidos com despesas específicas, podendo ser utilizados para atender a novas demandas ou suplementar dotações orçamentárias.

Aguiar (2008) define superávit financeiro é a resultante positiva das contas de registro patrimonial do ativo financeiro perante o passivo financeiro. Enquanto o primeiro cuida de registrar todos os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e mais os valores numerários, o segundo registra os compromissos exigíveis, cujos pagamentos independem de autorização orçamentária. Conforme Reis e Machado Júnior (2010) o superávit financeiro é uma espécie de capital de trabalho próprio que as entidades governamentais utilizam nas suas atividades correntes. Significa que é formado por recursos financeiros líquidos oriundos das suas atividades ou fontes próprias e que estão sendo aplicados no desenvolvimento quer de atividades-meio quer de atividades-fim.

Conforme preceitos de Matias (2018, p. 127)

A finalidade dos créditos de superávit financeiro é assegurar a continuidade das ações governamentais e a prestação de serviços públicos de qualidade, por meio da utilização dos recursos excedentes acumulados

A finalidade dos créditos de superávit financeiro está intrinsecamente ligada à busca por uma gestão eficiente dos recursos públicos. De acordo com Oliveira (2016), a utilização desses créditos tem como objetivo evitar o desperdício de recursos excedentes, direcionando-os para áreas prioritárias e atendendo às demandas da sociedade de forma mais efetiva. Dessa forma, os créditos de superávit financeiro contribuem para a maximização dos resultados e a otimização dos recursos disponíveis.

Nesse contexto, Pires (2015) ressalta que a finalidade dos créditos de superávit financeiro está relacionada à eficiência na gestão pública, permitindo o aproveitamento de recursos acumulados para suprir necessidades emergenciais ou para implementar projetos que estejam alinhados com as diretrizes estabelecidas pelo governo. Esses créditos proporcionam flexibilidade ao orçamento público, permitindo a realocação de recursos de acordo com as demandas e prioridades vigentes.

Além disso, os créditos de superávit financeiro têm a finalidade de evitar o desequilíbrio fiscal e garantir a sustentabilidade das contas públicas. Segundo Araújo (2015), a utilização desses recursos excedentes auxilia no cumprimento das metas fiscais estabelecidas, contribuindo para a estabilidade financeira do ente público e para o controle do endividamento.

Outra finalidade dos créditos de superávit financeiro é promover a continuidade das ações governamentais e a prestação de serviços públicos de qualidade. Matias (2018) destaca que esses recursos podem ser utilizados para garantir a continuidade de programas e projetos, evitando interrupções e assegurando a efetividade das políticas públicas implementadas. Assim, os créditos de superávit financeiro contribuem para a manutenção da governabilidade e para o cumprimento dos compromissos assumidos pelo ente público.

2.3.2.2 - Base legal e autorização para utilização dos créditos de superávit financeiro

A base legal e a autorização para a utilização dos créditos de superávit financeiro são fundamentais para garantir a legalidade e a transparência na gestão dos recursos públicos. Diversas normas e legislações estabelecem os parâmetros e os procedimentos para a utilização desses créditos, assegurando que sejam utilizados de forma adequada e em consonância com os princípios da administração pública.

Segundo Bittencourt (2012), essa autorização é imprescindível para garantir a legalidade dos atos administrativos e evitar desvios de finalidade na aplicação dos recursos públicos.

Além da Constituição a Lei de Responsabilidade Fiscal Lei Complementar nº 101/2000 também trata da utilização dos créditos de superávit financeiro. Em alguns projetos de lei, que prevê a utilização dos créditos de superávit financeiro no orçamento do exercício. Gonçalves (2017) destaca que a LOA deve conter a

autorização para a utilização desses recursos, indicando os programas e projetos que serão beneficiados (Iudícibus, Marion, 2010).

No âmbito municipal, a Lei Orgânica do Município e o Regimento Interno da Câmara Municipal também estabelecem os requisitos e procedimentos para a utilização dos créditos de superávit financeiro. Essas normas determinam a necessidade de autorização legislativa, com base em proposta do Poder Executivo, para a utilização desses recursos (Santos, 2015).

É importante ressaltar que a utilização dos créditos de superávit financeiro deve estar de acordo com os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, previstos no artigo 37 da Constituição Federal.

Além dos princípios da administração pública, é importante mencionar os princípios contábeis que estão envolvidos na utilização dos créditos de superávit financeiro. Esses princípios são fundamentais para garantir a confiabilidade, a comparabilidade e a relevância das informações contábeis, proporcionando uma base sólida para a tomada de decisões e o controle dos recursos públicos (Santos, 2015).

Destaca-se para fim de apuração de superávit financeiro, que as despesas canceladas em restos a pagar não entra na base de cálculo do superávit financeiro do exercício corrente conforme consulta do TCE-MG nº 1114733 respondida pelo Relator Adonias Monteiro publicada em 25 de agosto de 2022 que cita.

O valor do cancelamento de restos a pagar de uma determinada fonte não pode servir como recurso de superávit financeiro no ano em que houve o cancelamento dos restos a pagar, uma vez que a apuração do resultado é realizada no balanço patrimonial do exercício anterior, conforme dispõe o § 1º, inciso I, do art. 43 da Lei n. 4.320/1964.

O superávit financeiro gerado pelo cancelamento dos restos a pagar poderá ser utilizado como fonte para a abertura de créditos adicionais apenas no exercício seguinte (Minas Gerais, TCE-MG consulta nº 1114733, 2022)

Assim verifica-se conforme consulta da jurisprudência do TCE nº 1114733 que o cancelamento de restos a pagar só poderá ser utilizado no exercício posterior com abertura de crédito adicional por fonte orçamentária de recursos caso apresente saldo no exercício corrente.

2.3.2.3 - Processo de utilização dos créditos de superávit financeiro

O processo de utilização dos créditos de superávit financeiro no âmbito público segue uma série de etapas e procedimentos estabelecidos pela legislação e normas específicas. Essas etapas visam garantir a legalidade, transparência e controle na utilização desses recursos excedentes. A seguir, detalhou-se o processo de utilização dos créditos de superávit financeiro, mencionando alguns autores relevantes.

Inicialmente, é importante mencionar a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que estabelece as regras e diretrizes para o equilíbrio das contas públicas. Segundo a LRF, o superávit financeiro é definido como o saldo positivo das diferenças entre arrecadação e despesas, considerando-se, ainda, as fontes de recursos vinculados a determinados projetos, atividades ou programas governamentais.

No processo de utilização dos créditos de superávit financeiro, é fundamental observar as normas contidas na Lei nº 4.320/1964, que estabelece as diretrizes para a escrituração e o controle das contas públicas. Essa lei determina que o saldo positivo do superávit financeiro seja transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Segundo Figueiredo (2015), a utilização dos créditos de superávit financeiro deve ser prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) ou na Lei Orçamentária Anual (LOA), que são os instrumentos de planejamento e controle do orçamento público. Essas leis estabelecem as diretrizes e autorizações para a utilização dos recursos excedentes.

O processo de utilização dos créditos de superávit financeiro envolve a abertura de créditos adicionais por meio de decreto do poder executivo conforme lei 4320/64. Esses créditos adicionais são destinados a suprir despesas adicionais ou reforçar dotações orçamentárias existentes.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.111/2007, que aprova a NBC T 16.9 - Entidades Governamentais, a utilização dos créditos de superávit financeiro deve ser realizada de acordo com os princípios contábeis aplicáveis ao setor público, como o princípio da legalidade, o princípio da transparência e o princípio da eficiência.

É importante ressaltar que a utilização dos créditos de superávit financeiro deve ser devidamente justificada, considerando-se as necessidades e prioridades do governo conforme art 43 lei 4320/64. Nesse sentido, é fundamental que haja um

processo de planejamento e avaliação criteriosa das demandas e projetos a serem beneficiados com esses recursos excedentes.

2.3.2.4 - Fontes orçamentárias de recursos para os créditos de superávit financeiro

Os créditos adicionais cuja origem é o superávit financeiro provém de recursos financeiros do ano anterior que podem ser de originadas de receitas ordinárias ou vinculadas a fundos especiais. Segundo o artigo 73º da Lei nº 4.320/1964, constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços. Nesses casos, o saldo positivo desses fundos especiais pode ser utilizado para abertura de créditos adicionais (Brasil, 1964).

Destaca-se a consulta TCE-MG 1066557 acerca da apuração do superávit financeiro ser realizado pela apuração de fonte de recursos sendo a origem vinculada ou não de maneira isolada.

2.3.2.5 - Limites e restrições na utilização dos créditos de superávit financeiro

Um dos limites na utilização dos créditos de superávit financeiro é o princípio do equilíbrio orçamentário. Segundo Figueiredo (2015), o orçamento público deve ser equilibrado, ou seja, as despesas devem estar de acordo com as receitas disponíveis. Dessa forma, a utilização do superávit financeiro não pode comprometer o equilíbrio das contas públicas, devendo ser realizada de maneira responsável e planejada (Figueiredo, 2015).

Além disso, é importante observar os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que impõe restrições específicas para a utilização dos créditos de superávit financeiro. De acordo com Iudícibus e Marion (2010), a LRF estabelece que a utilização desses recursos fica condicionada ao cumprimento dos limites de despesas com pessoal e dívida pública, bem como ao atendimento das metas fiscais estabelecidas.

Outro limite na utilização dos créditos de superávit financeiro é a destinação específica desses recursos. Segundo a Resolução CFC nº 1.111/2007, que aprova a NBC T 16.9 - Entidades Governamentais, os créditos de superávit financeiro devem ser utilizados exclusivamente para cobertura de despesas orçamentárias. Ou seja,

não podem ser utilizados para outros fins que não sejam aqueles previstos no orçamento público.

Assim o limite para abertura de créditos adicionais do tipo superávit financeiro tem que estar limitado ao valor apurado do balanço patrimonial por fonte de recursos.

Outra restrição importante diz respeito à compatibilidade entre as fontes de recursos e as despesas a serem cobertas pelo superávit financeiro. É necessário que as despesas estejam vinculadas às fontes de recursos disponíveis, evitando-se o desequilíbrio entre receitas e despesas. Conforme consulta TCE 932477 MG a apuração do superávit financeiro não se restringe somente aos dados do Balanço Patrimonial do exercício anterior, mas também ao superávit existente nas fontes vinculadas.

2.3.3 - Créditos origem excesso de arrecadação

2.3.3.1 - Conceito e Finalidade

Inicialmente, pode-se definir os créditos tipo excesso de arrecadação como os recursos financeiros provenientes de uma receita pública que excedem as estimativas orçamentárias inicialmente estabelecidas. Em outras palavras, quando o governo arrecada mais do que o esperado, é possível utilizar esse excedente para a realização de despesas adicionais, desde que devidamente autorizadas e dentro dos limites legais.

De acordo com a Lei 4320/64 os excessos de arrecadação “é o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a arrecadação realizada.” (Brasil,1964)

Oliveira (2016) explica que o excesso de arrecadação ocorre quando a receita arrecadada supera a previsão inicialmente estabelecida no orçamento. Esses recursos excedentes podem ser utilizados para reforçar dotações insuficientes em outras áreas, por meio de créditos suplementares por anulação.

A finalidade dos créditos tipo excesso de arrecadação está relacionada à busca pela eficiência e pelo equilíbrio financeiro do setor público. Quando ocorre um aumento na arrecadação, seja por uma melhora na economia, pela eficiência na administração tributária ou por outros fatores, os créditos tipo excesso de arrecadação permitem que esses recursos sejam direcionados para a realização de despesas

adicionais, evitando-se possíveis desperdícios e contribuindo para a otimização dos recursos públicos.

De acordo com Figueiredo (2015), os créditos tipo excesso de arrecadação são uma forma de adequar o orçamento público à realidade econômica e financeira do momento. Essa flexibilidade é necessária para permitir que o governo possa utilizar os recursos adicionais de forma responsável e eficiente, adequando-se às demandas e necessidades da sociedade:

A finalidade dos créditos tipo excesso de arrecadação é garantir a adequação do orçamento às variações da arrecadação, permitindo o aproveitamento dos recursos excedentes para atender às demandas emergenciais e investimentos prioritários (Iudícibus e Marion, 2010, p. 78).

Esses créditos desempenham um papel importante na gestão financeira do setor público, pois permitem a realização de investimentos e ações que podem contribuir para o desenvolvimento econômico e social do país. Além disso, proporcionam maior flexibilidade na alocação de recursos, possibilitando a execução de projetos emergenciais, a ampliação de serviços públicos ou o financiamento de áreas prioritárias.

No entanto, é fundamental destacar que a utilização dos créditos tipo excesso de arrecadação deve ocorrer de forma responsável e transparente, respeitando os limites de suas fontes orçamentárias e as restrições estabelecidos pela legislação. A finalidade desses créditos é promover o interesse público e atender às necessidades da sociedade, sendo necessário um controle rigoroso para evitar o mau uso ou desvio dos recursos (Figueiredo, 2015).

Assim, os créditos tipo excesso de arrecadação possuem um papel relevante no contexto da gestão financeira e orçamentária do setor público, permitindo uma adequação dinâmica do orçamento às variações da arrecadação. Essa modalidade de crédito adicional contribui para a eficiência na utilização dos recursos públicos, desde que observadas as normas legais e os princípios contábeis que regem a administração financeira do Estado.

Portanto, os créditos tipo excesso de arrecadação representam uma ferramenta importante para a gestão das finanças públicas, proporcionando maior flexibilidade e adaptabilidade ao orçamento público. Ao possibilitar o aproveitamento dos recursos excedentes, esses créditos contribuem para a efetivação de políticas públicas e o

atendimento às demandas da sociedade, desde que utilizados de forma responsável e transparente.

2.3.3.2 - Características dos créditos tipo excesso de arrecadação

Primeiramente, os créditos tipo excesso de arrecadação são provenientes do aumento da arrecadação de receitas públicas em relação ao montante previsto no orçamento. Isso significa que, ao longo do exercício financeiro, o governo arrecada recursos acima do previsto, resultando em um excesso de receitas. Esses recursos excedentes são então utilizados para fins específicos por meio dos créditos adicionais, conforme a legislação vigente.

Uma das principais características dos créditos tipo excesso de arrecadação é a sua natureza vinculada ou não vinculada. Quando a origem do crédito estar vinculada à fonte orçamentária própria esses recursos não possuem destinação específica. Dessa forma, o gestor público tem maior flexibilidade para utilizar os recursos excedentes de acordo com as necessidades e prioridades do governo.

De acordo com Figueiredo (2015), a flexibilidade de utilização dos créditos tipo excesso de arrecadação é uma vantagem significativa. Essa flexibilidade permite que o governo aproveite as oportunidades de aumento da arrecadação e destine os recursos para investimentos e despesas emergenciais. Essa característica dos créditos tipo excesso de arrecadação possibilita uma maior agilidade na alocação de recursos, contribuindo para uma gestão mais eficiente dos recursos públicos (Figueiredo, 2015).

Outro aspecto importante dos créditos tipo excesso de arrecadação é a sua utilização para o financiamento de despesas que não estavam previstas no orçamento inicial. Essas despesas podem ser decorrentes de demandas imprevistas, como obras emergenciais, eventos não programados ou ações governamentais de caráter urgente. Nesses casos, os recursos excedentes de arrecadação podem ser direcionados para suprir essas demandas, garantindo a continuidade e o funcionamento adequado dos serviços públicos.

No contexto da gestão financeira pública, os créditos tipo excesso de arrecadação representam uma fonte adicional de recursos que pode contribuir para o equilíbrio das contas públicas e para a realização de investimentos e projetos de interesse da sociedade. No entanto, é fundamental que a utilização desses recursos

seja pautada pela transparência, pelo controle e pela responsabilidade fiscal, garantindo a aplicação adequada e eficiente dos recursos públicos.

2.3.3.3 - Autorização dos créditos tipo excesso de arrecadação

A autorização e regulamentação dos créditos tipo excesso de arrecadação são fundamentais para garantir a legalidade e a transparência no uso desses recursos adicionais.

A autorização para a utilização dos créditos tipo excesso de arrecadação poderá ocorrer por meio de lei específica ou decreto dependendo do tipo de crédito adicional conforme lei 4320/64, estabelecendo os limites para o seu uso, é importante observar a fonte de orçamentária da receita orçamentária originará a abertura do crédito adicional. Quando houver a necessidade de lei esta deve ser aprovada pelo poder legislativo e, além de autorizar a utilização dos recursos, o demonstrativo é a memória de cálculo também deve estabelecer as finalidades para as quais os recursos excedentes serão direcionados conforme art 43 da lei 4320/64. Dessa forma, a autorização legislativa assegura a transparência e a legitimidade no uso dos recursos públicos.

A regulamentação dos créditos tipo excesso de arrecadação também é de importância para orientar o processo de utilização desses recursos. A regulamentação pode ocorrer por meio de decretos, portarias ou outras normas infralegais, que estabelecem procedimentos e diretrizes para a execução dos créditos. Essas normas devem ser claras, objetivas e estarem em conformidade com a legislação vigente, visando garantir a eficiência e a legalidade no uso dos recursos (Figueiredo, 2015).

No Brasil, a Constituição Federal estabelece que a abertura de créditos adicionais, incluindo os créditos tipo excesso de arrecadação, dependerá indicação dos recursos correspondentes. Essa indicação dos recursos é fundamental para evitar o desequilíbrio financeiro e garantir que os gastos sejam efetivamente suportados pelas receitas excedentes. Nesse sentido, a regulamentação dos créditos tipo excesso de arrecadação deve contemplar a identificação das fontes orçamentárias de recursos que serão utilizadas para suprir as despesas adicionais.

A Resolução CFC nº 1.111/2007, que aprova a NBC T 16.9 - Entidades Governamentais, estabelece diretrizes para a contabilidade governamental e ressalta a importância da autorização e regulamentação dos créditos tipo excesso de

arrecadação. A norma ressalta que a abertura desses créditos deve ocorrer em consonância com as normas e princípios contábeis aplicáveis à contabilidade pública, visando garantir a fidedignidade das informações e a adequada prestação de contas (Figueiredo, 2015).

2.3.3.4 - Processo de utilização dos créditos tipo excesso de arrecadação

O processo de utilização dos créditos tipo excesso de arrecadação inicia-se com a identificação do montante excedente de arrecadação, ou seja, o valor adicional que supera as previsões orçamentárias iniciais. Essa identificação é realizada por meio da análise das receitas arrecadadas em relação ao previsto, permitindo verificar se há um saldo positivo que pode ser utilizado como crédito adicional. (Iudícibus, Marion, 2010).

Uma vez identificado o excesso de arrecadação, é necessário proceder à sua vinculação a uma finalidade específica. Essa vinculação é estabelecida por meio das fontes orçamentárias de recursos, que determina para quais despesas os recursos excedentes serão direcionados. Essa etapa é fundamental para evitar que os recursos sejam utilizados de forma arbitrária, garantindo sua destinação em conformidade com o interesse público.

Logo após este procedimento, o processo de utilização dos créditos tipo excesso de arrecadação segue as mesmas etapas previstas para a execução do orçamento público. É necessária a elaboração de um plano de aplicação dos recursos, que identifique as despesas a serem realizadas e os programas ou projetos que serão contemplados. Esse plano deve ser elaborado de forma clara e objetiva, indicando a natureza das despesas, os valores a serem utilizados e os prazos de execução (Iudícibus, Marion, 2010).

Durante todo o processo de utilização dos créditos tipo excesso de arrecadação, é imprescindível a realização de registros contábeis adequados. Conforme Iudícibus e Marion (2010), a escrituração contábil deve ser feita de forma clara e transparente, permitindo o registro e o controle das receitas e despesas relacionadas aos créditos adicionais. Essa escrituração deve seguir os princípios e normas contábeis aplicáveis à contabilidade governamental, garantindo a fidedignidade das informações e a prestação de contas à sociedade.

Ao final do processo, é importante realizar a prestação de contas dos recursos utilizados por meio de relatórios e demonstrativos financeiros. Esses relatórios devem

apresentar de forma clara e objetiva as despesas executadas, os programas ou projetos contemplados, os resultados alcançados e os impactos gerados pela utilização dos recursos adicionais.

2.3.3.5 - Apuração e Limites e restrições na utilização de créditos excesso de arrecadação.

A abertura do crédito suplementação tipo excesso de arrecadação é caracterizado pelo aumento da despesa pública cuja indicação da origem para despesa diferença positiva das receitas realizada menos as despesas orçadas. Giacomoni (2011) ressalva que a utilização desse recurso exige cuidados especiais e avaliações criteriosas, pois, caso contrário, poderá haver a produção de déficits.

De acordo com a Lei 4320/64 possui como vedação para apuração do excesso de arrecadação deduzir-se a importância dos créditos extraordinários realizados no exercício. No entanto a apuração a abertura de crédito acional do tipo de excesso de arrecadação não está exclusivamente ao montante total das receitas realizadas menos as receitas orçadas. No MCASP ano 2021 detalha que no momento da arrecadação, além do registro da receita orçamentária e do respectivo ingresso dos recursos financeiros, deverá ser lançado, o valor classificado na fonte ou destinação correspondente bem como o registro da realização da receita orçamentária por fonte ou destinação.

Acerca da apuração abertura dos créditos adicionais cuja a origem tipo excesso de arrecadação, as fontes de recursos tem importância na apuração do limite, de acordo com a consulta do TCE MG 876555 o saldo do excesso de arrecadação, apurado a qualquer época, pode ser utilizado para abertura de créditos suplementares ou especiais, desde que sejam observadas as restrições relativas aos recursos vinculados, com um acompanhamento mensal pelo gestor público.

Conforme Pereira (2010), se o excesso de arrecadação na receita total ocorre por meio de receitas vinculadas, os créditos adicionais abertos só poderão ser empregados nas despesas correspondentes a estas vinculações.

2.3.4 - Créditos origem operação de crédito

2.3.4.1 - Conceitos, Características e Vedações

De acordo com a lei complementar 101 define operação de crédito como

Compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros; (Brasil,2000)

Os créditos adicionais cuja origem do crédito tem autorização na lei 4320/64, conforme art. 43 da referida lei a abertura deste crédito adicional está condicionada a autorização legislativa. A suplementação no qual origem é caracterizada por operação de crédito, pode ter uma origem numa fonte de recurso externa não prevista no orçamento e que depende de autorização legislativa para abertura deste crédito de acordo com a LRF. Segundo Mauss (2012) as operações de créditos constituem de recursos financeiros de contratos de constituição de dívidas por meio de empréstimos financeiros utilizados para o financiamento de investimentos e/ou projetos específicos relacionados com despesa de capital

De acordo com o MCASP ano 2021 as operações de crédito se dividem em operação de crédito mobiliárias que são obrigações financeiras obtidas em decorrência da emissão de títulos públicos e as operações de crédito contratuais assumidas em virtude de contrato, tratado, convênio ou outro instrumento jurídico que constitua e regule o negócio consensualmente firmado. É importante ressaltar que as operações de créditos possuem limites e vedações conforme lei complementar 101 afim de se evitar o endividamento público conforme citadas nos artigos 35 e 37 da LRF.

2.4 - Créditos especiais

2.4.1 - Conceito e Finalidade dos Créditos Especiais

Os créditos especiais são instrumentos utilizados no âmbito do orçamento público para viabilizar a realização de despesas não previstas ou não contempladas na Lei Orçamentária Anual (LOA). Estes representam uma forma de suplementação do orçamento, permitindo a alocação de recursos em situações excepcionais e urgentes que surgem ao longo do exercício financeiro. Segundo Quintana (2011) os créditos especiais são os destinados a despesas para as quais não haja previsão de dotação orçamentária específica na LOA, isto é, objetiva amparar novas despesas que não estejam contempladas no momento de elaboração da respectiva peça.

Os créditos especiais são recursos adicionais disponibilizados para a administração pública realizar despesas que não estavam previstas no orçamento

inicialmente aprovado. Eles têm como finalidade suprir necessidades emergenciais ou imprevistas que surgem ao longo do exercício financeiro, permitindo que o governo atenda demandas urgentes sem a necessidade de esperar pela elaboração de uma nova lei orçamentária. O crédito especial só pode ser aberto para a realização de “algo novo”, um programa, projeto ou atividade não previsto na Lei Orçamentária Anual.(Machado Jr, Reis,2003)

Gonçalves (2017) complementa afirmando que os créditos especiais são autorizados mediante lei específica, que estabelece a origem dos recursos e a finalidade da sua utilização. Eles são uma ferramenta importante para garantir a flexibilidade e a adaptabilidade do orçamento público, permitindo que o governo responda de forma ágil a necessidades emergenciais e à implementação de políticas públicas não previstas inicialmente.

Oliveira (2016) destaca que os créditos especiais podem ser necessários em situações como a criação de novos programas, projetos ou ações governamentais que demandem recursos adicionais.

Pires (2015) ressalta que a finalidade dos créditos especiais está diretamente relacionada à capacidade de resposta do Estado frente às demandas da sociedade. Eles permitem a realização de investimentos e despesas necessárias para a implementação de políticas públicas, contribuindo para o desenvolvimento econômico, social e ambiental do país. Além disso, os créditos especiais também podem ser utilizados para o pagamento de despesas correntes, como custeio de serviços públicos essenciais.

Silva (2018) destaca que a abertura de créditos especiais deve ser fundamentada em critérios de necessidade, urgência e relevância. A finalidade desses créditos é assegurar que o Estado tenha a flexibilidade necessária para atender demandas imprevistas, mas sua utilização deve ser pautada por critérios técnicos e responsabilidade fiscal.

Portanto, o conceito e a finalidade dos créditos especiais estão intrinsecamente ligados à capacidade do orçamento público de se adaptar e responder às necessidades imprevistas que surgem ao longo do exercício financeiro e só ser realizado por meio de autorização legislativa. Conforme Giacomoni (2011) a autorização para a abertura de créditos especiais só pode ser concedida por meio de

lei específica para cada caso, uma vez que se trata da criação de um novo programa, projeto ou atividade no orçamento vigente.

Assim como nos dos créditos suplementares, que têm como fonte de recursos o excesso de arrecadação, superávit financeiro, anulação de dotações e operação de crédito os créditos especiais são financiados por meio destas fontes conforme art 43 da lei 4320/64 e conforme art 167 inciso V da Constituição Federal de 1988 é vedada a abertura de crédito especial sem a indicação de recursos correspondentes.

Logo a abertura de créditos especiais é um processo que envolve etapas como a solicitação do Poder Executivo, a aprovação legislativa, a publicação de um decreto específico e a execução financeira conforme lei 4320/64..

Os projetos de lei de créditos especiais são aqueles utilizados caso não exista a dotação orçamentária, conforme artigo 167 inciso I da Constituição Federal de 1988, são vedados programa ou projetos podem ser incluídos na Lei Orçamentária anual.

2.4.2 - Reabertura de créditos especiais

A reabertura de créditos especiais se refere ao processo quando o órgão do poder executivo encaminha um projeto de lei de crédito especial logo após o envio da proposta orçamentária do exercício subsequente, sendo assim o objetivo deste tipo de procedimento e que as ações de determinadas despesas abertas no exercício corrente sejam continuadas no exercício posterior. Os créditos adicionais vigerão restritamente ao exercício financeiro em que foram realizados, salvo expressa disposição legal em contrário (Rocha, 2001).

A base legal para este tipo de crédito está definido no art. 167 § 2º da constituição de 1988 que detalha o seguinte.

Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente(Brasil,1988).

Destaca-se que para este procedimento de abertura de crédito especial não está contido na lei 4320 de 1964 devido a constituição de ser posterior da referida lei, sendo que a fonte de recursos para reabertura de crédito especial não está relacionada com as modalidades do art. 43 da lei 4320/64, sendo que a origem é seu respectivo limite para este crédito se refere o saldo do crédito especial aberto,

conforme art. 167 § 2º. De acordo com o MCASP (2021, p.493) esta reabertura não pode ser demonstrada como parte da receita orçamentária podendo haver desequilíbrio nas contas públicas porque aumentam a despesa fixada sem necessidade de nova arrecadação.

No contexto do orçamento público, a "reabertura de crédito especial" refere-se a uma autorização legislativa para determinadas dotações orçamentárias já previstas. A reabertura de crédito especial normalmente ocorre por meio de um ato legal específico, como um decreto, portaria ou resolução de acordo com art. 42 da lei 4320/64.

2.5 - Créditos extraordinários

Os créditos extraordinários são instrumentos orçamentários utilizados em situações emergenciais e imprevisíveis que demandam gastos urgentes e não previstos no orçamento regular. Esses créditos têm como finalidade financiar despesas imprevisíveis e urgentes, que não podem aguardar a tramitação do processo orçamentário normal.

A realização deste tipo de crédito adicional é destinada a atender despesas urgentes e imprevisíveis, como calamidades públicas, guerras, comoções internas, entre outros eventos excepcionais. A natureza extraordinária desses créditos justifica a sua diferenciação dos créditos ordinários. Segundo Aguiar (2008) os créditos extraordinários são aqueles destinados a despesas de natureza urgente e imprevista, ou seja, que não comportam demora no seu atendimento e, ainda, que em face do seu caráter, não eram perfeitamente previsíveis

Segundo a Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 44, os créditos extraordinários são autorizados e elaborados por decreto do Poder Executivo. Para Giacomini (2011) os créditos extraordinários são realizados por decreto pelo Poder Executivo, independentemente de autorização legislativa prévia, porém deve-se informar de imediato ao Poder Legislativo sobre a providência tomada.

Essa exigência é fundamental para garantir a transparência e o controle sobre a utilização desses recursos, evitando possíveis desvios e abusos por parte do Executivo. A participação do Legislativo nesse processo contribui para a legitimidade e a legalidade dos créditos extraordinários.

A CF/88 também trata dos créditos extraordinários em seu artigo 167, parágrafo 3º, estabelecendo que a abertura de créditos extraordinários somente será admitida

para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

De acordo com Rocha et al. (2012) com o advento da CF/88, a abertura do crédito extraordinário passou a ser veiculada por meio de medida provisória expedida pelo chefe do poder executivo, não mais prevalecendo os mandamentos contidos na Lei no 4.320/64

Vale ressaltar que os créditos extraordinários devem ser utilizados exclusivamente para as finalidades previstas na legislação que os autorizou. A destinação desses recursos deve ser direcionada às despesas emergenciais e imprevisíveis que justificaram a sua abertura, garantindo a legalidade e a transparência na utilização dos recursos públicos.

No art. 167, §2º, da CF/88 os créditos adicionais classificados como extraordinários terão vigência ao exercício financeiro assim como os créditos especiais poderão ser reabertos no exercício posterior quando sua abertura ocorreu após o envio da proposta orçamentária observando o limite dos seus saldos abertos no exercício presente.

Assim como os créditos suplementares e especiais a origem do crédito extraordinários são as mesmas descritas no artigo 43 da lei 4320/64, especificadas como anulação de dotações, superávit financeiro, excesso de arrecadação e operações de crédito.

No Brasil, um exemplo de utilização de créditos extraordinários ocorreu durante a pandemia de COVID-19. Os entes do poder executivo abriram créditos extraordinários para o enfrentamento da crise sanitária, destinando recursos para a compra de equipamentos de saúde, realização de testes, construção de hospitais de campanha, entre outras ações emergenciais.

3. METODOLOGIA

3.1 - Coleta de informações

No intuito de alcançar os objetivos propostos foi realizada uma pesquisa de natureza teórica empírica com abordagem qualitativa do tipo descritiva.

A natureza empírica deste trabalho procurou incorrer os dados coletados com sua comprovação na prática. Segundo (Demo,2000,p.20) a natureza empírica é “dedicada a reconstruir a teoria, conceitos, ideias, ideologias, polemicas, tendo em vista, em termos imediatos, aprimorar fundamentos teóricos”

No campo da abordagem qualitativa procurou pelo processo da qualificação, compreendendo e verificando os fenômenos relacionados à gestão de créditos adicionais de forma subjetiva. Conforme Minayo (2014) esta pesquisa se preocupa com o nível de realidade que não pode ser quantificado, ou seja, ele trabalha com um universo de significados, de motivações, aspirações, crenças valores e atitudes. Essa abordagem permitiu uma análise mais aprofundada das práticas e processos enfrentados na gestão dos créditos adicionais, proporcionando uma visão mais rica e contextualizada do tema.

No contexto em que a pesquisa desenvolvida foi verificada o procedimento descritivo no qual procurou descrever criteriosamente os fatos de determinada realidade já conhecida. Conforme Gil (1999) a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno e estabelecer relação entre as variáveis. Já Andrade (2002) descreve a pesquisa descritiva com a preocupação em observar os fatos, registrar, analisar, classificar e interpretá-los.

O processo teve como coleta das informações os dados obtidos de 15 (quinze) municípios mineiros localizados microrregião de São João del-Rei localizados na mesorregião Campos das Vertentes de acordo com Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no qual verificaram as diferenças populacionais, a arrecadação municipal, extensão territorial e a proximidade entre estes municípios para análise e elaboração da pesquisa (Figura 8).

Figura 8 – Mapa de localização dos Municípios do Campos das Vertentes



Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística Mesorregiões Estado Minas Gerais (2023)

A pesquisa documental empregada foi utilizada para acessar documentos oficiais, como leis, decretos, normas, relatórios, planos e registros relacionados à gestão de créditos adicionais nos municípios. Segundo Pádua (1997) este tipo de pesquisa é realizado por meio de documentos, contemporâneos ou retrospectivos, considerados cientificamente autênticos, tem sido largamente utilizada nas ciências sociais, a fim de descrever e comparar fatos sociais.

A análise desses documentos permitiu uma compreensão das diretrizes legais, dos procedimentos administrativos, das normas de controle e das práticas adotadas na gestão dos créditos suplementares.

Por meio da Lei de acesso de informação Lei nº12.527 de 18 de Novembro de 2011 que regulamentou o acesso de informações de recursos públicos e suas aplicações dos órgãos públicos da administração direta foi possível a obtenção de dados financeiros obtidos nos portais transparência de cada município analisado, e também por meio da resolução 07/11 do Tribunal de Contas de Minas no qual aprovou a implantação de Sistema Informatizado de Contas dos Municípios (SICOM) no qual os poderes executivos municipais enviam informações mensalmente ao tribunal de contas de Minas Gerais, sendo possível a disponibilização destes dados de forma acessível para qualquer usuário, com o acesso a relatórios específicos de créditos adicionais.

A consulta foi realizada no período de fevereiro de 2023 a agosto de 2023 que permitiu uma coleta dos dados, é o período para o estudo foi o ano de 2021, devido estes dados não estão não passíveis de alteração em relação ao ano de 2022. Além disso, é importante ressaltar que a consulta foi realizada no período de seis meses, no entanto é possível argumentar que a pandemia do covid-19 ainda teve influência nos resultados obtidos.

Os dados sobre a previsão orçamentária, execução orçamentária e os créditos adicionais foram coletadas diretamente dos web site do tribunal de contas de Minas Gerais, na seção fiscalizando com o TCE.

As legislações acerca da lei orçamentária e consequentemente suas alterações por créditos adicionais foram pesquisadas em sites oficiais das prefeituras e câmaras municipais dos municípios e no portal fiscalizando com o TCE.

Para realizar essa pesquisa, foram utilizadas fontes de dados secundários, como literatura especializada, normas legais, relatórios técnicos, demonstrativos contábeis e parecer de prestações de contas municipais. A coleta e análise dos dados serão realizadas de forma sistemática e criteriosa, visando identificar padrões, tendências.

O estudo acerca da origem dos créditos adicionais permitiu avaliar a eficiência e a eficácia dos processos de realocação de recursos dentro do orçamento público, identificando a necessidade de suplementação de dotações orçamentárias e sua adequação aos limites legais estabelecidos e as fontes orçamentárias correspondentes.

3.2 - Tratamento e processamento das informações

O tratamento de informações consistiu em verificar a execução orçamentária com a análise do processo de abertura de créditos adicionais conforme os tipos constados na lei 4320/64.

Uma abordagem comumente utilizada é comparar o valor dos créditos adicionais autorizados em relação ao orçamento inicialmente previsto para cada órgão ou unidade gestora. Isso permitiu verificar o grau de ajuste realizado durante o ano, identificando se houve uma utilização excessiva ou deficitária dos recursos disponíveis.

Os dados obtidos dos 15 municípios analisados acerca da execução orçamentária foram levantados por meio do RREO do ano 2021 que é um documento oficial que fornece informação detalhada sobre a execução orçamentária de cada ente público.

Outra forma de análise é relacionar o valor dos créditos adicionais com a receita realizada no período utilizando o método de pesquisa dos créditos por meio de leis e decretos municipais juntamente com o resultado demonstrações contábeis do ente público. Essa abordagem busca avaliar a proporção de suplementação em relação à capacidade de arrecadação do ente público, permitindo identificar se houve uma gestão financeira equilibrada e em conformidade com as disponibilidades orçamentárias.

Ao passo que a lei 4320/64 definiu os tipos de créditos adicionais, como suplementares, especiais e extraordinários, foi realizado uma coleta dos créditos

realizados por municípios por meio de leis e decretos afim de obter a flexibilidade do orçamento público afim de detalhar grau de dependência junto aos poderes legislativos municipais

A obtenção dos dados referentes ao percentual de suplementação foi obtida por meio da pesquisa documental na LOA dos municípios analisados no ano de 2021, e também por meio de leis específicas de alteração deste limite. Este percentual de suplementação teve como finalidade de demonstrar a flexibilidade na execução do orçamento, permitindo que ajustes sejam feitos ao longo do exercício financeiro, de acordo com as necessidades e prioridades identificadas pela gestão pública. Dessa forma, o gestor pode remanejar recursos de entre dotações orçamentárias diferentes, desde que respeite o limite máximo estabelecido na LOA.

No processo de análise do percentual de suplementação, foi levado em consideração os limites legais estabelecidos pela legislação vigente. Cada ente federativo possui regras específicas sobre o valor máximo de suplementação permitido, seja em relação ao total do orçamento.

A metodologia para o cálculo do percentual de suplementação levou em considerações os decretos realizados do tipo suplementar, não incluindo os créditos especial as leis ordinárias de crédito suplementar. Em geral, a análise é feita com base nas informações contidas nos relatórios de execução orçamentária e nos registros de movimentação de créditos realizados ao longo do exercício financeiro.

A utilização de sistemas informatizados e a divulgação de relatórios de execução orçamentária foram instrumentos que contribuíram para uma gestão mais eficiente e transparente dos créditos suplementares. Essas ferramentas permitem um acompanhamento em tempo real das movimentações de crédito, facilitando a análise do percentual de suplementação e a tomada de decisões por parte dos gestores públicos.

A metodologia de análise do percentual de suplementação foi fundamental para avaliar a gestão dos créditos adicionais municipais. Por meio dela, foi possível identificar desequilíbrios orçamentários destacando as disparidades de percentual de um município de município para município por meio de sua autorização legislativa, ajustar a alocação de recursos e garantir a adequada execução dos programas e projetos do município. Além disso, por meio deste instrumento foi possível identificar

problema na gestão orçamentária e evidenciar a necessidade de controle na gestão orçamentária.

4. RESULTADO E DISCUSSÕES – MUNICÍPIOS DA MICRORREGIÃO DE SÃO JOÃO DEL-REI CAMPOS.

Com o intuito de verificar a gestão orçamentária e suas alterações no âmbito da administração direta municipal foram analisados o orçamento, os créditos adicionais e legislações orçamentárias de 15 (quinze) municípios da microrregião de São João del-Rei formado pelos municípios de Conceição da Barra de Minas, Coronel Xavier Chaves, Dolores de Campos, Lagoa Dourada, Madre de Deus de Minas, Nazareno, Piedade do Rio Grande, Prados, Resende Costa, Ritaópolis, Santa Cruz de Minas, São João del-Rei, Santana do Garambéu, São Tiago, Tiradentes. Sendo verificado a adoção de uma estrutura organizacional única que facilitou a coordenação e controle na gestão orçamentária, com a adoção de normas de contabilidade pública uniformes que permite a avaliação da gestão orçamentárias entre municípios.

4.1 - Execução do orçamento público

Com o objetivo de verificar a importância e avaliação das leis orçamentárias e como elas poderão impactar a gestão financeira, foram analisados a execução do orçamento de acordo com a previsão de receita e despesa pública de acordo com a mensuração de valores de acordo com a Lei Orçamentária Anual.

Por meio do relatório resumido de execução orçamentária constado na lei de responsabilidade fiscal artigo 52, cujas informações municipais estão disponíveis no site da Secretaria do Tesouro Nacional pelo sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público [SICONFI] publicado bimestralmente e também no site do tribunal de contas de Minas Fiscalizando com TCE e nos sites oficiais dos municípios analisados, foi acompanhado a previsão orçamentária da receita de acordo com a lei orçamentária anual do município e sua arrecadação no ano de 2021. Quando há o déficit orçamentário na previsão da receita conforme o art. 9º da lei complementar 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) determina que os municípios devem elaborar um plano de ação para corrigir este déficit e quando ocorre o excesso de arrecadação o município poderá realizar a abertura de créditos especiais ou suplementares por fonte orçamentária para aumento da despesa orçamentária conforme art 16 da LRF.

Com base na tabela 1 verifica-se a execução da receita pública de acordo com sua previsão e seu respectivo resultado, com objetivo de demonstrar o cumprimento das metas de arrecadação, o valor apurado de excesso de arrecadação ou déficit orçamentário quando o valor a realização da receita foi menor que sua previsão.

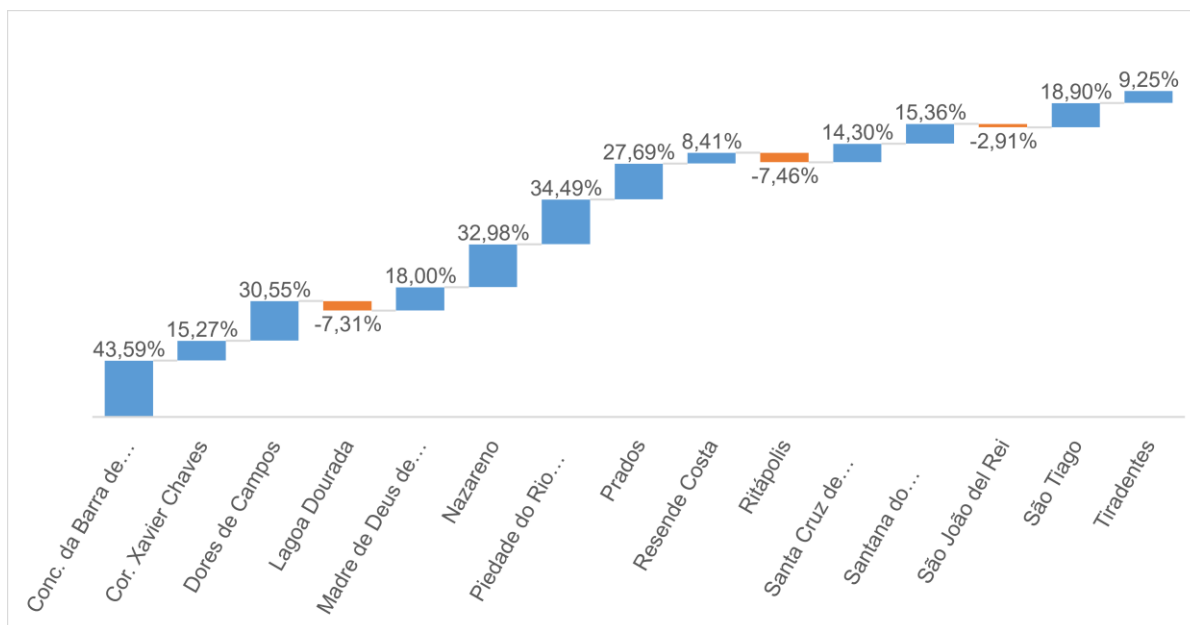
Tabela 01. Demonstrativo de Previsão e Execução da Receita – (R\$ milhões) ano 2021

Município	Valor Estimado (A)	Receita Realizada (B)	Resultado (B) – (A)
Conc. da Barra de Minas	14,66	21,05	6,39
Cor. Xavier Chaves	19,22	22,15	2,93
Dores de Campos	27,16	35,44	8,30
Lagoa Dourada	54,82	50,81	-4,01
Madre de Deus de Minas	25,80	30,44	4,64
Nazareno	31,18	41,46	10,28
Piedade do Rio Grande	16,40	22,06	5,66
Prados	24,60	31,41	6,81
Resende Costa	36,31	39,79	3,48
Ritópolis	24,28	22,47	-1,81
Santa Cruz de Minas	21,28	24,32	3,04
Santana do Garambéu	16,87	19,46	2,59
São João del-Rei	346,23	336,15	-10,08
São Tiago	31,00	36,86	5,86
Tiradentes	30,38	33,20	2,81

Fonte: Relatório Resumido de Execução Orçamentária – Fiscalizando com o TCE (2021)

Na figura 9 detalhou-se o percentual de execução das receitas realizadas em relação a previsão inicial.

Figura 9 – Gráfico de percentual de execução de receita arrecada x receita orçada



Fonte: Relatório Resumido de execução orçamentária (2021) – Fiscalizando com o TCE

Por meio da observação das receitas estimadas pelos entes dos 15 municípios estudados 12 cumpriram a execução do orçamento citando o município de Santa do Garambéu que possui a menor diferença do que foi orçado e arrecadado com o valor de R\$ 2.592.177,25, o município de Resende Costa que apresentou melhor relação de receita arrecada em relação à receita orçada em termos percentuais na proporção de 8,41% em comparação com Santana do Garambéu que foi 15,36%.

Em relação aos municípios que possuíram um déficit na execução do orçamento de receita. O município de Lagoa Dourada optou por superestimar a receita orçamentária. Essa prática permite que a administração tenha uma margem maior para abrir créditos suplementares caso seja necessário, porém pode levar a uma distorção na realidade financeira do município, este município teve como limite para abertura de créditos suplementares o percentual 15% no ano de 2021. Os municípios de Ritópolis e São João del-Rei tomaram medidas para o contingenciamento de despesas conforme a tabela 2.

Com objetivo de analisar a elaboração e execução da lei orçamentária anual dos municípios da microrregião de São João del-Rei, foi verificado com maior variação do índice de execução e planejamento o município de Conceição da Barra de Minas que ao elaborar seu orçamento subestimou suas receitas em 43,59% em relação ao

qual foi arrecadado, apesar dessa diferença a análise da gestão orçamentária e financeira do município mostra que o município não endividou e ainda poderá abrir créditos adicionais do tipo excesso de arrecadação para exercício corrente ou superávit financeiro para o exercício posterior..

Conforme apresentado em tabela 1 os valores de excesso de arrecadação totalizaram o valor máximo para município de Nazareno no valor de R\$ 10.283.825,34, já em tabela 2 é verificado um déficit para realização de despesas públicas o município de São João del-Rei na quantia de (-R\$ 10.084.221,30)

Assim como a execução da receita, a execução da despesa é fator importante para verificação de comprimento do orçamento e na apuração do resultado no final do ano, sendo por meio dos seus valores a indicação dos valores de créditos adicionais que foram realizados no presente ano.

A tabela 2 retrata a previsão da despesa pública em relação as despesas empenhadas, esta tabela tem como objetivo mostrar as despesas que não foram realizadas no ano de 2021 quando seu resultado é negativo, assim como o inverso quando o resultado é positivo indicando a utilização de créditos adicionais nestes municípios no orçamento de 2021.

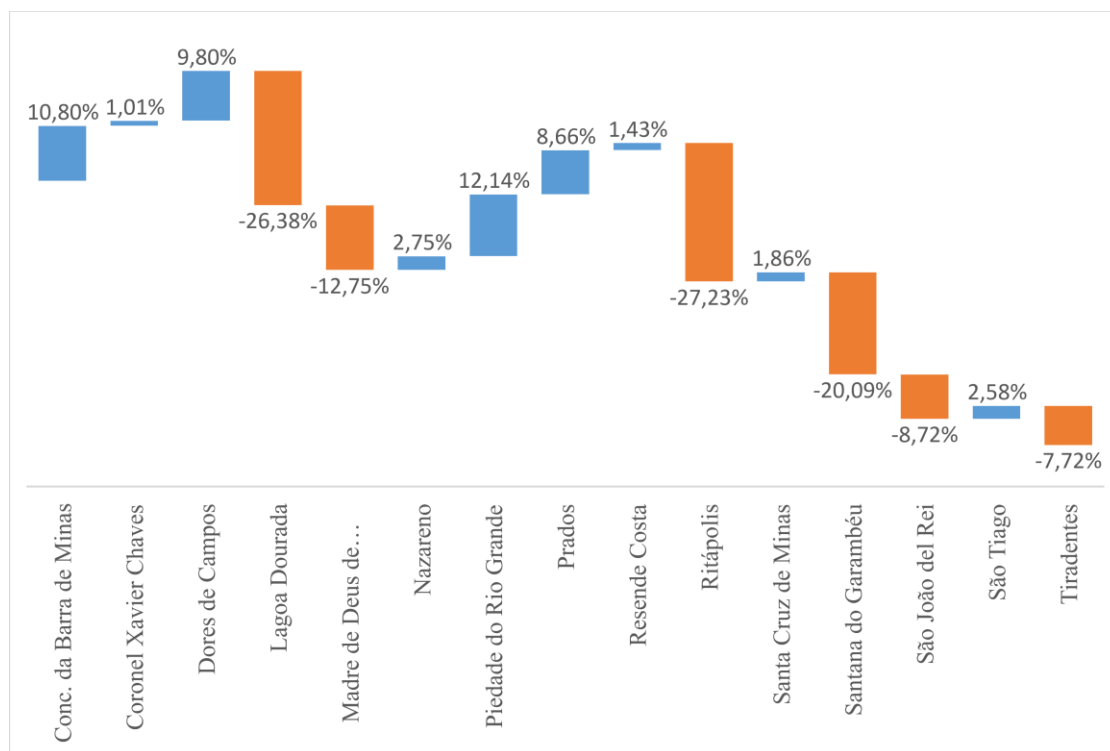
Tabela 02. Demonstrativo de Execução da Despesa – (R\$ milhões) – Ano 2021

Município	Valor Orçado (A)	Valor Empenhado (B)	Resultado (B) – (A)
Conc. da Barra de Minas	14,66	16,25	1,58
Coronel Xavier Chaves	19,22	19,41	0,19
Dores de Campos	27,16	29,82	2,66
Lagoa Dourada	54,82	40,38	-14,46
Madre de Deus de Minas	25,80	22,51	-3,29
Nazareno	31,18	32,04	0,86
Piedade do Rio Grande	16,40	18,39	1,99
Prados	24,60	26,73	2,13
Resende Costa	36,31	36,83	0,52
Ritópolis	24,28	17,66	-6,61
Santa Cruz de Minas	21,28	21,67	0,39
Santana do Garambéu	16,87	13,48	-3,39
São João del-Rei	346,23	316,06	-30,18
São Tiago	31,00	31,80	0,80
Tiradentes	30,38	28,04	-2,34

Fonte: Relatório Resumido de Execução Orçamentária (2021) – Fiscalizando com o TCE

A figura 10 detalha a execução da despesa em termos percentuais, adotando como base os valores empenhados, identificando os municípios que apresentaram valores superiores a 0% tiveram sua execução maior que a previsão orçamentária.

Figura 10 – Gráfico de execução da despesa orçamentaria por município



Fonte: - Relatório Resumido de Execução Orçamentária ano 2021- Fiscalizando com o TCE

Por meio do Relatório Resumido de execução orçamentária para o ano de 2021, foi verificado que dos 15 municípios analisados 9 municípios tiveram os valores empenhados maiores que os valores orçados. Destaca-se nesses 9 municípios a utilização dos créditos adicionais com fonte de recursos do tipo excesso de arrecadação ou superávit financeiro apurados por fonte orçamentária para que os valores empenhados serem maiores que os valores de crédito inicial, sendo observado também que estes apresentaram um excesso de arrecadação maior que a diferença das despesas empenhados e despesas orçadas.

Já os outros 6 municípios apresentaram o valor orçado maior que o valor empenhado. Foi verificado nesta apuração que os municípios de Lagoa Dourada, Ritópolis São João del-Rei tiveram estes valores uma vez que não cumpriu a meta de arrecadação e teve que realizar medidas para contenção de despesa pública, destacando que o déficit da despesa pública foi maior que o déficit da receita pública mostrando que a diminuição da despesa pública foi maior que a variação a menor da

provisão da receita pública. Por fim os outros 3 municípios Madre de Deus de Minas, Santana do Garambéu e Tiradentes apresentaram déficit da despesa orçada e despesa empenhada mesmo apresentando excesso da arrecadação da receita pública no ano de 2021.

4.2 - Processo de abertura de créditos adicionais

O processo de abertura dos créditos adicionais está intrinsecamente ligado a demanda da despesa pública e como estas despesas foram orçadas, se estas estão presentes nas leis de instrumento de planejamento ou se aconteceram de forma emergencial em decorrência de calamidade pública.

No processo de execução orçamentária, foi fundamental acompanhar e monitorar a utilização dos créditos orçamentários municipais. Isso envolveu o controle das despesas realizadas, a verificação do cumprimento dos prazos e metas estabelecidos, bem como a avaliação dos resultados alcançados. O acompanhamento da execução orçamentária permitiu identificar eventuais desvios e tomar medidas corretivas, garantindo a efetividade e a eficiência na utilização dos recursos públicos.

Em síntese, a gestão de crédito orçamentária municipal é um processo complexo e multifacetado, que envolve o planejamento, obtenção, utilização e controle dos recursos financeiros pelos municípios. É necessário que os gestores públicos adotem práticas de transparência, prestação de contas e eficiência na utilização dos créditos, visando atender às necessidades da população e promover o desenvolvimento sustentável das cidades. A adoção de boas práticas de gestão de crédito municipal contribui para a efetividade da administração pública e para a construção de uma sociedade mais justa e equitativa.

Para uma melhor visualização do processo, na figura 11 são detalhadas as etapas do processo de gestão e execução dos créditos adicionais:

Figura 11 – Quadro de Gestão e procedimentos de créditos adicionais

Etapas	Descrição
Identificação	Identificação das necessidades de créditos adicional pelos órgãos municipais.
Elaboração	Elaboração da solicitação de créditos adicionais, com justificativa e estimativa de valores necessários.
Análise	Análise financeira e orçamentária do crédito orçamentário

Parecer	Emissão de parecer técnico sobre a viabilidade e pertinência dos créditos adicionais solicitados.
Aprovação	Aprovação dos créditos adicionais pela autoridade competente, geralmente o chefe do Poder Executivo, ou pelo poder legislativo quando se faz mediante lei ordinária
Publicação	Publicação em fácil acesso das leis e decretos ou instrumento legal equivalente a abertura de créditos adicionais
Execução	Execução orçamentária dos créditos adicionais, com a realização das despesas de acordo com o planejado.
Controle	Controle e acompanhamento dos créditos adicionais, verificando o cumprimento das metas e legalidade.
Prestação de Contas	Prestação de contas dos créditos adicionais utilizados, com a apresentação de relatórios e documentos comprobatórios.
Encerramento	Encerramento dos créditos adicionais quando todas as despesas foram realizadas e as metas foram alcançadas.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023)

Afim de compreender os tipos de créditos adicionais que são realizados de acordo com a Lei 4320/64, a tabela 3 detalha o somatório dos valores realizados de créditos adicionais dos 15 municípios analisados no ano de 2021.

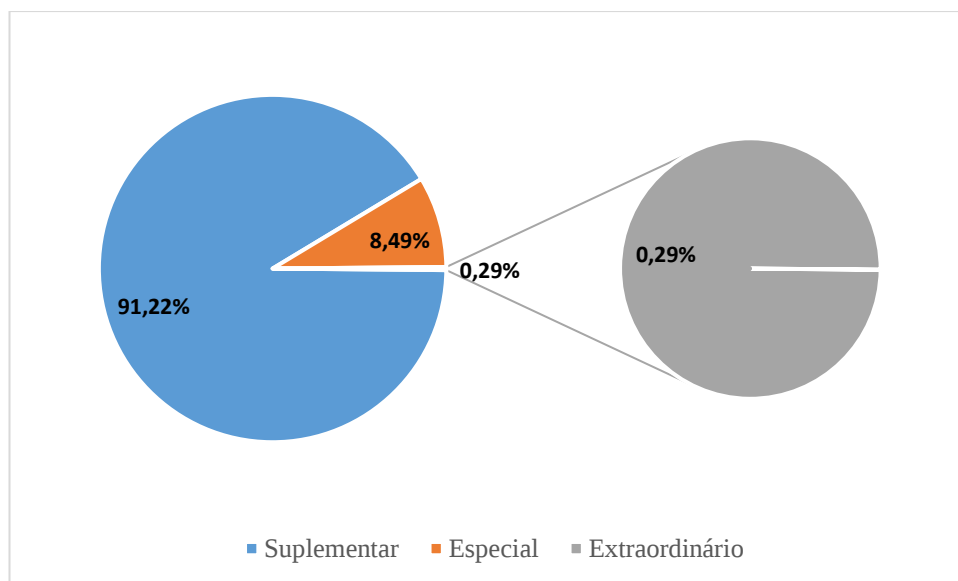
Tabela 03 – Valores totais de abertura adicionais de acordo com os tipos da Lei 4320/64 – (R\$ milhões) ano 2021

Tipo de Crédito	
Suplementar	248,53
Especial	23,13
Extraordinário	0,79
Total	272,45

Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais – Fiscalizando com o TCE (2021)

A figura 12, retrata a proporção percentual dos valores totais de cada tipo de crédito adicional dos 15 municípios analisados.

Figura 12 – Proporção da Abertura de Créditos adicionais em valores totais

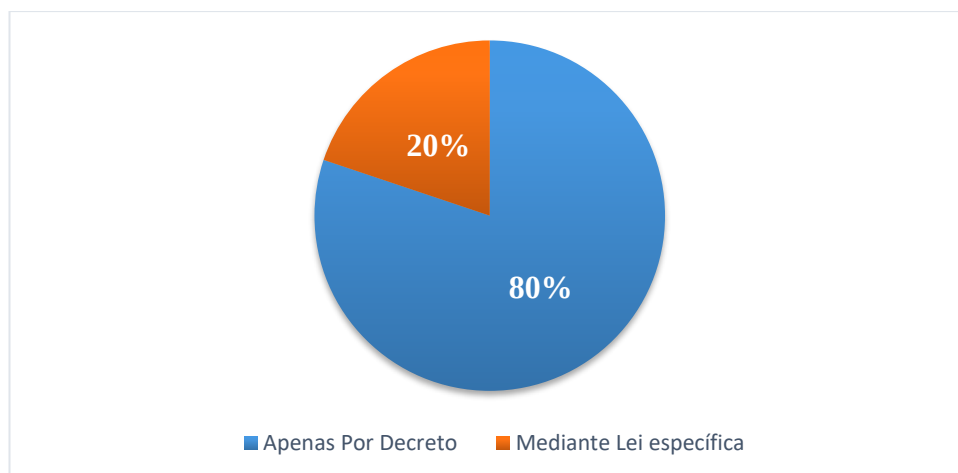


Fonte: Elaborado pelo autor de acordo com os decretos de créditos adicionais (2021)

Por meio da análise da figura 12, observa-se que os créditos adicionais ocorreram em sua grande maioria para reforço das dotações orçamentárias presentes no exercício de 2021. Porém foi constatado abertura de créditos especiais cuja abertura necessita de autorização do poder legislativo cujas despesas não foram previstas no orçamento.

Considerando que os créditos extraordinários não necessitam de autorização legislativa para sua realização, diferente dos créditos especiais que necessitam, os créditos suplementares podem ser realizados por meio de decreto ou lei específica, quando um crédito suplementar é realizado mediante lei específica o percentual de suplementação não é alterado.

Afim de compreender a realização de crédito adicional por meio de instrumento normativo a figura 13 demonstra a proporção percentual do somatório dos valores totais de créditos adicionais nos municípios analisados retratando o nível de dependência para autorização junto ao poder legislativo.

Figura 13 – Instrumento para Abertura de Crédito Adicional

Fonte: Tribunal de Contas - Fiscalizando com o TCE (2021)

A partir daí, verifica uma ampla utilização de créditos adicionais dos municípios estudados por meio de decretos municipais mediante crédito suplementar, porém a utilização pode ocorrer também por meio de leis específicas cuja necessidade é de reforçar dotações orçamentárias com valores muito superiores da previsão orçamentária.

4.3 - Gestão de crédito adicional

No processo de execução orçamentária, é fundamental acompanhar e monitorar a utilização dos créditos orçamentários municipais. Isso envolve o controle das despesas realizadas, a verificação do cumprimento dos prazos e metas estabelecidos, bem como a avaliação dos resultados alcançados. O acompanhamento da execução orçamentária permite identificar eventuais desvios e tomar medidas corretivas, garantindo a efetividade e a eficiência na utilização dos recursos públicos.

A gestão de crédito municipal requer a adoção de práticas de transparência e prestação de contas. Os gestores públicos devem disponibilizar informações sobre a utilização dos recursos e os resultados alcançados, possibilitando o controle social e o engajamento da comunidade na fiscalização dos gastos públicos. A transparência na gestão de crédito contribui para o fortalecimento da democracia e para o combate à corrupção.

4.3.1 - Gestão de Créditos Suplementares

Partindo da análise dos dados dos créditos suplementares sendo este o tipo de crédito mais frequente nos municípios analisados conforme demonstrado tabela 3, este tipo de crédito tem um valor máximo para sua execução compatível com fonte orçamentária de recursos e tem como objetivo reforçar as dotações orçamentárias do exercício vigente.

Na tabela 4 são detalhados os valores autorizados para abertura de crédito suplementar e os valores realizados por meio de decretos do poder executivo por meio da Lei Orçamentária Anual.

Tabela 04. Execução dos créditos suplementares de acordo sua autorização – (R\$ milhões) – Ano 2021

Municípios	Valores Autorizados	Valores Realizados	% Execução
Conc. da Barra de Minas	4,39	4,25	96,74%
Coronel Xavier Chaves	5,76	5,72	99,26%
Dores de Campos	8,14	7,78	95,46%
Lagoa Dourada	8,22	8,21	99,86%
Madre de Deus de Minas	7,74	7,74	100,00%
Nazareno	9,35	8,84	94,54%
Piedade do Rio Grande	4,92	4,91	99,71%
Prados	9,84	9,16	93,12%
Resende Costa	11,77	5,78	49,11%
Ritópolis	6,07	5,91	97,44%
Santa Cruz de Minas	7,02	6,66	94,86%
Santana do Garambéu	4,21	4,20	99,64%
São João del-Rei	138,49	117,38	84,75%
São Tiago	12,40	11,92	96,11%
Tiradentes	9,11	9,11	99,98%

Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais - Fiscalizando com TCE (2021)

Conforme análise da tabela 4 os municípios mantiveram a abertura de créditos suplementares dentro do limite legal estabelecido pela LOA, a maioria dos municípios apresentaram os valores realizados próximos do valor autorizado, os municípios de Madre de Deus de Minas Tiradentes apresentaram a menor de diferença no valor R\$ 25,09 e 1512,31 respectivamente. Um caso atípico foi o município de Resende Costa executando quase a metade (50%) do valor autorizado para abertura de créditos suplementares.

A tabela 5 detalha os valores realizados de crédito suplementar por meio de lei específica e seu respectivo percentual em relação a previsão do orçamento cujo procedimento tinha como objetivo de não impactar no limite constado na LOA para abertura de créditos suplementares por meio de decreto municipal.

Tabela 05. Créditos suplementares realizados por lei ordinária

Municípios	Valores Realizados	% em relação ao Crédito inicial
Coronel Xavier Chaves	2.664.633,98	13,86%
Dores de Campos	5.663.052,83	20,85%
Lagoa Dourada	5.165.400,94	9,42%
Nazareno	4.584.517,87	14,70%
Piedade do Rio Grande	687.597,00	4,19%
Prados	1.391.556,41	5,66%
Ritópolis	720.000,00	2,97%
São João del-Rei	9.835.779,79	2,84%
Tiradentes	225.370,00	0,74%

Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais - Fiscalizando com o TCE (2021)

Conforme tabela 5 apresentada dos 15 municípios analisados 6 municípios não realizou o procedimento de abertura de crédito mediante lei ordinária, porém os outros 9 municípios realizaram este procedimento.

Uma das etapas fundamentais da gestão de créditos suplementares é a autorização para sua abertura. Conforme destacado por Santos (2015), essa autorização deve ser realizada por meio de lei específica, que estabeleça os limites e as condições para a utilização dos créditos suplementares. Essa lei deve ser aprovada pelo poder legislativo municipal, garantindo o devido processo de discussão e aprovação dos créditos adicionais.

Analisando a tabela 06 é possível verificar quais os municípios que alteraram o percentual de suplementação para abertura de créditos suplementares autorizados na lei orçamentária anual para adequação da execução das despesas públicas.

Tabela 06. Alteração do percentual de suplementação por meio de lei.

Municípios	Alterou LOA	Limite Inicial	Limite Alterado
Conc. da Barra de Minas	Sim	17%	30%
Coronel Xavier Chaves	Não	30%	
Dores de Campos	Sim	25%	30%
Lagoa Dourada	Sim	8%	15%
Madre de Deus de Minas	Sim	25%	30%
Nazareno	Não	30%	
Piedade do Rio Grande	Sim	25%	30%

Prados	Sim	25%	30%
Resende Costa	Não	15%	
Ritápolis	Sim	20%	25%
Santa Cruz de Minas	Sim	30%	33%
Santana do Garambéu	Sim	15%	25%
São João del-Rei	Sim	30%	40%
São Tiago	Sim	30%	40%
Tiradentes	Não	30%	

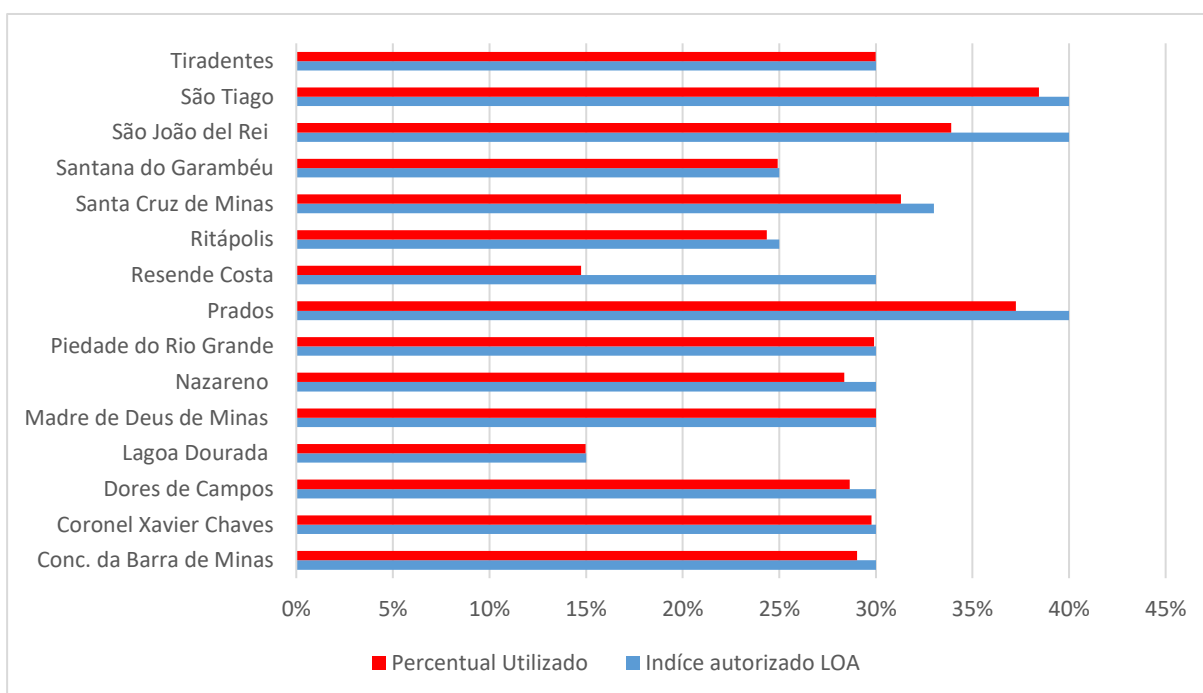
Fonte: Tribunal de Contas – Fiscalizando com o TCE (2021)

De acordo com os dados analisados, 4 municípios não elaboram leis para alteração do percentual de suplementação permitidos na lei orçamentária. Verifica-se que os municípios Coronel Xavier Chaves, Nazareno e Tiradentes não adotam este procedimento, no entanto realizaram a suplementação por lei específica.

Já os outros 11 municípios realizaram o aumento da margem de abertura de créditos suplementares por meio de lei ordinária, sendo que este procedimento foi essencial para não ultrapassar o limite autorizado. Destaca-se que 6 desses 11 municípios, tiveram a alteração do percentual de suplementação por meio de lei e elaboraram leis específicas para créditos suplementares denominadas pelo tribunal de contas de MG, como lei de crédito suplementar, já os municípios de Conceição da Barra de Minas, Madre de Deus de Minas, Santa Cruz de Minas, Santana do Garambéu e São Tiago, este procedimento de alteração do percentual foi único e suficiente para não extrapolar os valores autorizados.

No que se refere à regulamentação dos créditos suplementares, a CF/88 foi importante para delimitar um limite de suplementação no orçamento público e a lei 4320/64 que estabeleceu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Na figura 14 é detalhado o percentual que foi autorizado na LOA e o percentual aplicado de acordo com decretos municipais de créditos suplementares.

Figura 14 – Aplicação do percentual de suplementação de acordo com sua autorização.



Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais – Fiscalizando com o TCE (2021)

A análise desta figura, demonstra a disparidade entre municípios na autorização dos créditos suplementares, enquanto o município de Lagoa Dourada teve autorização legislativa para realizar créditos suplementares por meio de decretos municipais na proporção de 15% do orçamento, os municípios de Prados, São João del-Rei tiveram autorização até 40%, levantando um questionamento do porquê de determinados municípios terem mais autonomia para realizar créditos suplementares sem passar pelo legislativo.

Na figura 14 há o detalhamento da execução para abertura de créditos suplementares próxima do valor autorizado, mediante os dados apresentados verifica-se um processo de utilização excessiva destes créditos suplementares, com exceção do município de Resende Costa.

De acordo com a consulta de jurisprudência 111006 do TCE MG não há vedação de utilização de créditos suplementares acima de 30%. Porém considera a possibilidade de tornar irregular as prestações de contas dos municípios acima deste teto. A figura 14 apresentada 4 municípios apresentaram percentual acima de 30%.

Mediante aos dados apresentados verifica-se ações para que um município não ultrapasse os valores autorizados em lei, por meio de vários procedimentos, detalhando a importância na gestão de créditos suplementares.

Uma exceção a todos os municípios estudados foi o município de Resende Costa que apresentou um excesso de arrecadação na margem de 9,57%, uma margem percentual de 1,42% superior as despesas empenhadas relação ao orçamento previsto. No que se refere a abertura de créditos suplementares o município de Resende Costa teve como percentual de suplementação o valor de 14,73% cujo limite era 30% e ainda não elaborou leis de crédito suplementar e de lei de alteração deste percentual, muito diferentes dos outros municípios estudados.

Além das normas legais, é fundamental que os municípios adotem práticas cuja previsão do orçamento público seja compatível com as despesas públicas, os créditos suplementares são dispositivos legais autorizados em lei porém não deve ocorrer a dependência para sua utilização, medida esta que pode ser solucionada com um planejamento adequado na elaboração da lei orçamentária. Nesse sentido, a implantação de sistemas de controle e acompanhamento dos créditos adicionais pode contribuir para uma gestão mais eficiente e transparente. Esses sistemas permitem o registro e a análise detalhada das solicitações de créditos suplementares, bem como o acompanhamento da execução desses recursos.

4.3.2 - Gestão de Créditos especiais

Os créditos especiais são caracterizados como créditos cuja autorização é realizada exclusivamente pelo poder legislativo para despesas não previstas no orçamento, a tabela 07 mostra os valores realizados e seu respectivo percentual em relação aos valores orçados na Lei Orçamentária Anual

Tabela 07. Valores realizados de créditos especiais ano 2021

Município	Valores Realizados	% em relação previsão no orçamento
Conc. da Barra de Minas	1.911.874,93	13,04%
Coronel Xavier Chaves	55.200,00	0,29%
Dores de Campos	1.490.705,64	5,49%
Lagoa Dourada	1.160.969,79	2,12%
Madre de Deus de Minas	203.079,72	0,79%
Nazareno	1.514.034,68	4,86%
Piedade do Rio Grande	927.841,80	5,66%
Prados	1.344.354,93	5,46%

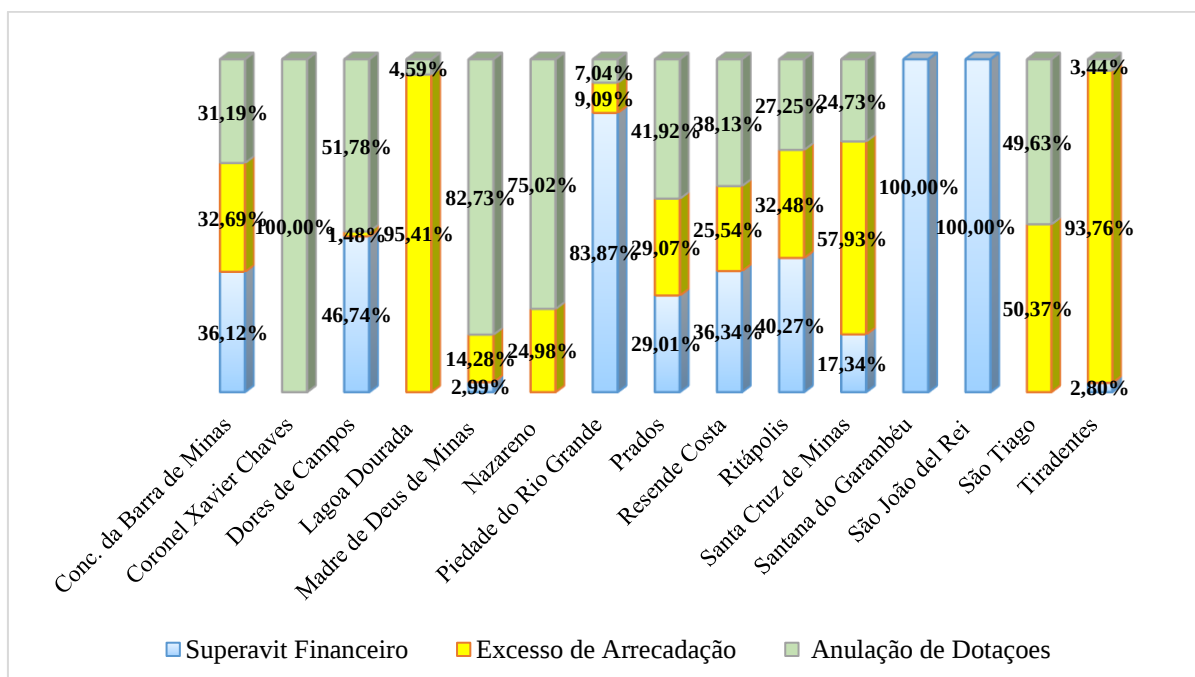
Resende Costa	8.339.472,05	23,03%
Ritápolis	347.894,94	1,43%
Santa Cruz de Minas	675.464,40	3,17%
Santana do Garambéu	21.600,00	0,13%
São João del-Rei	1.797.829,75	0,52%
São Tiago	778.809,03	2,51%
Tiradentes	2.557.425,83	8,42%

Fonte: Tribunal de Contas de Minas – Fiscalizando com o TCE (2021)

De acordo com a tabela 7, foi verificado que os municípios de Coronel Xavier Chaves e Madre de Deus de Minas, Santana do Garambéu e São João del-Rei, foram os municípios que executaram as despesas em dotações orçamentárias previstas no orçamento porque que a abertura créditos especiais destes municípios teve a proporção inferior a 1% da previsão do orçamento; já o município de Resende Costa foi a exceção dos municípios analisados porque realizou a abertura de créditos especiais superiores em valores aos créditos suplementares representando 26,96% da previsão orçamentária, destacando neste município o processo de participação do poder legislativo para autorização da despesa pública.

A figura 15 retrata a fonte dos recursos dos créditos especiais constados na Lei 4320/64 afim de compreender a origem de recursos do crédito especial.

Figura 15 – Créditos especiais realizados por fonte de recursos



Fonte: Elaborado pelo Autor de acordo com as Leis de Créditos Especiais (2021)

Analisando a figura 15 verifica-se uma diversidade quanto a fonte de recursos dos créditos adicionais, não sendo possível fazer uma conclusão quanto a origem dos recursos para realização de despesas não previstas no orçamento.

A CF/88 regulamenta o procedimento de reabertura de crédito especial para o exercício posterior, quando a realização do crédito especial ocorra logo após a entrega da LOA ao poder legislativo, por meio da pesquisa verificou apenas o município de Prados adotou este procedimento com valor total de R\$ 28.057,20, concluindo-se que nos outros municípios a realização dos créditos especiais ocorreram antes da entrega do orçamento para o poder legislativo.

Para a efetiva gestão dos créditos especiais, é essencial a utilização de instrumentos de controle, como relatórios de execução financeira, indicadores de desempenho e auditorias internas. Esses instrumentos permitem a avaliação dos resultados, a identificação de eventuais desvios e a adoção de medidas corretivas.

4.3.3 - Gestão de Créditos Extraordinários

Os créditos do tipo extraordinários são aqueles decorrentes de despesas urgentes e imprevistas e de calamidade pública conforme lei 4320/64, por meio da consulta dos municípios da microrregião de São João del-Rei, 8 dos 15 municípios realizaram este tipo de crédito destaca-se que neste período houve calamidade pública na saúde em decorrência da covid 19.

Verifica-se que assim como os créditos especiais as despesas relacionadas a este crédito não estavam inclusas nas leis de instrumento de planejamento, porém sua abertura ocorreu sem autorização imediata do poder legislativo, sendo assim a tabela 8 detalha os valores realizados para este tipo de crédito no ano de 2021.

Tabela 08. Valores realizados para créditos extraordinários

Valores Realizados em 2021	
Conc. da Barra de Minas	11.739,35
Coronel Xavier Chaves	4.094,80
Dores de Campos	584.875,38
Lagoa Dourada	15.544,98
Madre de Deus de Minas	0,00
Nazareno	10.305,40
Piedade do Rio Grande	0,00
Prados	0,00
Resende Costa	0,00

Ritópolis	16.148,78
Santa Cruz de Minas	25.775,40
Santana do Garambéu	0,00
São João del-Rei	117.691,14
São Tiago	0,00
Tiradentes	0,00

Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais – Fiscalizando com o TCE (2021)

Com exceção do município de Dores de campos que apresentou a proporção de 2,15% em relação do orçamento inicial, 7 municípios não realizaram este tipo de crédito e os outros 7 municípios realizaram este procedimento, porém com valor irrisório em relação a previsão orçamentária.

No contexto atual, a gestão de crédito extraordinários expõe motivos adicionais, uma vez que tem haver clara ocorrência de calamidade pública e que os créditos realizados e despesas realizados são alvos de sucessivas fiscalizações.

4.3.4 - Gestão de Créditos adicionais por fonte de recursos.

Conforme definido na lei 4320/64, a abertura de crédito adicional está condicionada à existência de recursos orçamentários, e podem ser resultantes do processo de superávit financeiro, excesso de arrecadação, anulação de dotações orçamentárias e o produto das operações de crédito.

A utilização de créditos adicionais com fonte de recursos de superávit financeiro ou excesso de arrecadação pode ser uma ferramenta útil para a gestão orçamentária dos municípios. No entanto, essa prática exige cautela e responsabilidade, pois o aumento da despesa orçamentária deve estar condicionado aos valores apurados por fonte de recurso e aos limites legais, para evitar ultrapassagens orçamentárias e a caracterização de aumento de despesa sem disponibilidade financeira.

A tabela 9 detalha a execução do superávit financeiro conforme apuração de acordo art. 43 § 2º da Lei 4320/64, constados no anexo V do balanço patrimonial do ano de 2020, não considerando a discriminação das fontes orçamentárias de recursos.

Tabela 09. Demonstrativo valores apurados por Superávit Financeiro x Execução – R\$(milhões) 2021

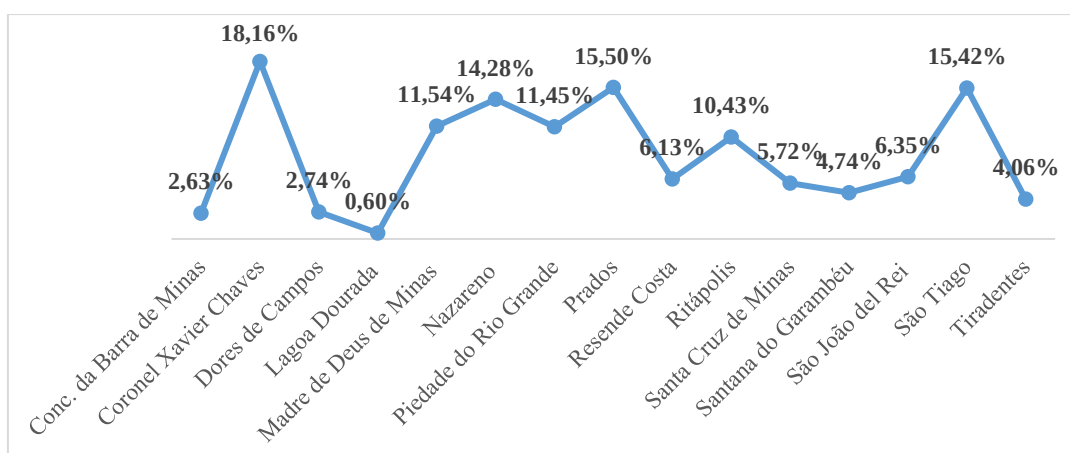
Município	Superávit ou Déficit em 2020	Valores realizados tipo Superávit em 2021	Resultado Apurado em 2021
Conc. da Barra de Minas	3,94	1,08	9,19
Coronel Xavier Chaves	4,38	3,49	7,13
Dores de Campos	0,89	1,44	6,58
Lagoa Dourada	-0,01	0,33	14,26
Madre de Deus de Minas	3,83	2,98	11,75
Nazareno	7,17	4,45	16,87
Piedade do Rio Grande	3,22	2,65	6,92
Prados	7,71	4,20	12,03
Resende Costa	13,96	5,25	14,96
Ritópolis	3,93	2,67	9,16
Santa Cruz de Minas	1,34	1,33	4,28
Santana do Garambéu	1,71	0,82	7,94
São João del-Rei	65,83	23,78	83,11
São Tiago	9,34	4,78	14,42
Tiradentes	2,03	1,31	7,19

Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais – Fiscalizando com o TCE (2021)

De fato, os municípios de Dores de Campos e Lagoa Dourada são exceção à regra, pois executaram valores do superávit financeiro acima do valor apurado no balanço patrimonial 2020. Por meio de uma análise superficial, é possível verificar que a abertura destes créditos pode ter sido equivocada, devido ao fato que a apuração foi realizada sobre os valores totais. Contudo estes municípios realizaram a abertura de decretos municipais de acordo com apuração da fonte orçamentária de recursos. Neste caso é importante citar a importância das fontes orçamentárias de recursos no contexto do orçamento público e sua evolução ao longo dos anos.

Conforme tabela 9 é possível verificar a relação de apuração do superávit financeiro no ano de 2020 e sua execução no ano de 2021, por análise é possível verificar a não utilização integral no ano de 2021 com exceção do município de Santa Cruz de Minas, logo verifica-se que a não abertura de créditos adicionais com fonte de recursos de superávit financeiro foi um dos fatores para o resultado positivo no ano seguinte.

A figura 16 detalha a utilização do superávit financeiro dos municípios estudados e sua proporção com o crédito inicial e como este procedimento impacta no aumento na previsão da despesa pública.

Figura 16 – Execução do superávit financeiro em relação ao orçamento

Fonte: Tribunal de Contas – Fiscalizando com o TCE (2021)

De acordo com a figura de 16 e possível inferir que esta origem de recurso impacta no orçamento público e como estes valores influenciam diretamente no percentual de suplementação autorizado em LOA quando estes são realizados por meio de decreto municipal, levando a um debate se estes valores executados devem ou não incidir no percentual de suplementação.

A apuração do excesso de arrecadação, com destaque para a análise da Tabela 10, fornece informações importantes para a gestão orçamentária pública e para a tomada de decisões sobre a abertura de créditos adicionais. Ao analisar o excesso de arrecadação, é possível identificar quais despesas poderá ter suplementação do orçamento.

Tabela 10. Valores apurados de excesso de arrecadação x execução – R\$(milhões) 2021.

Município	Excesso de Arrecadação	Valores Realizados
Conc. da Barra de Minas	6,39	1,49
Coronel Xavier Chaves	2,93	0,24
Dolores de Campos	8,30	5,93
Lagoa Dourada	-4,01	1,19
Madre de Deus de Minas	4,64	1,00
Nazareno	10,28	1,39
Piedade do Rio Grande	5,66	1,20
Prados	6,81	2,08
Resende Costa	3,05	3,01
Ritópolis	-1,81	0,47
Santa Cruz de Minas	3,04	1,13
Santana do Garambéu	2,59	0,69

São João del-Rei	-10,08	22,52
São Tiago	5,86	1,47
Tiradentes	2,81	3,35

Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais - Fiscalizando com o TCE (2021)

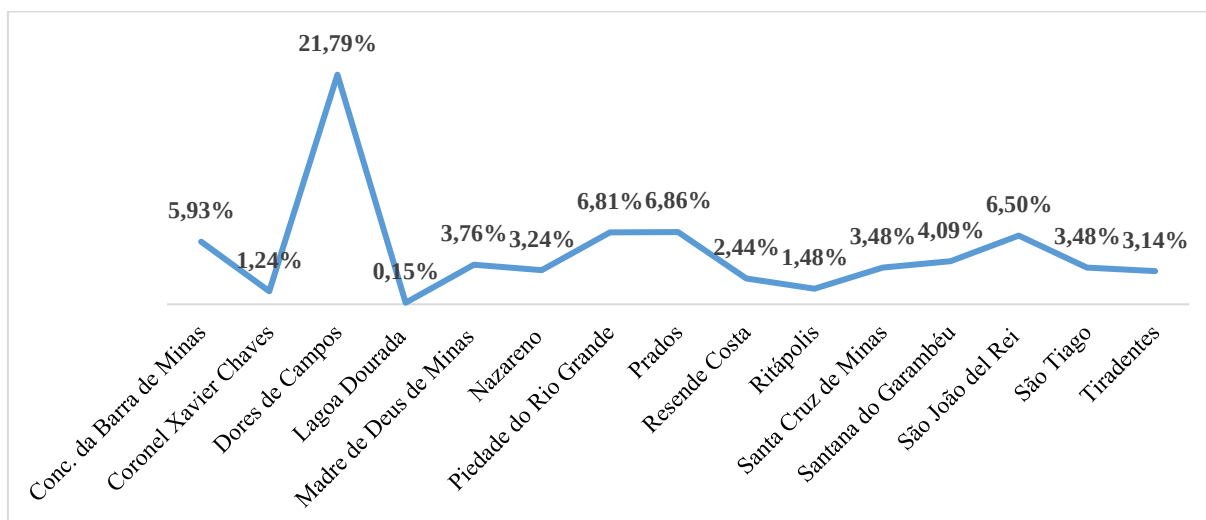
Conforme tabela 10 os municípios de Lagoa Dourada, Ritápolis e São João del-Rei não apresentaram o processo de excesso arrecadação de receitas públicas, todavia ao fazer uma análise empírica de acordo o RREO do ano de 2021 verifica-se um déficit entre a receita orçada e a receita arrecada e assim uma incoerência ao fato que estes municípios realizarem decretos deste tipo. Porém este fato pode ser justificado pois pode ocorrer excesso de arrecadação em determinadas fontes orçamentárias nas receitas públicas enquanto outras não; concluindo assim que o processo de abertura deste tipo constitui uma análise minuciosa das apurações das fontes orçamentária de recursos.

Ao verificar decretos realizados do tipo superávit financeiro quanto do tipo excesso de arrecadação foi constatado que é um processo cuja a apuração equivocada poderá ocorrer o aumento da despesa pública sem disponibilidade financeira e ocasionar rejeições de contas dos municípios pelos órgãos fiscalizadores.

A Tabela 10 revela que todos os municípios analisados não utilizaram a totalidade da abertura de créditos adicionais em 2021. Essa subutilização, em conjunto com outros fatores, contribuiu para o superávit nas contas públicas no ano em questão.

A figura 17 detalha a proporção dos valores realizados do tipo excesso de arrecadação em relação a previsão inicial do orçamento para o ano de 2021.

Figura 17 – Demonstrativo de decretos tipo excesso de arrecadação x previsão.



Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais – Fiscalizando com o TCE (2021)

A Figura 17 evidencia uma disparidade entre Dores Campos (21,79%) e Lagoa Dourada (0,15%) quanto à utilização de receitas provenientes de transferências especiais e voluntárias não contínuas para custear despesas através de crédito adicional. Essa discrepância levanta um debate crucial sobre a necessidade de incluir tais receitas no orçamento, buscando evitar o uso excessivo de crédito adicional.

Conforme as figuras 16 e 17, verifica-se que, em 2021, as fontes de recursos "superávit financeiro" e "excesso de arrecadação" influenciaram diretamente o percentual de suplementação autorizado na Lei de Orçamentos Anuais (LOA) quando realizados por meio de decretos municipais para o tipo suplementar.

A Tabela 11 apresenta os municípios que direcionou a suplementação de recursos, exclusivamente, para a anulação de dotações orçamentárias no ano de 2024 sem considerar a fonte superávit financeiro e excesso de arrecadação na apuração do percentual de suplementação. Essa estratégia visou ampliar a margem de manobra para a realização de créditos suplementares, conforme autorizado pela Lei de Orçamentos Anuais (LOA)

Tabela 11. Municípios cujo percentual de suplementação incide apenas para o tipo anulação de dotações

Município
Conc. da Barra de Minas
Coronel Xavier Chaves
Dores de Campos
Madre de Deus de Minas
Nazareno
Piedade do Rio Grande
Prados
Ritápolis
Santa Cruz de Minas
Santana do Garambéu
São João del-Rei
São Tiago
Tiradentes

Fonte: Tribunal de Contas de Minas Gerais - Fiscalizando com o TCE (2024)

A análise da Tabela 11 revela que os municípios Lagoa Dourada e Resende Costa mantiveram o mesmo critério para margem de abertura de créditos suplementares em 2024 em comparação com 2021.

Por fim ao verificar modalidade de fonte de recursos o tipo operações de crédito provenientes de empréstimos e financiamentos - foi observado que nenhum dos municípios analisados optou por este procedimento no ano de 2021.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de créditos adicionais é um tema relevante, à medida que demonstra a importância desse procedimento na administração pública municipal pois envolve a utilização de recursos adicionais para atender às demandas e necessidades da população e, conseqüentemente, alteração na execução de um planejamento.

Neste trabalho, buscou-se compreender a influência da gestão de créditos adicionais na execução orçamentária e financeira do poder executivo municipal, tendo como resposta que a gestão dos créditos adicionais impacta diretamente no resultado financeiro e na execução das despesas públicas em determinado período, ressaltando a importância do poder legislativo para autorização destes créditos adicionais.

Por meio da pesquisa verificou uma utilização excessiva dos créditos adicionais dos municípios analisados, demonstrando incompatibilidade do orçamento previsto com o orçamento executado, conforme dados apresentados dos 15 municípios estudados nenhum deles ultrapassou o limite para abertura de créditos suplementares por meio de decretos municipais, porém destes 15 municípios 9 realizaram a abertura de crédito suplementar por lei específica para não impactar este limite; de 15 municípios analisados 11 fizeram leis para alterar o percentual de suplementação e por fim todos os municípios estudados realizaram a abertura de crédito especial destacando neste processo a dependência junto ao poder legislativo para não ultrapassar este limite e autorização para alterar o orçamento público.

Ao longo do estudo, foi possível constatar que os créditos adicionais representam uma ferramenta para a flexibilização do orçamento público, permitindo a realocação de recursos de forma ágil e eficiente, entretanto esses créditos devem utilizados para atender situações imprevistas, suprir necessidades emergenciais ou reforçar dotações insuficientes.

A gestão dos créditos adicionais demanda uma série de cuidados e procedimentos. A autorização e regulamentação desses créditos são fundamentais para assegurar a conformidade com as normas legais e evitar o uso indevido dos

recursos públicos. Nesse sentido, é importante destacar os mecanismos de controle e transparência, bem como uma atuação responsável e comprometida por parte dos gestores públicos.

Durante o processo de utilização dos créditos adicionais é essencial que haja um planejamento criterioso a respeito de suplementação das dotações orçamentárias, considerando as necessidades reais e as prioridades estabelecidas.

Vale destacar que a disparidade de legislações acerca da utilização de créditos suplementares no que diz respeito do percentual autorizado na LOA. Nesse contexto o município de Lagoa Dourada tinha autorização para abertura de créditos suplementares o percentual de 15% enquanto o município de São João del-Rei e São Tiago tinha 40%. Percebe-se então que, às vezes o processo legal da abertura destes créditos não significa ser o modo adequado para a gestão orçamentária, visto que, não há uma legislação que impõe um limite padrão de percentual de suplementação para abertura de créditos suplementares.

Os resultados levantam um debate sobre as legislações vigentes sobre alteração, modificação e revogação da lei atual que está desatualizada a medida que a lei 4320 é de 1964, com objetivo de evitar os orçamentos superestimados e também um mecanismo que regulamenta um limite máximo para o percentual de créditos suplementares elaborados por decretos municipais e também um padronização na metodologia de cálculo deste percentual.

Outro ponto é que às fontes orçamentárias se configuram como um instrumento fundamental para o controle dos gastos públicos, a transparência fiscal e a responsabilidade na gestão dos recursos públicos. Ao utilizar as fontes orçamentárias de forma eficiente e responsável, o governo pode garantir a alocação adequada dos recursos públicos, atender às necessidades da sociedade e promover o desenvolvimento do país de forma sustentável.

A gestão dos créditos adicionais mostra aspectos e limitações que devem ser superados. A falta de planejamento adequado, a ausência de sistemas de controle eficientes e a falta de capacitação dos gestores podem comprometer a efetividade dessa prática. Portanto, é fundamental investir na capacitação e qualificação dos servidores, na melhoria dos sistemas de informação e no fortalecimento dos mecanismos de controle e transparência.

Os resultados da pesquisa também apontam para a importância de um orçamento adequado às necessidades da instituição, devendo ser elaborado com a participação de todos os setores da organização, incluindo setor de contabilidade, setor de planejamento e os demais setores responsáveis pela execução do orçamento. Nesse aspecto é mister a inclusão da sociedade no processo de elaboração das leis de instrumento de planejamento por meio das audiências públicas realizadas antes da elaboração destas leis.

Ademais, considera-se que a gestão de créditos adicionais na administração pública municipal é um desafio que exige esforços contínuos e uma atuação responsável por parte dos gestores públicos. A busca pela eficiência, eficácia e transparência na utilização desses recursos é fundamental para garantir a qualidade dos serviços prestados à população e o uso responsável dos recursos públicos.

Recomenda-se que os gestores públicos busquem aprimorar suas práticas de gestão, por meio do planejamento adequado, monitoramento constante por meio de indicadores chaves de desempenho para avaliação dos resultados. Além disso, é necessário fortalecer aos órgãos de controle interno e promover a transparência na divulgação das informações e incentivar a participação da sociedade no processo de gestão dos créditos adicionais.

O trabalho também apontou para a necessidade de realizar estudos e pesquisas sobre a gestão de créditos adicionais, a fim de contribuir para o aperfeiçoamento das práticas e o fortalecimento da administração pública municipal. A análise crítica e a reflexão sobre os desafios e oportunidades dessa prática são fundamentais para o avanço na busca por uma gestão pública cada vez mais satisfatória, transparente e orientada para o atendimento das demandas da sociedade.

A gestão de créditos adicionais na administração pública municipal é um processo complexo que envolve diversos aspectos, desde a conceituação até a utilização e controle dos recursos. A abertura de créditos adicionais é uma prática necessária para atender demandas contínuas, esporádicas e emergenciais, com objetivo de suprir dotações insuficientes e promover ajustes no orçamento público.

Durante o desenvolvimento deste trabalho, foi possível perceber que a gestão satisfatória dos créditos adicionais requer uma combinação de conhecimentos técnicos, habilidades gerenciais. Os gestores públicos devem estar atentos às normas

legais, aos procedimentos de autorização e regulamentação, bem como aos princípios de planejamento, monitoramento e avaliação.

Além disso, a gestão de créditos adicionais deve ser pautada pela transparência e pela participação da sociedade. É fundamental promover a divulgação das informações relativas aos créditos adicionais de fácil acesso, possibilitando o acompanhamento por parte da sociedade civil. A transparência contribui para a legitimidade e a confiança nas ações governamentais, além de permitir o controle social sobre a utilização dos recursos públicos.

Ao final, busca-se contribuir com a divulgação do conhecimento sobre créditos adicionais, fornecendo elementos teóricos e práticos para tomada de decisão para gestores públicos, bem como o aprimoramento das políticas e dos processos relacionados a essa temática.

Para futuras pesquisas é necessário um maior aprofundamento na discussão sobre as negociações e debates entre os atores envolvidos na gestão de recursos públicos, afim de entender os impactos no processo de abertura de crédito adicional e como elaborar um orçamento compatível com sua execução.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A.G. **Direito financeiro**: A Lei 4.320 comentada ao alcance de todos. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008

ALMEIDA, F. **Transparência e Prestação de Contas**: Desafios e Perspectivas. Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 9, n. 1, p. 13-28, 2018.

ANDRADE, M.G. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação**: noções práticas. São Paulo. Editora Atlas, 2002

AQUINO, A.C.B ; Azevedo, R.R. **O “ir”realismo orçamentário nos municípios brasileiros**. In: XV Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo, 2015.

ARAÚJO, I.P.S, ARRUDA, D.G, BARRETO,P.H.T. **O essencial da Contabilidade Pública**. Editora Saraiva. São Paulo,2009

ARAÚJO, J. **Responsabilidade Fiscal e Gestão Pública**. Editora Juruá, 2015.

ARAÚJO, M. C. **Políticas Públicas**: Formulação, Implementação e Avaliação. Editora Atlas, 2021.

ÁVILA,C.A de. **Orçamento Público**. Paraná. 2011

BARBACENA. **Lei Municipal 5.191, de 27 de Dezembro de 2022**. Estima as receitas e fixa as despesas do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social do município de Barbacena para o exercício de 2023, e dá outras providências. Disponível em <http://camarabarbacena.mg.gov.br/portal-da-transparencia/leis-municipais>. Acesso em 16 de Junho de 2023.

BARBOSA, R. H. **Curso de Direito Financeiro**. 6ª ed. Editora Saraiva, 2014.

BITTENCOURT, R. G. **Planejamento, orçamento e gestão pública: teoria e prática**. Editora Atlas, 2012.

BORGES, L.M; REIS, A.K.M; ARRUDA, A.G.S; F.M. **Repercussão dos créditos adicionais no planejamento governamental: Estudo no orçamento do estado do Mato Grosso do Sul**. Mato Grosso do Sul, 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 02 de Junho. 2023

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: 30 mai. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Portal da Legislação Governo Federal. Brasília, 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 03 mai. 2017

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 01 de Abril de 2021**. Lei de licitações e Contratos administrativos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 16 Junho. 2023

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público** - MCASP. 9ª Edição. Brasília, 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 710**. Estabelece a classificação das fontes ou destinação de recursos a ser utilizadas por Estados, Distrito Federal e Municípios Brasília, 2021.

BRASIL. Ministério do Planejamento. Secretária de Orçamento Federal. **Manual Técnico do Orçamento**. 8ª Edição. Brasília, 2023

BRESSER-PEREIRA, L. C. **A Construção Política do Brasil**. Editora FGV, 2010.

BRESSER-PEREIRA, L. C. **Estado e sociedade: relações econômicas e políticas públicas no Brasil**. São Paulo: Editora 34, 2015

CASTRO, M. S. **Políticas Públicas: Conceitos, Escolhas e Problemas**. Editora Saraiva, 2019.

CAVALCANTE, S. B. **Orçamento Público**. Editora Saraiva, 2015.

CARVALHO, M. V. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem Didática**. Editora Atlas, 2018.

COSTA, J. R. **Orçamento Público: Planejamento e Controle da Administração Pública**. Editora Juruá, 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.111/2007** - Aprova a NBC T 16.9 - Entidades Governamentais. Brasília, DF, 2007.

DA SILVA, P.C. **Créditos adicionais em âmbito federal: um estudo do período de 2007 a 2013**. Fortaleza, 2014.

- DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo. Editora Atlas, 2000
- FERNANDES, G. C. **Gestão Pública: Planejamento, Orçamento e Resultados**. Editora Saraiva, 2019.
- FERREIRA, A. **Transparência e Prestação de Contas: Princípios Fundamentais para a Governança Pública**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 21, n. 2, p. 3-17, 2016.
- FLEURY, S. C. **Avaliação de Políticas Públicas: Conceitos, Métodos e Experiências**. Editora UnB, 2012
- FURTADO, J. de R. C. **Créditos adicionais versus transposição, remanejamento ou transferência de recursos**. Teresina 2005.
- GAMA, J. **Auditoria Governamental: Teoria e Prática**. Editora Atlas, 2019.
- GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15ª Ed. Editora Atlas, 2011.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo. Editora Atlas, 1999.
- GONÇALVES, R. **Orçamento público: planejamento e execução**. Editora Juruá, 2017.
- GUIMARÃES, A. B. S. **Curso de Orçamento Público**. 8ª ed. Editora Juruá, 2018
- IUDÍCIBUS, S; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.
- KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2012
- LIMA, S. **Desafios e Oportunidades para o Desenvolvimento Local**. Editora Atlas, 2021.
- LIMA, S. H. **A importância do planejamento orçamentário e sua influência na abertura de créditos adicionais da administração pública municipal**. Porto Alegre, 2015.
- LIMA, V. L. **Orçamento Público: Planejamento e Controle da Administração Pública**. Editora Atlas, 2018.
- MACHADO JR, J. T; Reis, H. C. **A lei 4.320 comentada**. - 27. Ed. rev. at. – Rio de Janeiro: IBAM, 2003.
- MATIAS, A. **Gestão Pública por Resultados: Uma Análise das Experiências Brasileira e Internacional**. Editora Fórum, 2018.
- MAUSS, C. V. **Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2012.
- MEIRELLES, H. **Controle da Administração Pública**. Editora Malheiros, 2017.
- MENDONÇA, E. B. F. **O sistema constitucional orçamentário**. São Paulo. Saraiva, 2013.
- MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta 1119774**. Tribunal Pleno. Relator: Adonias Monteiro. Disponível em <https://mapjuris.TCE.gov.br/TextualDadosProcesso#!> Acessado em 14 de Julho de 2023

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta 111006**. Tribunal Pleno. Relator: Wanderley Ávila. Disponível em <https://mapjuris.TCE.gov.br/TextualDadosProcesso#!> Acessado em 16 de Julho de 2023.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta 888163**. Tribunal Pleno. Relator: Mauri Torres. Disponível em <https://mapjuris.TCE.gov.br/TextualDadosProcesso#!> Acessado em 16 de Julho de 2023.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta 862749**. Tribunal Pleno. Relator: Cláudio Terrão. Disponível em <https://mapjuris.TCE.gov.br/TextualDadosProcesso#!> Acessado em 16 de Julho de 2023.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta 1114733**. Tribunal Pleno. Relator: Adonias Monteiro. Disponível em <https://mapjuris.TCE.gov.br/TextualDadosProcesso#!> Acessado em 25 de Julho de 2023.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta 1066557**. Tribunal Pleno. Relator: Claudio Terrão. Disponível em <https://mapjuris.TCE.gov.br/TextualDadosProcesso#!> Acessado em 25 de Julho de 2023.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta 932497**. Tribunal Pleno. Relator: Wanderley Ávila. Disponível em <https://mapjuris.TCE.gov.br/TextualDadosProcesso#!> Acessado em 26 de Julho de 2023.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta 876555**. Tribunal Pleno. Relator: José Alves Viana. Disponível em <https://mapjuris.TCE.gov.br/TextualDadosProcesso#!> Acessado em 26 de Julho de 2023.

MINAYO, M. C. de S. **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Hucitec, 2014

MOURA, C.M.,. **Orçamento impositivo e constituição**. Instituto Brasileiro de Direito Público.2016

MOURA, H. **Contabilidade Pública Internacional**. Editora Fórum, 2017.

OLIVEIRA, M.S. **Orçamento em instituições federais de ensino superior: Proposta de matriz orçamentária associada aos elementos da qualidade**. Aparecida de Goiânia.2009

OLIVEIRA, R. C. **Gestão pública por resultados no Brasil: entre o discurso e a prática**. Editora FGV, 2016.

PÁDUA, E. M. M. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática**. 2. ed. São Paulo: Papirus, 1997.

PEREIRA, J.A.M.O.P. **Alterações orçamentárias e créditos adicionais especiais: o entendimento do tribunal de contas do estado de minas gerais**.Formiga.2015

PEREIRA, P.D, D'ABADIA, B.M. **A eficiência na elaboração do orçamento público anual e a utilização de créditos suplementares**. Góias.2017

PERREIRA.C.A.C. **Recursos de créditos adicionais:** estudo de caso sobre a secretaria de estado de desenvolvimento.2010

PIRES, J. C. **Gestão pública eficiente:** orçamento, planejamento e resultados na administração pública. Editora Atlas, 2015.

REIS, H.C. **Contabilidade e gestão governamental:** estudos especiais. Rio de Janeiro: IBAM, 2004

RESENDE, L.D., VALE, C.R., MELO, M.P.S. SILVA, F.B e CARVALHO, K.W . **Transparência na Gestão Pública:** um Estudo sobre a Publicação do RREO e RGF dos Municípios da Microrregião São João del-Rei à Luz da LRF.2014

RIBEIRO, R. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Editora Atlas, 2016.

ROCHA, C.M.C. **Orçamento público no Brasil:** Um estudo dos créditos adicionais. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 4, n. 2, 2001.

ROCHA,D.G, MARCELINO, G.F e SANTANA, C.M. **Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira.** Revista de Administração.2013

ROCHA, R.M.S. **A utilização dos créditos adicionais suplementares e especiais na administração pública.** Uma revisão de literatura. Ufpa, trabalho de conclusão de curso da Faculdade de Administração, Especialização em Gestão Pública, 2016.

ROSA.M.B. **Distinção entre créditos suplementares, Remanejamentos, Transposições e Transferências.** Revista do Tribunal de Contas de Minas Gerais. Belo Horizonte.2016.

SÁ, A. **Contabilidade Pública:** Uma Abordagem Prática. Editora Atlas, 2019.

SABBAG, C.M. **Orçamento e desenvolvimento.** São Paulo: Millennium, 2007

SALES, T.S; MARTINS, A.L.P,. **Planejamento, transparência, controle social e responsabilidade na administração pública após o advento da lei de responsabilidade fiscal.** Revista do Programa de Pós Graduação em Direito da UFC,2014

SANTOS, A. A. **Orçamento Público:** Planejamento e Controle. Editora Atlas, 2018.

SANTOS, C. A. **Políticas Públicas:** Princípios, Propostas e Desafios. Editora Saraiva, 2020.

SANTOS, L. Figueiredo. **Orçamento público:** visão crítica e multidisciplinar. São Paulo: Atlas, 2015.

SCARAVELLI, J.CM. **Créditos Adicionais:** importância de flexibilidade na programação da despesa pública. 2001.

SILVA, A. B. **Lei de Responsabilidade Fiscal:** Comentários aos arts. 1º a 75 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Editora Juspodivm, 2018.

SOUZA, F.H. **O caráter impositivo da lei orçamentária anual e seus efeitos no sistema de planejamento orçamentário.** Brasília. Universidade de Brasília,2008

SOUZA, J. B. **Orçamento público e políticas sociais.** Editora Saraiva, 2019.

VASQUES, L.M, 2020. **Análise da dotação orçamentária para o desporto e lazer no município de porto alegre no período de 2014 a 2021.** Porto Alegre. Universidade federal do Rio Grande do Sul

XEREZ, S.R.D. **A evolução do orçamento público e seus instrumentos de planejamento.** Revista Científica Semana Acadêmica.2007