

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE ECONOMIA ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

DANIEL FRANÇA LINS DE MELO

Credibilidade orçamentária: uma descrição da execução orçamentária do estado de Alagoas no período de 2014 a 2022 com o auxílio da metodologia PEFA

Maceió
2023

DANIEL FRANÇA LINS DE MELO

Credibilidade orçamentária: uma descrição da execução orçamentária do estado de Alagoas no período de 2014 a 2022 com o auxílio da metodologia PEFA

Trabalho de conclusão do curso apresentado na graduação de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof. Dr. Adhemar Ranciaro Neto

Maceió

2023

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecária: Taciana Sousa dos Santos – CRB-4 – 2062

M528c Melo, Daniel França Lins de.
Credibilidade orçamentária: uma descrição da execução orçamentária do estado de Alagoas no período de 2014 a 2022 com o auxílio da metodologia PEFA / Daniel França Lins de Melo. - 2023.
57 f. : il. color.

Orientador: Adhemar Ranciaro Neto.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Econômicas)
– Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Maceió, 2023.

Bibliografia: f. 53-57.

1. Orçamento público. 2. Credibilidade do orçamento - Alagoas. 3. Metodologia PEFA. 4. Execução orçamentária. I. Título.

CDU: 336.14 (813.5)

RESUMO

A credibilidade orçamentária é crucial para a confiança da sociedade e dos investidores em relação ao governo e a sua capacidade de cumprir seu planejamento através das metas orçamentárias traçadas. Neste sentido, o presente trabalho teve como objetivo descrever a credibilidade orçamentária do estado de Alagoas no período 2014-2022. Para tanto, foi feita uma pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, com o auxílio da metodologia PEFA - Programa da Despesa Pública e Responsabilidade Financeira. Os dados foram coletados no portal da transparência do estado de Alagoas e nos relatórios resumidos de execução orçamentária – RREO's. Os resultados mostraram que, no que se refere à fixação das despesas agregadas, o estado obteve um desempenho satisfatório nos triênios 2014-2016 e 2017-2019, recebendo nota A em ambos, já no triênio 2020-2022 o desempenho foi insatisfatório, recebendo uma pontuação D. Quanto à composição das despesas, o triênio 2014-2016 registrou desempenho básico, recebendo nota C⁺, o triênio 2017-2019 obteve boa avaliação, com nota B⁺ e nos anos 2020-2022 o desempenho foi insatisfatório, merecendo nota D. No que tange à execução das receitas, no triênio 2014-2016 o desempenho foi insatisfatório, com nota D⁺, o triênio 2017-2019 obteve bom desempenho, conquistando nota B, já o triênio 2020-2022 conseguiu desempenho básico, com nota C⁺. Assim, conclui-se que para o aprimoramento da credibilidade do orçamento alagoano o estado deve estar atento para o aumento da imprecisão na fixação das despesas agregadas nos anos de 2021 e 2022 e na elevada quantidade de realocações entre as diversas categorias de despesas, além de procurar meios mais acurados de previsão das receitas.

Palavras-chave: Orçamento Público; Execução Orçamentária; Credibilidade Orçamentária; Metodologia PEFA.

ABSTRACT

Budget credibility is crucial for society's and investors' confidence in the government and its capacity to fulfill its planning through the established budget targets. In this sense, the present work aimed to describe the budgetary credibility of the state of Alagoas in the period 2014-2022. For that, a descriptive research was carried out, conducted through documental analysis and quantitative data approach, with the aid of the PEFA methodology - Public Expenditure and Financial Responsibility Program. Data were collected from the transparency portal of the state of Alagoas and from summary budget execution reports - RREO's. The results showed that, with regard to the setting of aggregate expenses, the state achieved a satisfactory performance in the 2014-2016 and 2017-2019 trienniums, receiving an A grade in both, while in the 2020-2022 triennium the performance was unsatisfactory, receiving a score D. As for the composition of expenditures, the three-year period 2014-2016 registered basic performance, receiving a C+ grade, the three-year period 2017-2019 obtained a good evaluation, with a B+ grade and in the years 2020-2022 the performance was unsatisfactory, deserving a D grade. regarding the execution of revenues, in the 2014-2016 triennium the performance was unsatisfactory, with a D+ grade, the 2017-2019 triennium performed well, achieving a B grade, while the 2020-2022 triennium achieved basic performance, with a C+ grade. it is concluded that, in order to improve the credibility of the Alagoan budget, the state must be aware of the increase in imprecision in the setting of aggregate expenses in the years 2021 and 2022 and the high number of reallocations between the different categories of expenses, in addition to seeking ways to more accurate forecasting of revenues.

Keywords: Public budget; Budget Execution; Budget Credibility; PEFA Methodology.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - PREVISÃO DE RECEITA TRIBUTÁRIA NA LDO DE 2021	22
FIGURA 2 - EXEMPLO DE CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA POR NATUREZA.....	23
QUADRO 1 - ESTRUTURA DO PPA ALAGOAS 2020-2023.....	16
QUADRO 2 - ESTRUTURA DO QUADRO DE AVALIAÇÕES PEFA	33
QUADRO 3 - ESTRUTURA DO PILAR 1 DA METODOLOGIA PEFA (CREDIBILIDADE DO ORÇAMENTÁRIA).....	34
QUADRO 4 - QUADRO DE CONVERSÃO PARA PONTUAÇÕES DOS INDICADORES UTILIZANDO O CRITÉRIO DA MÉDIA M2 (AV)	35
QUADRO 5 - PONTUAÇÃO DAS DIMENSÕES DOS INDICADORES ID-1, ID-2 E ID-3	36
QUADRO 6 - PONTUAÇÃO GLOBAL DO INDICADOR ID-1 (DESPESAS TOTAIS EFETIVAS)	40
QUADRO 7 - RUBRICAS POR NATUREZA DE DESPESAS.....	44
QUADRO 8 - USO DAS RESERVAS DE CONTINGÊNCIA DURANTES O PERÍODO DE 2014 A 2022	46
QUADRO 9 - PONTUAÇÃO GLOBAL DO INDICADOR ID-2 (COMPOSIÇÃO DAS DESPESAS)	47
QUADRO 10 - PONTUAÇÃO GLOBAL DO INDICADOR ID-3 (EXECUÇÃO DA RECEITA).....	50
GRÁFICO 1 – EVOLUÇÃO DAS PARTICIPAÇÕES DAS DESPESAS EFETIVAS TOTAIS NOS VALORES PLANEJADOS NO PERÍODO 2014 - 2022.....	39
GRÁFICO 2 - VARIÂNCIAS NA COMPOSIÇÃO DAS DESPESAS POR FUNÇÃO ECONÔMICA	42
GRÁFICO 3 – DESVIOS ENTRE OS VALORES PREVISTOS E OS EFETIVADOS PARA AS SEIS PRINCIPAIS FUNÇÕES	43
GRÁFICO 4 - VARIÂNCIAS NA COMPOSIÇÃO DAS DESPESAS POR NATUREZA ECONÔMICA	45
GRÁFICO 5 - EVOLUÇÃO DAS VARIAÇÕES NA RECEITA EFETIVA DURANTE OS ANOS DE 2014-2022	48
GRÁFICO 6 - VARIÂNCIA NA COMPOSIÇÃO DAS RECEITAS (2014 - 2022).....	49

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - VARIAÇÕES NAS DESPESAS POR NATUREZA ECONÔMICA	45
TABELA 2 - VARIAÇÃO DA RECEITA AGREGADA (2014 - 2022)	48

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Dasp	Departamento Administrativo do Serviço Público
FMI	Fundo Monetário Internacional
GFP	Gestão das Finanças Públicas
GND	Grupo de Natureza de Despesa
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MTO	Manual Técnico do Orçamento
ONU	Organização das Nações Unidas
OPI	Orçamento Plurianual de Investimentos
PEFA	Programa da Despesa Pública e Responsabilidade Financeira
PIB	Produto Interno Bruto
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PPA	Plano Plurianual
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SEPLAG	Secretaria de Estado do Planejamento, Gestão e Patrimônio
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SOP	Superintendência de Orçamento Público
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL	3
2.1	BREVE HISTÓRICO DO ORÇAMENTO PÚBLICO PELO MUNDO	3
2.2	BREVE HISTÓRICO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL	4
2.2.1	<i>Orçamento no período colonial brasileiro.....</i>	<i>5</i>
2.2.2	<i>Orçamento público durante a república velha.....</i>	<i>6</i>
2.2.3	<i>A Era Vargas e o grande avanço nos ditames orçamentários</i>	<i>7</i>
2.2.4	<i>O orçamento público no período democrático de 1946 a 1963</i>	<i>9</i>
2.2.5	<i>Orçamento público durante a ditadura militar 1964-1985.....</i>	<i>10</i>
2.2.6	<i>A constituição de 1988 e o orçamento público.....</i>	<i>11</i>
2.2.7	<i>Os avanços trazidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)</i>	<i>12</i>
2.3	PRINCÍPIOS ORÇAMENTÁRIOS	13
2.4	PPA, LDO E LOA	15
2.4.1	<i>O Plano Plurianual (PPA)</i>	<i>15</i>
2.4.2	<i>A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).....</i>	<i>17</i>
2.4.3	<i>A Lei Orçamentária Anual (LOA)</i>	<i>17</i>
2.5	O CICLO ORÇAMENTÁRIO.....	18
2.6	AS RECEITAS PÚBLICAS	20
2.7	AS DESPESAS PÚBLICAS	24
2.8	CRÉDITOS ADICIONAIS E RESERVAS DE CONTINGÊNCIA.....	26
3	CREDIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA	28
3.1	A IMPORTÂNCIA DA CREDIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA	28
3.2	ESTUDOS ANTERIORES	30
3.3	O PROGRAMA DA DESPESA PÚBLICA E RESPONSABILIDADE FINANCEIRA (PEFA).....	32
3.4	METODOLOGIA	33
4	ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS	39
4.1	ID-1 – DESPESA TOTAL EFETIVA DO ESTADO DE ALAGOAS (2014 - 2022)	39
4.1.1	<i>Despesas totais efetivas (ID-1.1).....</i>	<i>39</i>
4.2	ID-2 – COMPOSIÇÃO DAS DESPESAS REALIZADAS DO ESTADO DE ALAGOAS (2014 - 2022)	41
4.2.1	<i>Composição da execução das despesas por função (ID-2.1)</i>	<i>41</i>
4.2.2	<i>Composição da execução das despesas por natureza econômica (ID-2.2).....</i>	<i>44</i>
4.2.3	<i>Despesas de reservas para contingências (ID-2.3).....</i>	<i>46</i>
4.3	ID-3 – EXECUÇÃO DA RECEITA DO ESTADO DE ALAGOAS (2014 - 2022)	47
4.3.1	<i>Receitas totais efetivas (ID-3.1)</i>	<i>47</i>
4.3.2	<i>Execução da composição das receitas (ID-3.2)</i>	<i>49</i>

CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

O planejamento das ações governamentais é de fundamental importância para que as políticas públicas idealizadas pelos gestores eleitos possam vir a ser concretizadas de modo efetivo e eficiente, com o intuito de maximizar o bem estar social (ALMEIDA e COSTA, 2019; FILHO, 1999). Neste sentido, o orçamento público representa um dos instrumentos mais importantes para a materialização deste planejamento e, deste modo, é crucial que o mesmo goze de credibilidade junto à sociedade, investidores e demais agentes interessados (SOARES e MATOS, 2013; XEREZ, 2013). Para tanto, a execução das metas e dispositivos presentes em seu escopo deve guardar proximidade com o que fora definido na peça orçamentária inicial (AQUINO e AZEVEDO, 2015; PEFA, 2019).

O orçamento público representa um acordo firmado entre sociedade e o poder público, no qual aquele entrega seus recursos para que este faça sua gestão e retorne para a comunidade bens e serviços dos quais a mesma necessita (DEON *et al.*, 2021). Desse modo, é fundamental que o Estado faça bom uso dos recursos, visto que são escassos e devem cobrir uma ampla gama de anseios sociais (GIACOMONI, 2010).

Dentro desta perspectiva, erros na previsão de receitas e na fixação das despesas geram problemas na execução do planejamento inicial, além de representar uma quebra na credibilidade do poder público junto a sociedade (ZONATTO e HEIN, 2013). Previsões de receitas superdimensionadas, assim como fixação de despesas aquém das reais necessidades para realização das ações orçamentárias, geram a interrupção ou o desbalanceamento na execução de outras ações. Por outro lado, previsões de receitas menores que as realizadas ou a fixação de despesas acima da real necessidade dos projetos abrem margem para desperdícios e malversação dos recursos. (BRASIL, 2000; PONTES, MARTINS e PEIXOTO, 2022)

Neste contexto, o Programa da Despesa Pública e Responsabilidade Financeira – PEFA – fornece ferramentas para avaliação e indicação de possíveis vulnerabilidades na gestão das finanças públicas, dentre estas ferramentas está o pilar da credibilidade orçamentária, que afere o grau de precisão das previsões orçamentárias (DEON *et al.*, 2021; PEFA, 2019). Com as informações obtidas pela aplicação desta metodologia o poder público pode rever e ajustar práticas de modo a aperfeiçoar a gestão dos recursos e proporcionar maior bem estar social (AQUINO e AZEVEDO, 2015). Além disso, a sociedade tem a

possibilidade de ampliar sua capacidade de fiscalização, controle e responsabilização dos gestores públicos (ZONATTO e HEIN, 2013).

Diante o exposto, justifica-se a pergunta que norteia este estudo: qual a credibilidade orçamentária do estado de Alagoas no período de 2014 a 2022? Por meio de uma pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados, o presente trabalho delimitou como objetivo geral verificar a credibilidade orçamentária do estado de Alagoas no período de 2014 a 2022 sob a visão da metodologia PEFA. Para isso, três objetivos específicos foram definidos.

Primeiramente, analisar a precisão da gestão fiscal do estado na fixação das despesas agregadas, através do uso do indicador ID-1 – despesas totais efetivas. Posteriormente, compreender o comportamento das realocações entre as categorias orçamentárias, por meio do indicador ID-2 – composição das despesas realizadas. Por fim, descrever a acurácia das previsões das receitas orçamentárias, com o uso do indicador ID-3 – execução da receita.

Além desta introdução, este trabalho conta com mais quatro sessões, a segunda trata do orçamento público no Brasil, a terceira apresenta a credibilidade orçamentária, na quarta consta a análise de dados e resultados e, por fim, na quinta e última seção, encontra-se as considerações finais.

2 ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

Nesta seção, é apresentado um pouco da história do orçamento público, suas origens, características e as contribuições feitas pelos diversos países do mundo na construção deste importante instrumento. Em especial, é relatado o desenrolar desta temática no Brasil, sua evolução e como está configurado atualmente este objeto no território nacional.

2.1 Breve histórico do orçamento público pelo mundo

A origem do orçamento público remonta aos tempos da formação do estado de Direito. Antes deste momento disruptivo na história da humanidade não havia distinção entre as finanças de posse dos soberanos e as pertencentes aos governos (PIRES e MOTTA, 2006). Este cenário fica bem evidenciado no artigo 12 da magna carta inglesa de 1217, outorgada pelo rei João Sem Terra:

Nenhum tributo ou auxílio será instituído no reino, senão pelo seu conselho comum, exceto com o fim de resgatar a pessoa do Rei, *fazer seu primogênito cavaleiro e casar sua filha mais velha uma vez*, e os auxílios para esse fim serão razoáveis em seu montante. (BURKHEAD, 1971, p. 4, apud GIACOMONI, 2010, p. 31, grifo nosso)

Apesar de ainda constar uma íntima relação entre o que era público e o que era privado, é na magna carta de 1217 que se encontra um dos primeiros vestígios da ideia de se definir, previamente, uma autorização ao poder executivo para realização dos dispêndios dos recursos públicos (PIRES e MOTTA, 2006). Afinal, se os recursos são obtidos através dos impostos, que são cobrados do povo, nada mais lógico que haja controle da sua destinação por parte da entidade que simboliza o povo— o conselho comum, no caso inglês supracitado (AFONSO, 2016).

Este controle exercido pelo legislativo sobre o executivo revela um aspecto importante do orçamento público, que é o seu caráter político. Refletindo sobre o assunto, Pires e Motta (2006, p. 17) afirmam: “sua história foi marcada por árduas e multisseculares lutas políticas, que o tornaram um instrumento absolutamente necessário ao equilíbrio dos interesses antagônicos em volta do poder”.

Assim como na Inglaterra, na França houve fortes embates entre o poder absolutista e os representantes do povo, neste caso a Assembléia Nacional(GIACOMONI, 2010).Decorre destas disputasgrandes contribuições francesas em matéria de orçamento público, como os princípios orçamentários da anualidade, anterioridade e universalidade, que são válidos até os dias atuais (PIRES e MOTTA, 2006).

Para além da incumbência de controle dos gastos, o orçamento público trás em si a missão de planejar em quê e como será empreendido os fundos públicos(KOHAMA, 2016).Neste sentido, diversas colaborações sobre o enfoque do planejamento no orçamento público foram realizadas pelos Estados Unidos. De acordo com Giacomoni (2010) podemos citar: a criação da Comissão de Economia e Eficiência pelo presidente Taft, em 1910; a criação da Lei de Orçamento e Contabilidade, em 1921; o uso das classificações orçamentárias por projetos e programas, na década de 1930; o orçamento de desempenho, na década de 1950; o orçamento base-zero, na década de 1970; entre outras contribuições.

2.2 Breve histórico do orçamento público no Brasil

Tal qual em outros países, no Brasil o orçamento público foi sendo consebido sob as intromissões das variadas nuances políticas e administrativas ao longo dos anos (GIACOMONI, 2010). Estas conjunturas refletiram na forma como se encarava o orçamento e na predominância de determinado ator político na gestão das etapas de planejamento e execução do orçamento público (COUTO e CARDOSO JUNIOR, 2018).

2.2.1 Orçamento no período colonial brasileiro

De acordo com Giacomoni (2010), os primeiros traços relacionados com a questão orçamentária na legislação brasileira surgiram no final do período colonial, com a chegada da família real portuguesa ao Brasil em 1807. Logo no ano seguinte foram criados o erário público – tesouro – e o regime de contabilidade (PIRES e MOTTA, 2006). Em 1824, com a outorga da primeira carta magna do país, são colocadas exigências para a confecção de orçamentos formais por parte dos órgãos do império assim como de um orçamento geral (GIACOMONI, 2010).

Nesta primeira constituição a iniciativa da elaboração do orçamento cabia ao poder executivo que deveria remeter a peça orçamentária ao legislativo para sua devida aprovação (BRASIL, 1824; MENDES, 2015). Neste momento da trajetória orçamentária no Brasil havia a predominância política do poder executivo sobre o legislativo, consequência natural do regime absolutista ali presente (PIRES e MOTTA, 2006).

Esta primeira carta constitucional do Brasil ainda determinava que as leis correlacionadas aos impostos deveriam ser de iniciativa da câmara dos deputados (GIACOMONI, 2010). Quanto a fiscalização do orçamento a constituição de 1824 fazia apenas uma vaga menção no parágrafo primeiro do artigo 37 (GIACOMONI, 2010). Nos termos do referido artigo: “Também principiarão na Câmara dos Deputados: I) O Exame da administração passada, e reforma dos abusos nella introduzidos (BRASIL, 1824).

Conforme descreve Giacomoni (2010), ainda no período imperial, podem ser citados mais três dispositivos legais relacionados a matéria orçamentária. O primeiro é a lei sem número de 14 de dezembro de 1827, considerada por alguns autores como o primeiro orçamento do Brasil (GIACOMONI, 2010). O segundo é o decreto legislativo de 15 de dezembro de 1830 que definia as receitas e despesas das antigas províncias para os exercícios de 1831 e 1832. Para outros autores, como Baleeiro, este decreto é que seria o primeiro orçamento brasileiro, pois a lei sem número de 14 de dezembro de 1827 teria tido muitas dificuldades em sua implementação (PIRES e MOTTA, 2006). E o terceiro é a lei nº 16 de 12 de agosto de 1834, que trazia uma emenda a constituição fazendo a definição das competências das assembleias legislativas provinciais em matérias orçamentárias (GIACOMONI, 2010).

2.2.2 Orçamento público durante a república velha

Com a instauração da primeira república e a nova constituição de 1891 ocorreu um redirecionamento do poder político em favor do congresso nacional frente ao poder executivo e, como consequência, a feitura do orçamento público passou a ser de competência privativa do congresso nacional, cabendo a iniciativa deste projeto a câmara dos deputados (MENDES, 2015). Além disto, esta mesma carta política instituiu um tribunal de contas, de modo a auxiliar os parlamentares no processo de controle do orçamento (GIACOMONI, 2010).

Apesar do congresso nacional ter assumido para si a responsabilidade de produzir o orçamento, na prática – como a casa legislativa não possuía *knowhow* em tais questões – quem continuava a ter papel fundamental nessa ação era o poder executivo (GIACOMONI, 2010). Sobre esta situação apontou Arizio de Viana (apud Giacomoni, 2010, p. 41): “sempre partiu do gabinete do ministro da fazenda que, mediante entendimentos reservados e extraoficiais, orientava a comissão parlamentar de finanças na confecção da lei orçamentária”.

Por conta desta reduzida experiência dos parlamentares da época no assunto orçamento público restou poucos itens com este teor na carta política de 1891 (SOARES e MATOS, 2013). Do total de 35 itens presentes no artigo 34 da mesma constituição, que elencava as responsabilidades do Congresso Nacional, apenas 4 faziam referência ao orçamento público e não havia qualquer menção de como o orçamento público seria construído (SOARES e MATOS, 2013).

Como se nota dos parágrafos acima expostos, durante a república velha assim como no período colonial não ocorreu grandes avanços em matéria orçamentária (GIACOMONI, 2010). Este quadro começa a mudar a partir dos anos 1920, quando em 1922 é aprovado pelo congresso nacional o Código de Contabilidade da União, que representou um grande avanço técnico ao delinear novas normas que permitiram um maior ordenamento, na esfera federal, dos processos financeiro, patrimonial, orçamentário e administrativo –pouco tempo depois estados e municípios também foram influenciados pelo referido código (PIRES e MOTTA, 2006).

2.2.3 A Era Vargas e o grande avanço nos ditames orçamentários

Apesar do forte autoritarismo que caracterizou os primeiros momentos de Getúlio Vargas a frente do poder, especialmente durante o estado novo (1937-1945), neste período desenrolou-se um notável progresso na questão do orçamento público (PIRES e MOTTA, 2006). Foi o seu caráter centralizador e modernizante que permitiu uma padronização dos procedimentos e nomenclaturas de cunho financeiro e orçamentário em nível nacional e também na esfera dos entes subnacionais (GIACOMONI, 2010).

Em 1932, na tentativa de proceder uma consolidação da dívida externa brasileira, o governo federal, através da Secretaria do Conselho Técnico de Economia e Finanças, realizou estudos e levantamentos sobre as finanças públicas do país, e se deparou com o seguinte quadro no arcabouço contábil nacional: enorme desorganização, falta de informações, falha nos processos contábeis, divergências nas nomenclaturas utilizadas entre as diferentes esferas de governo e entre os diversos governos, balanços fantasiosos, cálculos erráticos etc. (GIACOMONI, 2010)

Diante desse tenebroso cenário, em 1938, os secretários de Fazenda dos diversos estados do país aprovaram uma resolução que determinava que este mesmo Conselho Técnico de Economia e Finanças efetuasse estudos com vistas a produzir um modelo padrão com normas e classificações orçamentárias para as três esferas de governo (GIACOMONI, 2010).

No ano seguinte, o projeto do modelo padrão de orçamento desenvolvido foi apresentado aos representantes de estados e municípios brasileiros na primeira Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários (GIACOMONI, 2010). Na ocasião o então presidente do Dasp – Departamento Administrativo do Serviço Público, que também era presidente da comissão que elaboraria o orçamento da União em 1940, mostrou-se propenso a afeiçoar o modelo proposto ao orçamento federal (GIACOMONI, 2010).

Este modelo foi oficializado no Decreto-lei nº 1.804 de 24/11/1939, mas apenas estados e municípios eram obrigados a implementá-lo (GIACOMONI, 2010). Em 1940, na segunda Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, foram analisados os resultados alcançados pelo modelo, que serviram para a confecção de um novo padrão que foi oficializado em um novo Decreto-lei – o 2.416 de 17/07/1940 – ainda abarcando apenas estados e municípios (GIACOMONI, 2010).

Em 1941 deveria ter havido a terceira Conferência de Técnicos em Contabilidade Pública e Assuntos Fazendários, mas esta só veio a se realizar em 1949 em razão do acontecimento da segunda guerra mundial (GIACOMONI, 2010). Nesta conferência foram adotados regramentos para que se pudesse, finalmente, aglutinar o orçamento federal ao mesmo modelo padrão dos estados e municípios (GIACOMONI, 2010). O projeto que tornaria isso realidade foi aprovado na Câmara do Deputados, mas ficou adormecido no Senado. Somente em 1963 este projeto foi reavivado e com ajustes oriundos de outras iniciativas e estudos técnicos foi aprovada a Lei 4.320/64, que, entre outras disposições, estabelecia que a União, estados e municípios passariam a seguir um mesmo modelo orçamentário¹ (GIACOMONI, 2010).

Explicitadas as dinâmicas que promoveram padronização e avanços técnicos no orçamento público nacional, a seguir são listadas as disposições legais que versavam sobre esta temática nas duas constituições deste período.

Na constituição de 1934, ainda em regime democrático, o orçamento público ganhou uma seção própria no artigo 50 (SOARES e MATOS, 2013). A proposição do orçamento passou a ser de iniciativa do executivo, em seguida, o mesmo era votado pelo legislativo (MENDES, 2015). Como não havia limites para a proposição de emendas ao orçamento por parte dos parlamentares, o orçamento nesta constituição era considerado do tipo *misto*, ou seja, com participação efetiva de ambos os poderes (PIRES e MOTTA, 2006). Outra disposição relevante nesta constituição foi a proibição de se inserir no orçamento dispositivos estranhos à fixação das receitas e despesas, prática que era comum em tempos anteriores, eram os chamados orçamentos rabilongos (MENDES, 2015).

Já na constituição de 1937, época da ditadura Vargas, o orçamento era elaborado por um departamento administrativo ligado ao poder executivo e votado, de forma simbólica, pelo legislativo (MENDES, 2015). Na prática todo o rito ficava nas mãos do executivo (MENDES, 2015). Posteriormente, com o recrudescimento do regime, uma forma simétrica de elaboração e execução do orçamento foi imposta a estados e municípios (GIACOMONI, 2010).

¹ Mais sobre a Lei 4.320/64 será detalhado na próxima seção – seção 2.2.4, que trata do orçamento público durante a redemocratização de 1946 a 1963.

2.2.4 O orçamento público no período democrático de 1946 a 1963

Com a redemocratização e a nova constituição de 1946 o orçamento voltou a ser dirigido de forma conjunta entre o poder executivo e o legislativo (MENDES, 2015). Nesta constituição também ficou mais bem clarificado o papel do Tribunal de Contas da União – TCU – como órgão responsável pela fiscalização (GIACOMONI, 2010). Conforme explicitado por Soares e Matos (2013), cabia ao TCU acompanhar e fiscalizar a execução do orçamento, julgar as contas dos responsáveis pelo dinheiro e bens públicos, além de julgar a legalidade dos contratos e das aposentadorias, das reformas e das pensões.

Este momento da história nacional também é marcado por vários estudos e iniciativas políticas que culminaram na aprovação da Lei 4.320/64 (GIACOMONI, 2010). Esta lei além de definir regras gerais de direito financeiro trouxe várias inovações técnicas e condensou diversas iniciativas de padronização orçamentária, ganhando o caráter de lei básica do orçamento público (PIRES e MOTTA, 2006). Portanto, de acordo com Afonso (2016), a lei 4.230/64 não se trata de uma lei gestada pelo regime militar, mas sim do trabalho conjunto da sociedade civil organizada, visto que cerca de duas semana antes do golpe militar a lei havia sido sancionada com vários vetos presidenciais que foram derrubados pelo congresso e obrigaram o recém empossado presidente Castelo Branco a republicá-la em 05 de maio de 1964.

Ainda de acordo com Afonso (2016), a Lei 4320/64 inovou em vários aspectos, como a adoção do regime de competência ao invés do regime de caixa² e a exigência de que as despesas fossem explicitadas tanto em relação a sua natureza quanto em relação a sua função³. Além disso, esta lei introduziu a necessidade de serem realizados balanços anuais e relatórios de menor periodicidade que conferiam maior transparência na gestão orçamentária, além de diagnósticos mais imediatos da situação financeira e patrimonial do ente público (AFONSO, 2016).

² No regime de competência, receitas e despesas são registradas desde o momento em que ocorre o fato gerador das mesmas, e não apenas no momento exato de sua arrecadação ou pagamento (regime de caixa), respectivamente (KOHAMA, 2016). Isso permite um controle maior da movimentação dos recursos públicos e amplia a capacidade de *planejamento* do Estado (MENDES, 2015).

³ Sobre a natureza e as funções da Despesa pública ver a seção 2.7 – As Despesas

2.2.5 Orçamento público durante a ditadura militar 1964-1985

Com o retorno de um regime ditatorial, novamente o poder legislativo foi escanteado nas questões orçamentárias, sendo os parlamentares, mais uma vez, impedidos de proporem emendas nas dotações do orçamento (MENDES, 2015). Neste período, por meio do decreto nº 200 de 1967, também foi criado o ministério do planejamento e coordenação geral, que ficou encarregado de elaborar a proposta orçamentária anual (PIRES e MOTTA, 2006). Dentro desta perspectiva, vinculada a este ministério, foi criada a Subsecretaria de Orçamento e Finanças – a atual Secretaria de Orçamento Federal - (SOF), com a responsabilidade de ser o órgão central do sistema de orçamento (PIRES e MOTTA, 2006).

É nesta época também que o conceito de planejamento se aproxima com maior relevo da figura do orçamento público através da idéia de orçamento-programa (MENDES, 2015). Com a adoção do orçamento-programa foi possível se ter uma maior precisão na elaboração dos orçamentos e também uma elevação no controle das ações previstas em seu escopo (XEREZ, 2013). Além disso, o decreto nº 200 de 1967 definiu o termo *planejamento* como sendo um dos princípios norteadores das atividades exercidas pela administração federal e que o orçamento público seria um de seus instrumentos básicos ao lado dos demais planos e programas do governo federal (GIACOMONI, 2010).

Vale a pena destacar que nos momentos históricos relatados nas seções anteriores já havia preocupações com a questão do planejamento nas ações do governo, principalmente após os anos 1920 (FILHO, 1999). O fato novo neste momento é a incorporação mais explícita do orçamento público como sendo um mecanismo colaborador do planejamento governamental (GIACOMONI, 2010).

Conforme salientam Soares e Matos (2013), na constituição 1967 – referente a esta fase dos governos militares – se verifica uma grande expansão dos escritos relativos à matéria orçamentária se comparado com o texto presente na constituição imediatamente anterior – a constituição de 1946. Ainda de acordo com os autores, pode-se destacar o artigo 64 que discorria sobre as obrigatórias a serem observadas dentro de um mesmo exercício financeiro, o artigo 65 que introduziu os conceitos de orçamento corrente e de capital no arcabouço constitucional e o artigo 66 que impôs a limitação dos valores das despesas às quantidades estimadas de receitas. Outra indicação neste sentido presente nesta constituição

foi a criação do Orçamento Plurianual de Investimentos – OPI – que tinha duração de três anos (XEREZ, 2013).

2.2.6 A constituição de 1988 e o orçamento público

Com a proclamação da constituição de 1988 finalmente o aspecto do planejamento é abraçado de maneira robusta dentro da questão orçamentária, através da segmentação do orçamento em três leis inter-relacionadas: o plano plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a lei orçamentária anual (LOA)⁴(FILHO, 1999).

O Plano Plurianual veio a substituir o antigo Orçamento Plurianual de Investimentos e com uma duração um pouco maior – quatro anos. Nesta constituição a ideia de planejamento fica mais presente pelo fato da vigência de um PPA se sobrepor a dois mandatos políticos consecutivos, se priorizado uma política de Estado e não de governo(PIRES e MOTTA, 2006). Ainda dentro desta perspectiva, surge a figura da LDO para intensificar a questão da continuidade entre as ações orçamentárias, fazendo uma ponte entre o PPA e a LOA(FILHO, 1999).

Além do aspecto do planejamento, com a redemocratização o poder legislativo volta a ter ingerência sobre a matéria orçamentária e desta vez com uma participação muito mais ampla do que em períodos passados (PIRES e MOTTA, 2006). É o que se pode atestar nos artigos 70 e 166 da presente constituição. De acordo com o artigo 70 cabe ao Congresso Nacional realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta (BRASIL, 1988).

Já no artigo 166 consta que o PPA, a LDO, a LOA e os créditos adicionais⁵ serão apreciados pelas duas casas do Congresso Nacional na forma do regimento comum (BRASIL, 1988). Além disso, cabe a uma comissão mista de senadores e deputados examinar e emitir parecer sobre esses projetos e também sobre as contas do presidente da república, que devem ser apresentadas por este anualmente (BRASIL, 1988).

⁴ Para mais detalhes sobre essas três normas legais ver a seção 2.4 – PPA, LDO e LOA

⁵ Para saber o que são créditos adicionais ver a seção 2.8, que disserta sobre este assunto.

Apesar das conquistas para o orçamento público trazidas no texto constitucional de 1988, nos primeiros anos após a entrada em vigor da carta cidadã a prática orçamentária guardava grande distância para com a determinação legal em várias localidades do país (XEREZ, 2013). Na tentativa de promover uma importante inflexão neste quadro foi elaborada a lei nº 101 de 2000 que trata, entre outras coisas, da responsabilização dos gestores públicos por suas ações correlatas às finanças públicas, a chamada *accountability*(SACRAMENTO, 2005).

2.2.7 Os avanços trazidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A lei complementar nº 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, teve seu embrião nas discussões da Assembléia Constituinte de 1987/1988 que idealizou a criação de um código de finanças públicas com o intuito de condensar as diversas leis sobre esta temática(AFONSO, 2016). Tendo como norte o equilíbrio fiscal em seus inúmeros dispositivos, quatro pilares são defendidos – planejamento, transparência, controle e responsabilização (SACRAMENTO, 2005).

No que concerne ao planejamento, a LRF procurou estreitar as ligações existentes entre o PPA, a LDO e a LOA assim como buscou aperfeiçoar esses três mecanismos orçamentários (SACRAMENTO, 2005). Além disso, trouxe a exigência de metas a serem perseguidas nas receitas, despesas, endividamento e na gestão do patrimônio (AFONSO, 2016).

Quanto à transparência, a LRF estabeleceu regras similares às adotadas em empresas e exigiu a divulgação periódica de indicadores fiscais como o relatório resumido da execução orçamentária – RREO (AFONSO, 2016). Também neste sentido, ressaltou a participação popular tanto no processo de elaboração quanto na fase de execução do orçamento, o chamado orçamento participativo(SACRAMENTO, 2005). Para Xerez (2013), com uma participação mais efetiva da sociedade nas ações orçamentárias, há um ambiente mais favorável para diminuição do clientelismo e uma maior assertividade na definição de prioridades governamentais.

Na parte de controle, cabe destacar a importância da elaboração de pareceres prévios a respeito das contas públicas dos entes políticos por parte dos Tribunais de Conta (SACRAMENTO, 2005), assim como a emissão de alertas para o devido cumprimento dos limites com gastos com pessoal (MENDES, 2015).

Por fim, no que tange a responsabilização, a LRF veio acompanhada por outra lei – a lei 10.024/00 – lei de crimes de responsabilidade fiscal. Esta lei alterou o código penal para prever penas como a perda de mandato e até prisão em caso de descumprimento de metas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (AFONSO, 2016). Mesmo assim, para Cruz e Afonso (2018), a referida lei fica circunscrita apenas ao descumprimento de metas e limites fiscais, faltando definir penas para a não observação de outros pilares da gestão fiscal.

Apesar disto, para Xerez (2013), a LRF representou um avanço importante na precisão do planejamento orçamentário, conforme o autor: “Após a Lei de Responsabilidade Fiscal, foi verificado um maior equilíbrio das contas públicas, levando-se em conta uma maior aproximação do orçamento realizado em relação ao orçamento planejado”.

2.3 Princípios orçamentários

Antes de adentrarmos propriamente na discussão da acurácia orçamentária é conveniente que apresentemos como está configurada a questão orçamentária nos dias atuais, com um foco especial sobre o estado de Alagoas. Para isso, nesta e nas próximas cinco subseções, serão apresentados alguns conceitos e dinâmicas do panorama orçamentário corrente, que nos permitirá uma melhor compreensão de nosso objeto de pesquisa.

Começando pelos princípios que regem os expedientes orçamentários em suas diferentes etapas⁶. Segundo o Manual Técnico do Orçamento 2022 – MTO 2022 – da Secretaria de Orçamento Federal – SOF, os princípios orçamentários são regras básicas estabelecidas em preceitos legais e pela doutrina que objetivam a transparência e a eficiência do processo orçamentário. Estes princípios devem ser observados tanto pela União quanto por Estados e Municípios (MTO, 2022).

Ainda de acordo com o MTO 2022, os principais são:

⁶ Estas etapas serão pormenorizadas na seção 2.5, que trata do ciclo orçamentário.

- **Princípio da Unidade ou Totalidade:** este princípio orienta que cada ente político deve possuir apenas um único orçamento. Ele está previsto no artigo 2º da Lei 4.320/64. Em tempos passados era comum a existência de múltiplos orçamentos, o que dificultava a sua fiscalização por parte do poder legislativo e dos tribunais de conta (GIACOMONI, 2010);
- **Princípio da Universalidade:** Este princípio também consta no artigo 2º da Lei 4.320/64 e afirma que o orçamento de cada ente da federação deve conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas pelo poder público;
- **Princípio da Periodicidade ou Anualidade:** também constante do parágrafo segundo da Lei 4.320/64, este princípio reza que a previsão de receitas e a fixação de despesas devem corresponder a um período específico de tempo, no caso do Brasil este período coincide com o ano civil;
- **Princípio da Exclusividade:** Este princípio está presente no parágrafo 8º do artigo 165 da constituição de 1988 e apregoa que na LOA – Lei Orçamentária Anual – não deve existir matéria diversa além da previsão de receitas e fixação de despesas, exceto a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito em condições previstas em lei. No passado, por conta do rito acelerado de tramitação da lei orçamentária, era corriqueira a presença de matérias completamente estranhas ao orçamento, eram os chamados orçamentos caudalosos (MENDES, 2015);
- **Princípio do Orçamento Bruto:** imposto pelo artigo sexto da lei 4.320/64, exige que os registros das receitas e despesas sejam feitos pelo seu valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções. Por exemplo, o salário de um servidor público é uma despesa que gera uma receita para o Estado – o imposto de renda. Mas o registro deste valor não pode ser feito pelo seu valor líquido – salário menos o imposto – deve ser computado o valor bruto do salário (MENDES, 2015);
- **Não Vinculação da Receita de Impostos:** presente no artigo 167 da constituição de 1988 indica que as receitas oriundas de impostos não podem ser atreladas a uma despesa específica, com exceção das determinadas pela

própria constituição. Este princípio tem como fundamento não limitar a capacidade de planejamento do ente político (GIACOMONI, 2010).

Além dos princípios supracitados, podemos destacar também os princípios mais gerais da administração pública, que devem ser contemplados nos assuntos orçamentários como os princípios da transparência, publicidade e legalidade (MENDES, 2015).

2.4 PPA, LDO e LOA

Com inspiração em estudos técnicos realizados pelas Nações Unidas – ONU, a constituição de 1988 trouxe como uma de suas principais novidades a adoção de um sistema de planejamento integrado onde, partindo do levantamento dos recursos disponíveis, devem ser definidas prioridades a serem alcançadas objetivando o bem-estar das populações dos países subdesenvolvidos (KOHAMA, 2016).

Neste sentido, a carta cidadã definiu que deveriam coexistir planos de longo prazo – de dez a quinze anos – com o planejamento de médio e curto prazo onde se consubstancia o orçamento público através de três leis distintas e harmônicas entre si – o PPA, a LDO e a LOA (KOHAMA, 2016; XEREZ, 2013). A atuação em conjunto dos diversos instrumentos de planejamento favorece o uso racional dos recursos e a transparência permitindo a participação da coletividade na fiscalização das ações do Estado (XEREZ, 2013).

2.4.1 O Plano Plurianual (PPA)

O parágrafo primeiro do artigo 165 da constituição afirma que o plano plurianual é a lei que estabelece de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, devendo vigorar desde o segundo ano de um mandato do poder executivo até o primeiro ano do mandato subsequente (BRASIL, 1988).

No caso de Alagoas, de acordo com o Manual para Elaboração do PPA 2020 - 2023, esta lei é fruto de um trabalho integrado realizado pelos diversos órgãos de planejamento dos diferentes poderes estaduais sob a coordenação da SEPLAG – Secretaria de Estado do Planejamento, Gestão e Patrimônio (SEPLAG, 2019). No processo de elaboração a SEPLAG faz a harmonização entre as demandas dos diversos órgãos com os recursos disponíveis pelo estado, de modo a delinear as prioridades a serem alcançadas nos próximos quatro anos (SEPLAG, 2019).

A termo de ilustração, o PPA de Alagoas 2020-2023 está organizado em três eixos – Economia e Desenvolvimento, Sociedade e Cidadania e também Gestão Institucional. Estes eixos por sua vez possuem Dimensões, e estas, programas, que são a materialização do planejamento dentro do orçamento público, pois representam grandes áreas que serão prioridade da atuação estatal no período de vigência do PPA (ALAGOAS, 2020a; SEPLAG, 2019). No Quadro 1 podemos visualizar esta estrutura.

Quadro 1- Estrutura do PPA Alagoas 2020-2023

EIXO	ECONOMIA E DESENVOLVIMENTO			SOCIEDADE E CIDADANIA				GESTÃO INSTITUCIONAL	
DIMENSÃO	Fomentar o desenvolvimento com sustentabilidade e qualidade de vida			Promover o bem estar através da cultura, lazer, educação e saúde de qualidade		Preservar a vida e o patrimônio por meio de políticas integradas de segurança e assistência		Aperfeiçoar a gestão pública com transparência	
PROGRAMA	Infraestrutura, Transporte e Mobilidade	Agricultura, Recursos Hídricos e Meio Ambiente	Desenvolvimento Econômico ; Ciência, Tecnologia e Inovação	Saúde	Educação, Cultura e Esporte	Segurança Pública, Prevenção à violência e Ressocialização	Assistência Social e Direitos Humanos	Governo Digital, Transparência e Eficiência	Administração

Fonte: SEPLAG (2019)

Ainda de acordo com o Manual do PPA Alagoas 2020-2023, cada programa é composto por ações, que são estratégias mais específicas para se atingir os objetivos estabelecidos nos programas. As ações são formadas por metas físicas e financeiras que

devem ser atingidas até o fim do período de vigência do PPA. Tais metas servem para balisar os orçamentos anuais – as LOA's.

2.4.2 A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

De acordo com Mendes (2015), a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – surgiu com o intuito de fazer o elo entre o planejamento estratégico, representado pelo PPA, e o planejamento operacional, representado pela LOA, pois no período anterior a constituição de 1988 praticamente não se notava a presença das diretrizes do PPA nos orçamentos anuais – LOA's

De acordo com o Manual da LDO de Alagoas 2021, na referida lei deve constar o estabelecimento de metas e prioridades, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orientações para a elaboração da LOA; indicação das alterações na legislação tributária estadual; a política de aplicação financeira dos órgãos ou agências estaduais de fomento; indicação das modificações na política de pessoal e também o estabelecimento dos limites de gastos para os Poderes Legislativo e Judiciário, para o Ministério Público e Defensoria Pública.

Além disso, ainda conforme o Manual da LDO de Alagoas 2021, com o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal a LDO ganhou novas atribuições, de modo a representar a política fiscal do governo e com o objetivo de conter o déficit e o endividamento do setor público. Nesta perspectiva, a LRF passou a exigir que na LDO deve constar, por exemplo, um anexo de metas fiscais e um anexo de riscos fiscais (SEPLAG, 2020a).

2.4.3 A Lei Orçamentária Anual (LOA)

A lei orçamentária anual é o orçamento propriamente dito, nele estão previstas todas as receitas do ente governamental e a devida alocação destes recursos por meio de suas diversas ações (ALAGOAS, 2021; MENDES, 2015). É a materialização dos objetivos e

diretrizes planejados no PPA e na LDO tendo como norte o bem-estar da população (KOHAMA, 2016).

Conforme o Manual para Elaboração da LOA de 2021 do estado de alagoas, a lei orçamentária anual é um instrumento que se propõe a atingir quatro fins principais que são: a) o controle de gastos, através do detalhamento e especificação dos objetos de gasto; b) a gestão de recursos, por meio da especificação clara de ações orçamentárias, produtos e metas físicas; c) o planejamento, mediante a implementação do plano de governo e d) a administração macroeconômica, de modo que através do controle das receitas e despesas o estado possa atingir metas fiscais, crescimento econômico e inclusão social.

Para a realização destes fins a lei orçamentária anual de alagoas obedece à algumas premissas básicas como: I) ênfase na análise pela finalidade do gasto público, o que permite proceder avaliações sobre as ações do orçamento; II) ciclo orçamentário desenvolvido como sendo um processo contínuo de análise e decisão; III) elaboração, aprovação e execução da LOA de modo a respeitar o princípio da transparência pública e IV) respeito a política fiscal, de maneira que prevaleça o equilíbrio das contas públicas (SEPLAG, 2020b).

2.5 O ciclo orçamentário

Para Almeida e Costa (2019), o ciclo orçamentário é uma das mais importantes atividades para garantia da execução dos serviços públicos, sobretudo quando este processo pode ser acompanhado pela população, realizando-se, assim, o chamado orçamento participativo.

De maneira resumida o ciclo orçamentário é o conjunto de etapas pelas quais o orçamento público – lei orçamentária anual – deve passar para atender aos seus fins de bem atender as demandas da população com responsabilidade fiscal e transparência (KOHAMA, 2016; MENDES, 2015). As etapas em questão são: a) planejamento e elaboração; b) discussão e aprovação; c) execução orçamentária e financeira; e d) controle e avaliação (MENDES, 2015).

No caso de Alagoas, todos estes processos ficam sob a supervisão da Superintendência de Orçamento Público – SOP, órgão vinculado a SEPLAG (SEPLAG, 2020b). Na fase de

planejamento e elaboração são feitas as estimativas das receita e despesa, onde são definidos tetos orçamentários para que as unidades orçamentárias dos diversos órgãos possam realizar suas propostas orçamentárias (SEPLAG, 2020b). Em seguida, a SOP faz a análise e consolidação destas propostas, encaminhando o projeto de lei orçamentária anual – PLOA – para aprovação do governador, que conduz o projeto para o exame e parecer jurídico (SEPLAG, 2020b). Por fim, o PLOA é encaminhado para a assembleia legislativa, onde se inicia a segunda etapa do ciclo orçamentário (SEPLAG, 2020b).

Na fase de discussão e aprovação os deputados estaduais promovem o debate público sobre as propostas do PLOA e podem fazer ajustes para correção de erros e omissões do poder executivo (KOHAMA, 2016). Além disto, propõem emendas ao orçamento que sejam compatíveis com o PPA e a LDO, devendo indicar a origem dos recursos entre as anulações de despesa do PLOA (KOHAMA, 2016). Ainda nesta fase, e em atendimento ao artigo 48 da LRF, o PLOA fica disponível no sítio eletrônico da SEPLAG para consulta da sociedade civil, que pode acompanhar as discussões sobre o orçamento (BRASIL, 2000; MENDES, 2015; SEPLAG, 2020b).

Na sequência, vem a fase de execução orçamentária e financeira. Nessa fase ocorre a arrecadação das receitas e a realização das despesas, corporificando o planejamento definido pelos poderes executivo e legislativo (MENDES, 2015). A execução orçamentária diz respeito ao uso dos créditos orçamentários, ou seja, a execução das despesas previstas no orçamento para cada unidade orçamentária (MENDES, 2015). Já a execução financeira está relacionada a quantidade de recursos que são arrecadados durante o exercício financeiro (MENDES, 2015).

Estes dois tons da fase de execução do orçamento devem andar alinhados, para que seja respeitado o cumprimento das metas fiscais previamente estabelecidas na LOA (KOHAMA, 2016). No caso de Alagoas o governo emite o decreto de programação orçamentária e financeira até trinta dias após a publicação do orçamento, onde estão definidos limites de empenho e de movimentação financeira para as unidades orçamentárias (SEPLAG, 2020b).

Por fim, transcorre a fase de avaliação e controle. A avaliação pode acontecer sob três aspectos: eficiência, eficácia e efetividade (MENDES, 2015). A eficiência avalia a relação entre o cumprimento de metas físicas com os recursos despendidos para realizá-las; a eficácia afere o quanto da meta física foi alcançada; e a efetividade faz o balanço entre o que se

pretendia mudar no meio externo, como por exemplo uma mudança sociocultural, com os resultados que de fato foram alcançados (MENDES, 2015).

Já a fase de controle está relacionada a fiscalização da execução do orçamento quanto ao cumprimento de metas e a legalidade do processo (GIACOMONI, 2010). Este controle é exercido de forma interna pelos próprios poderes em relação à execução dos seus orçamentos, ou de forma externa, pelo Tribunal de Contas e pelo poder legislativo, no que se refere ao orçamento do poder executivo (GIACOMONI, 2010).

2.6 As receitas públicas

As receitas públicas são todos os ingressos financeiros que entram nos cofres do estado, mas estes ingressos, a depender de sua característica, podem ser agrupados em dois grupos distintos, a saber: receitas orçamentárias e receitas extraorçamentárias (SEPLAG, 2020b). Se esses ingressos pertencerem ao tesouro estadual ou a algum órgão do estado, estes valores são categorizados como sendo receitas orçamentárias; ademais, se estes valores forem apenas entradas compensatórias, onde o estado é mero depositário destes recursos, estes são categorizados como sendo receitas extraorçamentárias. Como exemplo deste tipo de receita pode-se citar os depósitos em caução e as fianças (KOHAMA, 2016; SEPLAG, 2020b).

Apenas as receitas orçamentárias fazem parte do orçamento público (KOHAMA, 2016). Cabe também definir o que vem a ser as chamadas receitas intraorçamentárias. Estas receitas são geradas pelas operações entre instâncias de uma mesma esfera de governo, como órgãos e autarquias de um mesmo estado (SEPLAG, 2020b). A importância de se classificar este tipo de receita reside no fato de evitar a dupla contagem no momento da consolidação das contas governamentais, pois cada receita intraorçamentária é fruto, obrigatoriamente, de uma despesa intraorçamentária de outra instância do mesmo governo (MENDES, 2015; SEPLAG, 2020b).

As receitas orçamentárias passam por alguns estágios antes de entrarem propriamente no caixa do estado, estas etapas retratam os fenômenos econômicos pelos quais passam estas receitas (SEPLAG, 2020b). Os estágios são: a) previsão; b) lançamento; c) arrecadação; e d) recolhimento (SEPLAG, 2020b). Se deve salientar que, pela sua forma de ser, as receitas

extraorçamentárias não passam por estes estágios, assim como algumas receitas orçamentárias (KOHAMA, 2016). É o caso das doações, que não passam pela fase da previsão (KOHAMA, 2016).

O primeiro estágio é o da previsão. Para Kohama (2016), a fase de previsão da receita é de suma importância, visto que a quantidade de dispêndios e investimentos do estado são definidos de acordo com o volume de receitas que se pretende arrecadar. Desta forma, a atividade de previsão das receitas está intimamente ligada com a capacidade de planejamento de uma esfera de governo (KOHAMA, 2016). Ainda dentro desta perspectiva, a lei de responsabilidade fiscal, em seu artigo 12, enumera pontos que devem ser levados em consideração pelo poder público quando do momento da realização das suas previsões de receitas:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (BRASIL, 2000).

Dentro da realidade alagoana, e em cumprimento a legislação, a secretaria da fazenda do estado realiza a previsão de suas receitas analisando o comportamento das mesmas nos últimos anos, incorporando os indicadores macroeconômicos de inflação e crescimento do PIB nas suas projeções. Além disso, analisa a conjuntura econômica do período em questão (SEPLAG, 2020b).

A título de exemplo, na LDO de 2021, especificamente nas projeções de arrecadação do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, se verificou que o mesmo apresentou uma variação nominal positiva de 18,51% no biênio 2015/2016, de 3,54% entre 2016 e 2017, de 9,29% na virada de 2017 para 2018 e de 6,08 na mudança de 2018 para 2019 (ALAGOAS, 2020b). Ademais, se notou uma queda de 19,43% nas três primeiras semanas de quarentena no ano de 2020, em razão da pandemia do corona vírus (ALAGOAS, 2020b). Dentro deste cenário, e ponderando os demais indicadores macroeconômicos, a SEFAZ-AL previu uma queda de 18% na arrecadação de ICMS para o

ano de 2020 (ALAGOAS, 2020b). A Figura 1 mostra um quadro com as previsões de receita tributária da LDO de 2021 de alagoas.

Figura 1- Previsão de Receita Tributária na LDO de 2021

Previsão Receita Tributária (R\$ Milhões)					
Receita	LOA 2020	Reest. 2020	2021	2022	2023
<i>ICMS</i>	4.437	3.466	4.058	4.248	4.460
<i>IPVA</i>	355	278	319	323	347
<i>ITCD</i>	14	19	19	20	21
<i>IRRF</i>	502	505	521	539	556
<i>Outras Receitas Tributárias</i>	71	64	68	72	76

Fonte: SEFAZ.
Nota: os valores projetados referem-se a valores brutos.

Fonte: (ALAGOAS, 2020b)

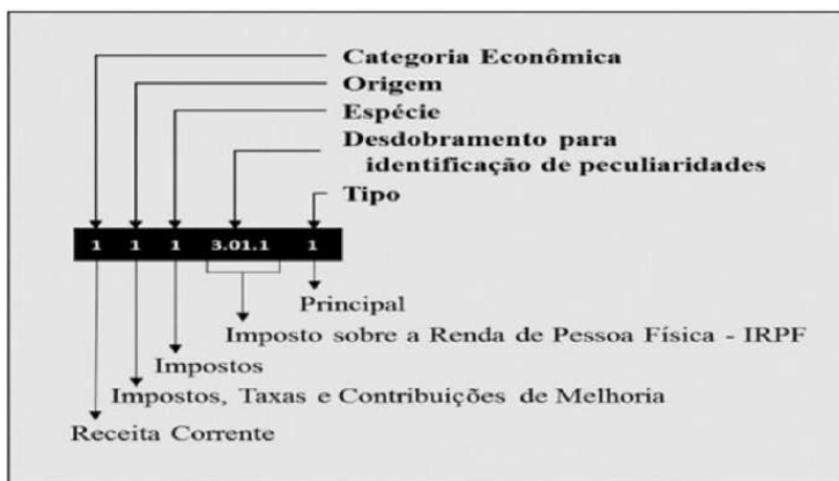
Após a previsão das receitas vem o estágio do lançamento. Neste estágio o estado verifica a procedência do crédito fiscal, realiza a identificação do contribuinte ou devedor, faz a mensuração do valor devido, define a espécie, procede à apuração dos vencimentos do crédito fiscal e, se for o caso, propõe a aplicação das punições cabíveis ao devedor (KOHAMA, 2016; SEPLAG, 2020b). O terceiro estágio da receita é a arrecadação, nesta fase o sujeito passivo do crédito tributário faz o pagamento do mesmo em uma instituição financeira (SEPLAG, 2020b). Por fim, acontece o estágio do recolhimento onde, finalmente, os valores arrecadados são repassados pela instituição financeira para a conta do Tesouro Estadual (SEPLAG, 2020b).

Conforme o Manual para a elaboração da LOA de 2021, além dos estágios as receitas possuem classificações. Elas podem ser classificadas por quatro critérios: a) natureza de receita; b) indicador de resultado primário; c) fonte/destinação de recursos e c) por esfera orçamentária.

A classificação por natureza de receita visa identificar a origem dos recursos de acordo com o fato que o gerou, desta forma, é uma classificação que auxilia na realização de análises econômico-financeiras sobre a atuação do estado (SEPLAG, 2020b). Esta classificação conta com oito níveis de detalhamento (SEPLAG, 2020b). A Figura 2 ilustra o exemplo da receita

advinda do imposto de renda pessoa física, que possui a sequência de números *1.1.1.3.01.1.1* como sendo o seu código.

Figura 2 - Exemplo de classificação da receita por natureza



Fonte: (SEPLAG, 2020b)

O primeiro dígito deste código corresponde a categoria econômica, pode ser 1, se for uma receita corrente, 2, se for uma receita de capital, 7, se for uma receita corrente intraorçamentária e 8, se for uma receita de capital intraorçamentária (SEPLAG, 2020b). São receitas correntes aquelas que advêm do poder impositivo do estado como, por exemplo, as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços entre outras (BRASIL, 1964; SEPLAG, 2020b). Já as receitas de capital são aquelas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie de bens e direitos; dos recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital do superávit do orçamento corrente (BRASIL, 1964).

Ainda de acordo com o Manual para elaboração da LOA de 2021, temos que o segundo dígito corresponde a origem. Ele tem como finalidade identificar de onde vem as receitas no momento em que elas adentram no patrimônio público. O terceiro dígito representa a espécie, que faz um maior detalhamento da origem dos recursos. Por exemplo, dentro da origem *receita tributária* temos as espécies *impostos*, *taxas* e *contribuições de melhorias*. Os demais dígitos seguem a mesma lógica de detalhar o nível imediatamente anterior. Por fim, o oitavo dígito serve para identificar o tipo de arrecadação. Pode ser 0,

receita não valorizável, 1, arrecadação principal, 2, multas e juros de mora, 3, dívida ativa e 4, multas e juros de mora da dívida ativa (MENDES, 2015).

As outras formas de classificar as receitas são pelo indicador de resultado primário, onde se identifica quais receitas farão parte do cálculo do resultado primário; por fonte/destinação dos recursos, que visa assegurar que determinadas receitas se destinem a fins específicos e por esfera orçamentária, onde a receita é associada a uma das três esferas orçamentárias, quais sejam: orçamento fiscal, orçamento da seguridade social e orçamento de investimentos das empresas estatais.

2.7 As despesas públicas

Consoante o Manual para elaboração da LOA de 2021, as despesas públicas são os gastos e inversões de recursos realizadas pelo Estado com o intuito de atender as necessidades da população e as responsabilidades institucionais do ente público. Estas despesas podem ser segmentadas em orçamentárias, intraorçamentárias e extraorçamentárias (SEPLAG, 2020b). As orçamentárias são aquelas presentes na LOA e que necessitam de recursos públicos para serem realizadas, as intraorçamentárias são as realizadas entre instâncias de uma mesma esfera de governo, já as extraorçamentárias são aquelas correspondentes a meras saídas compensatórias do passivo e do ativo financeiro, a exemplo do pagamento de Restos a Pagar (SEPLAG, 2020b).

As despesas possuem uma estrutura de programação orçamentária que se subdivide em programação qualitativa e programação quantitativa (MENDES, 2015; SEPLAG, 2020b). Estes aspectos qualitativos e quantitativos visam responder as perguntas tradicionais do ofício de orçar (MENDES, 2015; SEPLAG, 2020b). Decorrem destas perguntas diversas classificações das despesas como, por exemplo, a classificação por esfera, a institucional, a funcional, por categoria econômica entre outras (MENDES, 2015).

A classificação por esfera orçamentária distribui as despesas em três tipos de orçamento: Orçamento Fiscal, que é o principal orçamento, onde se encontra a maioria das receitas e despesas; Orçamento da Seguridade Social, onde são alocadas as despesas com seguridade social e o Orçamento de Investimento, que corresponde as despesas com as

empresas as quais o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (SEPLAG, 2020b).

Na classificação institucional é evidenciado em qual órgão da estrutura administrativa do Estado uma despesa é alocada (SEPLAG, 2020b). No caso de Alagoas a classificação institucional é composta por cinco dígitos, onde os dois primeiros representam um órgão e os três últimos uma unidade orçamentária (SEPLAG, 2020b). Por exemplo, o código 13.000 faz referência à Secretaria de Estado do Planejamento, Gestão e Patrimônio, já o código 13.530 representa a Companhia de Edição, Impressão e Publicação de Alagoas, que é uma unidade orçamentária vinculada a SEPLAG (SEPLAG, 2020b).

No que tange a classificação funcionalas despesas são distribuídas por funções e subfunções que buscam identificar em que áreas da atuação governamental elas estão sendo dirigidas. Esta classificação é importante pois permite a a realização da consolidação nacional dos gastos do setor público (SEPLAG, 2020b). Esta classificação é regulamentada pela portaria 42 de 1999 do antigo Ministério do Orçamento e Gestão (MENDES, 2015). A termo de demonstração temos que uma despesa enquadrada com o código 10.304corresponde a função saúde, por conta do código 10, e a subfunção vigilância sanitária, devido ao código 304 (MENDES, 2015).

A cerca da classificação por categoria econômicaas despesas são destacadas por um código de oito dígitos. O primeiro se relaciona a categoria econômica – corrente ou de capital. O dígito seguinte corresponde ao grupo de natureza de despesa (GND) – que define a classe dos gastos. Os dois dígitos seguintes fazem referência a modalidade de aplicação – informando de que forma a despesa é aplicada. Já o quinto e o sexto dígito se refere ao elemento de despesa – onde é salientado quais os insumos utilizados. Por fim, o sétimo e o oitavo dígito designa o desdobramento facultativo do elemento de despesa (MENDES, 2015; SEPLAG, 2020b).

No que concerne a fixação dos valores das despesas,assim como para as receitas, é levando em consideração os diversos indicadores macroeconômicos e de conjuntura, como o índice de inflação e o histórico dos valores das dotações anteriormente autorizadas para as diversas unidades orçamentárias (SEPLAG, 2020b). Além disto, para determinadas despesas outros fatores são levados em consideração, como na fixação da despesa com pessoal e encargos sociais, onde é ponderado também o número de novas contratações, as correções salariais, a reposição de servidores aposentados entre outros (ALAGOAS, 2020b).

2.8 Créditos adicionais e Reservas de contingência

Em função do orçamento público ser elaborado com um ano de antecedência e, como tal, ser impossível prever a ocorrência de determinados acontecimentos que possam vir a afetar o planejamento inicial, a legislação prevê certa flexibilidade na gestão e realocação destes recursos, através da instituição de mecanismos como os créditos adicionais e as reservas de contingência (MENDES, 2015).

De acordo com o MTO (2019) os créditos adicionais se dividem em três tipos: créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários. Os créditos suplementares são destinados a reforçar uma dotação orçamentária já existente mas que esteja com recursos insuficientes. Devem também ter aprovação legislativa prévia por meio de uma lei específica ou da própria LOA. Já os créditos especiais são aqueles que tem por objetivo atender programas e despesas orçamentárias em que não exista dotação orçamentária na LOA. Também necessitam de aprovação legislativa prévia ou de uma lei específica. Por último, os créditos extraordinários são aqueles adicionados ao orçamento em razão do caráter urgente, imprevisível e relevante da despesa para a qual se destina. Diferente dos dois primeiros, os créditos extraordinários não precisam de autorização prévia do legislativo nem de lei específica, são realizados por meio de medida provisória no caso da União e por decreto no âmbito estadual.

Para a abertura de créditos adicionais, no caso dos créditos suplementares e especial, deve haver indicação da fonte dos recursos. Já para o crédito extraordinário esta indicação é facultativa (MTO, 2019). Uma das fontes de recursos possíveis para os créditos adicionais é a chamada reserva de contingência, introduzida pelo inciso III do art. 5º da LRF (ALAGOAS, 2020b). A reserva de contingência é constituída apenas com recursos do Orçamento Fiscal, num montante equivalente a no mínimo meio por cento da receita corrente líquida. Deve ser utilizada como fonte de recursos para a abertura de créditos adicionais, para o atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos imprevistos (ALAGOAS, 2020b).

Outras formas de flexibilizar a gestão dos recursos do orçamento são: a transposição, o remanejamento e a transferência de recursos (MTO, 2019). A LDO concede autorização ao poder executivo para transpor, remanejar, transferir ou utilizar as dotações e os créditos adicionais da LOA que estiverem destinados à órgãos e entidades que vierem a ser extintos,

transformados, transferidos, incorporados ou desmembrados(MTO, 2019). E também em razão da alteração de suas competências e atribuições ao longo do período de execução orçamentária (MTO, 2019).

3 CREDIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA

3.1 A importância da credibilidade orçamentária

De acordo com o framework do PEFA 2019 entende-se por credibilidade orçamentária a capacidade de um governo de tornar concreto aquilo que é planejado inicialmente na peça orçamentária. Em sentido estrito se refere ao grau de acurácia das previsões de receitas e despesas em relação aos valores arrecadados e despendidos durante um exercício fiscal (PEFA, 2019).

First *et al.* (2017) alucidam que boas previsões orçamentárias repercutem nas funções de avaliação, controle e *accountability* como um todo. Também consideram a importância dada ao tema em diversos marcos legais, como a lei 4320/64, a lei de responsabilidade fiscal e a própria constituição federal, consubstanciada no artigo 37, mais precisamente na parte que se refere ao princípio da eficiência.

Para Scarpin e Slomski (2005) quando as previsões orçamentárias não são de fato realizadas, o orçamento apenas possui um valor legal, perdendo seu caráter de instrumento de controle e planejamento. Neste sentido, Zonatto e Hein (2013) esclarecem que quando as receitas realizadas são inferiores às previstas, a execução dos programas de governo pode ser comprometida, diminuindo o bem estar social. Ainda de acordo com os autores quando as receitas realizadas extrapolam o previsto devem ser direcionadas às despesas através de créditos adicionais. Este ajuste ocorre em respeito ao princípio do equilíbrio entre receitas e despesas presente no artigo nono da LRF.

Quanto a este último caso, Pontes, Martins e Peixoto (2022) esclarecem que tais créditos adicionais podem vir a ser usados de forma a privilegiar determinados setores em detrimento dos demais. E que uma boa gestão das finanças públicas procura tratar, dentro do possível, as diferentes áreas com isonomia, pois o favorecimento de alguns setores em oposição aos demais provoca um desarranjo econômico-social.

Corroborando com esta visão, Carneiro e Costa (2021) afirmam que a qualidade das previsões orçamentárias é fundamental para manutenção da saúde do orçamento e que o excesso de erros compromete a transparência dos gastos públicos. Dentro deste raciocínio, os

autores descrevem que grandes erros de previsão causam um desprendimento com os anseios da sociedade. Ainda para os autores os erros acontecem principalmente por ineficiências nos sistemas administrativos, sem isentar, no entanto, a possibilidade de manobras políticas e má gestão.

Partindo deste ponto, Aquino e Azevedo (2015) afirmam que apenas a mensuração da precisão das previsões orçamentárias não é suficiente para se legitimar um planejamento governamental como sendo adequado. Visto que, na opinião do autor, as autoridades do poder executivo tem por hábito antecipar barganhas do poder legislativo durante a apreciação do orçamento e por isso adotam a prática de superestimar ou subestimar as dotações orçamentárias, reduzindo a *accountability* do processo orçamentário.

Deon *et al.* (2021) enfatizam que os recursos geridos pelos gestores públicos são doados pela sociedade em um acordo mútuo. Onde o governo deve retornar esse sacrifício na forma de bens e serviços que preencham os anseios dos pagadores de impostos. Desta forma, erros nas previsões representam uma quebra deste pacto e a consequente diminuição da credibilidade do gestor público aos olhos da comunidade. Além disto, os autores salientam o caráter escasso dos recursos em oposição ao vasto número de demandas sociais, onde erros de previsão podem representar ineficiência na alocação destes recursos públicos.

Na perspectiva de Cruz e Afonso (2018) muitos agentes envolvidos no processo orçamentário possuem incentivos a gerar déficits, enquanto outros são motivados a restringir os gastos. Neste quadro, a ausência de mecanismos efetivos de fiscalização e controle é uma das maiores causas nos erros de previsão orçamentária. Indo além, os autores defendem que, apesar do primor no uso das técnicas mais apuradas de previsão, ainda há fatores que fogem do controle da administração, principalmente os relacionados ao comportamento econômico. Deste modo, certo nível de erro seria tolerável.

Moraes, Biondini e Alcântara (2017) também defendem que certo nível de erro é aceitável em face de algum grau inerentemente aleatório das previsões orçamentárias. Mas que em seus estudos muitos recursos técnicos que visavam dirimir erros nas projeções de receitas foram ignorados pela administração pública. Ainda sobre as técnicas de previsão de receitas, Korama (2016) destaca a relevância do constante acompanhamento dos resultados obtidos, para que dentro de um processo evolutivo modificações sejam feitas visando o aprimoramento das previsões.

Já Teixeira *et al.* (2021) relatam a influência de fatores como número de habitantes e PIB per capita no nível de precisão orçamentária. Para os autores boa parte dos municípios brasileiros efetuam previsões distantes da realidade, superdimensionando receitas e gastando além do fixado inicialmente. Indo além de meros erros de previsão para o real descumprimento da LOA aprovada, causando comprometimento da gestão financeira.

3.2 Estudos anteriores

Scarpin e Slomski (2005) analisaram os orçamentos do município de Londrina-PR no período de 1995 a 2003 com o objetivo de determinar se a relação entre a receita orçamentária prevista e realizada aumentou com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal. A amostra dos dados foi dividida em duas, uma anterior a LRF e outra posterior. Através do uso de regressões lineares a pesquisa revelou uma melhora da precisão após o advento da LRF em comparação ao período anterior à lei. Conclui-se que o trabalho circunscreve-se apenas ao município de Londrina-PR, podendo não corresponder a realidade dos demais municípios brasileiros. Os pesquisadores sugerem que sejam feitas novas pesquisas de modo a ampliar o entendimento desta questão.

Zonatto e Hein (2013) realizaram uma pesquisa nos 496 municípios do Rio Grande do Sul no período de 2005 a 2009 objetivando analisar a eficácia na previsão das receitas orçamentárias destes municípios. O estudo foi executado mediante uma pesquisa exploratória, de análise documental, abordagem quantitativa dos dados e realizada por meio de análise de clusters. Os resultados mostraram que a maioria dos municípios gaúchos obteve uma arrecadação maior que o previsto no período de 2005 a 2008 e menor do que a orçada inicialmente no ano de 2009. Ao observar as variações das diferenças dos erros das previsões o trabalho conclui que a maioria dos municípios não realizou previsões eficazes.

Aquino e Azevedo (2015) analisaram o grau de realismo do orçamento anual para 2800 municípios brasileiros com o auxílio da metodologia PEFA. Os resultados rejeitaram a hipótese de que a perda de realismo decorre de restrição informacional para estimação das receitas e despesas. Também evidenciaram que nas despesas o irrealismo encontra

justificativa no uso de orçamento incremental. A pesquisa conclui que nos governos locais o poder executivo antecipa oportunidades e desafios na execução do orçamento, prevendo brechas nas estimativas, super e sub avaliando as estimativas de despesas. Deste modo, as barganhas junto ao poder legislativo seriam facilitadas. Este fato contribuiria para a perda de *accountability* orçamentária.

Carneiro e Costa (2021) estudaram alguns dos determinantes dos erros de previsão nas despesas dos municípios brasileiros. Como metodologia foi empregada análise descritiva e inferência por regressão quantílica. Foi feita uma interpretação das heterogeneidades e possíveis efeitos na distribuição dos quantis condicionais do erro em relação a um conjunto de variáveis de ordem financeira, orçamentária e de gestão. Os resultados revelaram que os erros de previsão que apresentaram maior dispersão foram os relativos à natureza de Investimentos e Juros e Encargos da Dívida. Além disso, notou-se também que o viés de erro orçamentário se repete ao longo do tempo e está associado ao grau de incrementalismo contante nos orçamentos.

Deon *et al.* (2021) desenvolveram uma pesquisa descritiva, com análise documental e abordagem quantitativa dos dados com o objetivo de verificar a credibilidade orçamentária do estado de Santa Catarina no período de 2014 a 2019. Para isto utilizaram o primeiro pilar da metodologia PEFA. Os resultados evidenciaram que, de modo global, o estado apresentou satisfatória credibilidade orçamentária, pois a maior parte dos indicadores recebeu avaliações A ou B. Mas que ao se aprofundar na análise alguns riscos foram encontrados, como os aumentos na imprecisão das despesas nos anos de 2015 e 2019. A pesquisa conclui que a fraca credibilidade na previsão de receitas constitui riscos para execução de programas governamentais, assim como uma execução orçamentária mais fidedigna ao planejamento inicial pode ajudar o governo na gestão de suas despesas.

Pereira e Aquino (2022) pesquisaram sobre o comportamento da credibilidade orçamentária no estado do Ceará nos anos de 2010 a 2018 com o auxílio do primeiro pilar da metodologia PEFA. Como resultado viu-se que ocorreu evolução nos indicadores ao longo do tempo, porém, foi registrada grande imprecisão nas despesas agregadas e moderada imprecisão na composição das despesas. Já as receitas, de maneira geral, apresentaram melhor acurácia, além de excelente precisão no triênio de 2016-2018. Chegou-se a conclusão de que o estado do Ceará registrou uma evolução ao longo do tempo, mas que ainda há espaço para melhorias em face do desempenho inconsistente na parte dos gastos públicos.

Pontes, Martins e Peixoto (2022) também fizeram uso do pilar da credibilidade orçamentária presente na metodologia PEFA e verificaram a credibilidade orçamentária do estado do Amazonas no período de 2013 a 2021. Os resultados mostraram que, apesar de que em alguns intervalos de tempo as despesas do estado apresentaram-se satisfatórias, em geral não apresentaram boas pontuações. As receitas analisadas também não obtiveram resultados satisfatórios, visto que suas pontuações não figuraram acima de C. Conclui-se que a execução do orçamento não ficou de acordo com o definido na Lei Orçamentária. Além disso, ficou evidenciado uma grande diferença entre valores previstos e efetivos em todo o período analisado.

3.3 O Programa da Despesa Pública e Responsabilidade Financeira (PEFA)

O Programa da Despesa Pública e Responsabilidade Financeira – PEFA – foi criado em 2001 por um grupo de sete entidades internacionais de desenvolvimento parceiras: o Fundo Monetário Internacional – FMI, a Comissão Europeia, o Banco Mundial e os governos do Reino Unido, França, Noruega e Suíça. Originalmente o PEFA foi concebido com a finalidade de executar uma compatibilização entre os diversos métodos empregados por estes parceiros na avaliação de suas Gestões de Finanças Públicas – GFP (PEFA, 2019).

O PEFA então se amplia como uma metodologia padrão e um instrumento de referência para diagnósticos na GFP dos diversos países do mundo. Fornecendo, assim, subsídios que ajudam no planejamento de estratégias para reformas na GFP, bem como para a definição de prioridades por parte dos governos. Com esse conjunto de informações de diagnóstico, os pontos fortes e fracos na GFP de determinado governo são revelados. O que colabora para a pesquisa e análise da GFP no meio acadêmico, bem como fornece material para outros usuários da informação contábil (PEFA, 2019).

O PEFA foi desenvolvido para gerar um retrato da performance da GFP em um período específico, um triênio em alguns casos, ou em avaliações sucessivas, com o intuito de mostrar a evolução da GFP ao longo do tempo. O quadro de avaliação da GFP do PEFA possui 31 indicadores distribuídos em 7 pilares. Cada indicador contém dimensões, que abordam determinados aspectos de seu indicador. Além disso, o PEFA conta com um

relatório que estabelece uma visão geral do sistema de GFP avaliado (PEFA, 2019). O Quadro 2 clarifica esta estrutura.

Quadro 2 -Estrutura do quadro de avaliações PEFA

Pilar	Indicadores	Dimensões
-------	-------------	-----------

Fonte: PEFA (2019)

Os sete pilares do PEFA são: I. Credibilidade do orçamento; II. Transparência das finanças públicas; III. Gestão de ativos e passivos; IV. Estratégia fiscal e orçamentação baseadas em políticas; V. Previsibilidade e controle na execução do orçamento; VI. Contabilidade e relatórios e VII. Escrutínio e auditoria externa. O presente trabalho faz uso apenas do primeiro pilar, a Credibilidade do Orçamento, a fim de responder o problema de pesquisa abordado.

3.4 Metodologia

Esta pesquisa foi realizada através de uma metodologia descritiva, conduzida por meio de análise documental e uma abordagem quantitativa dos dados. Os dados foram obtidos no portal da transparência do estado de Alagoas e no Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO. Além disso, o trabalho é estruturado com base no primeiro pilar da metodologia PEFA, que trata da Credibilidade Orçamentária.

Conforme apontam Andrade (2006) e Beuren (2013) em uma pesquisa descritiva ocorre uma observação, registro, análise, classificação e interpretação dos dados, onde o pesquisador estuda mas não manipula os fenômenos estudados. Quanto ao procedimento, uma pesquisa documental é aquela baseada em documentos obtidos de fontes primárias, em que os dados primários são tratados de acordo com os objetivos da pesquisa. Por último, uma abordagem quantitativa dos dados se refere ao uso de um ferramental estatístico com vistas a destacar o comportamento geral dos fenômenos estudados.

O pilar credibilidade orçamentária da metodologia PEFA conta com três indicadores: ID-1 – Despesas efetivas totais; ID-2 – Composição das despesas realizadas e ID-3 – Execução da receita. Com auxílio da planilha Excel foi calculado os valores das dimensões que compõem esses indicadores. Com os valores das dimensões obtidos se realizou uma avaliação do desempenho atingido pelo estado de Alagoas nestes três indicadores abordados e no Pilar 1 como um todo. A avaliação seguiu os critérios definidos pela metodologia PEFA, a qual atribui uma nota que varia numa escala ordinal de D até A. No Quadro 3 podemos ver como está estruturado o Pilar 1 da metodologia PEFA.

Quadro 3 - Estrutura do Pilar 1 da metodologia PEFA (credibilidade do orçamentária)

Pilar	Indicadores	Dimensões
Credibilidade do Orçamento	ID-1 Despesas efetivas totais	ID-1.1 Despesas efetivas totais
	ID-2 Composição das despesas realizadas	ID-2.1 Composição da execução das despesas realizadas por função
		ID-2.2 Composição da execução das despesas realizadas por natureza econômica
		ID-2.3 Despesas de reservas para contingências
	ID-3 Execução da receita	ID-3.1 Execução das receitas efetivas totais
ID-3.2 Execução da composição das receitas efetivas		

Fonte: (PEFA, 2019)

Uma pontuação A significa que os valores calculados satisfazem as normas de GFP internacionalmente reconhecidas para a dimensão calculada. Uma pontuação B representa um bom desempenho. Já uma pontuação C indica que os valores obtidos preenchem apenas um desempenho básico. Por último, uma pontuação D pressupõe que o desempenho ficou abaixo do nível básico ou que as informações obtidas são insuficientes ou, ainda, que sequer existem informações para o cálculo da dimensão em questão. Neste último caso a pontuação D recebe um asterisco – D* (PEFA, 2019).

Com base nas avaliações dadas às dimensões se chega à avaliação do indicador como um todo. Um indicador que possui apenas uma dimensão recebe a mesma avaliação da sua dimensão. Para indicadores com múltiplas dimensões a avaliação do indicador é feita com base em um de dois critérios: o critério M1 do elo mais fraco (WL) ou o critério M2 do cálculo da média (AV) (PEFA, 2019).

O critério M1, do elo mais fraco, é usado quando o desempenho fraco de uma das dimensões de um indicador pode prejudicar a repercussão do bom desempenho atingido em outra dimensão neste mesmo indicador. Neste caso a pontuação agregada do indicador é a mesma pontuação da sua dimensão que apresenta o menor desempenho. No caso de outra dimensão deste indicador apresentar uma nota mais alta do que a dimensão de menor desempenho, acrescentasse um sinal de ‘+’ na nota do indicador. Exemplo: se a dimensão ID-3.1 apresenta nota ‘A’ e a dimensão ID-3.2 apresenta uma nota ‘C’, a nota agregada do indicador ID-3 será C⁺ (PEFA, 2019).

Por outro lado, o critério M2, do cálculo da média (AV), é utilizado quando a pontuação baixa de uma dimensão de um indicador não repercute necessariamente na influência do bom desempenho de outra dimensão nesse mesmo indicador. Para se calcular a avaliação agregada de um indicador pelo critério da média deve-se fazer uso da tabela de conversão do critério M2, disponibilizado no framework PEFA 2019. O Quadro 4 exibe esta tabela.

Quadro 4- Quadro de conversão para pontuações dos indicadores utilizando o critério da média M2 (AV)

Pontuação das dimensões			Pontuação Global M2	Pontuação das dimensões				Pontuação Global M2
Indicadores de 2 dimensões				Indicadores de 4 dimensões				
D	D	D	D	D	D	D	D	D
D	C	D	D ⁺	D	D	D	C	D
D	B	C	C	D	D	D	B	D ⁺
D	A	C ⁺	C ⁺	D	D	D	A	D ⁺
C	C	C	C	D	D	C	C	D ⁺
C	B	C ⁺	C ⁺	D	D	C	B	D ⁺
C	A	B	B	D	D	C	A	C
B	B	B	B	D	D	B	B	C
B	A	B ⁺	B ⁺	D	D	B	A	C ⁺
A	A	A	A	D	D	A	A	C ⁺
Indicadores de 3 dimensões				D	C	C	C	D ⁺
D	D	D	D	D	C	C	B	C
D	D	C	D ⁺	D	C	C	A	C ⁺
D	D	B	D ⁺	D	C	B	B	C ⁺
D	D	A	C	D	C	B	A	C ⁺
D	C	C	D ⁺	D	C	A	A	B
D	C	B	C	D	B	B	B	C ⁺
D	C	A	C ⁺	D	B	B	A	B
D	B	B	C ⁺	D	B	A	A	B
D	B	A	B	D	A	A	A	B ⁺
D	A	A	B	C	C	C	C	C
C	C	C	C	C	C	C	B	C ⁺

C	C	B	C ⁺		C	C	C	A	C ⁺
C	C	A	B		C	C	B	B	C ⁺
C	B	B	B		C	C	B	A	B
C	B	A	B		C	C	A	A	B
C	A	A	B ⁺		C	B	B	B	B
B	B	B	B		C	B	B	A	B
B	B	A	B ⁺		C	B	A	A	B ⁺
B	A	A	A		C	A	A	A	B ⁺
A	A	A	A		B	B	B	B	B
OBS.: as pontuações atribuídas às dimensões podem ser consideradas em qualquer ordem. É somente o número de pontuações que é importante para a nota global. OBS: este quadro NÃO DEVE ser aplicado a indicadores que utilizem o critério M1 (WL)					B	B	B	A	B ⁺
					B	B	A	A	B ⁺
					B	A	A	A	A
					A	A	A	A	A

Fonte: PEFA (2019)

O horizonte temporal necessário para o cálculo dos indicadores do Pilar 1 é de três anos. Onde está provisionada a possibilidade de ocorrência de um ano atípico ocasionado por circunstâncias problemáticas externas ou internas imprevistas. De modo que este fato não afete a avaliação do período analisado. Na presente pesquisa foram feitas três avaliações sucessivas. Os triênios estudados foram 2014-2016, 2017-2019 e 2020-2022, de maneira que se obtivesse uma visão mais abrangente, bem como se revelasse a evolução da credibilidade orçamentária do estado de Alagoas nos últimos 9 anos.

O quadro 5 exhibe os requisitos mínimos de acordo com as boas práticas internacionais de GFP para que sejam atribuídas as notas das dimensões que pertencem aos indicadores ID-1, ID-2 e ID-3, respectivamente.

Quadro 5- pontuação das dimensões dos indicadores ID-1, ID-2 e ID-3

Pontuação ID-1	Requisitos mínimos para a pontuação
Dimensão ID-1.1 – Despesas totais efetivas	
A	As despesas totais empenhadas situaram-se entre 95% e 105% do montante total das despesas iniciais aprovadas, em pelo menos dois dos últimos três anos.
B	As despesas totais empenhadas situaram-se entre 90% e 110% do montante total das despesas iniciais aprovadas, em pelo menos dois dos últimos três anos.
C	As despesas totais empenhadas situaram-se entre 85% e 115% do montante total das despesas iniciais aprovadas, em pelo menos dois dos últimos três anos.
D	O desempenho é inferior ao necessário para uma pontuação C.
Pontuação ID-2	Requisitos mínimos para a pontuação

Dimensão ID-2.1 – Composição da execução das despesas por função	
A	A variância na composição das despesas por classificação funcional foi inferior a 5% em pelo menos dois dos últimos três anos.
B	A variância na composição das despesas por classificação funcional foi inferior a 10% em pelo menos dois dos últimos três anos.
C	A variância na composição das despesas por classificação funcional foi inferior a 15% em pelo menos dois dos últimos três anos.
D	O desempenho é inferior ao necessário para uma pontuação C.
Dimensão ID-2.2 – Composição da execução das despesas por natureza econômica	
A	A variância na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 5% em pelo menos dois dos últimos três anos.
B	A variância na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 10% em pelo menos dois dos últimos três anos.
C	A variância na composição das despesas por classificação econômica foi inferior a 15% em pelo menos dois dos últimos três anos.
D	O desempenho é inferior ao necessário para uma pontuação C.
Dimensão ID-2.3 – Despesas de reservas para contingência	
A	Despesas empenhadas imputadas às reservas de contingência foram, em média, menos de 3% do orçamento original.
B	Despesas empenhadas imputadas às reservas para contingência foram, em média, entre 3% e 6%, inclusivo, do orçamento original.
C	Despesas efetivas imputadas às reservas para contingência foram, em média, mais que 6% e menos que 10% do orçamento original.
D	O desempenho é inferior ao necessário para uma pontuação C.
Pontuação ID-3	Requisitos mínimos para a pontuação
Dimensão ID-3.1 – Receitas totais efetivas	
A	A receita empenhada situou-se entre 97% e 106% da receita orçada inicialmente em pelo menos dois dos últimos três anos.
B	A receita empenhada situou-se entre 94% e 112% da receita orçada inicialmente em pelo menos dois dos últimos três anos.
C	A receita empenhada situou-se entre 92% e 116% da receita orçada inicialmente em pelo menos dois dos últimos três anos.
D	O desempenho é inferior ao necessário para uma pontuação C.
Dimensão ID-3.2 – Execução da composição das receitas	
A	A variância na composição das receitas foi inferior a 5% em dois dos últimos três anos.
B	A variância na composição das receitas foi inferior a 10% em dois dos últimos três anos.
C	A variância na composição das receitas foi inferior a 15% em dois dos últimos três anos.
D	O desempenho é inferior o necessário para uma pontuação C.

Fonte: PEFA (2019)

O tratamento dos dados para a obtenção dos valores das dimensões do pilar 1 foi obtido através de planilhas de Excel disponibilizadas no sitio eletrônico do PEFA. Com os valores calculados foi utilizado o Quadro 5 para a devida pontuação do desempenho da credibilidade orçamentária alagoana.

4 ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

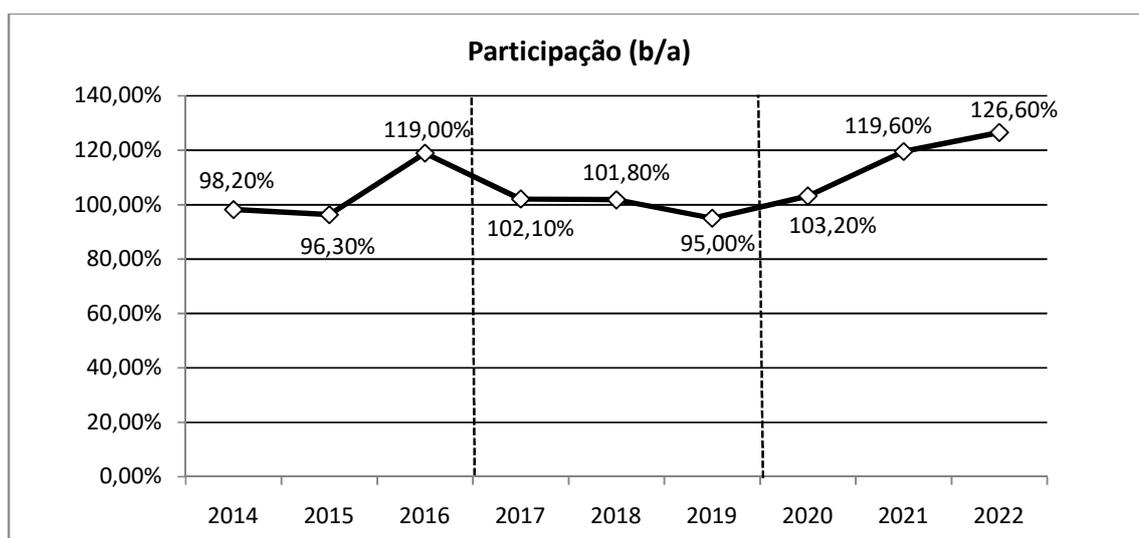
4.1 ID-1 – Despesa total efetiva do estado de Alagoas (2014 - 2022)

Este indicador tem apenas uma dimensão, que possui a mesma nomenclatura do indicador – despesas totais efetivas.

4.1.1 Despesas totais efetivas (ID-1.1)

O intuito desta única dimensão e, por consequência, do indicador ID-1 é aferir em que grau o total das despesas que se realizaram – empenhadas – reflete o total das despesas que foram previamente projetadas na peça orçamentária aprovada. O Gráfico 1 mostra os valores calculados para esta dimensão.

Gráfico 1 – Evolução das participações das despesas efetivas totais nos valores planejados no período 2014 - 2022



Fonte: dados da pesquisa

Com base no Gráfico 1 e nos critérios da metodologia PEFA as despesas efetivas totais receberam uma pontuação A para o período que vai de 2014 a 2016, visto que as despesas empenhadas figuraram entre 95% e 105% das despesas inicialmente planejadas em pelo menos dois dos três anos abordados. No triênio seguinte, de 2017 a 2019, o desempenho das despesas agregadas se repetiu, recebendo novamente uma nota A. Já para os anos de 2020 até 2022, o desempenho obteve uma drástica queda, recebendo uma pontuação D, pois em pelo menos dois destes três anos as despesas empenhadas ficaram fora do intervalo que vai de 85% a 115% das despesas totais previstas inicialmente.

Nota-se que, apesar da pontuação A para o triênio de 2014-2016, houve uma forte imprecisão no ano de 2016, onde as despesas efetivas totais foram quase 20% superiores às presentes na LOA do mesmo ano. Ao se analisar os dados de forma mais aprofundada percebe-se que boa parte deste desvio se deve aos gastos com previdência social, que mais do que triplicaram, saindo de um pouco mais de R\$ 500.000.000 (quinhentos milhões de reais) para mais de R\$ 1.700.000.000 (um bilhão e setecentos milhões de reais).

Além disso, no último triênio de 2020 a 2022 vê-se uma tendência de deterioração na assertividade das previsões das despesas agregadas, especificamente nos anos de 2021 e 2022, onde as despesas totais efetivas extrapolaram as iniciais em 19,6% e 26,6%, respectivamente. Para o ano de 2021 essa acentuada variação foi puxada principalmente devido às despesas com a rubrica dos transportes, que aumentaram mais de 340% em relação ao previsto inicialmente, e nos dispêndios com a saúde, que se desviaram positivamente em mais de 50%. Já no ano de 2022, essa variação de quase 30% das despesas agregadas tem sua origem de forma mais diluída entre as diversas funções da despesa. Outra característica que se destaca do período analisado é o bom desempenho atingido no triênio 2017-2019, onde em cada ano os desvios das despesas agregadas foram de no máximo 5%. O quadro 8 resume as pontuações do indicador ID-1 para o período de tempo estudado.

Quadro 6- Pontuação global do indicador ID-1 (Despesas totais efetivas)

Dimensão avaliada	2014-2016	2017-2019	2020-2022
ID-1.1 - Despesas totais efetivas	A	A	D

Avaliação global do indicador ID-1	A	A	D
---	----------	----------	----------

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados obtidos são idênticos aos registrados por Deonet *al.* (2021) no estudo das despesas totais efetivas no estado de Santa Catarina, onde igualmente foi registrado uma pontuação A para os triênios dos anos de 2014-2019. Os anos de 2020-2022 não foram abordados neste estudo. Porém, o resultado alagoano diverge dos encontrados por Pereira e Aquino (2022), onde apenas foram constatadas notas D em todos os o triênios avaliados.

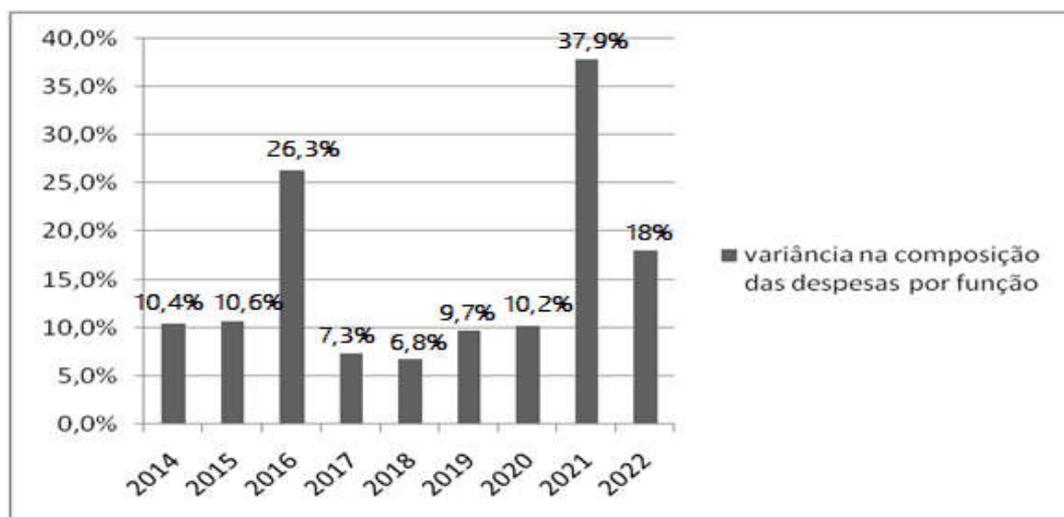
4.2 ID-2 – Composição das despesas realizadas do estado de Alagoas (2014 - 2022)

Este indicador serve para avaliar em que medida as realocações entre as principais categorias do orçamento, durante a execução orçamentária, contribuíram para a variância na composição das despesas. Ou seja, serve para aferir o quanto o remanejamento de recursos de uma categoria para outra interferiu no grau de assertividade das previsões iniciais da LOA. Três dimensões fazem parte deste indicador: a ID-2.1 – Composição da execução das despesas por função; a ID-2.2 – Composição da execução das despesas por natureza econômica e a ID-2.3 – Despesas de reservas para contingência. O método usado neste indicador para agregar as pontuações das dimensões é o M1 (WL).

4.2.1 Composição da execução das despesas por função (ID-2.1)

A dimensão ID-2.1 mede a diferença entre o orçamento originalmente aprovado e a composição da execução das despesas efetivas por classificação funcional, durante três anos, excluindo as rubricas de reserva de contingência e de juros da dívida. O Gráfico 2 exhibe as variâncias atingidas em cada ano do período abordado.

Gráfico 2- Variâncias na composição das despesas por função econômica



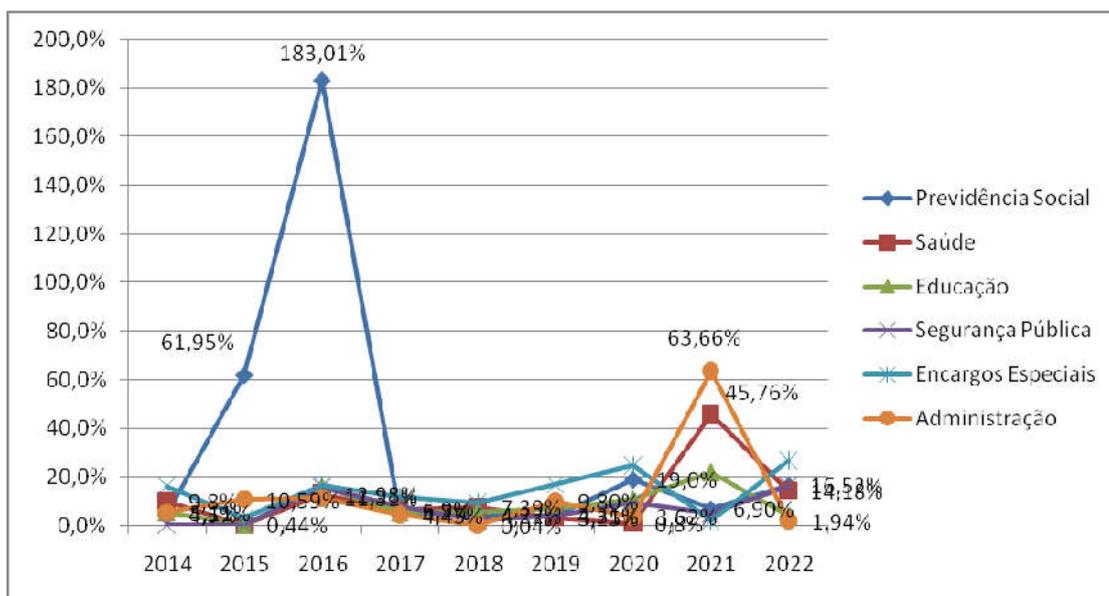
Fonte: dados da pesquisa

Para os anos de 2014 a 2016 o estado atingiu uma pontuação C, que demonstra apenas um desempenho básico, isso porque em pelo menos dois destes anos a variância na composição das despesas por função foi inferior a 15%. Mais uma vez o ano de 2016 se destaca negativamente, onde das dez principais funções de despesas pública oito tiveram seu orçamento inicial reduzido e realocado para outras funções. No triênio de 2017-2019 o estado obteve o melhor desempenho de todos os anos avaliados e recebeu uma nota B, onde em pelo menos dois anos dos três avaliados a variância na composição das despesas por função foi inferior a 10%.

Já nos anos de 2020 a 2022 o desempenho da composição da execução das despesas por função obteve seu pior desempenho, recebendo uma pontuação D, isso porque em no mínimo dois dos três anos analisados a variância na composição das despesas por função foi superior a 15%. Neste último triênio analisado chama à atenção a redução dos valores destinados a função administração no ano de 2021, onde o valor empenhado foi quase R\$ 1.500.000.000 (um bilhão e quinhentos milhões de reais) inferior ao previsto inicialmente na LOA do referido ano. E, como frisado no indicador anterior, os desvios nas funções de previdência social e saúde. No Gráfico 3, podemos observar o comportamento dos desvios em

relação aos valores previstos das seis principais funções de despesa ao longo dos anos abordados. Em valor absoluto e em termos de volume financeiro.

Gráfico 3 – desvios entre os valores previstos e os efetivados para as seis principais funções



Fonte: dados da pesquisa

Como se percebe do Gráfico 2 a função de previdência social apresentou o maior desvio médio ao longo do período estudado, com 34%, sendo os anos de 2015 e 2016 bem acima dos desvios de todas as principais funções no intervalo de tempo considerado. A segunda função de maior desvio médio foi a função encargos especiais, com 14,3%. Em terceiro lugar ficou a função Administração com uma média de 12,28%. Na quarta colocação aparece a função saúde com uma média de 11,3% de disparidade com relação ao programado inicialmente nas LOA's. No ano de 2021 a função saúde apresentou um salto em relação ao seu comportamento padrão durante os anos abordados, tendo obtido um desvio de mais de 45% com relação ao que havia sido planejado na peça orçamentária inicial. Educação e

segurança pública apresentaram valores mais acurados com relação as suas previsões, apresentando médias de 8,5% e 6,9%, respectivamente.

4.2.2 Composição da execução das despesas por natureza econômica (ID-2.2)

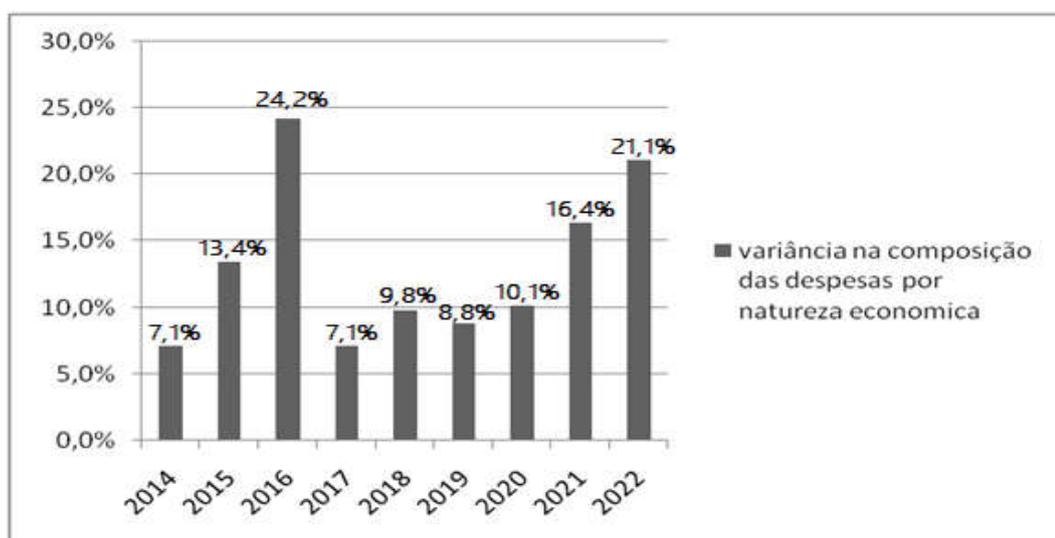
A dimensão ID-2.2 mede a diferença entre o orçamento originalmente aprovado e a composição das despesas efetivas por classificação de natureza econômica durante os três anos analisados, incluindo juros sobre a dívida, mas excluindo a reserva de contingência. O Quadro 9 mostra as rubricas analisadas nesta dimensão. Já o Gráfico 4 destaca as variâncias na composição das despesas por natureza econômica

Quadro 7- Rubricas por natureza de despesas

Natureza da Despesa	Rubricas Analisadas
Despesas Correntes	Pessoal e Encargos Sociais
	Outras Despesas Correntes
	Juros e Encargos da Dívida
Despesas de Capital	Investimentos
	Inversões Financeiras
	Amortização da Dívida

Fonte: PEFA (2019)

Gráfico 4- Variâncias na composição das despesas por natureza econômica



Fonte: dados da pesquisa

Para o triênio de 2014-2016 o desempenho foi o mínimo aceitável dentro dos padrões internacionais e, deste modo, foi aferida uma nota C, isso porque a variância na composição das despesas por natureza econômica foi inferior a 15% em pelo menos dois dos três anos. Para o período de 2017 a 2019 foi obtida uma pontuação B, pois a variância na composição das despesas por natureza econômica foi menor que 10% em ao menos dois anos dos três deste intervalo verificado. Já nos anos de 2020 a 2022 o desempenho foi insuficiente recebendo apenas uma nota D, posto que a variância na composição das despesas por natureza econômica foi superior a 15% em pelo menos dois anos deste triênio. Na Tabela 2 são frisadas as variações das rubricas analisadas ao longo do período de tempo estudado.

Tabela 1- Variações nas despesas por natureza econômica

Anos/Rubrica	Despesas Correntes			Despesas de Capital		
	Pessoal e Encargos Sociais	Outras Despesas Correntes	Juros e Encargos da Dívida	Investimentos	Inversões Financeiras	Amortização da Dívida
2014	3,3%	5,3%	- 5,3%	- 17,8%	69%	10,5%
2015	12,7%	- 2%	- 9,2%	- 46,7%	7129,3%	6,1%
2016	25,2%	- 7,1%	- 62,5%	- 35,4%	- 40,8%	- 59%
2017	3,1%	2,9%	- 40,4%	- 25,7%	268%	53,2%
2018	2,6%	16,3%	- 15,8%	- 29,7%	56,5%	12,6%

2019	5,2%	5,7%	- 3,4%	- 28,7%	100,5%	- 4,2%
2020	6,8%	4%	- 66,3%	- 11,2%	395,1%	- 32,9%
2021	- 6,8%	45,1%	- 29,7%	- 11%	370,3%	- 21%
2022	- 15%	40,6%	11,3%	9,6%	- 47,4%	- 33,6%

Fonte: dados da pesquisa

Como se nota da Tabela 2, as despesas com Pessoal e Encargos sociais apresentam as menores variações e, em todos os anos, apresentou variações positivas, com exceção dos anos de 2021 e 2022. Outro dado interessante que se extrai da Tabela 2 é o fato de que as rubricas Juros e Encargos da Dívida e a de Investimentos sempre obtiveram valores executados inferiores aos previstos inicialmente na LOA, com exceção do ano de 2022. Outra característica que se nota é a grande variação nas despesas com inversões financeiras, especialmente no ano de 2015 com uma variação positiva de mais de 700%.

4.2.3 Despesas de reservas para contingências (ID-2.3)

A dimensão ID-2.3 mede o uso das reservas de contingência, para o seu cálculo é observado a média do montante utilizado nos três anos avaliados. Em todos os anos avaliados, não houve uso deste recurso, portanto, nos três triênios estudados – 2014-2016, 2017-2019 e 2020-2022 – a pontuação desta dimensão foi a melhor possível, no caso nota A, pois de acordo com a metodologia PEFA as despesas imputadas às reservas de contingência foram em média inferiores a 3%. Esta situação é exibida no Quadro 10.

Quadro 8 - Uso das reservas de contingência durante o período de 2014 a 2022

Ano	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Uso das reservas de contingência	0%			0%			0%		

Fonte: dados da pesquisa

Com as três dimensões do indicador ID-2 calculadas, se obteve o desempenho global deste indicador para cada um dos triênios abordados, com base no critério M1 do elo mais fraco. O Quadro 11 resume estas pontuações.

Quadro 9- Pontuação global do indicador ID-2 (composição das despesas)

Dimensão avaliada	2014-2016	2017-2019	2020-2022
ID-2.1 - Composição da execução das despesas por função	C	B	D
ID-2.2 - Composição da execução das despesas por natureza econômica	C	B	D
ID-2.3 - Despesas de reservas para contingências	A	A	A
Avaliação global do indicador ID-2	C⁺	B⁺	D⁺

Fonte: dados da pesquisa

4.3 ID-3 – Execução da receita do estado de Alagoas (2014 - 2022)

Este indicador tem como objetivo medir a variação entre as receitas efetivas e o orçamento originalmente aprovado. Duas dimensões compõem este indicador, e para se obter sua pontuação agregada utiliza-se o método M2, da média.

4.3.1 Receitas totais efetivas (ID-3.1)

Esta dimensão avalia em que medida as receitas efetivas totais, as empenhadas, se distanciaram das receitas totais previstas originalmente no orçamento aprovado. A Tabela 3 mostra o cálculo desta dimensão.

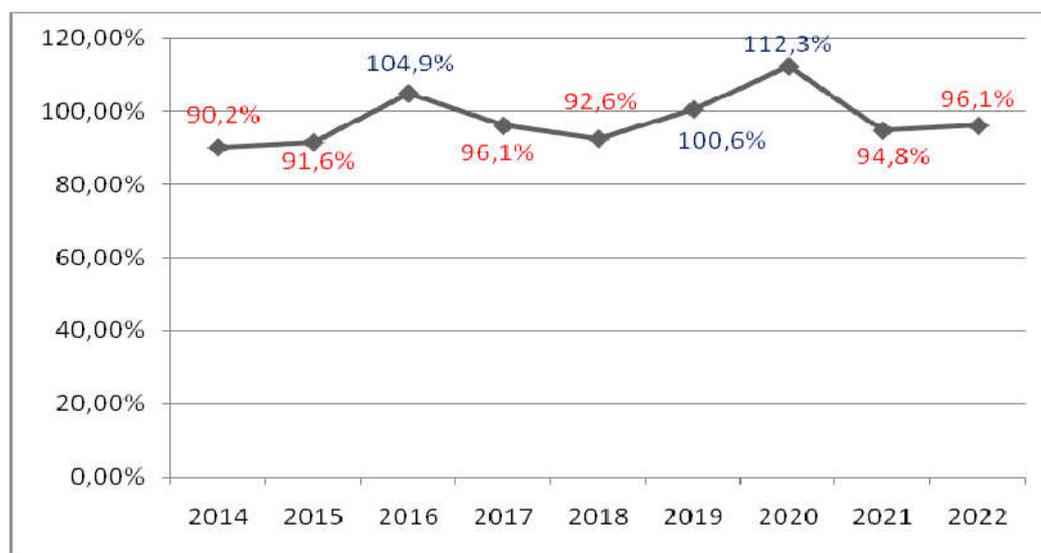
Tabela 2- Variação da receita agregada (2014 - 2022)

Anos	Receitas em (R\$)		Desvio (b-a)	Variação (b/a)
	Aprovada (a)	Empenhada (b)		
2014	8.706.953.677,08	7.850.209.799,24	- 856.743.877,84	90,2%
2015	9.389.244.090,33	8.596.172.884,62	- 793.071.205,71	91,6%
2016	10.921.101.177,96	11.455.936.957,47	534.835.779,51	104,9%
2017	11.094.973.426,36	10.665.919.104,90	- 429.054.321,46	96,1%
2018	10.885.549.120,16	10.084.488.776,95	- 801.060.343,21	92,6%
2019	9.812.848.760,64	9.875.068.768,18	62.220.007,54	100,6%
2020	10.514.155.491,11	11.811.801.946,23	1.297.646.455,12	112,3%
2021	14.548.522.003,76	13.795.502.016,67	- 753.019.987,09	94,8%
2022	15.777.191.250,93	15.155.335.947,70	- 621.855.303,23	96,1%

Fonte: dados da pesquisa

Como se observa, na maior parte dos anos, o estado superdimensionou as projeções de receitas, em apenas três oportunidades, 2016, 2019 e 2020, as receitas efetivas totais foram maiores que as inicialmente previstas. Chama atenção também o ano de 2020, onde as receitas efetivas totais superaram em mais de um bilhão de reais as receitas constantes no orçamento aprovado. O Gráfico 5 evidencia este comportamento das receitas agregadas ao longo de todos os anos abordados.

Gráfico 5- evolução das variações na receita efetiva durante os anos de 2014-2022



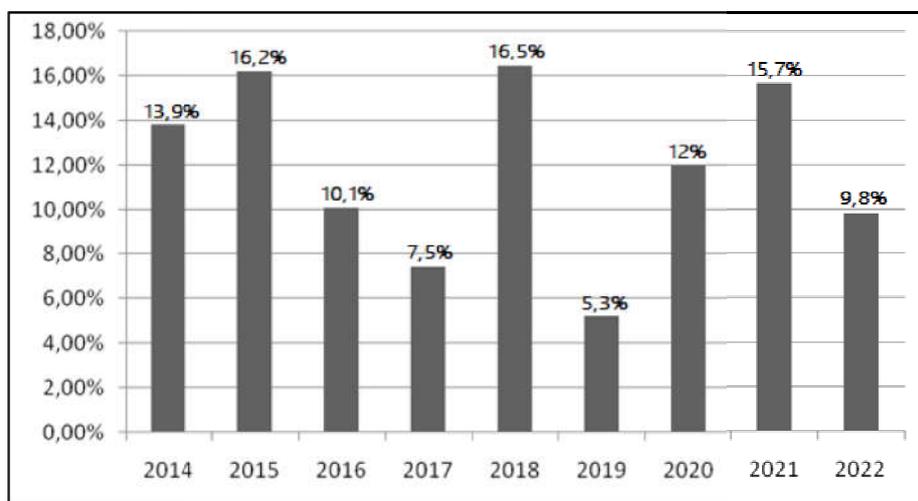
Fonte: dados da pesquisa

Com base nos critérios da metodologia PEFA, o triênio de 2014-2016 recebeu uma pontuação D, abaixo do mínimo considerado aceitável dentro das boas práticas internacionais. Já o triênio seguinte, de 2017-2019, ocorreu uma melhora na pontuação que saltou para B, pois em pelo menos dois anos a variação ficou entre 94% e 112%. Nos anos de 2020 a 2022, novamente o desempenho das previsões das receitas totais foi B.

4.3.2 Execução da composição das receitas (ID-3.2)

Essa dimensão procura captar a capacidade do ente público de fazer previsões de receita adequadas de acordo com cada categoria da estrutura de receitas. O Gráfico 6 evidencia as variâncias na composição das receitas calculadas para os anos estudados.

Gráfico 6- Variância na composição das receitas (2014 - 2022)



Fonte: dados da pesquisa

Com base nas planilhas de cálculo, para o triênio de 2014-2016, o desempenho foi apenas básico, recebendo uma nota C, pois em pelo menos dois anos a variância na

composição das receitas foi inferior a 15%. Já para o triênio de 2017-2019 a avaliação melhorou para B, visto que a variância na composição das receitas foi inferior a 10% em dois dos três anos examinados. Por fim, no triênio de 2020-2022, a avaliação da composição das receitas voltou a receber uma pontuação C. No Quadro 12 consta a pontuação global do indicador ID-3.

Quadro 10- Pontuação global do indicador ID-3 (execução da receita)

Dimensão avaliada	2014-2016	2017-2019	2020-2022
ID-3.1 - Receitas totais efetivas	D	B	B
ID-3.2 - Execução da composição das receitas	C	B	C
Avaliação global do indicador ID-3	D⁺	B	C⁺

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se que a falta de precisão nas previsões do orçamento pode gerar inúmeros problemas para a administração pública, como a interrupção na prestação de serviços, uso indevido dos recursos públicos excedentes, além da inviabilidade de novos projetos. Nesta perspectiva, o acordo tácito entre sociedade e poder público para gestão dos recursos oriundos da arrecadação de impostos se rompe, gerando a perda da credibilidade por parte dos governantes eleitos. Deste modo, o presente trabalho teve como objetivo verificar a credibilidade orçamentária do estado de Alagoas no período de 2014 a 2022 sob a visão da metodologia PEFA.

Com o desenvolvimento da pesquisa foi atingido o objetivo proposto. No que se refere às despesas agregadas, foi constatado que o estado de Alagoas obteve um desempenho satisfatório no período analisado, com exceção do último triênio de 2020 a 2022, onde houve uma disparidade superior ao recomendado pela metodologia PEFA, sobretudo no ano de 2022, onde as despesas efetivas totais superaram em mais de 26% as fixadas inicialmente na LOA. Desde modo, cabe as autoridades fiscais alagoanas estarem atentas ao excesso de gastos dos últimos anos acima do planejado de modo a não comprometer a credibilidade orçamentária.

Quanto à composição das despesas viu-se que o estado obteve apenas um desempenho básico, com grande número de realocações no triênio de 2020 a 2022, no limite do aceitável no triênio de 2014-2022 e com o bom desempenho, porém não o ideal, nos anos de 2016 a 2019. Destaca-se de forma positiva o uso das reservas de contingência que em todo o período analisado ficou inferior aos 3% recomendados pela metodologia PEFA para cada triênio. Como pontos críticos ficaram o número elevado de realocações nos anos de 2016 e 2021. Desta forma, é prudente que o estado tenha mais zelo na fixação de despesas para as diferentes categorias do orçamento, de modo a não precisar fazer remanejamentos excessivos durante a execução orçamentária.

Por fim, no que tange as receitas, o estado também obteve um desempenho básico, com exceção do triênio de 2014 a 2016 onde as receitas agregadas receberam uma pontuação D. Nos demais anos as previsões preencheram os requisitos mínimos mais não ideal recomendado pelas boas práticas internacionais. Neste sentido, é aconselhável que os

gestores da política fiscal alagoana invistam em meios mais efetivos de realizar as previsões de receitas, de modo a aprimorar a precisão das mesmas e ampliar a credibilidade orçamentária do estado.

Como limitação da pesquisa pode ser citada o fato de não se ter abordado os aspectos qualitativos que possuíram influência nas variações das previsões orçamentárias, além disso, não se versou de forma aprofundada sobre as metodologias empregadas nas previsões do orçamento. Como sugestão para futuras pesquisas recomenda-se a aplicação de outros pilares da metodologia PEFA ou a aplicação de outros métodos de verificação da credibilidade orçamentária.

REFERÊNCIAS

AFONSO, J. R. **Orçamento Público no Brasil: história e premência de reforma.** Espaço Jurídico Journal of Law, Joaçaba, 17, n. 1, 2016. 9-28.

ALAGOAS. **Lei nº 8.231, de 8 de Janeiro de 2020.** Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período de 2020-2023, 2020. Disponível em: <<https://dados.al.gov.br/catalogo/dataset/plano-plurianual-participativo/resource/ca7e7463-41af-4c9c-b5a7-8bdd2112026d>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

_____. **Lei nº 8.296, de 20 de Agosto de 2020.** Dispõe sobre as Diretrizes para a Elaboração e a Execução da Lei Orçamentária de 2021, 2020. Disponível em: <http://www.seplag.al.gov.br/images/Sop/LDO_2021_compressed_3.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2022.

_____. **Lei nº 8.377, de 18 de Janeiro de 2021.** Estima a receita e fixa a despesa do estado de Alagoas para o exercício financeiro de 2021, 2021. Disponível em: <<https://dados.al.gov.br/catalogo/de/dataset/17664ccd-927b-4461-adfb-343797e813d3/resource/ea69677e-9b80-4ec3-8495-ebf78ce8ba>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

ALMEIDA, H. M. D.; COSTA, A. V. **Orçamento público como mecanismo de planejamento para a gestão.** ID on line. Revista de psicologia, 13, n. 43, 2019. 559-577.

ANDRADE, M. M. D. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico: Elaboração de Trabalhos na Graduação.** 7ª. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2006.

AQUINO, A. C. B. D.; AZEVEDO, R. R. D. **O “ir”realismo orçamentário nos municípios brasileiros.** Business & Management Review, 5, n. edição especial, n. 1, 2015. 210-224.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** 3ª. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1824**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 10 jun. 2022.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 jun. 2022.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 10 jun. 2022.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10 jun. 2022.

_____. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Manual Técnico do Orçamento 2022**. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:9:P9_ID_PUBLICACAO:41943>. Acesso em: 10 jun. 2022.

CARNEIRO, L. M.; COSTA, M. C. **Fatores associados ao erro de previsão de despesa orçamentária nos municípios brasileiros**. Caderno de Finanças Públicas, Brasília, 21, n. 2, 2021. 1-41.

COUTO, L. F.; CARDOSO JUNIOR, J. C. **Governança Orçamentária: transformações e lacunas nas práticas de planejamento e orçamento no Brasil**. Boletim de Análise Político-Institucional - IPEA, Brasília, 19, 2018. 75-82.

CRUZ, C. F. D.; AFONSO, L. E. **Gestão fiscal e pilares da Lei de Responsabilidade Fiscal: evidências em grandes municípios.** Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 52, n. 1, 2018. 126-148.

DEON, S. M. et al. **Credibilidade Orçamentária sob o Prisma da Metodologia PEFA: Estudo no Estado de Santa Catarina.** Revista BASE, 18, n. 3, 2021. 499-524.

FIIRST, C. et al. **Eficiência de previsibilidade orçamentária da receita pública: um estudo em municípios do estado do Paraná entre os exercícios de 2002 e 2013.** Race: revista de administração, contabilidade e economia, Joaçaba, 16, n. 3, 2017. 983-1008.

FILHO, R. D. M. G. **A evolução do planejamento federal e a participação legislativa.** Revista de Informação Legislativa, Brasília, 36, n. 143, 1999. 147-185.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público - 15. ed. ampliada, revista e atualizada.** 15ª. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** 15ª. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2016.

MENDES, S. **Administração Financeira e Orçamentária: Teoria e Questões.** 5ª. ed. São Paulo: Método LTDA, 2015.

MORAES, L. S.; BIONDINI, I. V. F.; ALCÂNTARA, M. C. **Fatores institucionais que influenciam a previsão da receita orçamentária no estado de Minas Gerais.** II ENEPCP - Encontro Nacional de Ensino e Pesquisa do Campo de Públicas, Brasília, 2017. 562-587.

PEFA. **Quadro de Avaliação da Gestão das Finanças Públicas, 2019.** Disponível em: <<https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

PEREIRA, J. F. A.; AQUINO, C. V. M. G. **Credibilidade orçamentária do estado do Ceará.** Revista Controle, Fortaleza, 20, n. 1, 2022. 331-353.

PIRES, J. S. D. B.; MOTTA, W. F. **A evolução histórica do orçamento público e sua importância para a sociedade.**Enfoque reflexão contábil, Maringá, 25, n. 2, 2006. 16-25.

PONTES, A. D. N.; MARTINS, F. D. Q.; PEIXOTO, A. G. **Análise da Credibilidade Orçamentária do Estado do Amazonas nos Anos de 2013 a 2021.**IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo, 2022.

SACRAMENTO, A. R. S. **Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da Accountability no Brasil.**Cadernos Gestão Pública e Cidadania, São Paulo, 10, n. 43, 2005. 20-48.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. **A precisão na previsão das receitas orçamentárias antes e após a lei de responsabilidade fiscal.**Revista Universo Contábil, Blumenau, 1, n. 2, 2005. 23-39.

SEPLAG. SECRETARIA DE ESTADO DO PLANEJAMENTO, GESTÃO E PATRIMÔNIO - SEPLAG. **Manual de Elaboração do Plano Plurianual 2020-2023, 2019.** Disponível em: <<https://dados.al.gov.br/catalogo/dataset/plano-plurianual-participativo/resource/ca7e7463-41af-4c9c-b5a7-8bdd2112026d>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

_____. **Manual de Elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentária 2021, 2020.** Disponível em: <<http://www.seplag.al.gov.br/sei-alagoas/60-secretaria-especial-de-gestao-e-patrimonio/superintendencia-de-orcamento-publico/216-manual-tecnico-para-elaboracao-da-ldo>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

_____. **Manual de Elaboração da LOA 2021, 2020.** Disponível em: <<https://dados.al.gov.br/catalogo/fi/dataset/manual-de-elaboracao-da-lei-orcamentaria-anual-loa/resource/e4e1ef83-3b3c-46a1-bcb0-91f58e515cd8>>. Acesso em: 10 jun. 2022.

SOARES, J. E.; MATOS, C. R. N. **Orçamento Público: entendendo sua evolução no Brasil.**1ª Conferência Internacional de Estratégia em Gestão, Educação e Sistemas de Informação, Goiânia, 1, n. 1, 2013. 144-172.

TEIXEIRA, R. R. et al. **Imprecisão orçamentária das receitas e despesas públicas dos municípios das Regiões Imediatas de Teófilo Otoni e Águas Formosas - MG entre os exercícios financeiros de 2013 e 2018.**Research, Society and Development, São Paulo, 10, n. 12, 2021. e581101220289.

XEREZ, S. R. D. **A Evolução do orçamento público e seus instrumentos de planejamento.** Revista Científica Semana Acadêmica, 1, n. 43, 2013.

ZONATTO, V. C. D. S.; HEIN, N. **Eficácia da Previsão de Receitas no Orçamento dos Municípios Gaúchos: uma Investigação Empírica dos Exercícios de 2005 a 2009 Utilizando a Análise de Clusters.**Revista Estudos do CEPE, Santa Cruz do Sul, n. 37, 2013. 102-131.