

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

ANGELO RICARDO MILANEZI

**O EFEITO DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS
SUPLEMENTARES NO JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DOS
MUNICÍPIOS CAPIXABAS**

**VITÓRIA
2016**

ANGELO RICARDO MILANEZI

**O EFEITO DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS
SUPLEMENTARES NO JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DOS
MUNICÍPIOS CAPIXABAS**

Dissertação apresentada ao Programa do Curso Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Profº. Dr. Danilo Soares Monte-Mor

**VITÓRIA
2016**

ANGELO RICARDO MILANEZI

**O EFEITO DA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS ADICIONAIS
SUPLEMENTARES NO JULGAMENTO DAS CONTAS ANUAIS DOS
MUNICÍPIOS CAPIXABAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis na área de concentração Contabilidade e Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Aprovada em 23 de agosto de 2016.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. DANILO SOARES MONTE-MOR
(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças – FUCAPE / Orientador)

Prof. Dr. FABIO YOSHIO SUGURI MOTOKI
(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças – FUCAPE)

Prof. Dr. AZIZ XAVIER BEIRUTH
(Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças – FUCAPE)

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, por ter me fortalecido nos momentos mais difíceis dessa caminhada e por essa benção alcançada.

Ao Professor orientador Doutor Danilo Soares Monte-Mor, pela sua experiência, profissionalismo, dedicação e por me ajudar a atingir o objetivo almejado, e principalmente por ter, desde as primeiras conversas, acreditado na importância desse estudo.

A minha esposa Bruna, que nesse período de amadurecimento e crescimento pessoal me mostrou mais uma vez que é a companheira de uma vida longa, presente sempre, apoiando e incentivando em muitos momentos.

Aos professores do curso por terem contribuído com seus grandes conhecimentos, pelo privilégio de desfrutar dos ensinamentos e troca de experiências.

Ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - TCEES pela disponibilização dos dados para a pesquisa.

Ao Professor Dr. Fábio Moraes da Costa e a Ma. Simone Reinholz Velten pela disponibilização de dados que foram utilizados parcialmente na pesquisa.

Aos funcionários da FUCAPE, em especial aos da biblioteca e secretaria, por toda atenção.

Aos meus familiares por toda compreensão nas ausências justificadas.

RESUMO

Este estudo visa analisar se a utilização de créditos adicionais suplementares - CAS nos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais ou da aprovação delas com ressalva, tendo por base os pareceres prévios julgados pelo Tribunal de Contas do Estado, referentes às competências 2008 a 2011. Entende-se por CAS as alterações orçamentárias para reforço de despesas insuficientemente fixadas na Lei do Orçamento. Pelo método PROBIT, os resultados revelam que a maior utilização de créditos suplementares não aumenta o risco de rejeição, mesmo que ultrapasse os limites autorizados em lei. O fato da coligação do prefeito ser minoritária foi significativa para a rejeição. Já as variáveis de aspectos políticos e de gestão fiscal reduzem esse risco. Os resultados também demonstram que excesso de utilização de CAS eleva a probabilidade dos pareceres prévios serem aprovados com ressalva, enquanto que as variáveis políticas reduzem tal possibilidade.

Palavras-chave: Parecer Prévio; Tribunal de Contas; Alterações orçamentárias; Créditos Adicionais Suplementares.

ABSTRACT

This study aims to analyze if the use of supplementary additional credits - SAC in municipalities Espirito Santo State increases the likelihood of rejection of the annual reports or approval of them with the exception, based on the prior opinions judged by Audite if Office referring to 2008-2011. It is understood by SAC budgetary changes to strengthen expenditure insufficiently specified in the Budget Law. By PROBIT method, the results show that the greater use of supplementary credits does not increase the risk of rejection, even beyond the limits allowed by law. The fact that the coalition of the mayor is be a minority was significant for rejection. Other variables, such as political aspects and fiscal management reduce this risk. The results also show that excess use of SAC increase the likelihood of the prior opinions be approved with reservations, while the political variables reduce that possibility.

Keywords: Opinion Prior; Audit Office; Budget Amendments; Supplementary Additional Credits.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAS – Créditos Adicionais Suplementares

CF – Constituição Federal

CGU – Controladoria Geral da União

DEMCAD – Demonstrativo de Créditos Adicionais

FINBRA – Finanças Brasil

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

FUCAPE – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Pesquisa

IFDM – Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal

IFGF – Índice Firjan de Gestão Fiscal

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

LCE – Lei Complementar Estadual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MTO – Manual Técnico do Orçamento Federal

PIB – Produto Interno Bruto

PPA – Plano Plurianual

PROBIT – Modelo de regressão de variáveis com respostas binárias

RTC – Relatório Técnico Contábil

SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCEES – Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

TSE – Tribunal Superior Eleitoral

TRE/ES – Tribunal Regional Eleitoral do Estado do Espírito Santo

SUMÁRIO

Capítulo 1	8
1 INTRODUÇÃO	8
Capítulo 2	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1 O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NA AVALIAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS	12
2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE ...	14
2.2.1 Controle Interno	16
2.2.2 Controle Externo	17
2.3 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS	17
2.4 PESQUISAS ANTERIORES SOBRE CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS	21
Capítulo 3	24
3 METODOLOGIA DE PESQUISA	24
Capítulo 4	29
4 ANÁLISE DOS DADOS	29
4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA AMOSTRA	29
4.2 RESULTADOS DO PROBIT	33
Capítulo 5	38
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
REFERÊNCIAS	41

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

O Instituto de Estudos de Desenvolvimento e Cooperação Internacional depreende que a forma de gestão de um governo deve estar norteadada na eficiência, transparência, responsabilidade, atuação da sociedade civil, o que demonstra a determinação em gerir recursos disponíveis em prol do desenvolvimento econômico e social (HEGOA, 2005).

Em conformidade com tais instruções, foi aprovada no Brasil em 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal- LRF objetivando melhores resultados na gestão entre outras consequências de atitude fiscal responsável. Adicionalmente, a Lei Complementar nº 131 de 2009 e a Lei ordinária nº 12.527 de 2011 sinalizaram que a responsabilidade na gestão fiscal depreende uma ação transparente, norteadada no planejamento orçamentário e financeiro e focada na transparência (FIORAVANTE; PINHEIRO; VIEIRA, 2006).

Dentro do contexto orçamentário, a lei 4.320 de 1964, artigo 7º, prevê que a Lei Orçamentária Anual - LOA “poderá conter autorização para o Poder Executivo para abrir créditos adicionais suplementares até determinada importância” (BRASIL, 1964). Entende-se por Créditos Adicionais Suplementares - CAS as alterações orçamentárias para reforço de despesas insuficientemente fixadas na Lei Orçamentária Anual (BRASIL, 1964).

O objetivo deste trabalho foi avaliar se o nível de utilização de CAS nos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais ou de

aprovação das mesmas com ressalva quando julgadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo – TCEES através dos pareceres prévios.

Embora o ambiente legal esteja direcionado para a transparência fiscal e o planejamento responsável, existem evidências da utilização demasiada de créditos adicionais suplementares - CAS como forma de má gestão pública e baixo planejamento orçamentário, visto que a abertura desses créditos ocorre por ato discricionário do Poder Executivo Municipal.

Exemplo disso está no Manual da LRF emitido pelo Tribunal de Contas de São Paulo (2012, p. 10-11), ao elencar dentre suas recomendações duas diretamente relacionadas ao planejamento orçamentário municipal. A primeira, recomendando que os programas governamentais integrem a Lei Orçamentária Anual - LOA evitando abrir CAS reiteradamente, pois poderia evidenciar falta de planejamento e afrontamento aos princípios da responsabilidade fiscal. A segunda, advertindo os Entes de que o percentual prévio autorizado pelo Legislativo para abrir CAS em determinado exercício seja limitado ao índice de inflação esperado para o ano seguinte. Nesse contexto, depreende-se que elevados percentuais autorizados na lei orçamentária desvirtuam à vontade legislativa.

Arantes (2013) buscou identificar os motivos de rejeição das contas municipais julgadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, no período 2010-2011. O estudo identificou que o Tribunal daquele Estado não emite parecer prévio rejeitando as contas pelo fato de possuir na LOA um limite excessivo de suplementação. No entanto, a pesquisa identificou que os municípios que tiveram aprovados na LOA um percentual superior a 25% para suplementação foram alertados que tal percentual foi demasiadamente alto, e que poderia evidenciar falta de planejamento e de organização. A autora ainda destaca que a abertura de CAS

em níveis elevados pode demonstrar omissão da Câmara Municipal ao aprovar o orçamento anual.

Aquino e Azevedo (2015) explicam que o Legislativo, além de propor alterações na alocação de recursos orçamentários, tem um relevante e pouco utilizado poder discricionário. Isso se explica quando da aprovação da LOA do município, pois a câmara autoriza o limite de modificações ao orçamento que o Executivo pode incorrer na execução (limite de créditos adicionais). Extrapolar o limite legal pode incorrer na rejeição das contas anuais, já que o art. 167 da CF/88 veda a abertura de créditos orçamentários sem prévia autorização legal.

Estudos realizados por Revoredo e Silva (2005) e por Lopes et al. (2008) focaram suas pesquisas nos pareceres prévios emitidos por Tribunais de Contas. Já Ott et al. (2010 e 2011) pesquisaram através dos relatórios de acompanhamento de gestão julgados pelo Tribunal de Contas do Rio Grande do Sul, a correlação entre as irregularidades encontradas e indicadores sociais, políticos, econômicos, populacionais e orçamentários. Conforme Lopes et al. (2008, p. 61) “os pareceres emitidos pelos Tribunais de Contas quanto as contas municipais, refletem o juízo do controle externo sobre a adequação de legalidade, eficiência e efetividade da gestão”.

Tendo como base a evidência anedotal do Manual da LRF do Tribunal de Contas de São Paulo (2012) e os estudos de Arantes (2013) e Aquino e Azevedo (2015), buscou-se encontrar resultados de quanto maior o nível de utilização de créditos adicionais suplementares nos municípios, maior a probabilidade dos pareceres prévios opinarem pela rejeição das contas ou opinarem pela aprovação das contas com ressalvas. Este trabalho se diferencia dos demais no aspecto de

também analisar os pareceres aprovados com ressalvas, já que tal probabilidade não foi considerada em estudos anteriores.

A pesquisa contemplou os exercícios de 2008 a 2011, possibilitando analisar variáveis no período mais recente em que o TCEES dispõe dos dados de créditos adicionais abertos pelas prefeituras e ainda, respeitando o prazo legal que o órgão de controle possui para o julgamento das contas, no caso, de 24 meses a partir da data de entrega da documentação pelos municípios. Os exercícios de 2012 e 2013 não foram considerados pelo fato de muitos pareceres prévios constarem pendentes de julgamento e publicação.

Na pesquisa foi utilizado para análise dos dados o modelo PROBIT objetivando estimar a probabilidade das contas anuais serem rejeitadas ou aprovadas com ressalvas utilizando variáveis binárias. Ao contrário da teoria, os resultados revelaram que a utilização de CAS não necessariamente possui aspectos negativos já que podem diminuir a probabilidade de rejeição das contas anuais. Por outro lado os resultados evidenciaram que a utilização de CAS aumenta a probabilidade de aprovação das contas na modalidade com ressalvas.

A análise do tema é relevante, dada à oportunidade de abordar academicamente um assunto amplamente discutido no País atualmente, e que está diretamente relacionado às atividades de controle e à correta gestão de recursos públicos.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS NA AVALIAÇÃO DAS CONTAS PÚBLICAS

Os Tribunais de Contas são os órgãos responsáveis pela avaliação das contas dos Poderes Executivos, representando o controle externo das instituições públicas brasileiras (BRASIL, 1988). De acordo com a Constituição do Estado do Espírito (1989) o Tribunal de Contas do Espírito Santo é uma instituição pública de controle externo tendo como função precípua fiscalizar a utilização dos recursos públicos através do julgamento prévio das contas apresentadas em cada exercício pelo Estado e pelos 78 municípios capixabas, cabendo examinar se as ações dos administradores públicos obedeceram aos princípios constitucionais.

De acordo com a Lei Complementar Estadual (LCE) Nº 32/1993, a atividade de fiscalização e análise técnica das contas a cargo do Tribunal de Contas é realizada por auditores de carreira, através da execução de auditorias de natureza financeira, orçamentária, contábil, patrimonial e operacional, com objetivo de verificar o atendimento aos princípios da legalidade, moralidade, legitimidade, impessoalidade, economicidade, publicidade e eficiência da gestão. Esta etapa apoia os Conselheiros do Tribunal no julgamento das contas do ente.

Dentre suas atribuições legais os Tribunais de Contas são responsáveis pela emissão dos pareceres prévios das contas anuais dos gestores estaduais e municipais tanto da administração direta quanto da indireta (LCE Nº 32/1993).

O processo para subsídio da decisão do Pleno é constituído pelos demonstrativos contábeis e orçamentários apresentados pelos municípios, por relatórios de auditoria, pela análise realizada pelos auditores de controle externo do Tribunal, pelo parecer elaborado por procuradores do Ministério Público de Contas junto ao Tribunal e, por fim, pelo voto do conselheiro relator designado para a prestação de contas (TCEES, 2002).

Conforme previsão na Constituição Federal (CF), a análise das prestações de contas apresentadas pelos municípios, será realizada por membros do Plenário do Tribunal, denominados Conselheiros, e o julgamento das contas efetuado diretamente pelas Câmaras Municipais (BRASIL, 1988). Segundo o artigo 29 da Constituição do Espírito Santo (1989), o parecer prévio emitido pelo TCEES somente deixa de prevalecer quando por decisão de dois terços dos representantes da Câmara Municipal. Fontes Filho e Naves (2014) explicam que as prestações de contas representam a obrigação social e pública de prestar informações sobre aquilo a qual foi responsável.

Concluída a parte de instrução processual realizada por auditores do Tribunal, a análise da documentação é exposta por meio dos votos do conselheiro relator e do Plenário, em sessão pública, e realizam a apreciação das contas de cada prefeitura (TCEES, 2002).

De acordo com a Lei Orgânica da Corte de Fiscalização do Espírito Santo, as prestações de contas podem ser julgadas em três diferentes formas:

REGULARES, quando expressarem a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

REGULARES COM RESSALVA, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falha de natureza formal, ou ainda a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo ou antieconômico que não seja de natureza grave a que não represente injustificado dano ao erário; e,

IRREGULARES, quando comprovada grave infração a norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; injustificado dano ao erário, decorrente de ato ilegal, ilegítimo, ímprobo ou antieconômico, e desfalque, desvio de dinheiros, bens ou valores públicos (Lei Complementar Estadual Nº 32/93, art. 59).

A Constituição do Estado do Espírito Santo (1989), em seu artigo 29, institui critérios para a fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos entes municipais, prevendo que tal responsabilidade será da Câmara, como órgão de controle externo, bem como pelo controle interno do Executivo Municipal. Ainda prevê que o esse controle exercido pelas Câmaras será auxiliado pelo Tribunal de Contas que emitirá um parecer prévio sobre as contas apresentadas, e este somente deixará de predominar quando por decisão de dois terços da Câmara Municipal.

Dessa forma, as análises apresentadas por auditores do TCEES e Procuradores do Ministério Público Especial de Contas constituem unicamente um subsídio para formação de opinião dos representantes do Plenário, sem resultados vinculativos. Como forma de garantir o direito legal de defesa, as decisões proferidas pelo Tribunal são passíveis de recursos, podendo ser revistas pelo colegiado e sua decisão inicial ser mantida ou alterada (VELTEN, 2015).

2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE

Sousa et. al. (2013), defendem que a LRF foi focada em Planejamento (estabelecimento de metas), em transparência (ampla divulgação das contas da administração pública), em controle (monitoramento pelos órgãos competentes e pela sociedade); e na responsabilização (aplicações das sanções em decorrência da má gestão dos recursos públicos).

A partir da edição da LRF em 2000, o planejamento orçamentário assume papel primordial na gestão pública, resgatando a necessidade do planejamento na administração. Conforme artigo 48 são instrumentos de transparência fiscal “os Planos (Plano Plurianual – PPA), os Orçamentos (Lei Orçamentária Anual – LOA) e as Leis das Diretrizes Orçamentárias - LDO; as prestações de contas, o parecer prévio e os relatórios de gestão fiscal”.

O PPA, a LDO e a LOA previstos no art. 48, possuem características não apenas de formalidade legal, mas de compatibilidade com a situação financeira de cada órgão e entidade, objetivando evidenciar com transparência a política econômico-financeira da administração pública e dos programas de trabalho do governo (MACHADO, 2005). O autor ainda entende que os objetivos da LRF estão ligados a um modelo de gestão pública voltado para o fortalecimento do controle centralizado das dotações orçamentárias, no estreitamento dos vínculos entre planejar e orçar, e na consolidação de instrumentos de avaliação e controle das ações governamentais.

A transparência da gestão pública está associada à participação da população e na ampla divulgação dos atos administrativos, que deve ocorrer durante a elaboração dos instrumentos de planejamento, no caso, o PPA, a LDO e a LOA (NASCIMENTO, 2010). Fontes Filho e Naves (2014) ressaltam que a transparência pública está ligada a visibilidade dos atos praticados na gestão e evidencia o acesso às informações e sua respectiva compreensão.

A busca por responsabilidade e transparência na gestão fiscal foi consumada em 2000 com a LRF, pois passou a estabelecer limites e metas aos gestores da política fiscal nos diversos níveis de governo, a fim de fortalecer melhores resultados e menor acúmulo de dívida, dentre outros sinalizadores de atitude fiscal consciente,

surgindo no Brasil o conceito de responsabilidade fiscal na administração pública (FIORAVANTE; PINHEIRO; VIEIRA, 2006).

Ainda sob o aspecto da transparência, Mendes (2009) afirma que no Brasil, geralmente ao final de cada ano, ocorre um alto volume de projetos de CAS votados ao afogadilho pelas câmaras municipais sem análises adequadas e tempestivas, o que prejudica a transparência orçamentária.

A respeito de instrumentos de controle, prevê o artigo 70 da Carta Magna, “que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União fica a cargo do Congresso Nacional, como forma de controle externo”. Porém também prevê que ao controle interno de cada órgão, cabe avaliar o cumprimento dos princípios da legalidade, economicidade, legitimidade. Os citados princípios, aliados ao da eficácia e eficiência possuem ligação com os instrumentos de gestão vinculados aos gastos públicos, e consequentemente o orçamento público faz parte dessa realidade.

2.2.1 Controle Interno

A Lei Federal nº 4320 de 1964, art. 76, se encarregou de colocar um capítulo específico para tratar do controle interno: “O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente” (BRASIL, 1964). A lei ainda prevê no artigo 77 que todos os atos da execução orçamentária “devem ser verificados pelo controle interno, de forma preventiva, concomitante e subsequente” (BRASIL, 1964).

O controle interno ganhou mais destaque com a LRF, art. 54, parágrafo único, que passou a prever obrigatoriedade de participação do controle interno na geração

dos relatórios quadrimestrais de gestão fiscal, ou seja, um importante exemplo do controle interno presente na própria estrutura da administração pública (BRASIL, 2000).

2.2.2 Controle Externo

Um dos mais relevantes órgãos de controle externo de responsabilidade fiscal é o Tribunal de Contas. Fernandes (2002, p. 98), explica o Tribunal como “uma instituição de raiz constitucional”. Ainda afirma que compete ao Tribunal apoiar o Legislativo e julgar a correta aplicação dos recursos.

O controle externo também é destaque na Lei nº 4320, artigo 81, ao determinar ao Poder Legislativo, órgão de controle externo, a responsabilidade de controle da execução orçamentária. O Executivo fica responsável por remeter a prestação de contas para análise do Tribunal e este pela emissão de parecer. Em seguida o Tribunal o encaminha para submissão do Legislativo. A opinião do parecer somente deixa de prevalecer se por decisão de dois terços dos representantes da câmara municipal (BRASIL, 1988).

As prestações de contas dos entes que dependem de encerramento do exercício financeiro terão encaminhamento anual ao Tribunal de Contas do Estado, para análise e emissão dos respectivos pareceres prévios dentro do prazo legal (MACHADO JÚNIOR; REIS, 2012).

2.3 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E ABERTURA DE CRÉDITOS ADICIONAIS

Em relação ao planejamento e execução orçamentária, Ribeiro (2003) aborda que os problemas mais recorrentes em países em desenvolvimento são: a baixa

capacitação profissional; pouca participação da sociedade na fiscalização da execução orçamentária; intervenção Estatal; planejamento genérico que dificulta o cumprimento de metas; gerenciamento informal com critérios pouco objetivos e à corrupção. Pinheiro et al. (2016) explica que a eficiência na gestão pública é menor que na área privada por conta das inúmeras restrições impostas ao gestor e pela inexistência de incentivos que estimulem os servidores a atingir metas elevadas.

De acordo com a Lei 4.320/64, a abertura de créditos adicionais são autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente planejadas na LOA. O art. 41 prevê que esses créditos adicionais podem ser do tipo suplementares, quando destinados a reforçar dotação orçamentária; especiais, se destinados a despesas para as quais ainda não exista dotação orçamentária; e extraordinários, quando abertos para cobrir despesas urgentes e imprevisíveis, nos casos de calamidade, guerra ou comoção interna (BRASIL, 1964).

Conforme art. 43 da Lei 4.320/64 os recursos para abrir créditos adicionais, desde que não compromissados, poderão ter origem no superávit financeiro demonstrado no balanço patrimonial do último exercício, no excesso de arrecadação, na anulação total ou parcial de orçamento e nas operações de créditos aprovadas em lei. A lei ainda indica que os CAS entram em vigor na data de sua abertura, podendo ser utilizados até ao final do exercício. Já os créditos extraordinários e especiais, quando abertos no período de janeiro a agosto, terão validade no próprio exercício, porém quando abertos no último quadrimestre, poderão ser transportados ao exercício seguinte.

Prevê o Manual Técnico de Orçamento Federal (MTO, 2015, p. 94), que a lei orçamentária poderá abrigar autorização para abertura de CAS, limitados a determinado valor ou percentual, sem a obrigação de submissão ao Legislativo, e

vigência limitada ao exercício em que forem abertos. Infere-se aqui, um grau de discricionariedade ao gestor público quando da aprovação das peças orçamentárias. No entanto, desde que haja recursos livres e que o limite legal autorizado em lei seja respeitado, a priori, não haveria ilegalidade em abrir CAS.

Dalla Vecchia e Montoya (2002) estudando os municípios brasileiros revelaram que o orçamento autorizado pelo Poder Legislativo geralmente não evidencia a correta capacidade de arrecadação dos municípios. Segundo os autores, quanto maior o nível de abertura de créditos adicionais, maior o nível de ineficiência do planejamento orçamentário.

Nunes e Nunes (1997) destacam que a prática de superestimar as receitas previstas nas propostas orçamentárias é uma realidade que contribui para o irrealismo orçamentário. Assim, podem surgir dois problemas distintos: O primeiro seria em relação a gastar mais do que se arrecada, promovendo um desequilíbrio na execução orçamentária. O segundo seria no fato do Executivo ter uma margem grande para realizar anulações de dotações orçamentárias como fonte de recursos para abertura de CAS. Neste caso, quanto maior a receita estimada, maior seria a margem para gerá-los no exercício.

Velten (2015) no estudo sobre determinantes na rejeição das prestações de contas dos municípios capixabas sugeriu aos secretários municipais de finanças dos municípios capixabas que passassem a realizar um planejamento orçamentário e financeiro equilibrado, com vistas a não comprometer o resultado das contas municipais e, por consequência, aumentar as chances de êxito pela aprovação das contas anuais.

Aquino e Azevedo (2015) afirmam que o Poder Legislativo, além de propor alterações na alocação de recursos orçamentários, tem um relevante e pouco

utilizado poder discricionário. Exemplo disso está quando a Câmara autoriza o limite para alterações que o Executivo pode realizar no orçamento anual e que extrapolar tal limite pode incorrer na rejeição das contas anuais, dado que o artigo 167 da CF/88 veda a abertura de créditos orçamentários sem prévia autorização legal.

Furtado (2014), elenca em sua publicação as principais hipóteses que levam à rejeição de contas e que por consequência podem tornar o gestor inelegível. Dentre elas encontra-se a CAS fora do limite legal, exemplificando o Recurso Especial Eleitoral TSE nº 325/74, relator Ministro Henrique Alves, de 17/12/2012.

Nesse contexto, espera-se na pesquisa encontrar resultados positivos em relação à hipótese H_1 abaixo:

H_1 : Quanto maior o nível de utilização de créditos adicionais suplementares pelos municípios capixabas, maior a probabilidade dos pareceres prévios opinarem pela rejeição das respectivas contas.

Da mesma forma, Arantes (2013) buscou identificar os motivos de rejeição das contas dos municípios pelo Tribunal de Contas de Minas Gerais entre 2010 e 2011. A pesquisa evidenciou que o Tribunal daquele Estado não rejeitou as contas pelo fato de existir um limite excessivo de suplementação na LOA, mas foi possível identificar que os municípios com limite superior a 25% de suplementação foram alertados pelo Tribunal por se tratar de percentual exagerado que poderia evidenciar baixo planejamento orçamentário.

Assim, espera-se na pesquisa encontrar resultados positivos em relação à hipótese H_2 a seguir:

H₂: Quanto maior o nível de utilização de créditos adicionais suplementares pelos municípios capixabas, maior a probabilidade dos respectivos pareceres prévios opinarem pela aprovação das contas com ressalvas.

2.4 PESQUISAS ANTERIORES SOBRE CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS

No Brasil, os orçamentos públicos, por força legal, são propostos pelos Executivos de cada ente, que os elaboram e os encaminham ao Legislativo, podendo este autorizá-los ou não, inclusive proceder com os ajustes considerados relevantes. Rubin (2014) explica que o orçamento público é um fenômeno em constante mudança e desperta a atenção em seu estudo que avaliou o passado e o futuro do orçamento clássico, o fato de evidências sugerirem existir no País certa distorção intencional do orçamento objetivando antecipar oportunidades quando da execução orçamentária.

Alves e Sodré (2010) encontraram em seu estudo, significativa relação entre emendas parlamentares ao orçamento federal que destinam recursos para municípios e má gestão de recursos, verificando que os municípios contemplados com verbas da União oriundas de emendas parlamentares apresentaram 25% mais casos de corrupção em relação aos municípios não contemplados.

Santos e Alves (2011), ao pesquisarem o impacto da LRF no desempenho orçamentário e financeiro dos municípios gaúchos afirmam que ao reduzir a discricionariedade dos orçamentos, a LRF tem papel importante para promoção dos corretos ajustes na gestão financeira dos municípios. No entanto, nos quatro primeiros anos após LRF, houve aumento da utilização de créditos adicionais.

Dalla Vecchia e Montoya (2002), ao pesquisarem as contas de municípios brasileiros revelaram que o orçamento autorizado pelo Poder Legislativo normalmente não espelha a realidade da arrecadação dos cofres municipais. Segundo os autores, quanto maior a utilização de créditos adicionais, maior é o grau de ineficiência do planejamento orçamentário do ente.

Arantes (2013) buscou em sua pesquisa identificar os motivos de rejeição das contas dos municípios pelo Tribunal de Contas de Minas Gerais entre 2010 e 2011. A autora destaca em sua amostra que o Tribunal não rejeitou as contas dos entes pelo fato de possuir na Lei Orçamentária um limite excessivo de suplementação. Porém, foi possível identificar que todos os municípios mineiros que tiveram aprovados na LOA um limite superior a 25% de suplementação receberam um alerta informando que tal limite foi exagerado, e que poderia evidenciar tanto ausência de planejamento do município quanto omissão da Câmara já que é esta quem aprova o orçamento.

Aquino e Azevedo (2015) explicam que o Legislativo, além de propor alterações na alocação de recursos orçamentários, tem um relevante e pouco utilizado poder discricionário. Isso se explica quando da aprovação da LOA do município, pois a câmara municipal autoriza o limite de alterações ao orçamento que o Executivo pode incorrer na execução orçamentária. Explicam ainda os autores que a proposta da LOA deve ser discutida pela Câmara e propostas alterações se assim for necessário, e que a extrapolação pelo Executivo do limite legal aprovado pode incorrer em rejeição das contas anuais.

Portanto, os citados estudos ao enfatizarem os motivos de rejeição das contas nos municípios mineiros (ARANTES, 2013), a extrapolação do limite legal para alterações orçamentárias (AQUINO E AZEVEDO, 2015), a discricionariedade

do Executivo para ajustes orçamentários (SANTOS E ALVES, 2011) e a ineficiência do planejamento orçamentário municipal através de abertura de créditos orçamentários (DALLA VECCHIA E MONTROYA, 2002), reforçam a relevância da pesquisa e corroboram no sentido de esperar resultados confirmando tanto a hipótese H_1 quanto a hipótese H_2 .

Capítulo 3

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

O objetivo da pesquisa foi identificar se o nível de utilização de CAS nos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais (H_1) ou de aprovação com ressalvas (H_2), quando julgadas pelo TCEES.

A pesquisa teve como fontes de dados o TCEES que disponibilizou os demonstrativos de créditos adicionais - DEMCAD encaminhados anualmente pelos entes e os relatórios técnicos contábeis – RTC. Ambos os relatórios subsidiam a emissão dos pareceres prévios das contas.

O julgamento dos pareceres prévios das contas dos 78 municípios capixabas foi extraído da página eletrônica do Tribunal de Contas do Estado, referente aos exercícios de 2008 a 2011. Foi considerada a competência das contas prestadas e não a data de julgamento das mesmas. As competências a partir de 2012 não constaram na amostra pelo fato da maioria dos pareceres não estarem disponíveis como julgados, já que o prazo para análise pelo Tribunal é de 24 meses a partir da entrega pelos Entes, que ocorre no decorrer do exercício seguinte ao de competência. A pesquisa contou com uma amostra de 299 pareceres, pois 13 Municípios constavam com julgamento das contas de 2008 a 2011 pendentes.

A pesquisa limitou o conteúdo dos resultados nas análises externadas dos pareceres prévios das prestações de contas das prefeituras, não sendo analisados os resultados da apreciação das contas dos demais ordenadores de despesas. Os relatórios DEMCAD e RTC serviram de suporte para compor o nível de utilização de CAS, sendo estes segregados dos demais créditos, no caso dos especiais e

extraordinários. A pesquisa utilizou a base de dados de Velten (2015) nos anos de 2008 a 2010, exceto em relação às novas variáveis independentes inseridas no modelo. Para o ano de 2011, todas as variáveis foram atualizadas pelo autor.

Para composição da dotação anual inicial e atualizada dos municípios, além dos relatórios disponibilizados pelo TCEES, foram utilizadas bases de dados contábeis municipais, consolidadas e disponibilizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, através do SICONFI, e pelo site Finanças Brasil (FINBRA). Os dados socioeconômicos e fiscais dos Municípios foram obtidos junto ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA e ao Sistema FIRJAN.

O sistema FIRJAN disponibiliza o Índice de Gestão Fiscal - IFGF e o Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal – IFDM. O primeiro construído a partir de resultados fiscais das prefeituras, disponibilizados pela STN anualmente, sendo composto por cinco indicadores: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida. Já o segundo é composto por indicadores das áreas de emprego e renda, educação e saúde.

Para explicar a relação entre o nível de utilização de CAS nos 78 Municípios e maior probabilidade de rejeição ou aprovação com ressalvas das contas pelo TCEES, a pesquisa buscou não somente o montante dos créditos suplementares utilizados, mas também informações sobre o caráter político das apreciações, a competição política, as características do gestor, a gestão orçamentária, quanto ao tamanho do município e respectiva população, o IFGF, o IFDM, o Produto Interno Bruto - PIB per capita. Para isso, o modelo trouxe os 78 Municípios ($i=78$) no período de 4 anos ($t = 2008$ a 2011).

Pelo fato da variável dependente do estudo ser binária, sendo um (1) para contas rejeitadas e zero (0) para as contas aprovadas com ressalvas e os dados da utilização de CAS compreenderem 78 municípios num período de quatro anos, a técnica utilizada para análise dos dados foi o PROBIT por ser apropriado na estimação de probabilidade em conjuntos de dados com variáveis binárias (GUJARATI, 2006).

Os resultados do PROBIT objetivaram testar variáveis independentes na tentativa de estimar a probabilidade das contas anuais serem rejeitadas ou aprovadas com ressalvas através da variável dependente binária (Resul_tce), aliada ao nível de CAS nas apreciações das contas municipais realizadas pelo TCEES, através da emissão dos pareceres prévios.

A pesquisa ainda considerou a origem dos conselheiros relatores no sentido de segregar origem da nomeação, ou seja, se teve sua origem através da indicação política da Assembleia Legislativa ou do Governador do Estado ou se teve origem não política, ou seja, nas vagas reservadas para o Ministério Público de Contas e para os auditores substitutos de conselheiros.

Essa pesquisa se diferencia das já existentes pelo aspecto de avaliar inclusive a probabilidade de aprovação das contas com ressalvas e ainda considerar se o nível de utilização de CAS encontrava-se dentro ou fora do limite autorizado na lei orçamentária de cada município. Para tanto, primeiramente foi segregado os pareceres com contas aprovadas sem ressalvas e com ressalvas. Em seguida verificou-se os limites autorizados em cada Município extraíndo os dados dos RTCs disponibilizados pelo TCEES, e quando neles ausentes, verificando diretamente no site das Câmaras Municipais, link Legislação.

Pelo fato da pesquisa conter aspectos legais autorizados em lei, a composição partidária nas câmaras municipais também foi analisada de forma a identificar se a coligação partidária do prefeito possuía relevância na Câmara Municipal e se tal fato teria implicação nos resultados. Para isso, foi extraída do site do TRE/ES as coligações dos vereadores eleitos nas eleições de 2004 (para composição das Câmaras em 2008) e nas eleições de 2008 (para composição das Câmaras entre 2009 e 2011).

Para analisar a existência de relação entre o resultado da apreciação das contas (Resul_tce_{it}) dos prefeitos e as variáveis independentes que mensuram o nível de utilização de CAS, o caráter político das apreciações das contas, a competição política, as características do gestor, a gestão orçamentária, foi utilizada a seguinte equação:

$$\text{Resul_tce}_{it} = \beta_0 + \sum_{i=1}^{16} \beta_{it} X_{it} + \sum_1^4 (\alpha \text{ d_ano}) + \varepsilon$$

Em que:

Resultado da apreciação das contas pelo TCE (Resul_tce_{it}): variável binária (dummy) que assume o valor igual a 1 (um) para os municípios com contas rejeitadas e valor 0 (zero) para os municípios com contas aprovadas;

ε é o termo de erro do modelo;

As variáveis independentes X_1 a X_{16} seguem descritas no Quadro 1 abaixo:

X_i	Variável	Proxy	Fonte
X_1	Utilização de Créditos Adicionais Suplementares (CAS)	Coeficiente de variação entre o total de CAS utilizados pelos municípios e a dotação orçamentária inicial prevista.	Santos e Alves (2011)
X_2	Minoria na Câmara Municipal	Variável binária de valor 1 (um) quando a coligação do prefeito possui minoria na Câmara Municipal e 0 (zero) quando não possui.	Kerbaux (2008)

X_3	Origem do relator	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o conselheiro não teve sua origem através de indicação política e valor 0 (zero) quando o conselheiro teve origem política.	Velten (2015)
X_4	Partido do prefeito e do conselheiro	Variável binária de valor 1 (um) quando o prefeito for do mesmo partido que conselheiro era filiado, antes da sua nomeação e 0 (zero) quando o prefeito não for do mesmo partido.	Velten (2015)
X_5	Número de candidatos	Quantidade de candidatos que disputaram as eleições municipais para prefeito.	Velten (2015)
X_6	Prefeito Reeleito	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o prefeito foi reeleito e valor 0 (zero) quando o prefeito não é reeleito.	Velten (2015)
X_7	Prefeito é do partido ou coligação do governador	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o prefeito é do mesmo partido ou coligação que elegeu o governador do Estado e 0 (zero) quando o prefeito não é.	Velten (2015)
X_8	Partido de esquerda	Variável binária que assume valor 1 (um) quando o prefeito pertence aos partidos denominados de esquerda e 0 (zero) quando não é de um partido esquerda.	Velten (2015)
X_9	Idade do prefeito na data da posse	Idade do prefeito na data da posse, ou seja, no primeiro dia do ano seguinte ao da eleição;	Velten (2015)
X_{10}	Sexo	Variável binária que assume o valor 1 (um) quando o sexo do prefeito for feminino e 0 (zero) quando for masculino;	Velten (2015)
X_{11}	Escolaridade do prefeito	Variável binária que assume valor 1 (um) para os prefeitos com ensino fundamental incompleto ou que somente lê e escreve e valor 0 (zero) para os demais graus de instrução.	Velten (2015)
X_{12}	Resultado Orçamentário	Coeficiente de receita orçamentária arrecadada sobre despesa orçamentária empenhada, em cada exercício analisado.	Velten (2015)
X_{13}	População	é o número de habitantes de cada município.	Velten (2015)
X_{14}	PIB Per capita	Produto Interno Bruto – PIB per capita dos municípios capixabas, divulgado pelo IBGE.	Santos e Alves (2011)
X_{15}	Índice Firjan de Gestão Fiscal - IFGF	A pontuação varia de zero (0) a um (1), sendo que, quanto mais próximo de 1, melhor a gestão fiscal.	Oliveira e Silva (2012); Cajazeira e Jorge (2015)
X_{16}	Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal - IFDM	A pontuação varia de zero (mínimo) a 1 ponto (máximo), sendo que quanto mais próximo de 1, melhor é o desenvolvimento.	Cruz et al. (2012)

QUADRO 1: Descrição das variáveis. Elaboração própria.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DA AMOSTRA

TABELA 1 – RESULTADO DA APRECIÇÃO DAS CONTAS (APROVADAS X REJEITADAS)

Período	Resposta	Frequência	%
2008	0 = aprovação	62	79,49
	1= Rejeição	16	20,51
2009	0 = aprovação	65	85,53
	1= Rejeição	11	14,47
2010	0 = aprovação	68	88,31
	1= Rejeição	9	11,69
2011	0 = aprovação	58	85,29
	1= Rejeição	10	14,71
Total de observações:		299	

Fonte: Parecer Prévio do TCEES. Elaboração própria.

Verifica-se na Tabela 1 que a amostra contou com 299 pareceres prévios, sendo que do total, 46 foram rejeitados e 253 aprovados sem ressalvas e com ressalvas, ou seja, em média 16% dos pareceres prévios opinaram pela rejeição das contas anuais.

**TABELA 2 – RESULTADO DA APRECIÇÃO DAS CONTAS APROVADAS
(SEM RESSALVAS X COM RESSALVAS)**

Período	Resposta	Frequência	%
2008 - 2011	0 = Sem ressalvas	203	80,24
	1 = Com ressalvas	50	19,76
Total de observações:		253	

Fonte: Parecer Prévio do TCEES. Elaboração própria.

A Tabela 2 compõe os 253 pareceres aprovados, porém, segregando-os em aprovados sem ressalvas e aprovados com ressalvas. Evidencia-se que 80% das aprovações foram na modalidade sem ressalvas e 20% na modalidade com ressalvas.

TABELA 3 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DA AMOSTRA

Variáveis	Observ.	Média	DP	Q1	Mediana	Q3
Resultado do TCE (rejeição)	299	0.16	0.36	0.00	0.00	0.00
Utiliz. CAS fora do limite legal	306	0.31	0.46	0.00	0.00	1.00
Utilização de CAS	306	0.30	0.22	0.12	0.29	0.42
Minoria na Camara	299	0.41	0.49	0.00	0.00	0.00
Origem do relator	312	0.48	0.50	0.00	0.00	1.00
Part. Pref e Conselheiro	312	0.07	0.25	0.00	0.00	0.00
Numero de candidatos	312	2.88	1.05	2.00	3.00	3.00
Prefeito reeleito	312	0.33	0.47	0.00	0.00	1.00
Pref_colig_governador	312	0.15	0.36	0.00	0.00	0.00
Partido de esquerda	312	0.39	0.49	0.00	0.00	1.00
Idade data posse	312	50.68	7.92	46.00	49.50	54.00
Sexo do prefeito	312	0.10	0.30	0.00	0.00	0.00
Escolaridade do prefeito	312	0.13	0.34	0.00	0.00	0.00
Resultado Orçamentário	312	1.05	0.13	1.00	1.03	1.08
População	312	10.00	0.99	9.32	9.80	10.34
PIB Per capta	308	16.735	29.913	8.434	10545	14.159
IFGF	311	0.59	0.12	0.52	0.59	0.68
IFDM	312	0.69	0.07	0.63	0.68	0.74

Elaboração própria. As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

A partir da análise descritiva da Tabela 3, é possível verificar que os Municípios capixabas utilizaram, em média, um índice de 30% para abertura de CAS, sendo que no primeiro quartil a utilização foi de até 12% e no terceiro quartil foi a partir de 42%. Resultados não tabulados ainda apontaram que as Leis Orçamentárias dos Municípios, aprovadas pelas Câmaras Municipais, autorizaram um limite de 35% para abertura de CAS, em média.

O percentual mínimo de utilização de créditos variou de 0%, nos municípios de Dores do Rio Preto e São Domingos do Norte nos exercícios de 2008 e 2009, até 131%, em Presidente Kennedy no ano de 2011. Indicaram ainda os resultados, que em média, 31% dos municípios abriram CAS acima do limite autorizado em lei.

Assim, apesar de em média os municípios terem utilizado créditos suplementares na ordem de 30%, ou seja, abaixo do percentual médio autorizado nas leis orçamentárias, que foi de 35%, alguns municípios utilizaram percentuais bem acima da média, inclusive acima do limite autorizado na respectiva lei orçamentária.

**TABELA 4 – DIFERENÇA DE MÉDIA DENTRO E FORA DO LIMITE AUTORIZADO
(RESULTADO GERAL E RESULTADO COM RESSALVAS)**

Variáveis	Dentro do limite		Fora do limite		Diff	P-valor
	Media	Dp	media	Dp		
Contas rejeitadas	0.183	0.027	0.098	0.031	0.086	0.060
Contas aprov. ressalvas	0.154	0.028	0.301	0.051	-0.147	0.006
Utilização de CAS	0.237	0.123	0.429	0.024	-0.192	0.000
Origem do relator	0.505	0.034	0.428	0.050	0.076	0.213
Minoria na Camara	0.379	0.033	0.489	0.052	-0.112	0.069
Part. Pref e Conselheiro	0.042	0.013	0.122	0.033	-0.080	0.008
Numero de candidatos	2.906	0.075	2.826	0.096	0.080	0.534
Prefeito reeleito	0.341	0.032	0.306	0.047	0.035	0.543
Pref_colig_governador	0.154	0.024	0.153	0.036	0.001	0.979
Partido de esquerda	0.392	0.033	0.377	0.049	0.014	0.802
Idade data posse	50.883	0.544	50.244	0.792	0.638	0.509
Sexo do prefeito	0.093	0.019	0.102	0.031	-0.008	0.812
Escolaridade do prefeito	0.144	0.024	0.102	0.030	0.043	0.300
Resultado Orçamentário	1.033	0.007	1.079	0.016	-0.046	0.004
Populacao	9.979	0.071	10.033	0.088	-0.054	0.657
PIB Percapta	13505.46	1120.92	23759.09	4771.78	-10253.63	0.005
IFGF	0.587	0.008	0.608	0.012	-0.021	0.147
IFDM	0.680	0.005	0.698	0.007	-0.018	0.043

Elaboração própria. As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

Conforme resultados da Tabela 4, em média, 18% dos municípios que utilizaram CAS dentro do limite legal e 10% dos municípios que utilizaram CAS fora do limite legal, tiveram os pareceres prévios rejeitados pelo TCEES.

Ao analisar os municípios com pareceres aprovados com ressalvas, os percentuais médios foram de 15% para os que observaram o limite autorizado e de 30% para os que não respeitaram o limite. Verifica-se neste grupo, que em média, o nível de utilização de créditos suplementares para os que respeitaram o limite legal foi de 24% e para os que não respeitaram tal limite ficou em 43%.

Assim, de modo geral, pode-se constatar que embora o nível de utilização de créditos suplementares seja maior nos municípios fora do limite estipulado em lei, o percentual de rejeição de contas foi maior para aqueles municípios que respeitaram o limite autorizado. Na análise dos pareceres aprovados com ressalvas essa relação demonstrou-se inversa. Para melhor visualização dessa relação, a Figura 1 evidencia esses primeiros resultados encontrados.

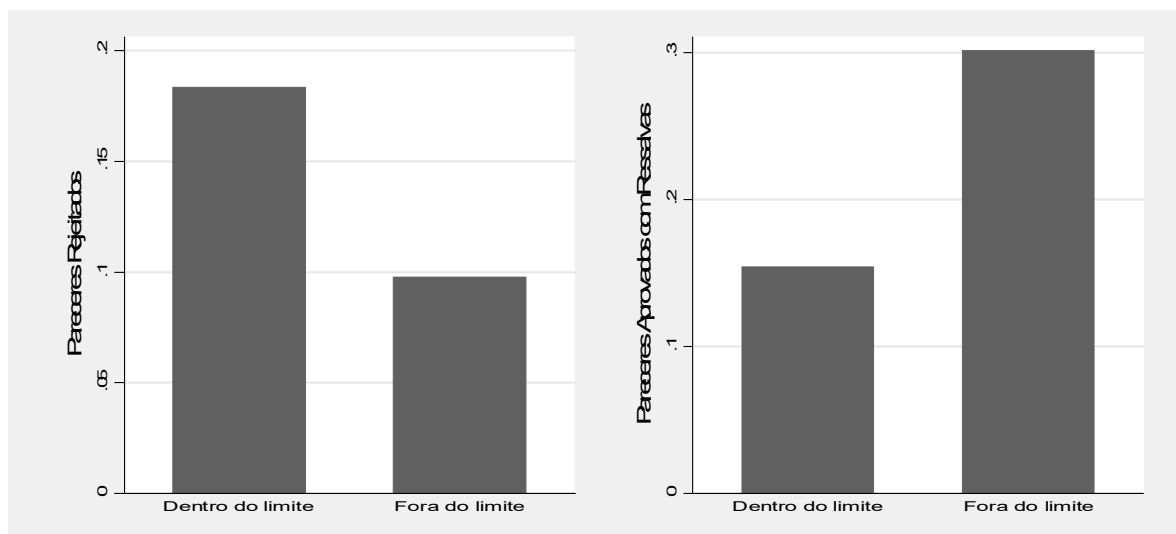


FIGURA 1: Pareceres prévios de contas segregados por rejeitados e aprovados com ressalva.

De acordo com a Figura 1, os resultados evidenciam que embora os pareceres prévios com utilização de CAS fora do limite autorizado reprovem menos, os pareceres aprovados com utilização de CAS fora do limite autorizado possuem maior incidência na modalidade aprovados com ressalva. Esses primeiros resultados sugerem que, ao contrário da teoria, a abertura de CAS fora do limite legal não necessariamente aumenta a rejeição das contas, mas só o modelo PROBIT poderá melhor evidenciar esses resultados.

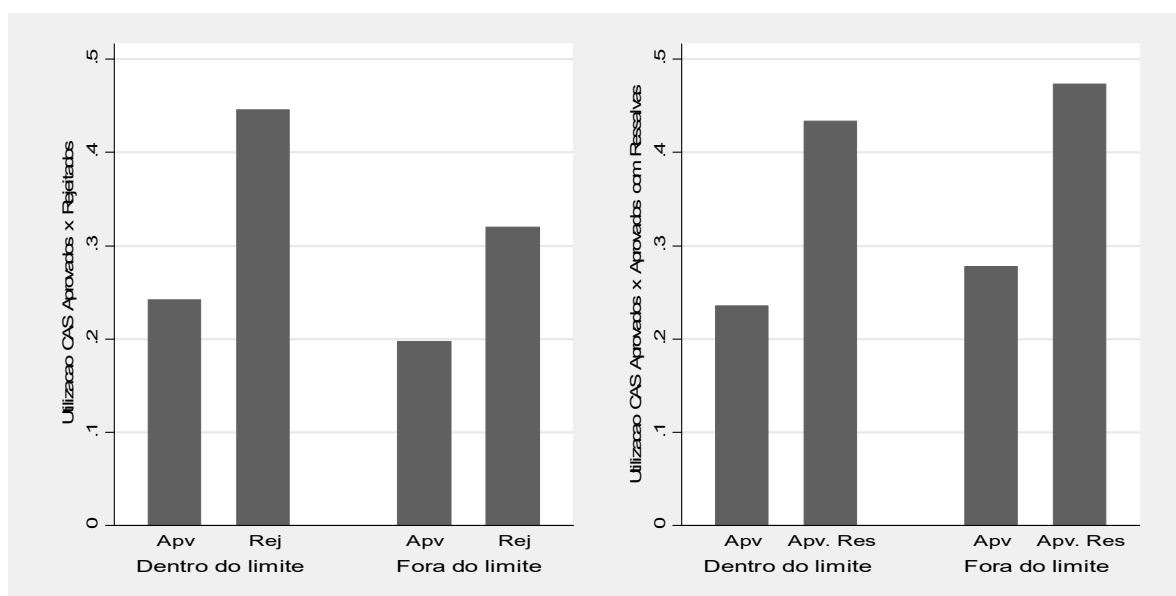


FIGURA 2: Utilização dos créditos dentro e fora do limite autorizado na Lei Orçamentária.

Na Figura 2, observando primeiramente o gráfico da esquerda que contempla o percentual de CAS utilizados considerando os pareceres aprovados e rejeitados, é possível evidenciar que tanto no grupo de municípios que respeitaram o limite quanto no grupo que extrapolaram o limite, os municípios com pareceres rejeitados utilizaram mais créditos que os aprovados. Já no gráfico da direita da Figura 2, nota-se que dentre os municípios com pareceres aprovados, aqueles com pareceres aprovados com ressalvas utilizaram mais CAS do que os aprovados sem ressalvas.

Dessa forma, com base nos resultados apresentados, verifica-se que tanto os municípios com pareceres rejeitados quanto aqueles com pareceres aprovados com ressalvas utilizaram em média mais créditos adicionais suplementares, quando comparados aos municípios com pareceres aprovados sem ressalvas.

4.2 RESULTADOS DO PROBIT

Na tabela 5, o modelo PROBIT estima a probabilidade da utilização dos CAS aumentar a emissão de pareceres prévios com rejeição das contas.

TABELA 5 – CAS: REJEITADOS X APROVADOS

Variáveis	PROBIT	
	Coef.	P-valor
Utilização de CAS	-3.540	0.008 ***
Minoria na Câmara	0.917	0.057 *
Origem do relator	6.527	0.999
Part. Pref e Conselheiro	-8.923	0.996
Numero de candidatos	0.106	0.599
Prefeito reeleito	-0.587	0.188
Pref_colig_governador	-0.647	0.306
Partido de esquerda	-0.348	0.380
Idade na data posse	0.051	0.052 *
Sexo	0.406	0.529
Escolaridade do prefeito	-0.253	0.654
Resultado Orçamentário	-5.383	0.055 *
Populacao	0.063	0.843
PIB Per capita	-.000	0.257
IFGF	-3.494	0.047 **
IFDM	-0.878	0.818

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.
Elaboração própria. As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

A partir dos resultados na Tabela 5 verifica-se que o nível de utilização de CAS diminui a probabilidade das contas anuais serem rejeitadas, com 99% de confiança, já que o resultado foi significativo a 1% e com coeficiente negativo. Nota-se ainda que as variáveis minoria na Câmara e a idade do prefeito na data da posse aumentam a probabilidade de rejeição das contas, com significância de 90%. Por fim, verifica-se que tanto a variável do resultado orçamentário quanto o IFGF diminuem a probabilidade de rejeição das contas, com 90% e 95 % de confiança, respectivamente.

Os primeiros resultados do PROBIT sugerem que os municípios possam estar utilizando do artifício de CAS como manobra legal para evitar que as contas sejam rejeitadas. Embora esse primeiro resultado PROBIT rejeite a hipótese H_1 , deve ser analisado com cautela, já que não levou em consideração a segregação dos municípios que tiveram seus pareceres aprovados com ressalvas, análise esta demonstrada na próxima Tabela.

TABELA 6 – CAS: REJEITADOS X APROVADOS COM RESSALVA

PROBIT		
Variáveis	Coef.	P-valor
Utilização de CAS	1.753	0.032 **
Minoria na Câmara	-0.320	0.386
Origem do relator	-5.674	0.999
Part. Pref e Conselheiro	-1.167	0.067 *
Numero de candidatos	0.013	0.942
Prefeito reeleito	-0.715	0.073 *
Pref_colig_governador	-1.102	0.060 *
Partido de esquerda	0.091	0.821
Idade na data posse	-0.001	0.968
Sexo	0.526	0.353
Escolaridade do prefeito	0.544	0.369
Resultado Orçamentário	-0.545	0.755
Populacao	-0.140	0.544
PIB Percapta	-0.000	0.542
IFGF	0.513	0.759
IFDM	2.565	0.423

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.
Elaboração própria. As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

Ao analisar unicamente a tabela 5, observou-se que a utilização de CAS pelos Municípios diminui a probabilidade de rejeição de contas. No entanto, ao avaliar a Tabela 6, que trata da segregação dos pareceres rejeitados e dos aprovados com ressalvas, evidencia-se que a utilização dos CAS aumenta a probabilidade de aprovação das contas com ressalva, com significância de 95%. O resultado suporta a hipótese H₂ e vai ao encontro do resultado de Arantes (2013). Mostraram-se ainda significantes as variáveis políticas partido do prefeito e conselheiro, prefeito reeleito e coligação do prefeito e governador, com nível de confiança de 90% e coeficientes negativos, ou seja, no sentido de contribuir com a redução das aprovações das contas anuais com ressalvas.

Para verificar se os resultados do julgamento das contas dependem ou não da utilização dos créditos dentro ou fora do limite autorizado em lei, na Tabela 7 a seguir foi testado se a utilização de CAS fora do limite legal aumenta a probabilidade de rejeição das contas.

TABELA 7 – UTILIZAÇÃO DE CAS FORA DO LIMITE X A PROBABILIDADE DE REJEIÇÃO

Variáveis	PROBIT	
	Coef.	P-valor
Utilização de CAS fora do limite	-0.744	0.165
Minoria na Câmara	0.978	0.101 *
Origem do relator	7.755	1.000
Part. Pref e Conselheiro	-11.164	0.999
Numero de candidatos	-0.047	0.831
Prefeito reeleito	-0.242	0.623
Pref_colig_governador	-0.254	0.716
Partido de esquerda	-0.218	0.621
Idade na data posse	0.058	0.078 *
Sexo	0.770	0.279
Escolaridade do prefeito	-0.244	0.706
Resultado Orçamentário	-5.627	0.077 *
Populacao	0.355	0.328
PIB Percapta	-0.000	0.349
IFGF	-4.538	0.019 **
IFDM	-2.366	0.605

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.
Elaboração própria. As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

Os resultados demonstram que o fato de estar fora do limite legal não influencia significativamente na probabilidade de rejeição das contas. No entanto, as variáveis minoria na câmara e idade do prefeito na data da posse sugerem aumento na probabilidade de ter as contas rejeitadas, ao nível de confiança de 90%. Ainda foram significantes as variáveis resultado orçamentário e IFGF, no sentido de reduzir probabilidade de rejeição, com nível de confiança de 90 e 95%, respectivamente.

Os resultados das variáveis idade do prefeito na posse e resultado orçamentário assemelharam-se com a pesquisa de Velten (2015). Já as variáveis grau de escolaridade, tamanho da população e partido de esquerda não foram significantes no modelo, com 90% de confiança, divergindo dos resultados de Velten (2015). A variável partido de esquerda também não demonstrou significância em outras pesquisas, tais como em Rátis (2012).

A Tabela 8 abaixo, apura se o fato de estar fora do limite legal impacta na probabilidade de aprovação das contas com ressalvas.

TABELA 8 – UTILIZAÇÃO DE CAS FORA DO LIMITE X APROVAÇÃO COM RESSALVAS

Variaveis	PROBIT	
	Coef.	P-valor
Utilização de CAS fora do limite	0.470	0.097 *
Minoria na Câmara	-0.198	0.504
Origem do relator	0.546	0.630
Part. Pref e Conselheiro	-1.234	0.027 **
Numero de candidatos	0.072	0.621
Prefeito reeleito	-0.543	0.076 *
Pref_colig_governador	-0.915	0.038 **
Partido de esquerda	-0.006	0.986
Idade na data posse	-0.006	0.761
Sexo	0.360	0.444
Escolaridade do prefeito	0.512	0.305
Resultado Orçamentário	-0.288	0.861
Populacao	-0.158	0.412
PIB Percapta	-0.000	0.893
IFGF	0.823	0.564
IFDM	1.560	0.557

***, **, *, Estatisticamente significantes ao nível de 1%, 5% e 10%, respectivamente.

Elaboração própria. As definições das variáveis encontram-se listadas no Quadro 1.

Os resultados apontam que o fato da utilização de CAS estar fora do limite legal interfere positivamente, com 90% de confiança, aumentando a probabilidade das contas serem aprovadas com ressalvas. Já o fato do partido do prefeito ter minoria na câmara não teve significância nas aprovações com ressalvas.

Outras variáveis de aspectos políticos tais como partido do prefeito e do conselheiro, coligação do prefeito e governador e prefeito reeleito demonstraram-se novamente significantes, ao nível de confiança entre 95% e 90% e com sinais negativos, ou seja, de forma a reduzir a probabilidade de aprovação das contas com ressalvas.

Capítulo 5

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar se o nível de utilização de créditos adicionais suplementares – CAS nos municípios capixabas aumenta a probabilidade de rejeição das contas anuais ou de aprovação das mesmas com ressalvas, quando do julgamento pelo TCEES, tendo como base os pareceres prévios emitidos.

O estudo trouxe como hipótese H_1 , que quanto maior o nível de utilização de CAS nos municípios maior a probabilidade dos pareceres prévios opinarem pela rejeição das contas e como hipótese H_2 , que quanto maior o nível de utilização de créditos adicionais suplementares pelos municípios capixabas, maior a probabilidade dos pareceres prévios opinarem pela aprovação com ressalvas.

Por um lado os resultados demonstram que o nível de utilização de CAS diminui a probabilidade de rejeição de contas anuais, rejeitando a hipótese H_1 da pesquisa. Isso sugere que, ao contrário da teoria, a utilização de CAS não necessariamente tem aspectos negativos na gestão orçamentária, já que diminui a probabilidade de rejeição das contas. Por outro lado, os resultados evidenciam que o nível de utilização dos CAS aumenta a probabilidade das contas serem aprovadas com ressalvas, confirmando o resultado da hipótese H_2 .

O fato da utilização dos CAS estar fora do limite legal não teve influência significativa na probabilidade de rejeição das contas, mas o fato do prefeito ter minoria partidária na Câmara e a idade do prefeito na data da posse aumenta a probabilidade das contas serem rejeitadas. Ao realizar a mesma análise no grupo de municípios com pareceres aprovados segregando-lhes em sem ressalvas e com

ressalvas, os resultados indicaram que estar fora do limite legal é significativo, evidenciando aumento na probabilidade de aprovação na modalidade com ressalvas.

De modo geral, os resultados sugerem que o nível de utilização de CAS poderia ser um artifício para diminuir a probabilidade de rejeição de contas, pois poderiam não configurar gravidade que justificasse a rejeição, mas sim uma ressalva, confirmando a hipótese H_2 e ao encontro dos resultados de Arantes (2013). No entanto, não confirma o entendimento de Aquino e Azevedo (2015) que extrapolar o limite autorizado para abertura de CAS poderia impactar na rejeição das contas do ente.

Ainda foram significantes as variáveis prefeito reeleito e o IFGF no sentido de reduzir a probabilidade de rejeição de contas. Tais resultados confirmam os encontrados por Ott et al. (2010, 2011) quando demonstraram correlação entre a quantidade de irregularidades encontradas nos pareceres prévios com indicadores políticos e de gestão econômica e orçamentária.

As variáveis escolaridade do prefeito, tamanho da população e partido de esquerda não foram significativas, divergindo dos resultados encontrados por Velten (2015). Quanto à variável idade do prefeito observou-se uma relação positiva e significativa entre nível de utilização de CAS e o aumento da rejeição das contas.

Como contribuições, acrescenta-se a literatura resultados inerentes à utilização de CAS que pode proporcionar aos gestores municipais melhorias no planejamento e gestão orçamentária que podem viabilizar melhor transparência e construção de peças orçamentárias mais realistas. Os resultados ainda podem corroborar no planejamento das atividades dos órgãos de controle externo.

O modelo PROBIT utilizado na pesquisa possibilita a realização de outras pesquisas relacionadas. Como recomendação sugere-se estender o período da análise e aplicá-la em Municípios de outros Estados brasileiros comparando mandatos completos. Outra sugestão de pesquisa seria avaliar o comportamento dos pareceres prévios rejeitados pelo Tribunal de Contas quando julgados pelas Câmaras Municipais.

REFERÊNCIAS

ALVES, Maria Fernanda C.; SODRÉ, Antônio Carlos A. Relação entre emendas parlamentares e corrupção municipal no Brasil: Estudo dos Relatórios do Programa de Fiscalização da Controladoria-Geral da União. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 14, n. 3, p. 414-433, Mai./Jun., 2010.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. The budgetary unrealism in brazilian municipalities. **Business and Management Review**, p. 210-224, 2015.

ARANTES, Silvana Aparecida Domingues. **Motivos de rejeição de prestação de contas de executivos municipais pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Dissertação (mestrado) – Faculdade Novos Horizontes, Programa de Pós-graduação em Administração. Belo Horizonte, 2013.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 23 mar. 1964.

BRASIL. **Lei de acesso à informação Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Brasília: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 17 dez. 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 5 mai. 2000.

BRASIL. **Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009**. Dispõe sobre o Sistema Nacional de Crédito Cooperativo e revoga dispositivos das Leis nos 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Diário Oficial da União, Brasília, 17 abr. 2009.

Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Edição 2015. Brasília, 2015.

CAJAZEIRA, Andrea Paula Gomes Barreto; JORGE, Marco Antonio. Responsabilidade Fiscal e Desenvolvimento Municipal: Uma análise dos municípios sergipanos no período 2007/2010. **Pesquisa & Debate. Revista do Programa de Estudos Pós-Graduados em Economia Política**. v. 26, n. 1, p. 124-149. São Paulo, 2015.

CRUZ, Cláudia Ferreira; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; SILVA, Lino Martins da; MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva. Transparência da Gestão Pública Municipal: Um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v.46, p. 153-176, 2012.

DALLA VECCHIA, Eloi; MONTOYA, Marco Antonio. Orçamento e Planejamento Municipal: Um Estudo de Caso. **Revista de Economia Política**, v. 22, n. 2, abril-junho/2002.

ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar Estadual Nº 32, de 14 de janeiro de 1993**. Vitória, 1993. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/Legislacao/LC%2032%20Revogada.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2015.

ESPÍRITO SANTO. Constituição (1989). **Constituição do Estado do Espírito Santo**. Vitória: Assembléia Legislativa. Vitória, 1989. Disponível em: <http://www.es.gov.br/Banco%20de%20Documentos/doc-governo/constestadual2.pdf>. Acesso em: 15 Mai. 2016.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Responsabilidade fiscal: na função de ordenador de despesas na terceirização de mão de obra na função de controle administrativo. **Brasília, Brasília Jurídica**, 2002.

FIORAVANTE, Dea Guerra; PINHEIRO, Maurício Mota Saboya; VIEIRA, Roberta da Silva. **Lei de responsabilidade fiscal e finanças públicas municipais: Impactos sobre despesa com pessoal e endividamento**. IPEA, 2006.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens; NAVES, Gladston Guimarães. A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da Accountability Horizontal: a Percepção dos Usuários. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 11, n. 3, p. 1-28, 2014.

FUCAPE. **Normas para apresentação de trabalhos acadêmicos**. Vitória: 2011. Disponível em: <<http://www.fucape.br>>. Acesso em: 27 fev. 2016.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **A lista do Tribunal de Contas para a Justiça Eleitoral**. Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 4010, 24 jun. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/29607>>. Acesso em: 23 fev. 2016.

GUJARATI, D. Econometria básica. 4ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

HEGOA, I. D. **Diccionario en línea de Acción Humanitaria y Cooperación al Desarrollo**. 2005. Disponível em: <<http://www.dicc.hegoa.ehu.es/listar/mostrar/24>> Acesso em: 04 out. 2015.

KERBAUY, Maria Teresa Miceli. Legislativo municipal, organização partidária e coligações partidárias. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 13, n. 53, 2008.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão et al. Requisitos para Aprovação de Prestações de Contas de Municípios: Aplicação de Análise Discriminante a partir de Julgamentos do Controle Externo. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 4, p. 59-83, 2008.

MACHADO JÚNIOR, Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. A Lei 4320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Rio de Janeiro: IBAM**, 2012.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo: diretrizes para integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental**. 2005. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MENDES, Marcos José. Sistema Orçamentário Brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 9, p. 57-102, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Princípios de Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2010.

NUNES, Ricardo da Costa; NUNES, Selene P. Peres. **Crise fiscal e medidas de ajuste**. Laboratório de Economia, n. 13. Universidade de Brasília: Brasília, 1997.

Disponível em

<<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/218243/Nunes%20e%20Nunes.pdf>>.

Acesso em: 29 nov. 2015.

OLIVEIRA, M. de J.; SILVA Edson Arlindo. Eficiência na Gestão Fiscal Pública e o Desenvolvimento Socioeconômico dos Municípios da Microrregião de Cataguases - MG. **Anais...** Encontro de Administração Pública e Governo – Enapg. Salvador, 2012.

OTT, Ernani. KRUGER, Gustavo Pires. KRONBAUER, Clóvis Antônio.

NASCIMENTO, Cleber José. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS nas auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. **Anais...**

Congresso da USP Controladoria e Contabilidade, 10º. São Paulo: USP, 2010.

OTT, Ernani; KRUGER, Gustavo Pires; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Análise dos fatores explicativos das inconformidades apontadas pelo TCE/RS nas auditorias em executivos municipais da Região Metropolitana de Porto Alegre. **Anais...** Encontro da ANPAD, XXXV. Rio de Janeiro, 2011.

PINHEIRO, Fernando A. Perrone; SAVOIA, José R. Ferreira; DE ANGELO, Cláudio Felisoni. Análise Comparativa da Atuação de Prestadores de Serviços de Saneamento Públicos e Privados no Brasil. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 13, n. 1, p. 118-140, 2016.

RÁTIS, Simony Pedrini Nunes. **Determinantes para o atraso na divulgação das contas públicas anuais dos municípios do Estado do Espírito Santo**. 78f.

Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2012.

REVOREDO, Wirla Cavalcante; SILVA, César Augusto Tibúrcio. Decisões do Tribunal de contas do estado de Pernambuco para as contas municipais: uma análise focada no reflexo de indicadores sócio-econômicos. **Anais...** Congresso da USP Controladoria e Contabilidade, 5., São Paulo: USP, 2005.

RIBEIRO, Renato Jorge Brown. Possibilidades de transformações no sistema de planejamento e orçamento no Brasil. In: **Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**. 2003.

RUBIN, Irene. Past and Future Budget Classics: A Research Agenda. **Public Administration Review**, v. 75, n. 1, p. 25–35, 2014.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; ALVES, Tiago Wickstrom. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal no desempenho financeiro e na execução orçamentária dos municípios no Rio Grande do Sul de 1997 a 2004. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 1, p. 181-208, 2011.

SOUSA, Paulo Francisco Barbosa et al. Desenvolvimento municipal e cumprimento da lei de responsabilidade fiscal: uma análise dos municípios brasileiros utilizando dados em painel. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, João Pessoa, v.1, n. 1, p. 58-70, jan./jun. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Regimento Interno do TCEES, Resolução Nº 182, de 12 de dezembro de 2002**. Vitória, 2002.

Disponível em:

<<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/RegInt182-02Alt.pdf>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Manual Básico da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo, 2012, p. 10/11.

VELTEN, Simone Reinholz. **Determinantes da rejeição das prestações de contas anuais dos municípios capixabas pelo tribunal de contas do Estado do Espírito Santo**, 98f. Dissertação (Mestrado Profissional em Ciências Contábeis) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2015.