



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

THIAGO FRANCISCO DE LIRA PORTO

**ANÁLISE DO NÍVEL DAS VARIAÇÕES APRESENTADAS NO
PROCESSO DE CONFRONTAÇÃO DA PREVISÃO COM A
ARRECADAÇÃO DA RECEITA PÚBLICA DOS ESTADOS
BRASILEIROS.**

THIAGO FRANCISCO DE LIRA PORTO

**ANÁLISE DO NÍVEL DAS VARIAÇÕES APRESENTADAS NO
PROCESSO DE CONFRONTAÇÃO DA PREVISÃO COM A
ARRECADAÇÃO DA RECEITA PÚBLICA DOS ESTADOS
BRASILEIROS.**

Monografia apresentada à Banca Examinadora
da Universidade Federal do Rio Grande do
Norte como requisito à obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. Alexandro Barbosa

2014

FOLHA DE APROVAÇÃO

THIAGO FRANCISCO DE LIRA PORTO

**ANÁLISE DO NÍVEL DAS VARIAÇÕES APRESENTADAS NO PROCESSO DE
CONFRONTAÇÃO DA PREVISÃO COM A ARRECADAÇÃO DA RECEITA
PÚBLICA DOS ESTADOS BRASILEIROS.**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Universidade Federal do Rio Grande do Norte como requisito à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

Aprovado em 15 de Dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. ALEXANDRO BARBOSA – Orientador

Prof. Dr. ANAILSON MARCIO GOMES - Membro - UFRN

Prof. Me. MAXWELL DOS SANTOS CELESTINO - Membro - UFRN

A minha amada esposa, Midiã Dantas de Medeiros Porto, por me fazer compreender o verdadeiro sentido da vida. E aos nossos filhos, Leticia e Samuel, que são os frutos do nosso amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pelo dom da vida, e por tudo quanto tem feito em meu favor. Te agradeço por todas as vezes que pensei em desistir e ao mesmo tempo fui consolado por Ele para que não desistir. Ao criador de todas as coisas, o qual no principio formou tudo e todos. Aquele o qual Albert Einstein definiu como o arquiteto do universo.

Agradeço a minha família que é o meu maior tesouro, em especial a minha esposa Midiã, Letícia e o Samuel que são os frutos do nosso amor.

A meus pais João e Cleoneide por terem cuidado de mim com tanto amor para que pudesse ser um cidadão de bem. Pelos conselhos, e por todas as vezes que abriram mão de seu próprio conforto para dar algo que eu queria. Seus ensinamentos os levarei, onde quer que eu vá. Todos os momentos que brincávamos juntos aos fins de semana.

Aos meus amigos e colegas de cursos, que ficaram registrados nas paginas da minha vida. Ao longo desses anos, construí amizades que já ultrapassam os limites da UFRN e levo para toda vida, em especial, Agnaldo e Daniel.

A todos os professores que durante o cursos nos cedeu um pouco do seu conhecimento, nos ensinado a amar a contabilidade e procurar o crescimento da mesma. Em especial, Alexandro orientador desse trabalho, Maxwell por procurar diamantes em carvão, Atelmo pela sua determinação, Dionísio exemplo a ser seguido, Leandro pela sua amizade, a Halcima que nos passou os valores contábeis que nos fazem lutar cada dia mais por essa profissão, Giovanna pela compreensão e paciência, a Edzana pelos brilhantes ensinamentos de custos, a Neves por ensinar que se estudasse muito poderíamos passar nas suas disciplinas, e todos os outros que não foram citados, mas que estão registrados na minha memoria.

Também agradeço especialmente a Domício Learte por me liberar e compreender as ausências no escritório no período final de apresentação desse trabalho. A todos citados e aqueles que por ventura eu tenha esquecido, saiba que Deus não esqueceu e que cada um seja muito abençoado por Ele.

RESUMO

Tratando da elaboração do orçamento no âmbito da administração pública, a previsão de receitas constitui-se um fator decisivo. É por meio dela que o ente público traça seus programas de trabalho para o exercício financeiro, ou seja, são com base na estimativa das receitas que são fixadas as despesas do orçamento, bem como o montante de recursos que será destinado aos programas governamentais. Por se tratar de uma previsão, é comum que a receita efetivamente realizada seja diferente daquela que foi orçada (informação que só se obtém no encerramento do exercício) o que pode gerar a descontinuidade de programas por falta de recursos. Uma falha acentuada no cálculo de estimativa da receita poderá resultar em várias interpretações, se a maior, por exemplo, a de que o executivo estaria superestimando as receitas quando da elaboração do orçamento, a fim de obter do legislativo autorização para a realização de despesas que muito provavelmente não seriam honradas, se a menor o estado teria uma receita sem uma previa destinação, deixando de atender alguma demanda da população. Este trabalho tem como objetivo analisar a variação no processo de orçamentação das receitas dos estados brasileiros. A pesquisa foi desenvolvida no período compreendido entre 2006 a 2012. Para mensurar o Nível das variações no processo de planejamento orçamentário, foi calculada a média percentual de acerto (MA%) de cada estado e por região do Brasil. Foi utilizado ainda, o desvio-padrão (DP) para analisar qual era o comportamento dos principais estados em comparação a sua região de origem. Dando assim, como resultado que na região norte do país o estado do Amazonas obteve maior média de acerto e menor desvio-padrão demonstrando que no período analisado o estado foi constante no acerto da previsão. No nordeste, o Maranhão obteve maior média de arrecadação e na região Sudeste foi o estado de São Paulo. Entretanto, na Região sul e centro-oeste com Santa Catarina e Goiás respectivamente foram os que tiveram as melhores médias, porém com um alto desvio-padrão para a região implicando dizer que não são constantemente eficientes no processo de orçamentação das receitas.

Palavras-Chave: Arrecadação. Receita pública. Variações.

ABSTRACT

Dealing with the preparation of the budget within the public administration, revenue forecast constitutes a decisive factor. It is through it that the public entity traces their work programs for the financial year, ie they are based on an estimate of the revenue budget expenditures are fixed, and the amount of resources that will be allocated to government programs. Because it is a forecast, it is common that the revenue actually performed is different from what was budgeted (information that can be obtained only at year-end) which can lead to the discontinuation of programs for lack of resources. A marked failure in the estimation calculation of revenue could result in various interpretations, is the largest, for example, that the executive would be overestimating revenues when preparing the budget in order to obtain legislative authorization to incur expenses that most likely would not be honored if the smaller the state would have provided a recipe without a destination, leaving to meet any demand of the population. This work aims to analyze the change in the budgeting process of the revenues of the Brazilian states. The research was conducted during the period from 2006 to 2012. To measure the level of changes in the budget planning process, we calculated the average percentage of correct answers (MA%) of each state and region of Brazil. It was even used, the standard deviation (SD) to analyze what was the behavior of the leading states in comparison to their region of origin. Thereby, results in the northern region of Amazonas state obtained more accuracy and lower standard deviation showing that in the period under review the state was constant in correctly forecast. In the northeast, Maranhão obtained more storage room and in the Southeast was the state of São Paulo. However, in the southern region and the Midwest with Santa Catarina and Goiás respectively were the ones with the best average, but with a high standard deviation for the region implying say they are not constantly efficient in the budgeting process of revenues.

Keywords: Tax revenues. Public revenue. Variations

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 - Participação no Produto Interno Bruto.....	32
Gráfico 2 - Dispersão das Margens Região Norte.....	35
Gráfico 3 - Dispersão das Margens de Acerto.....	36
Gráfico 4 - Dispersão das Margens de Acerto.....	38
Gráfico 5 - Dispersão da Margem de Acerto Piauí x Média	38
Gráfico 6 - Comparativo São Paulo X Média Regional	40
Gráfico 7 - Comparativo Paraná x Média Regional	41
Gráfico 8 - Comparativo Regional x Média	42
Gráfico 9 - Comparativo Mato Grosso x Média Regional	43
Gráfico 10 - Comparativo Distrito Federal x Média Regional.....	44

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentual de Arrecadação 2006 - 2012.....	31
Tabela 2 - Margem de Acerto Percentual da Região Norte.....	34
Tabela 3 - Comparativo da Região Nordeste	37
Tabela 4 - Análise da Região Sudeste	39
Tabela 5 - Análise da Região Sul	40
Tabela 6 - Análise da Região Centro Oeste.....	42

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMF	Anexo de Metas Fiscais
ARF	Anexo de Riscos Fiscais
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
CV	Coefficiente de variação
DP	Desvio padrão
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MA(%)	Margem percentual de acerto
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RE	Receita Executada
RO	Receita Orçada
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SISTN	Sistema de Coleta de Dados da STN

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1. JUSTIFICATIVA E PROBLEMA.....	14
1.2. OBJETIVOS.....	15
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1. ESTADOS FEDERADOS DO FEDERALISMO BRASILEIRO	16
2.2. ORÇAMENTO PÚBLICO	17
2.2.1.Plano Plurianual – PPA	20
2.2.2.Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO	21
2.2.3.Lei Orçamentária Anual – LOA	22
2.3. RECEITAS PÚBLICAS	23
2.3.1 Estágio da Receita Orçamentária	25
2.3.2.Previsão	25
2.3.3.Lançamento	27
2.3.4.Arrecadação	28
2.3.5.Recolhimento	28
3. METODOLOGIA	29
3.1. TIPOLOGIAS DE PESQUISA.....	29
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	34
4.1. ANÁLISE DA REGIÃO NORTE.....	34
4.2. ANÁLISE DA REGIÃO NORDESTE.....	36
4.3. ANALISE DA REGIÃO SUDESTE	39
4.4. ANÁLISE DA REGIÃO SUL	40
4.5. ANÁLISE DA REGIÃO CENTRO-OESTE	42
5.CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS	47

1. INTRODUÇÃO

O orçamento é instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto dos ingressos e das aplicações de recursos em determinado período. A matéria pertinente à receita é disciplinada, em linhas gerais, pelos arts. 3º, 9º, 11, 35 e 57 da Lei no 4.320, de 1964. Segundo o Manual Técnico do Orçamento, receitas públicas são ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado, que se desdobram em receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, e ingresso extra orçamentário, quando representam apenas entradas compensatórias.

Tratando da elaboração do orçamento no âmbito da administração pública, a previsão de receitas constitui-se um fator decisivo. É por meio dela que o ente público traça seus programas de trabalho para o exercício financeiro, ou seja, é com base na estimativa de receitas que são fixadas as despesas do orçamento, bem como o montante de recursos que será destinado aos programas governamentais.

Por se tratar de uma previsão, é comum que a receita efetivamente realizada seja diferente daquela que foi orçada (informação que só se obtém no encerramento do exercício) o que pode gerar a descontinuidade de programas por falta de recursos. Na verdade, são várias as razões pelas quais o orçamento previsto não “bate” com o orçamento executado, entre elas, pode-se citar: o aumento de contribuintes inadimplentes, crises econômicas, falta de políticas adequadas de combate a evasão e a sonegação fiscal, estimativas inadequadas de arrecadação e ausência de metodologia e memória de cálculos que justifiquem a previsão.

Uma falha acentuada no cálculo de estimativa da receita poderá resultar em várias interpretações, se a maior, por exemplo, a de que o executivo estaria superestimando as receitas quando da elaboração do orçamento, a fim de obter do legislativo autorização para a realização de despesas que muito provavelmente não seriam honradas. Por essas razões, entende-se que a estimativa de receita não pode ser estabelecida ao acaso, de forma irresponsável ou desarrazoada, mas, sim, baseada na necessária análise técnica, devendo, para tanto, considerar as normas técnicas e legais, as variações econômicas e qualquer outro fator que possa influenciar à sua arrecadação, sendo acompanhada de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos e da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem. Ressalta-se, ainda, a importância em registrar a metodologia adotada para a previsão e sua memória de cálculo, a fim de atender as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A referida lei, no artigo 12, § 3º, destaca, também, o importante papel que é dado ao Ministério Público, uma vez que o Poder Executivo tem a obrigação de colocar à sua disposição, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da Receita Corrente Líquida (RCL), e as respectivas memórias de cálculo.

A lei complementar Nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade fiscal) exige uma nova conduta do gestor público frente a obrigatoriedade da responsabilidade na gestão fiscal, transparência, ação planejada, prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas e principalmente cumprimentos de metas de resultado no que tange receitas e despesas. Então, para que o equilíbrio seja mantido ou mesmo almejado se faz necessário à observância do orçamento, especialmente na previsão de arrecadação. Pois, com posse dessa o ente público fixa suas despesas. No artigo 11 da lei de responsabilidade fiscal, o legislador definiu como “requisitos essenciais” da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da federação.

Entretanto, antes de aprofundar nesse assunto, deve-se esclarecer também que na literatura econômica sobre tributação, uma questão bastante estudada é a dos determinantes do esforço desempenhado pelos governos na arrecadação dos seus tributos, o esforço fiscal. Porém é importante diferenciar os conceitos de esforço fiscal, eficiência e capacidade tributária, que embora concorram para determinar a arrecadação tributária efetiva do governo, são distintos entre si. O conceito de capacidade tributária estar ligada a base tributária, ou seja, é a capacidade máxima de tributar que lhe compete pela constituição. Já o esforço fiscal está relacionada com a utilização efetiva dessa capacidade e, de modo geral, pode ser medido como uma razão entre a arrecadação efetiva e a capacidade tributária. E finalizando a eficiência fiscal, por sua vez, é a razão entre a arrecadação efetiva e a capacidade tributária.

Esses conceitos são importante pelo fato de não cabe apenas ao executivo prever a receita bem como se esforçar para que o montante orçado das receitas seja devidamente arrecadado para com isso manter o que a lei de responsabilidade fiscal definiu como equilíbrio das contas públicas. Tal fundamento é observado quando o ente público encontra-se em dificuldades de honrar com suas dívidas, levando ao cessamento ou a má qualidade dos serviços prestados a população. Então quando o cidadão vai a uma hospital que não tem material para atendê-lo, ou uma escola que não tem dinheiro para comprar merenda para os alunos, entre outros problemas comuns no Brasil, pode está relacionado com a má utilização dos recursos públicos e principalmente com a capacidade de planejar. Bem como a própria

LRF definiu, uma ação planejada, orçamentos reais, tende a manter o equilíbrio das contas públicas.

1.1. JUSTIFICATIVA E PROBLEMA

Em meados dos anos 2000, o presidente da república sancionou a Lei Complementar Nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal dos gestores públicos, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam-se desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Para isso, estipula créditos de fixação e cumprimento de metas de resultados, entre receitas e despesas, e de obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas especialmente as de pessoal, seguridade social e serviços de terceiros.

Tudo isso para que se observe se o equilíbrio das contas públicas, considerando o planejamento como ferramenta de controle. Onde a partir de um orçamento construído dentro da capacidade real de arrecadação. A receita assume um papel fundamental no processo orçamentário, cuja previsão dimensiona a capacidade governamental. Portanto é primordial que se conheça a capacidade de arrecadação para que então se fixe as despesas.

No artigo 12 da LRF, o legislador determinar que para aprimorar o processo de elaboração do orçamento é necessário observar as normas técnicas e legais, considerar as alterações na legislação tributária, variação do índice de preços, efeitos do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e, ainda, vir acompanhadas da memória de cálculo utilizadas. Isso conjectura para um acompanhamento real das possíveis variações e suas devidas causas justificadas. Lembrando que é normal a receita orçada ser diferente da arrecadada, objeto de análise não está nisso e sim nos métodos e se esses estão adequados a legislação. Para Machado Jr. E Reis (2002), nenhuma receita, em país algum, se realiza exatamente de acordo com a previsão. Diante do exposto, *qual é o Nível das variações verificado no processo de orçamentação das receitas públicas dos estados brasileiro?*

1.2. OBJETIVOS

1.2.1. Geral

Com base no apresentado acima, essa pesquisa teve como objetivo geral investigar o Nível das variações no processo de orçamentação das receitas públicas dos Estados brasileiros no período de 2006 a 2012.

1.2.2. Específicos

Os objetivos específicos foram definidos em debater a respeito do processo de previsão de receita no orçamento público e Identificar a receita prevista pelos Estados e confrontar com o efetivamente arrecadado, de forma a determinar o nível das variações do processo orçamentário. Além disso, Comparar os índices de acerto na previsão dos estados em comparação com a média da sua região.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. ESTADOS FEDERADOS DO FEDERALISMO BRASILEIRO

O Brasil é um Estado Republicano Federativo que congrega entes federativos – União, 26 Estados-membros, 1 Distrito Federal (DF) e 5.565 Municípios (IBGE, 2010). Cada ente possui autonomia administrativa e se organiza em esfera de poderes (executivo, legislativo e judiciário, para União, Estados e DF e executivo e legislativo para Municípios). União, DF e Estados possuem ainda Ministério Público.

Para Nogueira, 2006.

Por Governo entende-se que “tanto é uma estrutura organizacional que envolve os poderes do Estado, como é uma função, a que dirige e administra o conjunto de órgãos que o compõem”.

A forma de governo no Brasil é o presidencialismo, sendo que o chefe de governo dos entes (Presidente na União, Governadores nos Estados e DF e Prefeitos nos Municípios) são eleitos democraticamente pelos cidadãos com mandatos fixos, permitida a reeleição para segundo mandato, no período de 4 anos.

O Estado, com seus três poderes clássicos, distinguiu três funções: administrativa, legislativa e judicante. Cada uma é exercida precipuamente, mas não exclusivamente, pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, respectivamente. Por Administração Pública, compreende-se o conjunto das organizações que assumem a função administrativa, não somente no Poder Executivo, no qual ela é predominante, mas também nos Poderes Legislativo, Judiciário e Ministério Público.

A constituição federal de 1988, no título VI capítulo I legisla sobre os princípios gerais do sistema tributário nacional. E afirma que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.
- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

- Propriedade de veículos automotores;

2.2. ORÇAMENTO PÚBLICO

No Brasil, o orçamento público é regido pela constituição Federal de 1988, por meio dos artigos 165 ao 169. A carta magna de 88, no art.165, elenca as leis voltadas ao orçamento público de competência do poder executivo o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. Para Slomski (2003), a constituição federal já definia o processo de planejamento e orçamentação, onde no primeiro ano do mandato do poder executivo, que elaborará o Plano Plurianual para quatro exercícios a contar do segundo ano de seu mandato e com vigência para até o primeiro ano do mandato seguinte.

Angélico (1995) ensina que o programa de trabalho que o poder executivo propõe, onde constam todos os planos voltados ao custeio da máquina pública em relação a custeio de serviços, investimentos em obras públicas, planos de captação de recursos, e que posteriormente é aprovado pelo poder legislativo.

Cruz (1988) amplia o entendimento sobre orçamento, onde ensina que os conceitos sobre orçamento é estático, no entanto a legislação que rege esta seara é deveras dinâmica. Para ele, orçamento público possui aspectos Econômicos, jurídico, financeiro, dentre outros.

Silva (2012) defende que o orçamento público é destacado na figura da LOA é um instrumento de planejamento e execução das Finanças Públicas. E que na atualidade esse conceito está intimamente ligado a previsão das Receitas e fixação das despesas. Sua natureza jurídica é considerada como sendo de lei em sentido formal, apenas. Ele ainda defende que isso guarda relação com o caráter meramente autorizativo das despesas públicas ali previstas.

Para Lima e Castro (2003) o orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traz, em termos financeiros, para determinado período, os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a continuidade e oportunidade relativa á liberdade desses recursos.

Para Lino Martins (2002, p26) apud, João Eudes Bezerra Filho pag.1-4. Afirma que:

O estudo do orçamento pode ser considerado do ponto de vista objetivo ou subjetivo. No aspecto objetivo, designa o ramo das ciências das finanças que estuda a lei do orçamento e o conjunto de normas que se referem à sua preparação, sanção legislativa, execução e controle, ou seja, considera a fase jurídica de todas as etapas do orçamento (preventiva, executiva e crítica). No aspecto subjetivo, constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar a priori, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o estado realizará durante o exercício.

Para Aliomar Baleeiro (2001, P.411)

Ato pelo qual o poder legislativo autoriza, ao poder executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

Pires (1996, p.55) ainda afirma que:

É um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período. O orçamento abrange a manutenção das atividades do estado, o planejamento e execução dos projetos estabelecidos nos planos e programa de governo.

Diante do exposto pode-se dizer que orçamento Público é o instrumento de planejamento e execução das finanças públicas. Na atualidade, tal conceito está intimamente ligado à previsão das Receitas e fixação das Despesas públicas. Em outras palavras, o Orçamento Público é o documento legal (ou o conjunto de documentos legais) contendo a previsão de receitas e despesas de um governo, durante um determinado exercício.

Essa nova perspectiva resultou na alteração da perspectiva eminentemente política do orçamento, que servia, sobretudo, como escudo de defesa dos contribuintes para conter as despesas governamentais e, implicitamente, o aumento na tributação e passou a ser utilizado pelos governos para o planejamento econômico recaindo sobre todos os setores da economia.

Atualmente, desenham-se modelos de superação da crise do Welfare State. Para o discurso conservador, o neoliberalismo tem sido a alternativa. Redução dos gastos sociais e redução de intervenção estatal na ordem econômica compõem algumas das características desse Estado Mínimo. Para outros, a alternativa estaria fundada na redução dos excessos provenientes duma época em que a doutrina Keynesiana dominava a política econômica e fiscal dos Estados. Na formação dessa nova concepção fiscal, retoma-se a preocupação com a compatibilização entre receitas e despesas, inaugurando um modelo em que a saúde financeira

do Estado é mantida por suas próprias fontes. A Lei de Responsabilidade Fiscal reforçaria essa perspectiva.

Do ponto de vista dos investimentos sociais, parece-nos que a melhor interpretação é aquela que procura redirecionar os gastos públicos para os setores mais carentes de cidadania. A própria Constituição Federal de 1988, numa interpretação calcada na vedação do retrocesso, desautoriza a interpretação que propõe a redução dos gastos sociais. Contrariamente, os gastos sociais devem ser empregados em maior volume e de forma mais racional.

No Brasil, a partir da Lei nº. 4.320, de 17.03.1964, e com o advento da Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000, o orçamento público ganhou o *status* com de orçamento-programa, integrado aos sistemas de contabilidade pública. Em direito administrativo brasileiro, o orçamento público é o ato administrativo através do qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo a executar determinada despesa pública, destinada a cobrir o custeio do ente ou a seguir a sua política econômica.

O orçamento público brasileiro, conforme estudaremos adiante, compreende a elaboração e a execução de três leis básicas: (i) o Plano Plurianual ("PPA"), (ii) a Lei de Diretrizes Orçamentárias ("LDO") e a Lei de Orçamento Anual ("LOA"), que em conjunto materializam o planejamento e a execução das políticas públicas de cada ente da Federação.

Para exercer as atividades a que se propõe e obter melhor nível de promoção ao bem estar da coletividade, o governo se utiliza de técnicas de planejamento e programação de ações que são condensadas no chamado sistema de planejamento integrado, o qual é verificado através do Orçamento.

É crescente a pressão por parte da sociedade para que os gestores municipais gerenciem com eficiência e sejam eficazes quanto à alocação dos recursos destinados para atender as necessidades de interesse coletivo. (SANTOS; ALVES, 2009).

Diante dessa afirmação, Cruz *et al.* (2009) conceituam que o orçamento público surgiu através de lutas políticas e sociais, com objetivo de disciplinar as ações do governo e exigir um planejamento do como seriam alocados os recursos financeiros e obtenção de receitas para cobrir gastos do governo.

É evidente que haja um controle financeiro para assegurar que os gastos públicos estão sendo realizados de acordo com o planejado no orçamento. Segundo Santos *et al.* (2012) o orçamento contribui para gestão e transparência nos gastos públicos da administração, em que é preciso uma adequada elaboração.

Para Silva *et al.* (2008) a realização do orçamento público é um documento relevante para a administração pública, cabendo a contabilidade registrar os fatos e atos ocorridos na execução orçamentária. Cruz et al. (2009) salienta que o orçamento, também reflete na distribuição do poder econômico e político da sociedade. Diante disso é preciso que ocorra uma correta previsão das receitas orçamentárias, pois elas são os recursos para o financiamento relacionados à atividade financeira do Estado.

Segundo KOHAMA (2010 apud Estupiñán, 1970).

O orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento socioeconômico.

No processo de elaboração do seu orçamento, a Administração Pública planeja situações de longo prazo, para os próximos 10 ou 15 anos, no mínimo. Partindo da situação atual, o gestor projeta o que pretende alcançar em termos de políticas públicas.

No Brasil o Sistema de Planejamento Integrado é realizado através de peças que são exigidas constitucionalmente através do artigo 165:

Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I – o plano Plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – os orçamentos anuais

2.2.1. Plano Plurianual – PPA

O plano plurianual (PPA) é o primeiro instrumento estabelecido pelo art. 165 da lei maior, que estabelece diretrizes, objetivos e as metas para a Administração Pública, para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

Lima e Castro (2003) define o PPA da seguinte maneira:

É um planejamento com características orçamentárias e tem a duração de quatro anos, cuja vigência se estende até o final do primeiro exercício financeiro do mandato subsequente, objetivando garantir a continuidade dos planos e programas instituídos pelo governo anterior.

No âmbito das ações desempenhadas pelo Estado, o PPA representa uma grande ferramenta de planejamento estratégico, por meio da qual se pode delimitar os objetivos estimados para um período de quatro anos. Para Silva (2009) o planejamento deve ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido como um processo lógico destinado a definição de objetivos, determinação de maneiras para atingi-los.

O PPA tem duração equivalente a quatro anos, passando a vigorar a partir do segundo ano da administração de um governo até o primeiro ano do governo seguinte. Pode ser modificado por lei durante sua vigência.

Deve ser encaminhado pelo poder Executivo ao Legislativo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro (31 de agosto). O legislativo terá que devolver a proposta orçamentária para sanção do Executivo até o encerramento da sessão legislativa (31 de dezembro).

2.2.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

Lei de diretrizes orçamentárias (LDO) compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. A complementar nº 101/2000 que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal traz em seu artigo 4º as exigências do que deve conter a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Dentre elas, tem-se o Anexo de Metas Fiscais – AMF e o Anexo de Riscos Fiscais – ARF. No AMF deverá vir discriminado qual o nível de receitas que se espera arrecadar, qual o nível de despesas que se espera gastar, qual o resultado primário, qual o resultado nominal e o montante da dívida pública da gestão fiscal. Quando as metas previstas não forem atingidas, significa dizer que as metas orçamentárias estão em situação de risco, e as medidas de combate deverão estar contidas no ARF. Desta forma, os resultados imprevisíveis, serão combatidos na LOA através de reservas de contingências.

A LDO deverá ser encaminhada ao poder Legislativo até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro (15 de abril) e devolvida para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (30 de junho).

2.2.3. Lei Orçamentária Anual – LOA

A lei orçamentária anual (LOA) define as prioridades contidas no plano plurianual e as metas que deverão ser atingidas no ano seguinte ao de sua elaboração. Tal peça é elaborada no ano anterior ao de sua vigência. A constituição federal afirma em seu artigo 165, que:

A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

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

A LOA deverá ser elaborada em consonância com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta peça Orçamentária está prevista não só na Constituição Federal como também na LRF que contém em seu artigo 5º o que deverá vir discriminado na Lei Orçamentária.

A PLOA – Proposta de Lei Orçamentária Anual deverá ser encaminhada ao Congresso Nacional até o dia 31 de agosto de cada ano, onde deputados e senadores discutem a proposta através de uma Comissão Mista de Orçamentos e Planos. A Constituição determina que o Orçamento deverá ser votado e aprovado até o final de cada legislatura (31 de Dezembro).

É importante ressaltar, que na Constituição Federal há regras definidas que precisam ser respeitadas no processo de elaboração dos orçamentos. São os chamados princípios orçamentários, os quais estabelecem parâmetros gerais para a elaboração e execução financeira dos recursos públicos. A Lei 4.320/64 traz em seu artigo 2º que a elaboração da Lei do Orçamento deve obedecer fundamentalmente aos princípios da unidade, universalidade e anualidade.

2.3. RECEITAS PÚBLICAS

Para Kohama (2009) entende-se por receita pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, que em forma de numerários ou outros bens que possam ser representados financeiramente, que o Governo tenha o direito de arrecadar em virtudes de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derive direitos a favor do Estado, qualquer que seja sua origem específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Segundo Silva (2009), para fazer face às necessidades, cumprindo as precípuas funções, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues através de contribuição das coletividades. Ainda afirma que, o conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção da sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

Segundo o Manual Técnico do Orçamento – MTO

Receita Pública é uma derivação do conceito contábil de Receita, que agrega outros conceitos utilizados pela administração pública, em virtude de suas peculiaridades. No entanto, essas peculiaridades não interferem nos resultados contábeis regulamentados pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC – por meio dos Princípios Fundamentais, uma vez que a macro missão da contabilidade é atender a todos os usuários da informação contábil, harmonizando conceitos, princípios, normas e procedimentos às particularidades de cada entidade.

Para Kohama(2006, p.60), conceitua 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 virtudes 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 com depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Assim a receita pública representa, de modo geral, todos os ingressos de recursos nos cofres públicos. Mas nem todo ingresso poderá ser utilizado pelo Estado para atender às despesas públicas. É o caso das cauções, garantias, depósitos etc., chamados de receita pública extra orçamentária, pois tem caráter devolutivo e são de caráter transitório. Assim, em sentido amplo, receitas públicas são ingressos de recursos financeiros nos cofres do Estado,

que se desdobram em receitas orçamentárias, quando representam disponibilidades de recursos financeiros para o erário, e em ingressos extra orçamentários, quando representam apenas entradas compensatórias. Em sentido estrito, são públicas apenas as receitas orçamentárias. A contabilização da receita no setor público é feita pelo “regime de caixa”.

As receitas públicas servem de instrumento para ingressos de recursos financeiros, pertencem ao Estado e são utilizadas para execução orçamentária, com a finalidade de atender as necessidades públicas através de ações e programas desenvolvidos pelo governo.

Conforme a LRF 101/2000 (BRASIL, 2000) é necessário que haja um equilíbrio na receita arrecadada e a despesa realizada, para que assim, haja um controle. Para Costa (2011), é adequado realizar uma correta projeção das receitas orçamentárias para que as despesas possam ser fixadas de acordo com Lei de Orçamentária Anual e para a sua execução, ficando evidente a função da previsão das receitas para alocação das despesas públicas.

As receitas orçamentárias estão contidas dentro do planejamento do orçamento da administração pública, onde é feita a previsão de quanto será arrecadado no ano seguinte com base no plano plurianual e respeitando a Lei de Diretrizes Orçamentária que será aprovada pelo poder legislativo.

Para Bogoni *et al.* (2010) é através do planejamento que a gestão terá um suporte técnico com auxílio de instrumentos operacionais, tais como a lei do Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), para que se tenha condições para a execução orçamentária no sentido de alcançar as metas e objetivos da gestão.

Scarpin e Slomski (2005) ressaltam que para elaboração da LOA a previsão da receita bem com a fixação da despesa não poderá conter dispositivo estranho para sua execução, precisando ser compatível com o PPA e a LDO.

Rocha (2008) enfatiza que a LRF assume substancialmente papel fundamental para que a sociedade mantenha-se informada quanto à aplicação dos recursos, assim como os processos de previsão de receitas orçamentária estejam de acordo com lei no orçamento para haja a execução orçamentária. A LRF trouxe avanços no tratamento das finanças públicas, em especial no envolvimento entre o equilíbrio de receitas e despesas orçamentárias, na transparência da gestão e controle dos financiamentos e investimentos (SANTOS, 2012).

Santiago e Duarte (2006) reforçam a ideia de que é necessário um profundo conhecimento das receitas que será arrecadada para que os planos de governo possam se concretizar e o orçamento seja fundamental para elaboração do planejamento e a realização dos programas e ações do governo.

Nesta perspectiva, Cruz *et al.* (2009) afirmam que as ações do poder público em todos entes da esfera governamental são planejados por meio do orçamento público, em que torna a arrecadação das receitas obrigatórias e a execução das despesas (gastos públicos) que contribuem para melhoria na área social.

Além do processo do planejamento, as receitas passam por estágios em que evidencia seu comportamento facilitado para que os gestores tenham o conhecimento de como será os ingressos dos recursos.

2.3.1. Estágio da Receita Orçamentária

As etapas da receita seguem a ordem de ocorrência dos fenômenos econômicos, levando-se em consideração o modelo de orçamento existente no País. Segundo Machado (2002), entende-se que as fases das receitas estão relacionadas ao sistema contábil em que são registradas e são divididas em três fases. Na primeira será realizada uma previsão das receitas para arrecadação de recursos, sendo fundamental para o processo orçamentário; na segunda fase, é o lançamento onde o Estado impõe ao cidadão a contribuir, através da aplicação de tributos para sociedade. A arrecadação é a ultima fase, em que é reconhecida a receita, onde são caracterizadas as entradas de recursos financeiros para os cofres públicos.

É preciso uma correta elaboração orçamentária para arrecadação desses recursos financeiros, que deverá está em conformidade com os dispositivos constantes na LRF.

Dessa forma, a ordem sistemática evolutiva.

- previsão;
- lançamento;
- arrecadação;
- recolhimento.

2.3.2. Previsão

Efetuar a previsão implica planejar e estimar a arrecadação das receitas que constará na proposta orçamentária. Isso deverá ser realizado em conformidade com as normas técnicas e legais correlatas e, em especial, com as disposições constantes na LRF.

Sobre o assunto, vale citar o artigo da referida norma:

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

A previsão de receitas é a etapa que antecede a fixação do montante de despesas que irá constar nas leis de orçamento, além de ser base para se estimar as necessidades de financiamento do governo.

A metodologia de projeção de receitas busca assimilar o comportamento da arrecadação de determinada receita em exercícios anteriores, a fim de projetá-la para o período seguinte, com o auxílio de modelos estatísticos e matemáticos. A busca do modelo dependerá do comportamento da série histórica de arrecadação e de informações fornecidas pelos órgãos orçamentários ou unidades arrecadoras envolvidos no processo. A Lei de Responsabilidade Fiscal considera requisito essencial de gestão fiscal responsável a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional de cada ente da Federação, vedando, inclusive, a realização de transferências voluntárias ao ente que não cumprir essas exigências com relação aos impostos. Constitui, também, exigência da referida Lei que nas previsões de receita sejam observadas as normas técnicas e legais, considerados os efeitos da legislação, da variação de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante, além de serem acompanhadas de demonstrativos da evolução da sua arrecadação nos últimos três anos e projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, assim como da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

No âmbito estadual, a estimativa das receitas obedece aos seguintes procedimentos:

- a) Montagem e tratamento da série histórica, que consiste em coleta de informações sobre a execução orçamentária; e eliminação das atipicidades, na qual são utilizados processos estatísticos para uniformização das séries históricas;
- b) Inclusão de variáveis macroeconômicas que afetam o comportamento futuro das receitas, como PIB, expectativa de inflação e produtividade fiscal;
- c) Escolha e aplicação do modelo de estimativa específico para cada item de receita, que podem ser: tendências linear, exponencial e logarítmica; valor orçado do ano em

execução; valor executado do ano anterior; e valor médio dos últimos três anos, dentre outros.

Ademais, a LRF determina que o Poder Executivo deva:

- a) Colocar à disposição dos demais poderes e do Ministério Público, no mínimo 30 (trinta) dias antes do prazo final para envio de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da Receita Corrente Líquida – RCL, com as respectivas memórias de cálculo;
- b) Estabelecer, até 30 (trinta) dias após a publicação dos orçamentos, metas bimestrais de arrecadação das receitas previstas, servindo de referencial para o cronograma de execução mensal de desembolso.

Cabe ressaltar que a Receita Corrente Líquida – RCL é utilizada como parâmetros para os limites da despesa de pessoal e a trajetória de endividamento do Estado, razão porque a mesma se reveste de grande importância nas finanças públicas. Neste sentido, convém apresentarmos a definição da RCL, a ser adotada pelos Estados, constante do art. 2º da LRF: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidas as parcelas entregues aos municípios por determinação constitucional, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema próprio de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição Federal.

2.3.3. Lançamento

O art. 53 da Lei nº 4.320, de 1964, define o lançamento como ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta. por sua vez, conforme o art. 142 do CTN, lançamento é o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível. Observa-se que, segundo o disposto nos art. 142 a 150 do CTN, a etapa de lançamento situa-se no contexto de constituição do crédito tributário, ou seja, aplica-se a impostos, taxas e

contribuições de melhoria. Além disso, de acordo com o art. 52 da Lei nº 4.320, de 1964, são objeto de lançamento as rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

2.3.4. Arrecadação

Corresponde à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente. Vale destacar que, segundo o art. 35 da Lei nº 4.320, de 1964, pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o que representa a adoção do regime de caixa para o ingresso das receitas públicas.

2.3.5. Recolhimento

Consiste na transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e pela programação financeira, observando-se o princípio da unidade de tesouraria ou de caixa, conforme determina o art. 56 da Lei nº 4.320, de 1964, a seguir transcrito:

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.

Ou seja, após o pagamento do impostos esses valores são alocados e separados em contas para esse fim. Para alguns autores, por causa da informatização do processo bancário esse procedimento não mais faz parte dos estágios da receita pública.

3. METODOLOGIA

3.1. TIPOLOGIAS DE PESQUISA

A pesquisa é um procedimento que visa obter as respostas de uma problemática abordada no trabalho, resolvida através de procedimentos metodológicos. Segundo Beuren e Raupp (2006, p. 79), a tipologia da pesquisa pode ser agrupada quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. O presente trabalho, quanto aos objetivos, se caracteriza por ser uma pesquisa exploratória, já que este tipo de estudo, conforme Beuren e Raupp (2006, p. 80), “normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada.”

O trabalho encontra suporte e tem fundamentação teórica erigida a partir de estudo descritivo. Nesse tipo de pesquisa, conforme Andrade (1993, p.98) os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Assim, para delineamento do trabalho, serão aplicadas as técnicas utilizadas em levantamento de dados. Os dados coletados serão analisados, utilizando-se, em particular, o método estatístico, especificamente a estatística descritiva, estabelecendo, dessa forma, uma pesquisa de natureza quantitativa.

A pesquisa ainda se caracteriza como bibliográfica, já que, conforme Cervo e Bervian (1983, p. 55, apud BEUREN; RAUPP, 2006, p. 86), “explica um problema a partir de 67 referenciais teóricos publicados em documentos.” Esse procedimento também condiz com os utilizados nessa pesquisa, já que se procurou evidenciar a problemática através do posicionamento de diversos autores pertinentes à contabilidade. Quanto à abordagem do problema, o trabalho possui tanto aspectos quantitativos quanto qualitativos. Os quantitativos são aqueles que se caracterizam, para Beuren e Raupp (2006, p. 92), “pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados.” Eles estão presentes quando da análise dos questionários e do estudo de caso.

Os qualitativos, ainda segundo Beuren e Raupp (2006, p. 91), se caracterizam por “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.” As análises contábeis propriamente ditas e suas interações para a tomada de decisão contempladas nesse trabalho são clarificadoras da presença dessa abordagem.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este item apresenta os procedimentos metodológicos que foram aplicados na pesquisa, cujo objetivo é descrever o plano operacional do estudo, que para Martins (2000). Significa responder, explicar e justificar as questões “Como fazer?”, “Com que fazer?” e “quando fazer?” durante a investigação.

Para analisar o Nível das variações na orçamentação dos recursos, foi selecionado o percentual de acerto na previsão orçamentária de cada região em que o universo da pesquisa em estudo compõe-se das cinco regiões do Brasil que divulgaram o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Balanço Orçamentário e Orçamento fiscal e da seguridade social no site de consultas públicas “O Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação – SISTN” que é um instrumento criado para operacionalizar o convênio firmado entre a Caixa Econômica Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Foram selecionados para análise o período de 2006 a 2012.

De posse das amostras foi selecionados o 6º Bimestre dos anos em estudo, por ser esse o último bimestre e que traz o saldo completo do ano e comparado os dados das colunas receita prevista atualizada x receita realizada. E na última coluna o percentual de diferença entre o acerto. A tabela 01 mostra o percentual de arrecadação no período de 2006 a 2012.

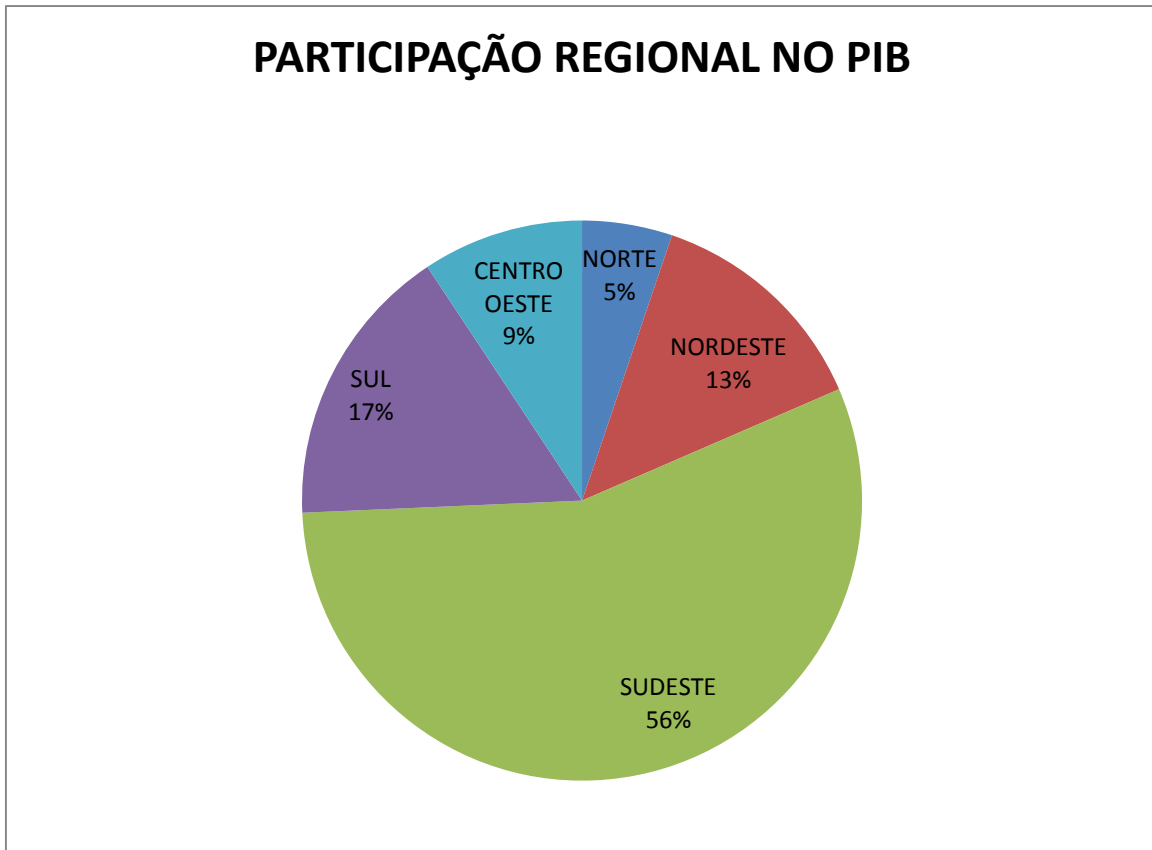
Tabela 1 - Percentual de Arrecadação 2006 - 2012

ANOS	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MÉDIA
RELEÇÃO DOS ESTADOS	PERC. (%)	PERCE. (%)	PERC. (%)	PERC. (%)	PERC. (%)	PERC. (%)	PERC. (%)	PERC. (%)
ACRE (AC)	93,79	88,77	91,02	92,35	88,42	93,26	96,01	91,95
ALAGOAS (AL)	92,67	82,88	86,55	76,32	87,3	96,05	86,41	86,88
AMAPÁ (AP)	99,45	97,26	89,89	82,97	82,84	89,06	91,64	90,44
AMAZONAS (AM)	98,55	99,66	97,58	97,09	97,22	97,46	100,23	98,26
BAHIA (BA)	95,38	93,67	87,72	88,31	92,35	95,12	101,15	93,39
CEARÁ (CE)	88,76	86,45	84,18	88,14	90,64	91,84	86,15	88,02
DISTRITO FEDERAL (DF)	90,95	85,8	92,8	85,37	87,79	83,94	87,72	87,77
ESPIRÍTO SANTO (ES)	94,3	90,79	92,13	92,8	98,59	99,66	109,13	96,77
GOIÁS (GO)	94,02	98,02	106,78	99,34	99,27	105,98	101,55	100,71
MARANHÃO (MA)	94,75	99,12	91,81	97,07	92,14	94,49	86,87	93,75
MATO GROSSO (MT)	95,49	116,11	118,31	113,72	112,4	93,51	115,42	109,28
MATO GROSSO DO SUL (MS)	91,98	89,91	92,19	89,57	85,04	89,16	90,87	89,82
MINAS GERAIS (MG)	107,02	103,92	108,99	97,96	107,73	105,66	94,76	103,72
PARÁ (PA)	95,62	93,79	87,75	87,52	89,99	92,75	92,84	91,47
PARAÍBA (PB)	95,87	97,22	90,97	88,7	87,94	92,73	88,58	91,72
PARANÁ (PR)	93,39	89,19	93,07	86,96	91,9	94,84	89,03	91,2
PERNAMBUCO (PE)	106,01	82,41	109,23	100,7	89,16	84,52	85,9	93,99
PIAUI (PI)	138,59	113,6	114,94	118,57	107,8	99,34	109,85	114,67
RIO DE JANEIRO (RJ)	98,98	98,91	108,58	96,78	106,98	102,42	98,83	101,64
RIO GRANDE DO NORTE (RN)	111,62	89,94	94,81	84,19	93,99	80,53	92,41	92,5
RIO GRANDE DO SUL (RS)	95,13	99,59	115,5	96,3	103,22	100,64	97,54	101,13
RONDÔNIA (RO)	99,56	99,76	93,66	84,88	83,13	96,78	90,56	92,62
RORAIMA (RR)	124	125,3	137,69	121,84	122,73	142,83	161,13	133,65
SANTA CATARINA (SC)	90,72	97,29	106,18	93,48	96,5	101,25	103,92	98,48
SÃO PAULO (SP)	97,04	97,26	97,09	96,69	96,6	96,58	95,67	96,7
SERGIPE (SE)	112,44	93,7	103,72	91,59	111,2	88,53	84,38	97,94
TOCANTINS (TO)	97,24	93,44	83,97	87,18	81,78	85,81	84,84	87,75

FONTE: Elaborado pelo autor com base dos dados SISTN.

Em seguida, buscou-se averiguar a variação das margens de acerto na arrecadação das cinco regiões da federação conforme participação percentual no PIB nacional segundo tabela 02 abaixo:

Gráfico 1 - Participação no Produto Interno Bruto



FONTE: Elaborado pelo autor.

O segundo passo no proceder metodológico, foi analisar os percentual de acerto para saber se no período analisado o estado conseguiu ter êxito na orçamentação com base na Média Aritmética, Desvio-padrão e Coeficiente de variação.

A média aritmética é um ponto entre dois extremos, ou seja, não poder ser menor que o menor dos valores da série nem tão pouco maior que o maior destes valores. É segundo Oliveira (2010, p.96) uma medida tão mais representativa de uma série estatística, quanto mais concentrados estiverem os valores desta série em torno do seu valor.

O desvio-padrão é o grau ao qual os dados numéricos tendem a dispersar-se em torno de um valor chama-se variação ou dispersão dos dados. Dispõe-se de várias medidas de dispersão ou de variação, sendo as mais comuns a amplitude total, o desvio médio, a amplitude entre os centis 10-90 e o desvio-padrão (SPIEGEL, 1977, P.109 apud Silva 2012). Oliveira (2010,p. 165) esclarece que o desvio-padrão é empregado como medida de dispersão ou variabilidade quando se procura uma estatística que se revista de um máximo de

estabilidade, quando os desvios extremos puderem exercer um efeito proporcionalmente maior sobre a variabilidade e quando tiverem de ser calculados, posteriormente, o coeficiente de variação e outras estatísticas.

Variância mede a dispersão “média” em torno da média aritmética e apresenta algumas propriedades matemáticas bastante úteis. No entanto, seus cálculos resultam em unidades ao quadrado. Assim sendo, a medida de variação do desvio-padrão é mais utilizada (LEVINE BERENSON, STEPHAN, 2000 p.136 apud SILVA 2012. p.9)

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, são apresentados os resultados da pesquisa. Inicialmente são tratados os dados da tabela 01 separados por região para então poder compará-los. Nesse processo são destacados os com maior e menor variação e comentar as implicações destes.

4.1. ANÁLISE DA REGIÃO NORTE

A análise da média de acerto da região norte, (tabela 03) demonstra que o Estado do Amazona foi o que apresentou os melhores margem de acerto no processo de orçamentação da receita, considerando que tem a maior média de arrecadação e o menor desvio padrão (98,26 % e 1,16, respectivamente).

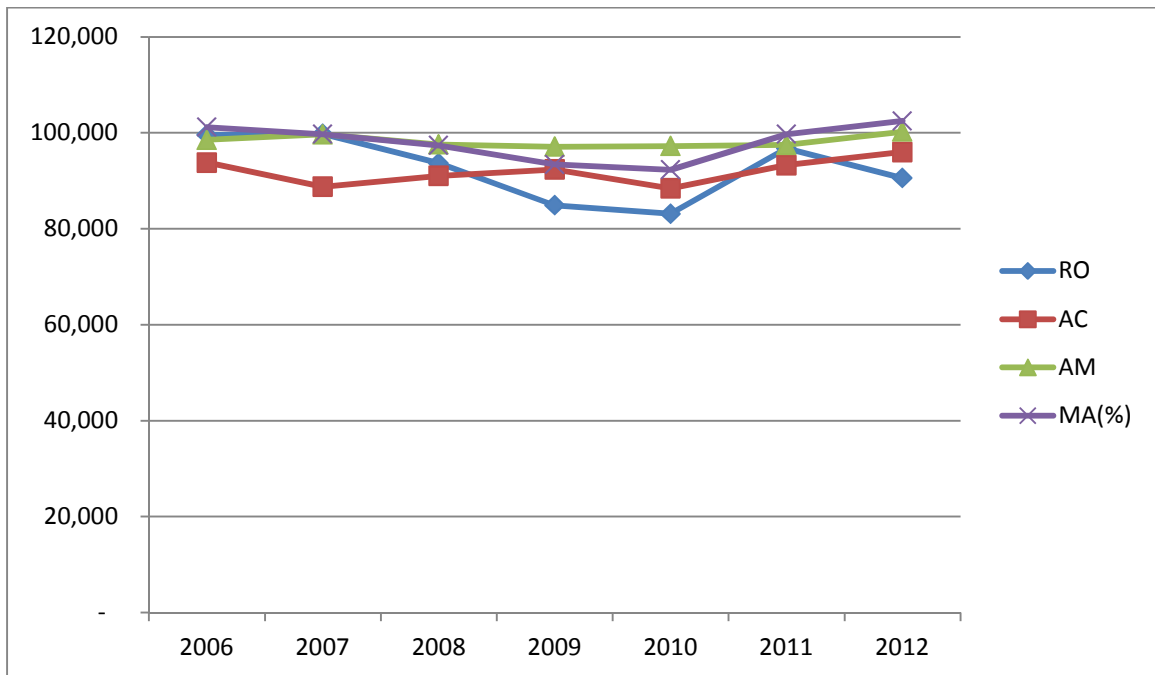
Tabela 2 - Margem de Acerto Percentual da Região Norte

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(RO)	99,56	99,76	93,66	84,88	83,13	96,78	90,56	92,62	6,23	6,73
(AC)	93,79	88,77	91,02	92,35	88,42	93,26	96,01	91,95	2,54	2,76
(AM)	98,55	99,66	97,58	97,09	97,22	97,46	100,23	98,26	1,16	1,18
(RR)	124,00	125,30	137,69	121,84	122,73	142,83	161,13	133,65	13,51	10,11
(PA)	95,62	93,79	87,75	87,52	89,99	92,75	92,84	91,47	2,87	3,14
(AP)	99,45	97,26	89,89	82,97	82,84	89,06	91,64	90,44	5,92	6,54
(TO)	97,24	93,44	83,97	87,18	81,78	85,81	84,84	87,75	5,14	5,86
MA	101,17	99,71	97,37	93,40	92,30	99,71	102,46	98,02		
DP	9,52	11,05	16,94	12,41	13,39	18,01	24,35			

FONTE: Elaborado pelo autor

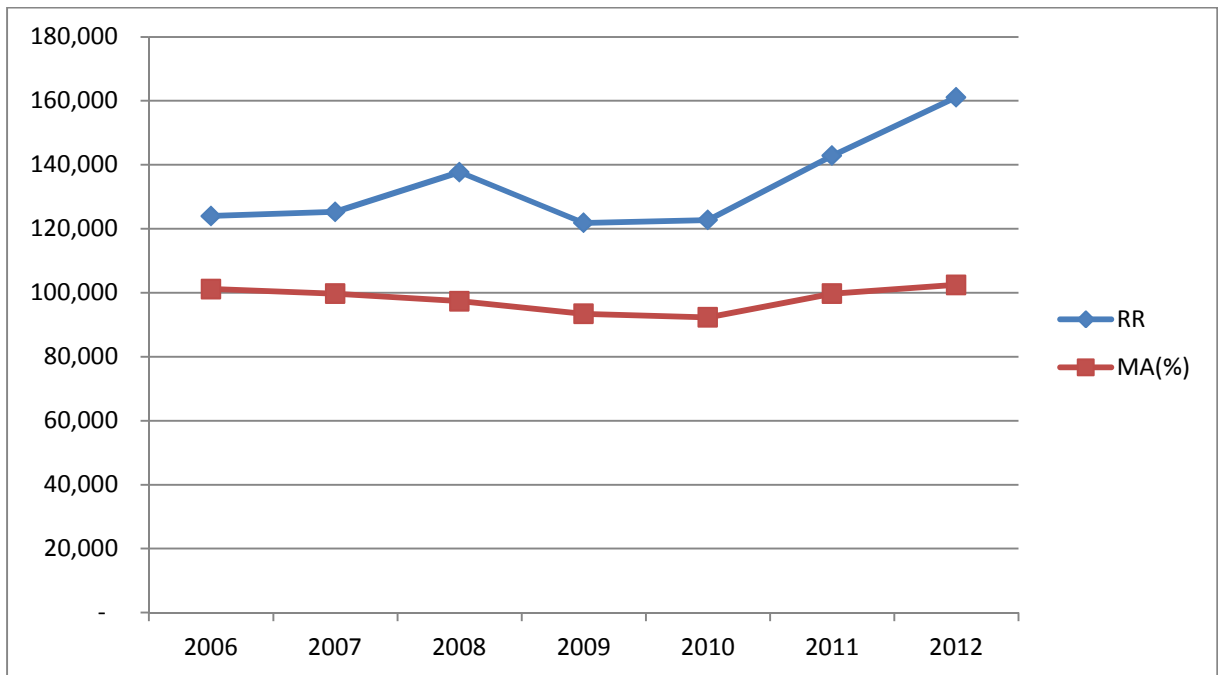
Além das elevadas margens de acerto médias os Estados do Amazonas Acre e Rondônia, obtiveram as menores taxas de desvio-padrão, indicando constância na previsão da receita no período estudado. Isso reflete em um orçamento equilibrado e o esforço de arrecadação compatível com a autorização de gastos na LOA.

Gráfico 2 - Dispersão das Margens Região Norte



FONTE: Elaborado pelo autor

Já Roraima arrecadou em média 33,65%, e em 2012 61,13% a mais que o previsto. Isto significa que os métodos considerados na previsão orçamentária estão constantemente subavaliado, gerando assim um montante de recursos sem a devida destinação. Considerando que no Brasil, especialmente a região norte é a mais carente. E uma receita orçada constantemente a menor implica em menos gastos autorizados na Lei Orçamentária Anual destinados ao atendimento da demanda da sociedade. Uma melhor visualização das oscilações nas margens de acerto do período em estudo pode ser observada no gráfico 3.

Gráfico 3 - Dispersão das Margens de Acerto

FONTE: Elaborado pelo autor

As variáveis indicam que em todo o período analisado o Estado de Roraima arrecadou superior a média orçada da região.

4.2. ANÁLISE DA REGIÃO NORDESTE

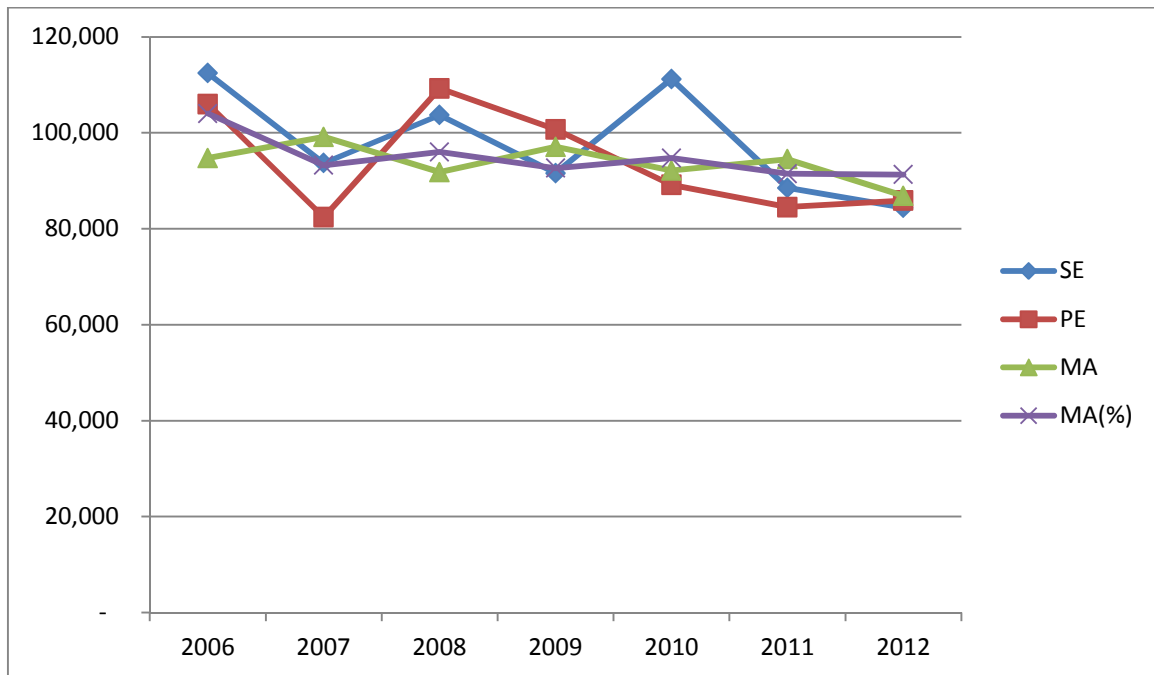
Dos estados da região nordeste, composto por nove UF's, os mais eficientes em prever e arrecadar no período analisado foram Sergipe, Pernambuco e Maranhão mantendo uma média de 97,94%, 93,99% e 93,75% respectivamente. Na tabela 3 abaixo pode-se melhor visualizar o desempenho regional.

Tabela 3 - Comparativo da Região Nordeste

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(MA)	94,75	99,12	91,81	97,07	92,14	94,49	86,87	93,75	3,69	3,93
(PI)	138,59	113,60	114,94	118,57	107,80	99,34	109,85	114,67	11,30	9,86
(CE)	88,76	86,45	84,18	88,14	90,64	91,84	86,15	88,02	2,47	2,81
(RN)	111,62	89,94	94,81	84,19	93,99	80,53	92,41	92,50	9,20	9,94
(PB)	95,87	97,22	90,97	88,70	87,94	92,73	88,58	91,72	3,43	3,74
(PE)	106,01	82,41	109,23	100,70	89,16	84,52	85,90	93,99	10,24	10,90
(AL)	92,67	82,88	86,55	76,32	87,30	96,05	86,41	86,88	5,92	6,82
(SE)	112,44	93,70	103,72	91,59	111,20	88,53	84,38	97,94	10,35	10,57
(BA)	95,38	93,67	87,72	88,31	92,35	95,12	101,15	93,39	4,25	4,55
MA(%)	104,01	93,22	95,99	92,62	94,72	91,46	91,30	94,76		
DP	13,84	8,64	9,67	10,73	7,77	5,33	7,73			

FONTE: Elaborado pelo autor

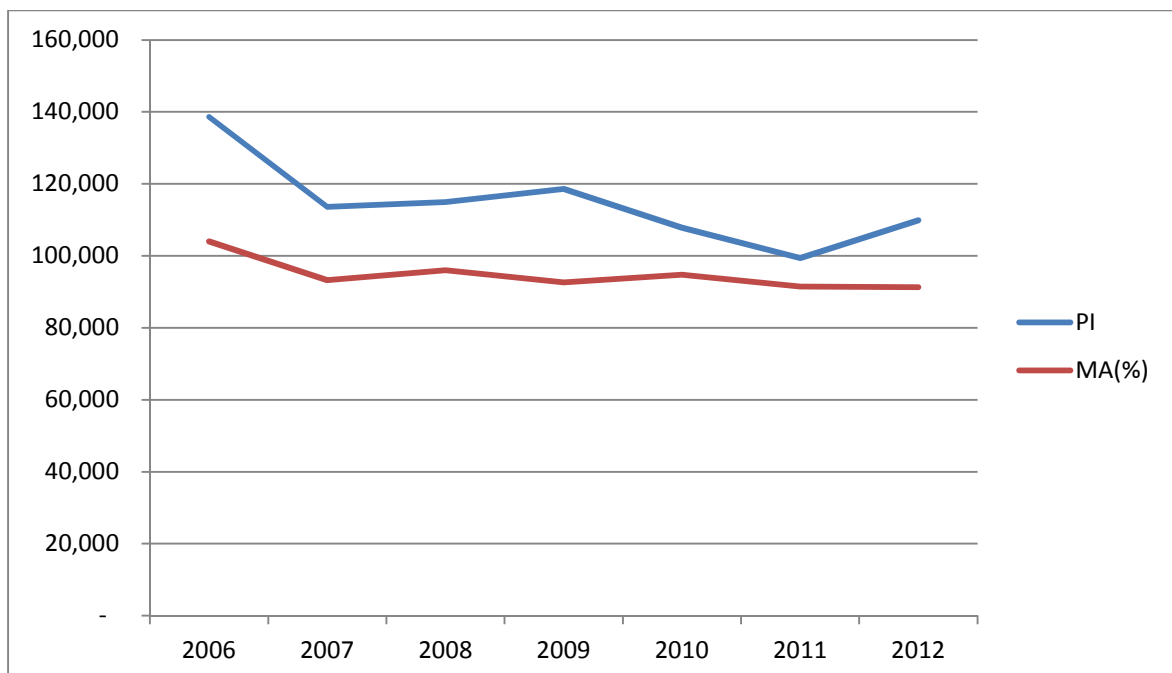
No comparativo com a média, percebe-se que esses estados se mantiveram próximos a ela. Isto significa maior realidade do valor orçado com a despesa fixada. Desse modo, observado os desvio-padrão, 10,35, 10,24 e 3,69 que são respectivamente Sergipe, Pernambuco e Maranhão. Este último é o que possui menor flutuação entre o valor orçado, representado orçamento realista na previsão orçamentária constante. O gráfico 4 explicar melhor os dados.

Gráfico 4 - Dispersão das Margens de Acerto

FONTE: Elaborado pelo autor

Com o menor desvio-padrão o estado do Maranhão tem a menor oscilação representando uma maior uniformidade na previsão orçamentária.

Já o estado do Piauí tem a maior média apresentada para a região e um alto desvio-padrão representando uma ineficiência na previsão conforme gráfico 5.

Gráfico 5 - Dispersão da Margem de Acerto Piauí x Média

FONTE: Elaborado pelo autor

Já Piauí arrecadou em média 14,67%, e em 2008 14,94% a mais que o previsto. Isto significa que os métodos considerados na previsão orçamentária estão constantemente subavaliado, gerando assim um montante de recursos sem a devida destinação. E uma receita orçada constantemente a menor implica em menos gastos autorizados na Lei Orçamentária Anual destinados ao atendimento da demanda da sociedade.

4.3. ANÁLISE DA REGIÃO SUDESTE

A região sudeste do Brasil é a região com maior participação no PIB com cerca de 55,80%, ou seja, 56% de tudo que é produzido no nosso país saem dessa região. Por isso, são também os estados que mais arrecadam impostos estaduais e é onde maior parte da população brasileira mora. Tratando-se da margem de acerto da receita orçamentária, a região demonstra equilíbrio entre a receita prevista e a receita orçada, todos mantiveram suas médias próximas da média nacional. Isso reflete o orçamento realista no processo de orçamentação, causando uma autorização para gastar dentro do que será efetivamente arrecadado como melhor explica a tabela 4.

Tabela 4 - Análise da Região Sudeste

SUDESTE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(MG)	107,02	103,92	108,99	97,96	107,73	105,66	94,76	103,72	4,96	4,78
(ES)	94,30	90,79	92,13	92,80	98,59	99,66	109,13	96,77	5,90	6,10
(RJ)	98,98	98,91	108,58	96,78	106,98	102,42	98,83	101,64	4,20	4,13
(SP)	97,04	97,26	97,09	96,69	96,60	96,58	95,67	96,70	0,49	0,50
MA(%)	99,34	97,72	101,70	96,06	102,48	101,08	99,60	99,71		
DP	4,74	4,69	7,30	1,95	4,94	3,36	5,71			

FONTE: Elaborado pelo autor

Dos estados acima, pode se destacar o estado de São Paulo que além das elevadas margens de acerto médias, obteve menor desvio-padrão e menor coeficiente de variação, indicando constância na previsão da referida receita no período estudado. O gráfico 6 destaca o comparativo entre a média regional e o estado de São Paulo.

Gráfico 6 - Comparativo São Paulo X Média Regional



FONTE: Elaborado pelo autor

As variáveis indicam que, enquanto a média regional oscila entre 102,84% a 98,01% São Paulo permanece constante, sofrendo apenas pequenos ajustes. Essa constância implica em um planejamento eficiente acarretando ainda equilíbrio na orçamentação por não conter na LOA recursos sem a prévia destinação.

4.4. ANÁLISE DA REGIÃO SUL

A análise da região sul do Brasil, composto por três estados federados e responsáveis por 16,40% do PIB nacional. A tabela 5 abaixo demonstra a margem de acerto no período analisado.

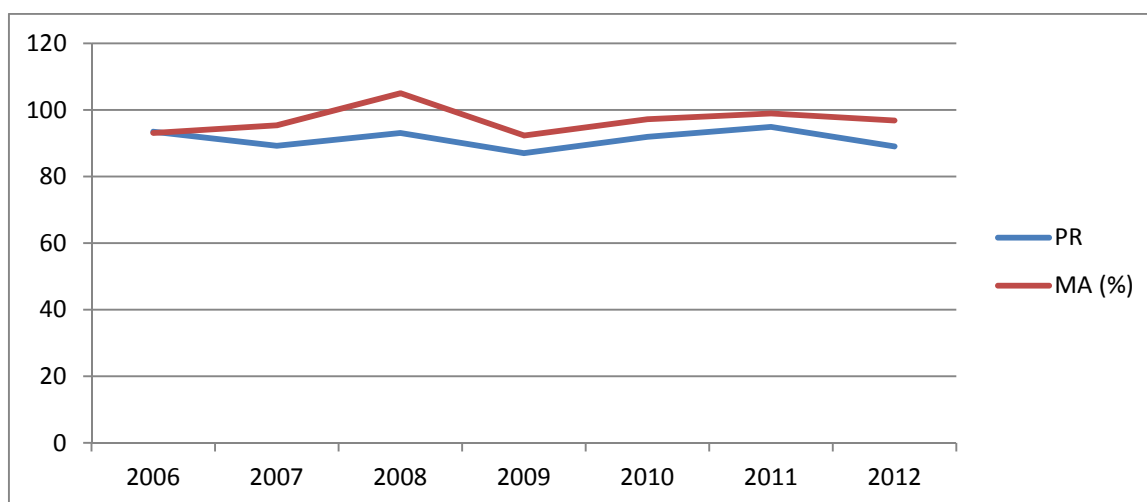
Tabela 5 - Análise da Região Sul

SUL	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(PR)	93,39	89,19	93,07	86,96	91,90	94,84	89,03	91,20	2,64	2,89
(SC)	90,72	97,29	106,18	93,48	96,50	101,25	103,92	98,48	5,17	5,25
(RS)	95,13	99,59	115,50	96,30	103,22	100,64	97,54	101,13	6,39	6,32
MA(%)	93,08	95,36	104,92	92,25	97,21	98,91	96,83	96,94		
DP	1,81	4,46	9,20	3,91	4,65	2,89	6,10	4,20		

FONTE: Elaborado pelo autor

Destaca o estado do Paraná com menor desvio-padrão, entretanto possui a menor margem de acerto da região. Apesar de ser considerada alta a média de 91,20% é inferior aos demais 98,48% e 101,13% Santa Catarina e Rio Grande do Sul respectivamente. Se comparado à média regional, no período analisado, o Paraná esteve sempre abaixo. Isso implica dizer que houve menos gastos autorizados na LOA destinados a atender a demanda da população. O gráfico 7 explica essas diferenças ano a ano.

Gráfico 7 - Comparativo Paraná x Média Regional

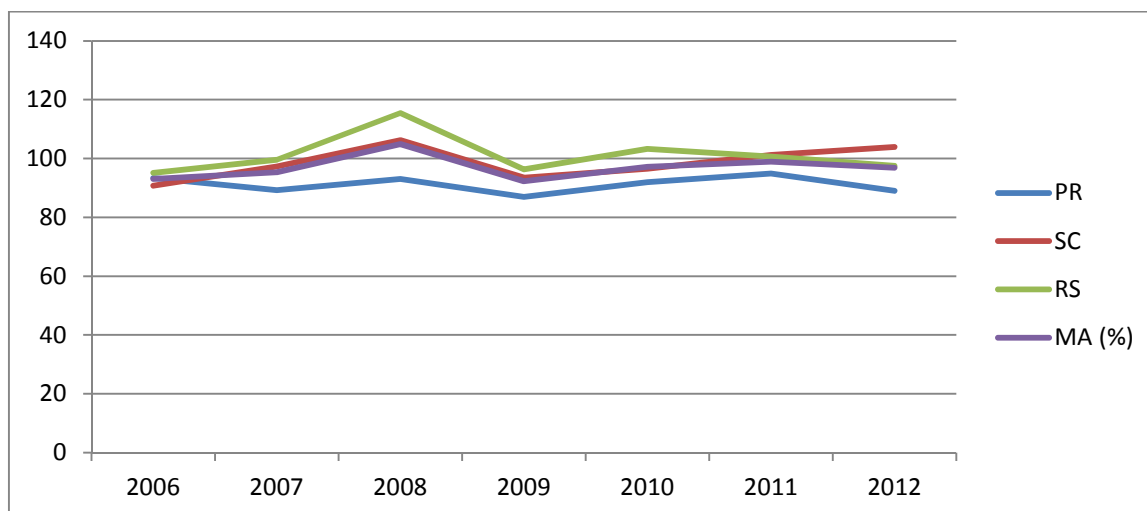


FONTE: Elaborado pelo autor

Os dados no gráfico 7 demonstram que no período analisado o estado do Paraná foi constante em prever abaixo da média regional, situação essa que se agravou em 2008 onde a diferença entre a média de acerto foi de 11,85%. Onde também no ano seguinte (2009) o referido estado ficou em apenas 86,96% no percentual de acerto.

Já o estado de Santa Catarina e Rio Grande do Sul obtiveram a maior proximidade com a média regional. Conforme gráfico 8.

Gráfico 8 - Comparativo Regional x Média



FONTE: Elaborado pelo autor

Entretanto, em 2008 tiveram uma arrecadação 6,18% e 15,50% a maior que o orçado Santa Catarina e Rio Grande do Sul respectivamente. Isso representa que os referidos estados obtiveram receita sem a prévia destinação.

4.5. ANÁLISE DA REGIÃO CENTRO-OESTE

A região centro-oeste é composta de três estados mais o Distrito Federal que juntos representam 9,30% do Produto Interno Bruto brasileiro. Na análise abaixo pode-se destacar o estado de Goiás, como estado com a maior margem média de acerto 100,71% no período analisado. Apesar de ter uma variação alta para a região com desvio-padrão 4,16, foi o que no contexto geral terminou o período com o melhor saldo.

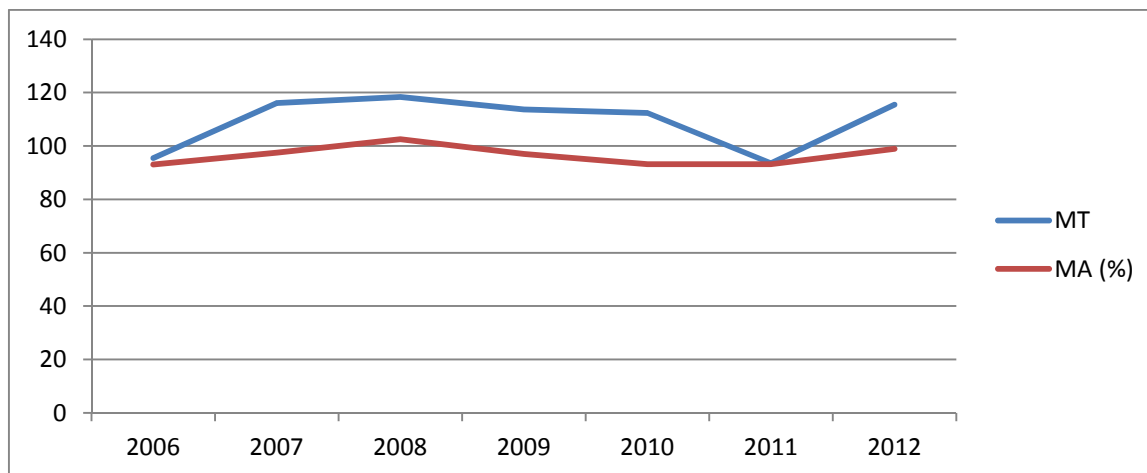
Tabela 6 - Análise da Região Centro Oeste

CENTRO-OESTE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(MS)	91,98	89,91	92,19	89,57	85,04	89,16	90,87	89,82	2,23	2,48
(MT)	95,49	116,11	118,31	113,72	112,40	93,51	115,42	109,28	9,52	8,71
(GO)	94,02	98,02	106,78	99,34	99,27	105,98	101,55	100,71	4,16	4,13
(DF)	90,95	85,80	92,80	85,37	87,79	83,94	87,72	87,77	2,92	3,33
MA(%)	93,11	97,46	102,52	97,00	96,13	93,15	98,89	96,89		
DP	1,76	11,63	10,82	10,90	10,81	8,15	10,83	8,68		

FONTE: Elaborado pelo autor

O estado de Mato Grosso obteve a maior média de sucesso no processo orçamentário, entretanto o alto desvio-padrão denuncia uma inconstância orçamentária conforme explica o gráfico a seguir:

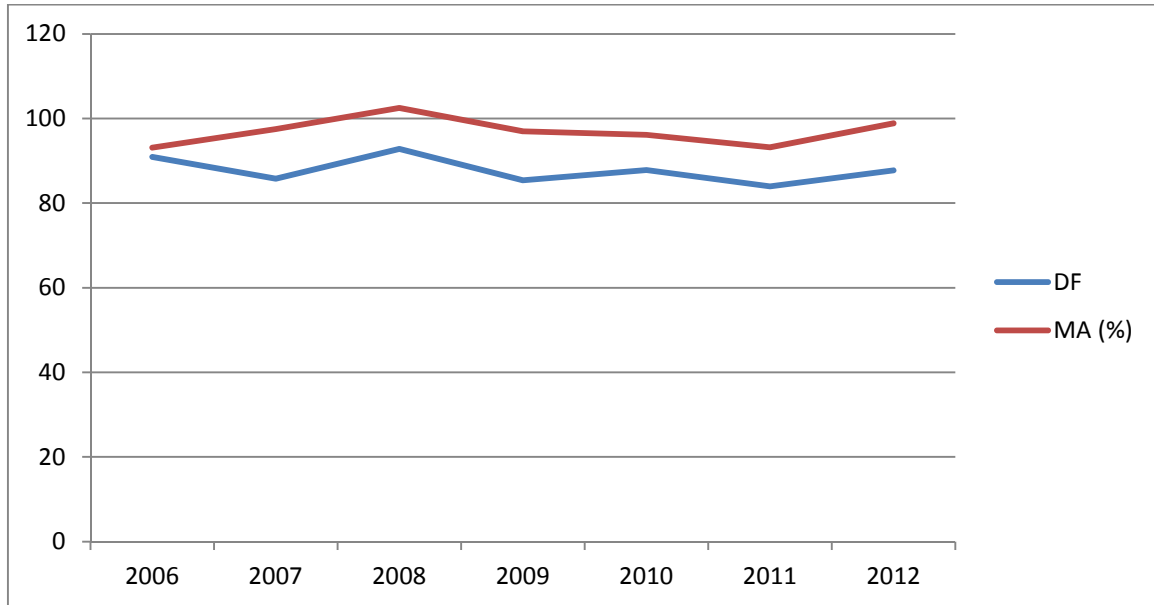
Gráfico 9 - Comparativo Mato Grosso x Média Regional



FONTE: Elaborado pelo autor

Apenas em 2011 o estado esteve próximo da média regional e abaixo dos 100% no período analisado com exceção de 2006. Isto implica dizer que de 2007 a 2010 e 2012 a receita orçada estava subavaliada na LOA. Em 2008 a receita foi subavaliada em 18,31%. Representando assim, um montante de recursos sem a prévia destinação orçamentária. Ou seja, em outras palavras, menos autorização para gastar com as necessidades da população.

E com média mais baixa o Distrito Federal com 87,77% de sucesso no processo de orçamentação e um dos menores desvio-padrão torna-se o acaso oposto ao do Mato Grosso, a capital federal vem constantemente superavaliado suas receitas conforme demonstra o gráfico abaixo.

Gráfico 10 - Comparativo Distrito Federal x Média Regional

FONTE: Elaborado pelo autor

E uma vez que, o governo não consegue orçar suas receitas de forma eficiente, logo a LOA sofre os reflexos. Isso se dar pelo fato do governo arrecadar menos do que prevê, dessa forma, o governo não consegue dar continuidade ao programa de trabalho.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O equilíbrio nas finanças públicas constitui um dos pilares sobre os quais foi embasada a Lei de Responsabilidade Fiscal, desde quando foi promulgada, em maio de 2000, têm modificado a forma de orçamentação no Brasil. Agora, deve-se busca com planejamento realista e coerente, perseguir uma adequação entre a previsão das receitas e a real capacidade de arrecadação, na medida em que esse planejamento no que pertinente à receita baliza a fixação e realização dos gastos do ente público.

Diante da ênfase que a LRF atribuiu ao controle da receita, especificamente à sua gestão eficiente, através de mecanismos que a prevejam com maior nível de exatidão, voltou-se este trabalho para a análise da margem de acerto no processo orçamentário da receita pública. A competência no processo de previsão e arrecadação das referidas receitas pôde ser verificada através da coleta dos valores orçados pelos estados e aqueles efetivamente arrecadados. A competência aqui se refere não somente à margem de acerto calculada, mas também à sua evolução no período analisado. Grandes oscilações, ou seja, altos desvios-padrão, sinalizam ineficiência no processo de planejamento, o que poderá acarretar um desempenho negativo da gestão, por falta de racionalidade no estabelecimento de prioridades, de objetivos claros e de metas de resultado.

Assim a análise regional pode verificar como resultado que na região norte do país o estado do Amazonas obteve maior média de acerto e menor desvio-padrão demonstrando que no período analisado o estado foi eficiente na orçamentação. Isso reflete diretamente no equilíbrio na LOA, que por sua vez dar ao gestor público a capacidade de planejar e firmar programas para atendimento da sociedade que poderão ser cumpridos, tendo em vista que, o orçamento está equilibrado. No nordeste, o Maranhão obteve maior média de arrecadação e na região Sudeste foi o estado de São Paulo, ambos com elevados índices de acerto na orçamentação e baixo desvio-padrão. Essa combinação demonstra a habilidade no processo orçamentário. Entretanto, na Região sul e centro-oeste com Santa Catarina e Goiás respectivamente foram os que tiveram as melhores médias, porém com um alto desvio-padrão em comparação a própria região. Isso justifica que, apesar de possuírem as maiores margens de acerto, esses não são constantes no período analisado. Dessa forma, são ineficientes no processo de orçamentação das suas receitas.

Em vista disso, surgem diversas consequências para a sociedade, dentre as quais podemos citar o não cumprimento do programa de governo prometido à sociedade — uma

vez que a receita foi superestimada, o governo documentou uma falsa promessa de programa que não será cumprido por ausência de fonte de recurso —; a baixa qualidade dos serviços prestados; e o desequilíbrio das contas públicas. Outra consequência social está relacionada à compromisso sem que o estado tenha situação financeira estável, já que não irá arrecadar tudo que foi estimado. Assim, o gestor deixa o déficit para as gerações futuras, ou seja, a sociedade de amanhã irá pagar a conta dos erros de hoje.

Esse real descompasso entre receitas previstas e arrecadadas, demonstrado pela pesquisa, repercute diretamente na realização das despesas, podendo ser uma das causas da ineficiência da gestão, o que evidencia ainda mais a importância do planejamento.

Cumprir destacar que neste estudo os resultados direcionam para a importância de um maior rigor técnico no momento de elaboração da proposta orçamentária, tendo em vista a real capacidade arrecadatória. De acordo com a LRF, para a previsão responsável da receita devem-se observar, entre outros aspectos, a variação do índice de preço, o crescimento econômico ou qualquer outro fator relevante, bem como a análise histórica dos valores arrecadados.

REFERÊNCIAS

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas 1995.
- ANDRADE, Cândido Teobaldo de. **Para entender relações públicas**. 4. ed. São Paulo: Loyola, 1993.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15. ed. rev. e atualizada por Dijalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004
- BORGONI, Nadia Mar; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; ISHIKURA, Edison Ryu; FERNANDES, Francisco Carlos. Proposta de um modelo de relatório de administração para o setor público baseado no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários. RAP - Revista de Administração Pública. Rio de Janeiro, 44 (1), jan./fev. 2010. p. 119-42.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. Brasília, DF, 2007.
- BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- BRASIL. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 ago. 2010.
- BRASIL. Lei nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 ago. 2010.
- _____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal: Manual técnico de orçamento MTO. Versão 2012. Brasília: 2012. 167p.
- Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Secretaria de Orçamento Federal: Manual técnico de orçamento MTO**. Versão 2013. Brasília: 2013. 179p.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. Metodologia científica: para uso de estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.
- CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 1997

COSTA, Eduardo Augusto de Abreu. **Fatores Institucionais que influenciam a previsão das receitas orçamentárias: Um estudo de caso dos governos Estaduais Brasileiros.** Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós – Graduação em Administração, Universidade de Brasília – UNB, Brasília 2011

FILHO, João Eudes Bezerra. **Contabilidade pública.** Ed. Campus concursos 2008.

____ **Orçamento aplicado ao setor público.** Ed. Atlas 2012.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IBAM – Instituto Brasileiro de Administração Municipal <http://www.ibam.org.br> (consultado em dezembro de 2014)

KOHAMA, Heilio, **Contabilidade pública:** teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006..

LIMA, Diana Vaz de. CASTRO, Robison Gonçalves. **Balancos Públicos: Teoria e Prática –** 2 ed. São Paulo. Atlas 2003.

MACHADO JR., J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. A Lei nº 4.320 Comentada. 34 ed. IBAM, 2012.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NOGUEIRA, Carlos Alberto. **Administração Pública.**São Paulo. ELSEVIER (EDITORAS CAMPUS E NEGOCIO. 2006

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Manual de Direito Financeiro. 3. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et al. **Contabilidade pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática.** São Paulo. Campos 1999.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas.** São Paulo. Atlas, 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável as Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. Org. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** teoria e pratica. 3 ed. Sao Paulo. Atlas, 2008.

RAUPP, Fabiano Maury. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BAUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 76-97.

ROCHA, M. M. Q. Análise do nível de eficiência no processo de previsão e arrecadação da receita pública dos municípios do estado do Rio Grande do Norte. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multinstitucional e Inter-Regional de Pós-

Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

SANTOS, A R. dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP & A Editora, 1999.

SÁ, A Lopes de e SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Mauricio Corrêa da. **Demonstrações contábeis públicas: Indicadores de Desempenho e Análise**. São Paulo: Atlas 2012.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico nas entidades públicas: uma proposta**. Chapecó: Argos, 2003.

SCARPIN, J. E.; SLOMSKI, V. **Acurácia da previsão de receitas no orçamento antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo de caso**. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 1, n. 2, p. 23-39, maio/ago. 2005.

APÊNDICES

APENDICE A – MARGEM DE ACERTO POR REGIÃO**NORTE**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(RO)	99,56	99,76	93,66	84,88	83,13	96,78	90,56	92,62	6,23	6,73
(AC)	93,79	88,77	91,02	92,35	88,42	93,26	96,01	91,95	2,54	2,76
(AM)	98,55	99,66	97,58	97,09	97,22	97,46	100,23	98,26	1,16	1,18
(RR)	124,00	125,30	137,69	121,84	122,73	142,83	161,13	133,65	13,51	10,11
(PA)	95,62	93,79	87,75	87,52	89,99	92,75	92,84	91,47	2,87	3,14
(AP)	99,45	97,26	89,89	82,97	82,84	89,06	91,64	90,44	5,92	6,54
(TO)	97,24	93,44	83,97	87,18	81,78	85,81	84,84	87,75	5,14	5,86
MA (%)	101,17	99,71	97,37	93,40	92,30	99,71	102,46	98,02		
DP	9,52	11,05	16,94	12,41	13,39	18,01	24,35			

NORDESTE

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(MA)	94,75	99,12	91,81	97,07	92,14	94,49	86,87	93,75	3,69	3,93
(PI)	138,59	113,60	114,94	118,57	107,80	99,34	109,85	114,67	11,30	9,86
(CE)	88,76	86,45	84,18	88,14	90,64	91,84	86,15	88,02	2,47	2,81
(RN)	111,62	89,94	94,81	84,19	93,99	80,53	92,41	92,50	9,20	9,94
(PB)	95,87	97,22	90,97	88,70	87,94	92,73	88,58	91,72	3,43	3,74
(PE)	106,01	82,41	109,23	100,70	89,16	84,52	85,90	93,99	10,24	10,90
(AL)	92,67	82,88	86,55	76,32	87,30	96,05	86,41	86,88	5,92	6,82
(SE)	112,44	93,70	103,72	91,59	111,20	88,53	84,38	97,94	10,35	10,57
(BA)	95,38	93,67	87,72	88,31	92,35	95,12	101,15	93,39	4,25	4,55
MA(%)	104,01	93,22	95,99	92,62	94,72	91,46	91,30	94,76		
DP	13,84	8,64	9,67	10,73	7,77	5,33	7,73			

SUDESTE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(MG)	107,02	103,92	108,99	97,96	107,73	105,66	94,76	103,72	4,96	4,78
(ES)	94,30	90,79	92,13	92,80	98,59	99,66	109,13	96,77	5,90	6,10
(RJ)	98,98	98,91	108,58	96,78	106,98	102,42	98,83	101,64	4,20	4,13
(SP)	97,04	97,26	97,09	96,69	96,60	96,58	95,67	96,70	0,49	0,50
MA(%)	99,34	97,72	101,70	96,06	102,48	101,08	99,60	99,71		
DP	4,74	4,69	7,30	1,95	4,94	3,36	5,71			

SUL	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(PR)	93,39	89,19	93,07	86,96	91,90	94,84	89,03	91,20	2,64	2,89
(SC)	90,72	97,29	106,18	93,48	96,50	101,25	103,92	98,48	5,17	5,25
(RS)	95,13	99,59	115,50	96,30	103,22	100,64	97,54	101,13	6,39	6,32
MA(%)	93,08	95,36	104,92	92,25	97,21	98,91	96,83	96,94		
DP	1,81	4,46	9,20	3,91	4,65	2,89	6,10			

CENTRO-OESTE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	MA (%)	DP	CV
(MS)	91,98	89,91	92,19	89,57	85,04	89,16	90,87	89,82	2,23	2,48
(MT)	95,49	116,11	118,31	113,72	112,40	93,51	115,42	109,28	9,52	8,71
(GO)	94,02	98,02	106,78	99,34	99,27	105,98	101,55	100,71	4,16	4,13
(DF)	90,95	85,80	92,80	85,37	87,79	83,94	87,72	87,77	2,92	3,33
MA(%)	93,11	97,46	102,52	97,00	96,13	93,15	98,89	96,89		
DP	1,76	11,63	10,82	10,90	10,81	8,15	10,83			

APENDICE B – PARTICIPAÇÃO REGIONAL NO PRODUTO INTERNO BRUTO.

Grandes Regiões e Unidades da Federação	Participação no Produto Interno Bruto do Brasil (%)							
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Média
Brasil	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Norte	5,1	5,0	5,1	5,0	5,3	5,4	5,3	5,2
Rondônia	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,6
Acre	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Amazonas	1,7	1,6	1,5	1,5	1,6	1,6	1,5	1,6
Roraima	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Pará	1,9	1,9	1,9	1,8	2,1	2,1	2,1	2,0
Amapá	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Tocantins	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4
Nordeste	13,1	13,1	13,1	13,5	13,5	13,4	13,6	13,3
Maranhão	1,2	1,2	1,3	1,2	1,2	1,3	1,3	1,2
Piauí	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Ceará	2,0	1,9	2,0	2,0	2,1	2,1	2,1	2,0
Rio Grande do Norte	0,9	0,9	0,8	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
Paraíba	0,8	0,8	0,8	0,9	0,8	0,9	0,9	0,9
Pernambuco	2,3	2,3	2,3	2,4	2,5	2,5	2,7	2,5
Alagoas	0,7	0,7	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7
Sergipe	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Bahia	4,1	4,1	4,0	4,2	4,1	3,9	3,8	4,0
Sudeste	56,8	56,4	56,0	55,3	55,4	55,4	55,2	55,8
Minas Gerais	9,1	9,1	9,3	8,9	9,3	9,3	9,2	9,2
Espírito Santo	2,2	2,3	2,3	2,1	2,2	2,4	2,4	2,3
Rio de Janeiro	11,6	11,2	11,3	10,9	10,8	11,2	11,5	11,2
São Paulo	33,9	33,9	33,1	33,5	33,1	32,6	32,1	33,2
Sul	16,3	16,6	16,6	16,5	16,5	16,2	16,2	16,4
Paraná	5,8	6,1	5,9	5,9	5,8	5,8	5,8	5,9
Santa Catarina	3,9	3,9	4,1	4,0	4,0	4,1	4,0	4,0
Rio Grande do Sul	6,6	6,6	6,6	6,7	6,7	6,4	6,3	6,6
Centro-Oeste	8,7	8,9	9,2	9,6	9,3	9,6	9,8	9,3
Mato Grosso do Sul	1,0	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2	1,2	1,1
Mato Grosso	1,5	1,6	1,8	1,8	1,6	1,7	1,8	1,7
Goiás	2,4	2,5	2,5	2,6	2,6	2,7	2,8	2,6
Distrito Federal	3,8	3,8	3,9	4,1	4,0	4,0	3,9	3,9