

ORGANIZAÇÃO:
POLLIANA DE CARVALHO

GRANDES TEMAS DA PÓS-GRADUAÇÃO

FINANÇAS PÚBLICAS

E ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

AUTORES:

KÉSSIA NOGUEIRA DA FONSECA

PRISCILA DIAS PEREIRA

TAÍS PEREIRA DOS SANTOS RODRIGUEZ

1ª Edição

Organização
Polliana de Carvalho

GRANDES TEMAS DA PÓS-GRADUAÇÃO – FINANÇAS PÚBLICAS E ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

1ª edição

Autores:

Késsia Nogueira da Fonseca
Priscila Dias Pereira
Taís Pereira dos Santos Rodriguez

IDP
Brasília
2017

CONSELHO CIENTÍFICO – SÉRIE IDP/SARAIVA

MEMBROS EFETIVOS:

Presidente: Gilmar Ferreira Mendes
Secretário Geral: Jairo Gilberto Schäfer
Coordenador-Geral: Walter Costa Porto
Coordenador Executivo da Série IDP: Sergio Antonio Ferreira Victor

1. Afonso Códolo Belice (discente)
2. Alberto Oehling de Los Reyes – Universitat de lès Illes Balears/Espanha
3. Alexandre Zavaglia Pereira Coelho – IDP/SP
4. António Francisco de Sousa – Faculdade de Direito da Universidade do Porto/Portugal
5. Arnoldo Wald
6. Atalá Correia – IDP/DF
7. Carlos Blanco de Moraes – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa /Portugal
8. Everardo Maciel – IDP/DF
9. Fabio Lima Quintas – IDP/DF
10. Felix Fischer
11. Fernando Rezende
12. Francisco Balaguer Callejón – Universidad de Granada/Espanha
13. Francisco Fernández Segado – Universidad Complutense Madrid/Espanha
14. Ingo Wolfgang Sarlet – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul/RS
15. Jacob Fortes de Carvalho Filho (discente)
16. Jorge Miranda – Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa /Portugal
17. José Levi Mello do Amaral Júnior – Universidade de São Paulo – USP
18. José Roberto Afonso – FGV
19. Janete Ricken Lopes de Barros – IDP/DF
20. Julia Maurmann Ximenes – IDP/DF
21. Katrin Möltgen – Faculdade de Políticas Públicas – FhÖV NRW/Alemanha
22. Lenio Luiz Streck – Universidade do Vale do Rio dos Sinos/RS
23. Ludger Schrappner
24. Marcelo Neves – Universidade de Brasília – UNB
25. Maria Alicia Lima Peralta
26. Michael Bertrams
27. Miguel Carbonell Sánchez – Universidade Nacional Autónoma do México – UNAM
28. Paulo Gustavo Gonet Branco – IDP/DF
29. Pier Domenico Logroscino – Università degli studi di Bari Aldo Moro/Itália
30. Rainer Frey – Universität de Münster/Alemanha
31. Rodrigo de Bittencourt Mudrovitsch – IDP/DF
32. Rodrigo de Oliveira Kaufmann – Universidade de Brasília – UNB
33. Rui Stoco
34. Ruy Rosado de Aguiar – IDP/DF
35. Sergio Bermudes
36. Sérgio Prado

Carvalho, Polliana de (Org.).

Grandes Temas da Pós-Graduação: Finanças Públicas e Administração Orçamentária/
Organizadora Polliana de Carvalho. – Brasília: IDP, 2017.

110 p.

ISBN: 978-85-9534-019-0

1. Patrimônio Público.

2. Reavaliação.

3. Orçamento Público.

Sumário

MENSURAÇÃO DE ATIVOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A REAVALIAÇÃO DOS BENS MÓVEIS DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE GOIÁS 07

Késsia Nogueira da Fonseca

A EFICIÊNCIA NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO ANUAL E A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS SUPLEMENTARES 37

Priscila Dias

ANÁLISE E RESULTADOS ALCANÇADOS COM A EDIÇÃO DOS DECRETOS DE CONTINGENCIAMENTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO NO ESTADO DE GOIÁS DE 2013 A 2016..... 67

Taís Pereira dos Santos Rodriguez

APRESENTAÇÃO

A recente pós-graduação lato sensu desenvolvida entre a Secretaria de Gestão e Planejamento, por meio da Superintendência da Escola de Governo, e o Instituto Brasiliense de Direito Público propiciou a dezenas de servidores estaduais a possibilidade da construção do conhecimento, por meio do debate, da troca de experiências entre profissionais do serviço público e da pesquisa dentro do cotidiano de cada profissional. Isso tudo, por certo, retrata a importância institucional de tal curso: Finanças Públicas e Administração Orçamentária.

Para este e-book foram selecionados trabalhos, que deverão proporcionar aos leitores informações e dados pertinentes sobre o serviço público estadual, com a possibilidade de despertar o interesse por abrir novas frentes de estudo, considerando, ainda, que as áreas de abrangência dessa pós-graduação remete a conteúdos pertinentes ao dia a dia da gestão pública e ambientados na realidade profissional instalada nos diferentes órgãos do estado de Goiás.

O cuidado em trazer para o corpo docente, profissionais com experiências no serviço público, de diferentes setores e esfera, propiciou uma capacitação customizada, que acreditamos ter sido o diferencial de grande relevância dessa ação, enquanto cursos realizados e trabalhos produzidos.

Sigamos adiante a fim de conhecer um pouco mais do que foi produzido no curso de Especialização em Finanças Públicas e Administração Orçamentária.

Superintendência da Escola de Governo Henrique Santillo

**MENSURAÇÃO DE ATIVOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A
REAVALIAÇÃO DOS BENS MÓVEIS DA CONTROLADORIA GERAL DO
ESTADO DE GOIÁS**

MEASUREMENT OF ASSETS IN THE PUBLIC SECTOR A STUDY ON THE
REVALUATION OF THE MOVABLE PROPERTY OF THE GENERAL CONTROL OF
THE STATE OF GOIAS

Autora: Késsia Nogueira da Fonseca

Orientador: Celso de Barros Correia Neto

RESUMO: As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) introduziram a obrigatoriedade de avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Diante disto, esta pesquisa buscou verificar a aplicação das normas nas reavaliações dos bens móveis da Controladoria Geral do Estado de Goiás - CGE, no ano de 2015. Foi realizada uma pesquisa qualitativa visto que se buscou verificar a conformidade dos procedimentos de reavaliação adotados e se tais procedimentos contribuíram para uma correta evidenciação dos valores dos bens móveis nos demonstrativos contábeis. A pesquisa constatou que os valores registrados a título de reavaliação dos bens móveis, naquele órgão, corresponderam na verdade, em atualização monetária dos bens. Este procedimento ao longo do tempo causou uma distorção nos valores patrimoniais, supervalorizando, de modo geral todos os bens móveis da Controladoria, comprometendo com a veracidade das informações contidas nos demonstrativos contábeis. Constatou-se ainda, que o procedimento adotado em se aplicar a correção monetária dos bens, foi utilizado em todos os órgãos pertencentes ao Poder Executivo Estadual, e não apenas a Controladoria - CGE. Os resultados evidenciaram que não existiu nos Órgãos do Poder Executivo Estadual, procedimentos de mensuração e reavaliação dos bens móveis em 2015, estando, portanto os registros contábeis em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

PALAVRAS-CHAVE: Patrimônio Público; Mensuração de Ativos; Reavaliação.

ABSTRACT: The Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBC T 16) introduced the obligation to evaluate and measure assets and liabilities that are part of the assets of public sector entities. In view of this, this research sought to verify the application of the rules in the revaluations of movable property of the General Comptroller of the State of Goiás - CGE, in the year 2015. A qualitative research was carried out since it was sought to verify the conformity of the revaluation procedures adopted and if such procedures contributed to a correct disclosure of the assets values in the financial statements. The survey found that the amounts recorded as revaluation of movable property, in that body, corresponded in fact to monetary adjustment of the assets. This procedure over time caused a distortion in the equity values, overvaluing, in general, all movable assets of the Comptrollership, compromising with the veracity of the information contained in the financial statements. It was also observed that the procedure adopted to apply the monetary correction of assets was used in all organs belonging to the State Executive Branch, and not only the Comptroller's Office – CGE. The results showed that there were no procedures for the measurement and reassessment of movable assets in the State Executive Bodies in 2015, and therefore, the accounting records are in disagreement with the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector.

KEYWORDS: Public Patrimony; Measurement of Assets; Revaluation.

Introdução

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provocam efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.¹

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, naquela época já dispunha em seu artigo 85 que os serviços de contabilidade seriam organizados de forma a permitir o conhecimento da composição patrimonial. O patrimônio público é

¹ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, 2014. 6ª ed.

entendido como o conjunto de bens, direitos e obrigações da entidade, como define as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T.

Em face da existência de normatização oficial responsabilizando o setor contábil pela organização dos registros do patrimônio público de forma a permitir o conhecimento da composição patrimonial (Lei nº 4.320/64, art. 85), a presente pesquisa procurou resolver o seguinte problema: As reavaliações dos bens móveis evidenciadas nos demonstrativos contábeis da Controladoria Geral do Estado– CGE no ano de 2015 estão de acordo com o que determina as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público abrangem todas as entidades do setor público e estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

Com o intuito de resolver a questão proposta se fez necessário compreender o preceito normativo pertinente, como também, a forma prática de sua aplicação pela CGE. Assim, esta pesquisa teve como objetivo geral verificar a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na mensuração e reavaliação dos bens móveis da Controladoria Geral do Estado – CGE. Os objetivos específicos foram verificar se os valores dos bens móveis refletem a realidade patrimonial da entidade, bem como se os demonstrativos contábeis que compõem o Balanço Geral da Controladoria cumprem com o papel de fornecer informações integrais, fidedignas e confiáveis².

Em busca da resolução do problema proposto utilizou-se da metodologia descritiva, visto ter relatado os procedimentos adotados pelo órgão analisado estabelecendo parâmetros com as indicações legais. Para Gil (2008) a pesquisa descritiva tem como finalidade descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Utilizou-se de normas que regulam a contabilidade pública brasileira, dos demonstrativos contábeis constantes do Balanço Geral da CGE, de documentos internos, tais como relatórios e ofícios e ainda algumas bibliografias voltadas ao tema proposto. Trata-se, portanto, de pesquisa documental e bibliográfica. A pesquisa bibliográfica é feita a partir do levantamento de referências teóricas já

² Características do registro e da informação contábil conforme Resolução CFC Nº 1.132/08 que aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil.

analisadas e publicadas anteriormente, enquanto que a pesquisa documental utiliza-se de documentos sem a sua forma analítica, segundo Fonseca (2002).

Quanto à abordagem do problema proposto a pesquisa se caracteriza pelos métodos qualitativo, predominantemente e quantitativo. Assim, utilizou-se da forma quali-quantitativa, pois conforme Dantas et al (2012, p.60) “mesmo sem a aplicação de instrumentos estatísticos específicos na análise, há a utilização de quantificações e de percentuais para tratamento dos dados”.

A coleta de dados foi realizada através da análise de demonstrativos contábeis da Controladoria Geral do Estado de Goiás, que contém informações sobre reavaliação dos bens móveis. Foi feito uma análise de dados, referente aos procedimentos adotados com reavaliação dos bens móveis da Controladoria Geral do Estado, visando demonstrar a conformidade dos procedimentos com as normas contábeis.

A Controladoria Geral do Estado – CGE foi criada pela Lei nº 17.257 de 25 de janeiro de 2011 como órgão central de controle interno do Poder Executivo Estadual e possui como principais competências: assistência ao Governador no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria, ao incremento da transparência da Gestão no âmbito da administração pública estadual.

Tem como missão garantir ao governo e ao cidadão a defesa do patrimônio público por meio do efetivo controle e acompanhamento dos recursos, prevenção à corrupção, responsabilização do agente público e transparência das ações de governo.

Esta pesquisa poderá informar aos interessados no tema a respeito das fundamentações legais dos procedimentos contábeis para evidenciar a correta dos valores dos bens, utilização correta das normas contábeis aplicadas ao tema, bem como, os procedimentos práticos que a Controladoria Geral do Estado – CGE vem adotando em seu registro patrimonial.

Para atingir o objetivo proposto, o estudo foi dividido em quatro partes. Após esta introdução, está a fundamentação teórica, seguida da análise dos dados, e por fim, a conclusão.

Fundamentação Teórica

Esta pesquisa fundamentou-se, teoricamente, nos Princípios e Normas Contábeis editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Também utilizou-se da Lei 4.320 de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos e da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2014), 6ª edição, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, foi norteador desta pesquisa porque contém os conceitos e procedimentos contábeis que obrigatoriamente deverão ser observados pelos entes públicos de modo a permitir a evidenciação e consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em atendimento a lei de responsabilidade fiscal (Lei 101/2000).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (2014) 6ª edição estabelece diretrizes, conceitos e procedimentos contábeis de observância obrigatória para todos os entes da Federação. Está de acordo com a Lei nº 4.320/1964, com a Lei Complementar nº 101/2000, e alinhado as diretrizes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Aplicam-se a este estudo, os conceitos e procedimentos contábeis constantes na Parte II do MCASP (2014), constando como título Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – CPC compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público (Portaria STN 634/2013).

As atividades do Governo estão sempre sujeitas às normas, leis e aos regulamentos específicos, visto serem financiadas com recursos públicos. A Contabilidade Pública possibilita, por meio de seus registros, o conhecimento das variações ocorridas no patrimônio de uma entidade, fornecendo informações úteis para o julgamento da gestão dos Administradores Públicos. A partir de seus registros são elaborados relatórios e demonstrativos de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição

patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (Lei 4.320/64, artigo 85).

A Constituição Estadual em seu artigo 25, §2º, determina que “deverão prestar contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

Conforme Silva (2004) é por meio da prestação de contas que o titular do Poder Executivo comprova junto ao órgão competente o uso, o emprego ou a movimentação dos bens, numerários e valores que lhe foram entregues ou confiados. Segundo este autor compõe a Prestação de Contas os Balanços Gerais do Estado e com base nessa Prestação de Contas o Tribunal de Contas deverá apresentar minucioso relatório conclusivo sobre os resultados do exercício, emitindo um parecer prévio que servirá de apoio ao Poder Legislativo na apreciação da ação administrativa do Governo.

Deve-se compreender que a contabilidade desempenha um papel de suma importância neste sentido, tendo em vista seu objetivo, conforme entendimento do Conselho Federal de Contabilidade:

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (NBC T 16.1, 2008, Resolução CFC Nº 1.128/2008).

Para Araújo e Arruda (2013, p.178), “As demonstrações contábeis são as principais peças constitutivas das prestações de contas”.

Os demonstrativos contábeis como fonte de informação, além da função de prestar contas ao órgão competente, também é importante aos administradores públicos servindo como instrumento de controle no auxílio de sua administração, verificando se suas atividades estão de acordo com a legislação e oferecendo transparência a sua gestão. Serve ainda como fonte de informação para a sociedade como um todo, pois esta poderá verificar se os recursos públicos estão sendo bem aplicados.

Compreender as informações constantes nos demonstrativos contábeis é essencial para o acompanhamento das ações das organizações do Estado e ainda o julgamento público da atuação de seus dirigentes. Dentre os demonstrativos que compõem o Balanço Geral do Estado, são exigidos pela Lei nº 4.320/64, os Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme Machado Júnior; Reis (2001).

Para Araújo e Arruda (2013, p. 179) “não existe um modelo determinado de como deve ser a prestação de contas no âmbito da administração pública”. No Estado de Goiás, os titulares dos órgãos da Administração Direta têm a obrigatoriedade de instruir a Tomada de Contas Anual enviada ao Tribunal de Contas do Estado de Goiás, com entre outros demonstrativos contábeis exigidos, o Demonstrativo da Conta Bens³.

Assim temos que o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais e o Demonstrativo da Conta Bens, são os que melhor evidenciam a composição do patrimônio e suas variações, entre os demonstrativos contábeis publicados no Balanço Geral do Estado de Goiás.

Tendo em vista que o objeto desta pesquisa são as reavaliações dos bens móveis, e que estas se encontram evidenciadas no Balanço Patrimonial, nas Demonstrações das Variações Patrimoniais e no Demonstrativo da Conta Bens, restringiu-se a análise a esses demonstrativos.

No Balanço Patrimonial, identificam-se os valores que compõem os bens da entidade, no Ativo Circulante e Imobilizado. O Plano de Contas utilizado pelo Sistema de Contabilidade do Estado de Goiás descreve que as contas do Ativo Imobilizado “compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados a manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade [...]” (SEFAZ, Relação do Plano de Contas do Estado de Goiás, p. 83).

O imobilizado tangível inclui, entre outros, terrenos, edifícios, equipamentos, instrumentos e ferramentas, móveis e utensílios, moldes, veículos; sua característica principal é a de ser utilizado nas operações normais da empresa e sua vida estender-se usualmente, além de qualquer período menor que o do ciclo de capacidade, segundo Ludícibus (2004).

³ Resolução Normativa TCE Nº 001/2003, artigo 5º Inciso XXII

Para melhor entendimento do Balanço Patrimonial, os autores Machado Júnior e Reis (2001, p.210) trazem a seguinte definição:

O Balanço Patrimonial é a demonstração que evidencia, de um lado a posição e a data do encerramento das contas representativas de bens, direitos e, quando for o caso, do saldo patrimonial negativo. De outro lado, evidencia a posição das contas representativas de compromissos assumidos com terceiros e do saldo patrimonial positivo, ou seja, do patrimônio líquido da instituição pública. (Machado Júnior e Reis 2001, p.210)

Usualmente a demonstração do balanço patrimonial compõe-se de duas colunas, quais sejam: Ativo e Passivo.

No Ativo se especifica os bens e direitos, enquanto que no Passivo se demonstra as obrigações, conforme Machado Júnior e Reis (2001). A diferença entre ambos poderá resultar em duas situações. Constatando-se a supremacia dos bens e direitos (ativo) sobre as obrigações (passivo) tem-se o que o resultado do patrimônio (patrimônio líquido) é positivo. No caso de ter-se que as obrigações são maiores que os valores do ativo têm-se como resultado a denominação de passivo a descoberto.

No dinamismo da Administração Pública ocorrem variações no patrimônio devido à entrada de recursos financeiros e à execução de atividades. Essas variações são evidenciadas no Demonstrativo das Variações Patrimoniais que compõe o balanço patrimonial. Como esclarece Machado Júnior e Reis (2001, p. 208): “Em realidade, esta demonstração indica, por um lado, os recursos financeiros efetivamente obtidos e, por outro, os recursos aplicados e utilizados nas várias atividades executadas pela administração”.

Dada a importância destes demonstrativos para compreensão das alterações no patrimônio público, transcreveu-se as definições das variações patrimoniais constantes na parte II do MCASP (2104), dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, em seu item 3, das Variações Patrimoniais:

As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não o seu resultado. As variações patrimoniais podem ser classificadas em:

a. Quantitativas: são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

b. Qualitativas: são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

As variações patrimoniais quantitativas subdividem-se em:

a. Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA): quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial);

b. Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD): quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial) (MCASP, 2014, Parte II, p. 134).

A parte V do MCASP (2104), das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, no item 5, trata das Demonstrações das Variações Patrimoniais como sendo o demonstrativo que permite a análise das alterações dos elementos patrimoniais e do desempenho da administração pública.

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)²⁰ evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas (MCASP, 2014, Parte V, p. 334).

Estas variações patrimoniais também são evidenciadas no Demonstrativo da Conta Bens onde estão especificados todos os bens móveis da entidade agrupados por natureza, bem como as aquisições, os acréscimos dos bens por incorporações e reavaliações e ainda os decréscimos por alienações, desincorporações e baixa residual.

O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações⁴. Essas informações para serem úteis, precisam ser tempestivas e livres de erros ou omissões.

Conforme definições do Conselho Federal de Contabilidade⁵ a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações, os Princípios e Normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Os princípios de contabilidade foram instituídos pela Resolução CFC 750 de 29 de dezembro de 1993, “refletindo o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrina e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade” (CFC, 2001).

⁴ Demonstrações Contábeis – Estruturação e Normas – Conselho Federal de Contabilidade

⁵ Resolução CFC Nº 1.128/08 que aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Entre os princípios de contabilidade constituídos pelo artigo 3º da Resolução CFC 750/93, se aplicam diretamente ao objeto desta pesquisa, os Princípios da Oportunidade, do Registro Pelo Valor Original e o Princípio da Prudência.

O objetivo do Princípio da Oportunidade é cuidar para que todas as variações ocorridas no patrimônio em determinado período sejam reconhecidas, para representar fielmente as transações e eventos que ocorreram no período.

Para Araújo e Arruda (2013, p. 22), “O gestor público, no momento da tomada de decisão, necessita de informações fidedignas, baseados em registros contábeis realizados de forma cronológica e oportuna”

O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma (Resoluções CFC nº 1.111/07).

O Princípio do Registro pelo Valor Original ordena que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores ocorridos na data das transações havidas, determinando o valor monetário do componente do patrimônio.

O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional (Resolução CFC nº 750/93).

Segundo esse princípio, os valores originais devem ser ajustados segundo sua perda de valor econômico, não implicando em essência, modificação do valor original.

O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser mensurados ao longo do tempo pelo Custo histórico e pela Variação do custo histórico. O fator Atualização monetária relaciona-se com os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional e devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais (Resolução CFC nº 1.282/2010).

Em surgindo dúvidas quanto a correção dos valores dos componentes do patrimônio registrados pelo valor original, deve ser observado o Princípio da Prudência. Em havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores,

deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo (CFC, 2001).

O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido (Resolução CFC nº 750/93).

Esse princípio se aplica mais frequentemente em casos de incerteza, ao exemplo de provisão para créditos de liquidação duvidosa. Em procedimentos institucionalizados, ao exemplo de avaliação de estoques, o princípio da prudência raramente encontra aplicação, pois havendo certeza, cabe simplesmente o reconhecimento delas segundo o princípio da oportunidade (CFC, 2001).

Relevante dizer que este princípio cuida para que não existam valores artificiais, de interesse de determinados grupos de pessoa.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores (Resolução CFC nº 1.111/07).

Segundo o CFC (2001) os princípios, em termos de conteúdo, dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes destes e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Entendendo-se os princípios como as verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional. Cabe às normas as características de dizer o “como fazer”, isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios, entre outros, tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais (CFC, 2001).

A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93).

O Conselho Federal de Contabilidade considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais aprovou a NCBTSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para

Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Esta Norma entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2017, quando revogou os Princípios de Contabilidade e parte das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Assim, os princípios contábeis que pautaram este estudo estavam vigentes no ano de referência da pesquisa, sendo revogados a partir de 1º de janeiro de 2017, e a partir de então a essência dos princípios está contida na Estrutura Conceitual.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 21 de novembro de 2008, são as NBC T 16.1 a 16.10. Destas Normas, foram revogadas as NBC T 16.1, 16.2; 16.3; 16.4 e 16.5, havendo uma migração parcial para a Estrutura Conceitual.

Dentre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a NBC T 16.10⁶, que trata da Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público é a que está mais diretamente ligada ao objeto dessa pesquisa, por trazer as diretrizes de como avaliar, mensurar e manter atualizados os valores dos elementos patrimoniais.

De acordo com as definições da Norma acima mencionada, avaliar um item patrimonial é lhe atribuir um valor monetário, enquanto que mensurar é constatar o valor monetário decorrente de aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõe, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadoria, entre outros. Quanto o atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores (CFC, 2001).

A NBC T 16.10 determina que o ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção. Na existência de vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão. Sobre os procedimentos de registro da depreciação, amortização ou exaustão, tratam a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão⁷.

⁶ Aprovada pela Resolução CFC Nº 1.137/08

⁷ Aprovada pela Resolução CFC Nº 1.136/08

Depreende da NBC T 16.9, que, depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Quanto à amortização ou exaustão, não são aplicáveis no caso em epígrafe.

Para Roberto Bocaccio Piscitelli e outros (1999), os órgão e entidades que adotam a Contabilidade Pública no Brasil entre as principais limitações em matéria de procedimentos contábeis ainda existentes estão a não-adoção da sistemática de cômputo das depreciações, amortizações e exaustões, a não-utilização de reavaliações, estas previstas no § 3º do art. 106 da Lei nº 4.320/64.

Tendo em vista que esta pesquisa está direcionada ao estudo sobre as reavaliações dos bens móveis, e que estes estão sujeitos à depreciação, abordaremos inicialmente os conceitos de “reavaliações” segundo as Normas Brasileiras de contabilidade Aplicadas ao Setor Público, para então compreendermos a importância da depreciação em nosso estudo.

Segundo as NBC T 16.10 (2008) a reavaliação deve ser entendida como “adoção do valor de mercado ou de consenso entre partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil”. Essa mesma norma reza que o valor líquido contábil é o “valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada”.

Do conceito de reavaliação apresentado, depreende-se que deverão ser reavaliados os bens, quando for constatado que os seus valores registrados e devidamente depreciados, se encontram abaixo do valor de mercado.

Trata-se, nesta pesquisa, dos bens móveis da Controladoria Geral do Estado, tendo-se que esses bens guardam em si características que os tornam depreciáveis, pois todos têm vida útil limitada e sofrem desgastes pelo uso, ação da natureza e obsolescência.

A utilização da depreciação é necessária em razão de expressar o real potencial de serviço do bem. No entanto, essa posição não foi consenso unanime, por diversos anos, entre os profissionais de Contabilidade Pública. Alguns teóricos do ramo, alegando a inexistência de lucros no setor público, entendia ser dispensável a utilização da depreciação (REIS,1988). Outros profissionais

entendiam que o potencial de serviço do bem deve corresponder a realidade, necessitando, assim, da utilização da depreciação (Idem).

Segundo o MCASP (2014) os entes públicos, de forma geral, não têm adotado os procedimentos de depreciação, entre outros, previstos na NBCT 16.9 (2008). Essa norma instituiu a obrigatoriedade do registro contábil da depreciação dos bens públicos a partir de 1º de janeiro de 2010 (Resolução CFC Nº 1.136/08, art. 1º e 2º).

Em virtude dos Órgãos Públicos não terem se utilizado da depreciação nem ajustado as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o MCASP (2014) orientam que se deve adotar uma data de corte para identificar o início da adoção dos novos procedimentos. Primeiramente há que se realizar um ajuste a valor justo no ativo imobilizado não se tratando de reavaliação, mas de ajustes de exercícios anteriores já que não era realizada a devida depreciação (MCASP, 2014, Parte II, Item7).

A norma determina que após esse procedimento (reconhecimento inicial), a entidade deve mensurar o ativo imobilizado escolhendo o modelo de custo previsto no item 35B ou o modelo de reavaliação especificado no item 35C, como se segue:

Método do custo:

35B. Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas.

Método da reavaliação:

35C. A reavaliação é uma política contábil de mensuração alternativa em relação ao método do custo, útil para assegurar que o valor contábil de determinados ativos não difira materialmente daquele que seria determinado, usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis(NBCT 16.10, Item 35A).

A Norma inicialmente define “Reavaliação” como sendo a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil, ou seja, quando o valor do bem registrado na contabilidade deduzido da depreciação estiver abaixo do valor de mercado deverá ser reavaliado. Mais adiante a Norma traz a “Reavaliação” como sendo um dos modelos disponíveis para mensuração do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial. Em todo caso, não há que se falar em reavaliação sem antes adotar o procedimento de depreciação. Tais conceitos revelarão sua importância no transcorrer desta pesquisa.

Análise Dos Dados

Nesta parte serão analisados os procedimentos adotados pela Controladoria Geral do Estado quanto às reavaliações dos bens móveis que compõem o ativo imobilizado.

Inicialmente, foi realizada uma pesquisa no site da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, onde consta publicado o Balanço Geral do Estado. Foram consultados os anexos da Lei 4.320/64 bem como demais demonstrativos que compõem o Balanço Geral da Controladoria Geral do Estado no ano de 2015.

Dentre os demonstrativos que compõem o Balanço Geral da Controladoria, evidenciam as reavaliações dos bens móveis os Anexos 14 e 15 da Lei 4.320/64 – Balanço Patrimonial e Demonstrativo das Variações Patrimoniais e ainda o Demonstrativo da Conta Bens⁸.

No Demonstrativo da Conta Bens estão especificados todos os bens móveis que compõem o patrimônio da Controladoria, bem como as aquisições, os acréscimos dos bens por incorporações e reavaliações e ainda os decréscimos por alienações, desincorporações e baixa residual. Concentrou-se o estudo nos acréscimos nos valores dos bens móveis por reavaliações.

O universo envolvido neste estudo são todos os bens móveis adquiridos pela Controladoria Geral do Estado, pois todos os bens sofreram reajustes de valor a título de reavaliações. Para a realização deste estudo utilizou-se como amostra a conta contábil “Microcomputadores” por agregar maior valor dentre as demais contas que compõem o patrimônio e por representar o universo, visto que todos os bens sofreram a mesma reavaliação.

Relaciona-se a seguir os bens que compõem o saldo da conta contábil “microcomputadores” apresentando a descrição do bem, quantidade adquirida, valor unitário, valor total e o ano de aquisição, sendo que a soma destes bens acrescidos das reavaliações, correspondem ao valor total registrado na conta contábil analítica “microcomputadores”.

⁸ Resolução Normativa TCE 001/2003, artigo 5º inciso XXII

Tabela 1. Conta contábil analítica que compõe a conta Bens Móveis - 1.2.1.1.1.01.02.02 - Microcomputadores

Descrição da Conta - Bens Móveis	Quant	Valor Unit	Valor Total	Ano de aquisição
Microcomputador Dell Optiplex 790 Minitorre Com Mouse, Teclado, Software Roxio Creator E Power Dvd 9.5 Com Midia Sistema Operacional Windows Proc. 201211186700007 Nf. 2114108	50	R\$ 1.845,60	R\$ 92.280,00	2012
Monitor Dell E2211h 21,5 Proc. 201211186700007 Nf 2114108	50	R\$ 234,91	R\$ 11.745,50	2012
Notbook Philco - Proc 2012111867000515 e NF 4184	03	R\$ 1.325,00	R\$ 3.975,00	2012
Notebook Positivo Master NI90i com Wind. 7 prof. Proc. 2014111867000124 NF 264	02	R\$ 2.699,89	R\$ 5.399,78	2014
Microcomputador (CPU) Positivo Master D570 Acompa. Win 7 c/ Teclado e Mouse USB. Proc 2014111867000365 NF 000938958	30	R\$ 2.030,59	R\$ 60.917,70	2014
Monitor LED 21.5" Positivo. Proc 2014111867000365 NF 000938958	30	R\$ 402,91	R\$ 12.087,30	2014
Computadores desktop Tipo II - Positivo Master D570, Proc 2014111867000636 NF 001017035	20	R\$ 1.609,94	R\$ 32.198,80	2014
Monitores Led 18.5 - Positivo Master D570, Proc 2014111867000636 NF 001017035	20	R\$ 306,06	R\$ 6.121,20	2014
Computadores desktop Tipo II - Positivo Master D570, Proc 2014111867000636 NF 001017035	20	R\$ 1.609,94	R\$ 32.198,80	2014
Monitores Led 18.5 - Positivo Master D570, Proc 2014111867000636 NF 001017035	20	R\$ 306,06	R\$ 6.121,20	2014
Computador tipo servidor NF 000.000.069 Processo 2013111867000371	01	R\$ 48.155,00	R\$ 48.155,00	2015
Total de bens em 31/12/2015			R\$ 311.200,28	
Fonte: Elaborado pela autora (2017).				

Na tabela 1, junto com a descrição do bem adquirido, encontra-se a informação do número do processo formalizado para aquisição do bem e a nota fiscal correspondente. Apresentam os valores de aquisição dos bens, num total de R\$ 311.200,28, bens estes adquiridos nos anos de 2012, 2014 e 2015.

O Demonstrativo da Conta Bens, relatório contábil que compõe o Balanço Geral da Controladoria, apresenta para os bens constantes na tabela 1, um saldo de 379.929,18 em 31/12/2015, composto por saldo anterior, incorporações e reavaliações em 2015.

O Sistema de Contabilidade Geral do Estado de Goiás – SCG executa os registros contábeis de forma integrada com o Sistema de Programação e Execução Orçamentária e Financeira – SIOFI-Net, que transmite os dados relativos à execução orçamentária e financeira de forma automatizada para o SCG. Assim, nos

procedimentos de aquisição de bens, os mesmos são contabilizados através de informações recebidas do SIOFI-Net. No entanto, no SCG também ocorrem lançamentos independentes da execução orçamentária no SIOFI-Net, tais como os lançamentos de reavaliações que constam nos demonstrativos contábeis.⁹

Para Araújo e Arruda (2013, p. 171), “as Variações Independentes da Execução Orçamentária apresentam os acréscimos ou as reduções no patrimônio não originados da execução do orçamento”.

Consta no MCASP (2014) que o Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas em função da dimensão e da natureza dos valores envolvidos nos ativos e passivos. No entanto, não foram localizadas Notas Explicativas referentes ao Balanço Patrimonial do exercício de 2015.

Tendo em vista que a gestão do SCG está a cargo da Superintendência do Tesouro Estadual, a Controladoria Geral do Estado questionou a mesma sobre as reavaliações dos bens móveis evidenciadas nos demonstrativos contábeis¹⁰. Por sua vez o Núcleo Central de Contabilidade da Superintendência do Tesouro Estadual informou que os bens patrimoniais sofreram uma reavaliação utilizando-se o Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, no período de 2003 a 2015¹¹.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE é uma entidade da administração pública federal, vinculada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e tem como atribuição coordenar o Sistema Estatístico Nacional, respondendo, através da Coordenação de Índices de Preços – COINP-, pelo Sistema Nacional de Índices de Preços ao Consumidor – SNIPC -, cujos principais produtos são o Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC – e o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA (SITIO IBGE).

Conforme informações do Núcleo Central de Contabilidade da Superintendência do Tesouro Estadual, os índices utilizados para reavaliar os bens móveis nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015 correspondem respectivamente a 6,20%, 5,56%, 6,22% e 11,27%.

⁹Os registros contábeis são processados por meio do Sistema de Contabilidade Geral do Estado de Goiás – SCG. A gestão desse sistema está a cargo da Superintendência do Tesouro Estadual da Secretaria da Fazenda – SEFAZ. A execução orçamentária e financeira é processada por meio do Sistema de Programação e Execução Orçamentária e Financeira – SIOFI-Net. A gestão desse sistema está a cargo da Superintendência de Orçamento e Despesa da Secretaria de Gestão e Planejamento – SEGPLAN.

¹⁰Ofício nº 418/2017-GAB/CGE

¹¹ Ofício nº 0037/2017 - STE

As tabelas a seguir (2 e 2.1) demonstram os bens adquiridos em 2012, e as reavaliações nos anos que se seguem até chegar a posição em 2015, ano referência desta pesquisa.

Tabela 2. Conta contábil que compõe a conta Bens Móveis - 1.2.1.1.1.01.02.02 - Microcomputadores

Descrição da Conta - Bens Móveis	Valor de Aquisição	6,20% Reavaliações 2012	Posição da conta em 2012
Microcomputador Dell Optiplex 790 Minitorre Com Mouse, Teclado, Software Roxio Creator E Power Dvd 9.5 Com Midia Sistema Operacional Windows Proc. 201211186700007 Nf. 2114108	R\$ 92.280,00	R\$ 5.721,36	R\$ 98.001,36
Monitor Dell E2211h 21,5 Proc. 201111867000007 Nf 2114108	R\$ 11.745,50	R\$ 728,22	R\$ 12.473,72
Notbook Philco - Proc 2012111867000515 e NF 4184	R\$ 3.975,00	R\$ 246,45	R\$ 4.221,45
Bens adquiridos em 2012 com reavaliações	R\$ 108.000,50	R\$ 6.696,03	R\$ 114.696,53
Fonte: Elaborado pela autora (2017).			

Tabela 2.1 Complementar a tabela 2

Posição da conta em 2012	5,56% Reavaliações 2013	6,22% Reavaliações 2014	11,27% Reavaliações 2015	Saldo final de 2015
R\$ 98.001,36	R\$ 5.448,87	R\$ 6.434,60	R\$ 12.384,02	R\$ 122.268,85
R\$ 12.473,72	R\$ 693,55	R\$ 819,00	R\$ 1.576,25	R\$ 15.562,52
R\$ 4.221,45	R\$ 234,71	R\$ 277,17	R\$ 533,45	R\$ 5.266,78
R\$ 114.696,53	R\$ 6.377,13	R\$ 7.530,77	R\$ 14.493,72	R\$ 143.098,15
Fonte: Elaborado pela autora (2017).				

Dos bens que compõem a conta contábil “microcomputadores”, os evidenciados na tabela 2 foram adquiridos em 2012 por R\$ 108.000,50 e ao final de 2015, após as reavaliações, apresentaram um valor de R\$ 143.098,15.

As tabelas a seguir (3 e 3.1) constam os bens adquiridos em 2014, e as reavaliações nos anos de 2014 e 2015, ano referência desta pesquisa.

Tabela 3. conta contábil que compõe a conta Bens Móveis - 1.2.1.1.1.01.02.02 - Microcomputadores

Descrição da Conta - Bens Móveis	Valor de Aquisição	6,22% Reavaliações 2014	Posição da conta em 2014
Notebook Positivo Master NI90i com Wind. 7 prof. Proc. 201411867000124 NF 264	R\$ 5.399,78	R\$ 335,87	R\$ 5.735,65
Microcomputador (CPU) Positivo Master D570 Acompa. Win 7 c/ Teclado e Mouse USB. Proc 201411867000365 NF 000938958	R\$ 60.917,70	R\$ 3.789,08	R\$ 64.706,78
Monitor LED 21.5" Positivo. Proc 201411867000365 NF 000938958	R\$ 12.087,30	R\$ 751,83	R\$ 12.839,13
Computadores desktop Tipo II - Positivo Master D570, Proc 201411867000636 NF 001017035	R\$ 32.198,80	R\$ 2.002,77	R\$ 34.201,57
Monitores Led 18.5 - Positivo Master D570, Proc 201411867000636 NF 001017035	R\$ 6.121,20	R\$ 380,74	R\$ 6.501,94
Computadores desktop Tipo II - Positivo Master D570, Proc 201411867000636 NF 001017035	R\$ 32.198,80	R\$ 2.002,77	R\$ 34.201,57
Monitores Led 18.5 - Positivo Master D570, Proc 201411867000636 NF 001017035	R\$ 6.121,20	R\$ 380,74	R\$ 6.501,94
Bens adquiridos em 2014 com reavaliações	R\$ 155.044,78	R\$ 9.643,78	R\$ 164.688,56

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Tabela 3.1 Complementar a tabela 3

Posição da conta em 2014	11,27% Reavaliações 2015	Saldo final de 2015
R\$ 5.735,65	R\$ 646,41	R\$ 6.382,05
R\$ 64.706,78	R\$ 7.292,45	R\$ 71.999,23
R\$ 12.839,13	R\$ 1.446,97	R\$ 14.286,10
R\$ 34.201,57	R\$ 3.854,52	R\$ 38.056,08
R\$ 6.501,94	R\$ 732,77	R\$ 7.234,71
R\$ 34.201,57	R\$ 3.854,52	R\$ 38.056,08
R\$ 6.501,94	R\$ 732,77	R\$ 7.234,71
R\$ 164.688,56	R\$ 18.560,40	R\$ 183.248,96

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Dos bens que compõem a conta contábil “microcomputadores”, os evidenciados na tabela 3 foram adquiridos em 2014 por R\$ 155.044,78 e ao final de 2015, após as reavaliações, apresentaram um valor de R\$ 183.248,96.

A seguir, a tabela 4 apresenta o bem adquirido em 2015 e a reavaliação no ano de 2015.

Tabela 4. Conta contábil que compõe a conta Bens Móveis - 1.2.1.1.1.01.02.02 - Microcomputadores

Descrição da Conta - Bens Móveis	Valor de Aquisição	11,27% Reavaliação 2015	Posição da conta em 2015
Computador tipo servidor NF 000.000.069 Processo 201311867000371	R\$ 48.155,00	R\$ 5.427,07	R\$ 53.582,07
Bens adquiridos em 2015 com reavaliações	R\$ 48.155,00	R\$ 5.427,07	R\$ 53.582,07

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

A última tabela apresenta os valores que compõe a conta “Microcomputadores”, totalizando os valores de aquisição e reavaliações até chegar ao saldo final da conta em 2015.

Tabela 5. Conta contábil que compõe a conta Bens Móveis - 1.2.1.1.1.01.02.02 - Microcomputadores

Bens adquiridos por ano	Soma das Aquisições	Reavaliações no período	Valores em 2015
Bens adquiridos em 2012	R\$ 108.000,50	R\$ 35.097,65	R\$ 143.098,15
Bens adquiridos em 2014	R\$ 155.044,78	R\$ 28.204,18	R\$ 183.248,96
Bens adquiridos em 2015	R\$ 48.155,00	R\$ 5.427,07	R\$ 53.582,07
	R\$ 311.200,28	R\$ 68.728,90	R\$ 379.929,18

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Os valores apresentados nos demonstrativos contábeis como reavaliações dos bens móveis “microcomputadores” corresponderam ao valor de R\$ 68.728,90, considerando as reavaliações em todos os anos a partir da data de aquisição dos bens até o ano de 2015.

Para se chegar ao resultado em 31/12/2015, foi necessário o acompanhamento dos acréscimos de cada bem desde o ano de sua aquisição até a data de referência da pesquisa. Assim, esclarece-se que o valor evidenciado no Demonstrativo da Conta Bens apresentado no Balanço de 2015, refere-se apenas as reavaliações no ano de 2015, que no caso dos Microcomputadores, corresponde ao valor de R\$ 38.481,19.

Em consulta ao Balanço Geral do Estado de Goiás, percebeu-se que este procedimento não foi adotado especificamente aos bens móveis da Controladoria, mas a todos os bens móveis da Administração Direta do Estado de Goiás. Verificou-se no Demonstrativo da Conta Bens do Estado de Goiás que no ano de 2015, a título de reavaliações de bens móveis, na conta contábil “microcomputadores” apresentou um valor de R\$ 24.768.079,65.

Tanto os índices do INPC quanto os índices do IPCA são usados para fins de atualização monetária, e conforme informações da Superintendência do Tesouro Estadual, responsável pela gestão do SCG, os bens patrimoniais sofreram uma reavaliação utilizando-se o INPC, o que configura que os bens sofreram uma atualização monetária no período, diferentemente do que vem a ser reavaliação dos bens, conforme entendimento do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, que preconiza por meio da Resolução Nº 1.282/2010, que:

A atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período (Resolução Nº 1.282/2010).

Diante do conceito de atualização monetária apresentado, conclui-se que os valores registrados contabilmente como reavaliações de bens móveis, evidenciados nos demonstrativos contábeis, representam na verdade a atualização monetária desses bens, utilizando-se o Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC.

“À época da edição da Lei nº 4.320/64, a expressão reavaliação do ativo estava associada à noção de correção monetária do ativo imobilizado” (PISCITELLI, 1999, p. 29). De fato, os comentários dos autores Machado Júnior e Reis (2001) no livro “A Lei 4.320 Comentada”, referente ao artigo 106, § 3º, na página 213, fazem referência à técnica de correção monetária relacionada a reavaliações.

A Resolução CFC 750/1993 trazia como um dos princípios contábeis, o Princípio da Atualização Monetária, sendo posteriormente revogado pela Resolução CFC 1.282/2010 (atualiza os Princípios de Contabilidade).

Em relação à correção monetária ela nunca chegou a ser adotada na Contabilidade Pública e, a partir de 1996, foi virtualmente eliminada na Contabilidade Empresarial (PISCITELLI, 1999).

Não é pretensão desta pesquisadora esgotar o assunto sobre atualização monetária dos bens móveis públicos, sendo assim, enfatiza-se apenas que a Resolução CFC 1.282/2010 revogou o Princípio da Atualização Monetária, mas não extinguiu totalmente a atualização monetária, passando a constar no Princípio do Registro pelo Valor Original.

Superada a questão de que o procedimento adotado foi de atualização monetária e não o de reavaliação dos bens móveis tem-se que, por um lado foi observado o Princípio Contábil do Registro pelo Valor Original, e por outro lado, deixou-se de observar as Normas Contábeis no que dizem respeito a avaliação e mensuração de ativos do setor público.

Como visto anteriormente, não há o que se falar em reavaliações de bens sem que estes tenham sofrido redução de valor pelo reconhecimento do seu desgaste pelo uso, pela ação da natureza e pela obsolescência, por meio do registro da depreciação.

A NBC T 16.9 aprovada pela Resolução CFC Nº 1.136/08 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação. Não por acaso esta Norma antecede a NBC T 16.10, que estabelece os critérios e procedimentos para avaliação e mensuração de ativos e passivos do setor público. É que primeiro tem-se o registro da depreciação, com o fim de reconhecer a perda de valor do bem por desgaste do tempo, por uso e por obsolescência ao longo do tempo. Somente após esse procedimento sendo constatado que o valor do bem está abaixo de seu valor de mercado, haverá então a necessidade de fazer nova reavaliação a fim de que o bem reflita seu real valor.

Fica evidente que se adotou apenas o procedimento que acresceu o valor dos bens, deixando de reconhecer no referido período, as perdas por depreciação. A ausência do registro da depreciação pode ser verificada no Demonstrativo das Variações Patrimoniais e ainda no acompanhamento dos valores apresentados no Demonstrativo da Conta Bens, nos anos que sucederam a aquisição dos bens existentes em 2015.

Como visto no Demonstrativo das Variações Patrimoniais, entre as variações patrimoniais aumentativas estão às receitas com Reavaliação de Ativos, e, entre as variações patrimoniais diminutivas estão às despesas com Depreciação, Amortização e Exaustão.

Sendo os valores registrados a título de reavaliação uma variação patrimonial aumentativa (receita sob o enfoque patrimonial), interfere diretamente no resultado patrimonial do período, refletindo um Patrimônio Líquido que não espelha a realidade da entidade.

Feitas essas considerações, tem-se que os procedimentos de corrigir monetariamente os bens móveis sem registrar as depreciações deixam os bens com valores acima do valor de mercado e ainda provoca um resultado enganoso, visto que registrou-se uma variação patrimonial aumentativa que reflete em aumento do patrimônio líquido, sem se proceder com a depreciação do bem, que é uma variação patrimonial diminutiva e reflete na diminuição do patrimônio líquido.

Assim, restaram comprometidas as informações apresentadas nos demonstrativos contábeis, visto não atenderem aos critérios de integridade, pois não se reconheceu os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, nem o critério de fidedignidade visto que as informações apresentadas não representam fielmente o

fenômeno contábil que lhes deu origem e ainda restou comprometida a confiabilidade das informações apresentadas, pois não forneceram requisitos de verdade e de validade que possibilitariam segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão¹².

Por todo exposto, conclui-se que os procedimentos adotados nas reavaliações dos bens móveis da Controladoria, bem como, dos demais órgãos da Administração Direta do Estado de Goiás estão em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Como outras considerações, tem-se que o Relatório de Auditoria de Gestão nº 041/2015¹³ da Gerência de Auditoria Social e Econômica da Superintendência Central de Controle Interno da Controladoria aponta as ações do Governo no sentido de realizar os procedimentos de inventário dos bens móveis e imóveis integrantes do patrimônio público, mencionando que a controladoria encaminhou a todos os órgãos e entidades estaduais Ofício Circular alertando sobre a necessidade de cumprimento do disposto no Decreto nº 7.906/2013 de 11 de junho de 2013 e Instrução Normativa Conjunta SEGPLAN/SEFAZ/CGE nº 001/2013, de 25 de junho de 2013.¹⁴

Apesar dos esforços, as determinações não foram atendidas, visto que o Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE) ao emitir Parecer prévio sobre as Contas do Governador relativas ao Exercício de 2013, expediu recomendações a serem adotadas pelo Governo do Estado de Goiás, entre elas a de “inventariar todos os bens móveis e imóveis do Estado, tendo em vista a necessidade de reconhecimento, mensuração e evidenciação desses bens de acordo com as regras e prazos do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”.

A Controladoria solicitou a Secretaria de Gestão e Planejamento – SEGPLAN¹⁵ por duas vezes no ano de 2014 (Ofícios nº 1.864/2014-CGE/GAB e nº 3.422/2014-CGE/GAB) providências para o atendimento das recomendações do Tribunal de Contas do Estado de Goiás – TCE, ao emitir Parecer sobre as Contas do Governador relativas ao Exercício de 2013. Em 13 de fevereiro de 2015, por meio do Ofício nº 283/2015-CGE/GAB, a CGE reiterou os dois ofícios anteriores, estipulando prazo de até 23 de fevereiro de 2015, para envio de informações sobre

¹² Resolução CFC Nº 1.132/08 que aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil.

¹³ Processo 201500047000339 – Tomada de Contas Anual da Controladoria exercício de 2014

¹⁴ Decreto nº 7.906, de 11 de junho de 2013 institui a obrigatoriedade de realizar os procedimentos de inventário, reavaliação, redução do valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Estado de Goiás. Instrução Normativa conjunta SEGPLAN/SEFAZ/CGE nº 001 de 25 de junho de 2013 estabelece normas de gestão do patrimônio no que tangia a inventário de Bens Tangíveis e intangíveis do Estado.

¹⁵ Órgão responsável pela administração do Sistema de Patrimônio do Estado de Goiás

procedimentos realizados pela SEGPLAN visando atender às recomendações do TCE.

Em 18 de março de 2015, por meio do Ofício nº 393/2015 a SEGPLAN encaminhou resposta à recomendação do TCE no que diz respeito a Patrimônio, ao que segue:

Desde o final de 2013 a SEGPLAN, por meio das Superintendências de Patrimônio e de Tecnologia da Informação, vem trabalhando na construção dos sistemas de patrimônio mobiliário e imobiliário. Trata-se de um processo moroso tendo em vista que busca o controle e o registro dos bens móveis e imóveis bem como a integração com o sistema de contabilidade visando atender às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e considerando a Portaria STN nº 634/2013 (MEMO Nº 12/2015 – SUPAT, *apud* RELATÓRIO DE AUDITORIA DE GESTÃO DA GEASE/SGCI/CGE041/2015).

Em 16 de agosto de 2016, reiteradamente¹⁶ o Governo do Estado de Goiás, veio por meio do Decreto Nº 8.728, de 16 de agosto de 2016 Disciplinar a realização de inventário dos bens móveis e imóveis integrantes do patrimônio público e a respectiva avaliação, no âmbito da Administração direta e indireta do Poder Executivo, estabelecendo que o inventário dos bens tangíveis deveria ser concluído até 31 de dezembro de 2016, sendo este prazo alterado pelo Decreto Nº 8.850, de 16 de dezembro de 2016, determinando prazos diferentes para bens tangíveis móveis, imóveis e bens de infraestrutura, vencendo os prazos respectivamente em 31 de dezembro de 2016, 2018 e 2021.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público¹⁷ reconhece que a Administração Pública, de uma forma geral, não tem aplicado os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizado e intangível e apresenta um Esquema de Implementação da Avaliação e Depreciação de Bens Públicos.

A Secretaria do Tesouro Nacional, considerando as dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos para implantação dos procedimentos de controle do patrimônio público, estabeleceu um gradualismo nos prazos finais¹⁸. No entanto, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao

¹⁶Decreto nº 7.906, de 11 de junho de 2013 institui a obrigatoriedade de realizar os procedimentos de inventário, reavaliação, redução do valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Estado de Goiás

¹⁷ Parte II do MCASP – Capítulo 7 – Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão.

¹⁸ PORTARIA Nº 548, DE 24 DE SETEMBRO DE 2015 Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual.

Setor público já haviam determinado a obrigatoriedade nos registros de mensuração e avaliação do patrimônio desde o ano de 2010.

Sobre as dificuldades operacionais de recursos humanos para implantação dos procedimentos de controle do patrimônio público, o Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE) ao emitir Parecer prévio sobre as Contas do Governador relativas ao Exercício de 2013, expediu recomendações a serem adotadas pelo Governo do Estado de Goiás, entre elas:

Promover concurso público e assegurar a permanência de contabilistas nos diversos órgãos e/ou entidades do Estado, por meio de um plano de carreira que valorize tais profissionais, visando garantir a fidedignidade dos registros e demonstrativos contábeis e contribuir para uma melhor análise da gestão das contas governamentais;
Garantir treinamentos e atualização constante dos profissionais da área contábil, tendo em vista o novo padrão da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil (Parecer Prévio do TCE sobre as contas de governo 2013).

Esse fato reforça a importância dos demonstrativos e relatórios contábeis como ferramenta de controle e transparência na gestão pública, contendo os elementos necessários para o acompanhamento e a fiscalização por parte dos órgãos de controle interno e externo, em atendimento aos preceitos constitucionais do Estado de Goiás.¹⁹

Conclusão

Com base nos demonstrativos contábeis que compõem o Balanço Geral do Estado de Goiás e de forma mais específica, da Controladoria Geral do Estado referente ao ano de 2015, este estudo teve como objetivo analisar os procedimentos contábeis adotados na reavaliação dos bens móveis da Controladoria, à luz das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Os resultados da pesquisa indicam que não foram adotados naquele exercício procedimentos de reavaliação dos bens móveis da Controladoria, concluindo-se ainda que o resultado da pesquisa se aplica a todos os órgãos que compõe a Administração Direta do Estado de Goiás.

Verificou-se, a partir dos dados levantados, que todos os bens móveis da Controladoria e dos demais órgãos integrantes da Administração Direta sofreram

¹⁹ Constituição Estadual, art.25

correções monetárias no período e que não foram adotados os procedimentos de depreciação, causando com isso enorme distorção nos valores desses bens. Como consequência, os valores apresentados no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais, do ano de 2015, não representam fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem, restando comprometida a confiabilidade da informação contábil apresentada nos referidos demonstrativos.

Com relação ao objetivo geral proposto, ficou evidenciado que não foram realizados os procedimentos de mensuração e reavaliação dos bens, configurando a não adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade que são de caráter obrigatório em sua aplicação contábil. Quanto aos objetivos específicos ficaram evidenciados que os valores dos bens móveis apresentados nos demonstrativos contábeis não refletem a realidade patrimonial da entidade, comprometendo as informações apresentadas nos demonstrativos contábeis que compõem o Balanço Geral da Controladoria no ano de 2015.

Diante do exposto, recomenda-se futuras pesquisas para abordar os seguintes tópicos:

Dificuldades na implementação dos procedimentos de avaliação e depreciação de Bens Públicos;

Importância dos demonstrativos contábeis como instrumentos de prestação de contas dos entes públicos em atendimentos aos preceitos constitucionais.

Referencias

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BEUREN, IlzeMariaet al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. In: BEUREN, I.M. (Org.). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro, para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/LEIS/L4320.HTM>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

_____.CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.Resolução CFC nº. 750 de 29 de dezembro de 1993, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Brasília,

DF. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/ser/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007>. Acesso em: 23 dez. 2016. Revogada em 1 jan. 2017.

____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.111, de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Brasília, DF. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/ser/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007>. Acesso em: 23 dez. 2016. Revogada em 1 jan. 2017.

____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9, Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, DF. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/ser/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 23 jan. 2017.

____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10, Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília, DF. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/ser/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 20 jan. 2017.

____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Demonstrações Contábeis:** estruturação e normas. Brasília, 2001.

____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília, 2008.

Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2016.

Revogadas em 1 jan. 2017, NBCs T 16.1 a 16.5.

____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.282, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93. Brasília, DF. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/ser/docs/RES_1282.doc>. Acesso em: 20 jan. 2017. Revogada em 1 jan. 2017.

____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em:

<<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso: em 15 jan. 2017.

_____. STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP**. Aprovado pelas Portarias nº 1 e nº 700, ambas 10 de dezembro de 2014. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. 6. Ed. Brasília. 2014. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPUMCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773> Acesso em: 10 jan. 2017.

_____. STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 634, de 19 de novembro 2013, dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília. 2013. Disponível em http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf. Acesso em: 10 fev. 2017

DANTAS, Claudio Bezerra; ARRUDA, Marcelo Paulo de; PAIVA, Antônio Claudio Noberto; Depreciação no Serviço Público: Reconhecimento e Evidenciação nas Demonstrações Contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v.6, n. 2, p. 56-65, maio/agosto. 2012. Disponível em <<http://www.potalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/viewArticle/5955>>. Acesso: 02 fev. 2017.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOIÁS. Constituição (1989). Constituição do Estado de Goiás. Goiânia, 05 de outubro de 1989. Disponível em <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm> Acesso em: 02 de maio de 2017.

_____. Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás. Controladoria Geral do Estado. Balanço Geral do Estado de Goiás. Exercício 2015. Disponível em <<http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/post/ver/142156/balanco-geral-do-estado>> Acesso em: 20 de dez de 2016.

____. Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás. Controladoria Geral do Estado. Balanço Geral da Controladoria Geral do Estado de Goiás. Disponível em <<http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/post/ver/142156/balanco-geral-do-estado>> Acesso em: 20 de dez de 2016.

____. Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás. Sistema de Contabilidade do Estado de Goiás. Relação do Plano de Contas do Estado de Goiás.

____. Lei nº 17.257, de 25 de janeiro de 2011, que dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo e dá outras providências. Goiânia. Disponível em <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2011/lei_17257.htm>. Acesso em 2 maio de 2017.

____. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. **Resolução Normativa nº 001/2003** Dispõe sobre os Movimentos Contábeis da Execução Orçamentária e Financeira Mensais, Tomadas e Prestações de Contas dos órgãos e entidades do Poder Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público do Estado de Goiás. Goiânia: TCE, 2003. Disponível em <https://tccenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/000102/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20001-03.pdf>. Acesso em: 20 de dez de 2016.

____. Tribunal de Contas do Estado de Goiás. **Parecer Prévio do TCE sobre as contas de governo 2013**. Parecer prévio do TCE-GO, aprovado em plenário em 09 de junho de 2014. Disponível em: <https://tccenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/003620/Parecer%20Pr%C3%A9vio%20Contas%202013.pdf>. Acesso em: 20 de dez de 2016.

FONSECA, João José Saraiva. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei nº 4.320 comentada**. 30.ed. Revista e Atualizada. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria ZuleneFarias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 6. ed. Revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 1999.

REIS, Heraldo da Costa Reis. **Contabilidade e Gestão Governamental**. Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo.
7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

A EFICIÊNCIA NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO ANUAL E A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS SUPLEMENTARES

Um Estudo da Abertura de Créditos Suplementares no Orçamento-Programa do Estado de Goiás

THE EFFICIENCY IN THE ELABORATION OF THE ANNUAL PUBLIC BUDGET AND THE USE OF SUPPLEMENTARY CREDITS

A Study on the Opening of Supplementary Credits in the Goiás State Program Budget

Autora: Priscila Dias Pereira

RESUMO: O artigo discorre acerca de estudos teóricos e resultados de pesquisas conjugados sobre a eficiência na elaboração do Orçamento Público no Estado de Goiás, com ênfase aos créditos adicionais, em especial na modalidade de créditos suplementares tendo como objeto de observação um estudo de caso dos programas inseridos nas Leis Orçamentárias em vigor no período do Plano Plurianual no quadriênio 2012-2015. Apurou-se qualitativamente os montantes de créditos modificados a título de orçamento suplementar, fazendo a análise crítica a partir dos dados, a fim de refletir acerca da falta de eficiência na elaboração do Orçamento Anual o qual resulta em sua desconfiguração devido ao grande volume de utilização dos créditos adicionais em especial dos créditos suplementares. No que tange à metodologia utilizada para atingir o objetivo do trabalho, classifica-se em pesquisa documental elaborada com base em análise de instrumentos normativos (leis, decretos) aprovados pelo Poder Legislativo para a execução do orçamento anual e também para a autorização de abertura de créditos suplementares, além do levantamento dos valores orçados no orçamento original e os valores após os créditos adicionais realizados no decorrer do exercício, e verificar suas variações por programa. O referencial teórico para a explicação da falta de planejamento e, portanto, a ineficiência foi a partir dos conceitos de orçamento-programa.

Palavras-chave: Orçamento Público; Créditos Adicionais; Créditos Suplementares Programas do Governo do Estado de Goiás.

ABSTRACT: The article discusses theoretical studies and results of conjugated researches course in Public Finance and Budgetary Administration. The topic covered is the efficiency in the elaboration of the Public Budget in the State of Goiás, with emphasis on the additional credits, especially in the supplementary credits modality, having as object of observation of a case study of the programs inserted in the Budget Laws in force in the period of the Multiannual Plan in the quadriennium 2012-2015. The amounts of appropriations modified as a supplementary budget were qualitatively analyzed, making the critical analysis from the data, in order to reflect on the lack of efficiency in the elaboration of the Annual Budget which results in its reconfiguration due to the large volume of use of the additional credits. Regarding the methodology used to achieve the objective of the work, it is classified in a documentary research based on analysis of normative instruments (laws, decrees) approved by the Legislative Power for the execution of the annual budget and also for the authorization of opening of additional credits, in addition to the assessment of the budget amounts in the original budget and the values after the additional credits realized during the year, and to verify their variations by program. The theoretical reference for the explanation of the lack of planning and therefore the inefficiency was based on the concepts of forced programs.

Keys-work: Public Budget; Additional Credits; Supplementary Credits; Programs of the Government of the Goiás State.

INTRODUÇÃO

Orçamento Público é um tema complexo, porém fundamental em vistas de compreender as políticas públicas de um país. Atualmente, muito se tem falado a respeito da crise no governo e, por via de consequência, na crise econômica, ou vice-versa, e de como se deve controlar os gastos públicos. Em vista de que a crise atinge o governo nas esferas federal, estadual e municipal, estes precisam controlar e remanejar os recursos financeiros com extremo rigor e, acima de tudo, de maneira eficiente.

O que direciona os gastos dos cofres públicos, seus controles, seu planejamento são temas relacionados ao Orçamento Público. O orçamento público é

um instrumento que integra todos os objetivos de governo, que em determinado período expõe seus programas de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados, a fim de serem distribuídos visando a sua melhor aplicação em prol da sociedade. Quando o orçamento é devidamente elaborado e planejado, ele resolve o descompasso existente entre as diversas demandas sociais e os recursos financeiros escassos.

Como na prática acontecem fatos imprevistos e que demandam orçamentos não planejados, existem mecanismos retificadores do orçamento chamados de créditos adicionais, que visam ao reforço de dotações, bem como criação de dotações não computadas no orçamento. A princípio, estes mecanismos deveriam ser utilizados excepcionalmente, partindo da premissa de que o orçamento foi devidamente planejado, não necessitando de créditos adicionais, contudo, o Poder Público tem extrapolado o seu uso como veremos no decorrer deste trabalho.

A utilização dos créditos suplementares apresenta um dilema que reside na complexidade de se estabelecer limites de uma linha tênue: de um lado proporcionar flexibilidade na gestão e do outro não comprometer a característica de integração entre planejamento e orçamento do Orçamento-Programa. A falta de eficiência no sentido de assertividade na elaboração do Orçamento Anual resulta em sua reconfiguração devido ao grande volume de utilização dos créditos adicionais em especial dos Créditos Suplementares.

Diante disto, o contexto de análise deste artigo foi verificar a utilização dos créditos adicionais e seus impactos na alteração do orçamento, em especial dos Créditos Suplementares nos programas do Governo de Goiás.

Trata-se de um estudo empírico, de natureza quantitativa e caráter descritivo, cujos meios de investigação utilizados para coleta dos dados foram pesquisa documental e experimental, através do levantamento dos valores orçados nos exercícios de 2012 a 2015 nos orçamentos originais determinados pelas Leis Orçamentárias respectivas. Foi escolhido o período estudado, por dois motivos: o primeiro porque compreende o período de abrangência do Plano Plurianual; o segundo por retratar um mesmo governo, o qual, em geral, não apresenta mudanças significativas nas macrodiretrizes.

A partir do levantamento dos valores orçados inicialmente, faz-se a

comparação em relação aos valores acrescidos após os créditos adicionais realizados no decorrer dos exercícios de 2012 a 2015, verificando suas variações por programa o volume das alterações e suas consequências para os objetivos dos Orçamentos-Programas.

Os orçamentos dos exercícios de 2012 a 2015 do Governo de Goiás, no que tange aos créditos adicionais, em especial os suplementares, foram analisados mediante as informações contidas nas Leis Orçamentárias Anuais que estimam as receitas e fixam as despesas para cada exercício financeiro divulgados e disponíveis no site da Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento (www.segplan.go.gov.br), e pelo Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects).

Nesse passo, o primeiro objetivo foi efetuar o levantamento dos dados relativos aos créditos adicionais e realizar análise de seu montante. Acresceu-se à análise do montante, delimitar os programas de governos que tiveram maior incidência ou utilização deste mecanismo.

O segundo objetivo foi justificar na teoria a previsão e utilização destes mecanismos de exceção ao planejamento, o que foi feito a partir dos conceitos de orçamento público de GIACOMINI, do orçamento-programa e planejamento de SILVA, além da definição de créditos adicionais de ROCHA, que pela conjugação de seus embasamentos teóricos foram possíveis fundamentar a abertura dos créditos suplementares pelo governo analisado.

Além disso, comprovou-se através da análise que o Estado de Goiás tem usado em excesso os créditos suplementares legitimados pelos elevados percentuais de suplementação; portanto, a partir do referido estudo buscou-se auxiliar na identificação do perfil de comportamento no que diz respeito à elaboração e execução das leis orçamentárias em prol do cumprimento dos programas e ações planejados, e conseqüentemente, alcançar com mais precisão as necessidades da sociedade.

Sobretudo identificou-se quais os programas e áreas do governo demandaram maior incidência desses mecanismos que deveriam ser exceção, e que, porém, nos exercícios observados foram repetidos. A questão é se essa prática seria falta de planejamento e/ou ingerência ou a utilização tardia uma forma de maquiagem o orçamento após a descunfiguração.

O método de pesquisa é um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que auxilia o alcance dos objetivos, traçando o caminho a ser seguido, identificando erros e servindo de suporte para as decisões de cientistas (MARCONI E LAKATOS, 2003, p.83).

Para atender aos objetivos propostos desta pesquisa, quanto aos procedimentos técnicos, classifica-se em pesquisa documental elaborada com base em análise de Leis Orçamentárias Anuais que estimam as receitas e fixam as despesas para cada exercício financeiro.

Para Marconi e Lakatos (2003, 174), a característica da pesquisa documental é a fonte de coleta de dados que está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias.

Partiu-se da verificação do orçamento público do Estado de Goiás. Coletaram-se dados referentes ao orçamento original e a abertura e execução dos créditos adicionais no sítio da Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento (www.segplan.go.gov.br), e pelo Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects), analisando-se fontes primárias para análise documental como texto das leis e atos normativos e seus anexos.

Conforma já mencionado o estudo voltou-se ao Plano Plurianual (2012-2015) do Estado de Goiás. A análise de dados foi feita a partir dos programas de governo do Estado, e verificado o volume das alterações dos recursos inicialmente destinados a eles e, posteriormente, da verificação da possível reincidência do fato para os anos selecionados.

Assim, refletiu-se acerca dessas aberturas de créditos adicionais, devidamente aprovadas, a fim de verificar a falta de planejamento adequado a alguns programas do governo ou identificar o porquê desta prática.

Ao analisar os planos finais, em sua totalidade, publicados pelo governo, deu-se prioridade para os programas que dispensaram maior volume de recursos aos créditos adicionais.

As expectativas econômicas e políticas geradas pela abertura desse tipo de créditos suplementar são grandes, uma vez que alteram em grande proporção os planos anuais, ou seja, alteram todo um planejamento do Estado. Além disso, deve se atentar também aos aspectos que vão além do econômico, como o social.

O não cumprimento do orçamento ocorre em razão de planejamento deficiente não há novidade, entretanto, buscou-se, a partir desta premissa, entender a eficiência do governo no planejamento, além de compreender se é uma prática rotineira em todos os planos e níveis do executivo, não exatamente a abertura de créditos, porque isso é apenas uma consequência, mas sim a falta de um planejamento adequado ou em último caso uma estratégia para deslocar os recursos públicos.

A pesquisa desenvolvida foi pela perspectiva da análise dos montantes dos valores de créditos adicionais abertos e seus percentuais é classificada como quantitativa. De outro lado, é qualitativa, pela perspectiva do estudo do caso analisado.

De acordo com Alves-Mazzoti (1998) a pesquisa qualitativa guarda características multimetodológicas, isto é, são utilizadas as metodologias de estudo de caso, com as técnicas de análise de conteúdo.

A escolha pela pesquisa deu-se, justamente, pela crença na complexidade financeira do caso analisado e de como este se insere na realidade orçamentária macro, que é a prática em todo o território nacional.

Para se atender aos objetivos centrais desta pesquisa quantitativa (averiguar os maiores percentuais de recursos atingidos por créditos adicionais e seus programas correspondentes), o primeiro passo foi verificar os planos orçamentário anuais aprovados para então compará-los com o orçamento final, ou seja, após a abertura dos créditos adicionais.

A seleção da amostra para análise se deu em virtude de dois motivos: o primeiro porque compreende o período de abrangência do Plano Plurianual; o segundo por retratar um mesmo governo, o qual, em geral, não apresenta mudanças significativas nas macrodiretrizes.

Ademais, outros procedimentos foram utilizados para complementar o aporte metodológico da pesquisa em questão: a) levantamento bibliográfico para ampliação do referencial teórico relativo ao orçamento público estadual; b) sistematização das informações adquiridas; c) elaboração de planilhas, relatórios e gráficos dos dados colhidos.

1. A EFICIÊNCIA NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO ANUAL E A

UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS SUPLEMENTARES

O orçamento público é objeto de interesse social, por retratar o que será realizado pelo Estado em favor de toda a coletividade; de interesse do Parlamento, que é responsável pelo conjunto de ações que aprova e sobre as quais deve exercer controle; e de interesse da Administração (Poder Executivo), que realizará a gama de ações aprovadas, desde a regular arrecadação de todas as receitas a legitimar contratação de cada despesa (SILVA, 2009, p.187).

1.1. Breve Histórico dos Créditos Adicionais no Orçamento Público Brasileiro

Durante muitos séculos, a relação entre o Estado e as finanças públicas sofreram inúmeras mudanças, principalmente no que tange à criação de mecanismos e instrumentos capazes de proporcionar para a sociedade maior controle e transparência das atividades realizadas pelo poder público. Portanto, para compreender melhor a evolução dos mecanismos de gestão utilizados pelo Estado para controlar o fisco é fundamental voltar ao passado (REZENDE, 2015, p.12)

A ideia de constituir um orçamento teve surgimento nos movimentos motivados pela Revolução Francesa, tendo em vista o descontentamento do povo com a alta carga tributária em comparação com a má distribuição de renda e os poucos benefícios revertidos em favor da população (GAMBA, 2015, p.03).

No Brasil o primeiro instrumento normativo a tratar sobre elaboração de um orçamento foi a Constituição de 1824, porque atribuiu competência ao poder Executivo a quem cabia a elaboração da proposta orçamentária (GIACOMONI, 2010, p.86).

A utilização dos créditos adicionais, em especial os créditos suplementares e extraordinários, remonta a 1850, com a Lei n.589. Com essa lei foi introduzida no Brasil, pela primeira vez, a abertura de créditos suplementares e extraordinários (SANCHES, 1996, p.145).

O orçamento programa foi introduzido no Brasil por meio da Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964, e do Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967, este último dispendo sobre a organização da Administração Federal, estabeleceu diretrizes para a reforma administrativa, instituindo o Orçamento-Programa, o qual a cada ano discriminaria a etapa do programa plurianual que seria realizada no

exercício seguinte e que serviria de roteiro à execução orçamentária do próximo exercício (BRASIL, 1967).

Nesse interim, a evolução do orçamento público percorreu três etapas identificadas por Silva (2009, p. 177), com este instituto alternando entre os poderes legislativo e executivo: “1ª) conquista da faculdade de votar impostos; 2ª) conquista da faculdade de discutir e autorizar despesas; e 3ª) periodicidade do orçamento e especialização dos gastos.

Porém, somente a Constituição Federal de 1988 consolidou o orçamento programa ao definir o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) como instrumentos para o processo de planejamento e execução orçamentária (GAMBA, 2015, p.05).

Com o advento da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, o orçamento público ganhou o *status* de orçamento-programa, integrado aos sistemas de contabilidade pública.

O Orçamento por planejamento e programação (PPBS)²⁰, técnica adotada formalmente no Brasil nas quatro últimas décadas, é um modelo orçamentário compreensivo que pressupõe que as escolhas de alocações de recursos podem ser realizadas de maneira plenamente racional, em que todas as alternativas de alocação podem ser hierarquizadas a fim de se alcançar maior eficiência (ROCHA, 2001, p.146).

Neste modelo, o foco do orçamento é a elaboração e a estruturação dos programas, que são a base de todo o processo, é realizada uma análise de custo benefício, cujo objetivo é maximizar os benefícios em relação ao custo incorrido, ou seja, tenta-se priorizar aqueles programas que apresentam menos custos para um mesmo patamar de benefícios. Deste modo, a proposta do orçamento-programa é facilitar a avaliação das alternativas possíveis de alocação de recursos (ROCHA, 2001, p.146).

Os créditos adicionais fazem parte do modelo incremental do PPBS. O incrementalismo orçamentário foi desenvolvido por Wildavisky (1946), a partir do modelo introduzido por Lindblom para análise geral das políticas públicas. O método

²⁰ O termo “orçamento-programa” é empregado neste artigo como sinônimo de “orçamento por planejamento e programação, ou planning, programming and budgeting system – PPBS, historicamente, o orçamento programa precedeu o PPBS, sendo um evolução do outro.

incremental utiliza o orçamento de um ano como referência para o orçamento do próximo ano (ROCHA, 2001, p.147).

Por isso o modelo incremental apresenta um forte componente de dependência histórica, tendo em vista que orçamento de hoje é fruto de decisões anteriores (ROCHA, 2001, p.147).

Nesse contexto, os créditos adicionais podem significar uma correção desse efeito, ou seja, uma vez que o limite de gasto é determinado com base no ano anterior, com pouca flexibilidade para mudanças, mesmo porque determinado na Lei de Diretrizes Orçamentárias, não resta outra alternativa às unidades senão aceitar tais limites dados e recorrerem, posteriormente à aprovação da lei Orçamentária Anual, a ajustes e solicitações extra limite via alterações orçamentárias, ou seja via crédito adicional (ROCHA, 2001, p.148).

Outra estratégia adotada é o denominado orçamento repetitivo, característica marcante da prática orçamentária em países de incerteza econômica, com baixa renda uma vez que o ambiente incerto faz com que o orçamento seja aprovado proforma e refeito várias vezes durante o ano. As consequências da adoção desse tipo de orçamento é que nunca se considera a estimativa do orçamento original, ou seja, ele é desorganizado, desorientado. Assim, os créditos adicionais oferecem uma oportunidade atraente para alocação de recursos porque podem ser solicitados quase no exercício inteiro (ROCHA, 2001, p.150).

A definição legal de créditos adicionais no Brasil foi realizada na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, em seu Título V: Art.40. “Os créditos adicionais são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.”

Os créditos adicionais no Brasil estão classificados em suplementares, especiais e extraordinários, conforme definição do art. 41 da Lei nº 4.320/64. Os créditos suplementares são aqueles destinados a reforço de dotação orçamentária, ou seja, já existe o crédito orçamentário, mas este é insuficiente para o atendimento das despesas.

Os créditos suplementares são reservados a suprir, acrescentar um crédito em casos de deficiência de dotação orçamentária (LOPES apud GAMBA, 2015). Esta deficiência pode ser decorrente de novos encargos, desenvolvimento de serviços ou erro de previsão. Os créditos extraordinários são autorizações

excepcionais, reservadas somente aos casos de urgência, calamidade pública ou necessidade de ordem pública.

ROCHA (2001, p.143) entende que os créditos especiais são aqueles destinados a despesas para as quais não há dotação orçamentária específica, isto é, não existe o crédito orçamentário para atendimentos das despesas.

A abertura de créditos suplementares e especiais é autorizada por lei. Tanto a Lei 4.320/64 como a Constituição Federal – revelando uma exceção ao princípio orçamentário da exclusividade – autorizam a inclusão na lei de orçamento de dispositivo que permite ao Executivo abrir créditos suplementares até determinado limite. (ROCHA, p.143, 2001).

No Brasil o controle orçamentário, de acordo com o art.70 da Constituição Federal, é aferido segundo controle interno e controle externo. O Controle interno é exercido por uma unidade integrante de cada órgão e o controle externo, por sua vez, é de competência do Legislativo que tem o auxílio do Tribunal de Contas.

Com relação à fonte de recursos para abertura de créditos, o artigo 167 da Constituição Federal veda no inciso V “A abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.”

No tocante à vigência dos créditos adicionais é restrita ao exercício financeiro em que foram abertos, com a ressalva de que os créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício poderão ser reabertos no exercício seguinte, nos limites de seus saldos (art.167, Parágrafo 2º, inciso IX da CF).

1.2. Orçamento Público, Planejamento e Créditos Adicionais

O orçamento consiste no instrumento de planejamento governamental que estima receitas e fixa despesas para um determinado exercício financeiro. Seu conceito pode ser elaborado sob vários aspectos: político, econômico, financeiro, administrativo, etc. (ROCHA, p.138, 2001).

Ao destacar essa característica interdisciplinar do orçamento, tendo em vista sua natureza multifacetada, Giacomoni (2010, p. 54) comenta ser o

Orçamento como resultado do processo de avaliação de demandas e de escolha entre alternativas ressalta-se a sua natureza política. Se destacadas as questões fiscais – receitas, despesas, déficits e dívidas – é a natureza econômica do orçamento que aflora. Orçamento como a lei que

estima a receita e autoriza tetos de despesas define a sua natureza jurídica. Ver o orçamento como plano das realizações da administração pública é chamar a atenção para o seu importante papel como instrumento de gestão, de administração. Ao antecipar os fluxos de arrecadação e de pagamento o orçamento é, portanto, um instrumento financeiro. Há, igualmente, uma natureza contábil no orçamento quando, por meio das contas, antecipa o resultado patrimonial e global da gestão.

Nenhuma entidade, seja pública ou privada, deve trabalhar no imprevisto. O planejamento figura como a primeira função administrativa por ser aquela que dá rumo às demais funções. É a função que determina, antecipadamente, quais os objetivos a atingir; enquanto orçamento, as ações para alcançá-los (POUBEL, 2013, p.08).

O planejamento se materializa pelo orçamento público que é o documento final no qual se reúnem esforços para alocar devidamente os recursos limitados visando ao atendimento do interesse da sociedade. Reconhecidamente o planejamento é uma necessidade.

SILVA (2009, p.173) afirma que o processo de confecção e discussão dos instrumentos de planejamento governamental deve ser capaz de evidenciar com maior veracidade e responsabilidade do governo para com a sociedade, posto que o orçamento deva “indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação da qual o governo é intérprete”.

Em vista do controle dos gastos públicos, o planejamento representa o parâmetro para suas ações, pois ele define o que deve ser feito; para que fazer; quem será responsável pela execução; onde se pretende chegar; quando; com quais recursos. Do planejamento surge o plano. Um plano é o produto do planejamento e constitui o evento intermediário entre ele e o processo de “implementação” (POUBEL, 2013, p.08).

Todos os planos têm um propósito comum e etapas estruturadas de forma distintas e integradas: a imprevisão, a programação e a coordenação e uma sequência lógica de eventos necessários para alcançar os objetivos (POUBEL, 2013, p.08).

A Constituição de 1988 trouxe os princípios da legalidade das despesas públicas preceituando que nenhuma despesa pública poderá ser feita sem prévia aprovação legislativa.

A lei que aprova as despesas de qualquer esfera estatal (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) é denominada Lei Orçamentária Anual, que

compreende o orçamento fiscal do Ente incluindo seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento da seguridade social; e ainda o orçamento de investimento das empresas em que o Estado detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Para a contabilidade pública, orçamento significa o montante das receitas e despesas de um indivíduo, organização ou governo, relativamente a um período de execução determinado. Este orçamento é, portanto, derivado do [processo](#) de planejamento da gestão, onde se deve estabelecer objetivos e metas materializados em um plano financeiro, isto é, contendo valores em moeda, para o devido acompanhamento e avaliação da gestão.

Não se trata apenas da mera fixação de receitas visando ao pagamento de certas despesas, mas sim o direcionamento das receitas públicas para cumprimento das diversas finalidades estatais, atribuindo recursos a cada uma das diversas dotações orçamentárias, desdobrando-se cada uma delas em vários elementos de despesas, atendendo ao princípio da transparência orçamentária e possibilitando a fiscalização e o controle eficiente dos gastos públicos pelo Legislativo.

O processo orçamentário tem natureza contínua, uma vez que ao mesmo tempo em que está sendo executado o orçamento do ano em curso, já está sendo elaborado o orçamento do ano seguinte, e simultaneamente, há o controle da execução do ano anterior. A execução do orçamento do ano em curso molda e limita os programas que poderão ser recomendados no orçamento em elaboração (ROCHA apud BURCKHEAD, 1971, p.113).

A fase de execução orçamentária refere-se à execução tanto da despesa como da receita públicas. É revestida de procedimentos operacionais e administrativos. No caso da despesa, geralmente o gasto deverá ser precedido de procedimento licitatório e passar pelos estágios de empenho, liquidação e pagamento (ROCHA, p.141, 2001).

O empenho, ao comprometer previamente uma parte da dotação orçamentária, cumpre a finalidade de controlar a execução do orçamento, além de constituir uma garantia ao credor de que os valores empenhados têm respaldo orçamentário. A liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor após a entrega do bem ou prestação do serviço. O pagamento encerra a realização

da despesa, após ser verificado o cumprimento dos estágios anteriores (ROCHA apud GIACOMONI, 2010, pp.266-268).

Ocorre que, apesar de todos os esforços a elaboração de um orçamento público, está sujeito a falhas que podem ser oriundas da falta de planejamento adequado, mudança de rumo das políticas públicas ou variações de preço de mercado dos bens e serviços, em função disso, foram criados mecanismos de gestão que proporcionassem flexibilidade ao gestor para corrigir desvio de curso do orçamento (REZENDE, 2015, p.29).

Surge, então, a necessidade dos créditos adicionais, notadamente na fase de execução da despesa, pois é durante a execução que as Unidades identificam aquelas ações que foram mal dimensionadas e que, conseqüentemente, precisam de recursos adicionais, ou em função de fatos imprevistos ou imprevisíveis, que se manifestaram no decorrer da execução (ROCHA, 142, 2001).

A utilização dos créditos suplementares é complexa e estabelece limites de uma linha tênue: de um lado proporcionar flexibilidade na gestão e do outro não comprometer a característica de integração entre planejamento e orçamento do Orçamento-Programa (REZENDE, 2015, p.12).

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 (ROCHA, p.143, 2001).

Dessa forma, entende-se que os créditos suplementares podem ser classificados em duas subespécies: os que são abertos 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. Já os créditos extraordinários, devido à necessidade de disponibilização rápida de recursos, não estão sujeitos ao processo de tramitação legislativa. São abertos, a partir da Constituição de 1988, por meio de medida provisória. Anteriormente, eram abertos por decreto executivo.

Os créditos adicionais, portanto, são importantes para verificar a manutenção do planejamento do governo ou para explicar em função de que o planejamento foi alterado porque funcionam como mecanismos de feedback do processo orçamentário, na medida em que sugerem pequenos ajustes ou alteram significativamente um programa inicial (ROCHA, 2001, p.136).

Os Créditos adicionais para GIACOMINI (2010, p.206) consideram-se como mecanismos retificadores do orçamento, decorrentes da execução orçamentária. Eles decorrem em virtude de variações de preços e de bens e serviços, incorreções no planejamento, omissões orçamentárias e fatos impossíveis de serem previstos.

O orçamento segue, por força da lei, as características extrínsecas do orçamento-programa, mas seu conteúdo é fictício, a execução orçamentária desenvolve-se ao sabor das necessidades emergentes, a prova disso está nos elevados percentuais de suplementação e, redução desenfreada de créditos orçamentários, desfigurando totalmente o orçamento original. (ANGÉLICO, 2009, p.79).

1.3 As Leis Orçamentárias e a Execução Do Orçamento

O orçamento público brasileiro compreende a elaboração e a execução de três leis básicas: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA), essas normas conjuntamente regularizam o planejamento e a execução das políticas públicas de cada ente da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) (RODRIGUES, 2013, p.20).

O PPA é mais específico para os municípios, concepção do PPA visou à criação de uma sistemática que tornasse possível ao governo eleito, em seu primeiro ano do mandato, elaborar um plano para vigorar por um período de quatro anos, de forma a incluir do segundo ano de seu próprio mandato ao primeiro ano do governo subsequente (GONÇALVES, 2010, p.10).

A LDO é responsável pelas metas e prioridades da Administração Pública e a LOA autoriza a arrecadação das receitas e execução de despesas (RODRIGUES, 2013, p. 20)

Essa forma de planejar apresenta como pontos que tem início em outro governo. Portanto, implica tempo para conhecer as ações pretéritas, antes de

apresentar o novo plano. Também traz a ideia de foco, pois há a determinação de estabelecimento de objetivos de médio e longo prazos (GONÇALVES, 2010, p.10).

a) O Plano Plurianual

O Plano Plurianual (PPA) no Brasil é disciplinado no artigo 165 da Constituição Federal de 1988 e regulamentado pelo Decreto nº 2.829, de 29/10/1998, essa normativa orienta o governo, estabelecendo que este deverá adotar as medidas, gastos e objetivos a serem seguidos pela Administração ao longo de um exercício de quatro anos.

Nele se prevê a atuação do Governo, durante o período mencionado, em programas de duração continuada já instituídos ou a instituir no médio prazo, buscando o cumprimento do princípio da continuidade da prestação do serviço público, em prol do interesse público .

Com a obrigatoriedade do PPA, tornou-se obrigatório ao Governo planejar todas as suas ações e também seu orçamento de modo a não ferir as diretrizes nele contidas, somente devendo efetuar investimentos em programas estratégicos previstos na redação do PPA para o período vigente. A Constituição também sugere que a iniciativa privada volte suas ações de desenvolvimento para as áreas abordadas pelo plano vigente.

b) A Lei de Diretrizes Orçamentárias

Constitui a lei responsável pela elaboração das metas e prioridades da Administração Pública. A Lei de Diretrizes Orçamentárias ("LDO") tem a finalidade de orientar a elaboração dos orçamentos fiscal e da seguridade social e de investimento das empresas estatais e sincronizar a Lei Orçamentária Anual ("LOA") com as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no PPA.

De acordo com o § 2º, do art. 165 da Constituição Federal de 1988, a LDO estabelece metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientar a elaboração da LOA, dispor sobre as alterações na legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000) ampliou a importância da LDO, determinando a previsão de vários outros institutos, além dos previstos na Constituição e deverá ser acompanhada dos chamados Anexos de Metas e de Riscos Fiscais.

c) A Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual (LOA) visa a concretizar os objetivos e metas propostas no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO, em conformidade com o princípio da unidade do orçamento público. É uma lei, em sentido formal, elaborada pelo Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, que estabelece as despesas e as receitas que serão realizadas em determinado ano (princípio da anualidade do orçamento).

Carvalho (2014) define a Lei Orçamentária Anual como a estimativa das receitas que o governo espera arrecadar, durante o exercício financeiro e a fixação das despesas a serem realizadas com tais recursos para execução das ações governamentais, deste modo, compreende o orçamento fiscal, orçamento de investimentos das empresas estatais e orçamento de seguridade social, caracterizados por Silva (2009, p. 185):

O orçamento fiscal demonstrará a ação governamental dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, excluídos: os investimentos das empresas e os órgãos, fundos e entidades vinculados ao sistema de seguridade social. O orçamento de investimentos das empresas em que a administração pública detenha direta ou indiretamente a maioria do capital social com direito a voto detalhará as fontes de recursos e a programação de seus investimentos. Por fim, o orçamento de seguridade compreende as ações integradas dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde previdência e assistência social.

d) A Execução Orçamentária

A execução orçamentária ocorre concomitantemente com a financeira. Esta afirmativa tem como sustentação o fato de que a execução tanto orçamentária como financeira estão atreladas uma a outra. Havendo orçamento e não existindo a previsão do recurso, não poderá ocorrer a despesa. Por outro lado, havendo recurso financeiro, mas não se podendo gastá-lo, não há que se falar em disponibilidade orçamentária.

Pode-se definir que a execução orçamentária consiste na utilização dos créditos na LOA. Já a execução financeira, por sua vez, representa a utilização de

recursos financeiros, visando a atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às Unidades Orçamentárias pelo Orçamento. Executar o orçamento significa realizar as despesas públicas nele previstas.

1.4 O Orçamento no Estado de Goiás

O orçamento público do Estado de Goiás foi disciplinado pela Constituição Estadual de 1989 no título IV, Seção II, no artigo 110 e seguintes, o quais preveem que as Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

Pois bem, a Lei 13.570, de 28/12/1999, regulamenta o procedimento e as últimas alterações decorreram da Emenda Constituição nº46 de 09/09/2010.

O processo orçamentário conforme enunciado acima é instituído pelo plano plurianual momento em que estabelece as diretrizes, objetivos e metas da administração estadual para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Na esfera do governo estadual aplica-se a mesma sistemática, ou seja, a lei de diretrizes orçamentárias deverá compreender as metas e prioridades da administração pública estadual, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente.

Sob a orientação da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O parágrafo 8º do art.110 da Constituição Estadual regulamenta a respeito das legislações orçamentárias anuais, o seguinte:

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterà 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.

Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão elaborados pelo Poder Executivo e apreciados pela Assembleia Legislativa (art.111).

A constituição veda expressamente (i) a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários, (ii) 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 Legislativo por maioria absoluta.

A interpretação é de que a constituinte veda a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (art.112).

Quanto aos créditos especiais e extraordinários prevê que estes 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.

Ademais, a abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto nesta Constituição.

Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º da Constituição da República.

2. RESULTADOS OBTIDOS

A partir dos orçamentos e dos exercícios de 2012 a 2015 do Governo de Goiás, no que tange aos créditos adicionais, em especial os suplementares, obtidos a partir das Leis Orçamentárias Anuais que estimam as receitas e fixam as despesas para cada exercício financeiro divulgados e disponíveis no site da Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento (www.segplan.go.gov.br), e pelo Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects).

Analisou-se, em princípio, o limite percentual autorizado para abertura de créditos suplementares através de aprovação das Leis Orçamentárias Anuais com vigência para os exercícios financeiros que abrangem o quadriênio, correspondente às seguintes:

- a) 2012 - Lei nº 17.544, de 11 de janeiro de 2012;

- b) 2013 - Lei nº 17.967, de 17 de janeiro de 2013;
- c) 2014 - Lei nº 18.366, de 10 de janeiro de 2014;
- d) 2015 - Lei nº 18.766, de 08 de janeiro de 2015.

Da análise preliminar quanto à estrutura formal, constatou-se na redação dos textos normativos que os artigos que tratam da autorização para abertura de créditos suplementares é exatamente igual em todas as leis estudadas, como descrito abaixo:

“Art. 9º Fica o Poder Executivo autorizado a, excluídos os casos previstos nesta Lei, abrir créditos suplementares, até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o total da despesa nela fixada.

Art. 10º Excluem-se do limite previsto no art. 9º os créditos adicionais de natureza suplementar, com a indicação de recursos:

I – Resultantes de:

- a) anulação de valor alocado na “Reserva de Contingência”;
- b) excesso de arrecadação da receita do Tesouro Estadual, das autarquias, fundações e fundos especiais, nos termos do inciso II do § 1º do art. 43 da Lei federal no 4.320, de 17 de março de 1964;
- c) superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do ano anterior;
- d) ajustamento de Grupos de Despesas em um mesmo órgão, desde que não seja alterado o montante das categorias econômicas;
- e) repasse de recursos financeiros através de transferências financeiras recebidas de convênios, contratos, ajustes ou acordos firmados com órgãos federais, estaduais, municipais e outros;

II – Destinados a suprir insuficiência nos Grupos de Despesas com pessoal e encargos sociais.

Art. 11. As suplementações de créditos serão detalhadas até o nível de Grupos de Despesas.

Art. 12. As suplementações de créditos efetuadas de conformidade com o estabelecido nesta Lei constituem-se em alterações dos valores programados no Plano Plurianual 2012 – 2015.

Art. 13. A abertura de créditos suplementares autorizada por esta Lei será efetuada através de decretos orçamentários, observado o disposto em seus arts. 9º a 12º, ou em lei específica, e submetida pela Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento ao Governador do Estado, por intermédio da Secretaria de Estado da Casa Civil, devendo conter a indicação dos recursos necessários à cobertura dos valores adicionais e estar acompanhada de exposição de motivos que inclua justificativa do crédito pretendido.”

A par disso, percebe-se o perfil do governo no sentido de manter uma continuidade no planejamento orçamentário, tendo em vista que as leis orçamentárias anuais, de um exercício para outro (ao menos no quadriênio analisado), não tiveram alteração no seu texto.

Além disso, da minuciosa análise quanto ao conteúdo destes mesmos dispositivos legais, percebe-se que Poder Executivo recebe uma grande autonomia

de para a alteração do orçamento, visto que do limite para a abertura de créditos suplementares de até 25% (vinte e cinco por cento) sobre o total das despesas fixadas, conforme previsto no artigo 9^a, exclui-se as suplementações com indicações de recursos conforme artigo 10^o, além das destinadas a suprir insuficiência nos Grupos de Despesas com pessoal e encargos sociais, que representam a grande parcela do orçamento público.

Diante das várias exceções para o limite de suplementação conforme descritos acima não será analisado o cumprimento ou não deste limite. A análise será sobre o volume total das suplementações e o impacto destas nos orçamentos-programas.

Conforme se apresenta da constatação do levantamento dos dados, os tipos de créditos adicionais utilizados pelo Estado de Goiás, no período analisado, são os suplementares e os especiais, não houve neste período a utilização dos créditos extraordinários.

A visualização dos valores consolidados dos orçamentos de 2012 a 2015 evidencia a variação entre o orçamento inicial e o final após a utilização dos créditos adicionais, ilustrados na Tabela 1 abaixo:

Tabela 1 - Valores consolidados dos orçamentos de 2012 a 2015, e suas variações.

Exercício	Valor Orçado - Inicial	Crédito Especial	Redução	Suplementação	Valor Orçado - Autorizado Final	Diferença entre valor orçado final e orçado inicial	Variação Valor Orçado inicial x Final
2012	16.895.387.000,00	542.504.662,67	5.169.303.657,00	9.445.802.578,13	21.714.390.583,80	4.819.003.583,80	28,52%
2013	21.019.134.000,00	308.092.352,90	3.937.248.504,22	9.626.725.782,32	27.016.703.631,00	5.997.569.631,00	28,53%
2014	21.333.845.000,00	438.608.192,41	6.547.822.860,23	12.873.095.418,61	28.097.725.750,79	6.763.880.750,79	31,70%
2015	24.119.477.000,00	112.328.881,36	8.739.453.722,87	10.187.476.310,08	25.679.828.468,57	1.560.351.468,57	6,47%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects).

Percebe-se que nos três primeiros anos a variação média do acréscimo no orçamento ficou em cerca de 30% (trinta por cento), e no último ano, em 2015, sofreu uma redução considerável ficando em 6,47%, evidenciando que neste exercício houve um valor menor de recursos não previsto inicialmente, como:

excesso de arrecadação, superávit financeiro e repasse de recursos financeiros através de transferências feitas por outros entes.

Tabela 2 - Demonstração do percentual do valor suplementado em relação ao valor orçado original.

Exercício	Valor Orçado - Inicial	Suplementação	Suplementação pelo orçamento inicial
2012	16.895.387.000,00	9.445.802.578,13	55,91%
2013	21.019.134.000,00	9.626.725.782,32	45,80%
2014	21.333.845.000,00	12.873.095.418,61	60,34%
2015	24.119.477.000,00	10.187.476.310,08	42,24%
Total	83.367.843.000,00	42.133.100.089,14	50,54%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects).

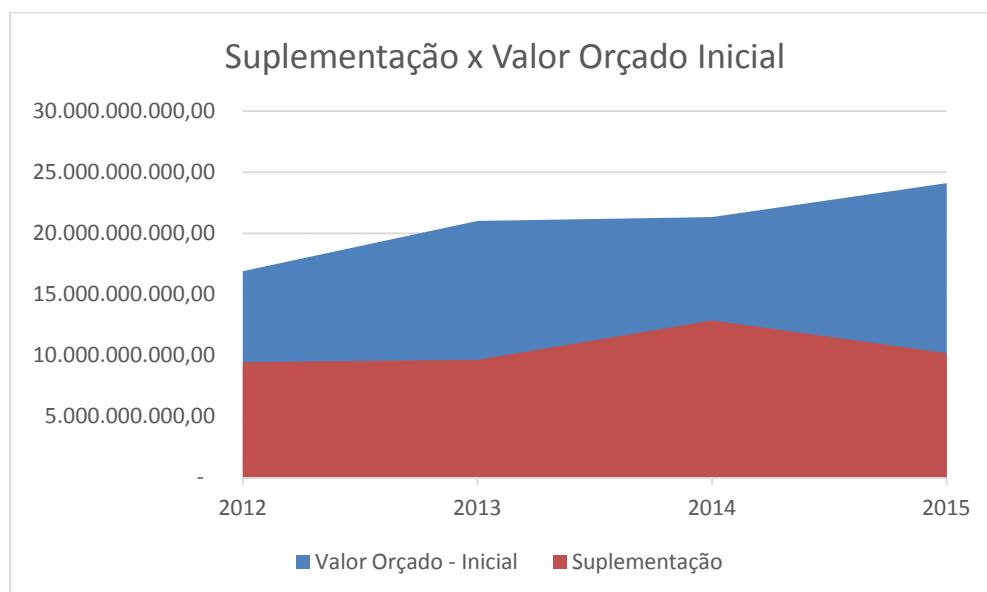


Gráfico 01 – Suplementação x Valor Orçado Inicial

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Sistema de Informação da Secretaria da

Constatou-se, conforme demonstrado, que as suplementações representam em média 50,54% (cinquenta vírgula cinquenta e quatro por cento) do valor total dos orçamentos iniciais, sendo esta a forma mais utilizada pelo Estado de Goiás para a alteração do orçamento.

Não foi abordado, neste trabalho, o detalhamento das origens de recursos para abertura dos créditos adicionais, o destaque foi no sentido de analisar a proporção entre a origem de recursos advindas da anulação total ou parcial de dotação em comparação às outras origens de recursos previstas em Lei, conforme se apresenta pelos resultados do Gráfico 2 abaixo.

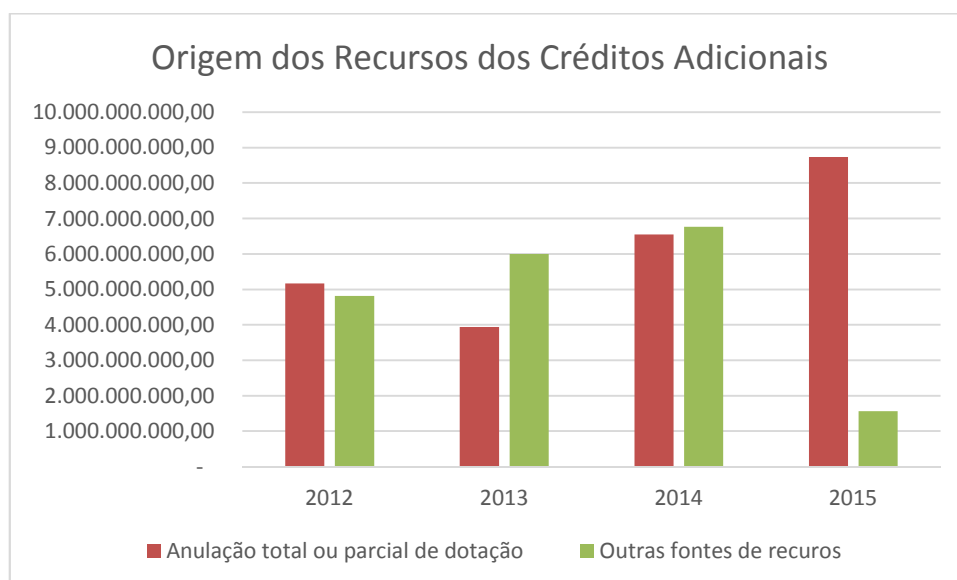


Gráfico 2 – Origem dos Recursos dos Créditos Adicionais.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects).

Podemos observar que a anulação total ou parcial de dotação é amplamente utilizada pelo Estado de Goiás, conforme demonstrado no gráfico 2. No ano de 2015, foram realizados quase nove bilhões em suplementações com a redução de dotações orçamentárias. Portanto, a forma como os créditos suplementares oriundos da anulação de dotação são utilizados caracteriza um viés negativo para o planejamento orçamentário, visto que, o que ocorre via de regra é: “reduzir a dotação “A” para suplementar a dotação “B”. Depois, reduzir a dotação “C” para suplementar a “A”. Mais tarde elimina-se um projeto para restabelecer a dotação “C”

(ANGÉLICO, 2009, p. 31).

A informação acima nos leva a concluir que o Estado de Goiás encontra na anulação de dotações uma ferramenta de gestão. Todavia, a forma como tal mecanismo é utilizado retrata o que Angélico (2009) diz não poder ser admitido: transposições de dotações prosseguindo desregradamente pelo exercício inteiro, procedimento que demonstra claramente a total ausência de planejamento na elaboração do orçamento-programa

Analisaremos agora a proporção dos programas de governo que sofreram alterações em função dos créditos adicionais, no período analisado, conforme gráfico 3:

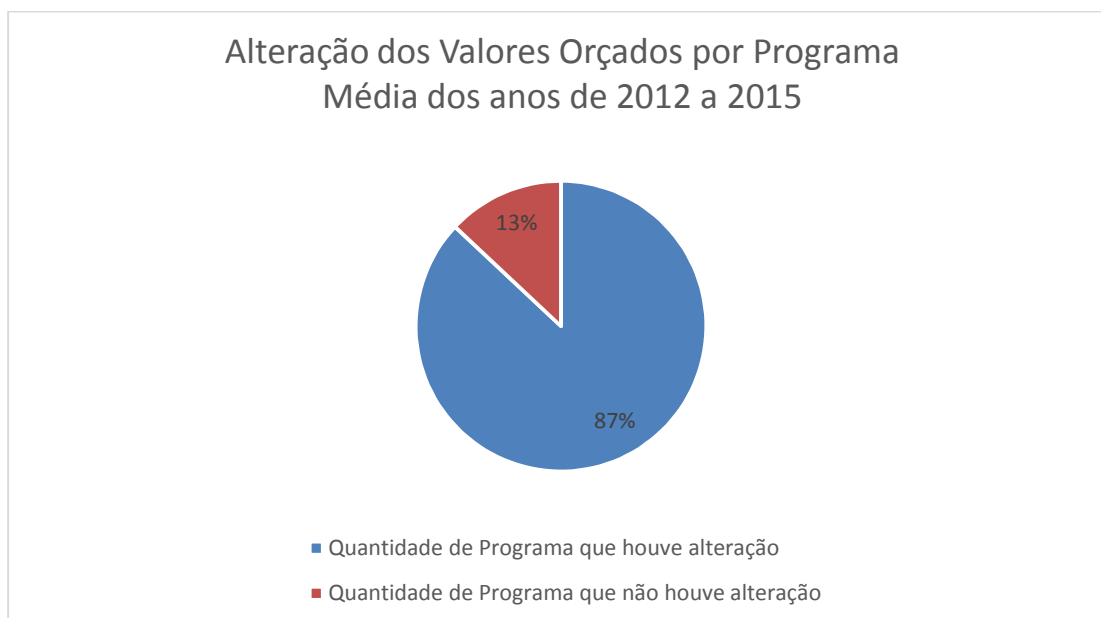


Gráfico 3 – Alteração dos Valores Orçados por Programa (Média dos anos de 2012 a 2015)

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects).

Em média, a quantidade de programas alterados devido aos créditos adicionais representa 87% do total dos programas do período, portanto, evidenciam-se as características extrínsecas do orçamento-programa que Angélico (2009) expõe como sendo um conteúdo fictício, visto que a execução orçamentária se desenvolve ao sabor das necessidades emergentes e a prova disso está nos elevados percentuais de suplementação, desfigurando totalmente o orçamento original.

Neste sentido, Andrade (2010) discorre como ações definidas no decorrer da

execução orçamentária, a varejo, no imediatismo, realizadas a “toque de caixa”, considerando-se apenas os anseios pessoais em agravo ao planejamento governamental, como foi possível constatar através das tabelas a seguir com os três programas que sofreram as maiores alterações proporcionalmente ao valor orçado inicialmente, por exercício.

Tabela 3 - Programas que sofreram os maiores volumes de acréscimo entre o orçamento inicial e o final no período de 2012 a 2015.

Ano	Programa (Nome)	Valor Orçado - Inicial	Crédito Especial	Redução	Suplementação	Valor Orçado - Autorizado Final	Variação Valor Orçado inicial x Final
2012	PROGRAMA DE COMUNICAÇÃO E PUBLICIDADE INSTITUCIONAL DAS AÇÕES GOVERNAMENTAIS E COMUNICAÇÕES ELETRÔNICAS	6.000,00	-	448.328,00	90.912.498,60	90.470.170,60	1507736,18%
	POLO DE DESENVOLVIMENTO TURÍSTICO- HISTÓRICO DO EIXO BRASÍLIA/CORUMBÁ/PIRENÓPOLIS/JARAGUÁ/GOIÁS	84.000,00	-	813.000,00	9.904.500,00	9.175.500,00	10823,21%
	PROGRAMA DE INFRAESTRUTURA DE TURISMO	184.000,00	-	-	4.578.974,59	4.762.974,59	2488,57%
2013	PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL E POLOS DE DESENVOLVIMENTO	16.000,00	-	10.200.000,00	18.358.000,00	8.174.000,00	50987,50%
	PROGRAMA GESTÃO TRANSPARENTE	31.000,00	-	30.000,00	677.246,24	678.246,24	2087,89%
	PROGRAMA DE CONTROLE DA QUALIDADE DO GASTO PÚBLICO	32.000,00	-	-	657.979,46	689.979,46	2056,19%
2014	PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS	99.000,00	-	-	6.256.383,64	6.355.383,64	6319,58%
	PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	182.000,00	-	2.296.000,00	5.277.087,54	3.163.087,54	1637,96%
	PROGRAMA DE CONSTRUÇÃO, AMPLIAÇÃO, REFORMA E GERÊNCIA DE PRÓPRIOS PÚBLICOS	26.226.000,00	186.750.000,00	31.061.202,04	169.257.313,21	351.172.111,17	1239,02%
2015	PROGRAMA MOSTRA GOIÁS	2.080.000,00	-	10.020.762,52	39.882.336,40	31.941.573,88	1435,65%
	PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS	132.000,00	-	-	1.500.000,00	1.632.000,00	1136,36%
	PROGRAMA CORREDORES DE TRANSPORTES - DESENVOLVIMENTO MULTIMODAL	260.000,00	-	-	2.906.876,75	3.166.876,75	1118,03%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects)

Tabela 4 - Programas que sofreram os maiores volumes de redução entre o orçamento inicial e o final no período de 2012 a 2015.

Ano	Programa (Nome)	Valor Orçado - Inicial	Redução	Suplementação	Valor Orçado - Autorizado Final	Varição Valor Orçado inicial x Final
2012	PROGRAMA ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO - RECURSOS ROYALTIES	268.000.000,00	252.325.970,42	-	15.674.029,58	-94,15%
	PROGRAMA DEFESA DA SOCIEDADE	1.000.000,00	854.851,23	-	145.148,77	-85,49%
	PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO INTEGRADO DO OESTE GOIANO	10.892.000,00	8.639.786,27	565.500,00	2.817.713,73	-74,13%
2013	PROGRAMA DEFESA DA SOCIEDADE	900.000,00	701.945,07	-	198.054,93	-77,99%
	PROGRAMA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE EDUCACIONAL, FORTALECIMENTO DA INCLUSÃO E DIVERSIDADE NA REDE EST. DE ENSINO	34.319.000,00	25.589.000,00	204.474,70	8.934.474,70	-73,97%
	PROGRAMA SAÚDE INCLUSIVA	25.232.000,00	24.920.500,00	7.665.000,00	7.976.500,00	-68,39%
2014	PROGRAMA DE TELECOMUNICAÇÃO	1.000,00	1.000,00	-	-	-100,00%
	PROGRAMA ESCOLA DO LEGISLATIVO	1.706.000,00	1.604.500,00	-	101.500,00	-94,05%
	PROGRAMA SAÚDE INCLUSIVA	2.408.000,00	2.005.643,27	-	402.356,73	-83,29%
2015	POLO DE DESENVOLVIMENTO TURÍSTICO- HISTÓRICO DO EIXO BRASÍLIA/CORUMBÁ/PIRENÓPOLIS/JARAGUÁ/GOIÁS	5.322.000,00	5.262.000,00	-	60.000,00	-98,87%
	PROGRAMA DE GESTÃO DE SUPRIMENTOS E LOGÍSTICA	2.020.000,00	2.000.000,00	-	20.000,00	-99,01%
	PROGRAMA DE IMPLANTAÇÃO DO VLT - VEÍCULO LEVE SOBRE TRILHOS	518.511.000,00	516.858.424,75	-	1.652.575,25	-99,68%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados do Sistema de Informação da Secretaria da Fazenda - Estado de Goiás (Ferramenta: Business Objects).

As tabelas 3 e 4 contextualizam o comportamento do Estado de Goiás quanto à abertura de créditos adicionais para alterações substanciais em programas, como visto no Programa de Comunicação e Publicidade Institucional das Ações Governamentais e Comunicações Eletrônicas, que sofreu um acréscimo de

1.507,736,17% (um milhão e quinhentos e sete mil e setecentos e trinta e seis vírgula dezessete por cento) sobre o valor inicialmente orçado, entre outros que também demonstraram altos índices de acréscimo, igualmente, também se constatou a redução de quase a totalidade dos recursos destinados a alguns programas como vimos na tabela acima.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por objetivo avaliar a utilização dos créditos adicionais, em especial o suplementar, no orçamento público do Estado de Goiás no período de 2012 a 2015, e diante dos resultados apresentados verificou-se um elevado índice de suplementações, principalmente, com recursos advindos de anulação total ou parcial de dotações orçamentárias.

A falta de eficiência no sentido de precisão na elaboração do Orçamento Anual resultou em sua desconfiguração devido ao grande volume de utilização dos créditos adicionais, em especial dos créditos suplementares.

Como resultado observou-se que a utilização dos créditos foi significativa, e mais ainda, que o excesso de suplementação de créditos orçamentários tem sido negativo, especificamente, quando oriundas da anulação parcial ou total de dotações, visto que, infringem aos objetivos principais de integração entre planejamento e orçamento do orçamento-programa.

A falta de afinco e comprometimento na elaboração de um orçamento preciso (ao menos com uma margem de precisão) pode estar na excessiva flexibilidade concedida ao Poder Executivo para gerir os orçamentos, em detrimento da redução do controle legislativo e do controle social.

Diante das análises apresentadas, torna-se evidente a inexistência de uma cultura de planejamento público, tal como, o descrédito dado à função de planejar. Visto que as decisões tomadas unicamente a partir da perspectiva política sem que haja o devido juízo de valores configuram-se como um empecilho para consolidação plena dos objetivos do orçamento-programa e, conseqüentemente, são obstáculos inerentes para o efetivo sucesso das políticas públicas e do desempenho do Estado.

O fator agravante foi a repetição das aberturas de créditos nos mesmos programas e áreas, como aparente coincidência, ou como estratégia de maquiar a real intenção do orçamento, em vistas do deslocamento reincidente dos recursos público.

Os créditos adicionais, como ferramenta de retificação do orçamento, deveriam ser utilizados de forma excepcional, no entanto, conforme desvendado nas tabelas acima, tal excepcionalidade não se materializa na prática, haja vista a considerável incidência da abertura de créditos suplementares nos orçamentos. Em face disso, o diagnóstico seria de falta de planejamento e de adequado sistema de controle e avaliação de resultados.

Em relação a isso, pode se dizer que a ausência de sistemas eficientes de controle e avaliação de resultados, a burocracia dos sistemas administrativos e a visão imediatista dos governantes, na maioria das vezes, orientada pelos jogos de interesse das coalizões partidárias refletem o insucesso do planejamento governamental brasileiro.

De acordo com a literatura e os dados analisados indicam que a utilização demasiada dos créditos adicionais é proveniente de ausência de planejamento ou mesmo à presença de planejamento pouco aderente às realidades da sociedade.

Entretanto, o que a teoria não explica, é que o governo já estava ciente da previsibilidade das necessidades de tais recursos quando da promulgação das Leis Orçamentárias Anuais. Tal afirmação confirma-se pela observação de que a utilização dessa modalidade de retificação orçamentária foi além de demasiadamente elevada, repetitiva.

Por fim, mesmo após os avanços advindos da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, constata-se a necessidade de aprimorar os aparatos legais brasileiros, responsáveis pela normatização do Direito Financeiro, principalmente no que se alude à lei 4.320/64, visto que se trata de uma legislação elaborada em uma conjuntura história distinta da que é vivenciada atualmente, portanto, adaptações e mudanças são necessárias em busca do maior comprometimento e responsabilização dos gestores públicos na administração financeira do Estado.

Para estudos futuros sugere-se: analisar os fenômenos supracitados, a partir de um recorte temporal maior, assim como, se sua incidência ocorre com os demais entes federativos; e, a realização de uma pesquisa qualitativa para compreender melhor na raiz as causas destes problemas. Como contribuição, tais estudos subsidiariam a obtenção de informações mais completas para orientar a tomada de decisões, visando o aperfeiçoamento do planejamento governamental.

Espera-se que este estudo sobre créditos adicionais suplementares e

especiais seja útil aos estudantes de administração pública, economia, contabilidade e áreas afins. Sabendo que o assunto não se limitará apenas ao escopo deste estudo, ressalta-se a importância de mais pesquisas sobre esta temática.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith. GEWANDSZNAJDER, Fernando. O Método nas Ciências Naturais e Sociais: Pesquisa Quantitativa e Qualitativa. 2.ed. Pioneira. São Paulo. 1998.

ANDRADE, N. A (org). Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANGÉLICO, J. Contabilidade Pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BURKHEAD, Jesse. Orçamento público. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CARVALHO, D. Orçamento e Contabilidade Pública. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CASTRO, Domingos P. de Auditoria, Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 1ª ed. Campo Grande. Ruy Barbosa, 2005.

GAMBA, Alison Almeida Horst. FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes, Créditos Adicionais e o Processo Orçamentário no Brasil: Uma análise dos requisitos de imprevisibilidade e urgência dos Créditos extraordinários. in 6º Congresso de Contabilidade UFSC de Controladoria e Finanças, 2015.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, Antônio Carlos da Cunha. O orçamento público brasileiro. Suas origens, princípios norteadores e forma de execução, disponível em 05.2010. Site eletrônico: acesso: <https://jus.com.br/artigos/14940/o-orcamento-publico-brasileiro> acesso: 24.04.17

KOHAMA, H. Contabilidade Pública: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia Científica. – 5 ed. São Paulo: Atlas 2011.

POUBEL, Domingos. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público; disponível: www.domingospoubel.com.br

REZENDE, Rafael de Oliveira. Planejamento Orçamentário e Créditos Adicionais: Um Estudo da Abertura de Créditos Suplementares no Orçamento-Programa de Municípios do Estado de Minas Gerais. Lavras, MG. 2015.

ROCHA, Cinara Maria Carneiro. Orçamento Público no Brasil: Um Estudo dos Créditos

Adicionais 1995- a 1999. Dissertação de Mestrado Faculdade de Estudos Sociais Aplicados, Mestrado em Administração, Departamento de Administração da UNB Brasília, DF, UNB, Novembro, 2001. p. 135-162.

ROCHA, Rosana Maria dos Santos. 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.

RODRIGUES, Alessandra. Uma visão Geral sobre a Administração Financeira e Orçamentária no Setor Público. Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação do departamento de Contabilidade, do setor de Ciências Sociais Aplicadas. UFPR, 2013.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. A participação do Poder Legislativo na análise e aprovação do Orçamento in Revista de Informação Legislativa, n. 33, Brasília, jul-set, 1996, pp.59-77

SILVA, José Afonso da. Orçamento-Programa no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.

SILVA, Lino M. da. Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública. 8ª ed. São Paulo, Atlas, 2009.

www.segplan.gov.br

<http://www.casacivil.gov.br/pagina/ver/5364/legislacao>

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988. Página eletrônica do Planalto. Disponível em: <>. Acesso em: .

_____ Lei Orçamentária Anual número 17.544 de 11 de janeiro de 2.012.

_____ Lei Orçamentária Anual número 17.967 de 17 de janeiro de 2.013.

_____ Lei Orçamentária Anual número 18.366 de 10 de janeiro de 2.014.

_____ Lei Orçamentária Anual número 18.766 de 08 de janeiro de 2.015.

_____ Lei 4.320 de 17 de março de 1964, Normas Gerais do Orçamento Público.

GOIÁS, Constituição do Estado, promulgada em 5 de outubro de 1989 e atualizado até a Emenda Constitucional nº 48, de 4 de julho de 2012.

ANÁLISE E RESULTADOS ALCANÇADOS COM A EDIÇÃO DOS DECRETOS DE CONTINGENCIAMENTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO NO ESTADO DE GOIÁS DE 2013 A 2016

Autora: Taís Pereira dos Santos Rodriguez

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação curso de Pós-Graduação em Finanças Públicas e Administração Orçamentária da Escola de Administração de Brasília – EDB/IDP

Orientador: Dr. Celso de Barros Correia Neto

RESUMO: Este estudo traz uma análise dos resultados alcançados com a edição de decretos, por parte do Poder Executivo do Estado de Goiás, no período de 2013 a 2016, estabelecendo medidas de contingenciamento de orçamento, normatização de encerramento contábil, contenção de despesas, instituição e fortalecimento de grupos consultivos e deliberativos, além de implantação de metodologia de gerenciamento matricial de despesas. Todos com objetivo de assegurar a otimização dos gastos públicos e promover o equilíbrio entre as receitas arrecadadas e as despesas realizadas. A metodologia classifica-se em pesquisa documental elaborada a partir de estudo criterioso dos instrumentos normativos - leis, decretos, portarias, contratos e dados de registro da movimentação orçamentária e financeira, extraídos do Sistema de Programação e Execução Orçamentária e Financeira e Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal; Decretos; Contingenciamento.

RESUMEN: Este estudio trae un análisis de los resultados alcanzados con la edición y publicación de decretos, por parte del Poder Ejecutivo Del Estado de Goiás, en El período de 2013 a 2016, estableciendo medidas de contingenciamento de presupuesto, normatización de cierre contable, contención de gastos, institución y fortalecimiento de grupos consultivos y deliberativos, además de implantación medidas de contingenciamento de presupuesto, normatización de cierre contable, contención de gastos, institución fortalecimiento de grupos

consultivos y deliberativos, además de implantación de metodología de gestión matricial de gastos. Todos com objetivo de asegurar la optimización de lós gastos públicos y promover el equilibrio entre las recetas recaudadas y lós gastos realizados. La metodología se classifica em investigación documental elaborada a partir de estúdio criterioso de lós instrumentos normativos - leyes, decretos, portarias, contratos y dados de registro de la movimentação presupuestaria y financeira, extraídos del Sistema de Programación y Ejecución Presupuestaria y Financeira y Ambiente Integrado de Datos de Finanzas Públicas – Herramienta: Business Objects.

Palabras clave: Ley de Responsabilidad Fiscal; Decretos; Contingencia.

INTRODUÇÃO

Esta monografia foi desenvolvida conforme trabalho de pesquisa bibliográfica de modo a estabelecer um elo entre os preceitos legais trazidos pela Lei 4.320/64, a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº101/2000 com foco no contingenciamento e medidas de contenção de despesas e suas implicações no âmbito do orçamento público do Estado de Goiás, no período 2013 a 2016.

A escolha deste tema e período é pertinente e se pauta no interesse em analisar o comportamento orçamentário e financeiro do Estado frente às normas que tratam do orçamento e finanças públicas no País, incidindo no período de encerramento de uma gestão (2011-2014) e início da outra (2015-2018).

Este trabalho inicia-se com o item denominado referencial teórico, o qual traz o embasamento teórico da pesquisa, subdividido em duas partes. A primeira parte dispõe considerações acerca do orçamento público no Brasil, objeto da na Lei Geral dos Orçamentos, Lei 14.320 de 1964 até a regulamentação do artigo 163 da Constituição Federal de 1988, por da Lei Complementar nº 101, em 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal. E a segunda parte enfatiza a aplicabilidade da limitação de empenhos – Contingenciamento Orçamentário e Financeiro, atributo trazido pela LRF.

No item seguinte, identificamos os atos e medidas adotadas, pelo governo do Estado de Goiás, para promover o controle dos gastos públicos e cumprimento

das metas previstas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, no período de 2013 a 2016.

O resultado da pesquisa, extraído da análise de Leis e Decretos, confronto e manipulação de dados relativos ao desempenho orçamentário e financeiro do Estado, é trazido na sequência com o objetivo de identificar e ilustrar os efeitos do contingenciamento, dando destaque as variações que demonstram a elevação, e por vezes a redução, na realização, anulação e cancelamento de empenhos; movimentação de saldos consignados nas dotações orçamentárias de cada exercício; transferência de despesas a serem pagas no exercício subsequente, por meio de despesas inscritas em restos a pagar processadas e também por meio de despesas a serem apropriadas como Despesas de Exercício Anterior; empenhos de caráter indenizatório; suspensão e/ou renegociação de contratos; atrasos nos procedimentos licitatórios; e estabilização e/ou redução dos gastos públicos. Para tanto, foram inseridos gráficos visando a melhor compreensão dos dados obtidos.

A Conclusão apresenta como resultado a constatação de que a aplicabilidade plena dos preceitos trazidos pelo art. 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é capaz de promover o equilíbrio entre a receita e a despesa realizada. Porém, o gestor público deverá dispor de especial atenção para não infringir os preceitos legais trazidos pela Lei 4.320/64, Lei de Diretrizes Orçamentária, Lei Orçamentária Anual, Lei 8666/2000, até mesmo nos demais artigos da LRF, entre outros textos desta matéria. E apresenta como sugestão a melhoria da aplicabilidade da metodologia de cálculo da previsão da receita e fixação da despesa, o que evitaria distorções relevantes entre os valores orçados e executados, de modo a evitar um alto índice na demanda por abertura de créditos adicionais, crescimento na apropriação de despesas de exercício anterior e restos a pagar processadas, além dos atrasos gerados nos trâmites licitatórios e contratuais; e excluiria, também, várias situações em que o Ordenador de Despesas, é levado a assumir a responsabilidade pela execução de despesas a revelia da lei (sem procedimento licitatório ou contratação) o que poderá acarretar sanções previstas em lei, ao ente público ou ordenador de despesas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Orçamento Público: da Lei 14.360/1964 a Lei Complementar 101/2000

O orçamento público no Brasil teve seu marco histórico com a edição e sanção da Lei 4.320 de 17 de março de 1964, considerada como a Lei Geral dos Orçamentos, responsável por regular as finanças públicas e modelo orçamentário vigente no âmbito da União, estados, municípios e Distrito Federal.

A Lei 4.320/1964 é definida como “um instrumento materializador do planejamento e articulação dos mecanismos de atuação do Poder público, ou seja, a necessidade e a articulação da adoção do planejamento como instrumento para regular a atuação do Estado²¹”.

Com o advento da Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, as finanças públicas ganha registro e passa a ser tratada no Título IV, Capítulo II, Seção I e II, com a previsão de instituição de Lei Complementar para dispor sobre: i- finanças públicas; ii - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; iii - concessão de garantias pelas entidades públicas; iv - emissão e resgate de títulos da dívida pública; v - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; vi - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e vii - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. E o orçamento público passa a ser disciplinado no Título IV, Capítulo II, Seção II, onde é estabelecido um sistema de orçamento que envolve a existência de três normas distintas: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual.

O sistema orçamental passa a se desdobrar em oito fases, quais sejam: (a) formulação do Planejamento Plurianual, pelo Executivo; b) apreciação e adequação do Plano, pelo Legislativo; (c) proposição de metas e prioridades para a administração e a política de alocação de recursos, pelo Executivo; (d) apreciação e adequação da LDO, pelo Legislativo; (e) elaboração da proposta de orçamentos, pelo Executivo; (f) apreciação, adequação e autorização legislativa; (g) execução dos orçamentos aprovados; e (h) avaliação da execução e apreciação das contas. (ROCHA, p. 743)

²¹ ROCHA, Francisco Sérgio Silva Rocha. Orçamento e Planejamento: A relação de Necessidade entre as Normas do Sistema Orçamentário. p. 733.

Uma das principais mudanças trazidas pela na CF/88 “é a criação de um sistema articulado de normas dotadas de imperatividade, de sorte a permitir um planejamento e a ação orientada em função dos objetivos descritos na Constituição Federal”.²²

Estando este sistema orçamentário bem definido, restava aos legisladores dar cumprimento ao que determinava os artigos 163, 169 e 250 da Constituição Federal de 1988, que seria dispor, em Lei, sobre finanças públicas.

Assim, nos anos 90, em meio à queda na inflação, elevado déficit público, ausência de conduta de gestão orçamentária e de política fiscal²³ e a necessidade de se promover o equilíbrio das contas públicas é elaborada e aprovada em 04 de maio de 2000, por força do que vem estatuído CF/88, a Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como objetivo de limitar o endividamento da União, dos Estados e Municípios, além definir os princípios básicos de responsabilidade na gestão fiscal.

Nesta linha de argumentação Matias – Pereira (2006, p. 305) afirma “[...] com a Lei de Responsabilidade Fiscal foi deflagrado o processo para combater o crônico desequilíbrio fiscal da administração pública brasileira, tanto em nível federal, estadual, como municipal; por meio de um rígido controle de endividamento público [...].”

A LRF, ao dispor sobre finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, tem como objetivos: melhorar a qualidade das ações de gestão fiscal dos recursos públicos confiados aos administradores públicos e coibir os abusos que provocam danos ou prejuízos ao patrimônio público.²⁴(MATIAS-PEREIRA, 2006)

A LRF é uma ferramenta complementar as leis já existentes, Lei 14.320/64 e CF/88, que normatiza as finanças públicas no Brasil, e está sustentada em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização.²⁵ O que faz desta Lei um instrumento jurídico importante e imprescindível para o balizamento, formulação, execução e controle dos orçamentos

²² ROCHA, Francisco Sérgio Silva Rocha. Orçamento e Planejamento: A relação de Necessidade entre as Normas do Sistema Orçamentário. São Paulo, p. 743, 2011.

²³ NETO, CELSO DE BARROS CORREIA. As Razões da Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, p. 65-73, 2010.

²⁴ MATIAS-PEREIRA, J. Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil. 3 ed. São Paulo: Atlas, p. 303 e 305 2006.

²⁵ KHAIR, A. A. Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/BNDES, 2001.

e das finanças públicas da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, bem como para a execução das políticas públicas demandadas pela população com vistas ao atendimento dos objetivos fundamentais trazidos no art. 3º da Constituição Federal.

Numa perspectiva administrativa a LRF veio como um instrumento capaz de “tornar os governos não só mais eficientes no provimento de suas políticas públicas, mas também mais transparentes e responsivos às demandas da população”.²⁶

2.2 A LRF e o Contingenciamento Orçamentário e Financeiro

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe diversas atribuições à LDO. “Dentre as mais relevantes merece destaque a competência para dispor sobre critérios e formas de limitação de empenho – também conhecido como ‘contingenciamento’ orçamentário”.²⁷

O contingenciamento orçamentário é um artifício de restrição automática, através do qual é possível limitar a realização da despesa orçamentária, ao longo do exercício, a montantes inferiores aos autorizados na Lei Orçamentária Anual e nos créditos adicionais, visando compatibilizar o fluxo de caixa, de forma que os gastos não superem os valores arrecadados e está previsto na LRF no capítulo que trata do planejamento, na seção que estabelece regras para a execução orçamentária submetida ao cumprimento de metas²⁸.

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º No caso de restabelecimento da receita prevista, ainda que parcial, a recomposição das dotações cujos empenhos foram limitados dar-se-á de forma proporcional às reduções efetivadas.

§ 2º Não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

²⁶ ARAUJO, F. C.; LOUREIRO, M. R. Por Uma Metodologia Pluridimensional de Avaliação da LRF. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 39, n. 6, p. 1231-1252, nov. - dez. 2005.

²⁷ BATISTELLA, Janaina. Os impactos do contingenciamento de recursos públicos na execução orçamentária do SEPRO. Universidade de Brasília, p. 14, 2009.

²⁸ GALHARDO, J. A. G.; PAARISI, C.; PEREIRA, A. C.; SILVA, A. F. Reflexos do contingenciamento orçamentário e financeiro da União sobre a gestão das Unidades Gestoras. Contabilidade Vista e Revista, v. 24, n. 4, p-52, 2013.

§ 3º No caso de os Poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público não promoverem a limitação no prazo estabelecido no *caput*, é o Poder Executivo autorizado a limitar os valores financeiros segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º Até o final dos meses de maio, setembro e fevereiro, o Poder Executivo demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre, em audiência pública na comissão referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente nas Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 5º No prazo de noventa dias após o encerramento de cada semestre, o Banco Central do Brasil apresentará, em reunião conjunta das comissões temáticas pertinentes do Congresso Nacional, avaliação do cumprimento dos objetivos e metas das políticas monetária, creditícia e cambial, evidenciando o impacto e o custo fiscal de suas operações e os resultados demonstrados nos balanços²⁹.

Em quase 20 anos, a LRF foi alvo de propostas de inconstitucionalidade, por entender alguns juristas, que ela contém vícios formais e substanciais. Ressalta-se dentre estes vícios aqueles consignados na ADIN 2238-5. Destacamos, neste documento a aprovação, pelo Supremo Tribunal Federal, de deferimento de medida cautelar para suspender a eficácia do § 3º do artigo 9º e o indeferimento de pedido de suspensão cautelar do inciso II do § 5º do artigo 9º da Lei Complementar.

Albuquerque, Medeiros e Feijó, 2006, afirmam que, o contingenciamento, na LRF, inovou em relação aos dispositivos previstos na Lei nº 4.320/1964, por incorporar a este mecanismo, além do componente financeiro tradicional, o componente orçamentário – “limitação de empenho”.

A LRF atribuiu à Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, por meio do Anexo de Metas Fiscais, a função de estabelecer os critérios e forma de limitação de empenho, seja por frustração da receita, art. 9º, seja por descontrole da dívida consolidada, art. 31. Cabendo ao Governo, ao final de cada bimestre, avaliar o alcance das Metas Propostas no Anexo de Metas Fiscais da LDO para o exercício.

O art. 9º LRF, que condiciona o contingenciamento à apuração bimestral do risco de não cumprimento das metas fiscais estabelecidas, também prevê que, de forma inversa, diante da eventual melhoria do quadro nas apurações subsequentes, os poderes estariam obrigados a recompor as dotações.

Assim a programação orçamentária e financeira ganha flexibilidade, após a aprovação da LOA. Vários ajustes poderão ocorrer, considerando as aferições trazidas por meio dos instrumentos preconizados nos artigos 50 a 55 da LRF, que levaram em conta a evolução da receita. Porém, estes ajustes estão condicionados

²⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>

a observância do parágrafo único do art. 8º e o § 2º do art. 9º, trata da ausência de discricionariedade na escolha dos cortes na programação de despesas.

Dois aspectos devem ser ressaltados acerca do contingenciamento a discricionariedade e o caráter permanente que ele pode assumir conforme texto do art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000:

Se verificado, **ao final de um bimestre**, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, **por ato próprio** e nos **montantes necessários**, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. **(Grifo nosso)**

O contingenciamento é considerado um ato discricionário do Poder Executivo conforme o caput do art. 9º, respaldado com a previsão e aprovação do mesmo na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Uma vez contido, aprovado e autorizado, no texto da LDO, pelo Poder Legislativo, o valor a ser contingenciado ou a previsão de criação da figura da “Reserva de Contingência” – onde atendendo critérios previstos no inciso IV do art. 2º da LRF, fica estabelecido o índice, a ser aplicado diante do valor total da receita líquida fixada na Lei. Ficando atribuída, ao Executivo, a autorização para alteração da LDO, sem que esta proposta de reformulação do Orçamento, contendo os impactos a serem causados por força do Contingenciamento, seja submetida para nova análise e aprovação no Legislativo. O que torna a peça orçamentária mais frágil e suscetível a alterações no decorrer do exercício fiscal, e contribui para o não atingimento das metas e programas estabelecidos no Plano Plurianual.

O contingenciamento tem assumido um caráter permanente, em decorrência das despesas discricionárias estarem sujeitas a constantes cortes, temporários ou permanentes, por meio de atos normativos (decretos do executivo) tratando deste tema e pautados na demonstração de necessidade de cumprimento das Metas Fiscais, no decorrer do ano.

A razão maior dos decretos de contingenciamento pode ser a necessidade de prudência, em face de o Poder Executivo ter que cumprir com despesas não discricionárias.

Além do mais, o executivo brasileiro tem sistematicamente se valido da não sincronização entre a arrecadação efetiva e dispêndios previstos na LOA

para contingenciar a execução orçamentária em relação a disponibilidade de recursos ou para solicitar créditos adicionais. Isto significa uma situação por demais privilegiada para o Executivo nas suas negociações com o Legislativo uma vez que estes dispositivos institucionais lhe garantem alto grau de discricionariedade e flexibilidade na execução do orçamento³⁰.

Considerando a literatura e instrumentos legais, identificados acima, passamos agora a discorrer sobre a aplicabilidade das mesmas, por parte do Governo do Estado de Goiás, no que tange ao contingenciamento orçamentário e financeiro.

3. ATOS E MEDIDAS DE CONTINGENCIAMENTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO, OCORRIDOS NO ESTADO DE GOIÁS, NO PERÍODO DE 2013 – 2016

Respaldado pelo disposto art. 9º da LRF, e atribuindo a necessidade de assegurar o equilíbrio dos gastos públicos para cumprimento das metas previstas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Governo do Estado de Goiás, diante do cenário de queda na arrecadação de receitas e aumento na execução de despesas, no período em análise, adota, por meio de edição de Decretos do Poder Executivo, medidas com vistas a estabelecer normas acerca de: contenção no orçamento geral do Estado; contenção de despesas com pessoal e outras despesas correntes; normas procedimentos a serem adotados para o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro, no âmbito da administração direta, autárquica e fundacional do poder executivo; fortalecimento de grupos representativos e implantação de metodologias de controle de evolução da Receita e da despesa.

Após identificação no Quadro abaixo, os decretos passarão a ser analisados, em conformidade similaridade de acordo com cada objeto.

Quadro 01

Decretos de Contingenciamento de Orçamento e Despesas e outras medidas, editados pelo Governo do Estado de Goiás, no período de 2013 a 2016:

Ano	Decreto	Data	Objeto
-----	---------	------	--------

³⁰ PEREIRA, Carlos, MULLER, Bernardo. Partidos Fracos na Arena Eleitoral e Partidos Fortes na Arena Legislativa no Brasil: Conexão Eleitoral no Brasil [s.l.:s.n.] 2003.

	nº		
2013	7.798	15/02/2013	Dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo para o exercício de 2013, e dá outras providências.
	8062	26/12/2013	Dispõe sobre procedimentos a serem adotados para o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro de 2013 e dá outras providências.
	8063	26/12/2013	Dispõe sobre medidas de contenção de despesas no âmbito do Poder Executivo e dá outras providências.
2014	8073	10/01/2014	Estabelece normas complementares de programação e execução orçamentária e financeira para o exercício de 2014.
	8088	04/02/2014	Altera o Decreto nº 8.063, de 26 de dezembro de 2013, que dispõe sobre medidas de contenção de despesas no âmbito do Poder Executivo e dá outras providências.
	8102	21/02/2014	Altera o Decreto nº 8.063, de 26 de dezembro de 2013, que dispõe sobre medidas de contenção de despesas no âmbito do Poder Executivo e dá outras providências.
	8263	03/11/2014	Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo.
	8320	12/02/2015	Estabelece medidas de contenção de gastos com pessoal e outras despesas correntes, no âmbito da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo e dá outras providências.
2015	8344	20/03/2015	Estabelece medidas de contenção no Orçamento-Geral do Estado para 2015, no âmbito do Poder Executivo, e dá outras providências.
	8.386	10/06/2015	Introduz alterações no Decreto n. 8.320, de 12 de fevereiro de 2015.

	8.402	26/06/2015	Autoriza a Secretaria de Estado de Educação, Cultura e Esporte a celebrar os contratos temporários que especifica e dá outras providências.
	8.409	15/07/2015	Institui Grupo de Trabalho Intersecretarial para o fim que especifica e dá outras providências.
	8.418	31/07/2015	Institui Comitê de Trabalho Emergencial para o fim que especifica e dá outras providências.
	8446	01/09/2015	Institui, no âmbito do Poder Executivo, o gerenciamento matricial de despesas e dá outras providências.
	8451	16/09/2015	Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo.
	8484	24/11/2015	Dispõe sobre o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro de 2015, e dá outras providências.
2016	8536	13/01/2016	Estabelece normas complementares de programação e execução orçamentária, financeira e contábil para o exercício de 2016.
	8543	22/01/2016	Dispõe sobre o contingenciamento do orçamento do exercício de 2016, e dá outras providências.
	8.610	22/03/2016	Dispõe sobre medidas para a Desmobilização e Gestão de Ativos do Estado de Goiás.
	8.695	21/07/2016	Dispõe sobre o Programa de Desmobilização e Gestão dos Ativos do Estado de Goiás -PDEG- e dá outras providências.
	8.699	21/07/2016	Prorroga o prazo da proibição de transferência de crédito estabelecido no Decreto nº 8.418, de 31 de julho de 2015, que institui Comitê de Trabalho Emergencial para o fim que especifica e dá outras providências.
	8743	02/09/2016	Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo.

	8.797	08/11/2016	Altera o dispositivo que especifica do Decreto nº 8.320, de 12 de fevereiro de 2015.
	8807	21/11/2016	Dispõe sobre o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro de 2016 e dá outras providências.
	8851	16/12/2016	Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo no corrente exercício.

Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Casa Civil de Goiás (<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>)

4. ANÁLISE E RESULTADOS ALCANÇADOS COM A EDIÇÃO DE ATOS DE CONTINGENCIAMENTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO, EM GOIÁS, NO PERÍODO DE 2013 A 2016

4.1 Decretos de Contingenciamento do Orçamento-Geral do Estado, 2013 – 2016

Amparado no art. 9º da LRF, o poder executivo estadual, nos anos de 2013 a 2016 editou os seguintes Decretos: (1) Decreto nº 7.798, de 15 de fevereiro de 2013, (2) Decreto nº 8.344/2015 de 20 de março de 2015 e (3) Decreto nº 8.543/2016 de 20 de janeiro de 2016, com o objetivo de estabelecer medidas de contenção no Orçamento-Geral, no âmbito da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo, sob as seguintes argumentações/justificativas: necessidade de manter o equilíbrio entre receitas e despesas das contas públicas estaduais; cumprir os desembolsos com as despesas decorrentes de vinculações constitucionais e legais de receitas nos limites estabelecidos; aportar recursos como contrapartida aos contratos de financiamento interno e externo e convênios firmados; dar continuidade ao ajuste fiscal a ser implementado no ano em exercício; manter a realização de despesas nos valores das receitas arrecadadas, dando-se pleno cumprimento ao Anexo de Metas Fiscais estabelecido pela Lei de Diretrizes Orçamentárias; efetuar em dia os repasses necessários para pagamento das despesas com pessoal e encargos, conforme cronograma já aprovado, para a execução dos programas sociais do Governo e os destinados à manutenção, aí consideradas prioritárias aquelas indispensáveis ao funcionamento de cada órgão ou entidade; formar poupança para aplicação nos programas finalísticos constantes

do Plano Plurianual em vigor, especialmente dos Programas de Ações Integradas de Desenvolvimento – PAI; dar cumprimento às determinações constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto ao equilíbrio entre receita e despesa; e cumprir as metas previstas no Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal firmado com a União.

Para ilustrar, segue excerto do Decreto nº 7.798, de 15 de fevereiro de 2013 que contingenciou cerca de 400 milhões de reais das dotações de custeio e cerca de 80 milhões das dotações de investimentos:

Art. 4º Visando promover o equilíbrio orçamentário e financeiro serão contingenciados R\$ 400.857.332,00 das dotações de custeio e R\$ 83.913.000,00 das dotações de investimento.

Parágrafo único. Nos Anexos IV - C e V – C, publicados na forma do art. 1º, encontram-se relacionados os valores contingenciados para cada um dos órgãos, fundos e entidades do Poder Executivo.

Outro exemplo é do citado Decreto nº 8.344, de 20 de março de 2015, que contingenciou mais de 800 milhões de reais em dotações:

Art. 1º Fica bloqueado, visando assegurar a continuidade das ações de contenção de gastos no âmbito do Poder Executivo, no Orçamento-Geral do Estado para o exercício de 2015, à conta do Tesouro Estadual, o montante de R\$ 868.000.000,00 (oitocentos e sessenta e oito milhões de reais), em dotações específicas a serem definidas pela Junta de Programação Orçamentária e Financeira-JUPOF.

No ano seguinte, novamente, via Decreto nº 8.543, 22 de janeiro de 2016, o Governo do Estado de Goiás contingenciou 20% das dotações orçamentárias:

Art. 1º Ficam contingenciadas em 20% (vinte por cento) as dotações orçamentárias previstas na Lei Orçamentária Anual do exercício de 2016.³¹

Com aprovação e publicação da LOA, em cada exercício financeiro, competem as unidades orçamentárias, após alimentação dos dados no Sistema de Programação e Execução Orçamentária e Financeira – SIOFINET, pela Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento-SEGPLAN, e autorização da Junta de

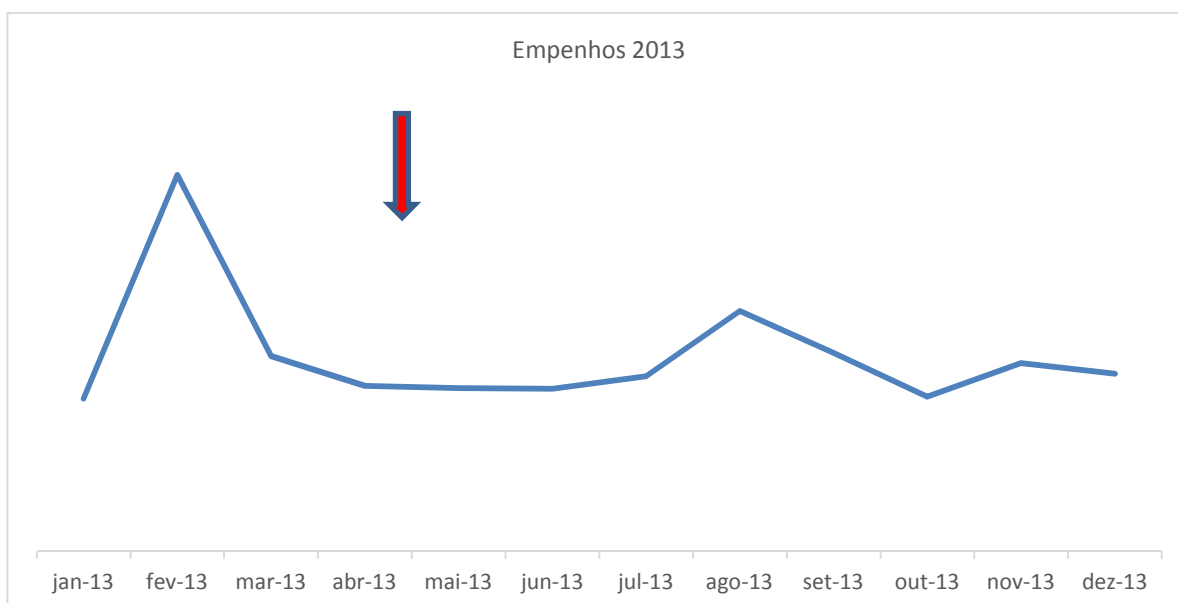
³¹ Decreto nº 8.543 22 de janeiro de 2016/2016. Dispõe sobre o contingenciamento do orçamento do exercício de 2016, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 23, Fev. 2017.

Programação Orçamentária e Financeira, efetuar o empenho das despesas previstas, contratadas ou em fase de contratação.

4.1.1 Declínio na Efetivação de Empenhos

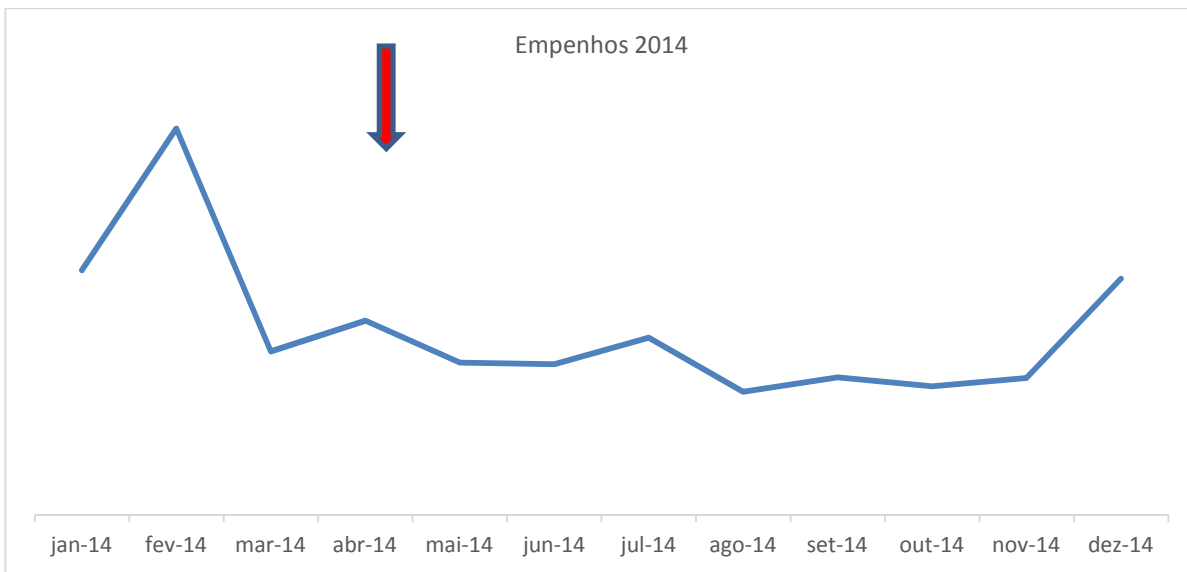
O comportamento da execução orçamentária e financeiros dos órgãos e autarquias, após a edição dos Decretos nº 7.798/2013, 8.344/2015 e 8.543/2016, identificamos o alcance do seu objetivo principal que seria a reduzir o comprometimento orçamentário e financeiro por meio da limitação de empenhos. O que pode é demonstrado nos Gráficos 01 a 04. Porém a de se considerar aqui que esta limitação de empenhos ocasiona um represamento de demandas, atividades e projetos das respectivas unidades orçamentárias.

Gráfico 1 – Evolução Mensal dos Empenhos em 2013



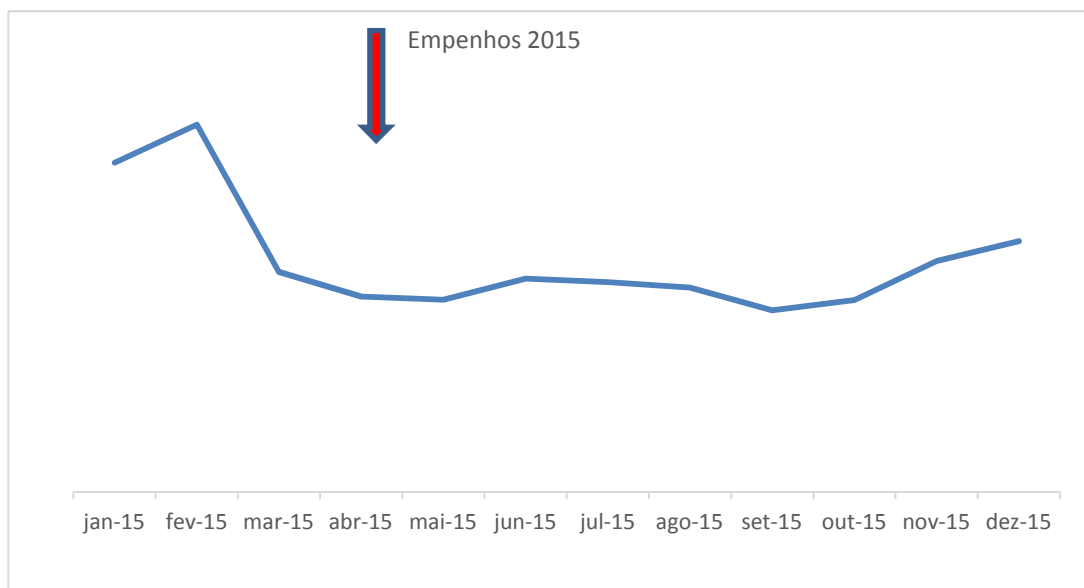
Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 2 – Evolução Mensal dos Empenhos em 2014



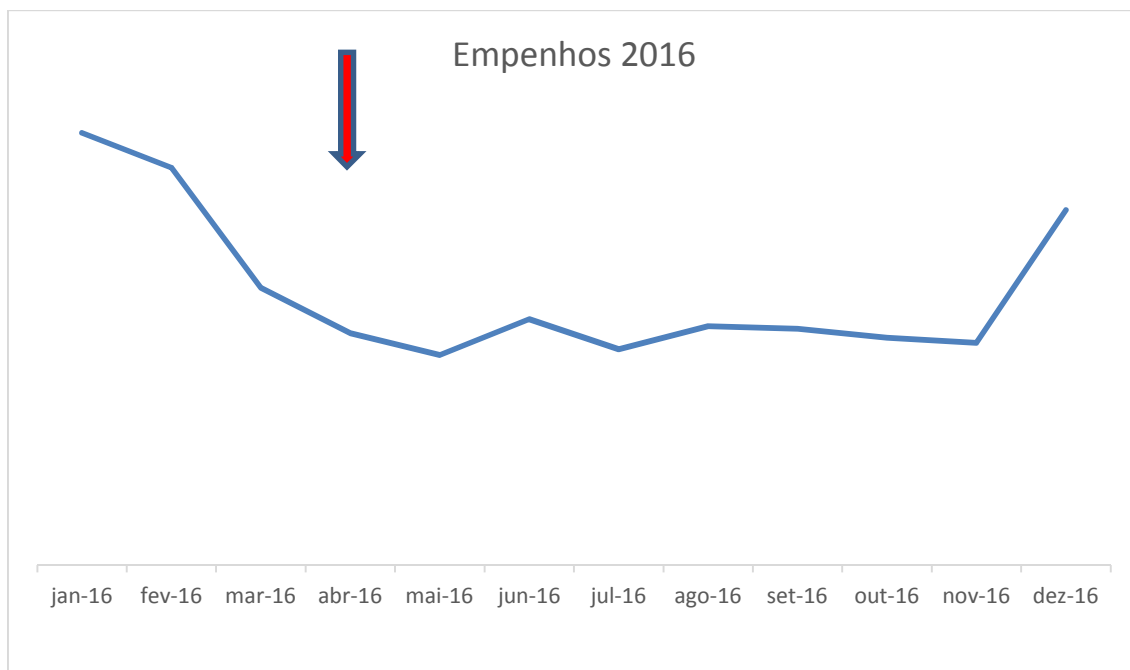
Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 3 – Evolução Mensal dos Empenhos em 2015



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 4 – Evolução Mensal dos Empenhos em 2016



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

4.1.2 Movimentação Constante das Dotações Consignadas no Orçamento-Geral do Estado

Análise dos vários aspectos relacionados às medidas orçamentário-financeiras implementadas pelo Governo do Estado de Goiás para contingenciar orçamento, no período em estudo, identificamos um cenário, de pouca participação legislativa quanto ao planejamento e ao controle das ações governamentais inscritas na lei orçamentária, ocasionado pelos contingenciamentos preventivos, e que causam um reordenamento “discricionário” da LOA.

Um fato que chama atenção na análise dos Decretos de Contenção do Orçamento é que ao contrário do que ocorre com os empenhos o contingenciamento traz, por consequência, um elevado índice de abertura de Créditos Adicionais.

A abertura de créditos adicionais (suplementares e especiais) prevista no Título V da Lei 4.320/64, tem sido artifício recorrente no âmbito do poder executivo do Estado de Goiás, visto que as receitas consignadas para cobertura de despesas relacionados à programas ou políticas previstas no PPA e LDO, mas não priorizadas na LOA e também nos atos de contingenciamento, são utilizadas para indicação de recursos disponíveis, sofrendo assim a anulação parcial ou total das dotações.

A adoção destas medidas afeta diretamente os órgãos que acabam por sofrer algum tipo de restrição de ordem orçamentária e/ou financeira, tendo estes que rever as suas prioridades, demandas e projetos, de forma que consigam manter em funcionamento as suas atividades fins.

Corrobora com a afirmativa FRANCO

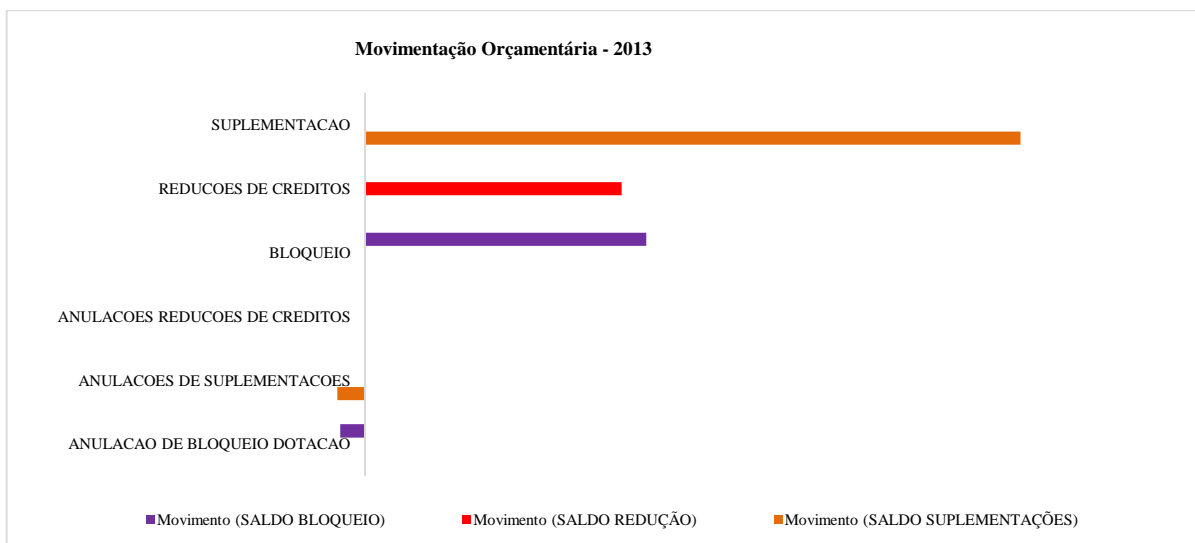
O contingenciamento de despesas, isto é, a imposição de limites quantitativos às despesas, tem sido a medida mais típica de repressão fiscal. Várias distorções que provoca: (i) cria-se um paradoxo de inversão de prioridades, através do qual uma unidade de despesa procura inicialmente efetuar a menos importante de suas despesas, de modo a pleitear, mais adiante no exercício, a liberação de recursos adicionais para suas despesas realmente indispensáveis; (ii) não podendo deixar de efetuar despesas de custeio, a unidade se endivida através de “atrasados” que são na verdade créditos de fornecedores, cuja “rolagem” resulta em prejuízo para estes, que frequentemente recorrem a sobre preços pra compensar essas perdas; (iii) uma unidade de despesas procura tipicamente iniciar diversas atividades de modo a tornar os seus programas “irreversíveis”, no sentido de que é mais barato completar uma obra que interrompê-la; (iv) como o Ministério da Fazenda dispõe de poder discricionário para reter ou liberar as verbas orçamentárias, fica sobremodo favorecida a prática do clientelismo através do uso político deste poder e, por fim; (v) como em qualquer atividade que envolve racionamento”, há uma tendência para a proliferação de “mercados negros”.³²

O alto índice de Suplementações indica a fragilidade do planejamento orçamentária e o contingenciamento orçamentário acaba por conduzir a várias distorções, das quais a perda de transparência do processo orçamentário é sem dúvida a mais perturbadora³³. Resta evidenciado a necessidade urgente de aprimoramento do planejamento orçamentário, para que em futuro próximo, os programas e projetos previstos no PPA, LDO e LOA, sejam executados na integra ou com índices bem próximos da totalidade. Para ilustrar as movimentações orçamentárias com bloqueio, anulação e suplementações de saldo nas dotações apresentamos, abaixo, os Gráficos 05 a 08.

Gráfico 05 – Movimentações Registradas nas Dotações Orçamentárias do Estado, em 2013

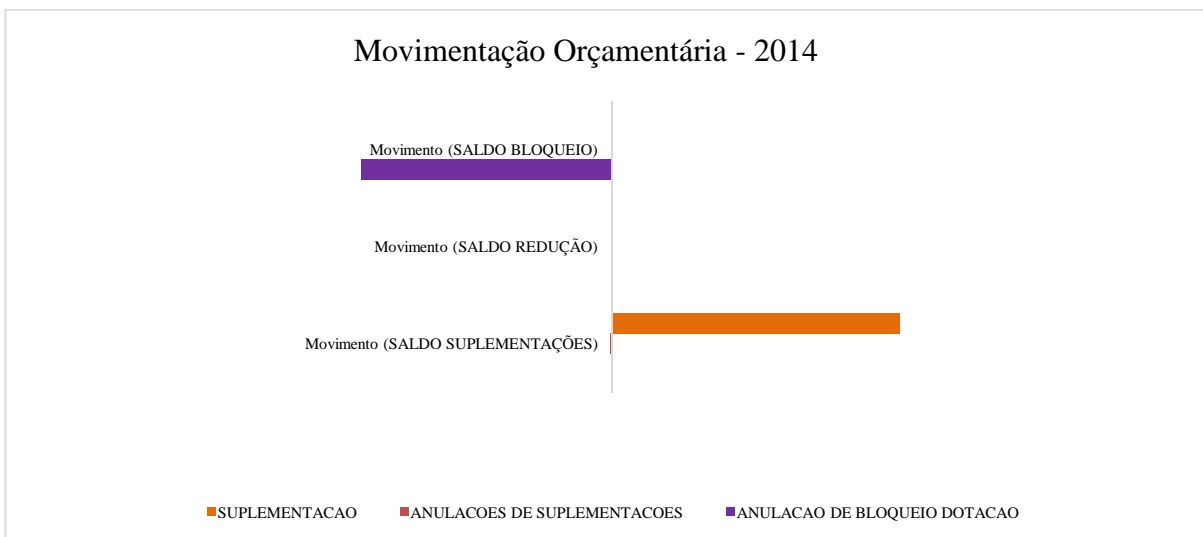
³² FRANCO, G. H. “ A crise fiscal da união: diagnóstico e apontamentos para uma lei das finanças públicas”. In: G. H. Franco. O Plano Real e Outros Ensaio. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1995.

³³ CARDOSO, F. H. Plano Fernando Henrique Cardoso: Exposição de Motivos nos 395, de 07 de Setembro de 1993. Brasília, p. 116, 1994.



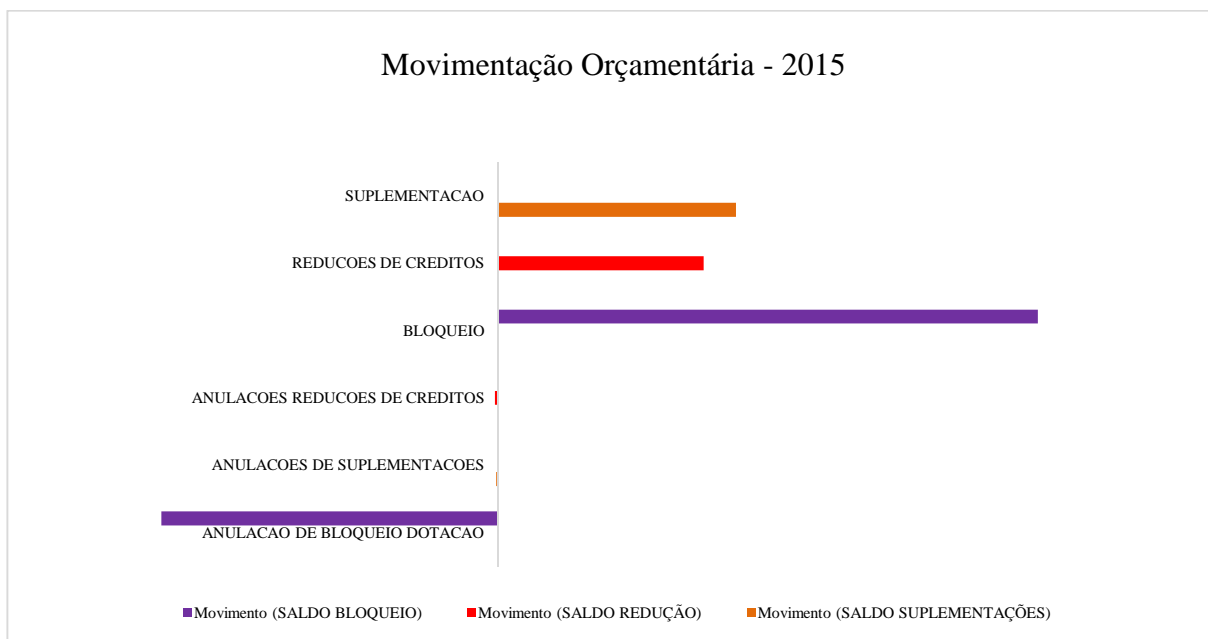
Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 06 – Movimentações Registradas nas Dotações Orçamentárias do Estado, em 2014



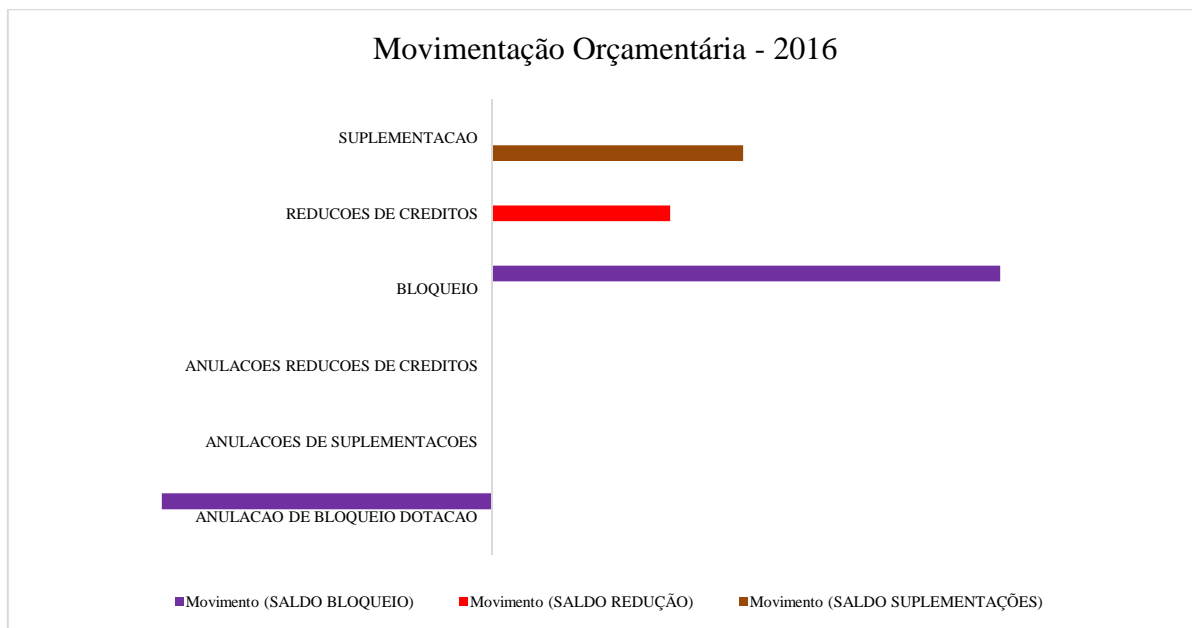
Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 07 – Movimentações Registradas nas Dotações Orçamentárias do Estado, em 2015



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 08 – Movimentações Registradas nas Dotações Orçamentárias do Estado, em 2016



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

4.2 Decretos com Normas de Encerramento da Execução Orçamentária, Financeira e Contábil dos Exercícios, 2013 – 2016

O Governo do Estado de Goiás, pautado nas disposições da Lei Complementar Federal nº 101, de 04 de maio de 2000, editou os Decretos nº 8.062/2013, 8.263/2014, 8.451/2015, 8.484/2015, 8.743/2016, 8.807/2016 e 8.851/2016 que tratam dos procedimentos a serem adotados para o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil dos exercícios financeiros, no âmbito da administração direta, autárquica e fundacional do poder executivo, tendo como objetivo disciplinar: a liquidação de despesas; anulação, cancelamento de saldos de empenhos; apropriação das despesas em naturezas de Despesas de Exercício Anterior; o reempenho de despesas anuladas automaticamente; suspensão do fornecimento de entrega de bens ou prestação de serviços, os quais passarão a ser tratados.

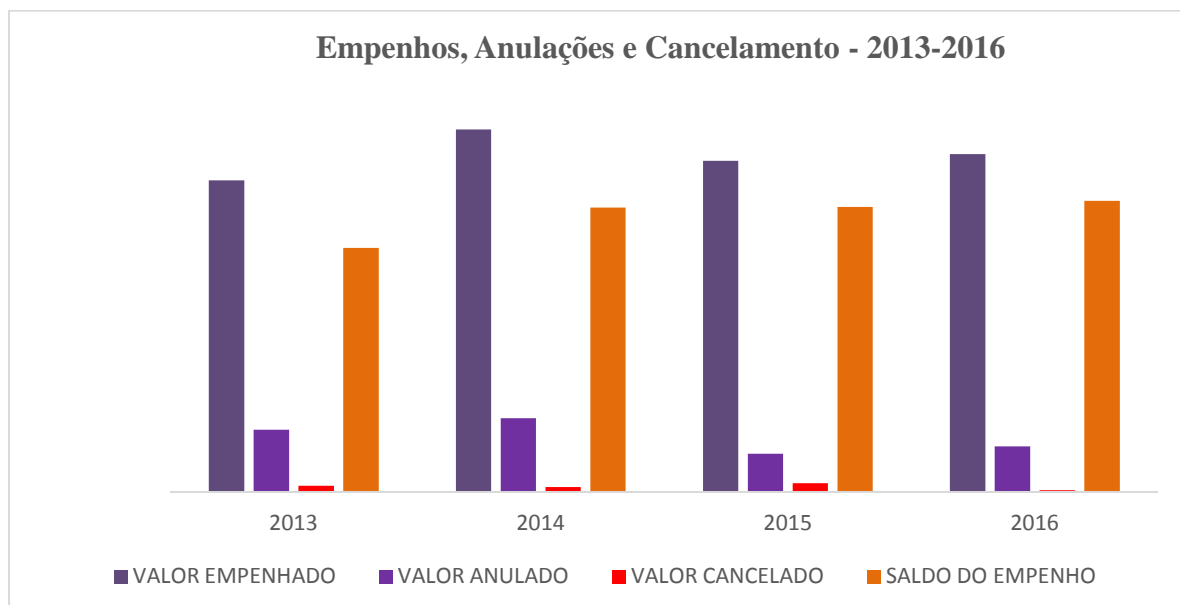
4.2.1 Anulações, Cancelamento e Reempenho de Despesas

As anulações e cancelamento de notas de empenho atribuído pelos decretos de contingenciamento do orçamento, e decretos de encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil no exercício financeiro, é um mecanismo utilizado para limitar empenhos e por consequência as despesas, evitando assim o crescimento e desequilíbrio nas contas públicas frente ao descompasso entre a receita e despesas realizadas.

Destaca-se o fato de que até as despesas contínuas ou oriundas de vinculação constitucional sofrem com incidência destas anulações, levando o órgão a realizar despesas regularmente contratadas, sem a devida cobertura orçamentária e financeira.

A edição destes Decretos apesar de determinar a anulação e/ou cancelamento de empenhos, demonstram nos Gráficos 09 a 13, que foram baixos os índices alcançados com anulação e cancelamentos de empenhos, ocasionados por força destes atos.

Gráfico 09 – Panorama de Empenhos, Anulações e Cancelamentos de despesas, no período de 2013 a 2016.



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Estudando o efeito destes decretos, ano a ano, identificamos os seguintes panoramas:

Em 2013, considerando que o Decreto nº 8.062, foi publicado em 26 de dezembro de 2013, estabelecendo que os saldos de empenhos não liquidados do Poder Executivo, referentes ao exercício de 2013, deverão ser anulados até o dia 30 de dezembro de 2013³⁴, não foi identificado impacto nas anulações, Gráfico 10.

Em 2014, visualizamos, no Gráfico 11, um baixo número de anulação e cancelamento de empenhos em decorrência do Decreto nº 8.263, de 03 de novembro de 2014, que determinou o que segue:

“Art. 1º Os saldos de empenhos não pagos do Poder Executivo, referentes ao exercício de 2009 e anteriores, deverão ser cancelados até o dia 05 de novembro de 2014, com exceção dos devidamente justificados e previamente autorizados pelo Grupo de Trabalho constituído no art. 5o deste Decreto.
(...)”

³⁴ Decreto nº 8.062, de 26 de dezembro de 2013. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados para o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro de 2013 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>. Acessado em: 21, Jan. 2017.

Art. 3º Os saldos de empenhos não liquidados do Poder Executivo, referentes ao exercício de 2014, deverão ser anulados até o dia 05 de novembro de 2014.”³⁵

No ano de 2015, o Decreto nº 8.451, de 16 de setembro de 2015, determinou e a Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento, executou, via Sistema de Programação e Execução Orçamentária e Financeira - SIOFINET, em 18 de setembro de 2015, a anulação e cancelamento dos os saldos de empenhos não liquidados do Poder Executivo, referentes a fontes de recurso do Tesouro - "00".³⁶

Neste ano, constatamos, por meio do Gráfico 12 que o crescimento as anulações e cancelamentos se acentuam nos últimos meses, período de edição do decreto, se compararmos com os exercícios de 2013 e 2014, quando estes procedimentos orçamentários ficaram a cargo de cada unidade orçamentária.

Deve-se considerar que quando as anulações de empenho em decorrência da edição dos decretos de encerramento de exercício, ocorrem de forma automática e simultânea, através do Sistema de Programação e Execução Orçamentária e Financeira - SIOFINET, inclusive anulando, em alguns casos, despesas que não correspondiam ao grupo daquelas a serem contingenciadas, cabe à área de responsável pela execução orçamentária e financeira de cada unidade orçamentária providenciar o reempenho das despesas, obrigatórias, vinculadas constitucionalmente e daquelas que por ventura foram contempladas com autorização de grupo deliberativo para este fim, acaba ocasionando um aumento no número de empenhos efetivados, no período imediatamente após a efetivação das anulações, além da elevação no volume de trabalho e descontentamento dos servidores das áreas responsáveis pela execução orçamentária e financeira.

Ficando agravada a situação quando o decreto estabelece prazo para que as unidades orçamentárias procedam o reempenho de despesas, anuladas automaticamente:

“§ 1º No prazo máximo de 05 (cinco) dias, os órgãos e as entidades do Poder Executivo deverão proceder ao reempenho de seus gastos

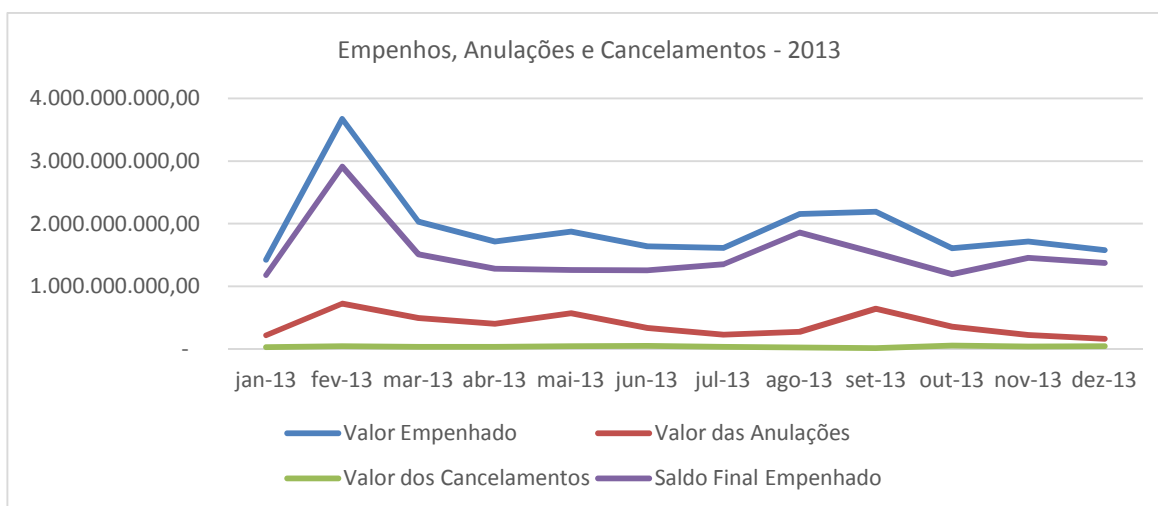
³⁵ Decreto nº 8.263, de 03 de novembro de 2014. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 07, Fev. 2017.

³⁶ Decreto nº 8.451, de 16 de setembro de 2015. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 21, Fev. 2017.

essenciais e prioritários de duração continuada, limitados às seguintes naturezas de despesas.”³⁷

No último ano de estudo, por determinação dos Decretos nº 8.743, de 02 de setembro de 2016 e Decreto nº 8.807, de 21 de novembro de 2016, fora adotado o mesmo critério de anulação automática dos empenhos pela Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento, via Sistema de Programação e Execução Orçamentária, aplicado no ano anterior. O gráfico 13 mostra-nos que as anulações e cancelamentos mantiveram estáveis e com o mesmo comportamento apresentado no o exercício anterior.

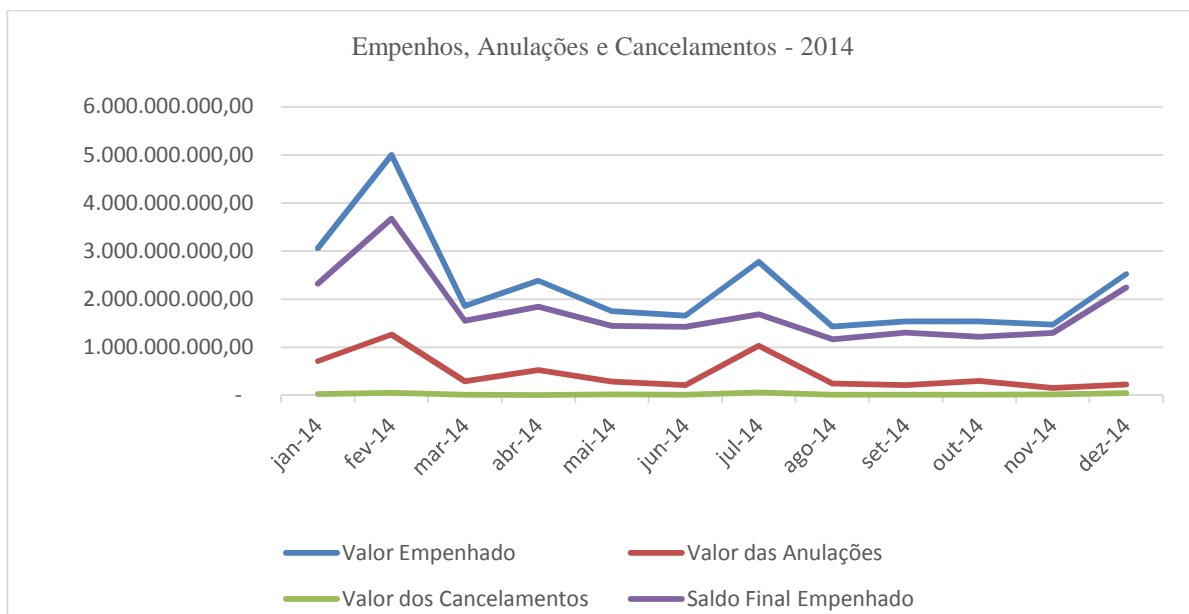
Gráfico 10 – Panorama de Empenhos, Anulações e Cancelamentos de despesas no período de 2013



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

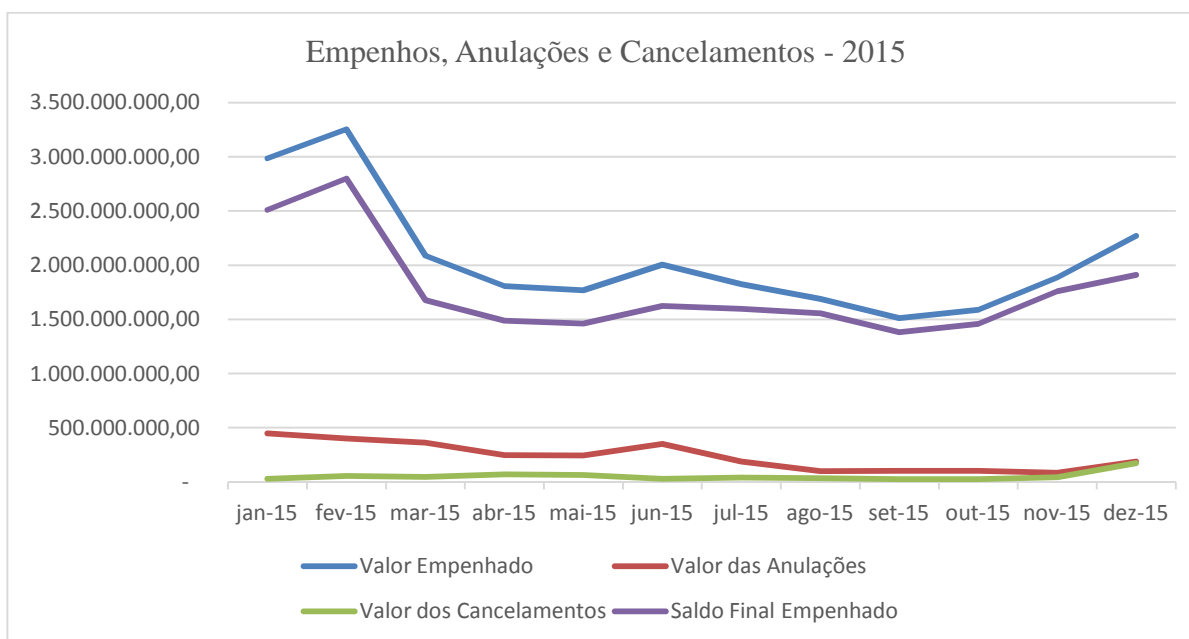
Gráfico 11 – Panorama de Empenhos, Anulações e Cancelamentos de despesas no período de 2014

³⁷ Decreto nº 8.743, de 02 de setembro de 2016. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 22, Fev. 2017.



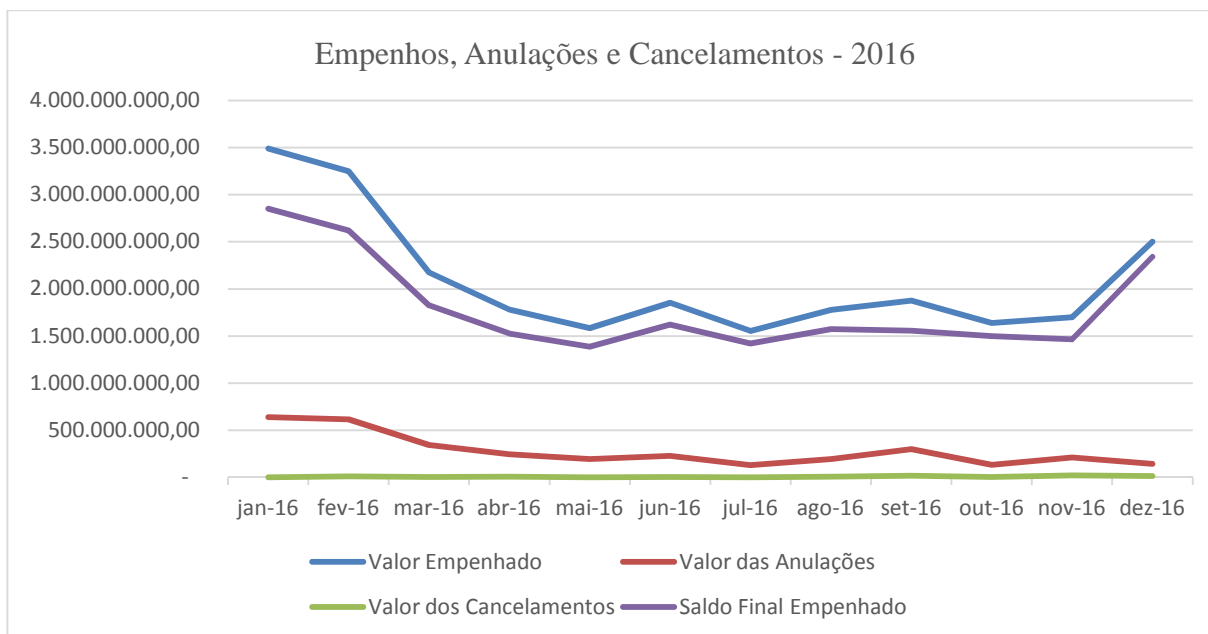
Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 12 – Panorama de Empenhos, Anulações e Cancelamentos de despesas no período de 2015



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 13 – Panorama de Empenhos, Anulações e Cancelamentos de despesas no período de 2016



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

4.2.2 Comprometimentos da Receita do Exercício Corrente com Pagamento de Despesas Inscritas em Restos a Pagar Processados

Considerando o conceito de que Restos a Pagar - são as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas. (Lei nº 4.320/1964, art. 37).

Os restos a pagar processados, geram direito, líquido e certo, de cobrança ao credor. Isso por que já se passou da fase de liquidação, onde o produto ou o serviço já foi entregue e nesse caso, regularmente liquidado, o credor deverá receber o dinheiro.

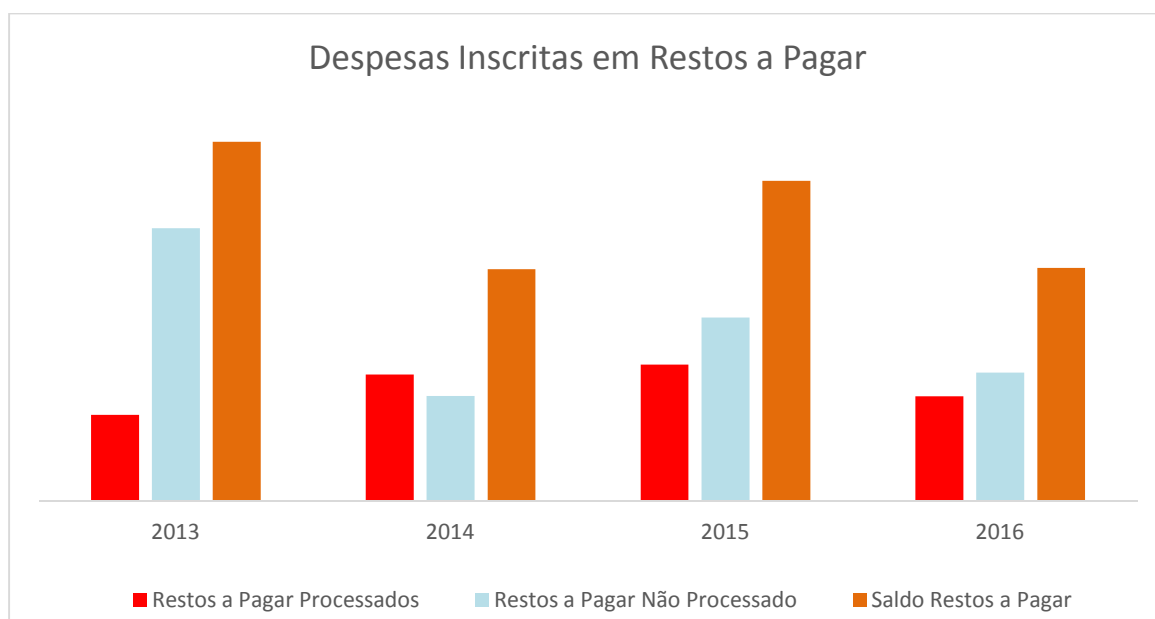
Vale salientar, com base na concepção dos doutrinadores e jurisprudências supracitadas, que haja vista a não liquidação os restos a pagar não processados não geram direito líquido e certo aos credores.

Conceituado este tipo de despesa, passamos a análise do Gráfico 14, o qual demonstra que é muito alto o índice de comprometimento financeiro do Estado com as despesas inscritas em Restos a Pagar Processados.

O único ponto satisfatório a ressaltar, desta análise, é o fato destas despesas estarem apresentando uma leve queda entre os 2015 e 2016. O que poderia gerar maior possibilidade financeira, por parte do Estado, em executar os

programas previstos para exercício. Porém, quando identificamos que as despesas não foram inscritas em Restos a Pagar pelo simples fato de sequer estarem empenhadas, isso se torna mais preocupante, e que a posteriori, serem empenhadas liquidadas e pagas na rubrica de despesas de Exercícios Anteriores. O que leva a indagação. Qual o débito de anos anteriores do Estado para com os seus fornecedores?

Gráfico 14 – Demonstrativo de Despesas Inscritas em Restos a Pagar – Processados e não Processados, no período de 2013 - 2016



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

4.2.3 Comprometimento Orçamentário e Financeiro Despesas Apropriadas na Rubrica de Despesas de Exercícios Anteriores

As despesas de exercícios anteriores (DEA) são despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por

elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica (Lei nº 4.320/1964, art. 37).

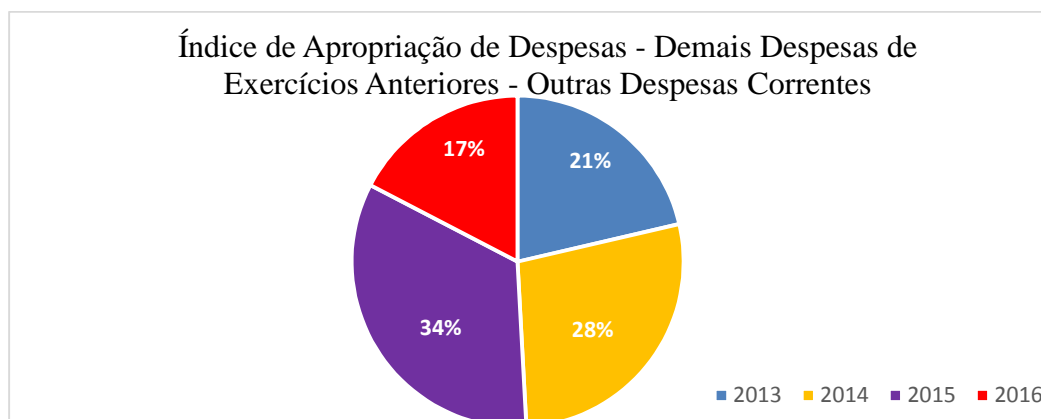
A apropriação destas despesas, no orçamento do Estado em cada exercício, tem causado grande impacto orçamentário e financeiro, chegando a alcançar no ano de 2015 um índice de comprometimento de 34% (trinta e quatro por cento) no orçamento e finanças do Estado.

Nota-se no Gráfico 15 que os exercícios de 2014 e 2015 apresentam os mais elevados índices de despesas apropriadas em naturezas de Despesas de Exercício Anterior, parte refere-se a uma pequena parcela de despesas reclamadas a posteriori pelos fornecedores conforme previsto nos decretos que ditam as normas para encerramento de exercício:

As despesas que vierem a ser reclamadas em decorrência dos cancelamentos previstos no art. 1º poderão ser pagas por dotações do orçamento dos exercícios seguintes, em naturezas de Despesas de Exercícios Anteriores, conforme disposto no art. 37 da Lei federal nº 4.320/1964, quando devidamente reconhecidas pela autoridade competente o obedecida a ordem cronológica.³⁸

Sendo a maior parte destas despesas, constituídas por aquelas que foram realizadas pelo fornecedor com autorização da administração pública, mas que deixou de ser incluída no rol daquelas despesas prioritárias para a Pasta em detrimento de outras.

Gráfico 15 – Índices de Comprometimento do Orçamento Anual com Apropriação de Despesas sob a rubrica de “Despesas de Exercícios Anteriores – Outras Despesas Correntes, no período de 2013 - 2016



³⁸ Decreto nº 8.263, de 03 de novembro de 2014. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 07, Fev. 2017.

Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

4.2.4 Crescimento no Índice e Valores das Despesas Empenhadas com a Modalidade de Licitação – Indenização (Sem Contratação Regular)

Esta modalidade de empenho foi criada e disponibilizada no SIOFINET em decorrência de situações atípicas em que o fornecimento de bens ou prestação de serviços são executados ao arrepio da lei, por meio de contratos nulos ou mesmo sem formalização legal do respectivo instrumento. Registra-se que tal prática é vedada, qual seja: a apuração de responsabilidade de quem tenha dado causa a irregularidade, por meio de procedimento administrativo em que se assegure o contraditório e a ampla defesa, conforme determina o parágrafo único art. 59 da Lei 8.666/93.

Vale ressaltar que para vinculação de empenho nesta modalidade é necessário o cumprimento integral das recomendações trazidas na Nota Técnica nº 01/2012 da Procuradoria Geral do Estado, que requer entre outras coisas: parecer jurídico setorial, nota fiscal/fatura do fornecimento do bem o serviço, termo de reconhecimento da dívida, declaração de adequação orçamentária e financeira, comprovantes de regularidade fiscal, demonstração de compatibilidade de preços com os praticados no mercado.

Efetuada o empenho destas despesas de caráter indenizatório, compete a administração noticiar o procedimento à Controladoria Geral do Estado, que por sua vez comunicará o Tribunal de Contas do Estado de Goiás as irregularidades que geraram a indenização, em cumprimento ao mandamento constitucional previsto na art. 74, § 1º da Constituição Federal, bem assim no art. 29, §da Constituição do Estado.

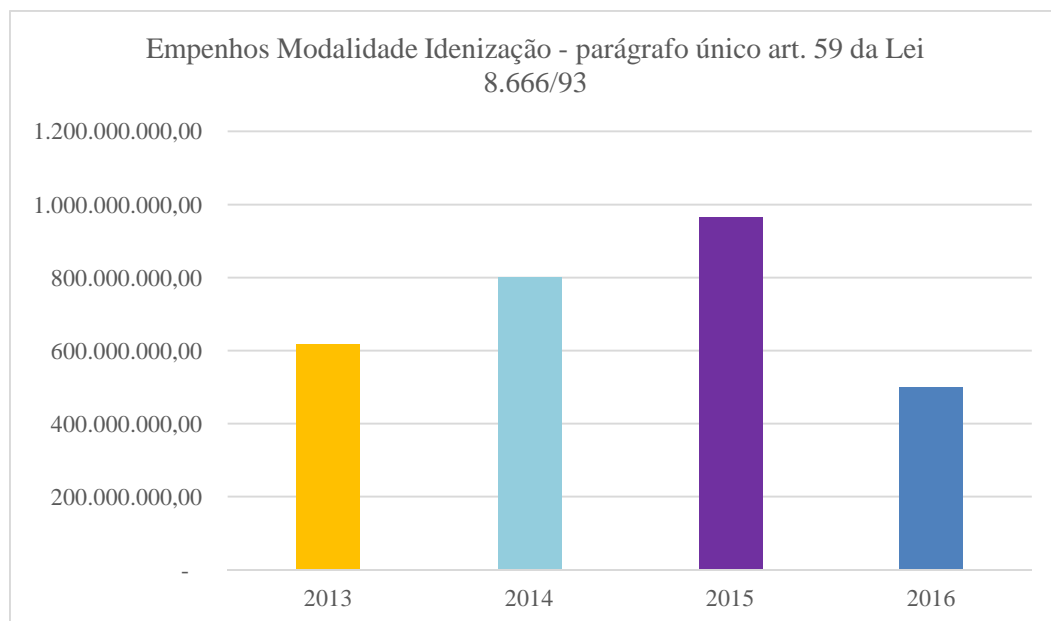
Ressalta-se que a apropriação de despesas, nesta modalidade de empenho, tem ocorrido com mais frequência, principalmente entre àquelas despesas de caráter continuado, tais como: água, luz, telefone, combustível, serviços de vigilância e segurança, serviços de transportes, serviços manutenção do parque tecnológico do Estado, etc.

Estando entre as principais justificativas para incidência deste tipo de empenho o fato de ter havido saldo orçamentário, em tempo hábil, para indicação de

recursos ou empenho das despesas. Porém, partindo da premissa de que são despesas executadas sem o devido procedimento licitatório e contratual.

É grandioso o impacto deste tipo de empenho no Estado, o que pode ser observado no Gráfico a seguir.

Gráfico 16 – Empenhos Efetivados na Modalidade Indenização – parágrafo único art. 59 da Lei 8.666/93



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

4.2.5 Renegociação, Suspensão de Contratos de Aquisição de Bens e Serviços, e até mesmo Encerramento por Prescrição de Vigência Contratual

Diversos contratos firmados entre o executivo estadual e seus fornecedores foram renegociados, outros suspensos por tempo indeterminado, com o objetivo de preservar a capacidade de endividamento e pagamento das despesas.

§ 1º Os órgãos e as entidades deverão comunicar aos seus credores que, após a data a que se refere o caput deste artigo, os produtos ou serviços adquiridos que não foram liquidados e não se constituam essenciais às suas atividades deverão ter suspenso o seu fornecimento.³⁹

³⁹ Decreto nº 8.807, de 21 de novembro de 2016. Dispõe sobre o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro de 2016 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>. Acessado em: 22, Fev. 2017.

4.2.6 Atraso nos Novos Procedimentos Licitatórios para Aquisição Bens ou Prestação de Serviços Indispensáveis ao Funcionamento da Máquina Pública

A ausência ou insuficiência de saldo orçamentário e financeiro a ser indicado e vinculado aos novos procedimentos licitatórios tem causado atraso na realização de procedimentos licitatórios e/ou aditivos de contratos termos o que inviabiliza a contratação regular da despesa. Esta insuficiência de saldos se da em decorrência do caráter permanente do contingenciamento de despesas ou por demora na autorização de créditos suplementares, onde é efetuado um remanejamento de saldo entre dotações da unidade orçamentária.

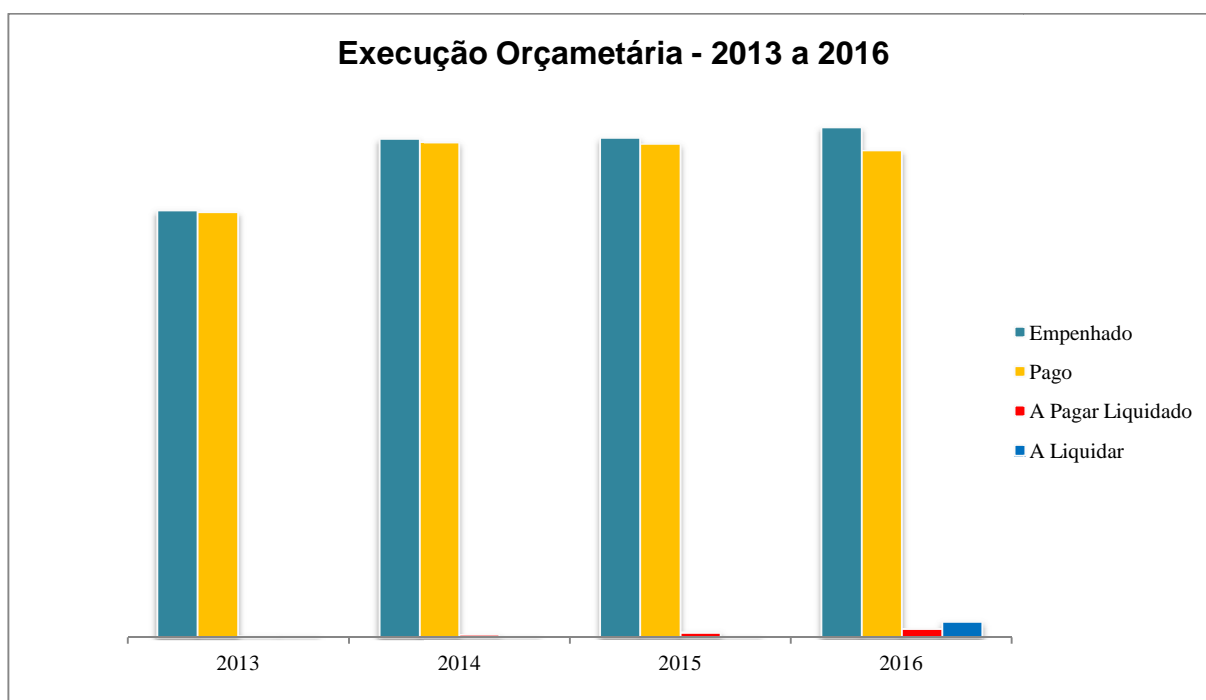
4.2.7 Estabilização e/ou Redução dos Gastos Públicos

A redução e otimização dos gastos públicos tem sido, sem dúvida um dos maiores desafios dos últimos tempos, para o setor público, sem deixar de prestar o atendimento a população, a qual vem apresentando segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), um índice de crescimento demográfico de 1,8% ao ano.

O Estado tem conseguido, por meio deste conjunto de medidas de contenção de orçamentária e financeira, instituídos por Lei ou Decreto, aparentemente, estabilizar o custo da máquina pública.

No Gráfico 17, é possível identificar que apesar do crescimento considerável das despesas de 2014, se comparada ao exercício de 2013, as despesas mantiveram-se estacionadas nos exercícios de 2015 e 2016. Com o agravante deste último período, apresentar um cenário de instabilidade econômica, financeira em todo país, ocasionando a alta na queda das receitas realizadas no mesmo período.

Gráfico 17 – Execução Orçamentária - 2013-2016



Fonte: Elaborado pela própria autora a partir de consulta ao sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

4.3 Decretos de Contenção de Despesas Com Pessoal e Outras Despesas Correntes

Editado em 26 de dezembro de 2013 o Decreto nº 8.063/2013, alterado posteriormente pelos Decretos nº 8.088 e 8.102 em 04 e 22 de fevereiro de 2014, respectivamente, estes decretos abarcam em seu texto, medidas temporárias de contenção de gastos no âmbito do Poder Executivo, abrangendo a administração direta, autárquica e fundacional, os fundos especiais e as empresas estatais dependentes, suspendendo a prática dos seguintes atos: nomeação de pessoas para integrar cargos em comissão, assessoramento especial e assistência de gabinete; designação para função comissionada; admissão de pessoal em regime temporário; disponibilização de pessoal com ônus para o órgão ou entidade de origem; recepção de pessoal de outros Poderes, com ônus para o Poder Executivo; concessão de licença prêmio com conversão em pecúnia; promoção ou progressão funcional; locação de aeronaves e fornecimento de passagens com destino à Brasília; realização de concurso público; participação em cursos quando o tema for

oferecido pelo Estado; celebração de contratos; realização de despesas em valor excedente à média apurada no último quadrimestre ou, alternativamente, à soma do respectivo dispêndio no mês de outubro do fluente ano, reduzida em 20% (vinte por cento).

Logo após, em 12 de fevereiro de 2015, com o intuito de enrijecer ainda mais as regras e reduzir os gastos públicos, o Governo do Estado edita o Decreto nº 8.320, estabelecendo à Junta de Programação Orçamentária e Financeira-JUPOF como responsável por: monitorar a arrecadação da receita de todas as fontes do vigente Orçamento-Geral do Estado; monitorar todos os gastos com custeio administrativo efetuado pelas unidades orçamentárias; acompanhar e avaliar a gestão dos programas finalísticos do governo e demais gastos públicos; alertar e propor a paralisação de atividades que se caracterizem como paralelismo de ações entre órgãos e entidades; manifestar-se sobre a conveniência ou não da realização e assinatura de convênios que exijam contrapartida do Tesouro Estadual; propor atos que visem à redução de despesas e ao incremento de receitas; adotar medidas necessárias para o controle e a redução dos gastos, restringindo-as ao mínimo indispensável ao seu bom funcionamento, evitando-se gastos desnecessários ou considerados adiáveis; revisão nos procedimentos licitatórios, autorizados até 31 de dezembro de 2014, e ainda não empenhados.

No mesmo Decreto, ficam suspensa as despesas com: capacitação de servidores públicos; admissão de pessoal em regime temporário, bem como de estagiário, exceto quando se referir a substituição; contratação de menores aprendizes ou jovens cidadão; disponibilização de pessoal, com ônus para o órgão ou a entidade de origem; conversão em pecúnia de licença-prêmio não gozada a servidor em atividade; concessão de Funções Comissionadas de Administração Geral - FCA; autorização para realização de horas extras; realização de despesas com patrocínio, apoio, colaboração e/ou participação em feira, exposição, festival, congresso e outros eventos de qualquer natureza; realização de serviços de buffet; serviço de consultoria prestado por pessoa física ou jurídica; transferência voluntária de recursos; aquisição de equipamento e material permanente; entre outras medidas.

O Decreto nº 8.320/2015, em vigor até a presente data, sofreu algumas alterações e balizou a edição de novos decretos, tais como: 8.386/2015, 8.402/2015, 8.409/2015, 8.418/2015, 8.610/2016, 8.797/2016, 8.965/2016 e 8.699/2016.

A eficácia das medidas adotadas para reduzir as despesas, no período em estudo, realizados em cumprimento a estes Decretos e conjugada com os grupos representativos do Governo, é representada num cenário em que o Estado, efetivamente, tem promovido a redução dos custos com a operacionalização da máquina pública.

4.4 Fortalecimento de Grupos Representativos

Para assegurar o cumprimento dos atos de contingenciamento orçamentário e financeiro e das medidas de contenção de despesas, o Governo do Estado, acreditando na representatividade, no conhecimento das demandas e receitas, e na conjugação de esforços, resolveu fortalecer e/ou instituir grupos deliberativos (com representação das Pastas principais Secretarias e áreas do Governo) e implantar metodologias gerenciais de gestão aplicada em todo o Estado.

Neste contexto, tivemos fortalecidos a Junta de Programação Orçamentária e Financeira - JUPOF, Grupo de Trabalho Intersecretarial e Comitê de Trabalho Emergencial.

Assim, o poder decisório e autorizativo, com vistas a estabelecer e efetuar a manutenção do equilíbrio das contas públicas é compartilhado entre estes grupos e o Governador do Estado.

4.4.1 Junta de Programação Orçamentária e Financeira

Por meio da Lei 17.257 de 25 de janeiro de 2011, que dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo, foi criada a Junta de Programação Orçamentária e Financeira, integrada pelas Secretarias de Estado de Gestão e Planejamento e da Fazenda e pela Controladoria-Geral do Estado com competência para: coordenar a elaboração, examinar e aprovar, em primeira instância, os projetos de lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual; estabelecer a política orçamentária, examinar e aprovar a proposta de execução orçamentária de órgãos, entidades e fundos, tendo em vista os limites das previsões de receitas projetadas pela Secretaria de Estado da Fazenda; fixar as cotas

financeiras trimestrais a serem observadas pelos órgãos, entidades e fundos, de acordo com as disponibilidades do Tesouro Estadual; examinar e aprovar as propostas de créditos adicionais e os projetos de lei, de iniciativa do Poder Executivo, que impliquem aumento de despesa ou que excedam as cotas aprovadas; opinar e aprovar a celebração de contrato, convênio, acordo e ajuste que versem sobre o repasse de recursos ordinários do Tesouro Estadual; pronunciar-se sobre contratação de operações de crédito, financiamento de inversões financeiras e concessão de garantia fidejussória ou real dos órgãos da administração direta, autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista; outras atribuições a serem conferidas pelo Governador do Estado.

Esta Junta, cujas atribuições e competências legais contidos nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, além de decretos que tratam desta matéria, desde meados dos exercícios de 2013 têm assumido com robustez e afinco o papel consultivo, deliberativo e autorizativo acerca do controle dos gastos públicas no Estado.

4.4.2 Grupo de Trabalho Intersecretarial

Instituído pelo Decreto nº 8.409, em 15 de julho de 2015, com objetivo de estabelecer o controle permanente do crescimento vegetativo da folha mensal de pagamento do pessoal ativo e inativo da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo. Este grupo de trabalho é constituído por Secretário-Chefe da Controladoria-Geral do Estado, Subprocurador-Geral do Estado, Superintendente Executivo de Gestão da Secretaria de Gestão e Planejamento e Gerente de Administração Financeira da Secretaria da Fazenda.

4.4.3 Comitê de Trabalho Emergencial

Tratam de Comitê de caráter excepcional instituído por meio do Decreto nº 8.418 de 31 de julho de 2015, com o objetivo de promover o ajuste fiscal, iniciado no limiar do fluente ano e ainda inconcluso, objetivando o equilíbrio das contas públicas, com a obtenção do mais satisfatório resultado financeiro possível em face da atual conjuntura econômica, atendido os princípios jurídicos que norteiam a Administração Pública.

A composição definida: 4 (quatro) servidores da Secretaria de Gestão e Planejamento, 3 (três) da Controladoria-Geral do Estado, 2 (dois) da Procuradoria-

Geral do Estado, 3 (três) da Secretaria da Fazenda e 2 (dois) da Casa Civil. Tendo esta representante autorização governamental para incursionar nos seguintes campos de atuação: folha de pagamento, contratos de fornecedores, gastos de custeio, ponto eletrônico, convênios, despesas empenhadas, elevação de receita e redução de despesa, operação de crédito, IPVA e ITCD, crédito tributário, programa de desmobilização e suplementação orçamentária.

4.5 Implantação de Metodologias de Controle de Evolução da Receita e da Despesa

4.5.1 Gerenciamento Matricial de Despesas

Esta metodologia de planejamento e controle de gastos públicos de forma cruzada foi implantada com o Decreto nº 8.486/2015 o qual instituiu o Gerenciamento Matricial de Despesas. Sendo sua estrutura composta pelo Ordenador de Despesas da administração direta e indireta e analistas de pacotes (designado por ato do Governador do Estado, dentre servidores efetivos do Poder Executivo).

Para, otimizar os trabalhos a metodologia agrupou os diversos elementos de despesas por afinidades em Pacotes, totalizando onze pacotes com metas e analistas distintos (um analista a nível estadual e um gestor de pacote por órgão da administração).

Destacamos no quadro abaixo os pacotes sujeitos às metas estabelecidas prevista.

Quadro 02

Pacotes Metas Estabelecidas pelo Gerenciamento Matricial de Despesas

PACOTE(S)
01 - ALIMENTAÇÃO
02 - APOIO ADMINISTRATIVO, TÉCNICO E OPERACIONAL
03 - BENS PÚBLICOS - LOCAÇÃO, MANUTENÇÃO, SEGURANÇA E LIMPEZA
04 - DESLOCAMENTOS, VIAGENS E HOSPEDAGENS
05 - EVENTOS, FESTIVIDADES E PUBLICIDADE
06 - LOCAÇÃO E MANUTENÇÃO DE FROTAS
08 - MATERIAL DE CONSUMO

**09 - POSTAGEM, SERVIÇOS BANCÁRIOS E
MANUTENÇÃO DE CONTRATOS**

10 - SERVIÇOS DE CONCESSIONÁRIAS PÚBLICAS

11 - SERVIÇOS DE TIC

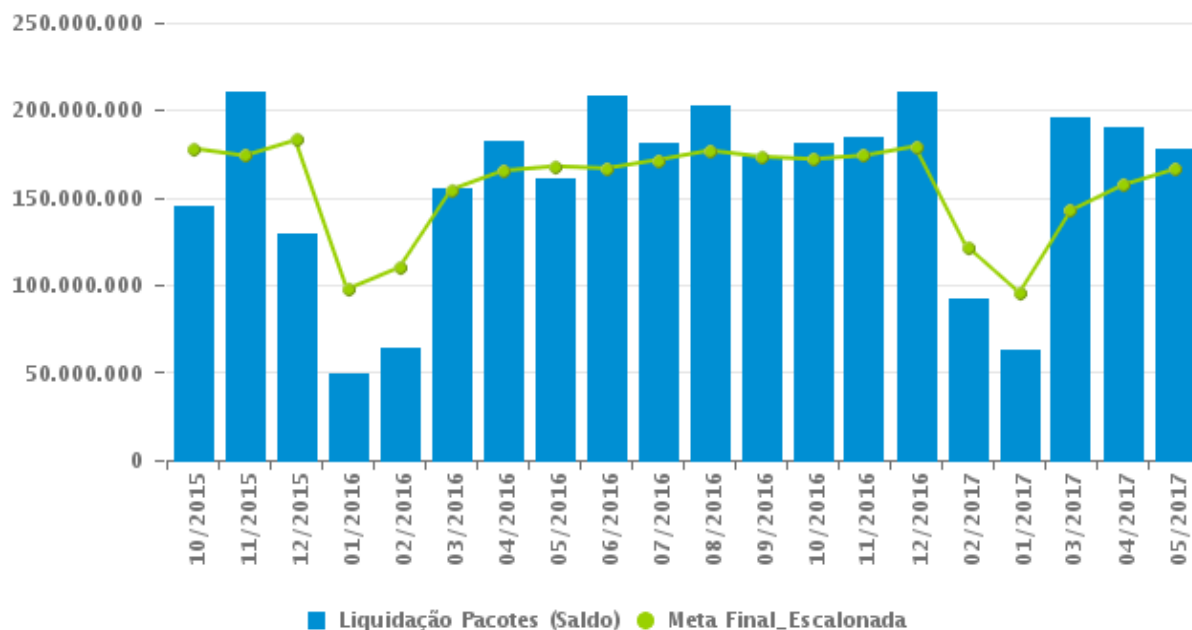
Juntos, ordenador de despesas e analistas de pacotes, concentraram esforços, para redução das despesas de custeio e capital através de estudos e mapeamento dos elementos de despesas nos quais foram apropriadas as despesas nos últimos exercícios, deste mapeamento resultou um agrupamento dos elementos de despesas afins.

Simultaneamente, equipe técnica, analisava, nas unidades orçamentárias contratos de prestação de serviços e fornecimento de material com vista a identificar a demanda real dos produtos e serviços contratados.

Cumprida estas etapas, em discussões com os gestores de pastas, gestores de pacotes e ordenador de despesas, foram fixadas metas a serem alcançadas por cada unidade orçamentária, objetivando a redução dos gastos públicos.

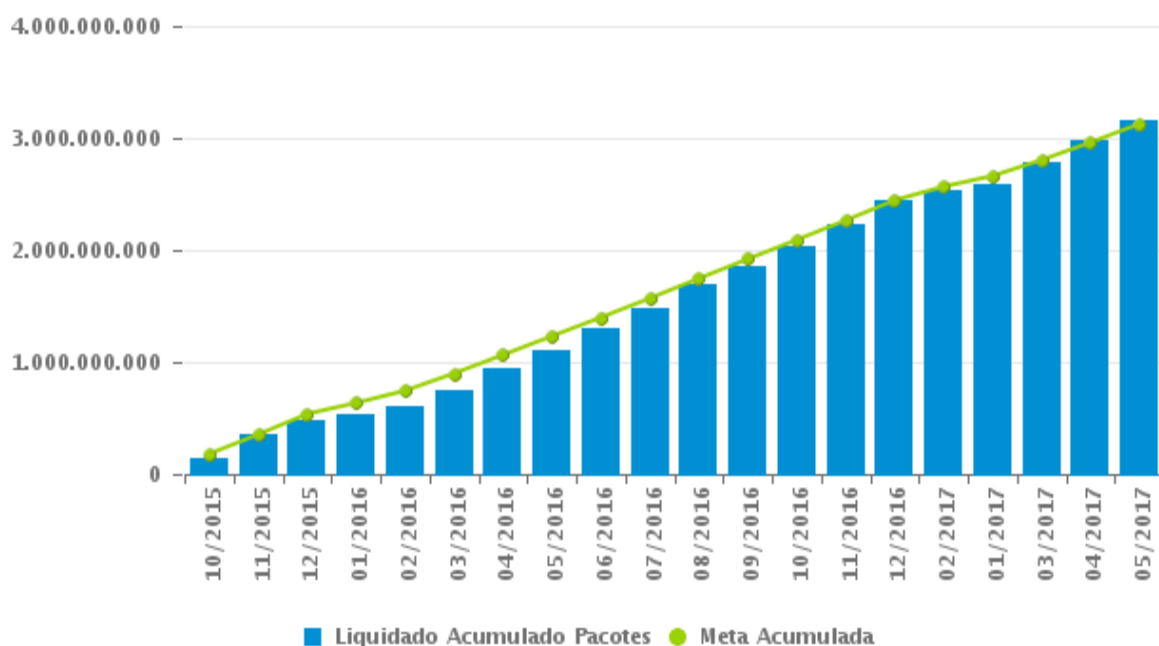
Os Gráficos 18 e 19 demonstram que a metodologia de gerenciamento matricial de despesas tem contribuído muito com implantação, junto aos órgãos, de uma política de planejamento articulado visando o cumprimento das metas pré-estabelecidas, para desenvolvimento das ações prioritárias do Estado.

Gráfico 18 – Desempenho das Metas Realizadas e Escalonadas por Órgão - 2015-2016



Fonte: Gráfico disponível para consulta no sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

Gráfico 19 – Desempenho das Metas Realizadas e Acumuladas 2015-2016



Fonte: Gráfico disponível para consulta no sítio da Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás - Ambiente Integrado de Dados de Finanças Públicas – Ferramenta: Business Objects. (<http://bo.intra.goias.gov.br/BOE/BI/>)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apresenta-se, por fim, evidenciado por meio dos dados numéricos e gráficos que o contingenciamento orçamentário e financeiro, previsto no art. 9º da LRF, associado ao planejamento orçamentário e financeiro trazido no § 2º do artigo 165, pode assegurar o equilíbrio das contas públicas, mas pode, também, induzir o gestor a realizar despesas sem o devido procedimento licitatório e contratação prévia, a realizar despesas sem prévio empenho, a aumentar o índice de despesas inscritas em Restos a Pagar Processadas e Despesas apropriadas como Despesas de Exercício Anterior e a ferir os preceitos trazidos nas leis 8.666/93, 10.420/64, CF/88, LRF que disciplinam a matéria.

Apesar dos reflexos negativos apresentados no estudo, constata-se que o Estado de Goiás, frente a um cenário de acentuada queda na arrecadação de receitas tem alcançado resultados satisfatórios com o instituto do contingenciamento do orçamento e medidas de contenção de despesas. Os dados demonstrados comprovam que o executivo tem assim atendido o princípio orçamentário do equilíbrio, de acordo com determinação contida no art. 48, alínea b, da Lei nº 4.320/64 e no art. 1º, § 1º, da LC nº 101/00, de modo evitar a ocorrência de déficits orçamentários e financeiros sucessivos e crescentes.

Nos dois últimos anos, do estudo, visualizamos um cenário de estabilização e/ou redução dos gastos com o funcionamento da máquina pública, redução das despesas inscritas em restos a pagar processadas e também das despesas apropriadas como de exercício anterior, mesmo contando com o crescimento populacional e de suas demandas por serviços de segurança, saúde, educação, cultura, entre outros.

Resta comprovado também que o contingenciamento impossibilita o Estado, de executar na integralidade os programas e ações traçados no PPA, LDO e priorizado na LOA, tendo em vista o aumento de despesas postergadas e represadas para exercícios seguintes. O poderia ser evitado ou minimizado se a metodologia de cálculo da previsão da receita e fixação da despesa fosse aprimorada, o que evitaria distorções relevantes entre os valores orçados e executados, de modo a evitar um alto índice na demanda por abertura de créditos adicionais, crescimento na apropriação de despesas de exercício anterior e restos a

pagar processadas, além dos atrasos gerados nos trâmites licitatórios e contratuais; e excluiria, também, várias situações em que o Ordenador de Despesas, é levado a assumir a responsabilidade pela execução de despesas a revelia da lei (sem procedimento licitatório ou contratação) o que poderá acarretar sanções previstas em lei, ao ente público ou ordenador de despesas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B.; FEIJO DA SILVA, P. H. Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal. Brasília: Paulo Henrique Feijó da Silva, 2006.

ARAUJO, F. C.; LOUREIRO, M. R. Por Uma Metodologia Pluridimensional de Avaliação da LRF. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 39, n. 6, p. 1231-1252, nov. - Dez. 2005.

AZEVEDO, B. M. O Processo orçamentário brasileiro pós 1994. 2006. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de Brasília. Brasília, 2006.

BATISTELLA, Janaina. Os impactos do contingenciamento de recursos públicos na execução orçamentária do SEPRO. Universidade de Brasília, 2009.

BRASIL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MPCASP), 6ª Edição. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents>. Acesso em: 17 Abr. 2017.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988. Texto da Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 15, jan. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 10, jan. 2017.

_____. 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>. Acessado em: 16, Jan. 2017.

CARDOSO, F. H. Plano Fernando Henrique Cardoso: Exposição de Motivos nos 395, de 07 de Setembro de 1993. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/pdf/54-10.pdf>> Acesso em: 08, abr. 2017.

CULAU, A. A. FORTIS, A.F.M. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: XI CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, CIUDAD DE GUATEMALA, 7 – 10 Nov. 2006, p. 06. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/o-controle-institucional-e-o-sistema-de-planejamento-governamental-brasileiro-dificuldades-para-o-alcance-de-uma-integracao-positiva-1.htm>> Acessado em: 06, Abr. 2017.

FRANCO, G. H. “ A crise fiscal da união: diagnóstico e apontamentos para uma lei das finanças públicas”. In: G. H. Franco. O Plano Real e Outros Ensaios. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1995.

FEREIRA MOTTA, P. R. Agências Reguladoras. Ed. Manole, 1ª ed.

GOIÁS. Decreto nº 7.798, de 15 de fevereiro de 2013. Dispõe sobre a programação orçamentária e financeira, estabelece o cronograma mensal de desembolso do Poder Executivo para o exercício de 2013, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>> . Acessado em: 20, Jan. 2017.

_____. Decreto nº 8.062, de 26 de dezembro de 2013. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados para o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro de 2013 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>> . Acessado em: 21, Jan. 2017.

_____. Decreto nº 8.063, de 26 de dezembro de 2013. Dispõe sobre medidas de contenção de despesas no âmbito do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>> . Acessado em: 21, Jan. 2017.

_____. Decreto nº 8.073, de 10 de janeiro de 2014. Estabelece normas complementares de programação e execução orçamentária e financeira para o exercício de 2014. Disponível em:

<<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>.

Acessado em: 22, Jan. 2017.

_____. Decreto nº 8.088, de 04 de fevereiro de 2014. Altera o Decreto nº 8.063, de 26 de dezembro de 2013, que dispõe sobre medidas de contenção de despesas no âmbito do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>.

Acessado em: 07, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.102, de 21 de fevereiro de 2014. Altera o Decreto nº 8.063, de 26 de dezembro de 2013, que dispõe sobre medidas de contenção de despesas no âmbito do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>.

Acessado em: 07, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.263, de 03 de novembro de 2014. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 07, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.320, de 12 de fevereiro de 2015. Estabelece medidas de contenção de gastos com pessoal e outras despesas correntes, no âmbito da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>.

Acessado em: 11, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.344, de 20 de março de 2015. Estabelece medidas de contenção no Orçamento-Geral do Estado para 2015, no âmbito do Poder Executivo, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>.

Acessado em: 11, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.446, de 01 de setembro de 2015. Institui, no âmbito do Poder Executivo, o gerenciamento matricial de despesas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>> . Acessado em: 11, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.451, de 16 de setembro de 2015. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder

Executivo. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 21, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.484, de 24 de novembro de 2015. Dispõe sobre o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro de 2015, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 12, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.536, de 13 de janeiro de 2016. Estabelece normas complementares de programação e execução orçamentária, financeira e contábil para o exercício de 2016. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 20, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.543, de 22 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o contingenciamento do orçamento do exercício de 2016, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 23, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.743, de 02 de setembro de 2016. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 22, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.807, de 21 de novembro de 2016. Dispõe sobre o encerramento da execução orçamentária, financeira e contábil do exercício financeiro de 2016 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 22, Fev. 2017.

_____. Decreto nº 8.851, de 16 de dezembro de 2016. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados na execução orçamentária, financeira e contábil do Poder Executivo no corrente exercício. Disponível em: <<http://www.casacivil.go.gov.br/post/ver/108411/decretos-numerados-por-ano>>. Acessado em: 23, Fev. 2017.

GALHARDO, J. A. G.; PAARISI, C.; PEREIRA, A. C.; SILVA, A. F. Reflexos do contingenciamento orçamentário e financeiro da União sobre a gestão das Unidades Gestoras. Contabilidade Vista e Revista, v. 24, n. 4, p-51-75, 2013. Disponível em: <

http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2754/pdf_63 > Acesso em: 06, Abr. 2017.

KHAIR, A. A. Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/BNDES, 2001. Disponível em: <
http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/livro_lrf/guia.pdf > Acesso em: 08, Abr. 2017.

MAIA, Wagner. História do Orçamento Público no Brasil. São Paulo. 2010.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho; JACOBY, Jorge Ulisses. Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101 de 4/5/2000. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. 538 p.

NETO, CELSO DE BARROS CORREIA. As Razões da Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, p. 63-94, Nov-dez. 2010.

PEREIRA, Carlos, MULLER, Bernardo. Partidos Fracos na Arena Eleitoral e Partidos Fortes na Arena Legislativa no Brasil: Conexão Eleitoral no Brasil [s.l.:s.n.] 2003

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Transparência na administração pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana e Salvador. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 1., 2004, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2004, p. 13.

SACRAMENTO, A. R. S. A cultura política brasileira e a Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo exploratório. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29, 2005, Brasília. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. P. 17.

SADECK, Francisco; GERIN, Álvaro; VALLE, Bruno. Contingenciamento: necessidade tributária ou instrumento da política econômica? Brasília: INESC, maio 2005. (Nota Técnica, 98). Disponível em: <
http://www.inesc.org.br/biblioteca/publicacoes/notas-tecnicas/nts-anteriores/nts-2005/NT.%2098%20-%20%20OR_AMENTO%20-%20CONTIGENCIAMENTO.pdf/view> Acessado em: 09, Abr. 2017.

SANTOS, F. S. O controle institucional e o sistema de planejamento governamental brasileiro: dificuldades para o alcance de uma integração positiva. 2004. 80 f.

Monografia (Especialização) – Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União, 2004.

SANTOS, M.H. de Castro, MACHADO, E.M. “O Jogo Orçamentário da União: Relações Executivo-Legislativo na terra do Pork-Barrel”. Relatório Interno 7. Brasília: ENAP, out. 1995.

SOARES, R. O. Os impactos que os decretos de contingenciamento causam ao desempenho das Agências Reguladoras Federais. Trabalho de TCC apresentado na Faculdade de Economia da Universidade de Brasília. 2009.

ROCHA, Francisco Sérgio S. Orçamento e planejamento: a relação de necessidade entre as normas do sistema orçamentário. In CONTI, J. Mauricio; SCAFF, Fernando F. (coords.). Orçamentos públicos e direito financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 729-749.

Endereços Pesquisados na Internet

1. <http://www.orcamento.org>
2. <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>
3. <http://www.planejamento.gov.br>
4. <http://www.gabinetcivil.go.gov.br>
5. <http://www.segplan.go.gov.br>
6. <http://www.tce.go.gov.br>
7. <http://www.cge.go.gov.br>
8. <http://www.tcu.gov.br>