

**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

Priscila Dias Pereira¹

Bruno Magalhães D'Abadia²

RESUMO

O artigo discorre acerca de estudos teóricos e resultados de pesquisas conjugados, apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso para obtenção de título no curso de Pós-Graduação em Finanças Públicas e Administração Orçamentária. O tema abordado versa 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

¹Servidora Pública do Estado de Goiás, Gerente do Setor de Licitações, Contratos e Convênios da Secretaria de Desenvolvimento Econômico e Tecnológico, Agricultura, Pecuária e Irrigação, Discente do Curso de Pós-Graduação em Finanças Públicas e Administração Orçamentária do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. prisciladias.pereira@gmail.com

²Servidor Público da União, Docente no Curso de Pós-Graduação em Finanças Públicas e Administração Orçamentária no Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. bruno.dabadia@camara.leg.br

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, presented as a course work completion to obtain a degree in the postgraduate 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 quadrennium 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 orçamento-programs.

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

Sumário: 1 Introdução; 2 Metodologia de Pesquisa; 3 Fundamentação Teórica; 3.1 Breve Histórico dos Créditos Adicionais no Orçamento Público Brasileiro; 3.2 Orçamento Público e Planejamento; 3.3 As Leis Orçamentárias e a Execução Do Orçamento; 3.4 O Orçamento no Estado de Goiás; 4 Resultados Obtidos; 5 Conclusão; 6 Referências Bibliográficas.

1 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 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.

Existem mecanismos retificadores do orçamento chamados de créditos adicionais, que visam o 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 desconfiguração devido ao grande volume de utilização dos créditos adicionais em especial dos Créditos Suplementares.

Diante disto, o contexto de análise deste artigo foi olhada 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.

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,

verificando suas variações por programa o volume das alterações e suas consequências para os objetivos dos Orçamentos-Programas.

Nesse passo, o primeiro objetivo foi efetuar o tratamento 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 é procurar, na teoria, explicação para abertura dos créditos adicionais.

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.

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 mudança 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.

2 METODOLOGIA DE PESQUISA

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 proposto 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.

O estudo foi voltado 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.

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 principal objetivo da pesquisa é efetuar o tratamento analítico dos dados relativos aos créditos adicionais e realizar análise. Foi com essa perspectiva que esta pesquisa buscou 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.

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.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

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 à legitimação contratação de cada despesa (SILVA, 2009, p.187).

3.1 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 competia 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 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 e estabelecia 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 n° 101, de 04/05/2000, o orçamento público ganhou o *status* de orçamento-programa, integrado aos sistemas de contabilidade pública.

O Orçamento por planejamento e programação (PPBS)³ foi a 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 na elaboração e 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).

³ 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.

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 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 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 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. Por último, os créditos extraordinários são

aqueles destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, como nos casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

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).

3.2 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 improviso. 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 o 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 o 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 sujeita 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).

3.3 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 médios e longos 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.

O PPA é aprovado por lei quadrienal, sujeita a prazos e ritos diferenciados de tramitação e tem vigência do segundo ano de um mandato do Poder Executivo até o final do primeiro ano do mandato seguinte (GONÇALVES, 2010, p.14).

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 o 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 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 o financeiro, 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

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

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

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 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.

4 RESULTADOS OBTIDOS

Os orçamentos e a execução orçamentária 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).

Primeiramente, analisou-se 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 teve 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).

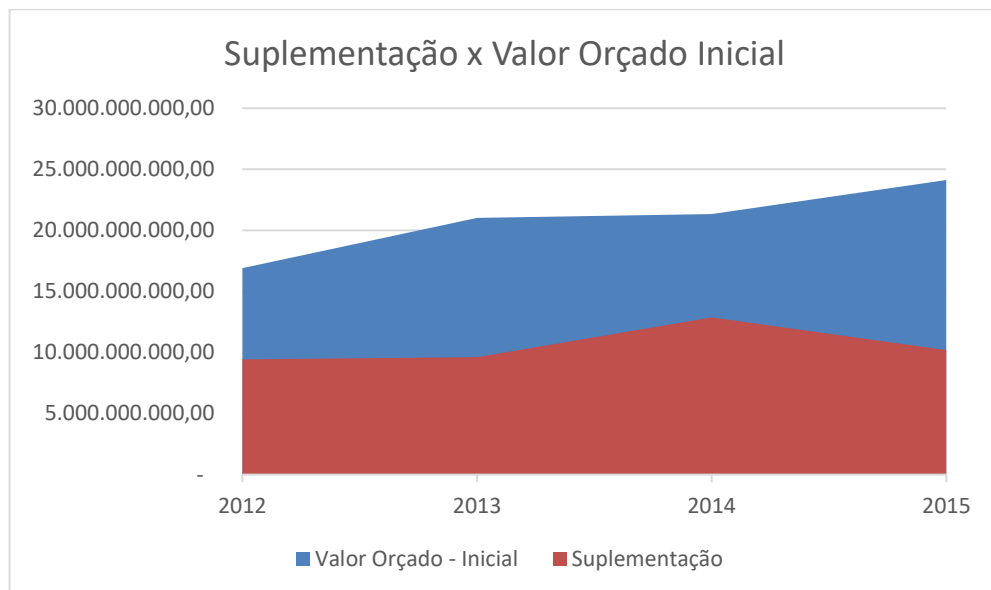


Gráfico 01 – Suplementação x Valor Orçado Inicial

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

Constatou-se, conforme demonstrado, que as suplementações representam em média 50,54% (cinquenta virgula 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.

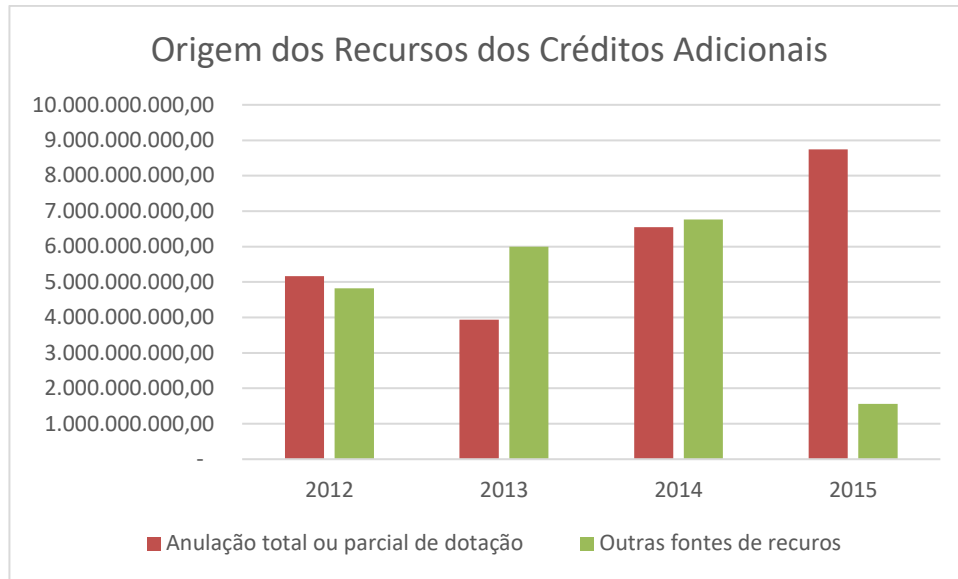


Gráfico 2 – Origem dos Recursos dos Créditos Adicionais.

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 utilizada 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:

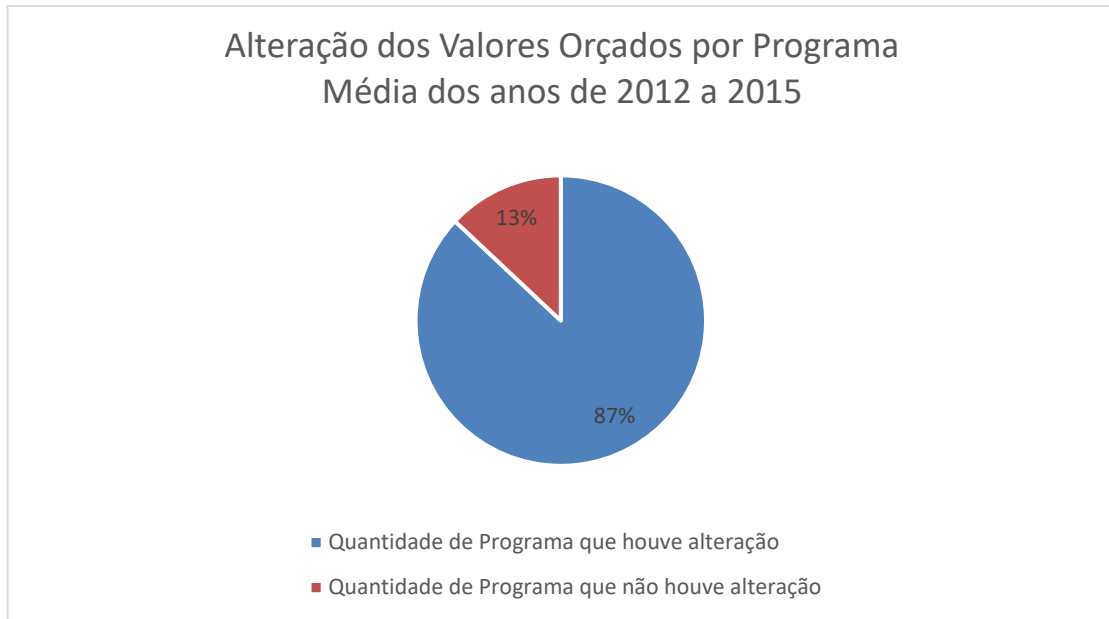


Gráfico 3 – Alteração dos Valores Orçados por Programa (Média dos anos de 2012 a 2015)

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	Varição 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.

5 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 acima, foi verificado 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.

A falta de afincamento 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 (ANDRADE, 2010).

Kohama (1998) pressupõe que a existência de um planejamento e orçamento integrados, devidamente formulados conforme os pressupostos de um orçamento-programa, supõe que a existência dos créditos adicionais – entre eles os créditos suplementares – tende a reduzir-se ao mínimo e talvez venha a ser de uso 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, segundo o referido autor, 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 (KOHAMA, 1998).

De acordo com a literatura e os dados analisados, pode-se concluir a veracidade da hipótese de 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.

Tal afirmação confirma-se pela observação de que a utilização dessa modalidade de retificação orçamentária foi demasiadamente elevada.

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.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFIAS

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. **Fundamentos de metodologia científica.** – 5 ed. São Paulo: Atlas 2003.

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.go.gov.br

<http://www.casacivil.go.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.