



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE**  
**E SECRETARIADO EXECUTIVO**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ERILENE MAGALHÃES DA SILVA**

**ORÇAMENTO PÚBLICO PARA O MEIO AMBIENTE: UMA ANÁLISE DOS**  
**GASTOS ORÇADOS E REALIZADOS PELOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO**  
**METROPOLITANA DE FORTALEZA/CE, NO PERÍODO DE 2008 A 2012**

**FORTALEZA**

**2013**

ERILENE MAGALHÃES DA SILVA

ORÇAMENTO PÚBLICO PARA O MEIO AMBIENTE: UMA ANÁLISE DOS GASTOS  
ORÇADOS E REALIZADOS PELOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE  
FORTALEZA/CE, NO PERÍODO DE 2008 A 2012

Monografia apresentada à faculdade de  
Economia, Administração, Atuária,  
Contabilidade e Secretariado Executivo, como  
requisito parcial para obtenção do grau de  
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Nirleide Saraiva Coelho  
Cavalcante, Ms.

FORTALEZA

2013

ERILENE MAGALHÃES DA SILVA

ORÇAMENTO PÚBLICO PARA O MEIO AMBIENTE: UMA ANÁLISE DOS GASTOS  
ORÇADOS E REALIZADOS PELOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE  
FORTALEZA/CE, NO PERÍODO DE 2008 A 2012

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: \_\_/\_\_/\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof<sup>ª</sup>. Ms. Nirleide Saraiva C. Cavalcante (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof<sup>ª</sup>. Ms. Joyce Arrais de Araújo Andrade  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof<sup>ª</sup>. Ms. Cíntia de Almeida  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus, por estar presente em todos os momentos de minha vida.

Aos meus pais, Raimundo e Lúcia.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que me deu coragem e inteligência para conquistar meus objetivos;

À Universidade Federal do Ceará (UFC);

Ao apoio da minha família, em especial minha mãe, Lúcia e meu pai, Raimundo;

Ao carinho e à paciência do meu esposo Charles;

À valiosa contribuição de minha orientadora Nirleide Saraiva;

Ao carinho verdadeiro e aos ensinamentos da professora Célia Braga;

Aos ensinamentos transmitidos pelos demais professores do Departamento de Contabilidade;

A todos os colegas acadêmicos;

Aos demais familiares e amigos que torceram e acreditaram em minha capacidade.

“A coragem é a primeira qualidade humana,  
pois garante todas as outras.”

(Aristóteles)

## RESUMO

Esta monografia apresenta uma análise dos gastos orçados e realizados em meio ambiente nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012, a fim de identificar o montante de recursos destinados pela a administração pública destes municípios à proteção dos recursos naturais. Para nortear a pesquisa, o referencial teórico desenvolveu aspectos relevantes sobre orçamento público, Responsabilidade Social e Contabilidade Ambiental. O estudo desenvolvido é do tipo exploratório e descritivo. Utilizou-se ainda, da pesquisa documental, onde o orçamento municipal foi imprescindível para a conclusão dos resultados. A análise dos gastos para a função ambiental no período demonstrou que essas despesas são instáveis e muito baixas. Considerando o orçamento geral, a maioria dos municípios evidencia, em média, menos de 1% de suas despesas para a Gestão Ambiental. Chorozinho e Pindoretama se destacam por apresentarem 0% em todos os períodos, demonstrando total descaso. Apenas Fortaleza e Maracanaú apresentam maior participação, ficando acima de 1% do somatório de suas despesas em todos os momentos. Sugere-se que a sociedade, embasada constitucionalmente, seja mais participativa, no intuito de exigir de seus gestores públicos, o estabelecimento de programas e ações voltadas a garantir o equilíbrio e a manutenção do patrimônio natural.

**Palavras-chave:** Orçamento Público. Meio Ambiente. Contabilidade Ambiental.

## ABSTRACT

This monograph presents an analysis of the expenses calculated and carried through in environment in the cities of the Region Metropolitan of Fortaleza/Ce, in the period of 2008 the 2012, in order to identify to the sum of resources destined for the a public administration of these cities to the protection of the natural resources. To guide the research, the theoretical referential developed excellent aspects on public budget, Social Responsibility and Ambient Accounting. The developed study it is of the type exploratory description. It was still used, of the documentary research, where the municipal budget was essential for the conclusion of the results. The analysis of the expenses for the ambient function in the period demonstrated that these expenditures are unstable and very low. Considering the master budget, the majority of the cities evidences, on average, less than 1% of its expenditures for the Ambient Management. Chorozinho and Pindoretama if detach for presenting 0% in all the periods, demonstrating total indifference. But Fortaleza and Maracanaú present greater participation, being above of 1% of the somatório of its expenditures in all the moments. The society is suggested that, based constitutionally, both participative, in intention to demand of its public managers, the establishment of programs and directed actions to guarantee the balance and the maintenance of the natural patrimony.

**Keywords:** Public budget. Environment. Ambient accounting.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>ORÇAMENTO PÚBLICO</b> .....	<b>13</b>
<b>2.1</b>	<b>Conceito e Princípios Orçamentários</b> .....	<b>13</b>
<b>2.2</b>	<b>Receita Pública</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2.1</b>	<i>Conceito e Classificação da Receita Pública</i> .....	<b>17</b>
<b>2.2.2</b>	<i>Estágios da Receita Pública</i> .....	<b>20</b>
<b>2.3</b>	<b>Despesa Pública</b> .....	<b>21</b>
<b>2.3.1</b>	<i>Conceito e Classificação da Despesa Pública</i> .....	<b>22</b>
<b>2.3.2</b>	<i>Estágios da Despesa Pública</i> .....	<b>25</b>
<b>2.4</b>	<b>Execução Orçamentária</b> .....	<b>26</b>
<b>3</b>	<b>RESPONSABILIDADE SOCIAL E CONTABILIDADE AMBIENTAL</b> .....	<b>29</b>
<b>4</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>32</b>
<b>4.1</b>	<b>Caracterização da Pesquisa</b> .....	<b>32</b>
<b>4.2</b>	<b>Ambiente de Pesquisa</b> .....	<b>33</b>
<b>4.3</b>	<b>Coleta de Dados</b> .....	<b>34</b>
<b>4.4</b>	<b>Análise dos Dados Coletados</b> .....	<b>34</b>
<b>5</b>	<b>RESULTADOS DA PESQUISA</b> .....	<b>35</b>
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>44</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>46</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O impulso do crescimento técnico, científico e econômico acompanhado do aumento acelerado da população são fatores que culminaram, ao longo do tempo, em grandes prejuízos a natureza. Por esse motivo, atualmente, têm aumentado consideravelmente as discussões sobre meio ambiente, de modo que, a responsabilidade socioambiental tornou-se um assunto econômico, político e social, discutido mundialmente.

A Primeira Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente foi realizada em Estocolmo, em 1972, e representa uma etapa inicial na conscientização da sociedade internacional sobre os problemas ambientais. De uma forma geral, a sociedade passa a exigir uma nova postura de seus governantes políticos, onde o plano orçamentário esteja alinhado à responsabilidade ambiental.

O financiamento de políticas ambientais efetivas aliado a uma política de conscientização da sociedade em geral, podem ser vistos como alternativas para conter o avanço da degradação ambiental no planeta. Conforme destaca Ribeiro (2010, p. 9), “a execução e o sucesso do chamado desenvolvimento sustentável somente será viável, se houver ação conjunta de todos os países, ricos ou pobres, visto que a poluição não conhece fronteiras”.

Para Braga *et al.* (2007, p. 26), “a sociedade passou a exigir mudanças no papel do Estado em relação à degradação ambiental, e a responsabilidade pelos danos causados ao meio ambiente deixou de ser exclusiva dos órgãos oficiais, sendo compartilhada por todos os setores da sociedade”.

Entretanto, essa crescente preocupação com o meio ambiente, devido à degradação dos recursos naturais, influencia diretamente na importância da Contabilidade Ambiental. Esta tem a função de registrar o patrimônio ambiental de entidades que se utilizam da exploração do meio natural e o objetivo principal de gerar informações relevantes aos usuários da informação contábil, refletindo o tratamento dessas empresas com relação ao meio ambiente. Para isso, terá que trabalhar na tentativa de atingir o equilíbrio entre a atividade econômica e a exploração desses recursos, através de uma correta mensuração dos impactos ambientais e dos seus reflexos nas empresas e na sociedade.

Nesse contexto, a análise do orçamento público na área ambiental é fundamental para verificar se as diretrizes ambientais em busca de alternativas para minimizar a degradação da natureza fazem parte do modelo de desenvolvimento econômico que vem sendo adotado pelos órgãos municipais, estaduais e federais. A fim de se alcançar um avanço

das políticas ambientais em nível nacional, seria extremamente necessário que os municípios impusessem atitudes ambientalmente responsáveis.

Dessa forma, o que se pretende averiguar através dessa pesquisa deverá ser respondido pela seguinte questão: qual o montante dos valores orçados e executados com relação ao meio ambiente, nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012?

Com base na Lei nº 4.320/64, pode-se inferir que no orçamento público estão discriminadas todas as receitas e despesas de forma a evidenciar o programa de trabalho de cada governo. Sendo assim, partindo da análise do orçamento municipal, a seguinte pesquisa tem o objetivo geral de identificar os valores orçados e executados com relação ao meio ambiente, nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012.

Para atender ao objetivo geral deste trabalho, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Analisar a contextualização do orçamento público no Brasil e sua relação com o meio ambiente;
- Estudar a estrutura do orçamento público aplicada aos aspectos ambientais; e,
- Avaliar e mensurar os gastos orçados e executados com relação ao meio ambiente, pelos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período citado anteriormente.

De acordo com o art. 225, da Constituição Federal do Brasil, “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL).” Além disso, a Lei nº 6.938/1981, trata da Política Nacional do Meio Ambiente e ainda, a Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, estabelece que, o meio ambiente é uma das funções do setor público, aplicado aos municípios desde o exercício financeiro de 2002.

Diante do exposto, o planejamento ambiental é uma obrigação legal e deve ser garantido pela administração pública, posto que seu papel principal é garantir a proteção da dignidade humana, considerando o meio ambiente como patrimônio público a ser obrigatoriamente assegurado e protegido.

Portanto, a Constituição Federal de 1988 fundamenta o interesse por esta pesquisa que se deu a partir da necessidade de identificar quais municípios da região em estudo, estão assumindo o compromisso de zelar pela conservação dos recursos naturais contribuindo com

a preservação da biodiversidade, incorporando a questão ambiental em seu plano orçamentário.

Assim, a relevância deste tema decorre da necessidade de tornar claro para a sociedade, quais recursos públicos são destinados ao meio ambiente, criando condições para que se atinja uma efetiva inclusão de projetos ambientais no plano orçamentário de seus municípios.

Para o pesquisador, este trabalho tem grande importância no sentido de aumentar os conhecimentos a respeito dos gastos públicos em relação ao meio ambiente, além de contribuir como fonte de pesquisa e discussões para outros pesquisadores desta área.

Como fundamentação teórica para orientar esta pesquisa, serão citados autores que irão contribuir para o entendimento do tema escolhido. Sendo assim, serão realizados análises e estudos de assuntos como orçamento público, princípios orçamentários, execução do orçamento, meio ambiente, responsabilidade social e Contabilidade Ambiental, pois de acordo com Gil (2002, p. 17), “a pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos”.

Em relação à revisão de literatura, Gil (2002, p. 162) destaca que:

Esta parte é dedicada à contextualização teórica do problema e a seu relacionamento com o que tem sido investigado a seu respeito. Deve esclarecer, portanto, os pressupostos teóricos que dão fundamentação à pesquisa e as contribuições proporcionadas por investigações anteriores.

Em primeiro lugar, foi feita uma revisão bibliográfica, cujo objetivo foi identificar teorias que discutam a relação entre orçamento público, responsabilidade social e Contabilidade Ambiental, de modo a verificar o embasamento teórico desses conceitos, bem como sua aplicabilidade à realidade atual brasileira.

Com relação à metodologia utilizada, o tipo de pesquisa e delineamento são descritivos, bibliográficos e documentais. Para isso, a análise e a consulta do orçamento ambiental são indispensáveis para verificar o modelo de desenvolvimento econômico estabelecido. Além disso, também será utilizado o estudo multicaso, por incluir vários municípios para a coleta de dados.

Esta pesquisa está dividida em seis seções. Na primeira seção encontra-se a introdução do trabalho, na qual estão explanados a contextualização, o problema, os objetivos, geral e específicos, a metodologia, a justificativa e a estrutura da pesquisa.

A segunda seção trata do orçamento público, seus conceitos e princípios orçamentários mais importantes, conceito, classificação e estágios da receita e da despesa pública e, por último, a execução orçamentária.

A terceira seção aborda brevemente sobre o uso inadequado dos recursos naturais e seus prejuízos, bem como a importante função da Contabilidade Ambiental em prol da responsabilidade social. Na quarta seção destaca-se a metodologia do trabalho, identificando todos os procedimentos ou métodos adotados para o desenvolvimento do mesmo.

A quinta seção desenvolve o estudo multicaso, o objeto central desta monografia, no qual será analisado o orçamento de cada município da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012. Por último, a sexta seção apresenta as considerações finais sintetizando os resultados obtidos na investigação.

## 2 ORÇAMENTO PÚBLICO

Esta seção desenvolverá alguns aspectos relevantes do orçamento público. Primeiramente, contextualização, conceitos e princípios orçamentários mais utilizados. Em seguida, conceitos, classificação e estágios da receita e da despesa pública. Por último, aborda-se sobre a execução orçamentária.

### 2.1 Conceito e Princípios Orçamentários

A definição de orçamento é um assunto ainda bastante discutido devido à divergência de opiniões entre os autores, porém é considerado o mais antigo instrumento de controle sobre as ações do Governo. Autores datam seu início na Idade Média, em consequência da necessidade de controlar as receitas públicas originárias das elevadas taxas de tributação dos monarcas na época.

Com o início da Revolução Industrial surgiu a necessidade de se programar mecanismos a fim de proporcionar maior segurança à execução das atividades. No entanto, após um longo processo de evolução, hoje, o orçamento além de controlar o montante das receitas arrecadadas também limita as despesas de acordo com sua finalidade, apresentando-se como uma ferramenta de planejamento de ação do governo.

Para Mota (2009, p. 17), “o orçamento é um modo de materializar um planejamento, ou seja, estabelecer de forma discriminada todas as fontes e aplicações de dinheiro”.

De acordo com Rosa (2011, p. 60), “é por meio desse instrumento que o governo executa sua política, viabilizando toda e qualquer ação governamental, de forma que o desenrolar desse processo possibilita ao orçamento cumprir seus papéis e funções”.

Rosa (2011, p. 60-61) também acrescenta que:

O orçamento público evolui de um mero documento em que as receitas são previstas e as despesas autorizadas para um documento legal que contém programas e ações vinculadas a um plano de médio prazo, dando ênfase às realizações do governo, com objetivos e metas a atingir, expressos em dados físicos para mensuração dos projetos e atividades, e que possibilita o acompanhamento e avaliação dos resultados.

Nesse sentido, Andrade (2008, p. 37) define que “em seu conceito puro, orçamento é a função primordial da gestão pública de estimar as receitas e fixar as despesas”.

Analisando as definições supracitadas, é possível afirmar que o orçamento é um instrumento legal de gestão do Governo consolidado pelo Poder Executivo, que visa

apresentar seus planos de trabalho com relação às necessidades básicas da sociedade, demonstrando a origem dos recursos arrecadados e as despesas a serem realizadas pela administração pública, especificando o destino das disponibilidades e das aplicações durante um determinado período de tempo ou exercício financeiro. Espera-se, no entanto, que o propósito dessas ações e programas sejam executados de forma a atender as necessidades da população visando o seu bem-estar social.

Para Alexandrino e Paulo (2012), a administração pública envolve todos os órgãos de governo que exercem as diretrizes e programas de ação governamental, ou seja, a fixação das denominadas políticas públicas.

No Brasil, a Lei nº 4.320/64 dispõe as normas gerais padronizadas para elaboração e controle dos orçamentos em nível federal, estadual e municipal. De acordo com o art. 2º, da referida lei, “a Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo [...]”.

Para Slomski (2008), o orçamento público estabelece as políticas públicas baseando-se no Plano Plurianual (PPA), é elaborado segundo a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e aprovado pelo Poder Legislativo.

Ainda segundo Slomski (2008, p. 304), o Plano Plurianual “é uma lei que abrangerá os respectivos Poderes na União, nos Estados, no Distrito Federal (DF) e nos Municípios; será elaborada no primeiro ano do mandato do Executivo e terá vigência de quatro anos”.

Já a Lei de Diretrizes Orçamentárias foi criada pela Constituição Federal de 1988 e compreende os objetivos, as metas e as prioridades da administração pública. Baseada no Plano Plurianual, a LDO é responsável por coordenar o equilíbrio entre receitas e despesas e ainda orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Slomski (2008, p. 307) também destaca que, “a Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo”. Conclui-se, no entanto, que a Lei do Orçamento é a conclusão de todo o processo orçamentário, estabelecendo-se como um elo entre o planejamento e a execução orçamentária.

Conforme estudado anteriormente, o orçamento público funciona como uma ferramenta de controle do Estado e deve ser elaborado, segundo a Constituição Federal de 1988, mediante a observação de princípios orçamentários que se apresentam como norteadores dos parâmetros gerais para a elaboração e execução do orçamento.

Segundo definição de Mota (2009, p. 29), “princípios são preceitos fundamentais imutáveis de uma doutrina, que orientam procedimentos e que indicam a atitude a ser adotada diante de uma realidade”.

Desse modo, os princípios orçamentários são regras fundamentais a serem observados na elaboração do orçamento, visando a sua padronização e auxiliando os gestores públicos a tomarem decisões adequadas. A Lei nº 4.320/64 dispõe, em seu artigo 2º, que a Lei de Orçamento deve obedecer aos princípios da unidade, universalidade e anualidade. Além destes, Mota (2009) apresenta como princípios orçamentários: a exclusividade, a especificação, a publicidade, a não afetação de receita e o equilíbrio.

O princípio da unidade estabelece que o orçamento deve ser único, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem fundamentar-se em uma única política orçamentária e se ajustar a uma estrutura geral, ignorando a criação de outros orçamentos.

De acordo com o princípio da universalidade, também embasado no artigo 165, § 5º, da Constituição Federal de 1988, o orçamento deve incluir todas as receitas a serem arrecadadas e todas as despesas a serem realizadas, a fim de obter o equilíbrio e controle das finanças públicas, proibindo qualquer tipo de arrecadação ou realização de recursos sem o conhecimento do Poder Legislativo.

O princípio da anualidade ou periodicidade estabelece que o orçamento deve ser autorizado e executado em um período determinado que se denomina exercício financeiro. No Brasil, conforme definido pelo art. 34, da Lei nº 4.320/64, “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”, ou seja, de janeiro a dezembro.

Com relação ao princípio da anualidade, Mota (2009, p. 31) destaca:

Este princípio apresenta como exceções os créditos adicionais especiais e extraordinários que, conforme o parágrafo 2º do artigo 167 da Constituição Federal, podem ser reabertos nos limites de seus saldos, sendo incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente, no caso de o ato de autorização ser promulgado nos últimos quatro meses do ano, ocorrendo uma prorrogação de sua validade por mais um exercício financeiro. Uma vez ocorrida a prorrogação desses créditos, entende-se que eles passam a se caracterizar créditos de vigência plurianual.

Porém, observa-se que o objetivo principal desse princípio é permitir maior controle sobre as ações governamentais, na tentativa de evitar que despesas de um determinado gestor sejam superiores ao que a lei lhe permite.

A respeito do princípio da exclusividade, o art. 165, § 8º, da Constituição Federal de 1988, define que “a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa [...]”. No entanto, a mesma Constituição apresenta duas

ressalvas a esse princípio: a autorização para a abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita.

Desse modo, segundo o princípio da exclusividade, o orçamento deve tratar apenas de assuntos que lhe sejam pertinentes, ou seja, deve conter apenas material relativo à previsão de receitas e à fixação de despesas.

O princípio da especificação, também conhecido como princípio da discriminação ou especialização, trata da proibição de dotações globais no orçamento e a discriminação da despesa detalhada por elementos, no intuito de facilitar a identificação e o destino da mesma, facilitando o controle contábil.

O princípio acima é incorporado no art. 5º, com a ressalva dos artigos 15 e 20, da Lei nº 4.320/64:

Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.

Art. 15. Na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos.

1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins.

[...]

Art. 20. Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projetos de obras e de outras aplicações.

Parágrafo único. Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeadas por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.

Percebe-se, no entanto, que a especificação facilita a fiscalização do Poder Legislativo sobre a execução do orçamento e contribui para que os gastos públicos se tornem cada vez mais transparentes a sociedade em geral.

O princípio da publicidade tem como finalidade a transparência dos atos governamentais em geral. Por meio deste, informações como valores arrecadados e executados durante o exercício financeiro são disponibilizados para averiguação e acompanhamento da população.

Mota (2009, p. 33) afirma que, “de acordo com regras próprias estabelecidas pela Constituição Federal e pela Lei de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os atos utilizados para publicidade do orçamento podem ser: lei, medida provisória, decreto ou portaria”. Logo, por imposição legal, qualquer alteração ou complemento na Lei do Orçamento, deve ser obrigatoriamente publicado.

O princípio da não afetação de receita, também conhecido como não vinculação da receita, está previsto no art. 167, da Constituição Federal de 1988, da seguinte forma:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades de administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Como apresentado no texto constitucional, esse princípio proíbe a vinculação da receita, apenas os impostos, a uma despesa específica, facilitando o planejamento das atividades do Governo. Porém, sua aplicação é difícil no orçamento brasileiro, já que este possui um elevado grau de vinculações.

Por fim, o princípio do equilíbrio define que o orçamento deverá manter o equilíbrio entre a previsão da receita e a fixação da despesa, ou seja, a receita deve ser igual à despesa para cada exercício financeiro.

Segundo Rosa (2011, p. 54), “[...] o objetivo do constituinte é que as operações de crédito contratadas sejam aceitas somente para realização de investimento ou pagamento da dívida, e não cobertura de despesas correntes”.

Portanto, a verificação deste princípio é fundamental e indispensável para que haja o equilíbrio financeiro das contas públicas evitando a geração de déficits indesejáveis.

## **2.2 Receita Pública**

A receita pública funciona como a fonte de recursos financeiros para custear as atividades do Estado. Nesta subseção serão apresentados o conceito, a classificação e os estágios da mesma.

### ***2.2.1 Conceito e Classificação da Receita Pública***

Define-se receita como sendo a soma de todos os rendimentos recebidos por uma pessoa física ou jurídica em determinado período de tempo. Esses valores podem ter diversas origens, como por exemplo, da venda de mercadorias ou prestação de serviços, rendimentos de uma aplicação financeira, aluguel de imóveis, máquinas e equipamentos etc. Entretanto, a

receita pública é o conjunto de rendimentos de uma nação de origem fixada por lei, que servirá para custear os investimentos e as despesas públicas, previamente estabelecidos no orçamento de cada município.

Segundo Kohama (2009, p. 60), entende-se por receita pública como:

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado –, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencem.

Já Rosa (2011, p. 171) contribui afirmando que “[...] nem todo ingresso de recursos representa uma receita pública, vez que alguns deles não aumentam o patrimônio do órgão, podendo estar condicionado a uma restituição posterior ou constituir-se de mera entrada de caixa ou recuperação de valores emprestados”.

Em resumo, a receita pública consiste nos valores arrecadados pelo Tesouro Nacional, como taxas, impostos, juros de dívidas fiscais, rendimentos de investimentos do Estado e outras contribuições, desde que estes impliquem em aumento da situação patrimonial da entidade pública.

Tendo em vista a importância da receita na execução do orçamento brasileiro e visando sua melhor compreensão, a Lei nº 4.320/64, que estabelece normas gerais para elaboração de orçamentos e balanços públicos, também dispõe sobre a sua classificação orçamentária. Para Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 97) “as classificações orçamentárias são essenciais para programação, controle e avaliação da atividade financeira do Estado”.

O art. 11, da Lei nº 4.320/64, classifica a receita, conforme sua categoria econômica, em receita corrente e de capital. Salienta-se que esta categoria inclui apenas a receita orçamentária, dada sua maior importância na execução do orçamento. Desse modo, a receita extra-orçamentária não faz parte dessa classificação.

Segundo Andrade (2008, p. 55), as receitas correntes:

São as que se destinam aos gastos correntes e decorrem de um fato modificativo, ou seja, todas as transações que, efetivadas pelas entidades da Administração Pública, não resultem em constituição ou majoração de seu patrimônio, ou que estejam assim definidas em lei.

São consideradas receitas correntes, conforme Andrade (2008), as tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes. Com base nas definições do mesmo autor, explica-se de maneira resumida, cada uma dessas receitas.

As receitas tributárias são as derivadas de tributos como impostos, taxas e contribuições de melhoria. Incluem-se ainda, as retenções de imposto de renda efetuadas nas folhas de pagamento das entidades da administração direta e indireta municipal.

As receitas de contribuições são arrecadações destinadas à manutenção dos programas sociais e de interesse público. As patrimoniais são provenientes de recebimentos advindos de seu patrimônio mobiliário, imobiliário e participação societária. As agropecuárias são receitas derivadas de atividades agropecuárias sob o domínio do poder público, como criação de animais e produção vegetal.

As receitas industriais são provenientes de exploração direta de atividades industriais, como indústria extrativa mineral, indústria de transformação etc. Já as receitas de serviços são provindas da prestação de serviços comerciais, financeiros, de comunicação, de transporte, de saúde, educacionais, culturais, e ainda serviços de pedágios, estações viárias, utilização de faróis, dentre outros.

As transferências correntes são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado, destinados a atender as despesas correntes. Para finalizar, as outras receitas correntes são originárias da cobrança de multas e juros de mora, indenizações e restituições, receitas de dívida ativa, e outras destinadas às despesas correntes que não podem ser enquadradas nas demais.

Como se percebe, as receitas correntes assumem grande importância no orçamento, por ser a principal fonte de arrecadação para o financiamento dos programas do Governo, no intuito de atender as necessidades básicas da população.

A receita de capital, conforme definição de Andrade (2008, p. 57), “são as receitas que se destinam à cobertura de despesas de capital a título de investimentos, com intitulação legal, e decorrem de um fato permutativo, ou seja, que cria acréscimo ao patrimônio público”.

Para Andrade (2008), as receitas de capital são as seguintes: operações de créditos, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital. A seguir detalha-se a origem de cada uma dessas receitas.

- As operações de créditos são receitas provenientes de contratos de constituição de dívidas.
- Alienação de bens são os recursos originados da alienação ou venda de bens patrimoniais móveis ou imóveis.
- Amortização de empréstimos são os valores recebidos como pagamentos por empréstimos efetuados a outras entidades de direito público ou privado.

- Transferências de capital são recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado.
- Outras receitas de capital são as receitas de capital que não se incluem em nenhuma das classificações anteriores ou que não estejam especificadas em lei.

As receitas extra-orçamentárias são aquelas que não pertencem à União, ou seja, não integram o orçamento público, tendo o Estado apenas como depositário desses recursos. São exemplos dessa classificação: cauções, fianças, depósitos em garantia, retenções na fonte, consignações, salários não reclamados, entre outros. Deve-se ressaltar que como não pertencem aos cofres públicos, todos esses valores devem ser devolvidos quando solicitado.

### ***2.2.2 Estágios da Receita Pública***

Segundo Lima e Castro (2007, p. 56), “considera-se estágio da receita orçamentária cada passo identificado que evidencia o comportamento da receita e facilita o conhecimento e a gestão dos ingressos de recursos”.

Sendo assim, pode-se concluir que estágios da receita são os caminhos percorridos pela receita pública antes de chegar aos cofres públicos, e desde então, disponível a sociedade. Para Mota (2009), esses estágios facilitam o controle e a melhor gestão dos ingressos de recursos. Baseando-se na Lei nº 4.320/64, o mesmo autor apresenta os seguintes estágios da receita: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

A previsão compreende a estimativa da receita que se pretende arrecadar durante o exercício, a constar na Lei Orçamentária Anual, constituindo-se, segundo Rosa (2011), o limite para a fixação das despesas orçamentárias.

O art. 30, da Lei nº 4.320/64, trata sobre a previsão da receita orçamentária da seguinte forma:

Art. 30. A estimativa da receita terá por base as demonstrações a que se refere o artigo anterior, à arrecadação dos três últimos exercícios, pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras, que possam afetar a produtividade de cada fonte de receita.

De acordo com a citação, a previsão da receita será realizada através de uma análise comparativa das demonstrações atuais e dos três últimos anos a fim de se obter a previsão correta.

A fase de lançamento ocorre logo após a previsão de arrecadação para o exercício seguinte. É o segundo estágio da receita, que corresponde o momento em que a autoridade administrativa identifica e individualiza o contribuinte ou o devedor e os respectivos valores, espécies e vencimentos.

Mota (2009) destaca que o “lançamento” referente ao estágio da receita não pode ser confundido com o “lançamento contábil”, já que este implica na técnica de debitar e creditar.

Vale ressaltar que o lançamento é apenas um fato administrativo de origem fiscal e não se aplica a todas as receitas orçamentárias, visto que, muitas dessas receitas passam apenas pelos estágios de previsão, arrecadação e recolhimento.

O estágio da arrecadação é o momento em que são pagos os tributos ou as diversas receitas ao Estado, ou seja, é nessa fase que o contribuinte salda suas obrigações como o pagamento de impostos, taxas e outras contribuições.

Mota (2009, p. 83) explica que “considerando que a Lei nº 4.320/64 definiu que pertence ao exercício financeiro a receita nele arrecadada, então, com a arrecadação é que se inicia a realização da receita”.

A Lei nº 4.320/64 cita a obrigatoriedade dos órgãos arrecadadores em entregar ao contribuinte os recibos que comprovam o pagamento da obrigação tributária. Atualmente, algumas empresas fazem a retenção na fonte e repassam os valores diretamente ao Estado.

O recolhimento é o último estágio da receita, quando o agente arrecadador repassa os valores arrecadados ao Tesouro Nacional, responsável pela administração financeira. Sobre o recolhimento, a Lei nº 4.320/64 define em seu art. 56, “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais”.

Enfim, a partir da fase de recolhimento, o Governo tem a sua disposição todas as disponibilidades para, então, dar início a fixação das despesas, no intuito de executar seu programa anual de trabalho.

### **2.3 Despesa Pública**

Por significar a diminuição do dinheiro público, a despesa pública merece especial atenção da sociedade a fim de evitar o mau uso desses recursos. Esta subseção tratará, resumidamente, sobre a conceituação, classificação e estágios da despesa pública orçamentária.

### ***2.3.1 Conceito e Classificação da Despesa Pública***

Autorizada pelo Poder Legislativo, a despesa pública consiste na saída de recursos dos cofres do Estado, destinados ao funcionamento dos serviços básicos de saúde, segurança pública, educação, transportes, habitação, dentre outros.

Para Rosa (2011, p. 249), “em sentido geral, despesa pública pode ser conceituada como a soma de dispêndios ou gastos realizados pelo Estado com o objetivo de atender as necessidades coletivas, implementar suas políticas públicas e dar cumprimento a suas finalidades”.

Sob o ponto de vista de Mota (2009, p. 123):

A despesa pública consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências a terceiros).

Como se percebe, as duas definições apresentadas enfatizam a respeito da finalidade da despesa pública no orçamento, ou seja, que as despesas sejam, necessariamente, uma forma de contribuir para diminuir as necessidades públicas de uma sociedade.

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal regulamenta a administração financeira dos recursos públicos com análise e acompanhamento dos gastos, arrecadações e até endividamento, impondo limites em todas as esferas do Governo.

É importante ressaltar que a despesa pública deve ser fixada de acordo com a receita previamente estabelecida na Lei do Orçamento, a fim de evitar déficits nas contas públicas, o que pode prejudicar o andamento das atividades de determinado governo.

Assim como a receita, a despesa pública também possui algumas classificações necessárias à execução do orçamento. Diante desse fato, Andrade (2008) afirma que as despesas públicas dividem-se em despesas orçamentárias e extra-orçamentárias.

As despesas orçamentárias são as que estão designadas e previstas no orçamento anual. Já as extra-orçamentárias são outros dispêndios financeiros que não fazem parte do orçamento, como por exemplo, devolução de caução em dinheiro, e que não são utilizadas na realização das atividades e programas do Governo.

Conforme explica Mota (2009, p. 126), “essas devoluções de numerário pertencentes a terceiros não necessitam de autorização orçamentária para se efetivarem, em razão de não serem de propriedade dos órgãos públicos”.

Dada a grande importância das despesas orçamentárias, seu estudo será mais detalhado em vista dos vários critérios de classificação que ela possui. Para Andrade (2008), essas despesas possuem classificação institucional, funcional, estrutural programática e segundo sua natureza.

- Classificação Institucional

Essa classificação especifica os órgãos ou entidades que receberão dotação orçamentária, designando a unidade administrativa e suas responsabilidades para executar o que lhe foi designado de acordo com a despesa prevista no orçamento. Neste sentido, Andrade (2008, p. 69) acrescenta que “a classificação institucional permite o agrupamento dos créditos orçamentários dos órgãos e/ou unidades que integram a estrutura administrativa do ente e que vão realizar as tarefas que lhes competem no programa de trabalho”.

Pode-se dizer, no entanto, que a classificação institucional funciona como uma divisão de tarefas em que o órgão maior, responsável pelo orçamento geral, atribui a cada unidade orçamentária, suas respectivas funções para iniciar a execução dos trabalhos definidos no orçamento.

- Classificação Funcional

Essa classificação tem por finalidade, segundo Andrade (2008), a delimitação da despesa, ou seja, define as funções e as subfunções da despesa, no intuito de refletir as políticas e diretrizes no planejamento das ações dos administradores públicos. Conforme definido pela Portaria nº 42/99, a função é o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa de responsabilidade do setor público e a subfunção representa parte da função.

A função referida no texto acima é a área em que a despesa será realizada em um determinado período. Tem aplicação obrigatória em todos os níveis de governo. Como exemplo disso, cita-se a saúde, a habitação, o saneamento e a gestão ambiental, como algumas das funções estabelecidas pela mesma portaria.

- Classificação Estrutural Programática

A classificação por programa demonstra a finalidade da despesa, ou seja, tem o propósito básico de apresentar as ações e metas planejadas pela administração pública,

visando atingir seus objetivos, com maior transparência, em favor da população. Essa classificação, nas palavras de Andrade (2008), divide-se em: programa, projeto, atividade e operações especiais.

O programa é o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, mensurado por indicadores estabelecidos no Plano Plurianual. O projeto pode ser entendido como um instrumento para alcançar o objetivo do programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, que resultam na expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.

Já a atividade é definida como um instrumento de programação para alcançar os objetivos de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, e concorrem para a manutenção da ação governamental. As operações especiais são todas as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de Governo, das quais, não resulta um produto e não geram contraprestação direta sob a forma de bens ou serviços.

- Classificação Segundo sua Natureza

Com o advento da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001, foi atualizada e padronizada a classificação da despesa pública, quanto a sua natureza, em todos os níveis de governo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Conforme Andrade (2008), essa portaria tem o objetivo de facilitar a consolidação nacional das contas públicas, além de fazer cumprir a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A classificação, segundo sua natureza, tem por fim analisar se os recursos são aplicados por órgãos da mesma esfera de governo ou por outro ente de federação, sendo composta por categoria econômica, grupo de natureza da despesa, modalidade de aplicação e elemento de despesa.

Segundo Andrade (2008, p. 81), “a estrutura da despesa inicia-se pela classificação econômica e é onde a natureza da despesa é considerada”. Dessa forma, a categoria econômica divide-se em despesa corrente e de capital.

As despesas correntes, nas palavras de Andrade (2008), são as despesas operacionais, ou seja, gastos realizados pela administração pública no cumprimento de suas atividades básicas, porém essas despesas não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital, apresentando-se como fato modificativo ou diminutivo. As

despesas correntes são representadas por: pessoal e encargos sociais; juros e encargos da dívida; e, outras despesas correntes.

Por outro lado, as despesas de capital são aquelas que contribuem diretamente para a formação de um bem de capital ou agregam valor a um bem já existente. Como esses gastos resultam em aumento do patrimônio público, por exemplo, a compra de material permanente, apresentam-se como fator de permutação patrimonial. Estas palavras são confirmadas por Mota (2009, p. 137) da seguinte forma:

Nas despesas de capital, identificadas pelo código “4”, devem ser contabilizados os gastos que produzem acréscimos de bens ou direitos no ativo (aquisição de imóveis), podendo também ser classificados os que provocam redução ou extinção de obrigações (amortização da dívida fundada). Por conta disso, as despesas de capital, em regra geral, resultam em permutação no patrimônio.

Sendo assim, a despesa de capital traz como consequência tanto o aumento do patrimônio líquido da entidade pública, como também a redução de algumas de suas obrigações. Andrade (2008) divide estas despesas em: investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida.

### ***2.3.2 Estágios da Despesa Pública***

A despesa também se organiza em estágios como meio de detalhar o período de realização do orçamento, a fim de evitar erros e fraudes da administração pública. Conforme estabelecido na Lei nº 4.320/64, na etapa de execução, os estágios da despesa são: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho é o primeiro estágio da despesa orçamentária, podendo ser considerado o mais importante, pois significa o registro da despesa pública. Representa o ato de autorização da despesa pela autoridade competente. O art. 58, da Lei nº 4.320/64 define empenho como sendo “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Já Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 177) afirmam que “na realidade, o empenho não cria obrigação, mas reserva, dotação orçamentária para garantir o pagamento estabelecido na relação contratual existente entre o Estado e seus fornecedores e prestadores de serviços”.

O empenho é, portanto, uma garantia de recebimento do fornecedor que terá seu nome, valor da mercadoria ou prestação de serviço, além de outros dados necessários ao controle da execução do orçamento, especificados na nota de empenho.

O empenho apresenta-se nas seguintes modalidades: ordinário, global e por estimativa. Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 179) descrevem:

Ordinário, quando o montante a ser pago for previamente conhecido e deva ocorrer de uma só vez;

Global, quando o montante a ser pago também for previamente conhecido, mas deva ocorrer parceladamente, comum nos casos de contratos;

Por estimativa, quando não se possa determinar previamente o montante exato a ser pago, por não ser a respectiva base periódica homogênea, como ocorre, em particular, com as contas de água, luz, gás, telefone etc.

Como se percebe, o tipo de empenho é determinado conforme algumas características, como conhecimento e designação do valor a ser pago e a forma de efetuação do pagamento.

A liquidação representa a segunda fase da despesa. Segundo os autores Piscitelli, Timbó e Rosa (2006, p. 179), liquidação “é a verificação do implemento de condição”, ou seja, é o momento em que, depois de examinar a documentação que comprove o crédito adquirido pelo fornecedor, ocorre a entrega da obra, dos bens ou dos serviços prestados. Os documentos necessários para essa verificação podem ser: contratos, nota de empenho, recibos, nota fiscal, comprovante da entrega de mercadorias ou prestação de serviços além de outros.

Para Piscitelli, Timbó e Rosa (2006), a verificação de implemento de condição tem a finalidade de apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, o valor exato a ser pago e a quem se deve pagar para extinguir a obrigação.

O pagamento é o último estágio da despesa, quando ocorre a extinção da obrigação, onde o credor recebe a devida quitação dos valores empenhados no vencimento da obrigação. O art. 62, da Lei 4.320/64 estabelece que “o pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação”.

Portanto, o pagamento da despesa representa a quitação da dívida pública, com a entrega da importância formalizada na nota de empenho ao credor, após verificação dos documentos comprobatórios da obrigação.

## **2.4 Execução Orçamentária**

O processo orçamentário inicia-se com a estimação da receita e fixação da despesa a ser registrada na Lei Orçamentária Anual. Após a aprovação desta pelo Legislativo, o administrador público tem autoridade legal para por em prática a execução orçamentária, que consiste na realização da receita e da despesa orçamentária. É o momento em que o governo põe em prática as ações e políticas estabelecidas na Lei do Orçamento, devendo ter a

finalidade única de beneficiar a população. Ressalta-se que a realização do orçamento deve ocorrer conforme as receitas disponíveis, a fim de evitar déficits nas contas públicas, visto como alvo de investigação pelos órgãos fiscais.

Segundo Rosa (2011, p. 99), “para iniciar a execução orçamentária, que compreende a execução da receita e da despesa orçamentária, é preciso ajustar o ritmo da execução do orçamento ao fluxo dos recursos, ou seja, primeiro arrecada-se, depois se realiza a despesa”.

De forma a complementar o que afirma o autor acima, Andrade (2008, p. 103) acrescenta que,

Os valores registrados no orçamento não podem sofrer alterações, a não ser quando expresso na própria Lei Orçamentária Anual ou lei específica, por meio dos chamados créditos adicionais. Os sistemas informatizados não permitem a realização da despesa maior que os valores fixados, o que nunca poderia mesmo ser admitido. A utilização dos créditos suplementares, dos especiais ou dos extraordinários permitirá a adequação da peça orçamentária a uma nova realidade surgida durante a execução do orçamento.

De modo geral, a execução orçamentária pode ser definida como a concretização anual dos objetivos e metas determinadas para o setor público, devendo fundamentar-se na programação estimada na Lei Orçamentária Anual, a fim de evitar a fixação de despesas além dos valores arrecadados e, dessa maneira, evitar punições por parte dos órgãos de controle fiscal.

Visando maior controle e eficácia no processo de execução do orçamento, o legislador criou o sistema de cotas trimestrais da despesa. Os artigos 47 ao 50, da Lei nº 4.320/64, dispõe o seguinte:

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;
- b) manter, durante o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Art. 49. A programação da despesa orçamentária, para efeito do disposto no artigo anterior, levará em conta os créditos adicionais e as operações extra-orçamentárias.

Art. 50. As cotas trimestrais poderão ser alteradas durante o exercício, observados o limite da dotação e o comportamento da execução orçamentária.

Essa aprovação do quadro de cotas trimestrais tem o objetivo de assegurar às unidades orçamentárias, a soma de recursos necessários e suficientes à melhor execução do

seu programa anual de trabalho, na tentativa de manter o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada (ROSA, 2011).

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, é um instrumento de fiscalização que limita as normas de finanças públicas em todas as esferas de governo. O art. 9º, da referida lei, define regras destinadas a assegurar o equilíbrio orçamentário e financeiro, a ser garantido através da limitação de empenho e movimentação financeira. Porém, não cabe a essa limitação, as despesas que designam obrigações constitucionais e legais, tais como, o pagamento da dívida pública e os gastos com pessoal.

A limitação de empenho deve ocorrer sempre que o ordenador de despesas perceber que o montante das receitas disponíveis não é suficiente para cumprir as metas e programas preestabelecidos no orçamento anual. Tal fato pode ocorrer com mais frequência em um país como o Brasil, resultado de um crescimento econômico desordenado e de grandes desigualdades sociais, onde a demanda por despesas é, provavelmente, maior que as disponibilidades.

O que se pretende demonstrar é que todos os dispositivos legais, como a Constituição Federal de 1988, a Lei de Responsabilidade Fiscal, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, além de outras ferramentas de controle interno e externo, são, na verdade, instrumentos que auxiliam na correta aplicação do orçamento brasileiro, possibilitando uma maior fiscalização sobre os gastos públicos a partir da execução orçamentária que se dá com a realização das despesas, desviando-se de irregularidades desnecessárias.

Deseja-se enfatizar, no entanto, a delimitação do tema da presente monografia, que pretende averiguar através da execução orçamentária, os gastos com relação ao meio ambiente, no orçamento municipal da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, refletindo, dessa forma, a preocupação de seus gestores em cumprir uma determinação constitucional, que é a garantia e a preservação dos recursos naturais.

### 3 RESPONSABILIDADE SOCIAL E CONTABILIDADE AMBIENTAL

Esta seção trata da Responsabilidade Social e da Contabilidade Ambiental, mais precisamente, uma contextualização sobre o meio ambiente, atitudes responsáveis e a necessidade da participação da sociedade nesse sentido, bem como a conceituação desses elementos.

O surgimento da Revolução Industrial marca o início de uma nova era na vida das pessoas. O homem passou a querer cada vez mais conforto, construindo moradias, criando produtos, que ao longo do tempo, tornaram-se cada vez mais obsoletos. Naturalmente, a população foi aumentando e a demanda por recursos naturais para garantir essa evolução, também. No primeiro instante, pensava-se apenas em desenvolvimento, porém as consequências foram percebidas quando fatores como aquecimento da terra e chuvas ácidas passaram a comprometer a vida na terra. Desde então, a humanidade passou a se preocupar com o ambiente em que vive.

A Lei nº 6.938/1981 define, em seu art. 3º, inciso I, o meio ambiente como sendo “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”. Diante de tal afirmação, pode-se concluir que proteger o meio ambiente é uma questão fundamental e indispensável para garantir a existência da vida dos seres vivos na terra.

Para reafirmar a importância da preservação ambiental, a Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano de 1972 (documento também conhecido como Declaração de Estocolmo), assegura que “a proteção e o melhoramento do meio ambiente humano é uma questão fundamental que afeta o bem-estar dos povos e o desenvolvimento econômico do mundo inteiro, um desejo urgente dos povos de todo o mundo e um dever de todos os governos”.

Contudo, a degradação do meio ambiente é um assunto que, após a assinatura do Protocolo de Kyoto e Rio 92, vem sendo discutido pelas autoridades das nações em geral. E a principal causa disso decorre do uso inadequado dos recursos naturais que põe em risco a qualidade de vida dos seres vivos.

Ferreira (2011, p. 1) afirma que, “se o uso dos recursos naturais não afetasse as relações econômicas e, principalmente para a contabilidade, o patrimônio das organizações, não haveria necessidade de relatar e medir esses fatos e, portanto, ela não seria necessária”.

Na realidade, o avanço da tecnologia industrial, em prol do desenvolvimento econômico a todo custo, supera, demasiadamente, a prática de atitudes responsáveis da

humanidade em relação aos recursos naturais. Como resultado disso, têm-se problemas ambientais de grandes proporções, como poluição da água e do ar, efeito estufa, buraco na camada de ozônio, chuva ácida, dentre outros. Assim, se faz necessário que a Responsabilidade Social se torne cada vez mais importante na realidade das organizações contemporâneas.

Para enfatizar a participação social, Soares (2011, p. 17) afirma que:

Atualmente, a intervenção dos diversos atores sociais exige das organizações uma nova postura, calcada em valores éticos que promovam o desenvolvimento sustentado da sociedade como um todo. Significa mudança de atitude, numa perspectiva de gestão empresarial como foco na qualidade das relações e na geração de valores para todos.

É notável que as empresas possuem um papel importante na luta pelo desenvolvimento sustentável, já que a atividade industrial representa um fator que contribui intensamente no processo de degradação ambiental, mas na verdade, em se tratando de responsabilidade ambiental, não só as empresas, mas também a sociedade tem que reconhecer que precisa fazer a sua parte.

Nesse sentido, Braga *et al.* (2007, p. 1) considera que “para que haja um desenvolvimento local sustentável, todos os atores sociais devem participar das ações sociais e ambientais, inclusive das políticas públicas, pois o governo, individualmente, não tem condição de resolver a complexa situação social na qual o país está inserido”.

Já Ribeiro (2010, p. 44) complementa da seguinte forma:

O combate a todas as formas de poluição é uma obrigação de toda a sociedade. Visto que várias ciências e áreas do conhecimento já estão se empenhando em contribuir para essa causa, de acordo com seu campo de atuação, impõem-se também a participação da ciência contábil. Ainda porque os eventos e transações de natureza ambiental representam grandezas relevantes e, assim, causam significativo impacto na situação econômico-financeiro das empresas.

Como se percebe no texto, atualmente, a preocupação com o meio ambiente passou a ser discutido também pelas empresas, fato que contribuiu, favoravelmente, para o surgimento da Contabilidade Ambiental, cujo objetivo é oferecer informações acerca das transações envolvendo o meio ambiente no dia-a-dia das organizações. De fato, pode-se dizer que a Contabilidade Ambiental é uma contribuição da ciência contábil à sociedade.

Segundo Paiva (2006, p. 17), “a Contabilidade Ambiental pode ser entendida como a atividade de identificação de dados e registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões”.

Paiva (2006, p. 13) também acrescenta que:

Cabe à Contabilidade a formulação de parâmetros de mensuração e registro que permitam o acompanhamento da convivência da empresa com o meio ambiente e a evolução econômica e patrimonial de tal relação, no decorrer do tempo. Essa afirmação é justificada pela função da Contabilidade no tempo e na história, mesmo porque é a Contabilidade quem efetua os registros dos eventos e transações das empresas através da abordagem sistêmica, gerando os relatórios onde tais informações estarão disponibilizadas.

Pode-se afirmar, no entanto, que a Contabilidade Ambiental pode interpretar, através do registro das informações nas demonstrações contábeis, qual o comportamento de determinada empresa ou mesmo sua preocupação com as questões ambientais, podendo refletir uma boa ou má imagem no contexto atual de sustentabilidade.

Segundo Ribeiro (2010, p. 45),

A Contabilidade ambiental não é uma nova ciência, mas sim, uma segmentação da tradicional já, amplamente, conhecida”. Adaptando o objetivo desta última, podemos definir como objetivo da Contabilidade ambiental: identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando a evidenciação da situação patrimonial de uma entidade.

Desse modo, pode-se dizer que, através das demonstrações contábeis fornecidas pela Contabilidade Ambiental, as empresas poderão mensurar o montante dos custos ambientais gerados, além de fornecer as informações a respeito de seus programas sociais de investimento, demonstrando seu interesse não só pelo lucro, como também pelo desenvolvimento sustentável no planeta.

Portanto, a Contabilidade Ambiental assume um papel estratégico na medida em que consegue prevenir danos futuros sobre o meio ambiente através da Contabilidade, tornando-se uma ferramenta de estratégia da empresa.

## 4 METODOLOGIA

A metodologia demonstra todos os métodos utilizados no desenvolvimento da pesquisa, ou seja, é a explicação detalhada de todos os recursos empregados, com o propósito de alcançar os objetivos pretendidos.

Conforme os estudos apresentados por Gil (2008, p. 8), “pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”. Diante disso, conclui-se que o sucesso da pesquisa depende, fundamentalmente, da metodologia aplicada.

Nesta seção são apresentados, minuciosamente, os procedimentos ou técnicas adotadas na investigação, tais como, natureza, abordagem e delineamento da pesquisa, a fim de se chegar à solução do problema proposto, dedicando-se a adescrever a caracterização da pesquisa, o ambiente de pesquisa, a coleta de dados e a análise dos dados coletados.

### 4.1 Caracterização da Pesquisa

Trata-se de uma pesquisa do tipo exploratória e descritiva, já que pretende esclarecer, descrever e analisar características do orçamento dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce em relação aos recursos destinados ao meio ambiente, ou seja, objetiva conhecer, detalhadamente, a composição dos investimentos em questões ambientais durante o período de 2008 a 2012.

Segundo Gil (2008), a pesquisa exploratória tem como principal finalidade, desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, além de se caracterizar como a primeira etapa para um estudo mais avançado, a cerca de um tema pouco explorado, tornando o problema mais esclarecido e passível de investigação. Já a pesquisa descritiva, tem como objetivo básico, a descrição das características dos elementos incluídos na amostra, além de identificar relações entre variáveis.

Também foi realizada a pesquisa documental, sendo a Lei Orçamentária Anual e o Balanço Anual, os documentos básicos a serem consultados, pois de acordo com o tema deste trabalho, representam as principais fontes de informações para sua realização.

Utilizou-se, ainda, a pesquisa bibliográfica, responsável por fornecer o conteúdo teórico necessário para compreensão do assunto escolhido, utilizando-se de leis, portarias, livros, revistas, pesquisas científicas e *sites* da *Internet* como fontes bibliográficas, visando obter o máximo de informação possível.

Sobre tais técnicas, Gil (2008, p. 51) afirma:

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Como estratégia de pesquisa adotou-se o estudo de caso múltiplo, escolhido como método mais adequado, por ser cada vez mais utilizado em pesquisas no âmbito político e social. Para justificar essa metodologia, Yin (2001, p. 33), afirma que “a pesquisa de estudo de caso pode incluir tanto estudos de caso único quanto de casos múltiplos”.

Yin (2001, p. 32) acrescenta ainda que “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Para Gil (2008, p. 57-58), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

Desse modo, o presente trabalho realizou o estudo multicaso nos quinze (15) municípios que compõe a Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, possibilitando a análise comparativa do orçamento ambiental dessa região entre 2008 e 2012, além de demonstrar se os recursos destinados à gestão ambiental foram aplicados em conformidade com a lei.

## **4.2 Ambiente de Pesquisa**

A Região Metropolitana de Fortaleza (RMF), também conhecida como Grande Fortaleza, está localizada no estado do Ceará, tem cerca de 336 km<sup>2</sup>, e está situada na região Nordeste do Brasil. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2010), possui cerca de 3.655.259 habitantes, sendo a sétima mais populosa do Brasil, e a terceira do Nordeste.

De acordo com a Lei Complementar nº 14, de 08 de junho de 1973, a Região Metropolitana de Fortaleza foi constituída pelos seguintes municípios: Fortaleza, Caucaia, Maranguape, Maracanaú, Pacatuba e Aquiraz. Porém, foram acrescentadas outras cidades, que segundo a Lei Complementar nº 78, de 26 de junho de 2009, são as cidades de Cascavel,

Chorozinho, Eusébio, Guaiuba, Horizonte, Itaitinga, Pacajus, Pindoretama e São Gonçalo do Amarante, totalizando 15 (quinze) municípios.

### **4.3 Coleta de Dados**

Esta etapa requer muito cuidado por parte do pesquisador, pois informações inadequadas ou incorretas podem comprometer o resultado da pesquisa.

Marconi e Lakatos (2010, p. 18), definem tal procedimento como “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos”.

Para levantamento desses dados foram realizadas consultas aos orçamentos públicos dos municípios da RMF, visando identificar a evolução detalhada dos gastos públicos em gestão ambiental no período de 2008 a 2012. Portanto, o estudo da execução orçamentária é essencial para que se possa fazer um comparativo entre o que foi orçado e executado, e se houve algum tipo de evolução desses gastos nesse mesmo intervalo de tempo.

### **4.4 Análise dos Dados Coletados**

Fase posterior à coleta de dados que tem a finalidade de fornecer as respostas para o problema de pesquisa. Para Marconi e Lakatos (2010, p. 21), “análise é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores”.

Gil (2008, p. 156), também acrescenta que “a análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação”.

Por se tratar de um estudo multicaso que envolve valores médios, a análise dos dados é de natureza qualitativa e quantitativa, com o objetivo de facilitar a interpretação do orçamento dos municípios envolvidos, que se prevalece de números para fazer o comparativo entre os valores orçados e executados para o meio ambiente, no orçamento de cada município da RMF, no período de 2008 a 2012. Para Gil (2008), a análise dos dados na pesquisa qualitativa passa a depender muito da capacidade e do estilo do pesquisador, pois os procedimentos analíticos não podem ser previstos.

## 5 RESULTADOS DA PESQUISA

A partir da metodologia citada na seção anterior, esta seção apresenta os resultados obtidos através da análise e comparação entre os valores orçados e executados com relação ao meio ambiente nos municípios em questão. Para isso, analisaram-se as informações contidas na Lei Orçamentária Anual (LOA) de cada prefeitura, disponibilizadas pelo Tribunal de Contas do Município (TCM) e no Balanço Anual, disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a fim de identificar o montante designado à realização de políticas ambientais no âmbito municipal, bem como a evolução desses valores.

Inicialmente, veja na Tabela 1 que, devido à indisponibilidade na Internet e nos dados do Tribunal de Contas do Município do estado do Ceará, não foi possível coletar a Lei de Orçamento dos anos de 2008, 2010 e 2011 das respectivas prefeituras de Caucaia, São Gonçalo do Amarante e Pindoretama. Ressalta-se, portanto, que estes períodos não serão considerados nesta análise.

**Tabela 1 - Valores orçados para a Função Gestão Ambiental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012**

Município	Valores Orçados: Função 18 – Gestão Ambiental (em R\$ 1,00)				
	2008	2009	2010	2011	2012
Aquiraz	627.000	106.000	232.000	692.000	1.308.300
Cascavel	253.000	113.000	1.064.000	108.000	252.000
Caucaia		779.969,20	807.928	698.300	732.200
Chorozinho	0	0	0	0	0
Eusébio	0	0	0	878.300	759.300
Fortaleza	60.000.572	76.216.030	70.859.641	82.648.654	86.615.959
Guaiuba	88.000	60.000	20.000	20.000	26.000
Horizonte	182.600	428.500	271.400	954.500	1.988.030
Itaitinga	433.000	711.400	399.000	463.000	368.500
Maracanaú	2.920.000	6.825.000	11.203.900	10.380.400	5.045.400
Maranguape	76.000	76.000	496.000	734.000	780.000
Pacajus	3.755.000	30.000	173.820	128.313	226.740
Pacatuba	100.000	50.000	200.000	41.000	34.000
Pindoretama	0	0	0	0	0
São Gonçalo do Amarante	100.000	100.000		691.000	616.000
Total	68.535.172	85.495.899	85.727.689	98.437.467	98.752.429

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do Tribunal de Contas do Município (TCM) (2013).

Na Tabela 1, fica evidente que as despesas orçamentárias para o meio ambiente variam significativamente de município para município. Porém, os dados do TCM/Ce mostra que os dois municípios com maior relevância absoluta em planejamento para atividades ambientais, no período de 2008 a 2012, são Fortaleza e Maracanaú. Observando o total de

despesas de todas as unidades orçamentárias para cada ano, percebe-se que esses quantitativos pertencem quase em sua totalidade, a uma única prefeitura, Fortaleza.

Em seguida, os dados revelam que, no período analisado, dos quinze (15) municípios pesquisados, treze (13) apresentam orçamento para a Função Gestão Ambiental, tendo apenas Chorozinho e Pindoretama que não o apresentou em nenhum momento. Vale ressaltar que dentre os que apresentaram, Eusébio é o município que determinou valores para essa função somente a partir de 2011.

Diante do quadro de degradação ambiental em que se encontra o estado do Ceará e de acordo com o que estabelece a Constituição Federal do Brasil quando afirma, em seu artigo 225, que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado”, essa realidade deveria ser bem diferente.

Com relação à evolução dos valores, percebe-se que há bastante oscilação entre os períodos em quase todos os municípios, a exceção de Maranguape, que apresenta um crescimento em todos os momentos. Cascavel, Caucaia, Itaitinga e Pacajus são exemplos nítidos dessa variação. Já outros, como Guaiuba, Maranguape e São Gonçalo do Amarante apresentam constância em alguns períodos.

O modelo orçamentário brasileiro apresenta a distribuição das despesas por órgãos ou secretarias, com o objetivo específico de segregar as atividades do governo no intuito de obter melhores resultados. Sendo assim, observa-se, na Tabela 2, todos os órgãos que tratam sobre o meio ambiente por unidade municipal. Percebe-se, no entanto, que alguns municípios têm um órgão específico para as questões ambientais, como exemplo, tem-se o Instituto do Meio Ambiente de Caucaia e o Fundo de Defesa do Meio Ambiente de Fortaleza. Outros possuem secretarias que envolvem outras questões além da ambiental, é o caso da Secretaria de Agricultura, Meio Ambiente e Recursos Hídricos dos municípios de Aquiraz e Chorozinho.

Analisando a Tabela 2, observa-se que grande parte dos municípios apresentam órgão executor para a função ambiental na distribuição de suas despesas, no período de 2008 a 2012. A exceção se dá por Cascavel, Caucaia, Chorozinho, Pacajus e Pindoretama que não possuem órgão em alguns períodos, além de Pacatuba e São Gonçalo do Amarante que não o apresentam em nenhum momento. Por outro lado, Fortaleza se destaca por destinar mais de uma secretaria por período analisado na execução de suas despesas, ao passo que os outros apresentam apenas uma.

**Tabela 2 - Distribuição da despesa por órgão no orçamento dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012**

Município	Período	Distribuição da despesa por órgão ou entidade	Valor (em R\$ 1,00)
Aquiraz	2008	Secretaria de Meio Ambiente e Recursos Hídricos	10.250.600
	2009	Secr. de Agricultura, Meio Ambiente e Recursos Hídricos	2.071.300
	2010	Secr. de Agricultura, Meio Ambiente e Recursos Hídricos	2.589.700
	2011	Secr. de Agricultura, Meio Ambiente e Recursos Hídricos	3.282.500
	2012	Secr. de Meio Ambiente e Desenvolvimento Urbano	1.272.300
Cascavel	2008	Secretaria de Turismo e Meio Ambiente	1.249.100
	2009	Secretaria de Turismo e Meio Ambiente	786.100,46
	2010	Secretaria de Turismo e Meio Ambiente	1.015.000
	2011	Não possui	-
	2012	Não possui	-
Caucaia	2008		
	2009	Instituto do Meio Ambiente de Caucaia	779.869,20
	2010	Instituto do Meio Ambiente do Município	807.928
	2011	Não possui	-
	2012	Instituto do Meio Ambiente do Município	732.200
Chorozinho	2008	Não possui	-
	2009	Não possui	-
	2010	Secr. de Agricultura, Meio Ambiente e Recursos Hídricos	635.000
	2011	Secr. de Agricultura, Meio Ambiente e Recursos Hídricos	442.400
	2012	Secr. de Agricultura, Meio Ambiente e Recursos Hídricos	508.760
Eusébio	2008	Secr. de Desenv. Urbano, Serv. Públicos e Meio Ambiente	9.438.900
	2009	Secr. de Desenv. Urbano, Serv. Públicos e Meio Ambiente	10.777.160
	2010	Secretaria de Meio Ambiente, Controle e Planejamento Urbano e Serviços Públicos	13.460.760
	2011	Secretaria de Meio Ambiente, Controle e Planejamento Urbano e Serviços Públicos	14.332.460
	2012	Secretaria de Meio Ambiente, Controle e Planejamento Urbano e Serviços Públicos	17.657.900
Fortaleza	2008	Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Controle Urbano	6.672.930
		Fundo de Defesa do Meio Ambiente	2.713.060
	2009	Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Controle Urbano	7.979.720
		Fundo de Defesa do Meio Ambiente	3.187.729
	2010	Autarquia de Regulação, Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos de Saneamento Ambiental	3.699.000
		Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Controle Urbano	9.573.639
		Fundo de Defesa do Meio Ambiente	3.454.154
	2011	Autarquia de Regulação, Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos de Saneamento Ambiental	11.581.000
		Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Controle Urbano	11.549.252
		Fundo de Defesa do Meio Ambiente	4.706.253
	2012	Autarquia de Regulação, Fiscalização e Controle dos Serviços Públicos de Saneamento Ambiental	6.554.000
		Secretaria Municipal de Meio Ambiente e Controle Urbano	14.239.749
Fundo de Defesa do Meio Ambiente		4.736.427	
Guaiuba	2008	Secretaria de Agricultura, Pecuária e Meio Ambiente	367.000
	2009	Secretaria de Agricultura, Pecuária e Meio Ambiente	327.000
	2010	Secretaria de Agricultura, Pecuária e Meio Ambiente	336.000
	2011	Secretaria de Agricultura, Pecuária e Meio Ambiente	442.000
	2012	Secretaria de Agricultura, Pecuária e Meio Ambiente	567.000
Horizonte	2008	Secr. de Agricultura, Recursos Hídricos e Meio Ambiente	1.245.925
	2009	Secr. de Agricultura, Recursos Hídricos e Meio Ambiente	1.450.393,58
	2010	Secr. de Agricultura, Recursos Hídricos e Meio Ambiente	1.389.613,25
	2011	Secr. de Agricultura, Recursos Hídricos e Meio Ambiente	2.663.678,92
	2012	Secr. de Agricultura, Recursos Hídricos e Meio Ambiente	3.258.185,20

<b>Município</b>	<b>Período</b>	<b>Distribuição da despesa por órgão ou entidade</b>	<b>Valor (em R\$ 1,00)</b>
Itaitinga	2008	Secretaria do Meio Ambiente e Defesa Civil	433.000
	2009	Secretaria do Meio Ambiente e Defesa Civil	711.400
	2010	Secretaria do Meio Ambiente e Defesa Civil	399.000
	2011	Secretaria do Meio Ambiente e Defesa Civil	463.000
	2012	Secretaria do Meio Ambiente e Defesa Civil	368.500
Maracanaú	2008	Secretaria de Meio Ambiente e Controle Urbano	1.507.100
	2009	Secretaria de Meio Ambiente	1.289.300
	2010	Secretaria de Meio Ambiente	2.510.900
	2011	Secretaria de Meio Ambiente	2.057.400
	2012	Secretaria de Meio Ambiente	2.425.400
Maranguape	2008	Secr. de Infraestrutura, Meio Ambiente e Controle Urbano	10.251.500
	2009	Secr. de Infraestrutura, Desenv. Agrário e Meio Ambiente	11.650.000
	2010	Secr. de Infraestrutura, Desenv. Agrário e Meio Ambiente	12.624.000
	2011	Secr. de Infraestrutura, Desenv. Agrário e Meio Ambiente	20.266.000
	2012	Secr. de Infraestrutura, Desenv. Agrário e Meio Ambiente	20.413.000
Pacajus	2008	Não possui	-
	2009	Não possui	-
	2010	Secretaria de Meio Ambiente	173.820
	2011	Secretaria de Meio Ambiente	128.313
	2012	Secretaria de Meio Ambiente	127.740
Pacatuba	2008	Não possui	-
	2009	Não possui	-
	2010	Não possui	-
	2011	Não possui	-
	2012	Não possui	-
Pindoretama	2008	Não possui	-
	2009	Não possui	-
	2010	Secr. de Des. Econômico, Agropecuário e Meio Ambiente	1.032.500
	2011		
	2012	Secr. de Des. Econômico, Agropecuário e Meio Ambiente	1.060.000
São Gonçalo do Amarante	2008	Não possui	-
	2009	Não possui	-
	2010		
	2011	Não possui	-
	2012	Não possui	-

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do Tribunal de Contas do Município (TCM) (2013).

Conforme citado anteriormente, os municípios de Chorozinho e Pindoretama não estabeleceram valores para a função ambiental no período em questão, mas o que se nota na Tabela 2, é que os mesmos possuem orçamento para a Secretaria de Agricultura, Meio Ambiente e Recursos Hídricos e Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Agropecuário e Meio Ambiente, respectivamente, que trazem o meio ambiente em sua descrição em alguns períodos. Este fato deverá motivar os cidadãos a questionarem como se dá a aplicação dos recursos públicos, levando-os a acompanhar e avaliar a execução orçamentária através de regras estabelecidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal que obrigam os entes públicos a publicarem os documentos fiscais em meio eletrônico ao alcance de todos, contribuindo com a transparência das informações e incentivando trabalhos de pesquisa como este.

Outro fator que chama a atenção é, em alguns casos, a grande divergência entre os valores orçados por função e órgãos municipais. Observe, por exemplo, o município de Aquiraz orçou R\$ 627.000,00 para gastos com Gestão Ambiental em 2008, mas o valor destinado para a Secretaria de Meio Ambiente e Recursos Hídricos no mesmo ano foi R\$ 10.560.260,00, valor consideravelmente superior.

Devido às grandes diferenças dos valores absolutos dos orçamentos entre os municípios e objetivando maior clareza à participação das políticas ambientais no montante de despesas fixadas, foi feita uma análise percentual dos dispêndios para a função ambiental sobre o orçamento total de cada prefeitura, no intuito de quantificar a real variação desses valores no período de 2008 a 2012.

**Tabela 3 - Percentual dos gastos com a Função Gestão Ambiental sobre o orçamento total de cada município da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012 (%)**

Município	Período					Média
	2008	2009	2010	2011	2012	
Aquiraz	0,64	0,12	0,21	0,59	0,98	0,51
Cascavel	0,54	0,22	1,44	0,13	0,25	0,52
Caucaia		0,29	0,26	0,17	0,16	0,22
Chorozinho	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Eusébio	0,00	0,00	0,00	0,71	0,51	0,25
Fortaleza	2,03	2,23	1,84	1,84	1,71	1,93
Guaiuba	0,50	0,26	0,07	0,07	0,07	0,19
Horizonte	0,27	0,67	0,34	1,01	1,55	0,77
Itaitinga	1,36	1,74	0,79	0,86	0,50	1,05
Maracanaú	1,01	2,06	2,50	2,33	1,03	1,79
Maranguape	0,12	0,11	0,50	0,62	0,56	0,38
Pacajus	8,76	0,06	0,29	0,20	0,25	1,91
Pacatuba	0,26	0,10	0,35	0,05	0,04	0,16
Pindoretama	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00
São Gonçalo do Amarante	0,23	0,18		0,75	0,62	0,45

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do Tribunal de Contas do Município (TCM) (2013).

Logo, ao analisar a variação entre 2008 e 2012 na Tabela 3, observa-se que os níveis médios destinados à Gestão Ambiental ficam abaixo de 1% na maioria das prefeituras. Apenas quatro (4) municípios se destacam por estabelecerem valores médios superiores a 1%, porém apenas Fortaleza e Maracanaú apresentam essa vantagem em todos os períodos. Por outro lado, os municípios de Chorozinho e Pindoretama apresentam participação de 0%, o que demonstra total descaso de seus representantes com a preservação ambiental.

Esses percentuais evidenciam, individualmente, a escassez das verbas públicas dos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza destinada à preservação ambiental. Retrata, portanto, que os administradores municipais, como gestores mais próximos a

sociedade, precisam se conscientizar de que a política local de conservação dos recursos naturais é imprescindível para que se possa atingir um resultado global.

Conforme proposto no tema desta pesquisa, a Tabela 4 apresenta os valores reais executados com gastos ambientais pelos administradores dos municípios em estudo, no período de 2008 a 2012. Observe que, claramente, os dados mostram uma grande variação dos valores de um município para outro. Para fins de esclarecimento, não se conseguiu coletar o balanço anual do município de Eusébio em 2008, portanto, este período não será levado em consideração.

**Tabela 4 - Valores realizados da Função Ambiental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012**

Município	Valores Realizados: Função 18 – Gestão Ambiental (em R\$ 1,00)				
	2008	2009	2010	2011	2012
Aquiraz	58.358,00	9.065,55	420.782,17	620.698,50	1.644.983,86
Cascavel	-	-	71.803,72	-	49.123,00
Caucaia	687.113,05	783.478,31	964.964,09	713.304,45	721.705,14
Chorozinho	-	-	-	-	-
Eusébio	-	-	134.352,99	585.175,24	-
Fortaleza	59.927.363,79	55.762.866,94	58.056.100,83	67.830.174,43	71.918.399,69
Guaiuba	10.000,00	1.020,00	-	-	-
Horizonte	418.490,54	100.057,09	7.800,00	22.500,00	678.319,04
Itaitinga	376.830,40	309.626,24	374.979,42	-	390.784,50
Maracanaú	1.227.736,13	1.509.715,04	3.919.416,40	2.142.704,58	2.259.481,08
Maranguape	209.550,00	524.747,15	508.612,14	517.645,80	384.008,00
Pacajus	5.038.595,08	73.522,33	96.473,32	100.199,98	175.226,23
Pacatuba	-	-	161,26	5.253,48	-
Pindoretama	-	-	-	-	-
São Gonçalo do Amarante	-	-	219.214,00	290.168,91	390.584,11
Total	67.954.036,99	59.074.098,65	64.774.660,34	72.827.825,37	78.612.614,65

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2013).

Observa-se que os maiores gastos realizados em Gestão Ambiental correspondem, em ordem decrescente, aos municípios de Fortaleza e Maracanaú. Levando em consideração o somatório dos municípios previstos na Tabela 4, Fortaleza é responsável por, aproximadamente, 90% dos dispêndios. Pacatuba se destaca por apresentar o menor gasto, R\$ 5.414,74 durante os cinco anos.

Por outro lado, verifica-se que Chorozinho e Pindoretama, assim como não fixaram despesas anteriormente, também não realizam nenhum tipo de investimento em política ambiental. Já os municípios de Cascavel, Eusébio, Guaiuba, Itaitinga, Pacatuba e São Gonçalo do Amarante apresentam execução apenas em alguns períodos.

Para efeito de comparação entre o orçamento e executado, conforme estudo anterior, o município de Cascavel, por exemplo, apresenta valor orçado para a função meio ambiente

em todos os períodos, mas não houve a devida execução em 2008, 2009 e 2011, comprovando que não é sempre que a administração pública põe em prática o planejado na lei de orçamento. Ressalta-se que estas divergências ocorrem não apenas nesta prefeitura, mas também em Guaiuba, Itaitinga, Pacatuba e São Gonçalo do Amarante.

Outra conclusão ainda mais interessante acontece com Eusébio em 2010. O mesmo não possui valor orçado para a função ambiental, apresenta como órgão executor, a Secretaria de Meio Ambiente, Controle e Planejamento Urbano e serviços Públicos com orçamento de R\$ 13.460.760,00, porém foi executado o montante de R\$ 134.352,99. Primeiro, há uma grande diferença entre os valores, segundo, não houve fixação da despesa para que houvesse a execução.

Observa-se ainda que, o município de Pacajus, em 2008, realizou uma despesa bem superior, R\$ 5.038.595,08, ao que foi determinado na lei de orçamento, R\$ 3.755.000,00. A explicação para realização da despesa a maior, sem a devida fixação, se dá em virtude da abertura de créditos adicionais.

Em relação à evolução da execução orçamentária para estes municípios, percebe-se que, individualmente, expressam muitas variações entre os períodos, no entanto, Fortaleza, Horizonte, Pacajus e São Gonçalo do Amarante destacam-se por apresentarem uma execução crescente a partir de 2010. No somatório dos municípios, por período, vê-se que apresenta uma queda em 2009, mas segue crescendo também a partir de 2010.

Instituída pela Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, a classificação funcional, por função e subfunção, tem o objetivo de identificar em que área de ação governamental a despesa será realizada. A Tabela 5 exibe valores por subfunções da Gestão Ambiental, ou seja, funciona como um subconjunto da função, nomeada, geralmente, de acordo com a especificidade de cada ação governamental. Baseando-se nisso, conclui-se que os municípios de Chorozinho e Pindoretama não possuem classificação por subfunção já que também não apresentou gastos para a função Gestão Ambiental, conforme visto na Lei Orçamentária Anual de tais prefeituras.

Percebe-se ainda, que o número de subfunções varia de uma unidade orçamentária para outra, de modo que, enquanto Pacajus se destaca por apresentar quatro (4) subfunções, Eusébio e Itaitinga apresentam apenas uma (1), embora não haja periodicidade dos valores.

A Tabela 5 evidencia uma grande variação da execução dos gastos por subfunções. Veja, por exemplo, o município de Fortaleza, em 2008, gastou R\$ 3.521.153,54 em Preservação ou Conservação Ambiental, R\$ 490.928,94 em Controle Ambiental e R\$ 55.915.281,31 nas demais.

**Tabela 5 - Valores realizados por Subfunções da Gestão Ambiental nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012**

Municípios	Valores realizados por subfunção (em R\$ 1,00)					
	Subfunção	2008	2009	2010	2011	2012
Aquiraz	Controle Ambiental	2.000,00	5.279,54	120.065,34	948,10	406.482,61
	Recursos Hídricos	56.358,00	3.786,01	300.716,83	4.710,00	28.985,56
	Demais Subfunções-Gestão Ambiental	-	-	-	615.040,40	1.209.515,69
Cascavel	Preservação/Conservação Ambiental	-	-	200,00	-	49.123,00
	Demais Subfunções-Gestão Ambiental	-	-	71.603,72	-	-
Caucaia	Controle Ambiental	4.000,00	-	-	-	-
	Demais Subfunções-Gestão Ambiental	683.113,05	783.478,31	964.964,09	713.304,45	721.705,14
Chorozinho	-	-	-	-	-	-
Eusébio	Controle Ambiental	-	-	134.352,99	585.175,24	-
Fortaleza	Preserv./Cons. Ambiental	3.521.153,54	539.157,72	75.514,97	4.790.264,94	476.016,13
	Controle Ambiental	490.928,94	517.492,96	61.624,07	165.009,81	113.737,24
	Demais Subfunções-Gestão Ambiental	55.915.281,31	54.706.216,26	57.918.961,79	62.874.899,68	71.328.646,32
Guaiuba	Preserv./Cons. Ambiental	10.000,00	-	-	-	-
	Controle Ambiental	-	120,00	-	-	-
	Recuperação de áreas degradadas	-	900,00	-	-	-
Horizonte	Preserv./Cons. Ambiental	1.280,00	2.250,00	-	-	-
	Recursos Hídricos	-	-	7.800,00	22.500,00	678.319,04
	Demais Subfunções-Gestão Ambiental	417.210,54	97.807,09	-	-	-
Itaitinga	Demais Subfunções-Gestão Ambiental	376.830,40	309.626,24	374.979,42	-	390.784,50
Maracanaú	Preserv./Cons. Ambiental	1.227.736,13	1.509.715,04	2.546.917,21	689.924,79	542.198,25
	Demais Subfunções-Gestão Ambiental	-	-	1.372.499,19	1.452.779,79	1.717.282,83
Maranguape	Preservação/Conservação Ambiental	99.480,00	433.655,80	508.612,14	369.787,30	384.008,00
	Recursos Hídricos	110.070,00	91.091,35	-	147.858,50	-
Pacajus	Preservação/Conservação Ambiental	4.761.552,42	-	-	-	-
	Controle Ambiental	-	73.522,33	-	-	-
	Recursos Hídricos	277.042,66	-	-	-	-
	Demais Subfunções-Gestão Ambiental	-	-	96.473,32	100.199,98	175.226,23
Pacatuba	Preservação/Conservação Ambiental	-	-	-	5.253,48	-
	Recursos Hídricos	-	-	161,26	-	-
Pindoretama	-	-	-	-	-	-
São Gonçalo do Amarante	Preservação/Conservação Ambiental	-	-	168.953,50	261.543,75	376.290,91
	Recursos Hídricos	-	-	50.260,50	28.625,16	14.293,20
Total		67.954.036,99	59.074.098,65	64.774.660,34	72.827.825,37	78.612.614,65

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (2013).

Observa-se na Tabela 5 que a Preservação ou Conservação Ambiental foi a subfunção que recebeu mais investimentos, sendo executada pela maioria dos municípios. Ainda que não esteja presente em todos os períodos, a mesma é responsável pela maioria das

despesas incorridas em Cascavel, Guaiuba, Maracanaú, Maranguape, Pacajus, Pacatuba e São Gonçalo do Amarante. Destaca-se que Fortaleza, Maracanaú e Maranguape apresentam gastos para esta subfunção em todos os períodos, ao passo que, Guaiuba, Pacajus e Pacatuba apresentam apenas em um (1) dos períodos analisados.

Adicionalmente, a análise dos gastos ambientais nos quinze (15) municípios que integram a Região Metropolitana de Fortaleza, no período de 2008 a 2012, mostrou que estas despesas são instáveis e muito divergentes, pois à medida que Fortaleza realizou um total de R\$ 313.494.905,68, o somatório dos outros municípios que compõe a região realizou apenas R\$ 27.493.677,96, demonstrando uma grande deficiência dos gastos relacionados ao meio ambiente.

## 6 CONCLUSÃO

Conforme exposto na introdução, esta monografia teve o objetivo geral de identificar os valores orçados e executados com relação ao meio ambiente, nos municípios da Região Metropolitana de Fortaleza/Ce, no período de 2008 a 2012, no intuito de identificar a realidade dos investimentos municipais com relação ao meio ambiente. Para tanto, utilizou-se dados da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas do Município do Estado do Ceará, sendo eles, Balanço Anual e Lei Orçamentária Anual, respectivamente.

Segundo a análise comparativa dos valores orçados e executados para a Função Gestão Ambiental entre 2008 e 2012, pode-se inferir que os índices apresentados por estes municípios são baixos considerando o total de despesas fixadas em cada orçamento, provavelmente, abaixo do mínimo necessário.

É preocupante o fato da maioria das prefeituras despenderem menos de 1% de seu orçamento para investimento em questões ambientais, tornando-se mais agravante, se levado em conta, os municípios de Chorozinho e Pindoretama que não destinaram valores em nenhum momento. Diante de tal afirmação, pode-se dizer que os municípios brasileiros não atendem de maneira favorável a imposição da Constituição Federal do Brasil com relação aos cuidados que os órgãos públicos devem ter com o meio ambiente.

Salienta-se que, como resultado consequente do descaso dos administradores municipais com a manutenção do patrimônio natural, tem-se vários municípios com graves problemas ambientais no Estado do Ceará, tais como, elevados índices de queimadas, escassez de água, assoreamento ou em processo de desertificação.

Em relação aos outros municípios da região em questão, Fortaleza, capital do Estado do Ceará, lidera, substancialmente, os investimentos em meio ambiente, alocando, em todos os períodos, mais que a soma das outras 14 (quatorze) prefeituras. Mesmo considerando o orçamento geral, este ainda continua liderando. Além disso, tem-se ainda, os municípios que orçaram valores para a Função Gestão Ambiental em algum dos períodos apresentados, mas não os executaram.

Baseando-se nos estudos supracitados, percebe-se que, apesar da preservação do meio ambiente ser um assunto constante nos debates sobre os impactos ambientais causados pelo desenvolvimento econômico e industrial, o investimento em políticas ambientais ainda é insuficiente no âmbito municipal, visto que, a maioria dos municípios em análise reservou menos de 1% de seu orçamento para tal financiamento.

Conclui-se, portanto, que grandes são os esforços e campanhas atuais de combate aos problemas ambientais, mas pouco é o que se pode demonstrar na prática que tem sido feito pelos gestores municipais. Infelizmente, o desenvolvimento em infraestrutura urbana continua sendo priorizado. Essa realidade é preocupante, principalmente, ao considerar que o Governo Federal é o principal responsável pelo estabelecimento das políticas públicas no país.

Tentou-se, através desta pesquisa, trazer uma avaliação do comprometimento dos órgãos públicos municipais com a gestão ambiental, tendo em vista que os mesmos representam a consolidação das ações do Estado, influenciando diretamente a sociedade. Essa iniciativa mostra-se necessária, uma vez que são poucos os estudos nessa área. Salienta-se, no entanto, que algumas limitações dificultaram a coleta dos dados, uma vez que o Portal da Transparência da maioria dos municípios ainda não disponibilizam todas as informações aos usuários.

Recomenda-se, portanto, que a sociedade se faça mais presente em cobrar de seus gestores locais, políticas voltadas à preservação dos recursos naturais, para que seja possível atingir, num futuro próximo, um ambiente ecologicamente equilibrado e apropriado à vida humana em esfera global e que os gestores públicos se preocupem ainda mais em apresentar os gastos públicos em redes sociais para amplo conhecimento dos cidadãos.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Resumo de Direito Administrativo Descomplicado**. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRAGA, Célia *et al* (organizadora). **Contabilidade Ambiental: ferramenta para a gestão da sustentabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado Federal, 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 14, de 08 de junho de 1973**. Estabelece as regiões metropolitanas de São Paulo, Belo Horizonte, Porto Alegre, Recife, Salvador, Curitiba, Belém e Fortaleza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp14.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp14.htm)>. Acesso em: 21 mai. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2002. Lei de Responsabilidade Fiscal**. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2013.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Leis/640317\\_lei\\_4320\\_atualizada.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Leis/640317_lei_4320_atualizada.pdf)> Acesso em: 10 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm)> Acesso em: 10 dez. 2012.

\_\_\_\_\_. **Ministério do Orçamento e Gestão**. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Disponível em: <[ftp://ftp.fnde.gov.br/web/siope/leis/P42\\_MPOG\\_14-04-1999.pdf](ftp://ftp.fnde.gov.br/web/siope/leis/P42_MPOG_14-04-1999.pdf)>. Acesso em: 10 dez. 2012.

CEARÁ. **Lei Complementar nº 78, de 26 de junho de 2009**. Dispõe sobre a criação da Região Metropolitana do Cariri, cria o Conselho de Desenvolvimento e Integração e o Fundo de Desenvolvimento e integração da Região Metropolitana do Cariri FDNC, altera a composição de microrregiões do estado do Ceará e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.emplasa.sp.gov.br/fnem/arquivos/Legislação\\_Regiões\\_Metropolitanas/RM\\_Ceara/rm\\_cariri.pdf](http://www.emplasa.sp.gov.br/fnem/arquivos/Legislação_Regiões_Metropolitanas/RM_Ceara/rm_cariri.pdf)>. Acesso em: 21 mai. 2013.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em:  
<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1>. Acesso em: 20 mai. 2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e municípios (Siafi e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1. ed. Brasília: Cidade Gráfica, 2009.

ONU. **Declaração de Estocolmo sobre Meio Ambiente Humano**. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Universidade de São Paulo. Disponível em:  
<<http://www.direitoshumanos.usp/>> Acesso em: 18 fev. 2013.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade Ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. 1. ed. 2003; 2. reimp. São Paulo: Atlas, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, Máisa de Souza. **Contabilidade Ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOARES, Leidilene Rodrigues. **Responsabilidade Social na Gestão Pública: aplicação na FUNASA-TO**. 2011. Monografia apresentada a Universidade de Brasília. Palmas-TO, 2011.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.