

ANÁLISE SOBRE O DESVIRTUAMENTO DOS CRÉDITOS ADICIONAIS NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DOS MUNICÍPIOS DE PERNAMBUCO E SUAS IMPLICAÇÕES NOS INDICADORES DE GESTÃO FISCAL E DE BEM-ESTAR

Cariane Ferraz da Silva¹

Francisco de Assis Carlos Filho²

Francisco Carlos da Costa Filho³

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo fazer uma análise descritiva da abertura de créditos adicionais suplementares e suas implicações nos indicadores de gestão fiscal e de bem-estar social nos municípios de Pernambuco no período de 2018 a 2019. Para isso, coletou-se dados das LOAs do TCE-PE. Utilizou-se ainda o Índice de Gestão Fiscal da FIRJAN e dados do TSE e do IBGE. Os resultados obtidos mostraram que grande parte dos municípios pernambucanos anulam despesas para abertura de créditos adicionais acima do razoável, mesmo quando se utiliza como parâmetro para tal limite o percentual médio de anulação que levou alguns municípios a terem suas contas rejeitadas pelo TCE-PE, e as consequências disso se dá no campo da gestão e do bem estar social, pois ao se fazer uso do coeficiente de correlação de Pearson, verificou-se que municípios que anulam despesas em maior percentual tem uma pior gestão fiscal e pior desenvolvimento humano, haja vista a correlação negativa existente ente o percentual de despesas anulas e estas variáveis ao nível significância de 5%. Concluiu-se ainda que municípios onde o chefe do executivo tem maior proporção de vereadores aliados, abrem créditos adicionais suplementares em maior proporção.

Palavras-chave: Créditos Adicionais Suplementares; Anulação de Despesas; Gestão Fiscal; Municípios de Pernambuco.

ABSTRACT

This paper aims to make a descriptive analysis of the opening of additional supplementary credits and their sources in the fiscal management and social welfare indicators in the municipalities of Pernambuco in the period from 2018 to 2019. For this, data from the LOAs were collected do TEC-PE. The FIRJAN Fiscal Management Index and data from the TSE and IBGE were also used. The results obtained induced that a large part of Pernambuco's municipalities cancel expenses for opening additional credits above reasonable, when using as a parameter for such limit the average percentage of cancellation that led some municipalities to have their accounts rejected by the TCE-PE, and how The consequences of this occur in the field of management and social welfare, because when using the Pearson correlation coefficient, it was found that municipalities that cancel out expenses in a higher percentage have worse fiscal management and worse human

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade Católica do Recife. Email: cariane.ferraz@yahoo.com.

² Doutor em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Professor do Curso de Administração da Universidade de Pernambuco. Email: Francisco.assis@upe.br

³ Doutorando em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Roraima. Email: carlos.costa@ufrr.br

development, given the existing negative correlation between the percentage of voided expenses and these variables at a significance level of 5%. It was also concluded that municipalities where the chief executive has a greater proportion of allied councilors open additional supplementary credits in greater proportion.

Keywords: Supplemental Additional Credits; Cancellation of Expenses; Tax Management; Municipalities of Pernambuco.

A13; D63; I38

1 INTRODUÇÃO

O Orçamento é um produto do Sistema de Planejamento que define ações a serem desenvolvidas em determinado exercício. Durante a implementação dos programas de trabalho podem ocorrer situações ou fatos novos que não foram previstos na fase de elaboração da peça orçamentária, que exigem atuação do Poder Público. Para garantir ajustes ao orçamento durante sua execução, foi regulamentado pela Lei nº 4.320/64, em seu art. 40, o dispositivo legal denominado crédito adicional.

De acordo com Giacomoni (2012), os créditos adicionais servem para situações de imprevisão na elaboração orçamentária, tanto para cobrir a insuficiência de crédito para atender às despesas a serem realizadas, quanto para acrescentar o crédito adequado para dotação que apresente saldo insuficiente para o atendimento de despesas necessárias.

A norma de regência classifica os créditos adicionais em: suplementares que são aquelas autorizações para reforço das dotações orçamentárias já existentes; especiais que são aquelas autorizações para despesas que não haja dotação orçamentaria específica; e extraordinários, que são destinados a despesas urgentes e imprevistas como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Os créditos adicionais suplementares e especiais dependem de prévia autorização legislativa, no entanto, para o primeiro caso, a Constituição Federal, no art. 165, §8º, possibilita que a autorização seja feita diretamente na própria lei orçamentária, geralmente através de um percentual da despesa autorizada no orçamento. Por sua vez, em relação aos créditos extraordinários, pela sua própria natureza, serão abertos diretamente por decreto do Poder Executivo, que informará imediatamente ao Legislativo.

Abreu, J., Bandeira, P. e Ferreira (2017) destacam que na abertura de créditos adicionais, tal como ocorre na Lei Orçamentária, deve ser observado o princípio do equilíbrio fiscal, pelo qual as receitas estimadas devem ser iguais às despesas autorizadas, tanto que nas retificações é necessário a indicação de qual recurso para que sejam autorizados e abertos, com exceção, por óbvio, dos créditos extraordinários.

O presente trabalho teve por objetivo fazer uma análise descritiva da abertura de créditos adicionais suplementares e suas implicações nos indicadores de gestão fiscal e de bem-estar social nos municípios de Pernambuco no período de 2018 a 2019. Para isso, coletou-se dados das Leis Orçamentárias Anuais (LOAs) dos municípios de Pernambuco no site do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE). Utilizou-se ainda os limites para abertura de crédito adicionais considerados razoáveis em consonância com os julgamentos das turmas de conselheiros do TCE-PE. Outro dado utilizado no presente trabalho foi o Índice

de Gestão Fiscal dos municípios pernambucanos mensurado pela Federação da Indústria do Rio de Janeiro (FIRJAN) a partir dos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Além disso, foram utilizados do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), a proporção de vereadores aliados do gestor municipal e se o prefeito foi reeleito na última eleição, e dados das características socioeconômicas dos municípios do estado de Pernambuco oriundos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Os resultados obtidos mostraram que grande parte dos municípios pernambucanos anulam despesas para abertura de créditos adicionais acima do razoável, mesmo quando se utiliza como parâmetro para tal limite o percentual médio de anulação que levou alguns municípios a terem suas contas rejeitadas pelo Tribunal de Contas do Estado, e as consequências disso se dá no campo da gestão e do bem estar social, pois ao se fazer uso do coeficiente de correlação de Pearson, verificou-se que municípios que anulam despesas em maior percentual tem uma pior gestão fiscal e pior desenvolvimento humano, haja vista a correlação negativa existente ente o percentual de despesas anulas e estas variáveis ao nível significância de 5%. Concluiu-se ainda que municípios onde o chefe do executivo tem maior proporção de vereadores aliados, abrem créditos adicionais suplementares em maior proporção.

Na seção 2, tem-se o referencial teórico onde são discutido o tema desta pesquisa à luz dos achados recentes da literatura. Na seção 3, tem-se a metodologia onde são discutidas as técnicas utilizadas para se testar as hipóteses levantadas no presente estudo. Na seção 4, tem-se os resultados e, por fim, na seção 5, tem-se a conclusão dos achados desta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O orçamento é um instrumento de planejamento das atividades a serem desenvolvidas pelos órgãos da Administração Pública, através do qual o gestor público irá colocar em práticas seus planos de governo, através de ações. Isso só é possível, portanto, após aprovada a Lei Orçamentária, que autoriza a utilização dos créditos orçamentários, ou seja, permite que possam ser executados, os quais também podem ser denominados créditos iniciais.

No entanto, no transcorrer do exercício financeiro podem surgir novas situações e fatos, imprevistos ou não previstos adequadamente, que necessitam ser realizados pela Administração Pública. Essa flexibilização e possibilidade de nova realocação de créditos orçamentários é possível devido ao instituto dos créditos adicionais, pois exercem exatamente essa função.

A Lei nº 4.320/64 prevê três tipos de créditos adicionais, sendo eles: suplementares, destinados ao reforço da dotação; especiais, destinados as despesas para as quais não haja dotação; e extraordinários, destinados a despesas urgentes como guerras ou calamidades pública.

A Lei supracitada, em seus artigos 42 e 43, estabelece que os créditos suplementares e especiais serão abertos por Decreto do Poder Executivo e para isso é necessário haver disponibilidade de recursos, prévia exposição justificada e autorização legislativa.

No caso dos municípios no Estado de Pernambuco, através de pesquisas feitas nos documentos componentes das Prestações de Contas de Governo enviadas ao Tribunal de Contas, percebe-se que as LOA dos Municípios estão prevendo índices de créditos adicionais cada vez maiores (em alguns casos

chegando a 80% do orçamento inicial), em especial os suplementares, sugerindo que os planejamentos realizados por esses Entes são realizados apenas para cumprir formalidade legal.

De acordo com Conti (2006), é necessário que os instrumentos de flexibilidade orçamentária sejam limitados e seu uso moderado, mantendo-se a necessidade de se cumprir fielmente o orçamento do modo como aprovado pelo Poder Legislativo, com as imprescindíveis alterações que se façam necessárias ao longo do exercício financeiro, sem, com isso, descaracterizá-lo e fazer dele uma peça de ficção. Adicionalmente, as alterações das Lei Orçamentárias que não seguem um princípio de razoabilidade, afastam o Legislativo do processo de autorização de significativas mudanças nos orçamentos ao longo de sua execução, configurando, na prática, um atentado sutil ao art. 167, VII da Constituição, que veda a concessão ou utilização ilimitada de crédito.

Pereira (2015) faz alusão ao princípio da precedência constante no ordenamento jurídico brasileiro, onde destaca que o orçamento deve ser elaborado antes de sua efetiva aplicação e segue pontuando que para adequar o orçamento à realidade, a Constituição elenca uma série de mecanismos para adequar o orçamento tanto às decisões administrativas quanto a correções diante de falhas na previsão da receita e/ou fixação da despesa. Desta feita, o citado autor analisou alterações orçamentárias através de créditos adicionais especiais nos municípios mineiros e o entendimento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG), pois o entendimento dos órgãos de controle da Administração pública é importante para se balizar a ação dos gestores públicos, uma vez que tais órgão são responsáveis pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial.

Dos mecanismos de alteração de Lei Orçamentária, Pereira (2015) ressalta a diferença entre a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro não deve ser confundida com a abertura de crédito adicional suplementar, que utilize a anulação de dotações orçamentárias como fonte de recursos e mostrou, a partir do da análise do caso dos municípios mineiros, que a abertura de crédito especial só se fará necessária quando for existir programa, projeto ou atividade que necessite da criação de novo elemento de despesa que não esteja inicialmente contemplado na Lei Orçamentaria e concluiu que quando há situação que exige o remanejamento, a transposição ou a transferência de recursos é ilegal a utilização de crédito suplementar.

Diversos fatores podem influenciar a abertura de créditos adicionais. Características políticas, eleitorais e socioeconômicas podem determinar o montante de recursos públicos utilizados como créditos adicionais. Nesse sentido, Baldissera et al. (2019), utilizando dados dos municípios do estado do Paraná, analisaram como fatores políticos e eleitorais podem influenciar a abertura de créditos adicionais. Considerando o ciclo político de 2013 a 2016, os autores ressaltam que existe uma relação entre os créditos adicionais e a Teoria dos Ciclos Políticos devido a decisão dos gestores públicos em utilizar tais créditos para ações que aumentem sua chance de reeleição.

Com vistas a entender os determinantes da abertura de créditos adicionais, Baldissera et al. (2019) testaram, através de modelos estatísticos de regressão múltipla, as hipóteses de que o ano eleitoral exerce influência positiva e significativa na abertura de créditos adicionais; mudança do gestor público exerce influência negativa e significativa na abertura de créditos adicionais e primeiro mandato eleitoral exerce influência positiva e significativa na abertura de créditos adicionais.

Como resultado, os citados autores encontraram que estar em ano de eleição municipal; estar exercendo primeiro mandato do gestor municipal são fatores que se correlacionam positivamente com a abertura de créditos adicionais, fazendo aumentar o uso de tais créditos, enquanto a mudança do gestor público se mostrou como um fator que implica menor uso de créditos adicionais.

Fiirst et al. (2019) relacionaram a abertura de créditos adicionais ao desempenho financeiro dos municípios, sob a hipótese de que existe influência positiva da abertura de créditos adicionais sobre o desempenho financeiro dos municípios e sob a hipótese de que o desempenho financeiro é maior no ano eleitoral vis-à-vis aos anos não eleitorais.

Assim, utilizando dados das contas públicas dos municípios do Paraná e dados socioeconômicos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), os citados autores mensuraram a possível existência de correlação entre a abertura de créditos adicionais e o superávit financeiro, medido a partir da diferença entre ativo financeiro e passivo financeiro, e obtiveram como resultado que governos que fazem maior uso da abertura de créditos adicionais obtêm maiores superávits financeiros, uma vez que o teste estatístico aponta uma relação positiva e estatisticamente significativa.

Kanayama, Tomio e Filho (2017) analisaram se houve excesso no uso dos créditos adicionais por parte do governo federal no período de 2001 a 2016 e como isso impactou o processo de *impeachment* sofrido em 2015 pela presidenta Dilma Roussef. Fazendo uma análise descritiva, os autores verificaram que em períodos de eleição, de baixo crescimento econômico e de elevação da inflação, o governo federal fez maior uso dos créditos adicionais. Porém, os autores não conseguiram distinguir quais desses fatores teve maior influência para o uso elevado dos citados créditos. No que tange à deposição do Governo Dilma, constatou-se que não houve excesso de promulgação de decretos alterando a Lei Orçamentária no período de 2011 a 2015 vis-à-vis os períodos imediatamente anteriores. Todavia, tanto o Senado Federal quando o Supremo Tribunal Federal concluiu que houve desvirtuamento no uso do instrumento de créditos adicionais o que culminou com o processo de *impeachment*, porém os autores ora citados não conseguiram calcular uma previsão desse processo de *impeachment* sobre o uso da abertura de créditos adicionais no futuro.

Os órgãos de controle ao cumprir seu dever de fiscalizar a atuação dos gestores públicos podem aprovar, rejeitar ou aprovar com ressalvas a prestação de contas dos gestores que estão à frente dos municípios. Nesse sentido, Milanese e Monte-mor (2017) investigaram quais fatores podem levar a rejeição ou aprovação com ressalvas das prestações de contas anuais dos municípios do estado do Espírito Santo. A hipótese levantada pelos citados autores foi que uma maior utilização de abertura de créditos adicionais por parte dos prefeitos aumenta a probabilidade de as contas serem rejeitadas ou aprovadas com ressalvas.

Assim, utilizando dados do cenário e da gestão política e dados oriundos do Tribunal de contas, foi estimado um modelo probabilístico, Probit, onde foi possível constatar que utilizar créditos adicionais acima dos limites fixados em lei não influencia a probabilidade de rejeição da prestação de contas, uma vez que não houve significância estatística na estimação desse resultado. Já fatores como ter minoria na câmara legislativa e idade do prefeito aumentam a probabilidade de rejeição das contas públicas, porém esses resultados são significantes ao nível de confiança de 10%, destacam os autores. Por outro lado, fatores como melhor indicador de gestão fiscal e melhor resultado orçamentário diminuem a chance de

as contas virem a ser rejeitadas. Quando os autores testam se o uso de créditos adicionais suplementares além do limite contribui para aumento da chance de a prestação de conta vir a ser aprovada com ressalva, verificou-se uma significância estatística de tal resultado, indicando que os créditos adicionais utilizados acima do limite aumentam a probabilidade de a prestação de contas ser aprovadas com ressalva.

3 METODOLOGIA

3.1 Dados

Esta pesquisa utilizou os dados dos percentuais de abertura de créditos adicionais oriundos das Leis Orçamentárias Anuais dos municípios de Pernambuco no período de 2018 a 2019, e foram coletados através da internet no site do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE). Utilizou-se ainda os limites para abertura de crédito adicionais considerados razoáveis em consonância com os julgamentos das turmas de conselheiros do TCE-PE. Outro dado utilizado no presente trabalho foi o Índice de Gestão Fiscal dos municípios pernambucanos mensurado pela Federação da Indústria do Rio de Janeiro (FIRJAN) a partir dos dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Além disso, foram utilizados do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), a proporção de vereadores aliados do gestor municipal e se o prefeito foi reeleito na última eleição, e dados das características socioeconômicas dos municípios do estado de Pernambuco oriundos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

3.2 Estatísticas Descritivas

Tabela 1 - Estatística descritiva das variáveis por município de 2018 a 2019.

VARIÁVEIS	Média	Desvio Padrão	Mín	Máx
Desp_prevista_Anulação	0.514	0.160	0.0500	1
Desp_Anulada	0.340	0.129	0.0359	1
P_ver_pref	0.216	0.157	0	0.727
IFGF	0.249	0.168	0.00730	0.797
IDHM	0.596	0.0454	0.490	0.770

Nota: A base de dados não tem informações de abertura de créditos adicionais em Fernando de Noronha.

Fonte: Elaborado pelos autores.

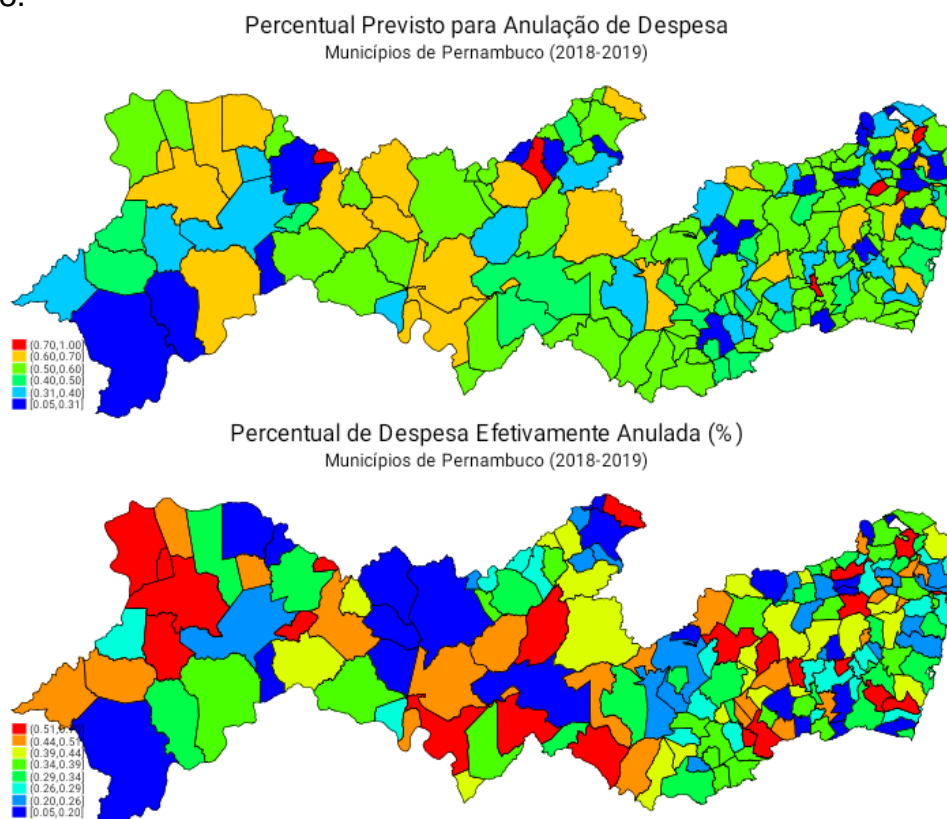
No período que compreende os anos de 2018 e 2019, o percentual médio de anulação de despesa para abertura de crédito adicional previsto nas LOAs dos municípios de Pernambuco foi de 51% (D.P.=16%), com valor mínimo de 5% (município de Brejo da Madre de Deus) e máximo de 100% (município de Cedro).

Em relação à despesa que foi efetivamente anulada, o percentual médio de anulação pelo chefe do executivo municipal para fins de abertura de créditos adicionais foi de 34% (D.P.=12%), com valor mínimo de 3,5% (município de Brejão) e máximo de 100% (município de Canhotinho). Já o percentual médio de vereadores que são aliados políticos do gestor municipal é de 21,6% (D.P =15,7%), com valor mínimo de 0% e máximo de 72%.

Nos municípios de Pernambuco, o valor médio do Índice de Gestão Fiscal é de 0,249 (D.P.=0,168). Já o valor médio do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal é de 0.596 (D.P.= 0.0454), com valores mínimos e máximos de 0,49 e 0,77, respectivamente.

Na Figura 1, tem-se a distribuição espacial dos percentuais previstos para anulação de despesas e os percentuais das despesas efetivamente anuladas no período de 2018 a 2019. É possível ver que o poder executivo dos municípios propõe percentuais de anulação de despesa para fins de abertura de créditos adicionais em magnitudes parecidas, da ordem de 50%, porém quando anulam efetivamente despesas, os percentuais de anulação se tornam heterogêneos.

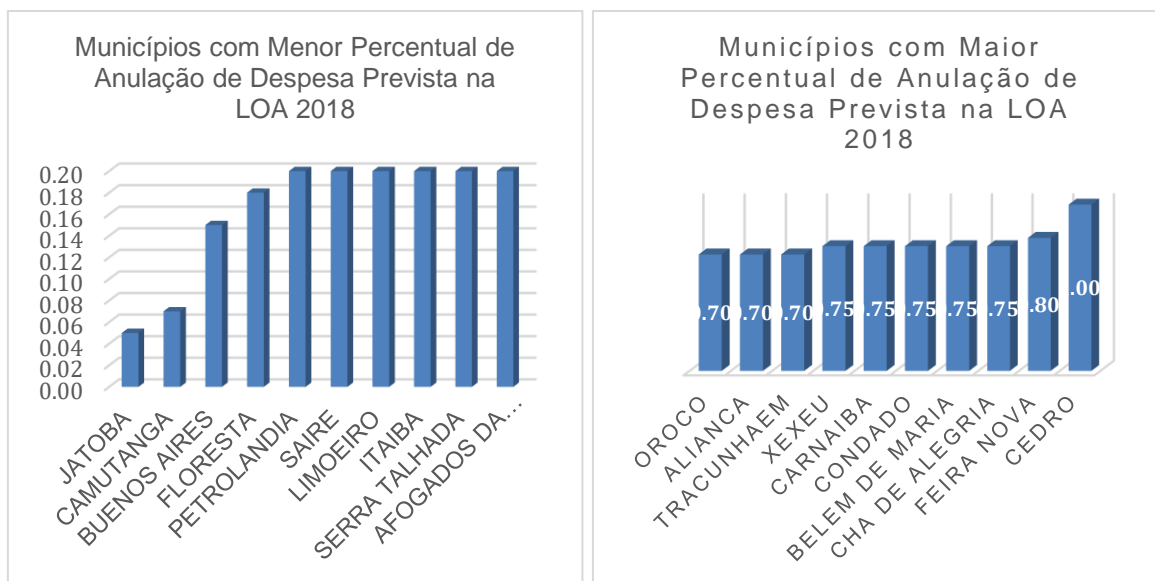
Figura 1 - Distribuição Percentual de anulação de despesa prevista na LOA no ano de 2018.



Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados do TCE-PE.

Na Figura 2, tem-se os dez municípios com menor e com maior percentual de anulação de despesas para aberturas de créditos adicionais consignado na Lei Orçamentária Anual no ano de 2018. Nela, pode ser visto que o percentual de anulação de despesa é de no máximo 20% da despesa fixada entre os dez municípios com o menor percentual de anulação. Já entre os dez municípios com maior percentual de anulação de despesa para fins de abertura de créditos adicionais o percentual máximo chega a 100% das despesas fixadas para o exercício seguinte.

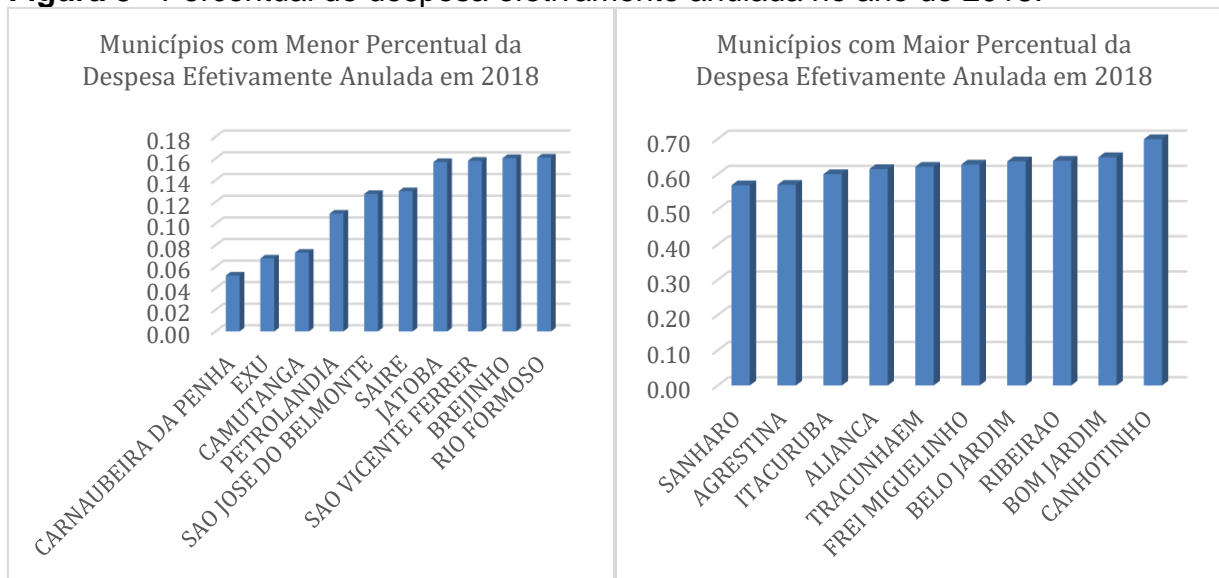
Figura 2 - Percentual de anulação de despesa prevista na LOA no ano de 2018.



Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados do TCE-PE.

Na Figura 3, tem-se os dez municípios que menos e que mais anularam despesas efetivamente no ano de 2018. Entre os dez municípios que menos anularam despesas, o percentual máximo de anulação efetiva foi de 16% da despesa fixada na LOA em 2018, enquanto entre os dez municípios que mais anularam efetivamente as despesas fixadas na LOA em 2018, o percentual máximo de anulação foi de aproximadamente 70%.

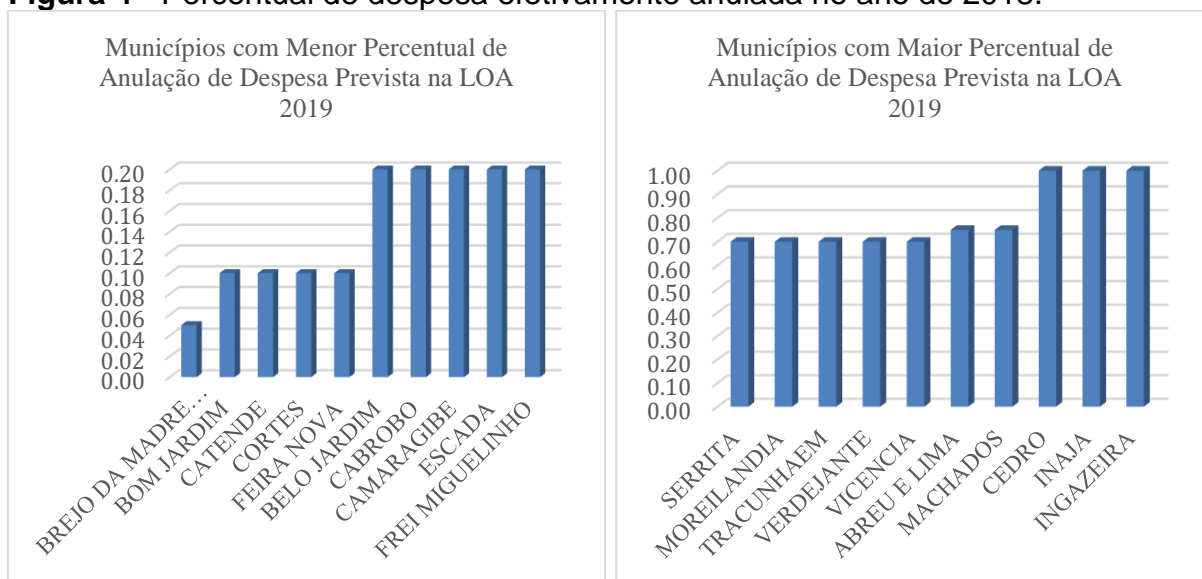
Figura 3 - Percentual de despesa efetivamente anulada no ano de 2018.



Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados do TCE-PE.

Na Figura 4, tem-se os dez municípios com menor e com maior percentual de anulação de despesas para aberturas de créditos adicionais consignadas na Lei Orçamentária Anual no ano de 2019. Nela, pode ser visto que o percentual de anulação é de no máximo 20% da despesa fixada entre os dez municípios com o menor percentual de anulação. Já entre os dez municípios com maior percentual de anulação de despesa para fins de abertura de créditos adicionais o percentual máximo chega a 100% das despesas fixadas para o exercício seguinte.

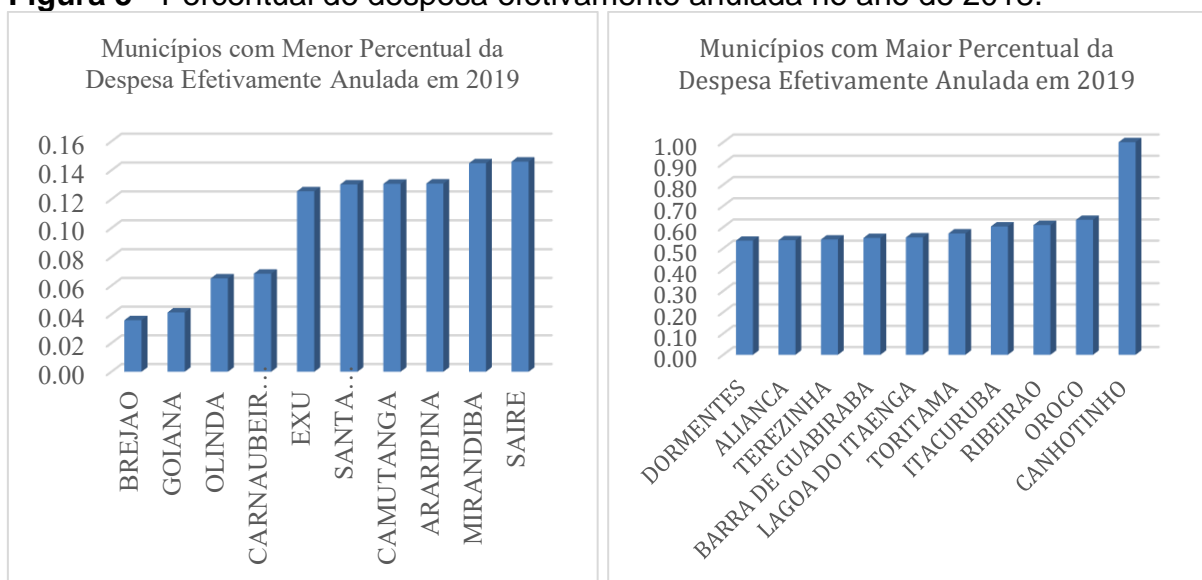
Figura 4 - Percentual de despesa efetivamente anulada no ano de 2018.



Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados do TCE-PE.

Na Figura 5, tem-se os dez municípios que menos e que mais anularam despesas efetivamente no ano de 2019. Entre os dez municípios que menos anularam despesas, o percentual máximo de anulação de despesa efetiva foi de 14% da despesa fixada na LOA em 2019, enquanto entre os dez municípios que mais anularam efetivamente as despesas fixadas na LOA em 2019, o percentual máximo de anulação foi de aproximadamente 98%.

Figura 5 - Percentual de despesa efetivamente anulada no ano de 2018.



Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados do TCE-PE.

A falta de um critério bem definido no que concerne ao limite de despesas que podem ser passíveis de anulação para a abertura de créditos adicionais suplementares levam os chefes do poder executivo a anularem grandes percentuais de despesa e modificarem o orçamento que fora aprovado, deixando o

poder legislativo à revelia no tocante a decisão de alocação efetiva dos recursos públicos.

Neste sentido, foi utilizada uma técnica de Amostragem Aleatória Sistemática, baseada na Tabela Phillips, que fornece uma margem de confiança de 95% (BONINI, 1979), com o objetivo de se verificar quais municípios tiveram suas contas rejeitadas pelo órgão de controle, que no caso dos municípios de Pernambuco é o TCE/PE, por motivo de excesso de anulação de despesa para uso de créditos adicionais suplementares e qual foi o percentual de despesa que levou à rejeição nos anos de 2018 e 2019.

De acordo com a Tabela Phillips, para uma população de tamanho de 201 a 500, que é o intervalo que engloba a quantidade de observações utilizadas neste trabalho no período supracitado, fez-se a análise de 42 julgamentos de contas para se verificar qual o limite de anulação de despesa ensejou em rejeição das contas prestadas pelos gestores públicos no período analisado.

No Quadro 1, tem-se os municípios que tiveram suas contas rejeitadas por excesso de anulação de despesas para abertura de créditos adicionais suplementares e o respectivo percentual de anulação.

Quadro 1 - Municípios que tiveram suas contas rejeitadas por excesso de anulação de despesa para abertura de créditos adicionais 2018-2019.

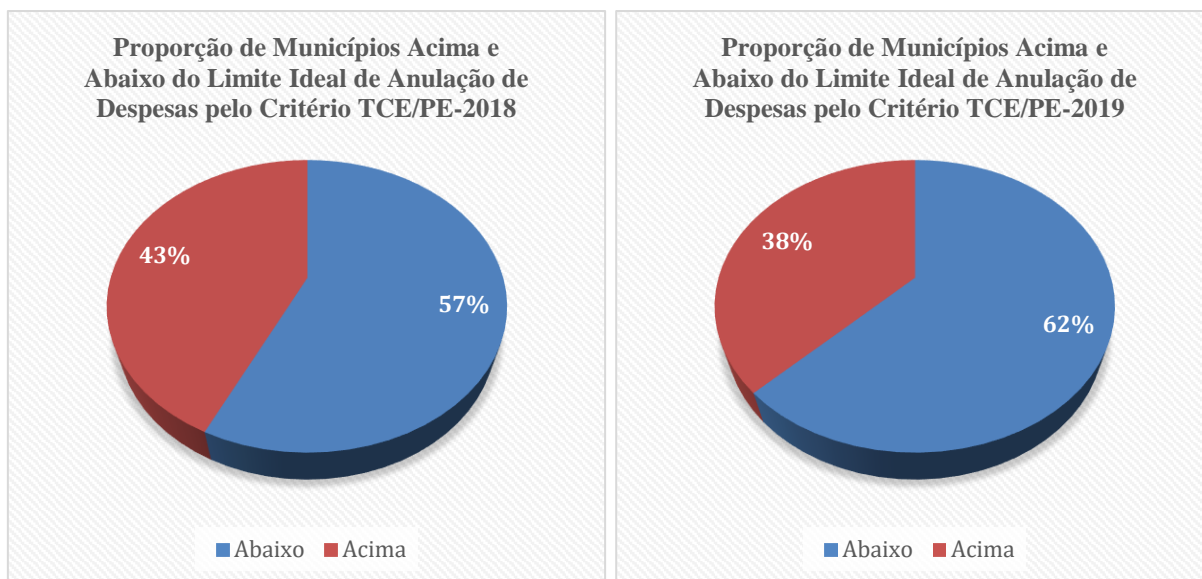
Municípios	Total de Despesa efetivamente Anulado (%)	Situação
Abreu e Lima	0,21	Rejeição
Amaraji	0,28	Rejeição
Barra de Guabiraba	0,51	Rejeição
Bom Conselho	0,33	Rejeição
Brejo da Madre de Deus	0,37	Rejeição
Calumbi	0,36	Rejeição
Catende	0,50	Rejeição

Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados do TCE-PE.

Assim, tomando a média dos limites que levaram os municípios da amostra a terem suas contas rejeitadas, tem-se um limite médio de rejeição das contas por excesso de anulação de despesa da ordem de 37%. Então na falta de um critério claro e objetivo para limitar o uso dos créditos adicionais suplementares e tomando como base a média acima calculada, grande parte dos municípios de Pernambuco deveriam também ter tido suas contas rejeitadas e os gestores devidamente responsabilizados de acordo com a legislação vigente.

Na Figura 6, tem-se o percentual de municípios que estariam de acordo com o limite médio acima calculado e o percentual de municípios que estariam acima deste limite. No ano de 2018, 43% dos municípios deveriam ter suas contas rejeitadas pelo critério do limite médio calculado a partir dos limites que levaram os municípios a terem suas contas rejeitadas no período de acordo com o julgamento do órgão de controle, enquanto em 2019 o percentual de municípios acima do limite médio foi de 38%.

Figura 6 - Percentual de municípios acima e abaixo do limite médio para anulação de despesa para abertura de créditos adicionais suplementares.



Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados do TCE-PE.

3.2 Teste Empírico

O uso de créditos adicionais em limites que ferem o princípio da razoabilidade, não só tira do legislativo a participação na fixação das despesas como também pode denotar más práticas da gestão municipal, uma vez que o uso excessivo de créditos adicionais torna o orçamento uma peça de ficção, pois não reflete a realidade.

Disto isto, formulou-se a seguinte hipótese de pesquisa.

H1: Municípios com maiores percentuais de anulação de despesa para fins de abertura de créditos adicionais têm pior gestão fiscal.

Da hipótese H1, surge uma outra hipótese a ser testada empiricamente nesta pesquisa.

H2: Municípios com maiores percentuais de anulação de despesa para fins de abertura de créditos adicionais têm piores condições de desenvolvimento humano.

O limite de anulação de despesas propostos pelo executivo precisa de aval do legislativo para que seja aprovada a LOA do exercício vindouro. Com base nisso, a presente pesquisa adota mais uma hipótese descrita em H3.

H3: Municípios que têm maior proporção de vereadores do mesmo partido político do prefeito anulam maiores percentuais de despesas.

Para testar as hipóteses H1, H2 e H3, fez-se o uso do Coeficiente de Correlação de Pearson que mensura o grau de a associação linear entre variáveis; que no caso da presente pesquisa permitiu mensurar a associação entre os percentuais de despesa anulada para abertura de créditos adicionais, o Índice de Gestão Fiscal dos municípios de Pernambuco, o Índice de Desenvolvimento Humano e também com a proporção de aliados políticos no legislativo. Sua formulação matemática é dada como segue:

$$\rho = \frac{\sum_{i=1}^n w_i(x_i - \underline{x})(y_i - \underline{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n w_i(x_i - \underline{x})^2} \sqrt{\sum_{i=1}^n (y_i - \underline{y})^2}}$$

onde w_i são os pesos usados como ponderadores quando especificados. No contexto deste trabalho, fez-se $w_i = 1$. \underline{x} é a média aritmética da variável x_i e \underline{y} é a média aritmética da variável y_i (GREENE, 2012; WOODRIDGE, 20202).

O coeficiente de correlação proposto acima permitirá não só mensurar o grau de associação entre as variáveis como também permitirá mensurar a direção dessa associação, uma vez que as variáveis podem ser positiva ou negativamente correlacionadas.

4 RESULTADOS

Os resultados da Tabela 2 mostram que existe uma correlação negativa entre o percentual de despesas anuladas e o índice de gestão fiscal, indicando que municípios que mais anulam despesas para abertura de créditos adicionais têm uma pior gestão fiscal. Existe ainda uma correlação positiva entre a proporção de vereadores do mesmo partido político do prefeito e o percentual de despesa anulada, indicando que municípios onde o chefe do executivo tem maior número de aliados no legislativo anulam mais despesas para abertura de créditos adicionais. Por último, ainda na Tabela 1, tem-se uma correlação negativa e estatisticamente significativa entre o IDHM o percentual de despesas efetivamente anuladas, isso indica que municípios que anulam maior porcentagem de despesas têm uma piora no Índice de Desenvolvimento Humano.

Tabela 2 - Correlação entre o percentual de despesa efetivamente anulada e as variáveis socioeconômicas dos municípios de Pernambuco.

Variáveis	IFGF	Desp_Anulada	Legislativo	IDHM
IFGF	1.000			
Desp_Anulada	-0.0907 *	1.000		
Legislativo	0.1738	0.0736*	1.000	
IDHM	0.1246 *	-0.1670*	-0.1170*	1.000

*Significantes ao nível de 5%.

Fonte: Elaboração Própria.

Já a correlação entre o percentual de despesa anulada e a quantidade de aliados no legislativo foi positiva, indicando que quanto maior a proporção de aliados no legislativo, maior o percentual de despesa anulada para abertura de créditos adicionais. Este resultado se mostrou significativo do ponto de vista estatístico ao nível usual de 5%.

Figura 6 - Distribuição espacial do percentual de despesas anuladas e Índice de Gestão Fiscal dos municípios de Pernambuco, 2018-2019.



Fonte: Elaboração Própria a partir dos dados do TCE-PE e da FIRJAN.

A partir da constatação de que municípios mais anulam despesas para abertura de créditos adicionais têm pior gestão fiscal, medida pelo Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, foi elaborada a Figura 6 com a distribuição espacial do percentual de despesas efetivamente anuladas e o Índice de Gestão Fiscal. Nela, é possível perceber que municípios que tiveram maiores percentuais de anulação de despesas tiveram, também, menor nota no Índice de Gestão Fiscal.

5. CONCLUSÃO

O uso de créditos adicionais tem sido uma prática recorrente dos gestores públicos com vistas a adequar o orçamento aprovado pelo legislativo a situações imprevisíveis e urgentes quando for o caso. Porém, seu uso fora dos limites razoáveis pode transformar o orçamento em um instrumento de planejamento sem utilidade prática e concentrar o poder decisório, no tocante aos gastos públicos, nas mãos do chefe do executivo.

Assim, a presente pesquisa teve como objetivo fazer uma análise descritiva do uso dos créditos adicionais suplementares por parte dos chefes do executivo dos municípios de Pernambuco nos anos de 2018 e 2019. Para isso, coletou-se dados do TCE-PE, da FIRJAN e do IBGE. Utilizando a metodologia apropriada, foi possível verificar que não há um critério bem definido na legislação que limite a anulação de despesas aprovadas na Lei Orçamentária Anual para fins de abertura de créditos adicionais. Desta forma, os gestores públicos fazem uso desse instrumento de forma totalmente discricionária e sem nenhuma razoabilidade.

Os resultados mostraram que há excesso de anulação de despesa, analisando os limites percentuais de anulação de despesa que levou o órgão de controle a rejeitar a prestação de contas de diversos municípios, constatou-se que cerca de 40% dos municípios deveriam também ter suas contas rejeitadas seguindo o mesmo critério.

Ato contínuo, utilizou-se uma medida estatística com a finalidade de se verificar a correlação entre o percentual de despesas anuladas para uso de créditos adicionais suplementares e os indicadores de gestão fiscal e de desenvolvimento humano dos municípios analisados. Os resultados mostraram que uma maior anulação de despesa nos municípios de Pernambuco leva a uma piora dos índices

de gestão fiscal e de desenvolvimento humano. Também foi possível constatar que municípios onde o prefeito tem maioria de aliados no legislativo, o percentual de anulação de despesas para abertura de créditos adicionais é maior.

Desta forma, é recomendável que seja definido um limite para abertura dos créditos adicionais suplementares, pois isto diminuiria a discricionariedade do executivo na alocação dos recursos públicos e manteria o legislativo cumprindo a sua função constitucional de fiscalizar e aprovar o orçamento.

REFERÊNCIAS

ABREU, J.; BANDEIRA, P.; FERREIRA, V. **Análise Do Impacto Da Abertura De Créditos Adicionais No Planejamento Orçamentário: Estudo Em Uma Agência Executiva.** I Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público - CIDESP, 2017.

BALDISSERA, J.; COSTA, R.; DALL'ASTA, D.; FIISRT, C. Influência das Características Políticas e Eleitorais Sobre a Abertura de Créditos Adicionais **Revista Contabilidade, Gestão e Governança** v. 22 · n. 1 · p.101-117 · jan./abr. 2019.

BONINI, E. Principais tabelas estatísticas aplicadas à contabilidade e à auditoria. **Rev. adm. empres.** n. 3, v. 19, 1979.

FIIRST, C.; LOPES, E.; DALL'ASTA, D.; SILVA, T. **A Influência Dos Créditos Adicionais no Desempenho Financeiro dos Municípios do Estado do Paraná.** XII Congresso Anpcont, 2019.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público.** 16. Ed. São Paulo: Atlas, 2012

GREEN, W. H. **Econometrics Analysis.** 7. ed. Harlow: Pearson, 2012.

KANAYAMA, R.; TOMIO, F; FILHO, I. Impeachment, Créditos Adicionais do Governo Federal e o Processo Decisório Orçamentário: Um Novo Dilema para o Direito e para a Política? **Revista da Faculdade de Direito UFPR.** v. 62, n. 3, p. 323-347, set./dez. 2017.

MILANEZI, A.; MONTE-MOR, D. **O Efeito da Utilização de Créditos Adicionais Suplementares no Julgamento das Contas Anuais dos Municípios Capixabas.** XI Congresso Anpcont, 2017.

ROCHA, C. M. Orçamento Público no Brasil. **Journal of Accounting, Management and Governance.** Vol 4, No 2 (2001).

WOOLDRIDGE, J.M. 2002. **Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data.** Cambridge, MA: MIT Press.