

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA.
CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TATHIANE PATRICIA FRANÇA CARNEIRO

IMPACTO DA PANDEMIA DA COVID-19 NAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS
DO MUNICÍPIO DE DOURADOS/MS

DOURADOS/MS

2021

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA.
CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Tathiane Patricia França Carneiro

IMPACTO DA PANDEMIA DA COVID-19 NAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS
DO MUNICÍPIO DE DOURADOS/MS

Trabalho de Graduação II apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Me. Juarez Marques Alves

DOURADOS/MS

2021

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

C280i Carneiro, Tathiane Patricia França
IMPACTO DA PANDEMIA DA COVID-19 NAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DO
MUNICÍPIO DE DOURADOS/MS [recurso eletrônico] / Tathiane Patricia França Carneiro. --
2021.

Arquivo em formato pdf.

Orientador: Juarez Marques Alves.

TCC (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal da Grande Dourados, 2021.

Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:

<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Orçamento Público. 2. Créditos adicionais. 3. Pandemia. I. Alves, Juarez Marques. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

©Direitos reservados. Permitido a reprodução parcial desde que citada a fonte.



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E ECONOMIA - FACE/UGD**



**ATA DE APROVAÇÃO DE BANCA EXAMINADORA DE TRABALHO DE
GRADUAÇÃO II, SEMESTRE LETIVO 2020.1, RAEMF**

**IMPACTO DA PANDEMIA DA COVID-19 NAS DESPESAS
ORÇAMENTÁRIAS NO MUNICÍPIO DE DOURADOS – MS**

TATHIANE PATRICIA FRANÇA CARNEIRO

Esta monografia, realizada via webconferência (Google Meet), foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

**Prof. Juarez Marques Alves
(Presidente)**

**Profª. Drª. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira
(Avaliadora 1)**

**Prof. Dr. Rafael Martins Noriller
(Avaliador 2)**

DOURADOS-MS, 01 de junho de 2021.

REGISTRO: AB - 24/2021

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente á Deus pela força, sabedoria e coragem para seguir em frente e não desistir diante das dificuldades encontradas durante á minha caminhada, que sem ele não sou nada.

Agradeço muito a minha família que esteve comigo durante todo esse processo que estiveram torcendo por mim, que oraram pra que eu conseguisse. Agradeço também ao meu esposo Emerson Diego Sobreiro que nos dias mais difíceis estava comigo me incentivando com muito amor, carinho e paciência.

Um agradecimento muito especial ao meu orientador professor Me. Juarez Marques Alves, que com todo seu conhecimento me orientou da melhor forma possível, que teve paciência e que sempre estava disponível nas vezes que ficava “apavorada” com as dúvidas e dificuldades que surgiam.

E também quero agradecer a minha banca examinadora professora Dr^a. Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira e professor Dr. Rafael Martins Noriller que são professores que sempre admirei muito.

Agradeço todas as pessoas, da prefeitura Municipal de Dourado/MS, que me ajudaram á esclarecer alguns dados e dúvidas pertinentes à pesquisa.

Enfim agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para que conseguisse realizar esse trabalho de conclusão de curso.

RESUMO

O orçamento público é um importante instrumento para o planejamento de trabalho da administração pública, no qual serão estimadas as receitas e fixada as despesas do exercício. Porém, durante o andamento do exercício financeiro, o orçamento está sujeito a sofrer alterações devido a acontecimentos e fatos não previstos; por isso a legislação prevê a abertura de créditos adicionais para suprir essas demandas. Nessa perspectiva o presente trabalho fez uma análise das despesas orçamentárias referente ao período de 2018, 2019 e 2020 e também da abertura de créditos adicionais no exercício de 2020 para atender as despesas relacionadas à pandemia do novo coronavírus, afim de responder a seguinte questão: o surgimento da pandemia do novo coronavírus trouxe impacto no atendimento aos projetos e despesas orçamentárias do Município de Dourados no exercício social de 2020? Para atender os objetivos estabelecidos foram feitas análises das dotações iniciais e atualizadas do orçamento dos referidos períodos e também análise da abertura de créditos em virtude da pandemia. O estudo caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa de caráter exploratório e descritivo com análise de dados horizontal. A partir dos resultados obtidos nesse estudo, foi constatado que não houve impacto em razão da pandemia nas despesas orçamentárias municipais.

Palavras-chave: Orçamento Público; Créditos adicionais; Pandemia.

ABSTRACT

The public budget is an important tool for the planning of work of the public administration, in which the revenues will be estimated and the exercise expenses will be fixed. However, during the progress of the financial exercise, the budget is subject to change due to unforeseen events and facts, so the legislation predict the opening of additional credits to supply these demands. In this perspective, the present work made an analysis of the budgetary expenses for the period of 2018, 2019 and 2020 and also of the opening of additional credits in the exercise of 2020 to attend the expenses related to new coronavirus pandemic, in order to answer the following question: Did the emergence of the new coronavirus pandemic have an impact on service related to projects and budgetary expenses in the municipality of Dourados in the social exercise of 2020?. In order to meet the established objectives, analyzes were made of the initial and updated budget appropriations for the aforementioned periods and also an analysis of the opening of credits due to the pandemic. The study reveals itself as a qualitative exploratory and descriptive research with horizontal data analysis. From the result of this study, it was found that there was no impact due to the pandemic on municipal budget expenses.

Key words: Public Budget; Additional credits; Pandemic

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COVID-19 - *Corona Virus Disease-19*

ENAP - Escola Nacional de Administração Pública

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LAI - Lei de Acesso à Informação

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei da Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

OMS - Organização Mundial da Saúde

OPAS - Organização Pan-Americana de Saúde

PPA - Plano Plurianual

RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária

TCU - Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA	9
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Objetivo Geral	10
1.2.2	Objetivos Específicos	10
1.3	JUSTIFICATIVA	10
2	REVISÃO TEÓRICA	12
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	12
2.1.1	Princípios da Administração pública	12
2.1.2	Governança e gestão pública	13
2.1.3	Fundamentos Constitucionais	13
2.1.4	Transparência na Gestão Pública	14
2.2	ORÇAMENTO PÚBLICO	16
2.2.1	Ciclo Orçamentário	18
2.2.2	Plano Plurianual (PPA)	20
2.2.3	Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)	21
2.2.4	Lei Orçamentária Anual (LOA)	21
2.2.4.1	Receita Pública	23
2.2.4.1.1	Receita orçamentária	24
2.2.4.1.1.1	Categoria econômica	24
2.2.4.2	Ingressos extraorçamentários	24
2.2.5	Despesa Pública	25
2.2.5.1	Despesa orçamentária	25
2.2.5.1.1	Classificação econômica	26
2.2.5.2	Dispêndio extraorçamentário	26
2.2.6	Lei De Responsabilidade Fiscal (LRF)	27
2.3	CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS	29
2.3.1	Fontes de Recursos	30
2.4	PANDEMIA DO CORONAVIRUS (COVID-19) X MEDIDAS EMERGENCIAIS	31
3	METODOLOGIA	34
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	34
3.2	DEFINIÇÃO DA AMOSTRA	35
3.3	TÉCNICA DE COLETA DE DADOS	35
3.4	TÉCNICA DE ANÁLISE DOS DADOS	36
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	37
4.1	ORÇAMENTO GERAL DO MUNICÍPIO DE DOURADOS/MS	37
4.2	ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS	40
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
	REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

O orçamento público surgiu na Inglaterra, a partir do grande descontentamento da população com os gastos desenfreados e os altos impostos cobrados pelo governo. Nesse sentido, o orçamento público veio com o objetivo de controlar os gastos do poder público e proporcionar um equilíbrio financeiro (ENAP, 2017).

No Brasil, através da Constituição Imperial de 1824, começam a manifestar-se as primeiras exigências para elaboração de orçamentos formais, na época para instituições imperiais, que determinava que era de responsabilidade do Executivo a elaboração do orçamento e, posteriormente enviada para aprovação pela Assembléia Geral (Câmara dos Deputados e Senado), bem como as leis sobre impostos, as quais eram de iniciativa unicamente da Câmara dos Deputados (GONTIJO, 2004).

Gontijo (2004) demonstra que através das alterações de Constituição de 1824 até a Constituição de 1988, que o processo de planejamento e elaboração do orçamento público veio evoluindo, buscando obter maior controle das ações do poder público, a fim de garantir a distribuição correta dos recursos e melhorar a administração dos gastos.

A Constituição Federal de 1988 obriga a União, Estados e Municípios a cumprir três leis que regem a elaboração e execução do orçamento público, que são elas: o Plano Plurianual (PPA) que deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública pelo período de quatro anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) determina as metas e prioridades a serem cumpridas dentro de um ano e a Lei Orçamentária Anual (LOA) que tem como objetivo estimar as receitas e fixar as despesas pelo período de um ano (BRASIL, 1988).

Como a LDO e a LOA são elaboradas e aprovadas no exercício anterior, para entrar em vigor no próximo exercício, está suscetível de haver mudanças, podendo surgir despesas urgentes, não previstas ou aumento das existentes; para isso, a Lei nº 4320 de 17 de março de 1964 prevê a abertura de créditos adicionais que podem ser suplementares, especiais ou extraordinários (BRASIL, 1964).

No início do ano de 2020, o surto da doença *Corona Virus Disease-19* (COVID-19), causada pelo novo coronavírus, foi caracterizado como pandemia pela Organização

Mundial da Saúde (OMS). A partir do novo cenário que surgiu devido à pandemia, a administração pública no âmbito da União, Estados e Municípios, se viram obrigados a tomar providências, através de medidas provisórias, decretos e etc. Medidas como a decretação de estado de calamidade pública criada com o objetivo de facilitar o uso das verbas públicas no atendimento das necessidades da população afetada, abertura de créditos adicionais do tipo extraordinário para atender especificamente despesas relacionadas à pandemia, assim como remanejamento de verbas através de créditos suplementares e especiais.

Nessa perspectiva o presente trabalho abordará o estudo das despesas orçamentárias e a abertura de créditos adicionais com o intuito de verificar se a pandemia causou reflexos, no decorrer da execução do orçamento anual de 2020, no Município de Dourados/MS.

1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

De acordo a Fiocruz (2021) a pandemia da Covid-19, causada pelo Novo Coronavírus, está provocando impactos e repercussões de ordem biomédica e epidemiológica em escala global, assim como está acarretando impactos sociais, econômicos, políticos, culturais e históricos inéditos na história das recentes epidemias.

Com esse cenário provocado pela pandemia a administração pública, no âmbito da União, se viu obrigada a tomar várias medidas, como envio de verbas para os Estados e Municípios, auxílio emergencial, entre tantas outras, na tentativa de mitigar esses efeitos. No final do mês de maio de 2020 o Ministério da Economia (2020) publicou que as “despesas primárias passaram a ser consideradas no patamar de R\$ 1,753 trilhão, alta de R\$ 267 bilhões em relação à estimativa anterior, de R\$ 1,485 trilhão no ano”, de onde percebe-se que teve uma excessiva alta nas despesas do governo federal.

Partindo desse cenário desenhado pela pandemia, esta pesquisa visa responder a seguinte questão: O surgimento da pandemia do novo coronavírus trouxe impacto no atendimento aos projetos e despesas orçamentárias do Município de Dourados no exercício social de 2020?

1.2 OBJETIVOS

A pesquisa apresenta o objetivo geral e se subdivide em objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Verificar se os custos com a pandemia do novo coronavírus causou impacto no atendimento das despesas orçamentárias do município de forma que comprometesse a prestação de serviços básicos à população de Dourados/MS, no exercício de 2020.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar as contas orçamentárias iniciais (dotação inicial) e as contas orçamentárias atualizadas (dotação atualizada) em 2018, 2019 e 2020;
- Analisar execução orçamentária de 2020, de maneira a identificar possível impacto orçamentário decorrente das despesas com a pandemia;
- Analisar as aberturas de créditos adicionais no exercício de 2020 destinando recursos para atender despesas relativas à pandemia.

1.3 JUSTIFICATIVA

A pandemia do Coronavírus, que surgiu no começo do ano de 2020, atingiu o mundo todo afetando os mais variados setores. Por esse motivo o presente projeto de pesquisa justifica-se pelo interesse em averiguar se a pandemia afetou de alguma forma o orçamento público do município de Dourados/MS de forma que comprometesse a execução dos serviços públicos.

O orçamento público é de extrema importância para a sociedade, já que é a ferramenta utilizada pela administração pública para fazer sua programação de trabalho para atender às necessidades da população. É por meio do orçamento que os entes públicos informam como vai ser gasto o dinheiro público que é proveniente dos tributos pago pelo cidadão a fim de ter acesso aos serviços básicos e essências com qualidade, como acesso a saúde, educação e segurança.

Devido a relevância do tema e o pouco interesse e conhecimento da maioria da população, vê-se a necessidade dos acadêmicos do Curso de Ciências Contábeis em

aprofundar ainda mais seus conhecimentos na área e assim poder contribuir com a sociedade na fiscalização e controle das contas públicas. Já que a Contabilidade tem como um de seus principais objetivos, fornecer informações sobre a situação das organizações.

2 REVISÃO TEÓRICA

Visando o alcance da pesquisa, busca-se orientar pela teoria que predomina acerca do assunto proposto de maneira a circunstanciar os referenciais bibliográficos que corroboram com o tema pesquisado.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo Pereira (2018) o conceito de Administração é bastante amplo, devido à diversidade de sentido dessa expressão e também devido aos diferentes campos de atuação. Porém segundo o mesmo autor, é possível determinar, de forma geral, que a Administração Pública é o setor que faz a gestão dos serviços e das entidades que são encarregadas da realização desses serviços ou atividades administrativas. Logo, a Administração Pública é incumbida da gestão dos bens e interesses da comunidade, atuando na esfera dos três poderes de governo: federal, estadual e municipal.

De forma mais sintetizada Meirelles (1984, *apud* Kohama, 2016, p.9), afirma que a "Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas".

A Constituição Federal determina que a Administração Pública pode ser direta, que compreende a União, Estados, Municípios e Distrito Federal; ou indireta que são as entidades autárquicas, fundacionais, sociedades de economia mista e empresas públicas (BRASIL, 1988).

2.1.1 Princípios da Administração pública

A Constituição Federal determina que a administração pública, seja ela direta ou indireta pertencente a qualquer um dos poderes, deve obedecer aos princípios: da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência (BRASIL, 1988).

O papel da Administração Pública, no geral, é atender as necessidades da população, gerindo os serviços públicos. Para garantir um bom desempenho das atividades atribuídas à administração pública, torna-se necessário a utilização de instrumentos de gerenciamento, para que os serviços sejam eficazes, eficientes e

econômicos, sempre respeitando os princípios previstos na Constituição (OLIVEIRA; TEIXEIRA, 2019).

Pereira (2018) define que a eficácia é uma medida para o alcance de resultados, que refere-se a capacidade de atender às necessidades da coletividade de forma correta. Enquanto que a eficiência é uma medida normativa da utilização dos recursos, com relação aos custos e os benefícios, a receita e a despesa. Portanto a eficácia e a eficiência representam os recursos usados e o produto final obtido respectivamente, ou seja, o resultado final da ação realizada e o grau de qualidade do que foi atingido.

2.1.2 Governança e gestão pública

Grivot (2018) afirma que a governança e a gestão pública, são aliadas para a execução dos direitos fundamentais determinados na Constituição de 1988.

Governança se caracteriza pelo foco nos elementos estruturais constitutivos, como a gestão e o *accountability*, entre outros, sempre baseados nos princípios constitucionais norteados de toda ordem administrativa. Governança pode ser compreendida como uma atitude administrativa do Estado no desempenho da sua função de governo, cujo objeto é a integração da resolução dos problemas sociais com o desenvolvimento social e humano. (GRIVOT, 2018, p.16)

Ainda sobre a governança, o Tribunal de Contas da União (TCU, 2020) declara que esta diz respeito aos métodos de liderança, as estratégias e controle, para avaliar, direcionar e monitorar o desempenho da gestão, com relação à execução das políticas públicas e também da prestação de serviços à coletividade.

A Governança e a gestão são funções que se complementam, pois a gestão faz o manejo dos recursos que estão à sua disposição, buscando alcançar os objetivos estabelecidos. Em contrapartida a governança irá direcionar, monitorar e avaliar os feitos realizados pela gestão, devendo respeitar os fundamentos constitucionais (TCU, 2020).

2.1.3 Fundamentos Constitucionais

Os fundamentos constitucionais estão previstos na Constituição de 1988. Estes fundamentos são: soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e pluralismo político. Para atender a estes fundamentos, a governança deve seguir, quatro princípios:

- TRANSPARÊNCIA, implicando que quanto mais informação estiver disponível aos cidadãos, maior será a capacidade dos cidadãos de controlar a instituição pública para que cumpra seu papel e não sucumba a interesses privados. Portanto, a instituição pública deve querer divulgar as informações, exceto aquelas justificadamente de natureza reservada ou sigilosa;
- EQUIDADE, implicando que nenhum dos interessados na instituição pública deve ser privilegiado em relação aos outros por causa de interesses espúrios;
- PRESTAÇÃO DE CONTAS, implicando que a instituição pública deve continuamente prestar contas de sua atuação e dos resultados alcançados aos interessados, especialmente aos cidadãos;
- RESPONSABILIDADE CORPORATIVA (institucional), implicando que a alta administração deve estar comprometida com a sustentabilidade das instituições públicas, visando sua longevidade, o que inclui também considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações. (IBGC, 2009 *apud* BRANCO; CRUZ, 2013, p.23)

Estes princípios são instrumentos que facilitam o controle para o bom desempenho das atividades desenvolvidas pela governança. Pereira (2018), afirma que o controle das finanças públicas, desde que seja sistematizado de forma que atenda às necessidades públicas, deve ser um aliado da democracia, já que a governança tem a obrigatoriedade de seguir as regras imposta pela Constituição e as demais leis vigentes. Por consequência, garante o direito do cidadão de exigir a prestação de contas das atividades realizadas pelo poder público.

2.1.4 Transparência na Gestão Pública

O princípio da publicidade, que está previsto no art. 37 da Constituição Federal, impõe à administração pública a obrigação de divulgar seus atos, garantindo assim transparência e a viabilização de acesso a essas informações para todos os cidadãos (BRASIL, 1988). Estão obrigados a seguir esse princípio a União, os Estados e os Municípios.

Para atender ao princípio da publicidade, a Constituição Federal estabeleceu três leis que regem o orçamento público: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. De acordo com Araújo, Arruda e Barreto (2009, p. 21) as três leis em questão,

devem ser publicados como projetos de lei e, depois de aprovados pelo Parlamento, como leis, no Diário Oficial competente para a publicidade dos atos oficiais dos respectivos entes da Federação. A fase de discussão no Parlamento também é divulgada no órgão oficial de publicação, na forma das atas das sessões legislativas.

O princípio da publicidade teve um avanço muito significativo com a criação da Lei da Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000). A LRF no art. 48 estabelece que seja feita ampla divulgação dos dispositivos de transparência dos atos da administração pública com relação à gestão fiscal.

A LRF (BRASIL, 2020) determina que os planos, os orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, as prestações de contas e o respectivo parecer prévio, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, e também as versões simplificadas desses documentos, devem ser publicados de forma que todo o cidadão possa ter acesso, e exige ainda que sejam feitas audiências públicas como incentivo para que a população participe da elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Para Pereira (2018) a transparência é indispensável para que a sociedade tenha um controle sobre a gestão pública e, dessa forma, essa prática contribui para uma boa governança. Pereira (2018, p.88) ainda afirma que:

a busca permanente da transparência na Administração Pública deve ser vista como uma condição essencial para que os países, em especial os latino-americanos, possam continuar a progredir no processo de desenvolvimento socioeconômico e na consolidação da democracia. Nesse contexto, a transparência do Estado se efetiva por meio do acesso do cidadão à informação governamental, o que torna mais democráticas as relações entre o Estado e sociedade civil.

Para regulamentar e garantir o acesso a informação surgiu a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, denominada Lei de Acesso à Informação (LAI). O artigo 3º dispõe sobre seus princípios:

Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

- I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção;
- II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações;
- III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação;
- IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública;
- V - desenvolvimento do controle social da administração pública. (BRASIL, 2011, Art. 3º)

Essa lei foi criada para assegurar a transparência por parte da administração, e garantir que a população tenha a opção de requerer, a qualquer momento, as informações relacionadas com as atividades desenvolvidas pela administração pública, abrangendo a União, os Estados e os Municípios.

Em 2004, o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União criou o Portal da Transparência, que é um *site* disponibilizado pelo governo, para divulgar as ações da administração pública. No Portal da Transparência estão disponíveis informações sobre: o patrimônio público, planejamento orçamentário, receitas e despesas do governo, Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), balanço patrimonial entre outras informações, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta ferramenta veio para assegurar o direito do povo em obter informações sobre todas as ações do governo, o que torna a relação entre Estado e cidadão mais democrática (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2020).

Para realizar o planejamento de suas ações o governo utiliza-se do orçamento público, o qual permite que o governo organize seus gastos, receitas e investimentos. Essa ferramenta é essencial para que governo faça a estimativa das receitas que serão arrecadadas e fixe as despesas do período, de acordo com a legislação vigente no país (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2020).

2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público teve origem na Inglaterra em meados de 1822. Período em que o liberalismo econômico estava em plena evolução, porém a população não concordava com o alto crescimento das despesas públicas. Nesse contexto surgiu o orçamento público que permitia o controle político sobre o governo, o que mantinha o equilíbrio financeiro e, conseqüentemente, a fiscalização sobre o aumento dos gastos públicos (ENAP, 2017).

Segundo Arruda e Paixão (2020), o sistema de orçamento adotado no Brasil é o orçamento-programa, que teve origem nos Estados Unidos no final de 1950, chamado de Sistema de Planejamento. Este tipo de orçamento estima os recursos financeiros e o seu destino depende da elaboração de um plano de trabalho.

O orçamento público está previsto na Lei de nº 4.320, de 17 de março de 1964, que no Art. 2º diz que a Lei do Orçamento deverá conter “a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade” (BRASIL, 1964).

Gonçalves *et al* (2019) afirma que é por meio do orçamento público, que a administração, informa seu planejamento, a forma de como o orçamento será executado, a utilização dos recursos arrecadados, as prioridades de gastos e investimentos do governo e como vai garantir que as metas propostas serão de fato alcançadas.

A ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se por meio do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público (em qualquer de suas esferas) para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como a natureza e o montante dos dispêndios a serem efetuados. (PISCITELLI; TIMBÓ, p.37, 2019)

O orçamento é a lei de iniciativa do Poder Executivo e aprovada pelo Poder Legislativo, que estima as receitas, (as receitas são estimadas porque a arrecadação está propícia a sofrer alterações durante o período), e fixa as despesas (as despesas são fixadas para que o governo não gaste mais do que arrecada) que comprometerão o dinheiro arrecadado através dos tributos como: impostos, taxas, contribuições de melhoria, entre outros (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2020).

A realização do processo de planejamento orçamentário é muito complexa, por isso o governo estabelece etapas a serem seguidas, atendendo as leis que orientam o planejamento e a execução do orçamento público. Piscitelli e Timbó (2019, p. 62) apresentam as seguintes etapas:

fixação das metas de resultado fiscal, previsão ou estimativa da receita, cálculo da necessidade de financiamento do Governo Central, fixação dos valores para despesas obrigatórias, determinação dos limites para despesas discricionárias, elaboração das propostas setoriais, análise e consolidação das propostas setoriais, processo legislativo e sanção da lei, execução orçamentária e alterações orçamentárias.

Por meio do acompanhamento do orçamento público, disponível no Portal da Transparência, disponibilizado pelo governo, o cidadão pode fiscalizar se os recursos públicos estão de fato sendo utilizados em prol do bem comum e verificar em que setor estão sendo mais utilizados.

2.2.1 Ciclo Orçamentário

Silva (2011) define o ciclo orçamentário como sendo o período do processamento das atividades inerentes ao processo orçamentário, ou seja, a definição das etapas que se repetem de acordo com períodos prefixados, no quais os orçamentos são preparados, votados, executados, os resultados são avaliados, e as contas aprovadas.

Queiroz (2016) complementa que o ciclo orçamentário, é um conjunto de etapas do processo de planejamento do orçamento público. É este conjunto de instrumentos legais que definem as diretrizes, metas, prioridades para a distribuição dos recursos arrecadados.

De acordo com Kohama (2016), para efetivação do processo orçamentário é necessário o desenvolvimento de quatro etapas: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação. Sanches (1993) define essas etapas da seguinte forma:

Elaboração: nessa etapa é estimada a receita que cobrirá a programação orçamentária e fixado os objetivos, metas e custos para o período, ou seja, é nessa fase que o Executivo formula o plano de trabalho e faz a montagem da proposta que será enviada para apreciação do Legislativo.

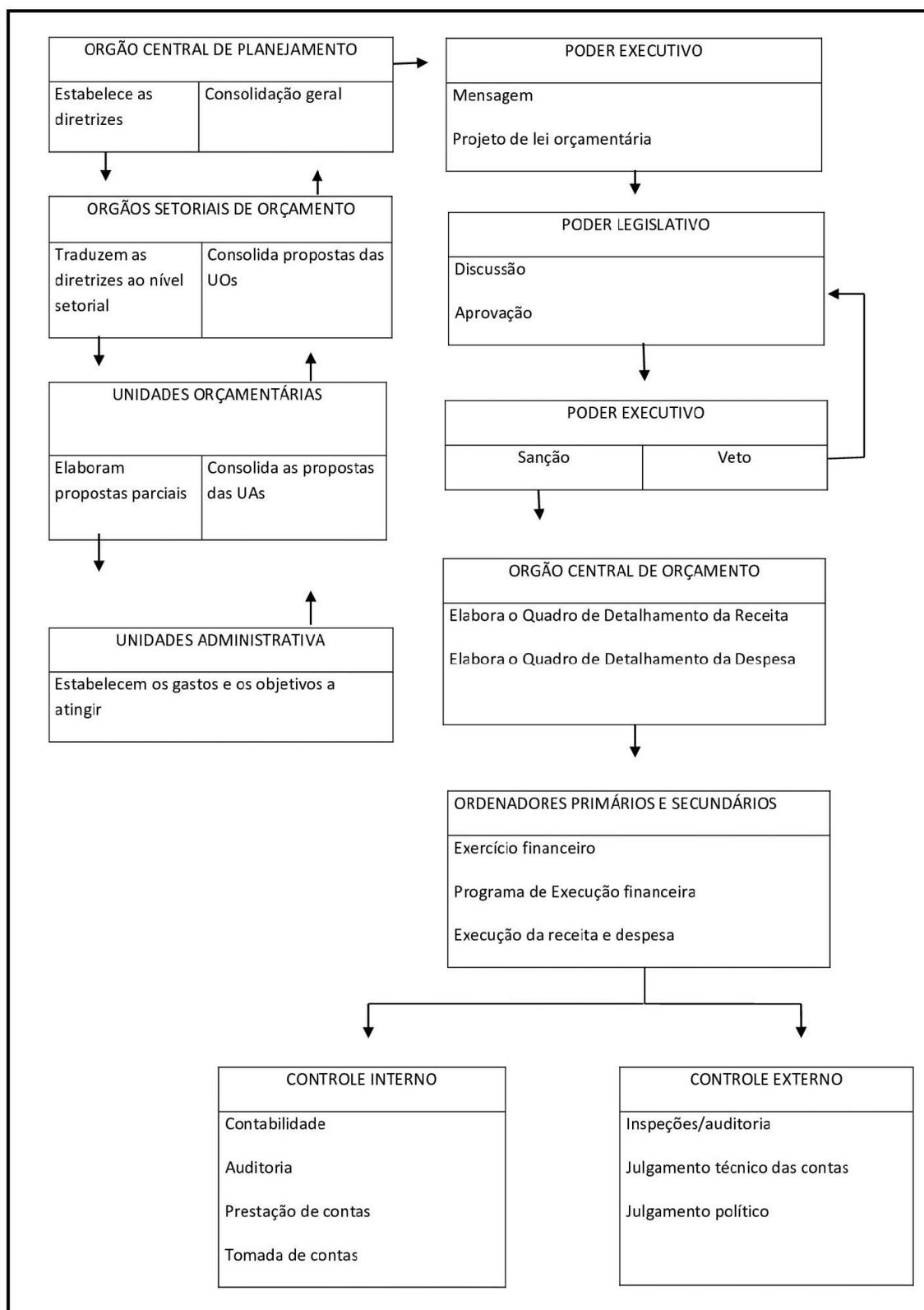
Estudo e aprovação: nesta etapa será feita a tramitação da proposta de orçamento no Poder Legislativo, onde será revisada e reavaliada, os programas de trabalho poderão sofrer modificações através de emendas, e os critérios de execução são estabelecidos.

Execução: etapa em que o orçamento anual é concretizado e o cronograma de gastos é definido, executado, acompanhado e parcialmente avaliado, através de instrumentos de controle interno e de inspeções realizadas pelos órgãos de controle externo.

Avaliação: fase em que será avaliado, através dos órgãos competentes, a eficiência dos métodos utilizados para a realização do que foi proposto.

Na Figura 01 Silva (2011, p.226) representa as fases de elaboração, execução e controle do orçamento público.

Figura 01- Fluxo da elaboração, execução e controle do orçamento



Fonte: Silva (2011, p.226)

O Ciclo orçamentário, de acordo com Queiroz (2016), é efetivado, através de três leis orçamentárias: Lei do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias

(LDO), e Lei Orçamentária Anual (LOA). As três leis têm prazos estabelecidos para envio e votação pelo Legislativo, sendo que os prazos podem variar conforme previsto nos planos federal, estadual e municipal, de acordo com especificação na Constituição Federal, na Constituição Estadual ou na Lei Orgânica do Município.

2.2.2 Plano Plurianual (PPA)

O Plano Plurianual (PPA) está previsto na Constituição Federal de 1988. No artigo 165, parágrafo 1º, determina que "A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada" (BRASIL, 1988).

Arruda e Paixão (2020) acrescentam que o PPA é um plano de médio prazo, no qual o governo deve apresentar os objetivos e metas a serem executados durante o período de quatro anos, porém só poderão ser realizados os investimentos que estão previstos no plano plurianual, caso a administração pública não se atente para essa restrição poderá responder por crime de responsabilidade.

O PPA deve respeitar os prazos pré-estabelecidos na legislação. Sobre o assunto Arruda e Paixão (2020, p. 55) alerta que:

O projeto do Plano Plurianual elaborado pelo Poder Executivo no primeiro ano de governo, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato governamental subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro (31 de agosto) e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro).

Araújo, Arruda e Barreto (2009, p. 11) apontam as etapas para a realização do ciclo de desenvolvimento do Plano Plurianual:

1. preparação do projeto de lei pelo Poder Executivo, compreendendo os estudos e análises desenvolvidos para fundamentar a elaboração do PPA, a consolidação das propostas, inclusive dos órgãos dos poderes Legislativo e Judiciário e do Ministério Público;
2. apreciação e aprovação do projeto de lei pelo Poder Legislativo;
3. sanção e promulgação da lei pelo Poder Executivo;
4. execução dos programas pelos órgãos e entidades dos três Poderes e do Ministério Público, com a redefinição, a cada ano, das prioridades e metas a serem estabelecidas na LDO e dos projetos e atividades que integrarão a LOA;
5. avaliação, na qual devem ser analisados os resultados de cada programa, e os impactos do PPA quanto aos aspectos global, setorial e regional.

Costin (2010) informa que depois de aprovado o parecer preliminar, abre-se então o prazo para a apresentação de emendas, caso haja a necessidade de inserir, suprimir, substituir ou modificar algum item mencionado no projeto. Essas alterações só podem ser feitas através das emendas.

2.2.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

Arruda e Paixão (2020) afirmam que a LDO é a lei que orienta a elaboração dos orçamentos anuais, como o orçamento fiscal, orçamento de investimento e o orçamento da seguridade social, procurando atender às diretrizes, objetivos e metas da administração pública definidas no Plano Plurianual. A LDO é elaborada anualmente pelo Poder Executivo, e encaminhada para o Poder Legislativo, até o dia 15 de abril de cada ano, para aprovação, e deve ser devolvido ao Poder Executivo até dia 17 de julho (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETO, 2009).

A Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) está instituída na Constituição Federal de 1988, artigo 165, estabelece que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O Plano Plurianual estipula os objetivos e metas do governo por um período de quatro anos, porém durante esse período pode ocorrer mudanças de prioridade. Nesse sentido, a LDO vai redefinir as prioridades que deverão constar no orçamento anual, ou seja, na Lei Orçamentária Anual (LOA) do ano em questão.

2.2.4 Lei Orçamentária Anual (LOA)

A Lei Orçamentária Anual (LOA) está prevista no artigo 165 da Constituição Federal de 1988. Ainda no artigo 165, no parágrafo 5º, estabelece que a LOA, deve compreender a três orçamentos:

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Pode-se afirmar então, com base na Constituição Federal, que a LOA corresponde a três orçamentos: o orçamento fiscal que compreende o plano de ação fiscal feito pelo governo para o exercício, detalhando as receitas esperadas e utilização das mesmas, para um determinado período; ao orçamento de investimento que corresponde ao planejamento de investimentos das empresas pertencentes ao Estado; e o orçamento de seguridade social que diz respeito ao planejamento das ações em prol da saúde, previdência social e assistência social (ARRUDA; PAIXÃO, 2020).

No Art. 5º a LRF estabelece que o projeto de lei orçamentária anual (LOA), deve ser elaborado de forma compatível com o plano plurianual (PPA), com a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e com as normas apresentadas na própria Lei Complementar (BRASIL, 2000).

Araújo, Arruda e Barreto (2009, p. 16) apresentam as seguintes orientações, constantes na LRF:

- demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos (Fiscal, de Investimentos das Empresas e da Seguridade Social) com os objetivos e metas explicitados no Anexo de Metas Fiscais constantes da LDO;
 - demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções (o imposto não é cobrado, apesar de devido), anistias (perdão das multas, juros e outros encargos), remissões (perdão total), subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia;
 - demonstrativo das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
 - previsão para reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definidos com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na LDO, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;
 - todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão.
- A LRF, no mencionado art. 5º, estabelece ainda que:
- o refinanciamento da dívida pública constará, separadamente, na LOA e nas leis autorizativas de crédito adicional;
 - a atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na LDO ou em legislação específica;
 - é vedado consignar, na LOA, crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
 - a lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior ao exercício financeiro que não esteja previsto no PPA ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição Federal;
 - integram as despesas da União, e serão incluídas na LOA, os gastos do Banco Central do Brasil (Bacen) relativos a pessoal e encargos sociais,

custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

O Poder Executivo deve encaminhar o Projeto de Lei Orçamentária, ao Poder Legislativo, até 31 de agosto ou então dentro do prazo previsto na Constituição de sua jurisdição ou Lei Orgânica do Município o qual deve fazer a devolução até dia 22 de dezembro (ARRUDA; PAIXÃO, 2020).

Queiroz (2016) afirma, portanto, que a Lei Orçamentária (LOA) é o orçamento público propriamente dito, que tem como objetivo estimar as receitas e fixar as despesas, ou seja, tem como função organizar os gastos do governo e alocar os recursos arrecadados e esse planejamento viabiliza o custeio e a implementação das políticas públicas.

2.2.4.1 Receita Pública

Araujo, Arruda e Barreto (2009) afirmam que as receitas públicas são um conjunto de ingressos ou entradas nos cofres públicos de recursos, rendas ou outros bens, recebidos pelo Estado ou então por outras pessoas de direito público, receitas essas que são usadas pelo poder público para saldar as despesas que são fundamentais para exercer suas funções junto à população.

As receitas públicas podem ser “receitas orçamentárias (quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário) e em ingressos extraorçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias” (LIMA, 2018, p.19).

Na Figura 02, Silva (2011, p.227) mostra a estrutura dos recebimentos por parte do Estado.

Figura 02 - estrutura dos recebimentos por parte do Estado



Fonte: Silva (2011, p. 227)

2.2.4.1.1 Receita orçamentária

Segundo Lima (2018, p.19) as receitas orçamentárias são as fontes de recursos utilizadas pelo ente federado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Borges (2016, p.77) complementa que as receitas públicas “não é somente aquela prevista na Lei Orçamentária; são todos os recursos recebidos e que se incorporam definitivamente ao patrimônio público”.

De acordo com Lima (2018) as receitas orçamentárias podem ser efetiva ou não efetiva:

- a) Efetiva: quando afetam positivamente a situação líquida patrimonial da entidade pública, por exemplo: arrecadação de impostos;
- b) Não efetiva: quando não afetam a situação líquida patrimonial da entidade, exemplo: venda de um bem.

2.2.4.1.1.1 Categoria econômica

A Lei Nº 4.320, de 17 de Março de 1964, em seu art.11, determina que as receitas orçamentárias, devem ser divididas em duas categorias econômica, Receitas Correntes e Receitas de Capital:

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982) (BRASIL, 1964).

2.2.4.2 Ingressos extraorçamentários

Sobre os Ingressos extraorçamentários o MCASP (BRASIL, 2018, p. 31) caracteriza como sendo,

recursos financeiros de caráter temporário, do qual o Estado é mero agente depositário. Sua devolução não se sujeita a autorização legislativa, portanto, não integram a Lei Orçamentária Anual (LOA). Por serem constituídos por ativos e passivos exigíveis, os ingressos extraorçamentários, em geral, não têm reflexos no Patrimônio Líquido da Entidade.

O MCASP (BRASIL, 2018) traz como exemplo de ingressos extraorçamentários: os depósitos em caução, as fianças, as operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO), a emissão de moeda, e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

2.2.5 Despesa Pública

Conforme o MCASP (BRASIL, 2018, p.69) “A despesa orçamentária pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”.

A despesa pública se classifica em dois tipos “despesas orçamentárias (quando representam saídas de recursos financeiros do erário) e em dispêndios extraorçamentários, (quando representam apenas saídas compensatórias)” (LIMA, 2018, p.24).

2.2.5.1 Despesa orçamentária

O MCASP (BRASIL, 2018, p. 67) define as despesas orçamentárias públicas como sendo um “conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”.

Lima (2018) afirma que as despesas orçamentárias pode ser efetiva e não efetiva, são classificadas de acordo com o impacto na situação patrimonial líquida da entidade:

- a) **Despesa orçamentária efetiva:** quando afeta negativamente a situação líquida patrimonial da entidade pública. Exemplo: folha de pagamento.
- b) **Despesa orçamentária não efetiva:** quando não afeta a situação líquida patrimonial da entidade. Exemplo: compra de bem.

O MCASP (BRASIL, 2018, p.69) faz algumas observações sobre situações em que a despesa orçamentária foge a regra.

Em geral, a despesa orçamentária efetiva é despesa corrente. Entretanto, pode haver despesa corrente não efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamentos, que representam fatos permutativos.

A despesa não efetiva normalmente se enquadra como despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital, que causam variação patrimonial diminutiva e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

2.2.5.1.1 Classificação econômica

A Lei 4.320, em seu Art. 12, determina que as despesas orçamentárias devem classificadas em despesas correntes e despesas de capital.

As despesas correntes são subdivididas em Despesas de Custeio e Transferências Correntes:

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado (BRASIL, 1964).

As despesas de capital são subdivididas em Investimentos, Inversões Financeiras, Transferências de Capital:

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública (BRASIL, 1964).

2.2.5.2 Dispêndio extraorçamentário

Conforme o MCASP (BRASIL, 2018) os dispêndios extraorçamentários, são aqueles dispêndios ou despesas que não constam na LOA nem em emendas que tratam desse orçamento, esses dispêndios compreendem a saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.

Para garantir o controle dos gastos da administração pública, foi criada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que trás restrições orçamentárias com o objetivo de preservar o equilíbrio das contas públicas e estabelece metas a serem cumpridas.

2.2.6. Lei De Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), "estabelece as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências" no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público. Sobre a responsabilidade na gestão fiscal a LRF, art. 1º, esclarece:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2000)

Silva (2014) afirma que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) foi criada com objetivo de aumentar o controle e dar mais transparência com relação aos gastos e arrecadação, realizadas por parte do governo, o qual conseqüentemente possibilita manter um equilíbrio nas contas públicas. Nesse sentido, Abraham (2017) complementa que a LRF, trouxe regras mais rígidas para as contas fiscais em todas as esferas do governo, o que gera uma estabilidade fiscal e também veio atender e regulamentar os dispositivos sobre a matéria de finanças pública, requisitados pela Constituição, que previa a necessidade de criação de uma lei complementar para cumpri-los. Estes dispositivos estão deliberados no artigo 163 da Constituição Federal:

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;
 VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional. (BRASIL, 1988)

Segundo Khair (2000) a LRF tem como principais objetivos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização.

Planejamento: agora organizado com implementação de um ciclo fiscal configurado pela responsabilidade gerencial atendendo o que a LRF trouxe de novo como as metas, limites e condições para a renúncia de receita e para a geração de despesas, inclusive com pessoal e de seguridade, para a assunção de dívidas, para a realização de operações de crédito, antecipação de receita, e para a concessão de garantias.

Transparência: é obrigação do poder público fazer a divulgação em veículos de fácil acesso, como a *Internet*, das finanças e serviços públicos, de forma que permitam a qualquer cidadão acompanhar a execução dos orçamentos e aplicação dos recursos.

Controle: devido a exigência da transparência e qualidade das informações, se tem uma maior fiscalização e, conseqüentemente, um maior controle sobre a coisa pública.

Responsabilização: caso haja, descumprimento da lei, o ente sofrerá sanções, como suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da permissão para a contratação de operações de crédito, inclusive antecipação de receitas.

Porém, no artigo 65, a LRF prevê, certa “flexibilização”, em caso de decretação de estado de calamidade pública, desde que reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, em caso de Estados ou Municípios. Portanto, enquanto durar o estado de calamidade pública fica suspensa:

as restrições decorrentes de eventual descumprimento aos limites de despesa com pessoal e de dívida consolidada. Da mesma forma, é dispensado o cumprimento de resultados fiscais e a necessidade de contingenciamento (bloqueio) de despesas caso as receitas não sejam suficientes (BRASIL, 2020).

A partir dessa “flexibilização” prevista na LRF e também as aberturas de créditos adicionais previstos na Lei nº 4320/1964 a administração pública tem, certa, liberdade na disposição dos recursos para atender as despesas advindas de situações urgentes e não previstas.

2.3. CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS

A lei orçamentária anual (LOA) é o resultado do planejamento das atividades e projetos a serem desenvolvidos pelos órgãos públicos. É através desse planejamento que fica autorizado a execução dos programas de trabalho que o governo desenvolverá no período e essa autorização dada na lei orçamentária anual é denominada crédito orçamentário ou inicial (MOTA, 2006).

No decorrer do exercício financeiro podem ocorrer novos eventos que alteram o cronograma previsto pela administração, podendo haver o surgimento de novas necessidades, ou então um aumento ou redução das necessidades existentes, ou seja, o surgimento da necessidade de autorização para reavaliar o cronograma de trabalho do governo e essas novas autorizações que vão alterar a lei orçamentária anual vigente são denominados de créditos adicionais ou leis de créditos adicionais, já que só uma lei pode alterar outra lei (MOTA, 2006).

Os créditos adicionais estão previstos na Lei nº 4320 (Brasil, 1964) no Art. 40 que determina que são as “autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento”.

Os créditos adicionais são classificados em:

- I - suplementares, os destinados a refôrço de dotação orçamentária;
- II - especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III - extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública. (BRASIL, 1964)

Sobre os créditos suplementares e especiais, a Lei nº 4.320, nos artigos 42 e 43, estabelece que estes devam ser autorizados por lei e abertos por um decreto executivo e que depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e deve ser precedida de exposição de justificativa (BRASIL, 1964).

São considerados recursos para esse fim:

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

Quanto aos créditos extraordinários devem ser “abertos por decreto do Poder Executivo, que dêles dará imediato conhecimento ao Poder Legislativo” (BRASIL, 1964).

2.3.1 Fontes de Recursos

As principais fontes de recursos para abertura de créditos suplementares e especiais estão estabelecidas no artigo 43 da Lei 4.320/64, são eles:

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

As fontes de recursos previstas na Lei 4.320/64 podem ser definidas da seguinte forma:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior:

A Lei 4.320/64, artigo 43, define que o superávit financeiro é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro junto com os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito que a eles estão vinculadas.

II - os provenientes de excesso de arrecadação:

De acordo com a Lei nº 4.320/64, artigo 43, o excesso de arrecadação é o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, levando em consideração a tendência do exercício.

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

A anulação parcial ou total de dotação orçamentária ou de créditos adicionais acontece quando a dotação ou saldo de dotação que se pretende anular não é mais necessário ou pode ser reduzida durante o exercício, então é feita a transferência desse saldo ou dotação para outra em que é mais necessária (SILVA, 2011). Logo se a despesa a ser atendida com a abertura de crédito adicional é prioritária em relação à despesa dotada na LOA, esta deverá ceder recursos para aquela (GIACOMONI, 2019).

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

A Lei nº 4.320/64, artigo 43, determina que as operações de crédito só podem ser integradas no orçamento quando for juridicamente possível a sua execução pelo executivo. Giacomoni (2019, p. 255) dá ênfase ao que dita a Lei nº 4.320/64 sobre a condição de que a operação deve estar de acordo com os aspectos técnicos e jurídicos, e exemplifica:

agência financiadora disposta a conceder o empréstimo; lei autorizando a operação; e atendimento aos limites globais e condições para as operações de crédito fixados pelo Senado Federal. Neste tema, deve-se atentar para o disposto constitucional que veda a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital.

Porém os créditos extraordinários não dependem de indicação de recurso já que são abertos em virtude de situação de urgência ou imprevisão, tal como guerra, comoção interna ou calamidade pública.

No início do ano de 2020, o governo brasileiro decretou estado de calamidade pública, em decorrência da Pandemia da COVID-19, reconhecida pela Organização Mundial da Saúde (OMS).

2.4. PANDEMIA DO CORONAVIRUS (COVID-19) X MEDIDAS EMERGENCIAIS

Organização Mundial da Saúde (OMS) foi comunicada no dia 31 de dezembro de 2019 de que haviam vários casos de pneumonia na cidade de Wuhan na China. No dia 7 de janeiro de 2020, autoridades chinesas confirmaram que se tratava de um novo tipo de coronavírus e no 11 de fevereiro de 2020, recebeu o nome de SARS-CoV-2, ou seja, o coronavírus que é responsável por causar a doença COVID-19 (*Corona Virus Disease-19*) (OPAS, 2021a). Já no Brasil o primeiro caso de coronavírus, foi confirmado no dia 26 de fevereiro de 2020, no estado de São Paulo (OPAS, 2021b).

O diretor-geral da Organização Mundial da Saúde (OMS), Tedros Adhanom Ghebreyesus, no dia 11 de março de 2020, caracterizou como pandemia a disseminação da doença da COVID-19, causada pelo novo coronavírus, que na época contava com 118 (cento e dezoito) mil casos em 114 (cento e quatorze) países e o número de mortos era de 4,2 (quatro mil e duzentas) pessoas (OPAS, 2021c).

Devido à alarmante velocidade de contágio causado pelo coronavírus, as pessoas se viram obrigadas a obedecer algumas orientações e até mesmo imposições feitas através de decretos por parte governo, como os regimes de quarentena, *lockdowns*, a fim de amenizar a disseminação do vírus (MAIA, 2020).

São muitas as consequências da pandemia, entre elas destacam-se os milhares de mortos, desemprego, fechamento de empresas, diminuição da remuneração em alguns setores, estagnação econômica, entre outras. E ainda há outras consequências que no momento não se sabe, como extensão da pandemia, tamanho da recessão econômica, em que momento será possível a retomada do crescimento econômico, retorno das atividades normais do dia-a-dia, etc, são muitas as incertezas (MENDES; AFONSO; VERAS, 2020).

Na tentativa de combater a pandemia o Congresso Nacional se viu obrigado a tomar algumas medidas importantes.

- Lei Nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, que dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública, medidas como o isolamento e quarentena para a população;

-Lei no 13.982, de 2 de abril de 2020, que estabelece medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública, ou seja, o um auxílio financeiro destinados as pessoas que preencham os requisitos legais;

-Decreto Legislativo Nº 6, de 20 de março de 2020, reconhecimento da ocorrência de estado de calamidade pública, para os fins do art. 65 da Lei de Responsabilidade Fiscal, com essa medida o governo fica sem a obrigatoriedade de cumprir metas fiscais e conseqüentemente pode disponibilizar mais verbas para o combate a COVID-19;

-Emenda Constitucional Nº 106, de 7 de maio de 2020, conhecida como “Orçamento de Guerra” institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações, criada com o intuito de dar mais agilidade e flexibilidade na liberação de recursos para o combate a pandemia;

-Lei Complementar Nº 173, de 27 de maio de 2020 estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus, que determina, por exemplo, no auxílio financeiro da União para mitigar as dificuldades financeiras dos estados e municípios.

No dia 25 de março de 2020, o governo federal, através da Medida Provisória nº 929, estabeleceu a abertura de créditos extraordinários, em favor dos Ministérios da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, das Relações Exteriores, da Defesa e da Cidadania, no valor de R\$ 3.419.598.000,00 (três bilhões quatrocentos e dezenove milhões quinhentos e noventa e oito mil reais).

Essas foram algumas das várias medidas tomadas pelo governo federal com o intuito de amenizar os impactos da pandemia.

No âmbito municipal esta pesquisa tem como objetivo principal verificar se a pandemia do novo coronavírus causou impacto no atendimento das despesas orçamentárias do município de forma que comprometesse a prestação de serviços básicos a população de Dourados/MS.

3 . METODOLOGIA

Neste capítulo serão apresentados os métodos de pesquisa utilizados para a realização do presente trabalho. Segundo Walliman (2015, p. 1) "Os métodos de pesquisa são caminhos percorridos pelo pesquisador para obter respostas aos questionamentos delineados, utilizando-se de técnicas e normas específicas".

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Gil (2018, p.1) define a pesquisa como sendo um,

procedimento racional e sistemático que tem como objetivo fornecer respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Para Lakatos e Marconi (2021, p. 14) a pesquisa é o “procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Quanto aos objetivos trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva. Sendo que a pesquisa exploratória utiliza-se de técnicas de pesquisa o levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas envolvidas no problema pesquisado, visita a instituições e busca na *internet* e a pesquisa descritiva que conta como uma de suas técnicas de coleta de dados a observação sistemática (FARIAS FILHO; ARRUDA FILHO, 2015).

Quanto ao tipo de abordagem trata-se de pesquisa qualitativa, que segundo as definições de Creswell (2010) é uma forma de estudar e entender a interpretação que um determinado grupo ou pessoa dá a um problema social.

Como meios de investigação foi utilizada a pesquisa bibliográfica que consiste em um "tipo específico de produção científica: é feita com base em textos, como livros, artigos científicos, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos" (LAKATOS; MARCONI 2019, p. 33). E também de pesquisa documental, segundo Lakatos e Marconi (2019), tem como fonte de coleta de dados apenas documentos, sejam eles escritos ou não. Esta análise documental foi feita através de pesquisas de documentos nas dependências da Prefeitura Municipal.

3.2 DEFINIÇÃO DA AMOSTRA

A amostra é composta por todos os créditos orçamentários e adicionais criados em 2020, para atender as despesas não previstas e urgentes devido à pandemia da COVID-19 no Município de Dourados/MS.

O município Dourados, objeto desse estudo, está localizado ao Sul do Estado do Mato Grosso do Sul, segundo o IBGE (2020) possui uma área territorial de 4.062,236 km², tem uma população estimada em 225.495 (duzentos e vinte e cinco mil quatrocentos e noventa e cinco) habitantes. A Figura 3 representa o mapa da localização do município.

Figura 3 - Mapa de situação e localização de Dourados



Fonte: (DOURADOS, 2016, p.12)

Pelo fato de a economia do município ser baseada em atividades como agricultura, pecuária, indústria e comércio, e dispor de uma infraestrutura de serviços como *shopping*, teatro, cinema, entre outros, Dourados tornou-se um dos polos econômicos do Estado (DOURADOS, 2018).

3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Para executar a coleta de dados necessária para as análises propostas nos objetivos deste trabalho, foram feitas pesquisas na *internet* por meio dos portais de Transparência, para acessar os Decretos Orçamentários, Plano Plurianual (PPA), Lei de

Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA), Relatórios Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e também houve a necessidade da realização de visitas à Prefeitura Municipal, para solicitação de documentos pertinentes à pesquisa e esclarecimentos dos respectivos documentos. Foram coletadas informações referentes às dotações iniciais e dotações atualizadas referentes aos exercícios de 2018, 2019 e 2020, e os créditos adicionais abertos em 2020 através dos decretos que constam nas notas explicativas do RREO do exercício de 2020.

3.4 TÉCNICA DE ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente foi feito a tabulação dos dados coletados nas fontes relacionadas, no item 3.3, em uma planilha do Windows Excel.

Para demonstrar a taxa de variação entre a dotação inicial e a dotação atualizada, foi realizada análise horizontal, com a utilização de planilhas do Windows Excel.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este estudo é baseado na análise do Orçamento Geral do Município para o ano de 2020, ano de pandemia, em relação aos anos anteriores, 2018 e 2019, que não houve fatos relevantes e imprevistos e também análise das aberturas de créditos adicionais para atendimento das despesas decorrentes da pandemia.

4.1 ORÇAMENTO GERAL DO MUNICÍPIO DE DOURADOS/MS

Os gestores públicos são obrigados a definir suas diretrizes e prioridades através da LDO e apresentar sua programação de gastos e arrecadação de recursos para o próximo ano através da LOA; porém, durante o exercício pode haver fatos que cause um aumento ou surgimento de novas despesas. Por isso, a lei prevê a abertura de créditos adicionais, o que dá ao gestor a liberdade para fazer as alterações necessárias para atender as demandas da sociedade, isso dentro das normas da lei.

A LDO do Município de Dourados, em seu artigo 14, prevê que o gestor público está autorizado a abrir créditos adicionais suplementares, especiais ou extraordinários no limite de 25% para os exercícios de 2018, e 35% para o exercício de 2019 e 2020, para a criação de programas, projetos e atividades, atender despesas que na execução orçamentária se fizerem necessários ou que apresentem insuficiência de dotação, isso nos termos da Lei nº 4320/64, “podendo para tanto suplementar ou anular dotações entre as diversas fontes de receitas e diversas unidades orçamentárias, fundos ou fundações e demais entidades da administração indireta”.

Verificou-se erro no artigo 14, das referidas LDO, no qual diz que pode “anular dotações entre as diversas fontes de receitas e diversas unidades orçamentárias”, haja visto que as dotações são para as despesas e não para as receitas. Houve um equívoco na interpretação da Lei nº 4320/64, artigo 43, parágrafo 1º, inciso III, que prevê a “anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais”, ou seja, que permite fazer anulações das dotações das despesas.

No artigo 15, a LDO dos referidos exercícios, objeto desse estudo, prevê que na LOA de cada exercício deverá constar uma reserva de contingência, porém esse valor não deve ser “superior a 1% (um por cento) da Receita Corrente Líquida, para atendimento complementar das situações de passivos contingentes e outros riscos

eventuais, fiscais imprevistos”. No parágrafo 2º do mesmo artigo diz ainda que os recursos da reserva de contingência, “poderão, também, serem utilizados para a suplementação de créditos orçamentários que se revelarem insuficientes, no decorrer do exercício”. Portanto, a administração municipal pode fazer remanejamento de recursos entre as contas para melhor atender às necessidades da população.

Para fazer a análise proposta no primeiro objetivo, foi feito o levantamento dos valores da dotação inicial (que refletem a posição inicial do orçamento previsto na LOA) e da dotação atualizada (dotação inicial mais os créditos abertos ou reabertos durante o exercício) referente aos anos de 2018, 2019 e 2020, representados na Tabela 1, com o intuito de verificar a movimentação das contas, ou seja, se houve aumento ou diminuição entre a dotação prevista e a dotação atualizada.

As contas definidas para essa análise foram às Despesas Correntes, Despesas de Capital e Reserva de Contingência. Sendo que as Despesas Correntes compreendem: Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida e Outras Despesas Correntes. Já as Despesas de Capital subdividem-se em: investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida.

Tabela 1 – Representação da dotação inicial e dotação atualizada

Despesas Orçamentárias	2018		2019		2020	
	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Dotação Inicial	Dotação Atualizada
Despesas	692.087.859,00	756.448.772,78	749.410.046,81	808.565.470,00	814.375.729,00	842.547.658,11
Pessoal e Encargos Sociais	380.177.113,00	412.973.999,90	442.215.766,14	496.131.200,48	481.394.389,00	548.458.963,25
Juros e Encargos da Dívida	2.000.000,00	1.770.000,00	7.000.000,00	1.765.000,00	2.800.000,00	1.670.500,00
Outras Despesas Correntes	309.910.746,00	341.704.772,88	300.194.280,67	310.669.269,52	330.181.340,00	292.418.194,86
Despesas de Capital	130.134.190,00	57.758.294,87	140.935.135,00	54.916.327,03	131.770.510,00	100.071.467,11
Investimentos	122.132.190,00	50.663.027,69	130.933.135,00	36.126.291,92	121.168.510,00	72.146.190,91
Inversões Financeiras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Amortização da Dívida	8.002.000,00	7.095.267,18	10.002.000,00	18.790.035,11	10.602.000,00	27.925.276,20
Reserva de Contingência	33.839.205,00	31.339.205,00	54.882.189,19	54.882.189,19	35.209.021,00	35.209.021,00
Total de Despesas	856.061.254,00	845.546.272,65	945.227.371,00	918.363.986,22	981.355.260,00	977.828.146,22

Fonte: Elaboração própria, com dados da pesquisa

Através da Tabela 1 pode-se verificar que houve o remanejamento de recursos de uma conta para outra. Com relação às Despesas Correntes pode-se notar que a conta

Pessoal e Encargos Sociais, nos três períodos, houve aumento entre a dotação inicial e a dotação atualizada; já na conta Juros e Encargos da Dívida houve uma diminuição entre a dotação inicial e a dotação atualizada, nos três períodos, enquanto que Outras Despesas Correntes no exercício de 2018 e 2019 aumentou a dotação atualizada e em 2020, houve uma diminuição.

Com referencia às Despesas de Capital, a conta Investimentos teve um decréscimo na dotação atualizada em relação à dotação inicial; já a Amortização da Dívida houve uma diferença entres os três períodos, sendo que 2018 houve uma diminuição na dotação atualizada enquanto que 2019 e 2020 houve aumento e as Inversões Financeiras se mantiveram sem alterações.

Registrou-se uma diminuição entre a dotação inicial e a dotação atualizada na conta Reserva de Contingência em 2018, já nos exercícios de 2019 e 2020 se mantiveram iguais.

A Tabela 2 apresenta a taxa de variação entre a dotação inicial e a dotação atualizada das Despesas Correntes, Despesas de Capital e Reserva de Contingência, afim de verificar a variação do uso das dotações previstas.

Tabela 2 – Representação da taxa de variação das despesas orçamentárias

Exercício	Despesas Orçamentárias	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Taxa de Variação
2018	Despesas Correntes	692.087.859,00	756.448.772,78	9,30%
	Despesas de Capital	130.134.190,00	57.758.294,87	-55,62%
	Reserva de Contingência	33.839.205,00	31.339.205,00	-7,39%
2019	Despesas Correntes	749.410.046,81	808.565.470,00	7,89%
	Despesas de Capital	140.935.135,00	54.916.327,03	-61,03%
	Reserva de Contingência	54.882.189,19	54.882.189,19	0,00%
2020	Despesas Correntes	814.375.729,00	842.547.658,11	3,46%
	Despesas de Capital	131.770.510,00	100.071.467,11	-24,06%
	Reserva de Contingência	35.209.021,00	35.209.021,00	0,00%

Fonte: Elaboração própria, com dados da pesquisa

Por meio da Tabela 2 é possível apurar que as Despesas Correntes de 2018 representam o maior aumento totalizando 9,30% da dotação atualizada em relação à dotação inicial, enquanto que em 2020 teve aumento de apenas 3,46%. As Despesas de

Capital tiveram uma diminuição entre a dotação inicial e atualizada, sendo que 2019 atingiram 61,03% de diminuição e 2020 foi de 24,06%.

A Tabela 3 representa a taxa de variação total de despesas orçamentárias entre a dotação inicial e dotação atualizada referente aos três períodos

Tabela 3 – Representação da variação total das despesas orçamentárias

Exercício	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Taxa de Variação
2018	856.061.254,00	845.546.272,65	-1,23%
2019	945.227.371,00	918.363.986,22	-2,84%
2020	981.355.260,00	977.828.146,22	-0,36%

Fonte: Elaboração própria, com dados da pesquisa

Por meio da Tabela 3 pode-se constatar que as taxas de variações das despesas são baixas. Sendo que nos três anos não se fez necessário o uso de todo o recurso previsto nas respectivas LOAs.

Ainda com base na Tabela 3 pode-se perceber que 2020, apesar de ser um ano de pandemia, não houve necessidade de usar o total dos recursos, previsto na LOA, para atender as despesas do exercício.

Diante das análises realizadas evidencia-se que os gastos realizados pelo Município de Dourados relativo à pandemia não sofreram impacto quanto à gestão fiscal e aos projetos anteriormente previstos e aprovados.

4.2 ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

A LDO determina o limite de abertura de créditos adicionais para que o prefeito possa destinar recursos para as despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na LOA. Porém, em caso de decretação de estado de calamidade pública, caso ocorrido no início do ano de 2020 devido à pandemia, o prefeito tem autonomia para realizar a abertura de créditos do tipo extraordinário para atender as despesas imprevistas e urgentes, ou seja, aquelas ligadas ao surgimento da pandemia.

Em vista disso, o gestor do município realizou a abertura de créditos extraordinários para atender às seguintes unidades orçamentárias: Fundo Municipal de Saúde, Fundo Municipal de Assistência e Prefeitura Municipal Dourados (Secretaria Municipal de Cultura).

Em razão da Pandemia da Covid-19, houve a necessidade da abertura de crédito extraordinário para destinar recursos para atender as demandas da saúde; diante disso foram publicados três decretos orçamentários: Decreto Orçamentário nº 2541 de 17 de abril de 2020, Decreto Orçamentário nº 2676 de 19 de junho de 2020, Decreto Orçamentário nº 2932 de 30 de setembro de 2020, todos estabelecem a abertura de Crédito Adicional Suplementar no Orçamento Programa de 2020 para o Fundo Municipal De Saúde.

A Tabela 4 detalha os três Decretos Orçamentários, expondo o tipo de abertura de crédito, a origem do recurso e o valor do recurso.

Tabela 4 – Detalhamento dos recursos destinados ao Fundo Municipal de Saúde

FUNDO MUNICIPAL DE SAÚDE				
DECRETO ORÇAMENTÁRIO	TIPO	ORIGEM DO RECURSO	DETALHAMENTO	VALOR
Nº 2541 publicado em 17 de abril de 2.020	Crédito Adicional Extraordinário	Excesso de Arrecadação	Compra de material de consumo, compra de equipamentos e contratação de pessoal, entre outros.	R\$ 8.460.400,00
Nº 2676 publicado em 19 de junho de 2.020	Crédito Adicional Extraordinário	Excesso de Arrecadação	Contratação de pessoal, pagamento de pessoal, contratação de serviços, entre outros	R\$ 4.320.000,00
Nº 2932 publicado em 30 de setembro de 2.020	Crédito Adicional Extraordinário	Excesso de Arrecadação	Compra de material de consumo, compra de equipamentos e contratação de pessoa, pagamento de pessoal, entre outros.	R\$ 14.484.906,40
TOTAL				R\$ 27.265.306,40

Fonte: Elaboração própria, com dados da pesquisa

Os três Decretos Orçamentários destinam recursos para atender despesas com a saúde, sendo que o montante total é de R\$27.265.306,40 (vinte e sete milhões duzentos e sessenta e cinco mil e trezentos e seis reais e quarenta centavos), sendo que os três decretos, relacionados na Tabela 4 tem como finalidade atender despesas com a saúde pública, como: compra de materiais e equipamentos, contratação de pessoal para atendimento dos pacientes, entre outras despesas. Sendo que o valor total do recurso é proveniente do excesso de arrecadação.

Para atendimento à demanda da Secretaria Municipal de Assistência Social, a prefeita do município publicou dois decretos orçamentários: Decreto Orçamentário nº

2611 de 22 de maio de 2020, Decreto Orçamentário nº 2872 de 09 de setembro de 2020, que estabelece a abertura de Crédito Adicional Suplementar no Orçamento Programa de 2020 para o Fundo Municipal de Assistência Social.

Tabela 5 - Detalhamento recurso destinado ao Fundo Municipal de Assistência Social

FUNDO MUNICIPAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL				
DECRETO ORÇAMENTÁRIO	TIPO	ORIGEM DO RECURSO	DETALHAMENTO	VALOR
Nº 2611 publicado em 22 de maio de 2.020	Crédito Adicional Extraordinário	Excesso de Arrecadação	Contratação de pessoal, pagamento de pessoal, compra de material para distribuição gratuita, compra de materiais, entre outros.	R\$ 2.901.600,00
Nº 2872 publicado em 09 de setembro de 2.020	Crédito Adicional Extraordinário	Excesso de Arrecadação	Contratação de pessoal, pagamento de pessoal, compra de material para distribuição gratuita, compra de materiais, entre outros.	R\$ 1.501.812,00
TOTAL				R\$ 4.403.412,00

Fonte: Elaboração própria, com dados da pesquisa

A Tabela 5 representa os Decretos Orçamentários, apresentando a origem dos recursos e a destinação dos mesmos.

Os Decretos representados na Tabela 5 totalizam um valor de R\$4.403.412,00 (Quatro milhões e quatrocentos e três mil e quatrocentos e doze reais), os quais estão destinados ao atendimento de despesas como: compra de cestas básicas, compras de equipamentos de proteção individual, compra de materiais de consumo, contratação de pessoal, pagamento de pessoal entre outras. Os recursos são originários do excesso de arrecadação.

Houve a necessidade de destinar recurso para a Secretaria Municipal de Cultura, para atender a Lei nº 14.017, de 29 de junho de 2020 conhecida como lei Aldir Blanc, que no artigo 2, determina:

- I - renda emergencial mensal aos trabalhadores e trabalhadoras da cultura;
- II - subsídio mensal para manutenção de espaços artísticos e culturais, microempresas e pequenas empresas culturais, cooperativas, instituições e organizações culturais comunitárias que tiveram as suas atividades interrompidas por força das medidas de isolamento social; e
- III - editais, chamadas públicas, prêmios, aquisição de bens e serviços vinculados ao setor cultural e outros instrumentos destinados à manutenção de agentes, de espaços, de iniciativas, de cursos, de produções, de

desenvolvimento de atividades de economia criativa e de economia solidária, de produções audiovisuais, de manifestações culturais, bem como à realização de atividades artísticas e culturais que possam ser transmitidas pela internet ou disponibilizadas por meio de redes sociais e outras plataformas digitais.

Assim sendo criou-se o Decreto Orçamentário nº 2897 de 21 de setembro de 2020 que estabelece a abertura de Crédito Adicional Suplementar no Orçamento Programa de 2020.

Tabela 6 – Detalhamento recurso destinado à Secretaria Municipal de Cultura

SECRETARIA MUNICIPAL DE CULTURA				
DECRETO ORÇAMENTÁRIO	TIPO	ORIGEM DO RECURSO	DETALHAMENTO	VALOR
Nº 2897 publicado em 21 de setembro de 2020	Crédito Adicional Extraordinário	Excesso de Arrecadação	Auxílios destinados a Secretaria Municipal de Cultura	R\$ 1.494.173,75
			TOTAL	R\$ 1.494.173,75

Fonte: Elaboração própria, com dados da pesquisa

Foi destinado à Secretaria Municipal de Cultura o valor de R\$1.494.173,75 (Um milhão e quatrocentos e noventa e quatro mil cento e setenta e três reais e setenta e cinco centavos), sendo que a fonte do recurso é proveniente do excesso de arrecadação (Tabela 6).

Para fazer a distribuição de recursos entre os artistas e os espaços culturais a Secretaria Municipal de Cultura de Dourados abriu edital de seleção. As áreas compreendidas pelo edital foram: Artes Cênicas, Artes Visuais, Artesanato, Cinema e audiovisual, Culturas tradicionais e populares, Literatura, leitura e livro, Música, Patrimônio cultural, Produção técnica e gestão cultura.

Em virtude da pandemia, foram abertos apenas créditos adicionais do tipo extraordinário, segundo a nota explicativa constante no RREO (2020), sendo que os demais créditos adicionais, apresentados na mesma nota explicativa, são do tipo suplementar que tem como origem de recurso o superávit financeiro, os quais não tem ligação com o surgimento da pandemia.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo principal verificar se a pandemia da COVID-19 causou algum tipo de impacto nas despesas orçamentárias do município de Dourados/MS.

A partir das análises dos dados coletados é possível afirmar que, mesmo com o cenário provocado pela pandemia, e que não estava prevista na LOA de 2020, já que a pandemia foi declarada em março do mesmo ano, período em que a LOA já estava vigente, não causou impacto nas despesas do município, haja vista, que os recursos previstos na LOA atenderam as necessidades que surgiram e a abertura dos créditos extraordinários tiveram como fonte de recursos o excesso de arrecadação, ou seja, não houve a necessidade de utilizar recursos destinados às despesas previstas na LOA para cobrir despesas relacionadas com a pandemia.

Através das análises realizadas foi possível verificar que as movimentações de recursos, referentes à dotação inicial e a dotação atualizada dos três períodos (2018, 2019 e 2020), de uma conta para outra, não foram movimentos considerados anormais, o que é comprovado pelas baixas taxas de variação nos três exercícios mencionados; diante disso pode-se afirmar que a pandemia não impactou as contas municipais no exercício de 2020.

Portanto, conclui-se que a administração municipal não teve nenhuma razão plausível para deixar de executar os serviços básicos para atender as necessidades da população, como por exemplo, a manutenção dos serviços urbanos, as podas das árvores, manutenção das vias públicas, limpeza dos canteiros do município, entre outros.

O presente estudo traz esclarecimentos para a comunidade sobre a execução do orçamento público do município durante o exercício de 2020, demonstrando que a pandemia não causou nenhum efeito que comprometesse os projetos previstos inicialmente na LOA.

Durante o estudo proposto a principal dificuldade encontrada como limitação foi o acesso às informações pertinentes à pesquisa, já que durante o levantamento de dados foi identificado que nem todos os decretos orçamentários referentes à abertura de

créditos extraordinários, relacionados nas notas explicativas do RREO de 2020, estavam disponíveis no Diário Oficial do Município no momento da pesquisa; assim também como as notas de resoluções apresentadas nas referidas notas explicativas, visto que não há menção dos decretos orçamentários para esclarecer a destinação dos recursos. Para ter acesso a essas informações foram necessárias a realização de visitas à Secretaria Municipal de Fazenda e a Procuradoria Geral do Município nas dependências da Prefeitura Municipal.

Fica como sugestão de pesquisas futuras o estudo do exercício financeiro de 2021, já que ainda persiste o cenário de pandemia, a fim de verificar se nesse período houve algum tipo de impacto nas despesas públicas do município.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009

ARRUDA, Daniel; PAIXÃO, Inaldo da. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 3.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BORGES, Thiago Bernardo. **Fundamentos de contabilidade pública [recurso eletrônico]**. Porto Alegre: SAGAH, 2016.

BRANCO, Cláudio Souza Castello; CRUZ, Cláudio Silva da. A prática de governança corporativa no setor público federal. **Revista do TCU**. ed. 127, 2013. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/85> Acesso em: 16 out 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta muda LRF e inclui regras sobre estado de calamidade pública**. Agência Câmara de Notícias, 31 março 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/649688-proposta-muda-lrf-e-inclui-regras-sobre-estado-de-calamidade-publica/>. Acesso em: 19 Abril 2021.

BRASIL. Constituição de 1988. **Constituição da república federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 out 2020.

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/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 31 out 2020.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 03 nov 2020.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 03 nov 2020.

BRASIL. Lei Nº 13.982, De 2 De Abril De 2020. **Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para dispor sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabelece medidas excepcionais de proteção social**

a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19) responsável pelo surto de 2019, a que se refere a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.982-de-2-de-abril-de-2020-250915958>. Acesso em: 31 Março 2021.

BRASIL. Lei Nº 13.979, De 6 De Fevereiro De 2020. **Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019.** Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.979-de-6-de-fevereiro-de-2020-242078735>. Acesso em: 31 Março 2021.

BRASIL. Lei Complementar Nº 173, De 27 De Maio De 2020. **Estabelece o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e dá outras providências.** Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-173-de-27-de-maio-de-2020-258915168>. Acesso em: 31 março 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional Nº 106, De 7 De Maio De 2020. **Institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional decorrente de pandemia.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc106.htm. Acesso em: 31 março 2021.

BRASIL. Decreto Legislativo Nº 6, De 2020. **Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/DLG6-2020.htm. Acesso em: 31 março 2021.

BRASIL. Lei nº 14.017, de 29 de junho de 2020. **Dispõe sobre ações emergenciais destinadas ao setor cultural a serem adotadas durante o estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020.** Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.017-de-29-de-junho-de-2020-264166628>. Acesso em: 13 abril 2021.

BRASIL. Medida Provisória nº 929, de 25 de março de 2020. **Abre crédito extraordinário, em favor dos Ministérios da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, das Relações Exteriores, da Defesa e da Cidadania, no valor de R\$ 3.419.598.000,00, para os fins que especifica.** Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/medida-provisoria-n-929-de-25-de-marco-de-2020-249676431>. 19 Abril 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Coronavírus impacta contas da União e despesas primárias sobem a R\$ 1,753 trilhão.** De 22 de maio 2020. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/maio/coronavirus-impacta-contas-da-uniao-e-despesas-primarias-sobem-a-r-1-753-trilhao>. Acesso em: 28 Abril 2021.

BRASIL. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP**. 8 ed. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 20 fev 2021.

COSTIN, Claudia. **Administração pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

DOURADOS. DECRETO ORÇAMENTÁRIO Nº 2541 DE 17 DE ABRIL DE 2.020. **Abre Crédito Adicional Suplementar - No Orçamento Programa de 2020, conforme especificado nos artigos**. Disponível em: <https://do.dourados.ms.gov.br/wp-content/uploads/2020/05/08-05-2020.pdf>. Acesso em: 19 Abril 2020.

DOURADOS. DECRETO ORÇAMENTÁRIO Nº 2676 DE 19 DE JUNHO DE 2.020. **Abre Crédito Adicional Suplementar - No Orçamento Programa de 2020, conforme especificado nos artigos**. Disponível em: <https://do.dourados.ms.gov.br/wp-content/uploads/2020/06/22-06-2020.pdf>. Acesso em: 19 Abril 2020.

DOURADOS. DECRETO ORÇAMENTÁRIO Nº 2932 DE 30 DE SETEMBRO DE 2.020. **Abre Crédito Adicional Suplementar - No Orçamento Programa de 2020, conforme especificado nos artigos**. Disponível em: <https://do.dourados.ms.gov.br/wp-content/uploads/2020/10/02-10-2020.pdf>. Acesso em: 19 Abril 2020.

DOURADOS. DECRETO ORÇAMENTÁRIO Nº 2872 DE 09 DE SETEMBRO DE 2.020. **Abre Crédito Adicional Suplementar - No Orçamento Programa de 2020, conforme especificado nos artigos**. Disponível em: <https://do.dourados.ms.gov.br/wp-content/uploads/2020/09/14-09-2020.pdf>. Acesso em: 19 Abril 2020.

DOURADOS. DECRETO ORÇAMENTÁRIO Nº 2897 DE 21 DE SETEMBRO DE 2.020. **Abre Crédito Adicional Suplementar - No Orçamento Programa de 2020, conforme especificado nos artigos**. Disponível em: <https://do.dourados.ms.gov.br/wp-content/uploads/2020/09/22-09-2020.pdf>. Acesso em: 19 Abril 2020.

DOURADOS. **Perfil Socioeconômico de Dourados 2018**. Disponível em: <https://www.dourados.ms.gov.br/index.php/perfil-socioeconomico/>. Acesso em: 02 março 2021.

ENAP. Escola Nacional de Administração Pública. **Introdução ao Orçamento Público**. Brasília, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3167/1/Modulo%201%20-%20Entendendo%20o%20Orçamento%20Publico.pdf>. Acesso em: 19 out 2020.

FARIAS FILHO, Milton Cordeiro; ARRUDA FILHO, Emílio J. M.. **Planejamento da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FIOCRUZ- FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ. **Impactos sociais, econômicos, culturais e políticos da pandemia**. Disponível em: <https://portal.fiocruz.br/impactos-sociais-economicos-culturais-e-politicos-da-pandemia#:~:text=A%20estimativa%20de%20infectados%20e,adoecimento%20e%20morte%2C%20acesso%20a>. Acesso em: 28 Abril 2021.

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

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. [2.Reimpr.]. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GONÇALVES, Guilherme Corrêa *et al.* **Planejamento e orçamento público** [recurso eletrônico]. Porto Alegre: SAGAH, 2019.

GONTIJO, Vander. Evolução Histórica no Brasil. **ORÇAMENTO DA UNIÃO**. Congresso. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/HistoricoBrasil#:~:text=O%20primeiro%20or%C3%A7amento%20brasileiro%20teria,1831%20a%2030.6.1832>). Acesso em: 28 out 2020.

GRIVOT, Débora Cristina Holenbach. **Constituição de 1988**. Constituição e Administrativa pública. *In*: GIACOMELLI, Cinthia Louzada Ferreira. **Constituição e administração pública**. Porto Alegre: SAGAH, 2018.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Cidades e Estados. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/ms/dourados.html>. Acesso em: 05 jan 2021.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000. Disponível em: https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/395/1/080807_PUB_LRF_guiaOrientacao%20%281%29.pdf. Acesso em: 21 out 2020.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. [3. reimpr.]. São Paulo: Atlas, 2019.

LIMA, Diana Vaz de. **Orçamento, contabilidade e gestão no setor público**. São Paulo: Atlas, 2018.

MAIA, Rodrigo. **O ‘Orçamento de Guerra’ reacende a esperança**. *In*. SATANA, Hadassah Laís S.; MENDES, Gilmar Ferreira; AFONSO, José Roberto. **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almedina, 2020.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. atualização da edição João Bosco Medeiros. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MENDES, Gilmar Ferreira; AFONSO, José Roberto; VERAS, Diego Viegas. **Combate à pandemia e suas consequências econômicas e sociais: coordenação, cooperação e consórcio**. *In*. SATANA, Hadassah Laís S.; MENDES, Gilmar Ferreira; AFONSO, José Roberto. **Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil: propostas para gestão pública e para políticas sociais e econômicas**. São Paulo: Almedina, 2020.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública**. 2 ed. Brasília, 2006.

OLIVEIRA, Antônio Benedito; TEXEIRA, Marília Cássia. **Contabilidade governamental**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

OPAS-ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE. **Brasil confirma primeiro caso de infecção pelo novo coronavírus.** Disponível em: https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=6113:brasil-confirma-primeiro-caso-de-infeccao-pelo-novo-coronavirus&Itemid=812. Acesso em: 29 março 2021b.

OPAS-ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE. **OMS afirma que COVID-19 é agora caracterizada como pandemia.** Disponível em: https://www.paho.org/bra/index.php?option=com_content&view=article&id=6120:oms-afirma-que-covid-19-e-agora-caracterizada-como-pandemia&Itemid=812. Acesso em: 29 março 2021c.

OPAS-ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE. **Histórico da pandemia de COVID-19.** Disponível em: <https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19>. Acesso em: 29 março 2020a.

PEREIRA, José Matias. **Administração pública: foco nas instituições e ações governamentais.** 5.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração pública.** 14. ed., rev. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2019.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **Orçamento público.** Disponível em: portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/orcamento-publico. Acesso em: 16 out 2020.

QUEIROZ, Antônio Augusto de. DIAP. **Cartilha Políticas Públicas e Ciclo Orçamentário.** Brasília: DIAP, 2016. Disponível em: https://www.diap.org.br/images/stories/cartilha_pp.pdf. Acesso em: 19 out 2020.

SANCHES, Oswaldo Maldonado. O CICLO ORÇAMENTÁRIO: UMA REAVALIAÇÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988*. **Rev. Adm. púb.** Rio de Janeiro: 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8549/7290>. Acesso em: 19 out 2020.

SILVA, Moacir Marques da. **Lei de responsabilidade fiscal: enfoque jurídico e contábil para os municípios.** São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Governança pública.** Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/governanca-no-setor-publico/#:~:text=Governan%C3%A7a%20no%20setor%20p%C3%ABlico%20compreende,servi%C3%A7os%20de%20interesse%20da%20sociedade>. Acesso em: 08 out 2020.

WALLIMAN, Nicholas. **Métodos de pesquisa;** revisão técnica de Patricia Viveiros de Castro Krakauer; tradução de Arlete Simille Marques. São Paulo: Saraiva, 2015.