

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA

MARCELO ORTH

**ORÇAMENTAÇÃO MUNICIPAL: ANÁLISE DAS PREVISÕES DE RECEITAS
TRIBUTÁRIAS DE IMPOSTOS NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**

Maringá

2023

MARCELO ORTH

**ORÇAMENTAÇÃO MUNICIPAL: ANÁLISE DAS PREVISÕES DE RECEITAS
TRIBUTÁRIAS DE IMPOSTOS NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria, da Universidade Estadual de Maringá, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dra. Kerla Mattiello
Coorientadora: Prof.^a Dra. Marguit Neumann

Maringá

2023

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá - PR, Brasil)

O77o

Orth, Marcelo

Orçamento municipal : análise das previsões de receitas tributárias de impostos nos municípios paranaenses / Marcelo Orth. -- Maringá, PR, 2023.
100 f.: il., tabs.

Orientadora: Profa. Dra. Kerla Mattiello.

Coorientadora: Profa. Dra. Marguit Neumann.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2023.

1. Orçamento municipal. 2. Impostos municipais - Paraná (Estado). 3. Legislação orçamentária - Brasil. 4. Receitas tributárias. 5. Orçamentação incremental. I. Mattiello, Kerla, orient. II. Neumann, Marguit, coorient. III. Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. IV. Título.

CDD 23.ed. 657.61

Síntique Raquel Eleutério - CRB 9/1641

MARCELO ORTH

**ORÇAMENTAÇÃO MUNICIPAL: ANÁLISE DAS PREVISÕES DE RECEITAS
TRIBUTÁRIAS DE IMPOSTOS NOS MUNICÍPIOS PARANAENSES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, área de concentração Controladoria, da Universidade Estadual de Maringá como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 29 de maio de 2023.

BANCA EXAMINADORA:

Prof.^a Dra. Kerla Mattiello
Universidade Estadual de Maringá - UEM
(Presidente)

Prof.^a Dra. Marguit Neumann
Universidade Estadual de Maringá - UEM
(Coorientador)

Prof. Dr. Valter da Silva Faia
Universidade Estadual de Maringá - UEM
(Examinador Interno)

Prof. Dr. Roberto Rivelino Martins Ribeiro
Universidade Estadual de Maringá - UEM
(Examinador Externo)

DEDICATÓRIA

As professoras orientadoras Kerla Mattiello e Marguit Neumann, fundamentais para o desenvolvimento desta etapa e, que em meio a todas adversidades, se dispuseram a me auxiliar, incentivar e iluminar com suas orientações e suporte. Toda minha gratidão.

Aos professores Valter da Silva Faia e Roberto Rivelino Martins Ribeiro pela imensa contribuição nas bancas, fornecendo novas visões sobre o trabalho idealizado, amplamente acatadas nesta versão final e ajustes que enriqueceram o trabalho.

Aos amigos e familiares pelo apoio e suporte, aos colegas de turma pelas trocas de conhecimento e parceria no desenvolver das atividades, aos professores e ao Departamento de Ciências Contábeis pela oportunidade e ótima experiência.

A minha noiva, Bruna Flavia Tristoni, que incentivou o ingresso, auxiliou no desenvolver e registrou presença em minha banca de defesa, este caminho certamente não seria percorrido sem seu apoio.

Orth, M. (2023). *Orçamentação Municipal: Análise das previsões de receitas tributárias de impostos nos municípios paranaenses*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, PR, Brasil.

RESUMO

No processo orçamentário governamental, a despesa fixada limita-se ao montante de receitas previstas para o período. Deste modo, previsões de receitas assertivas são fundamentais para que se estabeleça um planejamento realista e exequível. O objetivo da presente pesquisa foi analisar as previsões de receitas tributárias de impostos municipais, no que tange à assertividade histórica, sob a ótica da abordagem incremental de tomada de decisão e quanto ao conteúdo das leis orçamentárias, à luz da *accountability* horizontal. Realizada em duas etapas, compreendendo dois artigos de caráter complementar, abordagem qualitativa, objetivos descritivos e explicativos, e dados coletados por meio de análise documental, pôde-se investigar a assertividade das previsões de receitas tributárias dos impostos em municípios paranaenses entre o período de 2018 a 2021 e o conteúdo das leis orçamentárias (LOA/LDO), referente às receitas, em uma amostra de municípios com baixa assertividade de suas previsões. Os achados do primeiro artigo coadunam aos pressupostos da orçamentação incremental, em especial, ao observar a forte influência do orçamento anterior nas previsões correntes, o ajustamento marginal e a despreocupação com assertividade histórica, o que implica, em diversos casos, em estimativas irracionais. Os resultados do primeiro estudo também evidenciam baixa assertividade das previsões de receitas de impostos e sugerem maior assertividade de previsões em municípios de maior porte populacional. O segundo artigo revelou a precariedade dos orçamentos municipais quanto ao conteúdo referente às previsões de receitas propostas, caracterizada tanto pela omissão de informações relevantes, quanto pela proposição de valores irracionais para as receitas, sem qualquer fundamentação apenas. Denota também, a baixa disposição das Câmaras para exercício de *accountability horizontal* e a prevalência ao Poder Executivo nas escolhas orçamentárias. Amplia-se a discussão acerca das temática previsão de receitas orçamentárias municipais, para além dos estudos acerca da utilização de modelos matemáticos mais eficientes e críticas aos responsáveis pela elaboração dos instrumentos orçamentários. Compreende-se que o comportamento observado, de irrealismo orçamentário, decorre da “leniência” da legislação orçamentária, que não assegura, por si só, o alcance de previsões assertivas, bem como, da conduta dos atores envolvidos no processo orçamentário, tanto na fase de elaboração quanto no exercício de controle orçamentário. As descobertas desse estudo são relevantes para pesquisadores, ao proporcionar análises acerca das previsões de receitas orçamentárias sob o prisma da orçamentação incremental e da *accountability* horizontal, como instrumento de *check and balances*. Sob a perspectiva empírica, o estudo fornece aos profissionais responsáveis pela elaboração e agentes de controle do orçamento, descrição do cenário observado além de subsídios para implementação de melhorias com vistas à elaboração de previsões mais assertivas, fundamentais para o planejamento e execução das políticas públicas municipais.

Palavras-chave: Previsão de Receitas Orçamentárias. Impostos Municipais. *Accountability* Orçamentária. Orçamentação Incremental. Assertividade de previsões.

Orth, M. (2023). *Orçamentação Municipal: Análise das previsões de receitas tributárias de impostos nos municípios paranaenses*. Master's Dissertation in Accounting Science, State University of Maringá, Maringá, PR, Brazil.

ABSTRACT

In the government budget process, fixed expenditure is limited to the amount of revenue forecast for the period. Thus, assertive revenue forecasts are essential to establish realistic and feasible planning. The aim of this research was to analyze tax revenue forecasts from municipal taxes, with regard to historical assertiveness, from the perspective of the incremental approach to decision-making and regarding the content of budgetary laws, in the light of horizontal accountability. Carried out in two stages, comprising two articles of a complementary nature, qualitative approach, descriptive and explanatory objectives, and data collected through document analysis, it was possible to investigate the assertiveness of forecasts of tax revenues from taxes in municipalities in Paraná between the period of 2018 to 2021 and the content of budget laws (LOA/LDO), referring to revenues, in a sample of municipalities with low assertiveness of their forecasts. The findings of the first article are in line with the assumptions of incremental budgeting, in particular, when observing the strong influence of the previous budget on current forecasts, the marginal adjustment and the lack of concern with historical assertiveness, which implies, in several cases, in irrational estimates. The results of the first study also show low assertiveness of tax revenue forecasts and suggest greater assertiveness of forecasts in municipalities with larger populations. The second article revealed the precariousness of municipal budgets in terms of content related to proposed revenue forecasts, characterized both by the omission of relevant information and by the proposition of irrational values for revenues, without any attached justification. It also denotes the low willingness of the Chambers to exercise horizontal accountability and the prevalence of the Executive Power in budgetary choices. The discussion about the thematic prediction of municipal budget revenues is expanded, in addition to studies about the use of more efficient mathematical models and criticisms of those responsible for the elaboration of budget instruments. It is understood that the behavior observed, of budget unrealism, stems from the "lenience" of the budget legislation, which does not ensure, by itself, the achievement of assertive forecasts, as well as the conduct of the actors involved in the budget process, both in the preparation and in the exercise of budgetary control. The findings of this study are relevant to researchers, as they provide analyzes of budget revenue forecasts from the perspective of incremental budgeting and horizontal accountability, as a check and balance instrument. From an empirical perspective, the study provides professionals responsible for budget preparation and control agents with a description of the observed scenario, in addition to subsidies for implementing improvements with a view to preparing more assertive forecasts, fundamental for the planning and execution of municipal public policies. .

Key-words: Budget Revenue Forecast. Municipal taxes. Budget Accountability. Incremental Budgeting. Assertiveness of predictions.

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Estrutura da dissertação.....18

PRIMEIRO ARTIGO - A (NÃO)ASSERTIVIDADE DAS PREVISÕES DE ARRECADAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS DE IMPOSTOS MUNICIPAIS

Figura 1 – Estágios da Receita Orçamentária..... 26

Figura 2 - Comportamento da assertividade das previsões de IPTU.....32

Figura 3 - Comportamento da assertividade das previsões de ISS.....34

Figura 4 - Comportamento da assertividade das previsões de ITBI.....36

Figura 5 - Comparativo da assertividade dos impostos municipais.....37

SEGUNDO ARTIGO – *ACCOUNTABILITY* ORÇAMENTÁRIA E A PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS MUNICIPAIS

Figura 1 – Modelo teórico de precisão na previsão de receitas públicas.....54

Figura 2 – Receitas previstas e arrecadadas em Rancho Alegre D'Oeste (PP).....51

Figura 3 – Receitas previstas e arrecadadas em Santo Antônio do Caiuá (PP)..... 64

Figura 4 – Receitas previstas e arrecadadas em Mangueirinha (MP)..... 65

Figura 5 – Receitas previstas e arrecadadas em Palmas (MP)..... 66

Figura 6 – Receitas previstas e arrecadadas em Irati (GP)..... 67

Figura 7 – Receitas previstas e arrecadadas em Pato Branco (GP)..... 68

ÍNDICE DE TABELAS

SEGUNDO ARTIGO – *ACCOUNTABILITY* ORÇAMENTÁRIA E A PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS MUNICIPAIS

Tabela 1 – Operacionalização da etapa de pré-análise no estudo..... 58

Tabela 2 – Estabelecimento dos processos de categorização e codificação..... 59

ÍNDICE DE QUADROS

PRIMEIRO ARTIGO - A (NÃO)ASSERTIVIDADE DAS PREVISÕES DE ARRECADAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS DE IMPOSTOS MUNICIPAIS

Quadro 1 – Abordagem Incremental de Tomada de Decisão no Processo Orçamentário.....	24
Quadro 2 - Protocolo utilizado na coleta, categorização e análise dos dados.....	27
Quadro 3 - Médias de arrecadação tributária de impostos, de acordo com o porte.....	30
Quadro 4 - Média de arrecadação de impostos municipais.....	30
Quadro 5 - Média de arrecadação de impostos municipais.....	30
Quadro 6 - IPTU - Ausência de ajustes nas previsões e erro médio de previsão.....	33
Quadro 7 - IPTU - Variação de previsões por percentual fixo.....	33
Quadro 8 - ISS - Ausência de ajustes nas previsões e erro médio de previsão.....	35
Quadro 9 - ISS - Variação de previsões por percentual fixo.....	35
Quadro 10 - ITBI - Ausência de ajustes nas previsões e erro médio de previsão.....	37
Quadro 11 - ITBI - Variação de previsões por percentual fixo.....	37
Quadro 12 - Frequência de erros de previsão, de acordo com o porte e imposto.....	38

SEGUNDO ARTIGO – *ACCOUNTABILITY* ORÇAMENTÁRIA E A PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS MUNICIPAIS

Quadro 1 – Descrição dos protocolos da pesquisa.....	57
Quadro 2 - Municípios que compõem a amostra e ano de referência.....	61
Quadro 3 - Identificação dos registros nos municípios componentes da amostra.....	60
Quadro 4 - Receitas realizadas e estimadas em Palmas (LOA/2018).....	68
Quadro 5 - Autorização para abertura de Créditos Adicionais Suplementares.....	70

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMF	Anexo de Metas Fiscais
CF/88	Constituição Federal de 1988
CGU	Controladoria Geral da União
COVID-19	Coronavírus
EUA	Estados Unidos da América
GP	Município de Grande Porte
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentária
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
MP	Município de Médio Porte
PP	Município de Pequeno Porte
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE/PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	13
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos	15
1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES	16
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	17
2 PRIMEIRO ARTIGO: A (NÃO)ASSERTIVIDADE DAS PREVISÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS EM MUNICÍPIOS PARANAENSES	21
1. INTRODUÇÃO	22
2. O PROCESSO DE PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS E A ABORDAGEM INCREMENTAL DE TOMADA DE DECISÃO	23
2.1 A ABORDAGEM INCREMENTAL DE TOMADA DE DECISÃO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO - ORÇAMENTAÇÃO INCREMENTAL	23
2.2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO MUNICIPAL E A PREVISÃO DA ARRECADAÇÃO DE RECEITAS DE IMPOSTOS	25
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	27
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	29
4.1 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	29
4.1.1 Arrecadação de impostos nos municípios paranaenses	29
4.1.2 Assertividade das previsões de IPTU	31
4.1.3 Assertividade das previsões de ISS	33
4.1.4 Assertividade das previsões de ITBI	35
4.1.5 Comparativo da assertividade das previsões e aspectos gerais	37
4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS	38
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
REFERÊNCIAS	42
3 SEGUNDO ARTIGO: <i>ACCOUNTABILITY</i> ORÇAMENTÁRIA E A PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS MUNICIPAIS	46
1. INTRODUÇÃO	46
2. PROCESSO DE PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS MUNICIPAIS	48
2.1 <i>ACCOUNTABILITY</i> NO PROCESSO DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO	48
2.2 A PREVISÃO DE RECEITAS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO MUNICIPAL	52

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	56
4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	61
4.1 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	61
4.1.1 Municípios de Pequeno Porte	64
4.1.2 Municípios de Médio Porte	66
4.1.3 Municípios de Grande Porte	67
4.1.4 Autorização para abertura de Créditos Adicionais Suplementares	69
4.2 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	70
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	73
REFERÊNCIAS	75
CONSIDERAÇÕES FINAIS DA DISSERTAÇÃO	81
REFERÊNCIAS DA DISSERTAÇÃO	84
APÊNDICE A - Assertividade das Previsões de IPTU - Municípios de Pequeno Porte	92
APÊNDICE B - Assertividade das Previsões de IPTU - Municípios de Médio Porte	93
APÊNDICE C - Assertividade das Previsões de IPTU - Municípios de Médio Porte	94
APÊNDICE D - Assertividade das Previsões de ISS - Municípios de Médio Porte	95
APÊNDICE E - Assertividade das Previsões de ISS - Municípios de Médio Porte	96
APÊNDICE F - Assertividade das Previsões de ISS - Municípios de Médio Porte	97
APÊNDICE G - Assertividade das Previsões de ITBI - Municípios de Médio Porte	98
APÊNDICE H - Assertividade das Previsões de ITBI - Municípios de Médio Porte	99
APÊNDICE I - Assertividade das Previsões de ITBI - Municípios de Médio Porte	100

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios compõem a organização política administrativa definida na Constituição (BRASIL, 1988), que buscou a descentralização fiscal, o fortalecimento e consolidação de tributação própria das esferas subnacionais e teve uma tendência de redistribuição dos recursos públicos (Vergolino, 2013). Cada um destes entes autônomos possui receitas tributárias próprias e também seu próprio orçamento, que corresponde a um instrumento utilizado para, no limite da receita estimada, alocar recursos nas inúmeras áreas em que atuam, apontando sempre as ações e prioridades a serem realizadas em determinado período (Zmitrowicz et al., 2013; Fiirst et al., 2019; Abreu & Oliveira, 2022).

Da descentralização fiscal derivou-se a distribuição de competências tributárias. No que tange aos impostos de competência municipal são três os impostos instituídos pelos municípios: i) o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); ii) o imposto sobre a transmissão “intervivos” de bens imóveis (ITBI); e, por fim, iii) o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) (Abreu & Oliveira, 2022, BRASIL, 1988). Entretanto, constata-se que do ponto de vista fiscal, a autonomia municipal é bastante relativa, em especial, se analisada a baixa representatividade de suas receitas tributárias quando da análise do orçamento municipal, que em média, não atinge 20% (Brito, 2017).

Quando da elaboração dos orçamentos públicos, a etapa de previsão é o momento do planejamento, crucial para se obter desempenhos satisfatórios quando da execução orçamentária (Fiirst et al., 2019). Nesse sentido, o governo deveria estimar a arrecadação de receitas para dar cobertura às despesas fixadas, no entanto, observa-se que o desequilíbrio fiscal, representado por gastos superiores às receitas, predominava sistematicamente na gestão pública brasileira até os anos 2000 (Tizotte, 2021).

Neste cenário, foi publicada a Lei Complementar nº 101/2000, denominada “Lei de Responsabilidade Fiscal”, que estabeleceu normas de finanças públicas, implantando um novo regime de gestão, composto por três pilares: planejamento, controle das contas públicas e transparência. Também estabeleceu a necessidade de serem observados critérios técnicos e legais quando das previsões de receitas orçamentárias, a disponibilização das metodologias de cálculo e premissas utilizadas aos demais Poderes e do Ministério Público (no âmbito federal e estadual), antes do encaminhamento da proposta orçamentária consolidada (BRASIL, 2000).

Diante desse novo contexto, a utilização de métodos que garantam estimativas razoáveis de receita assume papel de fundamental importância na administração financeira pública (Neco et al., 2021). No campo internacional, agências de políticas fiscais de quase todos os países implementam algum tipo de procedimento de previsão com base em julgamento, equações de regressão, métodos de séries temporais, modelos macroeconômicos estruturais ou, ainda, uma combinação de diferentes alternativas (Leal et al., 2007). No Brasil, a Secretaria do Orçamento Federal (SOF) é o órgão responsável por orientar a projeção das receitas futuras de todas as entidades de administração pública (Federal, Estadual e Municipal), fazendo uso de dados estatísticos e matemáticos.

Nos orçamentos brasileiros adota-se o regime misto, no qual o Poder Executivo é responsável pela elaboração das previsões e o Poder Legislativo discute, modifica e aprova as propostas orçamentárias, convertendo-as em leis ordinárias. Tal processo denota, além do aspecto técnico, a perspectiva política do orçamento público (Santos, 2017; Widalsky, 1961; Azevedo et al., 2014). Os municípios, em geral, encontram dificuldades no processo de elaboração do orçamento, em razão, por exemplo, da falta de estrutura administrativa do Executivo, do baixo nível de atuação dos controles internos e Legislativo ineficazes (Carneiro & Costa, 2021). Deste modo, os erros nas previsões têm potencial de prejudicar os serviços públicos oferecidos aos cidadãos, além de descaracterizar o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo, implicando em perda da função primordial de planejamento dos gastos públicos (Scarpin & Slomski, 2005; Silva et al., 2018; Guimarães, 2018).

Estudos precedentes¹ que tiveram por objeto a previsão de receitas orçamentárias em municípios, investigaram sua assertividade, além de relacionar seu comportamento com ciclos políticos, ao porte populacional do município, bem como sugerir a utilização de diferentes modelos matemáticos para a estimação da receita. Outros estudos² analisaram a atuação do Poder Legislativo no processo orçamentário, na discussão e modificação dos projetos, por meio de emendas parlamentares, e no exercício de controle externo aos atos do Poder Executivo.

¹ Estudos precedentes que tiveram como objeto as previsões de receitas orçamentárias municipais: Guimarães (2018), Rodrigues (2018), Dias (2018), Naibert (2021), Azevedo et al. (2017), Galvão (2019), Baptista (2019), Rodrigues et al., (2020), Fiirst et al. (2018), Pamplona et al. (2019), Silva et al. (2018), Mendes (2018), Tizotte (2021), Castro (2021), Friske & Jesus (2021), Carneiro & Costa (2021), Santos (2017), Pereira et al. (2019), Olivieri et al., (2019), Rodrigues & Xavier Junior (2018), Zonatto et al. (2014), Silva (2014), Neco et al. (2020), de Paula et al. (2020), Scarpin & Slomski (2005).

² Estudos precedentes que tiveram como objeto a atuação do Poder Legislativo no processo orçamentário: Nonato (2018), Goulart (2011), Oliveira & Bodart (2015), Matos e Neves (2008), Franzese & Pedroti (2005), Melo (2008), Pederiva (1998), Domingues Filho (2004), Domingos & Aquino (2020), Baptista et al. (2012), Turino & Sodré (2018); Pelaez (2009), Gradwohl (2009), Carnut et al. (2021), Arodhiskara et al. (2021), Mahdalena et al. (2021), Sangki et al. (2016), Arodhiskara et al. (2021), Kluvers (2001) Lu & Xue (2011).

No entanto, nenhum dos estudos anteriormente realizados investigou a assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos em municípios com fulcro nos modelos de tomada de decisão, bem como, procedeu análise de conteúdo das leis orçamentárias, quanto ao aspecto de conformidade legal e suficiência de informações, para fins de subsidiar a atuação do Poder Legislativo, em sede de controle orçamentário. A análise do modelo de decisão adotado pelos gestores públicos e o conteúdo das leis orçamentárias permite a compreensão da (não)assertividade das previsões, da relação entre Poderes no processo de elaboração orçamentário, que se reveste de aspectos políticos, técnicos, legais e democráticos. Sendo assim, esta dissertação foi fundamentada com o objetivo de esclarecer o seguinte problema: O modelo de processo orçamentário vigente permite a (não)assertividade das previsões de receitas tributárias municipais? Com a intenção de responder ao questionamento apresentado, são propostos os objetivos para esta pesquisa em seguida.

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1. Objetivo geral

Considerando os fatores que fundamentam a construção da problemática de pesquisa, a presente dissertação tem por objetivo geral **analisar a assertividade e conteúdo dos orçamentos quanto as previsões de receitas tributárias de impostos municipais.**

1.2.2. Objetivos específicos

Em consonância ao objetivo geral apresentado, o estudo possui dois objetivos específicos, onde cada um constitui uma etapa da dissertação, apresentadas sob o formato de artigos, com o intuito de responder à problemática de pesquisa e atender ao objetivo geral inicialmente proposto:

- a) Artigo 1: realizar uma investigação diagnóstica da assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos municipais.
- b) Artigo 2: averiguar criticamente o conteúdo da LOA e da LDO, quanto às previsões de receitas de impostos sob a ótica da *accountability* orçamentária horizontal.

1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES

Analisando a literatura existente é comum visualizar referências ao orçamento público como peça fundamental para o planejamento, implementação e avaliação das políticas públicas, e por consequência, como mecanismo para a *accountability* das ações de governo (Rocha, 2008). O Brasil talvez tenha o orçamento mais detalhado do mundo, e esta situação faz com que o Legislativo se envolva na definição e alterações de detalhes da programação durante a apreciação do projeto de lei, que deveriam ficar restritos a análise apenas técnica (Tollini, 2008).

Em que pese o nível de detalhamento e relevância das peças orçamentárias, observa-se que os municípios possuem baixas capacidades técnico-administrativas o que reflete na assertividade das previsões de receitas orçamentárias, que servem de limitação para a fixação das despesas (Naibert, 2021; Pamplona et al., 2019; Lima et al., 2020). Ressaltam-se também, os métodos empregados para alcance das previsões, suscetíveis a erros e a julgamentos subjetivos dos responsáveis por sua elaboração (Rodrigues & Xavier Junior, 2018; Zonatto et al., 2014; e Silva et al., 2014).

O orçamento público, cuja elaboração ocorre, majoritariamente, no âmbito do Poder Executivo, para ser encaminhado posteriormente ao Poder Legislativo, onde é discutido, modificado e deliberado, representa um instrumento de pactuação entre os poderes e também de controle externo, haja vista a função fiscalizadora, na esfera municipal, exercida pelas Câmaras Municipais.

Dessa forma, o estudo desenvolvido na primeira etapa desta dissertação (artigo 1) contribui à literatura nacional, ao ampliar as discussões acerca da temática previsões de receitas orçamentárias, sob o prisma da orçamentação incremental, com enfoque na assertividade histórica das previsões de impostos de competência municipal. Na perspectiva empírica, o estudo fornece aos gestores municipais, profissionais responsáveis pela elaboração dos orçamentos municipais, além dos órgãos de controle externo e social, informações acerca da assertividade das previsões nos municípios do estado do Paraná, em razão da disponibilização de dados pela corte de contas do estado (TCE/PR), no tocante aos impostos de suas competências.

Com o estudo desenvolvido na segunda etapa desta dissertação (artigo 2), contribui-se, sob a perspectiva empírica, ao investigar se as informações constantes nos projetos orçamentários, que devem atender critérios legais, são suficientes para que o Poder Legislativo perceba e retifique, por meio de emendas, erros nas previsões de receitas

tributárias, e sob a perspectiva teórica ao ampliar as discussões da literatura acadêmica sobre a temática “previsões de receitas orçamentárias”, sob a ótica da *accountability* horizontal, como instrumentos de *check and balances*, e preencher a lacuna de estudos empíricos anteriores, ante a inexistência de análises do conteúdo das previsões de receitas orçamentárias dos orçamentos públicos.

Destaca-se que o surgimento da ideia central do presente projeto ocorreu a partir da análise de dados que compõem banco de dados utilizados em pesquisa precedente (Orth et al., 2022), em que se analisou o comportamento do ISS nos municípios paranaenses em 2020, por meio do qual foram verificados *outliers* na amostra selecionada, representados por municípios com variações significativas entre receitas orçamentação previstas e efetivamente realizadas, o que sugeriu problemas no processo de elaboração das previsões de receitas tributárias de impostos municipais e no processo legislativo orçamentário municipal, em razão da discrepância entre valores previstos e efetivamente arrecadados, de ISS, no ano de 2020.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Com a finalidade de atender ao objetivo e a problemática de pesquisa propostos, esta dissertação foi desenvolvida em duas etapas, sendo cada etapa representada por um artigo, conforme o desenho da pesquisa ilustrado na Figura 1:

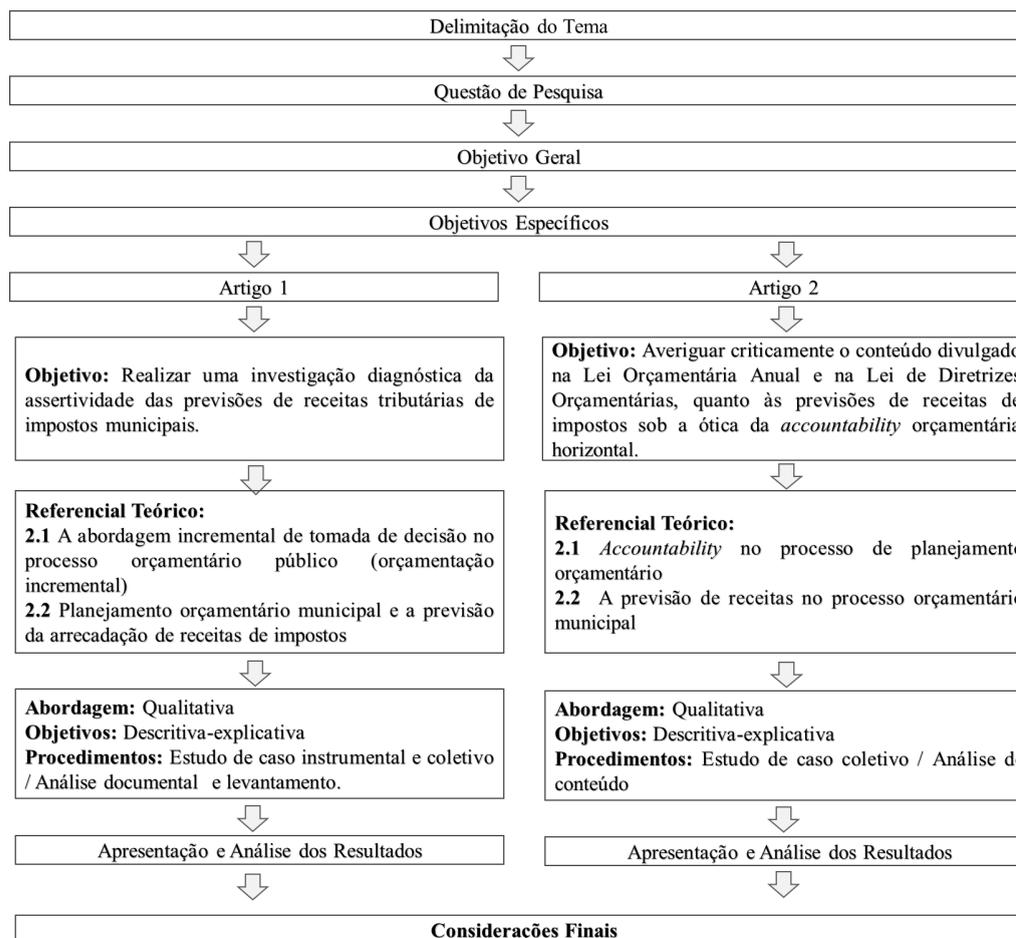


Figura 1. Estrutura da dissertação

Fonte: Elaborado pelo autor (2023)

Dessa forma, os capítulos seguintes desta dissertação apresentam a realização das duas etapas formuladas para esta pesquisa, conforme exposto na sequência: **Primeiro artigo:** A (não)assertividade das previsões de arrecadação de receita tributárias de impostos municipais; **Segundo artigo:** *Accountability* orçamentária e a previsão das receitas orçamentárias municipais.

Para atender ao objetivo proposto no primeiro artigo, foi realizado um estudo de natureza qualitativa (Flick, 2012), descritiva-explicativa e documental (Gibbs & Flick, 2009), a partir da abordagem teórica do modelo de decisão incremental (Lindblom, 1959; Wildavsky, 1961), para obtenção de um diagnóstico investigativo da assertividade das previsões de receitas de impostos nos 399 municípios paranaenses, nos exercícios 2018 a 2021, categorizados de acordo com o porte habitacional. Ainda, os resultados obtidos no primeiro artigo possibilitaram a seleção de amostra para o segundo estudo, composta por municípios que apresentaram, em média, previsões de receitas orçamentárias menos assertivas no

período. Deste modo, a fim de atender ao objetivo proposto no segundo artigo, foi desenvolvido um estudo de caso instrumental e coletivo (Creswell, 2014), com abordagem qualitativa (Flick, 2012), de caráter descritivo-explicativo (Gibbs & Flick, 2009), com uso de pesquisa documental e levantamento (Creswell, 2014; Flick, 2012), e a técnica de análise de conteúdo proposto pela Bardin (2016), para a análise das leis orçamentárias municipais.

2 PRIMEIRO ARTIGO: A (NÃO)ASSERTIVIDADE DAS PREVISÕES DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS DE IMPOSTOS MUNICIPAIS

1. INTRODUÇÃO

O orçamento público é um mecanismo dinâmico de planejamento que os municípios dispõem para, no limite de suas receitas estimadas, alocar recursos nas inúmeras áreas em que atuam, apontando ações e prioridades a serem realizadas em determinado período (Tizotte, 2021; Castro, 2018; Zmitrowicz et al., 2013). A acurácia no planejamento governamental constitui importante pilar para gestão fiscal e minimização de erros de previsão e pode constituir um indicador da gestão fiscal (Carneiro & Costa, 2021). Nesse sentido, é imprescindível que se tenha métodos e técnicas de previsão eficientes para o gerenciamento dos recursos públicos (Guimarães, 2018).

Dentre as principais receitas que compõem o orçamento dos municípios, tem-se as receitas tributárias de impostos, cuja obrigação tem como fato gerador uma situação, independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (Lei nº 5.172, 1966), e a assertividade de previsão dessas receitas pode ser examinada por meio da coleta dos valores orçados, comparando-os com os valores arrecadados pelos municípios. Erros de previsão podem trazer implicações negativas, por falta de racionalidade no estabelecimento das prioridades, de objetivos e das metas de resultado (Tizotte, 2021). Em que pese o planejamento ser fundamental para que se tenha eficiência na gestão pública, poucos são os estudos acerca do processo de previsão de receitas orçamentárias, especialmente com relação às peculiaridades da esfera municipal e seus impostos (Friske & Jesus, 2021; de Paula et al., 2020; Pereira et al., 2019).

No processo de previsão da receita orçamentária devem ser observados alguns aspectos metodológicos especificados na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a fim de que seja a mais real possível (Nunes, 2002, Neco et al., 2021; Friske & Jesus, 2021; Azevedo & Gatsios, 2017). Assim, para melhorar a performance orçamentária, são necessárias projeções realistas das futuras receitas públicas (Rodrigues, 2018). Erros cometidos nessa fase de planejamento comprometem a qualidade e o aperfeiçoamento dos serviços públicos oferecidos aos cidadãos e podem descaracterizar o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo, o que implica em perda da função primordial de planejamento dos gastos públicos (Scarpin & Slomski, 2005; Silva et al., 2018; Guimarães, 2018).

Observou-se, no campo teórico, que no processo de elaboração do orçamento municipal, os gestores públicos tomam decisões com base na abordagem incremental de tomada de decisão. Tal abordagem, desenvolvida por Lindblom (1959) e Widalvsky (1961), relaciona o processo orçamentário com atitudes comportamentais, em que o processo decisório é visto sob uma perspectiva política e o orçamento atual é fortemente influenciado pelo orçamento anterior (Santos, 2017).

Estudos precedentes avançaram na análise da previsão da receita orçamentária em municípios e contribuíram com a sugestão de utilização de diferentes modelos matemáticos para a estimação da receita, que apresentaram menores erros médios de previsão comparados aos adotados pelos municípios (Guimarães, 2018; Rodrigues, 2018; Dias, 2018; Naibert, 2021, Azevedo et al., 2017; Santos Galvão, 2019; Baptista, 2019; Rodrigues et al., 2020; Fiirst et al., 2018; Pamplona et al., 2019; Silva et al., 2018). Quanto à assertividade das previsões de receitas municipais, a literatura evidencia o baixo nível de eficiência no processo de previsão de receitas tributárias (Mendes, 2018; Tizotte, 2021; Castro, 2018; Friske & Jesus, 2021). Outras pesquisas que tiveram como objeto de estudo as previsões de receitas municipais, prestaram suas contribuições indicando: a) estimativas de receitas mais assertivas em anos eleitorais, o que pode sugerir maior preocupação do gestor com as contas públicas nesse período (Fiirst et al., 2018); b) inexistência de relação entre o tamanho do município com a assertividade de suas previsões de receitas orçamentárias (Tizzote, 2021); e c) variação percentual média entre 10% e 30% entre valores previstos no orçamento e efetivamente realizados (Mendes, 2018).

Apesar das contribuições anteriores, o tema ainda é incipiente na literatura brasileira de políticas públicas (Olivieri et al., 2018). Torna-se oportuna a realização do presente estudo, que objetiva contribuir para a compreensão da assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos municipais, a partir da abordagem teórica do modelo de decisão incremental, o que possibilitará discussões acerca da natureza e características das decisões no processo orçamentário, sua assertividade durante a pandemia de Covid-19, e comparações entre municípios de diferentes portes e entre os diversos tipos de tributos analisados. Portanto, formulou-se a questão de pesquisa: **Qual a assertividade das previsões de arrecadação de receitas tributárias de impostos municipais?** O objetivo desta pesquisa é **realizar uma investigação diagnóstica da assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos municipais.**

O estudo delimita-se à análise da previsão e arrecadação dos impostos de competência municipal. A população de pesquisa é formada pelos 399 municípios paranaenses, selecionados em razão de já terem sido objeto de estudos anteriores (Pamplona et al., 2017; Fiirst et al., 2018; Pereira et al., 2019; Tizotte, 2021; Mendes, 2018), o que permite a confrontação dos resultados e restringe-se ao período de 2018 a 2021 (compreendido na Lei do Plano Plurianual 2018/2021), com a finalidade de assegurar a contemporaneidade das informações e resultados (de Paula et al., 2020). Quanto à abordagem metodológica, o estudo caracteriza-se como descritivo-explicativo, com abordagem qualitativa, no qual a análise documental será o principal instrumento de coleta de dados.

Contribui-se, sob a perspectiva prática, fornecendo aos gestores públicos, órgãos de controle e aos profissionais responsáveis pela elaboração dos orçamentos municipais, informações relevantes acerca da assertividade das previsões efetuadas nos municípios do estado do Paraná, no tocante aos impostos de suas competências e sob a perspectiva teórica: i) ao ampliar as discussões da literatura acadêmica sobre a temática previsões de receitas orçamentárias, visto que, são poucos os estudos que abordam esse campo de pesquisa (Friske & Jesus, 2021; de Paula et al., 2020; Pereira et al., 2019); ii) investigar a assertividade das previsões sob o prisma da orçamentação incremental, proposto por Lindblom (1959) e Widavsky (1961); iii) reduzir a lacuna de estudos empíricos precedentes, que precipuamente se dedicaram à comparação de métodos estatísticos utilizados no processo de previsão, sem focar na assertividade histórica observada, bem como, nas especificidades dos impostos de competência municipal.

2. O PROCESSO DE PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS E ABORDAGEM INCREMENTAL DE TOMADA DE DECISÃO

2.1 A ABORDAGEM INCREMENTAL DE TOMADA DE DECISÃO NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO PÚBLICO (ORÇAMENTAÇÃO INCREMENTAL)

A tomada de decisão é o processo necessário em resposta a um problema. Este processo de busca pelas melhores soluções é considerado, em muitas organizações, como a mais importante tarefa desempenhada pelos administradores (Araújo et al., 2019; Porto e Bandeira, 2006). Dentre os estudos sobre as decisões tomadas no decorrer do processo orçamentário destacam-se as contribuições de Wildavsky (1961), que criou o ambiente para o surgimento do denominado orçamento incremental e inovou ao relacionar o processo orçamentário com atitudes comportamentais (Abreu et al., 2012).

Na abordagem incremental, desenvolvida por Lindblom (1959), em contraponto ao modelo racional, o processo decisório é visto sob uma perspectiva política, na qual se busca resolver os problemas de forma gradual, sem grandes rupturas (Silva, 2013; Pereira et al., 2010). Deste modo, a decisão mais adequada é gerada a partir de um consenso e visa garantir a conformidade entre as partes interessadas (Porto e Bandeira, 2006). Nesta perspectiva, Santos (2017), ao analisar as decisões dos gestores públicos no processo de elaboração do orçamento público nos municípios paranaenses, concluiu que os gestores municipais tomam decisões com base no incrementalismo, pois considera que o orçamento corrente é amplamente influenciado pelo orçamento do ano anterior. O Quadro 1 apresenta as principais características da abordagem incremental, quando de sua adoção no processo orçamentário.

Pressupostos da Abordagem Instrumentalista – Orçamentação Incremental	Autores
Base Orçamentária: o orçamento corrente é fortemente influenciado pelo orçamento do ano anterior, sofrendo apenas mudanças (aumentos e reduções) marginais. Observa-se tendência pela institucionalização do <i>status quo</i> e a adoção de processo de ajustamentos contínuos.	Santos (2017); Wildavsky (1961); Barcelos (2008);
Estabilidade: o orçamento incremental mostra-se eficiente somente em ambientes estáveis ao longo dos anos, pois tal estabilidade permite o alcance de consenso entre os atores e a repetição de vários itens padronizados presentes em orçamentos anteriores.	Santos (2017); Wildavsky (1961); Carvalho (2013).
Resolução Fragmentada dos Problemas: os responsáveis pelas decisões orçamentárias são conscientes de que os problemas não precisam ser resolvidos de uma só vez. Decisões podem ser remanejadas para momentos futuros e oportunos dentro de cada unidade orçamentária, o que reduz o ônus das estimativas e das avaliações que são necessárias para a elaboração do orçamento, ressaltando que também reduz a existência e o surgimento de novos conflitos.	Lindblom (1959); Pereira et al., (2010); Estevão e Ferreira (2018).
Eficiência: os responsáveis pela orçamentação reconhecem como improvável a revisão total a cada ano. Como as mudanças são marginais (cautelosas) e não radicais, os custos de uma decisão mal sucedida são menores. Como as soluções são reflexos de decisões passadas (experiência), utiliza-se menos tempo e recursos.	Santos (2017); Wildavsky (1961); Barcelos (2008); Batista et al. (2021) Carvalho (2013).
Perspectiva Política: relaciona o processo orçamentário com atitudes comportamentais. Busca-se satisfazer os atores envolvidos (consenso), buscando sempre amenizar conflitos.	Abreu et al., (2012); Barcelos (2008); Wildavsky (1961); Silva (2013); Estevão e Ferreira (2018); Santos (2017); Porto e Bandeira (2006).

Quadro 1. Abordagem Incremental de Tomada de Decisão no Processo Orçamentário

Fonte: elaborado pelo autor.

Por meio da abordagem incremental de tomada de decisão, objetiva-se remediar problemas e não buscar a inalcançável melhor decisão, como ocorre na abordagem racional (Batista et al., 2021). Também não há preocupação na definição de indicadores para se medirem os resultados, os quais seriam necessários para se comparar o que foi projetado com o que se obteve como resultado da implementação. Logo, o que se obterá é uma avaliação com critérios difusos e subjetivos e que apenas buscam satisfazer os atores envolvidos (Estevão & Ferreira, 2018).

2.2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO MUNICIPAL E A PREVISÃO DA ARRECADAÇÃO DE RECEITAS DE IMPOSTOS

A Constituição de 1988 proporcionou uma descentralização no sistema federalista fiscal brasileiro, o que trouxe novas perspectivas para o pacto federativo do país e reforçou a relação entre planejamento e orçamento, fomentando a retomada do processo de planejamento no âmbito da administração pública (Santos, 2017; Pereira et al., 2019; Naibert, 2021). O viés da descentralização do poder da CF/88 fortaleceu os municípios com sua elevação a entes da federação, dotando-os de autonomia política, financeira e administrativa (Santos, 2017).

Reflexo desse novo formato, foi a expansão da capacidade financeira dos municípios, com arrecadações tributárias próprias e repasses financeiros oriundos da União e dos Estados (Bartoluzzio et al., 2020; Pereira et al., 2019). Dentre as competências de cada ente para a tributação, coube aos municípios a competência exclusiva dos impostos sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), sobre os serviços (ISSQN) e sobre a transmissão de bens (ITBI), podendo cobrar também as taxas e contribuições de melhorias (Santos, 2017).

Com a expansão da capacidade financeira municipal, o orçamento público tornou-se mecanismo indispensável na gestão pública, que visa maior eficiência e eficácia no controle gerencial e minimizar condutas indesejáveis dos dirigentes públicos (Naibert, 2021; Pamplona et al., 2019; Tizotte, 2021, Carneiro & Costa, 2021). Gestores públicos vêm utilizando cada vez mais o orçamento, não só como uma ferramenta legal, mas de auxílio ao processo de tomada de decisão (Silva et al., 2018). Contudo, torna-se desafiador efetuar um planejamento eficiente, por meio de um orçamento exequível (Tizotte, 2021). Como instrumento de programação, é essencial para que, no limite da receita prevista, sejam alocados os recursos nas diversas áreas em que atua o município (Castro, 2018; Azevedo et al., 2017; Naibert,

2021). A previsão é uma das etapas da receita orçamentária, que também passa pelos processos de lançamento, arrecadação e recolhimento, como demonstrado na Figura 1.

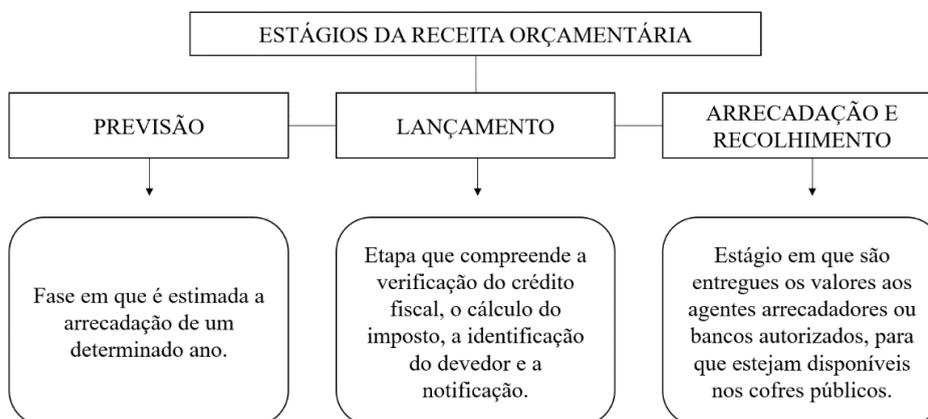


Figura 1. Estágios da Receita Orçamentária

Fonte: Adaptado de ASCOM/CGU (2022) e TCE/MT (2022).

A falta de acurácia na estimativa de receitas e despesas no orçamento distorce a alocação planejada e reduz a capacidade do governo em planejar as suas ações (Macedo, 2020; Azevedo, 2014). Para o planejamento adequado é necessária assertividade nas previsões das receitas orçamentárias, que tem papel muito importante para se evitar interrupção de programas e serviços à população, devido a contingenciamentos causados por frustrações de arrecadação no decorrer do exercício fiscal (Baptista, 2019; Friske & Jesus, 2021). A superestimação de receitas tem um mesmo efeito sobre o orçamento do governo que um choque econômico negativo: exige corte de despesas para se cumprir as metas de resultado primário e nominal, a subestimação de receitas (Baptista, 2019). A subestimação, por sua vez, tem por consequência o excesso de arrecadação na execução e então abre possibilidade para abertura de créditos adicionais, alocando-se recursos em despesas com menor escrutínio pelo legislativo (caso autorizado pelo Poder Legislativo na LOA) (Aquino & Azevedo, 2015).

Dentro deste novo contexto na administração pública, a utilização de métodos que garantam estimativas razoáveis de receita assume papel de fundamental importância na administração financeira municipal (Neco et al., 2021). A previsibilidade da receita pública nos orçamentos brasileiros, seguem os ditames da Lei de finanças públicas, no 4.320 de 1964, coadunados com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – 101/2000), no regime misto, no qual o Poder Executivo faz a previsão e o Poder Legislativo discute e aprova as propostas orçamentárias (Fiirst et al., 2018; Tizotte, 2021).

A elaboração do orçamento origina-se de previsões de variáveis macroeconômicas para o período futuro de execução. Previsões de inflação, balanço de pagamento e de crescimento econômico criam sustentação para projeção de recursos que o governo terá para o exercício seguinte (Carneiro & Costa, 2021). Contudo, a legislação não deixa claro como são obtidas as taxas a serem adotadas, o que pode influenciar a qualidade das previsões ao desconsiderar possível sazonalidade no crescimento ou decréscimo da receita pública (Carneiro & Costa, 2021; Fiirst et al. 2017).

O debate sobre orçamento municipal brasileiro evidencia que os municípios possuem precárias capacidades técnico-administrativas e isso reflete na baixa capacidade de elaboração das peças de previsão de receitas e despesas (Naibert, 2021; Pamplona et al., 2019; Lima et al., 2020). Ainda, o modelo sugerido aos entes federativos, é suscetível a erros de projeções, especialmente, em virtude de sazonalidades do ambiente econômico (Rodrigues & Xavier Junior, 2018; Zonatto et al., 2014; e Silva et al., 2014).

Para além dos componentes técnicos, observa-se a existência de componentes políticos no processo de estimação das receitas (Azevedo et al., 2017). Estudos indicam melhores previsões por parte dos municípios em ano eleitoral, o que sugere maior preocupação do gestor com as contas públicas nesse período (Nordhaus, 1975 como citado em Fiirst et al., 2018). Neste aspecto comportamental, observou-se que os gestores públicos, durante o processo de elaboração do orçamento, tomam decisões com base na abordagem incremental de decisão (Lindblom, 1959; Widalsky, 1961; Santos, 2017).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A fim de realizar uma investigação diagnóstica da assertividade das previsões de receitas tributárias em impostos municipais, o presente estudo, de natureza qualitativa, descritiva-explicativa e documental, submete-se aos protocolos de pesquisa elencados no Quadro 2.

Etapas	Descrição
a) Abordagens do estudo qualitativo	Efetuou-se um estudo de caso instrumental e coletivo/múltiplo (Creswell, 2014), com a descrição do objeto (Gibbs & Flick, 2009) e seu comportamento..
b) População de pesquisa e amostra	População: composta pelos 399 municípios do estado do Paraná. A escolha dos municípios do estado do Paraná foi intencional, por critério de conveniência (Patton, 2002): os meios para coleta dos dados mostraram-se acessíveis e os resultados podem ser objeto de comparação com estudos anteriores

	<p>da mesma população em período diverso (Fiirst, 2018) bem como de outras populações (Tizotte, 2021; Pereira et al. 2019; Mendes, 2018).</p> <p>Amostra: municípios que encaminharam tempestivamente ao TCE/PR seus dados financeiros, configurando, assim, um sistema delimitado (Stake, 1995).</p>
c) Coleta de dados	<p>Pesquisa documental e levantamento (Creswell, 2014; Flick, 2012).</p> <p>As informações sobre valores previstos e realizados de receitas de impostos são extraídas do Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, integrante do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (6º bimestre).</p> <p>Optou-se pela análise dos impostos de competência municipal (IPTU, ITBI e ISS), previstos no art. 156 da Constituição Federal, nos quais cabe à municipalidade a previsão, lançamento, cobrança, arrecadação e recolhimento.</p> <p>A análise de documentos oficiais permite conclusões sobre a prática de seus autores (Flick, 2012).</p> <p>Informações quanto à população municipal, para fins de categorização e comparação dos municípios quanto ao porte, foram extraídas da “Estimativa da População Residente no Brasil e Unidades da Federação – Ref. 1º de julho de 2021”, publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.</p>
d) Base de dados	Portal do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE/PR, no campo “Controle Social”, “Relatórios da LRF”.
e) Coleta de dados	novembro/2022 e dezembro/2022.
f) Delimitação temporal	Exercícios 2018 – 2021. O referido período compreende o Plano Plurianual, instrumento de planejamento de médio prazo. Além de disponibilidade de dados para coleta, a seleção de mais de um exercício permite entre previsão e realização em mais de cada entidade em períodos diferentes. Tendo em vista a extração manual e individual das informações constantes nos relatórios, ampliação da delimitação temporal poderia inviabilizar a pesquisa.
g) Registro, armazenamento e organização dos dados	Após a coleta individual dos dados constantes nos relatórios e da estimativa populacional do IBGE (2021), os dados referentes à população municipal, receitas previstas e efetivamente realizadas nos exercícios 2018, 2019, 2020 e 2021, foram transcritos e organizados em planilha no software <i>Microsoft Excel</i> .
f) Categorizações	<p>Quanto ao porte, os municípios foram classificados em três grupos, considerando as características da amostra e :</p> <p>a) Municípios de pequeno porte: com população até 10.000 habitantes;</p> <p>b) Municípios de médio porte: com população entre 10.001 e 50.000 habitantes;</p> <p>c) Municípios de grande porte: com população acima de 50.000 habitantes (Fiirst et al., 2018).</p> <p>Os dados também foram categorizados de acordo com o ano que fazem referência (2018, 2019, 2020 e 2021); bem como ao imposto a que se referem (IPTU; ITBI; ISS).</p>

g) Comparações propostas	Os casos selecionados foram analisados com base nas categorias (Gibbs, 2007): <ul style="list-style-type: none"> • Assertividade (relação entre valores previstos e arrecadados, em cada exercício, de cada imposto analisado) • Assertividade em municípios de diferentes portes; • Valores previstos x arrecadados no exercício anterior; • Valores previstos no exercício de referência x previstos no orçamento anterior;
h) Lente teórica/interpretativa	Abordagem incremental de tomada de decisão (Lindblom, 1959; Wildavsky, 1961)

Quadro 2. Protocolo utilizado na coleta, categorização e análise dos dados

Fonte: Elaborado com base em Creswell (2014); Flick (2009a); Flick (2009b); Flick (2012); Gibbs & Flick (2009).

Em razão de sua natureza qualitativa, bem como delimitações temporais e da amostra, não se pretende generalizar os resultados para outras populações e períodos (Flick, 2009). A análise da assertividade por meio da abordagem incremental de decisão, amplia os estudos anteriores, cujo foco de análise recaiu sobre a despesa pública.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1.1. Arrecadação de impostos nos municípios paranaenses

Após a coleta e transcrição dos dados em planilha, procedeu-se a classificação dos municípios componentes da amostra em: a) Municípios de pequeno porte, com população até 10.000 habitantes (202 municípios); b) Municípios de médio porte, com população entre 10.001 e 50.000 habitantes (161 municípios); e c) Municípios de grande porte, com população acima de 50.000 habitantes (36 municípios), totalizando os 399 municípios do estado do Paraná. Denota-se que o sistema do TCE/PR dispunha, quando da coleta dos dados, informações referentes a todos os municípios paranaenses, do período analisado (2018-2021).

Observou-se que receitas tributárias de impostos municipais (IPTU, ISS e ITBI), cuja assertividade das previsões é objeto do presente estudo, apresentam comportamento e materialidade heterogêneos. Os valores médios dos impostos arrecadados por município, de acordo com a classificação quanto ao porte, estão dispostos no Quadro 3.

Imposto	Pequeno Porte (202 municípios)	Médio Porte (161 municípios)	Grande Porte (36 municípios)
IPTU	R\$ 324.741,64	R\$ 2.703.585,46	R\$ 62.641.845,67
ISS	R\$ 465.861,21	R\$ 3.106.295,10	R\$ 86.761.143,47
ITBI	R\$ 360.632,60	R\$ 1.205.939,00	R\$ 23.868.163,91

Quadro 3. Médias de arrecadação tributária de impostos, de acordo com o porte.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pode-se também destacar a diferença de montantes dos recursos arrecadados nos municípios, confrontando a média verificada em um município de pequeno porte (Jardim Olinda, população estimada em 1.309 habitantes), com outros de médio porte (Iretama, população estimada em 10.029 habitantes) e grande porte (Curitiba, população estimada em 1.963.726 habitantes), conforme Quadro 4.

Imposto	Jardim Olinda (Pequeno Porte)	Iretama (Médio Porte)	Curitiba (Grande Porte)
IPTU	R\$ 49.675,78	R\$ 740.211,83	R\$ 762.873.060,18
ISS	R\$ 77.182,87	R\$ 1.919.988,42	R\$ 1.400.358.790,12
ITBI	R\$ 271.951,67	R\$ 604.825,78	R\$ 388.684.639,46

Quadro 4. Média de arrecadação de impostos municipais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ainda sobre os valores efetivamente arrecadados, tem-se que os impostos municipais apresentam grandes distinções entre os diferentes municípios. Ou seja, percebeu-se que os impostos com maiores valores arrecadados não são necessariamente os mesmos, mesmo quando tratamos de municípios de mesmo porte populacional. O Quadro 5 demonstra, em termos percentuais, quais os impostos, que em média, apresentam maiores valores nos municípios de cada grupo.

Imposto	Pequeno Porte	Médio Porte	Grande Porte
IPTU	23,76% (48 municípios)	34,78% (56 municípios)	38,89% (14 municípios)
ISS	37,62% (76 municípios)	61,50% (99 municípios)	61,11% (22 municípios)
ITBI	38,62% (78 municípios)	3,72% (6 municípios)	0% (0 municípios)
TOTAL	100% (202 municípios)	100% (161 municípios)	100% (36 municípios)

Quadro 5. Impostos com maiores valores arrecadados, por município.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI representa a maior fonte de receita de impostos em 38,62% dos municípios de pequeno porte, seguido pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, que tem maior apresenta maiores maior arrecadação em 37,62% dos casos analisados. No entanto, quanto aos municípios de médio e grande porte, percebe-se que o ITBI perde relevância, representando a maior fonte de arrecadação de impostos em apenas 3,72% dos casos nos municípios de médio porte e em nenhum município de grande porte. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS destaca-se nos municípios de médio e grande porte como imposto com maior arrecadação em 61,50 e 61,11% dos casos, respectivamente, seguido do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana – IPTU, que tem maiores receitas em 34,78% e 38,89% dos casos, respectivamente.

Após a descrição do comportamento da arrecadação de impostos nos municípios paranaenses, passa-se à assertividade das previsões, de acordo com as categorizações anteriormente propostas e seguindo a classificação de acordo com o porte. Inicialmente, após categorização dos dados, foram gerados gráficos, os quais ilustram o comportamento das previsões por tipo de imposto, ano e porte habitacional. Observa-se que o eixo “y” representa a frequência relativa de observações nos intervalos de “x”, os quais compreendem o comportamento da previsão em relação ao arrecadado, com sub e superestimação.

4.1.2. Assertividade das previsões de IPTU

A partir da organização dos dados em planilhas, foram elaborados gráficos com finalidade de representar a assertividade das previsões dos impostos analisados, por ano e porte populacional. A seguir, a Figura 2 apresenta o comportamento da assertividade do IPTU.

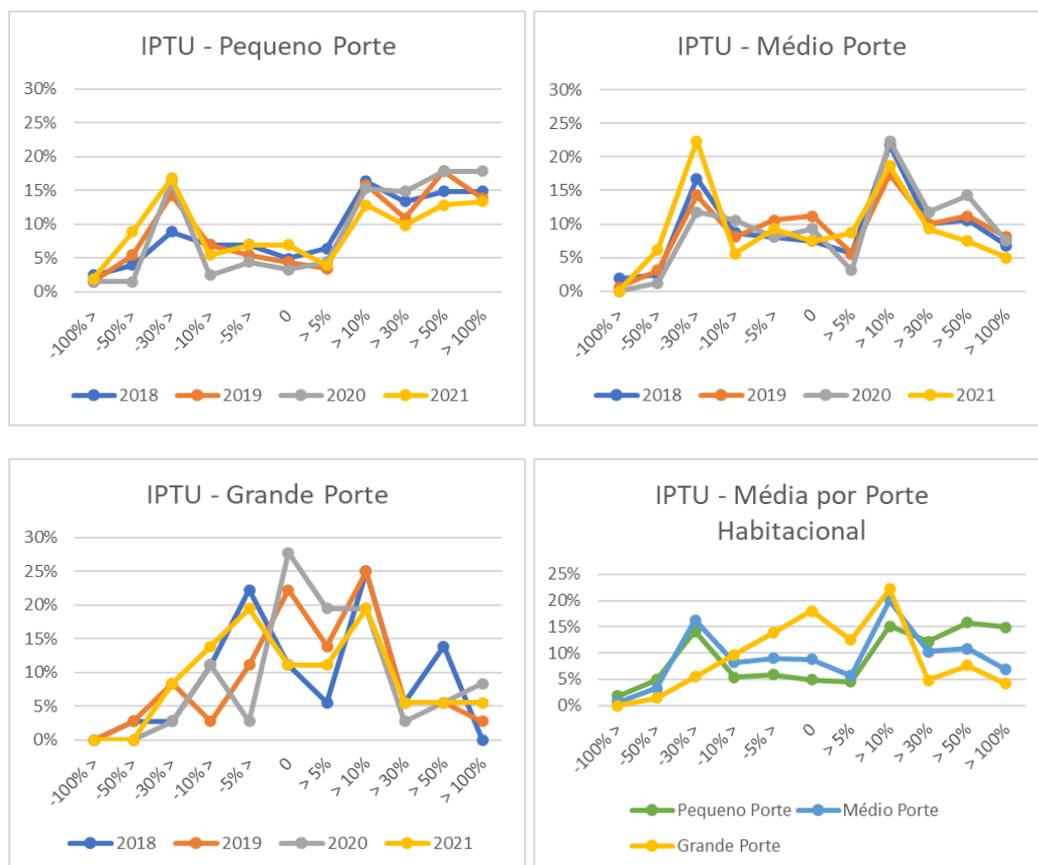


Figura 2. Comportamento da assertividade das previsões de IPTU.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela distribuição dos dados (Figura 2), observa-se que em diversos casos, pelo afastamento do ponto central (valor arrecadado no período), a baixa assertividade das previsões de IPTU. Destacam-se ocorrências em que a variação supera cinquenta pontos percentuais, para mais, no caso de superestimação das previsões, com posterior frustração de arrecadação, ou para menos, nos casos de subestimação das previsões, seguidas de excesso de arrecadação. Tal ocorrência foi verificada em: a) 37,62% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 21,58% dos casos em municípios de médio porte; e c) 13,20% dos casos em municípios de grande porte. Os municípios que apresentaram previsões com erros de até dez pontos percentuais, representam: a) 35,99% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 51,86% dos casos em municípios de médio porte; e c) 76,38% dos casos em municípios de grande porte.

Em que pese a arrecadação de IPTU dos municípios ter variado, em média, 21% a.a., e as previsões 18% a.a., observou-se que em alguns casos as previsões não foram devidamente ajustadas de um ano para outro, mesmo nos casos em que se mostraram evidentemente

equivocadas. O Quadro 6 traz exemplos, com descrição de valores previstos, arrecadados e do erro médio verificado.

Município	2018		2019		2020		2021		Erro Médio
	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	
	(a)	(b)	(a)	(b)	(a)	(b)	(a)	(b)	
Rancho Alegre D'Oeste (PP)	R\$ 725.000,00	R\$ 37.097,30	R\$ 764.920,00	R\$ 35.064,63	R\$ 985.073,60	R\$ 49.026,08	R\$ 1.081.279,48	R\$ 66.616,93	1842,05%
Santo Antônio do Caiúá (PP)	R\$ 85.000,00	R\$ 7.016,39	R\$ 90.950,00	R\$ 7.185,43	R\$ 97.771,25	R\$ 7.904,53	R\$ 105.592,95	R\$ 10.293,23	1084,99%
Contenda (MP)	R\$ 7.123.000,00	R\$ 1.650.444,30	R\$ 8.636.189,57	R\$ 1.474.129,57	R\$ 8.853.107,50	R\$ 1.507.407,36	R\$ 9.295.762,88	R\$ 2.002.923,93	417,21%
Ventania (MP)	R\$ 1.225.200,00	R\$ 375.183,91	R\$ 961.020,00	R\$ 494.340,19	R\$ 819.700,00	R\$ 476.728,69	R\$ 756.500,00	R\$ 461.623,58	114,20%
Palmas (GP)	R\$ 9.880.000,00	R\$ 5.710.328,33	R\$ 11.880.000,00	R\$ 4.077.966,47	R\$ 11.050.000,00	R\$ 4.441.827,07	R\$ 12.050.000,00	R\$ 5.847.862,28	129,79%
Pato Branco (GP)	R\$ 17.606.099,90	R\$ 13.866.287,67	R\$ 18.860.912,89	R\$ 15.881.693,44	R\$ 58.200.000,00	R\$ 17.067.163,54	R\$ 60.520.000,00	R\$ 17.855.262,30	131,42%

Quadro 6. IPTU – Ausência de ajustes nas previsões e erro médio de previsão

Fonte: Elaborado pelo autor.

Não obstante, constatou-se que em 26 municípios (21 de pequeno porte; 5 de médio porte), independentemente da assertividade das previsões de arrecadação do IPTU nos exercícios anteriores, formularam-se novas previsões simplesmente ajustando o valor previsto no orçamento anterior por um percentual fixo. O Quadro 7 apresenta alguns destes casos, em que as previsões foram, durante todo período analisado, ajustadas pelos mesmos percentuais, bem como, informa o erro médio de previsão dos citados municípios.

Município	2018		2019		2020		2021		Erro Médio
	IPTU Previsto	IPTU Previsto	Var Previsão	IPTU Previsto	Var Previsão	IPTU Previsto	Var Previsão		
	(a)	(b)	(b)/(a)-1	(c)	(c)/(b)-1	(d)	(d)/(c)-1		
Mirador (PP)	R\$ 170.721,58	R\$ 187.792,00	10,00%	R\$ 206.571,20	10,00%	R\$ 227.228,32	10,00%	113,48%	
Manfrinópolis (PP)	R\$ 235.000,00	R\$ 258.500,00	10,00%	R\$ 284.350,00	10,00%	R\$ 312.785,00	10,00%	257,71%	
Uraí (PP)	R\$ 1.584.015,00	R\$ 1.742.419,00	10,00%	R\$ 1.916.665,00	10,00%	R\$ 2.108.334,00	10,00%	25,37%	
Engenheiro Beltrão (MP)	R\$ 447.281,40	R\$ 492.011,00	10,00%	R\$ 541.214,00	10,00%	R\$ 595.337,00	10,00%	7,81%	

Quadro 7. IPTU – Variação de previsões por percentual fixo

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em que pese o erro médio acentuado, em especial nos municípios de Mirador (PP) e Manfrinópolis (PP), as previsões de IPTU foram elaboradas por simples acréscimos percentuais das previsões do orçamento anterior, no mesmo percentual em todos os anos analisados.

4.1.3. Assertividade das previsões de ISS

A seguir, a Figura 3 apresenta o comportamento da assertividade do ISS.

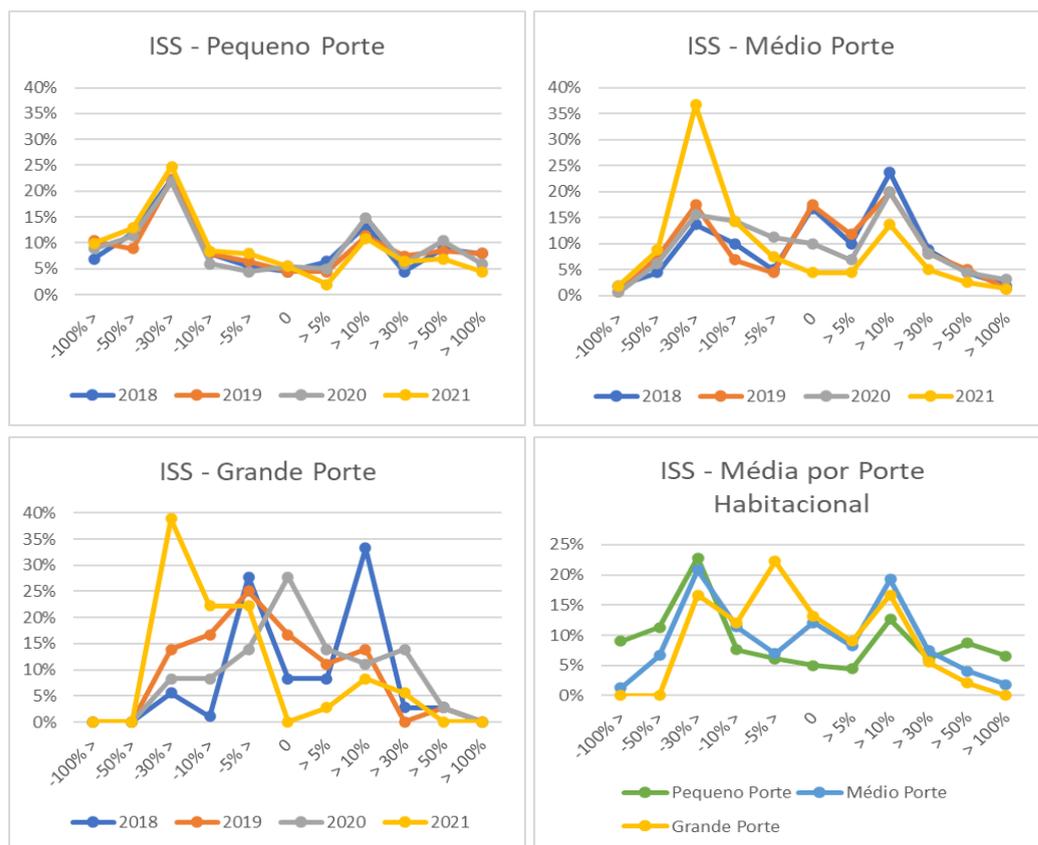


Figura 3. Comportamento da assertividade das previsões de ISS.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Demonstra-se a baixa assertividade das previsões de ISS no período analisado, evidenciam, assim como constatado no caso do IPTU. A diferença de valor previsto e arrecadado, superior a cinquenta pontos percentuais foi verificada em: a) 35,52% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 13,81% dos casos em municípios de médio porte; e c) 2,08% dos casos em municípios de grande porte. Os municípios que apresentaram previsões com erros de até dez pontos percentuais, representam: a) 35,65% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 57,92% dos casos em municípios de médio porte; e c) 73,19% dos casos em municípios de grande porte.

Em que pese a arrecadação de ISS dos municípios ter variado, em média, 26% a.a., e as previsões 20% a.a., observou-se, assim como no IPTU, casos em que as previsões não foram corrigidas, mesmo quando mostraram-se discrepantes da realidade. O Quadro 8 traz exemplos, com descrição de valores previstos, arrecadados e do erro médio verificado.

Município	2018		2019		2020		2021		Erro Médio
	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	
	(a)	(b)	(a)	(b)	(a)	(b)	(a)	(b)	
São Manoel do Paraná (PP)	R\$ 304.000,00	R\$ 76.022,58	R\$ 304.000,00	R\$ 89.106,22	R\$ 135.700,00	R\$ 65.277,63	R\$ 135.700,00	R\$ 83.724,77	177,75%
Inajá (PP)	R\$ 221.500,00	R\$ 66.781,68	R\$ 234.790,00	R\$ 91.456,82	R\$ 248.877,40	R\$ 110.523,14	R\$ 63.810,04	R\$ 125.315,29	116,13%
Rio Branco do Ivaí (PP)	R\$ 427.526,00	R\$ 101.735,23	R\$ 446.765,00	R\$ 131.067,98	R\$ 431.000,00	R\$ 193.538,71	R\$ 441.040,00	R\$ 251.324,64	189,82%
São Tomé (PP)	R\$ 702.000,00	R\$ 127.872,41	R\$ 782.000,00	R\$ 178.956,13	R\$ 304.000,00	R\$ 244.591,64	R\$ 280.627,07	R\$ 256.850,00	204,88%
Jardim Alegre (MP)	R\$ 1.329.100,00	R\$ 656.550,99	R\$ 1.435.428,00	R\$ 740.353,63	R\$ 1.550.266,00	R\$ 640.048,00	R\$ 1.612.278,00	R\$ 679.801,71	118,93%
Terra Rica (MP)	R\$ 1.027.368,76	R\$ 943.747,70	R\$ 2.560.000,00	R\$ 895.587,04	R\$ 2.816.000,00	R\$ 909.757,00	R\$ 1.219.623,53	R\$ 1.249.878,32	100,45%

Quadro 8. ISS – Ausência de ajustes nas previsões e erro médio de previsão

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme informações contidas no Quadro 8, observa-se a ausência de ajustes nas previsões de um ano para outro, apesar do erro observado. Também nota-se, como destacado no município de Terra Rica, a elevação dos valores previstos de ISS de 2018 para 2019, apesar do déficit de arrecadação em 2018.

Assim como observado nas previsões de IPTU, para o ISS constatou-se que em 33 municípios (25 de pequeno porte; 7 de médio porte; 1 de grande porte) municípios, independentemente da assertividade das previsões de arrecadação nos exercícios anteriores, formularam-se novas previsões simplesmente repetindo o valor, ou ajustando-o por um percentual fixo.

Município	2018		2019		2020		2021		Erro Médio
	ISS Previsto	ISS Arrecadado	Var Previsão	ISS Previsto	ISS Arrecadado	ISS Previsto	ISS Arrecadado		
	(a)	(b)	(b)/(a)-1	(c)	(d)	(e)	(f)		
Santa Inês (PP)	R\$ 90.000,00	R\$ 99.000,00	10,00%	R\$ 108.900,00	R\$ 119.790,00	10,00%	R\$ 119.790,00	R\$ 119.790,00	165,71%
Porto Vitória (PP)	R\$ 217.658,88	R\$ 239.424,76	10,00%	R\$ 263.367,20	R\$ 289.704,00	10,00%	R\$ 289.704,00	R\$ 289.704,00	109,40%
São Jerônimo da Serra (MP)	R\$ 126.210,00	R\$ 132.520,50	5,00%	R\$ 139.146,50	R\$ 146.103,85	5,00%	R\$ 146.103,85	R\$ 146.103,85	76,15%
Piraquara (GP)	R\$ 9.300.000,00	R\$ 9.300.000,00	0,00%	R\$ 9.300.000,00	R\$ 9.300.000,00	0,00%	R\$ 9.300.000,00	R\$ 9.300.000,00	7,56%

Quadro 9. ISS – Variação de previsões por percentual fixo

Fonte: Elaborado pelo autor.

A elaboração de previsões por simples acréscimo percentual, repetido anualmente, denota que não foram levados em conta outros fatores tais como alterações na legislação tributária, inflação, crescimento econômico, entre outros. Além de que, o erro médio acentuado, como destacado no Quadro 9, sugere a inexistência de avaliações da assertividade das previsões propostas em orçamentos anteriores.

4.1.4. Assertividade das previsões de ITBI

A seguir, a Figura 4 apresenta o comportamento da assertividade do ITBI.

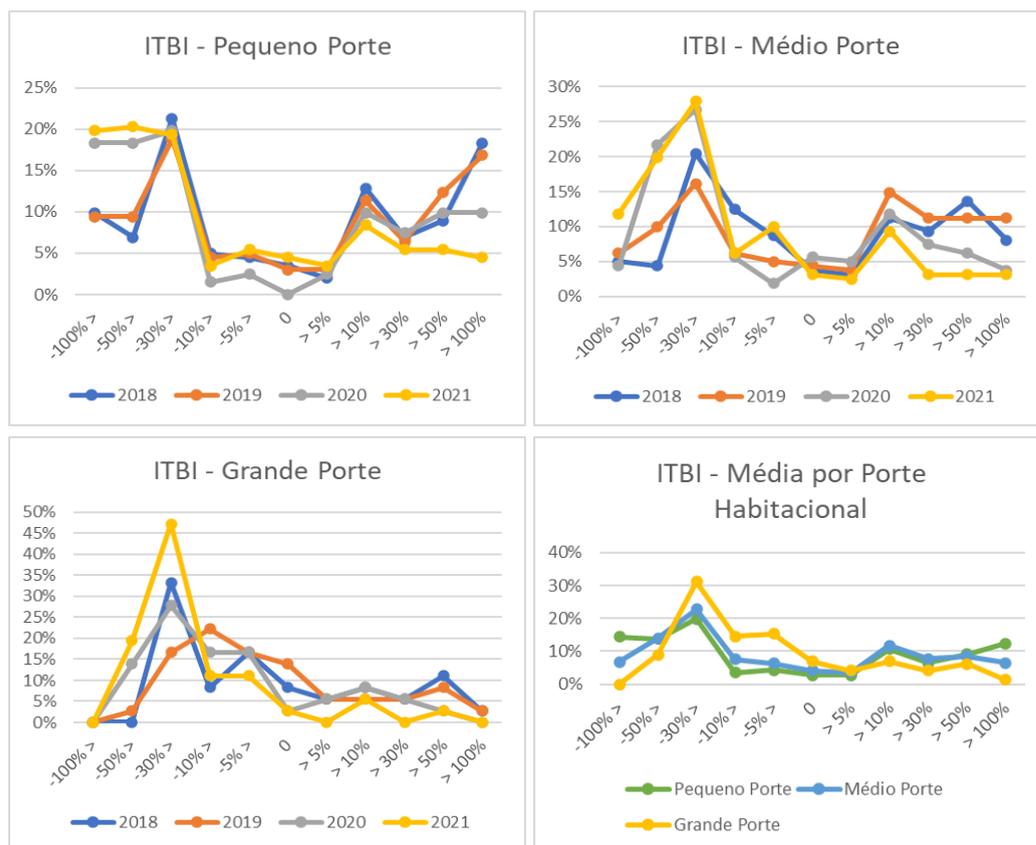


Figura 4. Comportamento da assertividade das previsões de ITBI.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Passando à apresentação dos dados referentes ao ITBI, observa-se também a baixa assertividade das previsões, assim como nos demais impostos. Os casos em que o erro de previsão é superior a cinquenta por cento, representam: a) 49,63% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 35,87% dos casos em municípios de médio porte; e c) 16,66% dos casos em municípios de grande porte. Os municípios que apresentaram previsões com erros de até dez pontos percentuais, representam: a) 24,02% dos casos em municípios de pequeno porte; b) 33,55% dos casos em municípios de médio porte; e c) 47,92% dos casos em municípios de grande porte.

Destaca-se que a variação média da arrecadação de ITBI de 72% a.a., oscilação superior a dos demais impostos municipais, o que pode dificultar a elaboração de. As previsões realizadas, variaram em média 38% a.a.. Também foram observados casos em que não foram precedidos ajustes das previsões, embora as previsões anteriores fossem pouco assertivas. O Quadro 10 traz exemplos, com descrição de valores previstos.

Município	2018		2019		2020		2021		Erro Médio
	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	Previsto	Arrecadado	
	(a)	(b)	(a)	(b)	(a)	(b)	(a)	(b)	
Rancho Alegre D' oeste (PP)	R\$ 0,00	R\$ 99.230,24	R\$ 0,00	R\$ 112.142,28	R\$ 0,00	R\$ 8.727,91	R\$ 53.000,00	R\$ 72.263,50	-81,66%
Cruzeiro do Sul (PP)	R\$ 50.515,00	R\$ 227.576,95	R\$ 55.566,50	R\$ 154.771,77	R\$ 100.000,00	R\$ 208.490,11	R\$ 230.200,00	R\$ 285.299,41	-53,31%
Adrianópolis (PP)	R\$ 520.000,00	R\$ 3.781,92	R\$ 533.000,00	R\$ 60.782,54	R\$ 548.990,00	R\$ 58.947,34	R\$ 1.000.000,00	R\$ 153.114,54	3952,74%
Paranacity (MP)	R\$ 0,00	R\$ 427.019,55	R\$ 0,00	R\$ 274.603,62	R\$ 0,00	R\$ 503.709,42	R\$ 0,00	R\$ 428.990,04	-100,00%
Palmas (GP)	R\$ 3.124.000,00	R\$ 1.536.266,72	R\$ 4.143.000,00	R\$ 1.688.450,89	R\$ 4.165.000,00	R\$ 2.106.564,68	R\$ 5.165.000,00	R\$ 3.321.149,87	100,49%

Quadro 10. ITBI – Ausência de ajustes nas previsões e erro médio de previsão

Fonte: Elaborado pelo autor.

Constatou-se que em 39 municípios (26 de pequeno porte; 12 de médio porte; 1 de grande porte) municípios, independentemente da assertividade das previsões de arrecadação nos exercícios anteriores, formularam-se novas previsões de arrecadação de ITBI pela simples repetição ou ajuste percentual fixo.

Município	2018		2019		2020		2021		Erro Médio
	ITBI Previsto	ITBI Arrecadado	Var Previsão	ITBI Previsto	Var Previsão	ITBI Previsto	Var Previsão		
	(a)	(b)	(b)/(a)-1	(c)	(c)/(b)-1	(d)	(d)/(c)-1		
Floresta (PP)	R\$ 2.000.000,00	R\$ 2.200.000,00	10,00%	R\$ 2.420.000,00	10,00%	R\$ 2.662.000,00	10,00%	111,66%	
Bituruna (MP)	R\$ 727.587,57	R\$ 800.395,80	10,01%	R\$ 880.489,80	10,01%	R\$ 968.598,64	10,01%	27,27%	
Piraquara (GP)	R\$ 4.000.000,00	R\$ 4.000.000,00	0,00%	R\$ 4.000.000,00	0,00%	R\$ 4.000.000,00	0,00%	76,15%	

Quadro 11. ITBI – Variação de previsões por percentual fixo

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Quadro 11 ilustra alguns municípios em que as previsões de ITBI foram feitas apenas com o ajustamento por percentual fixo, em todos os anos analisados, apesar do erro médio acentuado das previsões, ou seja, a baixa assertividade das previsões anteriormente elaboradas.

4.1.5. Comparativo da assertividade das previsões e aspectos gerais

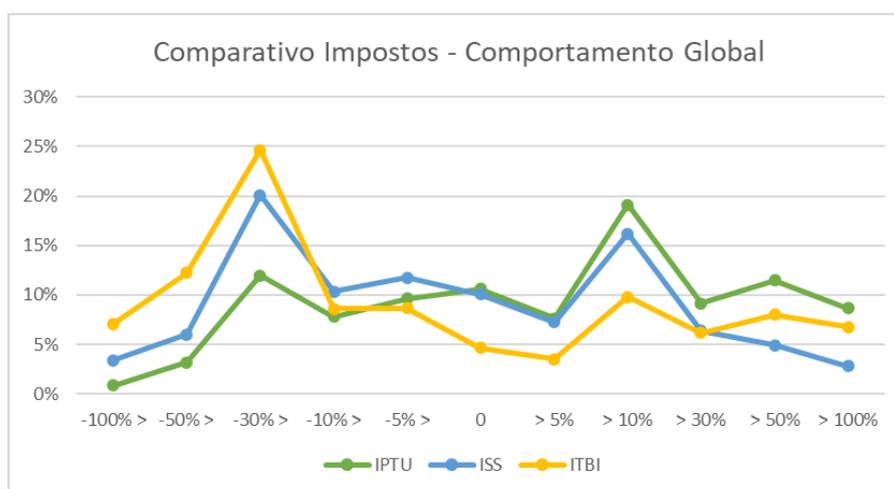


Figura 5. Comparativo da assertividade dos impostos municipais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

O maior distanciamento do ITBI do ponto central (0) sugere que este tributo possui menor assertividade em relação aos demais. Não obstante, observa-se, independentemente do porte municipal, maior frequência de erros de previsões maiores que cinquenta por cento no ITBI do que em relação aos demais impostos, bem como, menor frequência de previsões com variação de até dez por cento do valor arrecadado.

Erro (Prev/Arr-1)	Pequeno Porte		Médio Porte		Grande Porte	
	Maior que 50%	Menor que 10%	Maior que 50%	Menor que 10%	Maior que 50%	Menor que 10%
ITBI	49,63%	24,02%	35,87%	33,55%	16,66%	47,92%
IPTU	37,62%	35,99%	21,58%	51,86%	13,20%	76,38%
ISS	35,52%	35,65%	13,81%	57,92%	2,08%	73,19%

Quadro 12. Frequência de erros de previsão, de acordo com o porte e imposto

Fonte: Elaborado pelo autor.

Alguns municípios de pequeno porte não previram receitas de IPTU e ISS. No caso do ITBI, a estimação de arrecadação igual a zero ocorreu tanto em municípios de pequeno como de médio porte. Em nenhum município de grande porte, não foram previstas receitas de qualquer um dos impostos analisados.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A proposta de utilizar a perspectiva teórica apresentada por Lindblom (1959) e Widalsky (1961), da abordagem incremental de tomada de decisão, possibilitou investigar a (não)assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos nos municípios paranaenses, ao passo que relaciona o processo orçamentário com atitudes comportamentais, sob uma perspectiva política. Deste modo, foi possível avançar na análise das previsões de receita, sob a ótica comportamental, tendo em vista que os estudos anteriores (Santos, 2017; Barcelos, 2008; Estevão e Ferreira, 2018) tiveram como foco as decisões, no processo orçamentário, quanto à alocação de recurso orçamentário, ou seja, na fixação das despesas, ou não se utilizaram de análise documental.

De acordo com os dados apresentados, percebe-se baixa assertividade em grande parte das previsões de receitas de impostos, que destoam significativamente da efetiva arrecadação tanto positiva (superestimação), quanto negativamente (subestimação), o que sugere erro sistemático. Tal resultado vai de acordo com os estudos anteriormente realizados que evidenciaram o baixo nível de eficiência no processo de previsão de receitas tributárias (Mendes, 2018; Tizotte, 2021; Castro, 2018; Friske & Jesus, 2021). Quanto à assertividade dos diferentes tipos de impostos, observa-se que o ITBI apresenta os piores resultados em

todos os grupos. Destaca-se também que o referido imposto possui a maior instabilidade de arrecadação, fator que pode dificultar o processo de previsão da receita.

Os pressupostos da abordagem incremental foram observados quando da análise dos dados, especialmente nos municípios com menor assertividade de previsões, com afastamento de critérios técnicos para elaboração das previsões, baseados especialmente na arrecadação histórica, avaliações de previsões anteriores. Nestes casos, nota-se forte influência do orçamento do ano anterior (*base orçamentária*), em que as previsões sofrem apenas mudanças marginais por meio da adoção de ajustamentos contínuos, como por exemplo, repetição de percentual de correção (*estabilidade*). Não obstante, percebe-se a despreocupação com a assertividade histórica. Deste modo, sobressaem critérios subjetivos dos atores envolvidos, afastando-se da abordagem racional, por meio da qual se busca a melhor decisão e que para isso demandaria menos recursos (*eficiência*). Não obstante, a inexatidão das previsões gera consequências (*déficit/superávit de arrecadação*), cuja resolução é transferida para momentos futuros e oportunos (*resolução fragmentada*).

Com a classificação dos municípios de acordo com o porte populacional, pôde-se verificar que os municípios de grande porte apresentaram as previsões mais assertivas, seguidos dos municípios de médio porte, que por sua vez mostraram-se mais assertivos que os de pequeno porte. Não obstante, a ocorrência de previsões com erros superiores a cinquenta por cento foi maior nos municípios de pequeno porte, seguidos dos municípios de médio porte e grande porte. Tal resultado diverge de estudo anterior que apontou inexistência de relação entre porte e assertividade de previsões de receitas orçamentárias (Tizzote, 2021). Entretanto, ressalta-se que o presente estudo não teve por objetivo todas as receitas orçamentárias, mas somente as tributárias de impostos de competência municipal (IPTU, ISS e ITBI). O resultado reflete a precária capacidade técnico-administrativa dos municípios para elaboração do orçamento, acentuada nos menores municípios (Naibert, 2021; Pamplona et al., 2019; Lima et al., 2020).

A baixa assertividade das previsões evidencia que os aspectos metodológicos especificados na Lei de Responsabilidade Fiscal, com a observância de séries históricas e variáveis macroeconômicas não foram observados em diversos casos. Deste modo, previsões equivocadas reduziram a capacidade de planejamento dos municípios, ao permitirem que a despesa orçamentária fosse fixada em montantes maiores ou menores do que a arrecadação futura (Macedo, 2020; Azevedo, 2014).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi realizar uma investigação diagnóstica da assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos nos municípios paranaenses nos exercícios financeiros de 2018 a 2021, utilizando-se como base teórica a abordagem incremental de tomada de decisão no processo orçamentário (Lindblom, 1959; Widalvsky, 1961). Os pressupostos da referida abordagem foram observados na análise dos dados. Destacam-se, em diversos casos, a forte influência do orçamento do ano anterior na elaboração das previsões, o ajustamento marginal e a despreocupação com a assertividade histórica observada, o que, em culminou em estimativas irracionais, super ou subestimadas. Nestes casos, o afastamento de critérios técnicos e análises coerentes afasta o orçamento de seu papel primordial de planejamento.

Observou-se, conforme dados apresentados anteriormente, a baixa assertividade das previsões, com erros mais acentuados nos municípios de pequeno porte e menos acentuada nos municípios de grande porte. Outrossim, a ocorrência de previsões mais assertivas, com variação de até dez por cento do valor efetivamente arrecadado, também se deu com maior frequência nos municípios de grande porte, seguidos pelos de médio e pequeno porte. A observação quanto ao porte sugere que para além da influência decorrente de aspectos políticos/comportamentais, a não assertividade, não sistemática, relaciona-se diretamente à estrutura técnica administrativa dos órgãos atuantes na elaboração do orçamento. Em relação aos impostos estudados, observou-se maior assertividade nas previsões de ISS, seguidas das previsões de IPTU e ITBI, do qual aproximadamente metade das previsões nos municípios de pequeno porte apresentaram variação maior do que cinquenta por cento, com relação aos valores arrecadados.

O estudo contribui para preencher a lacuna presente nos estudos anteriores, ao ampliar a delimitação de pesquisa para todos os municípios de um estado, em quatro exercícios financeiros e ao especificar a análise à assertividade das previsões de impostos municipais sob a ótica da orçamentação incremental. Adicionalmente, as categorizações quanto ao porte, ano e imposto analisado permitiram observações inéditas sobre o objeto de análise.

Na perspectiva empírica, contribui com informações relevantes acerca da (não)assertividade das previsões de receitas de impostos nos municípios e suas peculiaridades, com observância aos aspectos incrementais, que destoam da racionalidade necessária para elaboração de previsões mais assertivas, conforme exige a legislação vigente. Os dados apresentados servem de alerta aos atores envolvidos no planejamento municipal, bem como

dos órgãos de controle, para aprimoramento dessa atividade e alcance de estimativas mais realistas e planejamentos mais eficientes. Sob a perspectiva teórica contribui: i) ao ampliar as discussões sobre a temática previsões de receitas de impostos municipais, com a análise individualizada de suas assertividades; ii) investigar a assertividade das previsões sob o prisma da orçamentação incremental, proposto por Lindblom (1959) e Widalvsky (1961); iii) reduzir a lacuna de estudos empíricos precedentes, que precipuamente se dedicaram à comparação de métodos estatísticos utilizados no processo de previsão, sem focar na assertividade histórica observada, bem como, nas especificidades dos impostos de competência municipal.

Ressalta-se que esta pesquisa científica apresenta limitações. O estudo delimita-se a análise documental, visto que não foram adotados outros métodos de coleta de dados. O objeto analisado trata-se apenas de receitas tributárias municipais (IPTU, ISS, ITBI), além de restringir-se aos municípios de um único estado (Paraná), nos anos de 2018 a 2021. Deste modo, os resultados não se estendem ao comportamento de outros entes públicos não constantes da amostra, bem como, a receitas orçamentárias diversas.

Como estudos futuros, sugere-se a realização de pesquisas para analisar o processo de elaboração das previsões orçamentárias, que envolve a participação dos Poderes Executivo e Legislativo Municipal, com análise das metodologias utilizadas. Também, sugere-se estudos acerca da capacidade técnica das Prefeituras e Câmaras Municipais, em especial dos municípios de pequeno porte, fator que pode estar relacionado à baixa assertividade observada.

REFERÊNCIAS

- Affonso, R. (1996). Os municípios e os desafios da federação no Brasil. *São Paulo em perspectiva*, 10(3), 3-10.
- de Abreu, W. M., Neiva, V. M., & Lima, N. (2012). Modelos de tomada de decisão no processo orçamentário brasileiro: uma agenda de pesquisas. *Revista do Serviço Público*, 63(2), 135-155.
- de Aquino, A. C. B., & De Azevedo, R. R. (2015). O “ir” realismo orçamentário nos municípios brasileiros.
- de Azevedo, R. R., da Silva, J. M., & Gatsios, R. C. (2017). Análise crítica dos modelos de previsão de série temporal com base no icms estadual. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(1), 164-184.
- Baptista, M. I. B. D. G. (2019). Orçamento público e receitas da prefeitura de Belo Horizonte: um estudo de métodos para previsão de receitas correntes.
- Barcelos, C. L. K. (2008). Quinze anos sem Aaron Wildavsky: recordando lições valiosas. *Encontro de Administração Pública e Governança, Salvador-BA*.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Execução da Receita Orçamentária. Disponível em <https://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/execucao-receita-publica>. Acesso em 28 de ago. 2022.
- Carneiro, L. M., & Costa, M. C. (2021). FATORES ASSOCIADOS AO ERRO DE PREVISÃO DE DESPESA ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS. *CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS*, 21(02).
- Carvalho, E. D. (2013). Decisão na administração pública: diálogo de racionalidades. *Sociologia, Problemas e Práticas*, (73), 131-148.
- Castro, P. D. (2018). POR QUE O MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO DAS NEVES-MG NÃO CONSEGUE TER UMA ARRECADAÇÃO EFICIENTE?
- Creswell, J. W. (2014). *Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa* (3rd edição). Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788565848893>
- Dias, G. F. (2018). Estimação de um modelo para previsão da arrecadação de ICMS para o município de Criciúma-SC no período de 2010-2018.
- Fiiirst, C., Pamplona, E., da Silva Zonatto, V. C., Junior, M. M. R., & Hein, N. (2018). Evidências sobre a previsão orçamentária da receita pública nos municípios do estado do Paraná: um estudo com a aplicação do Modelo de Koyck. *Estudos do CEPE*, 145-160.
- Flick, U. (2009a). *Qualidade na Pesquisa Qualitativa*. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321363>
- Flick, U. (2009b). *Desenho da Pesquisa Qualitativa*. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321356>
- Flick, U. (2012). *Introdução à Metodologia de Pesquisa*. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788565848138>

- Friske, H. L., & de Jesus, G. D. K. (2021). Previsão Orçamentária X Arrecadação do ISSQN em municípios da mesorregião de Alta Floresta–MT/Budget Forecast X Collection of ISSQN in municipalities of the Alta Floresta mesoregion–MT. *Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia*, 15(56), 596-611.
- Gibbs, G., & Flick, U. (2009). *Análise de dados qualitativos. (Métodos de pesquisa)*. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321332>
- Guimarães, M. (2018). Estudo do comportamento e previsão de arrecadação do ISSQN do Município de João Pessoa-PB por decomposição clássica de séries temporais.
- IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. 2021. Estimativas da População Residente no Brasil e Unidades da Federação com Data de Referência em 1º de Julho de 2021. Disponível em: https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20220711.pdf. Acesso em 29 ago. 2022.
- Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm
- Lima, L. L., Lui, L., Dias, G. V. R. S., Papi, L. P., & Demarco, D. J. (2020). Planejamento governamental nos municípios brasileiros: em direção a uma agenda de pesquisa. *Cadernos EBAPE. BR*, 18, 323-335.
- Lima Filho, R., Silva, J., Amorim, R. J., Moreira, R., & Pinheiro, F. M. G. (2020). A aplicação do modelo Koyck na previsão de receitas públicas nos municípios mais populosos do estado da Bahia. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 8, 381-390.
- Lima, E. C. P. (2015). *Curso de finanças públicas*. Editora Atlas SA.
- Mazucato, T. (2018). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funep.
- Mendes, D. (2018). Assertividade e fidedignidade das receitas orçamentárias nos municípios catarinenses.
- Mato Grosso: Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, 2016. Curso de extensão: Cidadania e Controle Social. https://ead.tce.mt.gov.br/theme/bcu/gestor2/Mod_1.pdf
- Naibert, N. T. (2021). *Orçamento público: metodologia alternativa para previsão de receitas municipais* (Doctoral dissertation).
- Nunes, P. P. S. (2002). Programa nacional de treinamento: manual básico de treinamento para municípios. 2. ed. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Brasília, 399 p.
- Olivieri, Cecília et al. (2018) Gestão municipal e corrupção na implementação de programas educacionais federais. *Revista de Administração Pública* [online], v. 52, n. 1, pp. 169-179.
- de Paula, C. H., Martin, D. G., & Abrantes, L. A. (2020). REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA ACERCA DOS TRIBUTOS MUNICIPAIS. *FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão*, 23(3).

- Pamplona, E., Fiirst, C., Hein, N., & da Silva Zonatto, V. C. (2019). Desempenho do Modelo Arma na Previsão das Receitas Orçamentárias dos Municípios do Estado do Paraná. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(1), 92-103.
- Pereira, A. F. R., de Souza Sampaio, F. J. C., & Guilherme, H. F. (2019). Estimativa da arrecadação própria municipal: um estudo da previsão dos impostos de municípios paraibano e potiguar através das séries temporais. *Brazilian Journal of Development*, 5(6), 5675-5699.
- Pereira, B. A. D., Lobler, M. L., & de Oliveira Simonetto, E. (2010). Análise dos modelos de tomada decisão sob o enfoque cognitivo. *Revista de Administração da UFSM*, 3(2), 260-268.
- Porto, M. A. G., & Bandeira, A. A. (2006). O processo decisório nas organizações. *XIII SIMPEP-Bauru, SP, Brasil*, 6.
- Rodrigues, F. (2018). Aplicação do modelo Koyck para previsão da receita pública: um estudo da previsão do ISS, cota-parte do ICMS e do FPM no município de Mossoró/RN.
- Rodrigues, R. R. F., de Aquino, Í. R. P., Diniz, S. M., Cirne, G. M. P., do Amaral Carneiro, L. M. M., & de Carvalho, J. R. M. (2020). Séries Temporais de Holt-Winters na análise preditiva da arrecadação do ICMS no estado do Rio Grande do Norte. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Santos, A. M. F. D. (2017). *Alocação de recursos orçamentários: um estudo sobre os municípios paranaenses* (Doctoral dissertation).
- Santos, F. (2011). Orçamento público. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=WLlxDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA94&dq=orC3%A7amento+pC3%BAblico&ots=sZDGCtEDCS&sig=9CISWsAjmVuT-od1qa4oKrDb7Ck#v=onepage&q=or%C3%A7amento%20p%C3%BAblico&f=false>>. Acesso em: 16 mar 2021.
- Scarpin, J. E.; Slomski, V. (2005). A precisão na previsão das Receitas Orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Universo Contábil*, v. 1, n. 2, p. 23-39
- Silva, R. M. P. D. (2013). Análise do processo decisório na administração pública e sistemas de apoio à tomada de decisão: contradições e paradoxos na realidade organizacional pelo não uso de ferramentas disponíveis.
- da Silva, A. D., & da Silva, A. D. (2018). Autonomia Municipal no Federalismo Fiscal Brasileiro: A Eficiência na Administração Tributária Municipal. *Dom Helder Revista de Direito*, 1(1), 19-44.
- da Silva Zonatto, V. C., Junior, M. M. R., & de Toledo Filho, J. R. (2014). Aplicação do modelo de koyck na previsão de receitas públicas: Uma análise das previsões orçamentárias realizadas pelos 10 maiores municípios em população no estado do rio grande do sul. *Race: revista de administração, contabilidade e economia*, 13(1), 249-276.
- Tizotte, T. R. L. Análise do nível da qualidade no processo de previsão de impostos municipais (IPTU, ISS, ITBI) em municípios do estado do Rio Grande do Sul: o caso da Região Funcional 7.

- Wildavsky, A. (1961) Political implications of budgetary reform. *Revista de Administração Pública*, v. 21, n. 4, p. 183-190.
- Zmitrowicz, W., Biscaro, C. & Marins, K. R. C. C. (2013). *A Organização Administrativa do Município e o Orçamento Municipal*. Texto Técnico da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, USP, Departamento de Engenharia de Construção Civil III. Título IV. São Paulo? EDIUSP.

3 SEGUNDO ARTIGO: *ACCOUNTABILITY* ORÇAMENTÁRIA E A PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS MUNICIPAIS

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 fomentou, no processo de elaboração do orçamento, o diálogo entre Poder Executivo, Legislativo e população, com vistas a aprimorar o modelo democrático (Gomes, 2014; Carnut et al., 2021). Após, com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, 2000), foram promovidas alterações significativas na gestão orçamentária do setor público, em especial para os municípios, que passaram a elaborar, anualmente, estimativas de receitas orçamentárias, que servem como limites para fixação das despesas, em busca do equilíbrio fiscal, essencial para fins de controle dos gastos e da dívida pública (Neco et al., 2021; Santos & Camacho, 2014; Guimarães, 2018; Naibert, 2021).

No processo orçamentário, em todas as esferas da administração pública, a iniciativa de apresentação dos projetos orçamentários é prerrogativa do Poder Executivo. Entretanto, ao Poder Legislativo, que recebe os projetos orçamentários, cabe analisá-los e também modificá-los, por meio de emendas parlamentares, a fim de corrigir erros ou alterar a distribuição dos recursos orçamentários (Carnut et al, 2021; Brito et al, 2020; Goulart, 2017). Para que isso seja possível é necessário que os projetos, que estimam receitas e fixam despesas, estejam acompanhados de documentos e informações suficientes, para que o Poder Legislativo tenha condições de avaliá-los, e se for o caso, emendá-los (Gradwohl, 2009).

Assim figura, o orçamento público, como peça fundamental para o planejamento, implementação e avaliação das políticas públicas, e por consequência, como um importante mecanismo de *accountability* das ações de governo (Rocha, 2008). No campo orçamentário, a *accountability horizontal* (O'Donnell, 1998) torna-se mecanismo de freios e contrapesos (*check and balances*), no qual cabe ao Poder Legislativo, enquanto controle externo, o exercício da fiscalização do cumprimento de normas pelo Poder Executivo, diretamente ou com auxílio do Tribunal de Contas (Pederiva, 1998; O'Donnell, 1998). Os estudos precedentes que analisaram o orçamento sob a perspectiva teórica da *accountability*, em geral, o fazem sob a perspectiva do controle social e dos orçamentos participativos (Goulart, 2011; Nonato, 2018; Matos & Neves, 2008; Franzese e Pedrotti, 2005; Melo, 2008).

A literatura preexistente aponta um baixo nível no processo de previsão de receitas orçamentárias e dificuldades encontradas nos municípios, em razão, por exemplo, da falta de estrutura administrativa do Poder Executivo, controles internos e Legislativos ineficazes (Naibert, 2021; Baptista, 2019; Rodrigues et al., 2020; Fiirst et al., 2018; Pamplona et al., 2019; Costa, 2021). Também revelam que o erro de previsão de anos anteriores afeta negativamente a previsão da receita orçamentária atual, bem como a relação entre o partido político do relator do orçamento no Poder Legislativo ser da base oposicionista com a diminuição de erros de previsão maiores que 5% (Nascimento, 2022; Costa, 2011). Tais erros na elaboração podem comprometer os serviços públicos, além de descaracterizar o orçamento a ser aprovado pelo Poder Legislativo, o que implica em perda da função primordial de planejamento e controle dos gastos públicos (Guimarães, 2018; Rodrigues, 2018; Scarpin & Slomski, 2005; Silva et al., 2018).

Outros estudos sugeriram a utilização de modelos matemáticos mais precisos para estimação de receitas (Guimarães, 2018; Rodrigues, 2018; Dias, 2018; Naibert, 2021, Azevedo et al., 2017; Santos Galvão, 2019; Baptista, 2019; Rodrigues et al., 2020; Fiirst et al., 2018; Pamplona et al., 2019; Silva et al., 2018; Mendes, 2018; Tizotte, 2021; Castro, 2018; Friske & Jesus, 2021). Quanto à atuação do Poder Legislativo, pesquisas que tiveram por objeto a atuação das Comissões de Orçamento e Finanças nas Câmaras Municipais, responsáveis pela análise das propostas orçamentárias, relatam a emissão de pareceres superficiais para fins de cumprimento de mera formalidade processual, a baixa qualificação técnica dos vereadores e a influência decorrente da configuração de governos de coalizão, com preponderância do Poder Executivo (Pederiva, 1998; Domingos & Aquino, 2020). Acerca das emendas parlamentares, estudos destacaram sua utilização de para fins políticos e eleitoreiros, sem priorizar necessidades e critérios técnicos (Baptista et al, 2012; Turino & Sodré, 2018; Pelaez, 2009).

A literatura aponta que a atuação do Poder Legislativo na análise das propostas orçamentárias é falha. No entanto, para que se realizem eventuais ajustes nas previsões de receitas, é preciso que tais projetos, quando encaminhados para análise do Poder Legislativo, estejam acompanhados de informações suficientes, em atendimento à legislação orçamentária vigente, para que o corpo técnico (servidores) e político (vereadores) percebam os erros de previsão (Gradvohl, 2009; Carnut et al, 2021). Deste modo, torna-se oportuna a realização do presente estudo para melhor compreensão do processo legislativo atinente à previsão de receitas orçamentárias municipais. Nesse contexto, formulou-se a questão de pesquisa: **O**

conteúdo divulgado na Lei Orçamentária Anual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias fornece informações suficientes para que o Poder Legislativo Municipal perceba erros e promova ajustes nas estimativas de receitas? O objetivo desta pesquisa é averiguar criticamente o conteúdo da LOA e da LDO, quanto às previsões de receitas de impostos sob a ótica da *accountability* orçamentária horizontal.

O presente estudo de caso delimita-se à análise de conteúdo de instrumentos orçamentários municipais de curto prazo (Lei Orçamentária Anual; Lei de Diretrizes Orçamentárias), nos municípios paranaenses com previsões de receitas tributárias de impostos menos assertivas. Serve-se de abordagem qualitativa, natureza aplicada e objetivos descritivo e explicativo, no qual a pesquisa documental serve como principal instrumento de coleta de dados e para o tratamento e análise, fez-se uso da técnica de análise de conteúdo, a fim de conferir nova representação aos dados por meio de procedimentos de transformação, para compreensão do objeto com profundidade (Creswell, 2014; Bardin, 2016).

Contribuiu, sob a perspectiva prática, ao verificar se as informações constantes nos projetos orçamentários, que devem atender critérios legais, são suficientes para que o Poder Legislativo perceba e retifique, por meio de emendas, erros nas previsões de receitas tributárias; e sob a perspectiva teórica: i) ao ampliar as discussões da literatura acadêmica sobre a temática “previsões de receitas orçamentárias”, sob a ótica da *accountability* horizontal, como instrumentos de *check and balances*; ii) preencher a lacuna de estudos empíricos anteriores, pela análise do conteúdo dos orçamentos, haja vista a inexistência de análises do conteúdo das previsões de receitas orçamentárias dos orçamentos públicos.

2. PROCESSO DE PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS MUNICIPAIS

2.1 ACCOUNTABILITY NO PROCESSO DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

O governo democrático deve ser passível de controle para assegurar sua integridade, desempenho e representatividade (Ceneviva & Farah, 2006). É necessário que o próprio governo guarneça informações para o exercício da *accountability*, que não é predicado dos sujeitos, mas um atributo do sistema político que se impõe aos agentes públicos, sejam estes governantes ou burocratas (Pederiva, 1998). A qualidade das sociedades democráticas modernas está diretamente relacionada à prática da *accountability*, e portanto, quanto mais avançado for o estágio democrático, maior será o incentivo, em termos de igualdade, dignidade humana, participação e representatividade, razão pela qual legitimam-se os esforços em defesa de seu incremento (Mendes, 2018; Rocha, 2008; Cavalcanti, 2008).

De origem anglo-saxão e sem tradução direta em português, a palavra *accountability* geralmente é tratada por responsabilização e eficiência da ação governamental e da democracia (Campos, 1990 em Sacramento, 2005). *Accountability* é um elemento do governo (Mahdalena, 2021), refere-se a um subconjunto da democracia caracterizada por dois principais aspectos: a) obrigação do gestor público a sujeitar seus atos à lei; b) obrigação do gestor público de prestar contas de seus atos, com suficiência transparência para avaliação de seus atos (Anastasia & Melo, 2002; O'Donnell, 1998). Também é caracterizada como uma relação social na qual um ator se sente obrigado a explicar e justificar sua conduta a outro(s), dentro e fora de suas organizações (Bovens, 2009 em Almquist et al., 2013).

A *accountability* se impõe ao governante, em caráter continuado, inclusive com possibilidade de sanções (Sacramento, 2005). Observa-se não haver consenso em torno das tipologias da *accountability*, utilizadas para explicar as complexidades do conceito no âmbito do setor público e não governamental (Goulart, 2011, Mulgan, 2003). A seguir, são apresentadas duas classificações de *accountability*, que se referem à quem exerce a fiscalização.

O'Donnell (1998) classificou *accountability* no setor público em três dimensões: a *accountability* horizontal, a *accountability* societal vertical e a *accountability* eleitoral vertical. Pela horizontal, os Poderes e agências de controle governamentais exercem fiscalização mútua; pela vertical, a sociedade controla os governantes e o poder público, seja de tempos em tempos, mediante instrumentos clássicos de democracia (eleições, plebiscitos e referendos) – caso da *accountability* eleitoral vertical –, ou pela contínua participação dos indivíduos, movimentos sociais, redes de organização da sociedade civil e meios de comunicação – a *accountability* societal vertical (Cavalcanti, 2008; O'Donnell, 2006).

A *accountability* horizontal ocorre dentro de uma relação de igualdade, por meio do mecanismo de *check and balance* (controle mútuo entre os poderes instituídos do Estado), com foco na adesão da administração pública aos procedimentos legais e constitucionais vigentes (Goulart, 2011; Pederiva, 1998). A prática da *accountability* horizontal depende da disposição dos agentes de controle a supervisionar, controlar, retificar ou punir as ações ilegais de outras autoridades (Oliveira & Bodart, 2015). O governo controlando a si próprio, via divisão de funções no interior do Estado, configura mecanismos horizontais de *accountability* (*check and balances*) (Domingues Filho, 2004). A existência desse controle intergovernamental tem como ideia básica a prevenção e, quando necessário, a punição (O'Donnell, 1998).

Por outra tipologia que diferencia a fonte demandante, a *accountability* se classifica em: i) interna ou ii) externa à agência pública. No nível externo, a *accountability* divide-se em legal e política. Por legal, entende-se a forma baseada nas relações entre a Administração Pública e um controle externo (*controller*) que pode impor sanções legais ou obrigações formais. Já em sua forma política, a *accountability externa* implica na responsividade da administração pública em relação às prioridades e necessidades dos cidadãos (Romzek & Dubnick, 1987; Goulart, 2011)

O orçamento público representa uma ferramenta fundamental para o planejamento, a implementação e a avaliação das políticas públicas, e por consequência, serve como mecanismo de *accountability* das ações de governo (Rocha, 2008). A partir da publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em maio de 2000, implantou-se um novo regime de gestão no setor público (a gestão fiscal responsável), na qual ganharam destaque o planejamento, a transparência e o controle das contas públicas, o que contribuiu para o avanço do processo de *accountability* no país (Tizotte, 2021; Sacramento, 2005). Na dimensão horizontal, a LRF reforça o papel de fiscalizador do Poder Legislativo, mediante atuação direta ou indireta, com auxílio do respectivo Tribunais de Contas (Lei Complementar n. 101, 2000).

A evolução da democracia trouxe como inovação institucional a conquista do legislativo em decidir sobre o orçamento público (Domingues Filho, 2004). Verifica-se que, em que pese a iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo para elaborar projetos de leis orçamentárias (Lei Orçamentária Anual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Planos Plurianuais), cabe ao Poder Legislativo a apreciação dos projetos orçamentários, aos quais cabe discutir, corrigir e alterar, por meio de emendas parlamentares, as previsões originais estabelecidas no âmbito do Executivo, para posterior aprovação e conversão em lei (Constituição, 1988).

Neste contexto, cabe ao legislador a revisão e correção de eventuais vícios constantes dos projetos de orçamento. Para isso, é necessário que os projetos, encaminhados pelo Poder Executivo, estejam acompanhados de documentos e informações suficientes, para que o Poder Legislativo, por meio de seu corpo técnico (servidores) e político (vereadores) tenha condições de avaliá-los e corrigi-los por meio de emendas, na forma prevista na Constituição Federal (Gradwohl, 2009; Constituição, 1988; Carnut et al, 2021).

Do ponto de vista da previsão das receitas, deve-se atentar para o correto uso dos modelos de projeções, especialmente pelo fato de que o montante previsto das receitas

orçamentárias serve como limite para o planejamento da despesa a ser fixada no orçamento. Assim, se a receita for superestimada a despesa também o será. Similarmente, se a receita for subestimada, a despesa também o será (Tesouro Nacional, 2023). Quanto mais as programações de receitas e despesas se distanciam dos valores efetivamente realizados, mais o orçamento estaria distante do seu papel (ideia de irrealismo fiscal, sendo o orçamento uma “peça de ficção”) (Ventura, 2017). Nesse contexto, a ausência de mecanismos de monitoramento e a indefinição de sanções aos gestores representam desincentivos para que os orçamentos sejam mais acurados, principalmente no que tange à previsão das receitas (Cruz & Afonso, 2018; Maher e Deller, 2011).

Em âmbito internacional, estudos precedentes que envolvem a *accountability* orçamentária (*budget accountability*) destacam a importância do orçamento como ferramenta de controle, coordenação, comunicação e avaliação de desempenho dos agentes públicos, onde a *accountability* representa o principal fundamento no processo de governança (Arodhiskara et al, 2021). Entretanto, como no Brasil, em outros países em desenvolvimento, como no caso da Indonésia, a tendência é de baixa eficiência dos Parlamentos na supervisão fiscal e pouca transparência no processo orçamentário municipal (Mahdalena et al., 2021, Sangki et al., 2016; Arodhiskara et al, 2021). Em Melbourne, na Austrália, observou-se que outro fator que compromete o exercício da *accountability* no parlamento é o grande volume de documentos que formam o orçamento, que detém pouco tempo para sua análise (Kluvers, 2001). Na China, o custo político de atingimento das metas previstas de arrecadação e de equilíbrio fiscal é alto, o Poder Executivo (Partido Comunista) figura como principal ator envolvido na estimativa da receita, e o Parlamento, apesar de possuir poderes para alterar o orçamento, quase nunca o exerce (Lu & Xue, 2011).

Em âmbito nacional, estudo precedentes que relacionaram *accountability* e orçamento público, em sua maior parte, utilizaram-se da dimensão *vertical* e tiveram por objeto os instrumentos de participação da sociedade na definição de diretrizes e prioridades no orçamento participativo (Nonato, 2018; Goulart, 2011; Oliveira & Bodart, 2015; Matos e Neves, 2008; Franzese e Pedroti, 2005; Melo, 2008; Pederiva, 1998; Domingues Filho, 2004). Ainda, as pesquisas que tiveram por objeto a atuação do Poder Legislativo na análise das propostas orçamentárias indicam que esta é falha, e relatam: baixa qualificação técnica dos vereadores; emissão de pareceres superficiais pelas Comissões de Orçamento e Finanças; influência decorrente da configuração de governos de coalizão, com preponderância do Poder Executivo, inclusive com poderes de agenda, o que reduz a ação fiscalizatória do Poder

Legislativo; alterações, por meio de emendas parlamentares, para fins políticos e eleitoreiros, com distanciamento da técnica (Domingos & Aquino, 2020; Baptista et al, 2012; Turino & Sodré, 2018; Pelaez, 2009; Gradvohl, 2009; Carnut et al, 2021).

2.2 A PREVISÃO DE RECEITAS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO MUNICIPAL

A formulação de estratégias, objetivos, metas e ações é fundamental para a continuidade e maximização dos resultados de qualquer organização, independentemente de seu tamanho ou segmento (Pasquali et al., 2018; Tizotte, 2021). No Brasil, a Constituição de 1988 reforçou a relação entre planejamento e orçamento, fomentando a retomada do processo de planejamento no âmbito da administração pública e estabeleceu o planejamento orçamentário em três etapas, formalizadas em três leis, editadas periodicamente: i) o Plano Plurianual (PPA), com vigência de quatro anos; ii) a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e iii) a Lei Orçamentária Anual (LOA) (Scarpin & Slomski, 2005; Constituição, 1988).

No âmbito governamental, o orçamento representa um instrumento de programação que o ente dispõe para, no limite da receita prevista, alocar recursos nas inúmeras áreas em que atua, apontando sempre as ações e prioridades a serem realizadas em determinado período (Perelles et al., 2020; Azevedo, 2013). Para isso, este instrumento deve ser elaborado dentro das regras estabelecidas pelas normas gerais em vigor no país: Constituição Federal (Seção II – dos Orçamentos); Lei Federal no 4.320, de 17 de março de 1964 e Lei de Responsabilidade Fiscal – LC 101, de 4 de maio de 2000 (Zmitrowicz et al, 2013).

Para uma melhor performance orçamentária, são necessárias projeções realistas das receitas públicas (Rodrigues, 2018). Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que instituiu os requisitos essenciais de responsabilidade na gestão fiscal (instituição, previsão e efetiva arrecadação de tributos) também incumbiu os entes federados a incluir na Lei de Diretrizes Orçamentárias, o Anexo de Metas Fiscais (AMF), que deve conter, entre outras metas, as receitas orçamentárias, devidamente instruído com memória e metodologia de cálculo para o alcance dos valores previstos. Ressalta-se que tal incumbência é facultada aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes (Neco et al., 2021).

No processo orçamentário, agências de políticas fiscais de quase todos os países implementam algum tipo de procedimento de previsão com base em julgamento, equações de regressão, métodos de séries temporais, modelos macroeconômicos estruturais ou, ainda, uma combinação de diferentes alternativas (Naibert, 2021; Pamplona et al., 2019). O processo

de previsão das receitas que constam nos projetos de orçamento é realizado exclusivamente pelo Poder Executivo, e de acordo com a legislação em vigor, não podem ser alteradas pelo Poder Legislativo, exceto nos casos de erro ou omissão de ordem técnica ou legal (Giacomoni, 2008). O processo de previsão de receitas tem papel importante na gestão financeira e orçamentária, e caracteriza-se, ao mesmo tempo, como uma atividade técnica e política, pois cada ente público pode estabelecer as suas estimativas de forma que melhor convier (Costa, 2011).

Para alcance das previsões, devem ser consideradas: a) as normas técnicas e legais; b) os efeitos das alterações na legislação; c) a variação do índice de preços; d) o crescimento econômico; e e) qualquer outro fator relevante (Lei Complementar n. 101, 2000). As previsões também devem ser acompanhadas de demonstrativo da evolução da receita nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem (Lei Complementar n. 101, 2000; Neco et al., 2021; Friske & Jesus, 2021; Azevedo & Gatsios, 2017). Observa-se, no entanto, que inexistente mandamento legal que os obrigue a praticar uma determinada metodologia ou determinado procedimento para projeções de receitas, no entanto, incumbe aos gestores públicos a avaliação da acurácia de suas previsões (Pamplona et al., 2019; Costa, 2011). De modo geral, a metodologia utilizada varia de acordo com a espécie de receita orçamentária que se quer projetar. Assim, para cada receita deve ser avaliado o modelo matemático mais adequado para projeção, de acordo com a série histórica da sua arrecadação, e se necessário, podem ser desenvolvidos novos modelos (Tesouro Nacional, 2023).

Em que pese a previsão das receitas ser uma atividade conceitualmente técnica, também sofre influências políticas, que podem distorcê-las (Costa, 2011; Santos & Gasparini, 2020). Atribuem-se os erros de previsão a inadequação da técnica, fatores aleatórios (como fatos econômicos imprevisíveis) e influências políticas, e com base nesses e outros fatores, Bretschneider et al. (1989) desenvolveram um modelo teórico de precisão nas previsões de receitas públicas, conforme ilustrado na Figura 1.

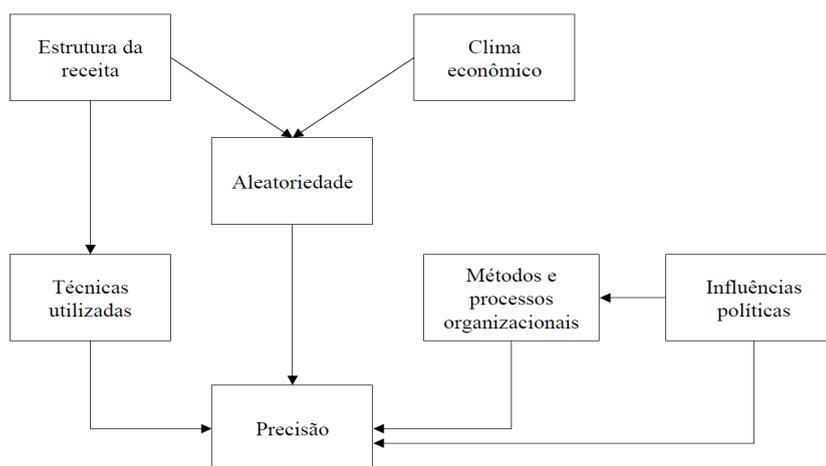


Figura 1. Modelo teórico de precisão na previsão de receitas públicas.

Fonte: Bretschneider et al. (1989); Costa (2011).

Os gestores públicos têm incentivos para manipular as estimativas de receitas durante períodos de pressão fiscal, com o objetivo de aumentar tributos ou reduzir o risco de sanções em casos de desequilíbrios fiscais (Cruz & Afonso, 2018). Também, tratando-se o orçamento de um instrumento de pactuação entre Executivo e Legislativo, a superestimativa de receitas seria um artifício proposto pelo Executivo, a ser chancelado pelo Legislativo, com o objetivo de ampliar o espaço de escolhas para os gastos discricionários ao longo do ano (Ventura, 2017; Macedo, 2020).

Nosso regramento constitucional assenta-se em um sistema de freios e contrapesos (*check and balances*), no qual um poder controla a atuação do outro. O objetivo é gerar um equilíbrio de forças, em que nenhum dos Poderes se sobreponha. No âmbito do controle orçamentário, a Carta Magna define como prerrogativa de iniciativa e poder de veto ao Executivo *versus* a discussão, aprovação e o controle pelo Legislativo, o qual tem atribuição de apreciar os projetos apresentados, modificando-os por meio das emendas parlamentares (Santos & Gasparini, 2020).

Entretanto, observa-se que o envolvimento do Legislativo no processo de aprovação do orçamento no Brasil ainda é muito limitado. Ademais, os controles do Legislativo são maiores sobre as despesas do que sobre as receitas, e se concentram sobretudo na fase de execução orçamentária, em detrimento da fase de estimação (Azevedo, 2013). Também, o declínio das funções legislativas, por longo tempo, gerou distanciamento dos parlamentares das questões atinentes ao orçamento público, o que, associado aos baixos níveis de transparência e à assimetria de informações, torna pouco significativa a participação do Legislativo no planejamento governamental (Perelles et al., 2020). A fragilidade da

accountability do orçamento, cujo órgão de controle é o Legislativo, é uma das causas da baixa efetividade no desempenho do Poder Executivo na realização do orçamento pela ausência de desafios ao agente (Santiso, 2015).

O aspecto mais relevante da etapa deliberativa do processo legislativo orçamentário refere-se às emendas parlamentares, fundamentais para a determinação do espaço do Poder Legislativo no cenário político (Rodrigues, 2014). É por intermédio da propositura de emendas que o Legislativo tem a faculdade de participar das grandes questões de governo, de reformular políticas e estabelecer novas diretrizes para realização de gastos. (Santos & Gasparini, 2020) Três tipos de emendas afiguram-se possíveis quando da análise do orçamento pelo Poder Legislativo: (a) emendas de texto (alteram o teto do projeto de lei ou seus quadros e tabelas); (b) emendas de receita (alteram a estimativa da receita, inclusive para reduzi-la); (c) emendas à despesa (acrescem valor às dotações do projeto de lei, incluem novas programações e respectivas dotações e cancela dotações do projeto de lei orçamentária) (Rodrigues, 2014).

Deste modo, compete aos parlamentares a apresentação de emendas (de receita), para fins de retificação de eventuais erros de previsões. No entanto, poucos são os parlamentares capacitados em previsões orçamentárias (Klay e Vonasek, 2008; Costa, 2011). Deste modo, observa-se que as emendas aditivas, destinadas ao aumento de despesas por remanejamento ou apropriação, representam mais de 99% das propostas dos parlamentares (Perelles et al., 2020). Estudos destacam a utilização das emendas parlamentares como um instrumento de barganha política, de forma político-particularista, para atender a interesses eleitoreiros de cunho paroquial, de financiadores de campanhas ou grupos de interesse diversos, em vez de priorizar necessidade/critérios técnicos (Turino & Sodré, 2018; Baptista et al., 2012; Pelaez, 2009).

Em âmbito municipal, a elaboração de planejamento próprio é uma figura relativamente nova, pois até a década de 60 ainda imperava a figura dos órgãos regionais de planejamento, encarregados do planejamento de vilas e municípios de diversas regiões do país (Azevedo, 2013). Assim, as dificuldades encontradas pelos gestores municipais para o estabelecimento de previsões eficazes, na maioria dos municípios, são oriundas da baixa capacidade técnica e burocrática instalada nos municípios brasileiros, da ausência de tecnologia adequada e baixo nível de atuação dos controles internos e Legislativos ineficazes (Mendes, 2018; Tizotte, 2021; Castro, 2018; Friske & Jesus, 2021).

Previsões otimistas (superestimadas) podem conduzir a afetação das despesas, levando a *déficits* injustificáveis (Costa, 2011). A frustração da arrecadação acarreta em contingenciamento de despesas (limitação de empenhos), potencialmente prejudiciais à manutenção dos serviços públicos, não execução de contratos, redução de investimentos e falta de credibilidade à gestão governamental (Azevedo, 2013; Lei Complementar n. 101, 2000; Pardaev, 2016). Também são consideradas artifícios propostos pelo Executivo, a ser chancelado pelo Legislativo, com o objetivo de ampliar o espaço de escolhas para os gastos discricionários ao longo do ano (Ventura, 2017; Macedo, 2020). Por outro lado, orçamentos subestimados, levarão à abertura de créditos adicionais pelo Executivo, sem que haja nesse momento a participação do Poder Legislativo, por meio de excesso de arrecadação (Lei 4.320/64, art. 43, § 1º, inciso II), que embora não seja uma prática proibida, pode servir como um gerenciamento de resultado (Fajardo, 2016). Assim, trata-se de uma estratégia adotada pelo Poder Executivo para obter uma “gordura” no orçamento, e gerenciar os gastos durante a fase de execução orçamentária via decreto (Rezende, 2009). Observa-se que pequenos *superávits* de receita podem sempre ser bem usados, inclusive politicamente, mas grandes e sucessivos recordes de arrecadação deixam a sensação nos contribuintes de estarem sendo sobretaxados (Costa, 2011).

Como práticas que visam melhorar a qualidade das previsões de receitas orçamentárias, tem-se a instituição de previsões independentes, a adoção de previsões consensuais e o estabelecimento de um processo transparente (Costa, 2011). A título de exemplo, nos EUA, cada vez mais os legislativos estaduais estão produzindo suas próprias previsões de receitas. Um levantamento feito pelo Instituto de Políticas Públicas de Nova York concluiu que 64% dos estados têm um órgão formal no legislativo responsável por fazer previsões de receitas independentes (Costa, 2011; Bretschneider et al., 1989).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atingir o objetivo de pesquisa proposto, de averiguar criticamente o conteúdo da LOA e da LDO, quanto às previsões de receitas de impostos municipais, o presente estudo, de natureza qualitativa, explora a questão de pesquisa, por meio da descrição do objeto, além de práticas interpretativas, utilizando-se como pressuposto, a lente teórica/interpretativa da teoria da *accountability* orçamentária horizontal como instrumento de controle entre os Poderes para o alcance das asserções da pesquisa (Creswell, 2014; Stake, 2016; Flick, 2009b, Gibbs &

Flick, 2009). Os protocolos da pesquisa, seguidos no presente estudo, estão apresentados no Quadro 1.

Etapas	Descrição
a) Abordagens do estudo qualitativo	Efetuou-se um estudo de caso instrumental e coletivo/múltiplo (Creswell, 2014), de natureza descritiva-explicativa (Gibbs & Flick, 2009), a fim de analisar o conteúdo divulgado nas leis orçamentárias municipais (LOA/LDO).
b) População de pesquisa e amostra	A população é composta por nove municípios paranaenses, que apresentaram, em média, previsões de receitas orçamentárias de impostos menos assertivas, nos exercícios financeiros de 2018 a 2021 (primeiro artigo desta dissertação). Classificam-se, os municípios selecionados, em três grupos, com três indivíduos cada, segundo o porte habitacional: a) pequeno porte: até 10.000 habitantes; b) médio porte: entre 10.001 e 50.000 habitantes; e c) grande porte: acima de 50.000 habitantes (Fiirst et al., 2018).
c) Coleta de dados	Pesquisa documental e levantamento (Creswell, 2014; Flick, 2012).
d) Base de dados	Os relatórios foram extraídos dos <i>websites</i> dos Poderes Executivo e/ou Legislativo dos municípios selecionados, disponibilizados, em regra, nos Portais de Transparência. Nos casos de documentos não disponibilizados nos portais, ou disponíveis de forma incompleta, procedeu-se o envio de pedidos de acesso à informação, nos <i>sites</i> das Prefeituras e Câmaras Municipais, para solicitação dos referidos documentos em formato digital.
e) Data de realização da busca	Os dados foram coletados entre dezembro de 2022 e abril de 2023.
f) Delimitação temporal	A fim de viabilizar o presente estudo, ponderando-se a quantidade de informações a serem analisadas, restringiu-se a coleta e análise dos dados apenas ao ano em que o orçamento municipal (compreendendo LOA e LDO) apresentou as previsões menos assertivas de receitas tributárias de impostos, para cada um dos municípios componentes da amostra, entre 2018 e 2021, período que compreende o Plano Plurianual 2018-2021, instrumento orçamentário de médio prazo ao qual se vinculam os orçamentos anuais do período.
g) Procedimentos de tratamento e análise dos dados	Para o tratamento e análise dos dados se fez o uso da técnica de análise de conteúdo, um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo das mensagens e que tem por objetivo a manipulação da mensagem (conteúdo e expressão de conteúdo) a fim de evidenciar indicadores que permitam a inferência sobre uma realidade diferente a da mensagem (Bardin, 2016).
h) Lente teórica/interpretativa	<i>Accountability</i> Orçamentária Horizontal (O'Donnell, 1998).

i) Nível de generalização	Em razão de sua natureza qualitativa, bem como delimitações temporais e da amostra, não se pretende generalizar os resultados para outras populações e períodos (Flick, 2009).
----------------------------------	--

Quadro 1. Descrição dos protocolos da pesquisa

Fonte: Elaborado com base em Creswell (2014); Flick (2009a); Flick (2009b); Flick (2012); Gibbs & Flick (2009); Bardin (2016).

Adotou-se a análise temática, que objetiva recortar conteúdos de dados por meio de uma grade de categorias projetada sobre os conteúdos, de forma segmentável e comparável. Para tanto, seguiu-se as etapas definidas por Bardin (2016): i) pré-análise; ii) categorização; iii) codificação e iv) inferência.

A primeira etapa, de organização, corresponde a um período de intuições, mas tem por objetivo tornar operacionais e sistematizar as ideias iniciais, de maneira a conduzir o desenvolvimento num plano de análise (Bardin, 2016). A Tabela 1 contém sua operacionalização no estudo.

Tabela 1 – Operacionalização da etapa de pré-análise no estudo

Atividades	Operacionalização
Escolha dos documentos	Lei Orçamentária Anual (LOA) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).
Preparação do material	Separação dos documentos em três grupos: i) municípios de pequeno porte; ii) municípios de médio porte; e iii) municípios de grande porte.
Leitura flutuante	Contato inicial com os documentos.
Recorte de texto	Estabelecimento dos processos de categorização e codificação

Fonte: Elaborada a partir de Bardin (2016).

A análise de conteúdo demanda que os documentos possuam critérios comuns de escolha (princípio da homogeneidade) (Bardin, 2016). Para atender tal exigência foi considerado que os documentos analisados têm estrutura comum, ou seja, foram elaborados com base na Constituição Federal de 1988 e na legislação orçamentária vigente, em especial, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos dos Municípios, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal e o Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, de autoria do Tesouro Nacional, aplicado também aos Municípios. Nesse sentido, na segunda etapa, as categorias (descritas na Tabela 2) foram definidas com base nas diretrizes

normativas vigentes, supracitadas, para elaboração e evidenciação da projeção de receitas orçamentárias, quando da apresentação dos projetos de orçamento.

Para tratar o material coletado foi necessário primeiramente codificá-lo. Esta etapa corresponde à transformação dos dados por recorte, agregação e enumeração, permitindo a descrição das características do texto (Bardin, 2016). A fim de codificar as informações é necessário estabelecer as unidades de análise, as quais são: unidades de registro (considerada unidade de base, podendo ser uma palavra, um tema ou uma frase) e unidades de contexto (utilizada para compreensão da unidade de registro, podendo ser a frase quando a unidade de registro é a palavra e o parágrafo para o tema). Nesse estudo, estabeleceu-se como unidade de registro o tema e como unidade de contexto a frase. No que tange à regra de enumeração (modo de contagem) adotou-se a presença (Bardin, 2016).

Tabela 2 – Estabelecimento dos processos de categorização e codificação

Categoria	Descrição	Unidades de Registro
A) Requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)	<p>A1) Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias o Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas às receitas, despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício que se referirem e para os dois seguintes (§1º, art. 4º)</p> <p>A2) O Anexo de Metas Fiscais conterà avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior (I, §2º, art. 4º)</p> <p>A3) Demonstrativo das Metas Anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo, comparando-as com fixadas no três exercícios anteriores (II, §2º, art. 4º)</p> <p>A4) O projeto de lei orçamentária anual será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia (art. 5º)</p> <p>A5) As previsões de receita observarão: alterações na legislação; variação do índice de preços; crescimento econômico e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas (art. 12)</p>	<p>A1) Anexo de Metas Fiscais, compreendendo as metas de receitas para o exercício que se refere e para os dois seguintes (LDO).</p> <p>A2) Avaliação do cumprimento das metas do ano anterior (LDO).</p> <p>A3) Demonstrativo das Metas Anuais, comparadas com os três exercícios anteriores (LDO).</p> <p>A4) Demonstrativo do efeito da renúncia de receita (LOA)</p> <p>A5) Indicações de: A.5.1) Alterações na legislação; A.5.2) Índice inflacionário; A.5.3) Crescimento Econômico; A.5.4) Evolução da receita nos últimos três anos; A.5.5) Metodologia de cálculo e premissas; (LOA)</p>

B) Requisitos da Lei Federal nº 4.320/1964 (Normas Gerais de Direito Financeiro)	B1) Integrará a lei orçamentária o sumário geral da receita por fontes (I, §1º, art. 2º).	B1) Sumário Geral de Receitas por Fontes (LOA)
	B2) Integrará a lei orçamentária quadro demonstrativo da receita segundo as categorias econômicas (II, §1º, art. 2º).	B2) Quadro Demonstrativo da Receita segundo as Categorias Econômicas (LOA)
	B3) Integrará a lei orçamentária quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação (II, §1º, art. 2º).	B3) Quadro Discriminativo da Receita por Fontes (LOA)
C) Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) 13ª Edição – Tesouro Nacional Ministério da Economia Governo Federal	C) Item 02.01.03.04 – Metodologia de Projeção das Receitas Orçamentárias De modo geral, a metodologia utilizada varia de acordo com a espécie orçamentária que se quer projetar. Assim, para cada receita deve ser avaliado o modelo matemático mais adequado para projeção, de acordo com a série histórica de sua arrecadação. Se necessário, podem ser desenvolvidos novos modelos. Indicação do Modelo de Projeção de Receitas utilizado para cada receita orçamentária: sazonal; média; média ajustada; média móvel; média móvel variável;	C1) Indicação individualizada do modelo matemático utilizado para projeção de cada espécie de receita orçamentária (LDO/LOA).

Fonte: Elaborada a partir de Bardin (2016), Lei Complementar n. 101, 2000, Constituição, 1988, Lei n. 4320, 1964, Tesouro Nacional, 2023.

A avaliação da comunicação, cuja função é instrumental (finalidade de agir), permite realizar inferências acerca dos emissores (produtor da mensagem), representados pelas Prefeituras Municipais e do receptor, na figura das Câmaras Municipais e seus vereadores. Ao final, a interpretação dos dados, já manipulados, sob o prisma da teoria da *accountability orçamentária* e da literatura preexistente, somadas às citações específicas dos orçamentos municípios selecionados, permite a resolução da questão de pesquisa.

Além dos dados provenientes da análise das codificações preestabelecidas, para fins de especialização de cada indivíduo da amostra, foram apresentadas as receitas previstas e realizadas no exercício de referência e naquele imediatamente anterior, bem como, o erro de previsão verificado. Tal procedimento visa, para além de evidenciar a assertividade das previsões de receitas, a possibilidade de análise horizontal dos dados, por meio da comparação com as previsões e receitas do ano imediatamente anterior.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Os municípios selecionados para o estudo, que apresentaram em média as previsões menos assertivas das receitas de impostos, nos exercícios de 2018 a 2021 (cf. primeiro artigo desta dissertação), foram separados em três grupos, de acordo com o porte habitacional. O Quadro 2, abaixo, apresenta os municípios que compõem a amostra, bem como, o ano (com maiores erros de previsão), que serve de referência para análise das peças orçamentárias de curto prazo.

Nome	População*	Porte Populacional**	Ano de Referência**
Adrianópolis	5797	Pequeno Porte	2018
Rancho Alegre D'Oeste	2602	Pequeno Porte	2019
Santo Antônio do Caiuá	2611	Pequeno Porte	2018
Paranapoema	20588	Médio Porte	2020
Ibaiti	31854	Médio Porte	2018
Mangueirinha	16572	Médio Porte	2021
Irati	61439	Grande Porte	2018
Palmas	52503	Grande Porte	2019
Pato Branco	84779	Grande Porte	2020

Quadro 2. Municípios que compõem a amostra e ano de referência

*Estimativa da População Residente no Brasil e Unidades da Federação - IBGE (2021)

**Fonte: TCE/PR / IBGE / Primeiro artigo desta dissertação.

O procedimento de coleta de dados revelou a dificuldade de acesso público aos orçamentos municipais, compreendendo Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, em suas versões integrais, que compreende o texto das leis e seus respectivos anexos. Esta fase também revelou que as versões publicadas nos diários oficiais estampam apenas o texto da lei, sem abranger os demonstrativos que também as compõem.

Em alguns casos, por não constarem as peças orçamentárias nos Portais de Transparência, bem como terem sido publicadas em versões incompletas, foram necessários encaminhamentos de pedidos de acesso à informação aos Municípios (Adrianópolis, Ibaiti e Paranapoema). No entanto, os municípios ou não responderam, ou responderam de forma insatisfatória os pedidos, o que implicou em suas exclusões da amostra, remanescendo cinco indivíduos para análise (Rancho Alegre D'Oeste; Santo Antônio do Caiuá; Mangueirinha; Irati; Palmas; Pato Branco).

Ainda, observa-se que na maioria dos municípios selecionados (Paranapoema, Adrianópolis, Irati, Mangueirinha, Ibaiti, Rancho Alegre d'Oeste, Santo Antônio do Caiuá) os arquivos disponibilizados para acesso nos Portais de Transparência, continham versões escaneadas das legislações, em formatos não pesquisáveis, o que também prejudica a leitura e análise das informações.

Neste sentido, procedeu-se a pré-análise do estudo, na forma estabelecida na Tabela 1, bem como, a categorização e codificação do conteúdo da análise. Considerando que a presença, foi a opção de regra de enumeração dos registros estabelecidos na Tabela 2, estabeleceu-se o seguinte quadro (Quadro 3), com explicitação do registro de conteúdos, sob o aspecto formal, identificados em cada indivíduo da amostra, com referência à norma em que foi identificado.

	<i>Porte</i>	Pequeno Porte		Médio Porte		Grande Porte	
	<i>Município</i>	Rancho Alegre D'Oeste	Santo Antônio do Caiuá	Mangueirinha	Palmas*	Irati	Pato Branco
	<i>Ano de Referência</i>	2019	2018	2021	2019	2018	2020
Lei Complementar n. 101/2000 (LRF)							
<i>A.1 Anexo Metas Fiscais</i>		AUSENTE	LDO	LDO	AUSENTE	LDO	LDO
<i>A.2 Avaliação Cumprimento das Metas do Ano Anterior</i>		AUSENTE	LDO	AUSENTE	AUSENTE	LDO	LDO
<i>A.3 Demonstrativo das Metas Anuais</i>		AUSENTE	LDO	LDO	AUSENTE	LDO	LDO
<i>A.4 Demonstrativo do Efeito da Renúncia da Receita</i>		LDO	LDO	AUSENTE	AUSENTE	LDO	LDO
<i>A.5 Indicações nas Previsões de Receita acerca de:</i>							
<i>A.5.1. Alterações na Legislação;</i>		AUSENTE	AUSENTE	AUSENTE	AUSENTE	AUSENTE	AUSENTE
<i>A.5.2. Índice inflacionário;</i>		LDO	LDO	LDO	AUSENTE	LDO	LDO
<i>A.5.3. Crescimento Econômico;</i>		AUSENTE	AUSENTE	AUSENTE	AUSENTE	LDO	AUSENTE
<i>A.5.4. Evolução da Receita nos últimos três anos;</i>		LDO	LDO	LDO	AUSENTE	LDO	LDO
<i>A.5.5. Metodologia de Cálculo e Premissas utilizadas.</i>		AUSENTE	LDO	LDO	AUSENTE	LDO	AUSENTE
Lei n. 4.320/1964 (Normas Gerais de Direito Financeiro)							

<i>B.1 Sumário Geral da Receita por Fontes e respectiva legislação;</i>	LOA	LOA	LDO	LOA	LOA	LOA
<i>B.2 Quadro Demonstrativo da Receita segundo a Categoria Econômica;</i>	LOA	LOA	LDO / LOA	LDO / LOA	LOA	LOA
<i>B.3 Quadro Discriminativo das Receitas por Fontes e Respectiva Legislação;</i>	LOA	LOA	LOA	LOA	LOA	LOA
Manual de Demonstrativos Fiscais - 13a Edição – Tesouro Nacional						
<i>C.1 Indicação individualizada do modelo matemático utilizado para projeção de cada espécie de receita orçamentária;</i>	INEXISTE	INEXISTE	INEXISTE	INEXISTE	INEXISTE	INEXISTE

Quadro 3. Identificação dos registros nos municípios componentes da amostra

*O Município de Palmas, de acordo com o censo do ano de 2019, possuía uma população de 42.888 pessoas, ou seja, enquadrava-se, à época, como médio porte.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por meio da análise documental, com a identificação da presença/ausência das unidades de registros, observou-se a ausência de diversas informações relevantes para elaboração das previsões de receitas orçamentárias. Por outro lado, tem-se que os municípios de Santo Antônio do Caiuá (Pequeno Porte) e Mangueirinha (Médio Porte), apesar de facultados à apresentação do AMF, a realizaram, fator que, por si só, não resultou em previsões de receitas assertivas.

As unidades de registro A.2, A.3, A.4, A.5.2, A.5.3, A.5.4, A.5.5 e B.3, foram observadas apenas em parte dos orçamentos analisados. Já as unidades de registro A.5.1. (indicações nas previsões de receitas acerca de alterações na legislação) e C.1. (indicação individualizada do modelo matemático utilizado para projeção de cada espécie orçamentária), não foram identificadas em nenhum dos documentos analisados. Além disso, ressalta-se que em nenhum dos orçamentos apresentados houve referência à utilização de qualquer tipo de modelo matemático, para alcance de qualquer previsão estabelecida.

A seguir, por meio de quadros, são descritos os erros observados em cada município da amostra, em termos nominais e percentuais, quanto às previsões de receita corrente; receita tributárias; e receitas dos impostos (IPTU; ISS e ITBI). Ainda, compõem os seguintes quadros o comportamento da assertividade no exercício anterior ao de referência, para fins de

comparação. Em seguida, são registradas especificidades do orçamento do município, quanto ao texto e seus anexos, no que tange às previsões de receita.

4.1.1 Municípios de Pequeno Porte (Rancho Alegre D'Oeste e Santo Antônio do Caiuá)

Município: Rancho Alegre d'Oeste	Ano: 2019 (Ano de Referência)
Lei Orçamentária Anual - Lei n. 708/2018	
Lei de Diretrizes Orçamentárias - Lei n. 690/2018, alterada pela Lei n. 707/2018	

	Ano de Referência: 2019			Ano Anterior: 2018		
	Previsto	Realizado	Erro (%)	Previsto	Realizado	Erro (%)
1. RECEITAS CORRENTES	R\$ 26.704.600,06	R\$ 24.465.960,55	9,15%	R\$ 23.127.792,19	R\$ 23.360.943,39	-1,00%
1.1 Receitas Tributárias	R\$ 2.009.700,00	R\$ 916.568,94	119,26%	R\$ 1.817.500,00	R\$ 780.025,65	133,01%
1.1.1 IPTU	R\$ 764.920,00	R\$ 35.064,63	2081,46%	R\$ 725.000,00	R\$ 37.097,30	1854,32%
1.1.2 ISS	R\$ 121.500,00	R\$ 70.957,75	71,23%	R\$ 112.500,00	R\$ 63.949,62	75,92%
1.1.3 ITBI	R\$ -	R\$ 112.142,28	-100,00%	R\$ -	R\$ 99.230,24	-100,00%

Figura 2. Receitas previstas e arrecadadas em Rancho Alegre D'Oeste (PP)

Fonte: Primeiro artigo desta dissertação

No município de Rancho Alegre D'Oeste (PP), verificou-se a ocorrência de superestimação de Receitas Tributárias no exercício de 2019 (ano de referência) em 119,26%, fato que também foi observado no exercício anterior (2018), onde estas foram superestimadas em 133,01%. Dentre os impostos, destaca-se o IPTU (com erros de 2081,46% em 2019 e 1854,32% em 2018). Ainda, tem-se que, apesar de constar histórico de arrecadação de ITBI, não foram previstas receitas deste imposto, tanto em 2019 e 2018, fato que, isoladamente, resulta em excesso de arrecadação. A análise de conteúdo revelou que este município não apresentou, na LDO, o Anexo de Metas Fiscais, contendo metodologia e memória de cálculo para alcance dos valores previstos à título de Receitas. Também não constam na LDO e na LOA nenhum tipo de informação para justificar as previsões de receitas estabelecidas, bem como, a ausência de previsão para receitas de ITBI. No anexo “Resumo Geral da Receita” da LOA, a receita de impostos é discriminada em *Impostos de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (1.1.1.9.00...)* e *Impostos Específicos de Estados/DF/Municípios (1.1.1.8.00...)*, sem que fossem especificados quais os valores previstos de cada imposto (IPTU, ISS e ITBI), o que impossibilita qualquer análise sobre a precisão dos valores, os quais não foram informados.

Município: Santo Antônio do Caiuá	Ano: 2018 (Ano de Referência)
Lei Orçamentária Anual - Lei n. 1.211, de 22 de novembro de 2017.	
Lei de Diretrizes Orçamentárias - Lei n. 1.202, de 10 de julho de 2017.	

	Ano de Referência: 2018			Ano Anterior: 2017		
	Previsto	Realizado	Erro (%)	Previsto	Realizado	Erro (%)
I. RECEITAS CORRENTES	R\$ 18.590.673,22	R\$ 15.983.074,26	16,31%	R\$ 17.064.853,44	R\$ 14.631.391,87	16,63%
1.1 Receitas Tributárias	R\$ 662.000,00	R\$ 265.667,32	149,18%	R\$ 756.890,68	R\$ 236.197,92	220,45%
1.1.1 IPTU	R\$ 85.000,00	R\$ 7.016,39	1111,45%	R\$ 83.371,12	R\$ 7.075,59	1078,29%
1.1.2 ISS	R\$ 120.000,00	R\$ 58.894,69	103,75%	R\$ 119.101,60	R\$ 33.044,83	260,42%
1.1.3 ITBI	R\$ 300.000,00	R\$ 40.736,57	636,44%	R\$ 416.855,60	R\$ 48.445,10	760,47%

Figura 3. Receitas previstas e arrecadadas em Santo Antônio do Caiuá (PP)

Fonte: Primeiro artigo desta dissertação

Em Santo Antônio do Caiuá (PP) também ocorreu superestimação das Receitas Tributárias no exercício de 2018 (ano de referência) em 149,18%, assim como no exercício anterior (2017), em 220,45%. Destaca-se a previsão de receita de IPTU (com erro de 1111,45% em 2018). As demais receitas de impostos (ISS e ITBI) também foram superestimadas, em 103,75% e 636,44% respectivamente. Pela análise de conteúdo, observou-se que este município, mesmo não obrigado, elabora e divulga junto à sua LDO, o Anexo de Metas Fiscais, onde informa que foi levado em consideração, no cálculo das metas fiscais, o cenário econômico com inflação de 6,5% para o ano de 2018, sem informar a fonte.

Este município, ainda no Anexo de Metas Fiscais, apresenta “*Metodologia e Memória de Cálculo das Metas Anuais para as Receitas – Total das Receitas*”, a fim de demonstrar como foi calculada a meta de receita. Para isso, apresenta, demonstrativo em que são discriminadas as receitas previstas para o ano de referência (2018) e os dois anos seguintes, de forma analítica, individualizando os valores previstos para cada imposto municipal. Adicionalmente, apresenta observações quanto à Receita Tributária, evidenciando as metas para tal grupo desde 2015. No entanto, observa-se que apenas são descritos os valores das metas previstas à época, não sendo apresentados os valores efetivamente realizados.

Na LOA de Santo Antônio do Caiuá (PP), são apresentadas as *Receitas por Categorias Econômicas* (Anexo 2 da Lei n. 4.320/1964), em documento similar àquele da *Metodologia e Memória de Cálculo das Metas Anuais para as Receitas – Total das Receitas*. Ausentes na LOA, comentários ou notas acerca de procedimentos utilizados para alcance dos valores previstos, bem como, comentários acerca da precisão das previsões anteriormente propostas.

4.1.2 Município de Médio Porte (Mangueirinha e Palmas)

Município: Mangueirinha	Ano: 2021 (Ano de Referência)
Lei Orçamentária Anual - Lei n. 2.162/2020	
Lei de Diretrizes Orçamentárias - Lei n. 2.160/2020	

	Ano de Referência: 2021			Ano Anterior: 2020		
	Previsto	Realizado	Erro (%)	Previsto	Realizado	Erro (%)
1. RECEITAS CORRENTES	R\$ 115.366.643,66	R\$ 116.300.593,11	-0,80%	R\$ 115.666.643,66	R\$ 95.993.657,99	20,49%
1.1 Receitas Tributárias	R\$ 19.861.155,82	R\$ 7.523.773,76	163,98%	R\$ 8.728.868,50	R\$ 6.262.056,71	39,39%
1.1.1 IPTU	R\$ 3.185.968,50	R\$ 1.334.176,14	138,80%	R\$ 1.185.968,50	R\$ 1.067.493,47	11,10%
1.1.2 ISS	R\$ 4.497.000,00	R\$ 2.073.611,93	116,87%	R\$ 2.497.000,00	R\$ 1.802.655,12	38,52%
1.1.3 ITBI	R\$ 8.390.000,00	R\$ 1.192.693,11	603,45%	R\$ 3.390.000,00	R\$ 901.970,68	275,84%

Figura 4. Receitas previstas e arrecadadas em Mangueirinha (MP)

Fonte: Primeiro artigo desta dissertação

No município de Mangueirinha (MP), verificou-se a ocorrência de superestimação de Receitas Tributárias no exercício de 2021 (ano de referência) em 163,98%, fato que também observado no exercício anterior (2020), com superestimação de 39,39%. Nesse sentido, destaca-se a previsão de receita de ITBI (com erros de 603,45% em 2021 e 275,84% em 2020).

Pela análise do orçamento de Mangueirinha (2021), observa-se que os Anexos constantes, tanto na LDO, quanto na LOA, são referentes ao exercício financeiro de 2020 (ano anterior), com data de emissão de 28 de agosto de 2019. Desta forma, restou prejudicada a análise das previsões para o ano de 2021. Não foi possível concluir, com base nos dados coletados, se as referidas leis foram aprovadas com anexos inadequados, referentes à anos anteriores, ou se a Prefeitura Municipal de Mangueirinha errou, quando da disponibilização de tais documentos, no Portal da Transparência. Documentos idênticos constam da LOA e da LDO do ano anterior (2020), também disponíveis no Portal da Transparência.

Município: Palmas	Ano: 2019 (Ano de Referência)
Lei Orçamentária Anual - Lei n. 2.632, de 3 de dezembro de 2018	
Lei de Diretrizes Orçamentárias - Lei n. 2.631, de 3 de dezembro de 2018	

	Ano de Referência: 2019			Ano Anterior: 2018		
	Previsto	Realizado	Erro (%)	Previsto	Realizado	Erro (%)
1. RECEITAS CORRENTES	R\$ 217.080.600,00	R\$ 127.145.268,29	70,73%	R\$ 178.233.398,49	R\$ 125.994.169,90	41,46%
1.1 Receitas Tributárias	R\$ 33.827.600,00	R\$ 16.343.432,78	106,98%	R\$ 27.807.600,00	R\$ 16.737.390,54	66,14%
1.1.1 IPTU	R\$ 11.880.000,00	R\$ 4.077.966,47	191,32%	R\$ 9.880.000,00	R\$ 5.710.328,33	73,02%
1.1.2 ISS	R\$ 7.475.600,00	R\$ 4.329.514,47	72,67%	R\$ 6.475.600,00	R\$ 4.030.323,10	60,67%
1.1.3 ITBI	R\$ 4.143.000,00	R\$ 1.688.450,89	145,37%	R\$ 3.124.000,00	R\$ 1.536.266,72	103,35%

Figura 5. Receitas previstas e arrecadadas em Palmas (MP)

Fonte: Primeiro artigo desta dissertação

Em 2019, a população estimada do Município de Palmas era de 42.888 pessoas, de acordo com o último censo realizado pelo IBGE (2010). Deste modo, no ano de referência (2019), tal município não era obrigado a elaborar e apresentar o Anexo de Metas Fiscais, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Deste modo, em que pese ter sido enquadrado

inicialmente como Grande Porte, foi reclassificado, para fins desta análise, como município de médio porte, conforme se amoldava à época do orçamento de referência.

Observa-se, pela comparação entre receitas previstas e realizadas, que no âmbito das receitas correntes, tributárias e de impostos ocorreu déficit de arrecadação, decorrente de superestimação das receitas. Consta na LDO, o Anexo II – Programação das Receitas e Despesas para 2018 a 2021, sem qualquer nota explicativa, mas que aponta elevação dos valores das previsões de receitas de 2018 para 2019. No mesmo sentido a LOA, no Anexo I – Resumo Geral da Receita, apresenta valores estimados para as receitas (correntes, tributárias), sem individualizá-los ou apresentar os métodos utilizados para alcançá-los. A ausência de demonstrativos de avaliação dos resultados de exercícios anteriores também prejudica a análise da adequação das previsões de receitas estabelecidas.

4.1.3 Municípios de Grande Porte (Irati e Pato Branco)

Município: Irati	Ano: 2018 (Ano de Referência)
Lei Orçamentária Anual - Lei n. 4.436, de 22 de dezembro de 2017	
Lei de Diretrizes Orçamentárias - Lei n. 4.341, de 19 de julho de 2017	

	Ano de Referência: 2018			Ano Anterior: 2017		
	Previsto	Realizado	Erro (%)	Previsto	Realizado	Erro (%)
1. RECEITAS CORRENTES	R\$ 203.482.805,99	R\$ 155.318.948,33	31,01%	R\$ 176.397.554,93	R\$ 144.387.828,82	22,17%
1.1 Receitas Tributárias	R\$ 54.233.000,26	R\$ 27.212.216,01	99,30%	R\$ 35.534.626,29	R\$ 24.050.805,83	47,75%
1.1.1 IPTU	R\$ 14.120.032,49	R\$ 7.145.842,87	97,60%	R\$ 9.886.140,00	R\$ 6.454.347,79	53,17%
1.1.2 ISS	R\$ 14.639.690,80	R\$ 9.907.155,35	47,77%	R\$ 14.202.070,29	R\$ 8.664.763,94	63,91%
1.1.3 ITBI	R\$ 2.668.795,00	R\$ 1.924.353,76	38,69%	R\$ 2.665.947,00	R\$ 1.755.068,21	51,90%

Figura 6. Receitas previstas e arrecadadas em Irati (GP)

Fonte: Primeiro artigo desta dissertação

Em Irati (GP), no exercício de 2018, verifica-se que as receitas (correntes, tributárias, IPTU, ISS e ITBI) foram superestimadas, mesmo comportamento do ano anterior (2017). Em que pese as receitas realizadas de IPTU e ISS em 2017 (ano anterior), nos montantes de R\$ 6.454.347,79 e R\$ 8.664.763,94 (muito abaixo dos valores previstos para o período), para 2018 (ano de referência) tiveram suas previsões elevadas, com ênfase ao IPTU, que previsto em R\$ 9.8 milhões em 2017 (53% acima do realizado), teve sua previsão elevada em mais de 40%, superando R\$ 14.1 milhões. Pela análise dos registros observa-se que o município atendeu à legislação, no aspecto formal, quanto à apresentação de demonstrativos (anexos) ao orçamento. Para o cálculo das metas anuais na LDO, informa-se que foram considerados: o *Crescimento do PIB*; a *Taxa real de juro implícito sobre a dívida do Governo*; *Câmbio*; *Inflação Média projetada com base em índices oficiais de inflação*; *Projeção do PIB do Estado*.

Anexo à LDO e também à LOA, o demonstrativo de *Receitas Segundo as Categorias Econômicas* apresenta, de forma individualizada, cada receita prevista do município. Observa-se que, além dos quadros, não há outras informações que justifiquem os valores apresentados. Após, no demonstrativo “*Receita Realizadas de 2014 a 2016 e Estimadas de 2017 a 2021*”, evidencia a evolução das receitas, de forma discriminada, bem como os valores previstos para 2018 (ano de referência) e os dois seguintes.

RECEITAS	2015 (realizada)	2016 (realizada)	2017 (estimada)	2018 (estimada)
Receitas Correntes	R\$ 67.068.700,74	R\$ 74.816.538,21	<u>R\$ 66.041.703,54</u>	<u>R\$ 150.998.949,41</u>
Impostos	R\$ 6.302.515,84	R\$ 7.135.058,66	<u>R\$ 6.509.757,02</u>	<u>R\$ 29.441.604,00</u>

Quadro 4. Receitas realizadas e estimadas em Palmas (LOA/2018)

Fonte: Lei n. 4.436/2017 – Lei Orçamentária Anual 2018 – Palmas-PR

Pelos dados apresentados, é possível verificar um aumento nas receitas previstas para 2018, quando comparados aos valores efetivamente arrecadados em 2016 e aos estimados para 2017. Observa-se que, de um ano para outro (2017 para 2018), as receitas correntes tiveram suas previsões ampliadas em 127% e as receitas de impostos aumentadas em 352%. Em que pese as alterações drásticas nas previsões de receitas evidenciadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, observa-se não haver notas explicativas ou detalhamento dos cálculos realizados para atingimento de tais previsões. Verifica-se também, que na execução orçamentária de 2018, registrou-se déficit de arrecadação nas receitas correntes e de impostos, o que implica no contingenciamento de despesas, em virtude de superestimação de receitas.

Município: Pato Branco		Ano: 2020 (Ano de Referência)						
		Lei Orçamentária Anual - Lei n. 5.461, de 26 de dezembro de 2019						
		Lei de Diretrizes Orçamentárias - Lei n. 5.380, de 30 de julho de 2019						
		Ano de Referência: 2020			Ano Anterior: 2019			
		Previsto	Realizado	Erro (%)	Previsto	Realizado	Erro (%)	
1. RECEITAS CORRENTES	R\$	440.691.121,93	R\$ 383.213.512,10	15,00%	R\$ 370.706.585,66	R\$ 341.219.763,69	8,64%	
1.1 Receitas Tributárias	R\$	133.690.560,87	R\$ 76.856.341,85	73,95%	R\$ 72.509.912,89	R\$ 69.302.807,51	4,63%	
1.1.1 IPTU	R\$	58.200.000,00	R\$ 17.067.163,54	241,01%	R\$ 18.860.912,89	R\$ 15.881.693,44	18,76%	
1.1.2 ISS	R\$	40.568.560,87	R\$ 25.797.501,07	57,26%	R\$ 20.510.000,00	R\$ 23.803.103,22	-13,83%	
1.1.3 ITBI	R\$	10.000.000,00	R\$ 10.663.258,59	-6,22%	R\$ 13.000.000,00	R\$ 8.172.466,43	59,07%	

Figura 7. Receitas previstas e arrecadadas em Pato Branco (GP)

Fonte: Primeiro artigo desta dissertação

Em Pato Branco (GP), as receitas tributárias previstas superaram, em 73%, as receitas arrecadadas em 2020. Dentre as previsões de receitas de impostos, destacam-se a de IPTU, que no orçamento do ano anterior (2019) era de R\$ 18.8 milhões de reais e passou ao valor de R\$ 58.2 milhões em (2020), e a de ISS, com previsão de R\$ 20.5 milhões em 2019 e de R\$

40.5 milhões em 2020. Pelos valores realizados, observa-se que tais elevações refletiram na frustração de arrecadação (déficit na execução da receita). Pela análise do conteúdo das leis orçamentárias, observou-se a ausência de indicações, quanto à previsão de receita, das metodologias e memórias de cálculo e de indicações sobre crescimento econômico e eventuais alterações na legislação que poderiam justificar as previsões estabelecidas.

No demonstrativo “Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do Exercício Anterior”, constante do AMF na LDO, são descritas as metas previstas e realizadas em 2019, evidenciando déficit de arrecadação, ou seja, receitas previstas acima das receitas arrecadadas em 10%. Para as demais metas (receita primária, despesa total, despesa primária, dívida pública consolidada e dívida pública líquida) a variação também foi também, curiosamente, negativa em exatos 10%. Verificou-se então que os dados têm origem no Departamento Administrativo e Financeiro, e foram gerados no dia 14 de maio de 2019, ou seja, muito antes do término do exercício financeiro, o que evidencia, em conjunto com o comportamento atípico verificado, que os valores informados são irreais, e de fato, não representam as Metas Realizadas em 2019.

No demonstrativo “Resumo Geral da Receita” constante da LOA, as receitas tributárias de impostos não são apresentadas individualmente, mas sim consolidadas em um grupo “Impostos Específicos de Estados/DF/Municípios”. Após, na “Demonstração da Receita e Despesa Segundo as Categorias Econômicas” os valores estão integrados em uma só linha, referente à receita de *Impostos, Taxas e Contribuições*. Deste modo, a percepção do erro de previsões das receitas, especialmente às dos impostos IPTU e ISS, é dificultada, considerando que tais informações não constam do orçamento.

4.1.1 Autorização para abertura de Créditos Adicionais Suplementares por ato próprio do Poder Executivo Municipal

A Lei n. 4.320/1964, ao dispor sobre o orçamento, possibilitou a inclusão de autorização legislativa para abertura de créditos adicionais suplementares até determinada importância. Neste contexto, o Poder Executivo, após aprovado o orçamento, pode modificar o orçamento aprovado, por ato próprio, sem consulta ou ratificação do Poder Legislativo, dentro dos limites previstos na lei. A literatura aponta, que as alterações unilaterais do orçamento pelo Poder Executivo, embora não vetadas, podem servir como instrumento de gerenciamento de resultado (Fajardo, 2016; Rezende, 2009).

Município	Autorização para abertura de Créditos Adicionais Suplementares, pelo Poder Executivo Municipal, por ato próprio.	Dispositivo Legal
Adrianópolis	<i>"30% do total da despesa fixada"</i>	Art. 7. da Lei n. 921/2017 (LOA/2018)
Rancho Alegre D'Oeste	<i>"10% do Orçamento Geral Fiscal"</i>	Art. 6. da Lei n. 708/0/2018 (LOA/2019)
Santo Antônio do Caiuá	<i>"50% do total da despesa autorizada"</i>	Art. 4. da Lei n. 1.211/2017 (LOA/2018)
Paranapoema	<i>"10% da despesa fixada"</i>	Art. 4. da Lei n. 592/2019 (LOA/2020)
Ibaiti	<i>"20% da receita estimada"</i>	Art. 5 da Lei n. 882/2017 (LOA/2018)
Mangueirinha	<i>"20% do total geral de cada um dos orçamentos"</i>	Art. 6. da Lei n. 2.162/2020 (LOA/2021)
Irati	<i>"10% do total geral de cada um dos orçamentos"</i>	Art. 7. da Lei n. 4436/2017 (LOA/2018)
Palmas	<i>"80% da despesa total fixada"</i>	Art. 7. da Lei n. 2.632/2018 (LOA/2019)
Pato Branco	<i>"15% do total do orçamento"</i>	Art. 7. da Lei n. 5.461/2019 (LOA/2020)

Quadro 5. Autorização para abertura de Crédito Adicional Suplementar

Fonte: Elaborado pelo autor.

Todos os orçamentos analisados contêm previsão de autorização para abertura de créditos adicionais suplementares, por ato próprio, pelo Poder Executivo. Destacam-se os Municípios de Palmas (GP), com importância de 80% e Santo Antônio do Caiuá (PP), com 50% da despesa autorizada, o que concede ao Prefeito Municipal grande autonomia durante a execução orçamentária, reduzindo a influência do Poder Legislativo nestas decisões.

4.2 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Por meio da análise do conteúdo (Bardin, 2016), constatou-se para os municípios analisados, selecionados em razão da baixa assertividade de suas previsões de receitas tributárias de impostos, a precariedade das leis orçamentárias de curto prazo (Leis de Diretrizes Orçamentárias e Leis Orçamentárias Anuais), tanto no que tange ao cumprimento da legislação orçamentária, quanto na divulgação dos critérios adotados e fundamentação das previsões de receitas estabelecidas. Observou-se que, apesar de constar alguns demonstrativos referentes às receitas anexos aos orçamentos, seus conteúdos estão muito aquém do necessário para que seja possível avaliar criticamente, os métodos e escolhas do Poder Executivo Municipal, para estabelecimento das estimativas de receitas. Os achados sugerem que a apresentação dos demonstrativos anexos às leis orçamentárias tem por finalidade mero atendimento de obrigação legal, sem preocupação com o conteúdo. Ressalta-se que em

nenhum dos orçamentos analisados houve referência à utilização de métodos matemáticos para alcance das previsões.

Por meio do detalhamento de especificidades de cada município da amostra, observa-se a recorrência dos erros de previsão, quando comparadas ao orçamento do ano anterior. Isto demonstra a ausência de avaliações acerca da qualidade das previsões estabelecidas em anos anteriores e vai ao encontro aos achados de Nascimento (2022), de que erros de previsões de anos anteriores afetam negativamente a previsão da receita orçamentária atual. Em diversos casos, no campo referente à discriminação da receita orçamentária prevista, não foram individualizadas as receitas de impostos (IPTU, ISS e ITBI) fato que impossibilita qualquer análise do Poder Legislativo. Ademais, alterações abruptas nos valores previstos, de um ano para outro, como registrado nos casos de Mangueirinha (2021), Irati (2018) e Pato Branco (2020) não são acompanhadas de quaisquer justificativas ou memórias de cálculo. Constatou-se também a apresentação de demonstrativos em descompasso com a legislação vigente, inclusive com exposição de dados fictícios (Pato Branco, 2019).

Em que pese a separação dos municípios, para fins de análise, de acordo com a classificação quanto ao porte populacional (pequeno, médio e grande porte), observou-se comportamento semelhante em todos os grupos analisados. A análise revelou que os orçamentos, em geral, apresentam as seguintes características: a) omissão quanto aos métodos matemáticos utilizados para alcance das previsões de receitas; b) omissão quanto aos indicadores utilizados nos cálculos das previsões (alterações na legislação, índices de inflação e de crescimento econômico, evolução da receita); c) omissão quanto aos valores previstos para cada imposto de competência municipal; d) ausência de notas explicativas ou observações apresentadas em conjunto com os demonstrativos anexos; e) baixa assertividade das previsões no exercício imediatamente anterior ao de referência; f) autorização, na Lei Orçamentária Anual, para abertura de Crédito Adicional Suplementar, por ato próprio do Poder Executivo.

Em face da questão de pesquisa, as informações, ou ausência destas, nos orçamentos apresentados, são suficientes para que o Poder Legislativo Municipal perceba erros, omissões ou incoerências nos projetos de lei, e conseqüentemente promova ajustes ou requeira informações complementares ao Poder Executivo, autor dos referidos projetos, e a quem coube, elaborar as previsões de receitas orçamentárias. Nos casos analisados, considerando que houve a conversão dos projetos em lei, na forma analisada, percebe-se a baixa qualidade, tanto das previsões elaboradas no Poder Executivo, quanto na atuação do Poder Legislativo

enquanto revisor de seu conteúdo, o que conseqüentemente desestimula a produção de orçamentos mais acurados (Cruz & Afonso, 2018).

A igualdade entre os poderes instituídos no Estado decorre da instrumentalização de mecanismos de controles mútuos, com base legal e constitucional (Goulart, 2011). A baixa disposição e pouco envolvimento dos parlamentares no controle orçamentário, revela falhas na prática de *accountability horizontal*, diretamente relacionada à qualidade da sociedade democrática, por servir de instrumento de *check and balances*, e torna-se uma das causas dos erros evidenciados nos orçamentos, por ausência de desafios ao agente (Santiso, 2015). Conseqüentemente, o distanciamento entre as previsões de receitas e valores efetivamente realizados tornam o orçamento em uma “peça de ficção”, o que o distancia do papel de instrumento de controle e planejamento dos gastos públicos (Ventura, 2017).

O distanciamento do Poder Legislativo da atividade de controle denota a prevalência do Executivo Municipal no processo de elaboração orçamentária, para além de sua execução. Para além do pouco envolvimento, a inclusão, nas Leis Orçamentárias Anual, de dispositivo que autoriza a abertura de Créditos Adicionais Suplementares, por ato próprio do Poder Executivo, na forma da lei, mas em montantes excessivos, como verificados em Palmas (80%) e Santo Antônio do Caiuá (50%), evidencia a liberdade conferida pelo parlamento, ao Chefe do Poder Executivo Municipal, para alterar o orçamento aprovado sem exame prévio parlamentar. Tal permissivo evidencia o afastamento do legislador do orçamento e o domínio do Poder Executivo no campo orçamentário municipal.

Considerando a baixa capacidade dos parlamentares de analisar as previsões orçamentárias (Klay & Vonasek; 2008; Costa, 2011), é fundamental que se busque implementar, por meio de alterações legislativas, novos controles no processo orçamentário para que erros de previsões de receitas, intencionais ou não, sejam mitigados. Entre as possíveis alterações, destacam-se mudanças nos anexos da Lei n. 4.320/1964, ainda não foram revisados desde sua concepção, com a inclusão, por exemplo, de análises horizontais (históricos de arrecadação) quando da discriminação da receita orçamentária. Ainda, a informatização pode facilitar o processo de previsão de receitas, com a utilização de *softwares* para projeção de receitas baseadas modelos matemáticos, como sugerido em estudos anteriores (Guimarães, 2018; Rodrigues, 2018; Dias, 2018; Naibert, 2021, Azevedo et al., 2017; Santos Galvão, 2019; Baptista, 2019; Rodrigues et al., 2020; Fiirst et al., 2018; Pamplona et al., 2019; Silva et al., 2018; Mendes, 2018; Tizotte, 2021; Castro, 2018; Friske & Jesus, 2021). Outra sugestão é a instituição de previsões independentes, como ocorre nos

EUA, em que os legislativos municipais produzem suas próprias previsões de receitas, para confrontá-las com aquelas apresentadas junto aos projetos orçamentários (Costa, 2011; Bretschneider et al. 1989).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da presente pesquisa foi averiguar criticamente o conteúdo da LOA e da LDO, quanto às previsões de receitas de impostos sob a ótica da *accountability orçamentária horizontal*, a fim de solucionar a questão de pesquisa, que indaga sobre a suficiência de informações divulgadas nas leis orçamentárias municipais para percepção de erros e retificação de estimativas de receitas pelo Poder Legislativo Municipal, em sede de análise no processo orçamentário.

Com base nos dados e discussões apresentados anteriormente, conclui-se que apesar da apresentação dos anexos exigidos pela legislação orçamentária vigente, o conteúdo dos orçamentos, em todos os grupos de municípios analisados (pequeno porte, médio porte, grande porte) está muito aquém do necessário para que seja possível avaliar os métodos para estabelecimento das estimativas de receitas e sugerem que a apresentação dos demonstrativos anexos às leis orçamentárias tem por finalidade mero atendimento de obrigação legal, sem preocupação com seus conteúdo.

Em síntese, a análise revelou que os orçamentos apresentam as seguintes características: a) omissão quanto aos métodos matemáticos utilizados para alcance das previsões de receitas; b) omissão quanto aos indicadores utilizados nos cálculos das previsões (alterações na legislação, índices de inflação e de crescimento econômico, evolução da receita); c) omissão quanto aos valores previstos para cada imposto de competência municipal; d) ausência de notas explicativas ou observações apresentadas em conjunto com os demonstrativos anexos; e) baixa assertividade das previsões no exercício imediatamente anterior ao de referência; e f) autorização, na Lei Orçamentária Anual, para abertura de Crédito Adicional Suplementar, por ato próprio do Poder Executivo.

Ainda, a baixa disposição das Câmaras para analisar, discutir e alterar os projetos de orçamento apresentados pelos Poderes Executivos revela baixa qualidade da *accountability horizontal* em sede municipal, com prejuízos ao planejamento orçamentário e confere prevalência ao Poder Executivo nas escolhas orçamentárias, o que evidencia o desequilíbrio entre Poderes e desestimula esforços para elaboração de previsões de receitas mais assertivas.

Sob a perspectiva empírica, o estudo contribui ao evidenciar, em especial: i) que o atendimento da legislação orçamentária, por simples formalidade, não atende, com suficiência, as necessidades de informação do Poder Legislativo, para análise das previsões de receitas orçamentárias; ii) a baixa disposição dos parlamentares para análise e retificação dos projetos orçamentários; iii) a ausência de avaliações da assertividade das previsões de receitas tributárias municipais; e sob a perspectiva teórica: i) ao ampliar as discussões da literatura acadêmica sobre a temática “previsões de receitas orçamentárias”, sob a ótica da *accountability* horizontal, como instrumentos de *check and balances*; ii) preencher a lacuna de estudos empíricos anteriores, haja vista a inexistência de análises do conteúdo das previsões de receitas orçamentárias dos orçamentos públicos.

Ressalta-se que esta pesquisa científica apresenta limitações. O estudo delimita-se aos municípios que compõem a amostra, selecionados em razão da baixa assertividade das previsões de receitas entre os anos de 2018 e 2021. Assim, os resultados não se estendem ao comportamento de outros entes públicos não presentes na amostra, nem a outros orçamentos dos próprios indivíduos analisados, que podem apresentar diferentes comportamentos em anos diversos.

Como estudos futuros, sugere-se a realização de pesquisas a fim de analisar: a) a transparência dos orçamentos públicos e seus anexos, durante a fase de elaboração, aprovação e execução; b) a instrumentalização dos créditos adicionais suplementares, autorizados no orçamento anual, para ajustes de erros decorrentes de erros de previsões de receitas orçamentárias; c) o processo de avaliação dos orçamentos municipais, pelo Poder Legislativo Municipal e pelo Tribunal de Contas Estadual; d) o princípio da publicidade aplicado às leis orçamentárias e seus anexos; e) estratégias de contingenciamento de despesas em face à frustração de arrecadação municipal; f) a capacitação orçamentária dos vereadores e servidores de Câmaras Municipais; g) a relação entre assertividade das previsões de receitas orçamentárias com o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM).

REFERÊNCIAS

- Azevedo, R. R. D. (2014). Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- de Azevedo, R. R., da Silva, J. M., & Gatsios, R. C. (2017). Análise crítica dos modelos de previsão de série temporal com base no icms estadual. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(1), 164-184.
- Almquist, R., Grossi, G., Van Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical perspectives on Accounting*, 24(7-8), 479-487.
- Anastasia, F., & Melo, C. R. F. (2002). *Accountability, Representação e Estabilidade Política*. Ministério do Planejamento: Brasília.
- Baptista, M. I. B. D. G. (2019). Orçamento público e receitas da prefeitura de Belo Horizonte: um estudo de métodos para previsão de receitas correntes.
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo: edição revista e ampliada*. São Paulo: Edições, 70, 280.
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional. – 13ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2022.*
- Bretschneider, S. I., Gorr, W. L., Grizzle, G., & Klay, E. (1989). Political and organizational influences on the accuracy of forecasting state government revenues. *International Journal of Forecasting*, 5(3), 307-319.
- de Brito, T. M., de Oliveira Santos, A. T., Dias, C. A., & Santos, C. M. (2020). Garantia dos direitos fundamentais através das funções estatais na execução do orçamento público: uma revisão integrativa da produção científica dos últimos dez anos. *Research, Society and Development*, 9(5), e10952890-e10952890.
- Campos, A. M. (1990). Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?. *Revista de administração pública*, 24(2), 30-a.
- Carnut, L., Andre, E. C. G., Mendes, Á., & Meira, A. L. P. (2021). Emendas parlamentares em saúde no contexto do orçamento federal: entre o 'é' e o 'dever ser' da alocação de recursos. *Saúde em Debate*, 45, 467-480.
- Castro, P. D. (2018). POR QUE O MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO DAS NEVES-MG NÃO CONSEGUE TER UMA ARRECADAÇÃO EFICIENTE?.
- Cavalcante, R. J. (2008). *Transparência do orçamento público brasileiro: exame dos documentos orçamentários da União e uma proposta de estrutura para o Orçamento-Cidadão*.
- Ceneviva, R; Farah, M. F. S.. Democracia, avaliação e accountability: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. In: ENCONTRO DE

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, II, 2006, São Paulo. Anais... Rio de Janeiro: Anpad, 2006.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

Costa, M. C. (2021). FATORES ASSOCIADOS AO ERRO DE PREVISÃO DE DESPESA ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS. CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS, 21(02).

Costa, E. A. D. A. (2011). Fatores institucionais que influenciam a previsão das receitas orçamentárias: um estudo de caso dos governos estaduais brasileiros.

Creswell, J. W. (2014). Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa (3rd edição). Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788565848893>

Dias, G. F. (2018). Estimação de um modelo para previsão da arrecadação de ICMS para o município de Criciúma-SC no período de 2010-2018.

Domingos, F. D., & Aquino, A. C. B. D. (2020). Competências (não exercidas) das comissões de orçamento e finanças nas câmaras municipais. Revista de Administração Pública, 53, 1161-1178.

Domingues Filho, J. (2006). Democracia representativa e orçamento participativo: governança e accountability. Revista Sociedade & Natureza. ISSN, 1982, 4513.

Fajardo, B. D. A. G. (2016). Vieses orçamentários em entes subnacionais: uma análise sob a ótica da estimação das receitas estaduais (Doctoral dissertation).

Fiirst, C., Pamplona, E., da Silva Zonatto, V. C., Junior, M. M. R., & Hein, N. (2018). Evidências sobre a previsão orçamentária da receita pública nos municípios do estado do Paraná: um estudo com a aplicação do Modelo de Koyck. Estudos do CEPE, 145-160.

Fiirst, C., Pamplona, E., Hein, N., & da Silva Zonatto, V. C. (2017). Eficiência de previsibilidade orçamentária da receita pública: um estudo em municípios do estado do Paraná entre os exercícios 2002 e 2013. Race: revista de administração, contabilidade e economia, 16(3), 983-1008.

Flick, U. (2009a). Qualidade na Pesquisa Qualitativa. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321363>

Flick, U. (2009b). Desenho da Pesquisa Qualitativa. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321356>

Flick, U. (2012). Introdução à Metodologia de Pesquisa. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788565848138>

Franzese, C., & Pedroti, P. M. (2005). Limites e possibilidades do orçamento participativo: para além da retórica. Revista de Administração Pública, 39(2), 207-a.

Friske, H. L., & de Jesus, G. D. K. (2021). Previsão Orçamentária X Arrecadação do ISSQN em municípios da mesorregião de Alta Floresta–MT/Budget Forecast X Collection of

- ISSQN in municipalities of the Alta Floresta mesoregion–MT. Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia, 15(56), 596-611.
- Galvão, N. M. S. (2019). MODELO DE ESTIMATIVA DAS RECEITAS MENSAIS DE ISSQN DO MUNICÍPIO DE CARUARU/PE. Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea UFF, 2(2), 3-13.
- Giacomoni, J. (2004). Bases normativas do plano plurianual: análise das limitações decorrentes da ausência de lei complementar.
- Gibbs, G., & Flick, U. (2009). Análise de dados qualitativos. (Métodos de pesquisa). Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321332>
- Goulart, M. S. B. (2017). Participação e accountability no controle social do orçamento público: o caso do conselho de desenvolvimento regional de Itajaí.
- Gomes, J. M. (2014). A Execução Orçamentária do MA de 1988 A 2012: enriquecimento privado e empobrecimento social. Revista de Políticas Públicas, 18(1), 183-194.
- Guimarães, M. (2018). Estudo do comportamento e previsão de arrecadação do ISSQN do Município de João Pessoa-PB por decomposição clássica de séries temporais.
- Gradwohl, M. A. B. L. (2009). A eficácia dos direitos fundamentais de 2ª dimensão e o orçamento público impositivo. Revista Controle - Doutrina e Artigos, 7(1), 347-362.
- Klay, W. E., & Vonasek, J. A. (2008). Consensus forecasting for budgeting in theory and practice. PUBLIC ADMINISTRATION AND PUBLIC POLICY-NEW YORK-, 142, 379.
- Kluvers, R. (2001). Program budgeting and accountability in local government. Australian Journal of Public Administration, 60(2), 35-43.
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lu, Y., & Xue, C. (2011). The power of the purse and budgetary accountability: Experiences from subnational governments in china. Public Administration and Development, 31(5), 351-362.
- Macedo, N. G. D. R. (2020). A efetividade da participação dos órgãos setoriais na previsão de receitas da união: uma análise das estimativas de 2019.
- Mahdalena, M., Haliah, H., Syarifuddin, S., & Said, D. (2021). Budget Accountability in The Perspective of Habermas Communicative Action Theory. Golden Ratio of Social Science and Education, 1(2), 61-72.

- Maher, C. S., & Deller, S. C. (2011). Measuring municipal fiscal condition: Do objective measures of fiscal health relate to subjective measures?. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 23(3), 427-450.
- Mahmudi (2015). *Manajemen Kinerja Sektor Publik Edisi Kedua*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Matos, A. R., & Neves, D. (2008). Participação pública, capacitação e sistemas de accountability: experiências de orçamento participativo na América Latina e na Europa em comparação. *e-cadernos CES*, (02).
- Melo, R. A. D. (2008). *Accountability em instituições participativas: o orçamento tivo no Recife (2001-2006)* (Master's thesis, Universidade Federal de Pernambuco).
- Mendes, D. (2018). *Assertividade e fidedignidade das receitas orçamentárias nos municípios catarinenses*.
- Mulgan, R. (2003). *Holding power to account: accountability in modern democracies*. Springer.
- Naibert, N. T. (2021). *Orçamento público: metodologia alternativa para previsão de receitas municipais* (Doctoral dissertation).
- Nascimento, M. D. N. S., & Boente, D. R. (2022). Fatores associados aos erros de previsão orçamentária da receita do setor público. *Administração Pública e Gestão Social*.
- Neco, M. J. P., da Silva Gonzaga, R., Mustafá, A. N. A. H. M., & Duarte, S. (2021). Imposto sobre serviços: uma análise da arrecadação em Corumbá/MS/Services tax: an analysis of the collection in Corumbá/MS. *Brazilian Journal of Development*, 7(7), 69985-70002.
- Nonato, S. D. O. (2018). *Execução orçamentária e accountability na gestão de despesas sigilosas da União*.
- O'Donnell, G.. (2006) Notes on Various Accountabilities and Their Interrelations. In: PERUZZOTTI, Enrique; SMULOVITZ, Catalina (Orgs.). *Enforcing the Rule of Law: Social Accountability in the New Latin American Democracies*. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press, 2006. P. 334-343.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua nova: revista de cultura e política*, 27-54.
- Oliveira, E. L., & das Neves Bodart, C. (2015). Accountability na administração pública de Vila Velha: uma análise em torno do Orçamento Participativo 3. *Gestão Pública*, 11.
- Pamplona, E., Fiirst, C., Hein, N., & da Silva Zonatto, V. C. (2019). Desempenho do Modelo Arma na Previsão das Receitas Orçamentárias dos Municípios do Estado do Paraná. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(1), 92-103.
- Pardaev, U. (2016). Analyzes of state budget forecasting errors and issues of forecasting accuracy. *Asian Journal of Management Sciences & Education*, 5(1), 1-9.

- Pasquali, K. D. S., Santos, T. C. B., Toigo, L. A., & Silva, S. C. (2018). Cenário Nacional da Produção Científica Sobre Orçamento: Uma Revisão Sistemática. In XVIII USP International Conference in Accounting.
- Pederiva, J. H. (1998). Accountability, constituição e contabilidade. *Revista de informação legislativa*, 35(140), 17-39.
- Pelaez, E. J. (2009). A frente parlamentar da saúde: temas em pauta e grupos de interesses presentes.
- Perelles, P., Oliveira, A. G. D., Vicentin, I. C., & Duenhas, R. A. (2020). A participação do Poder Legislativo no planejamento público municipal: análise das propostas de emendas parlamentares às leis orçamentárias de Curitiba. *revista brasileira de estudos urbanos e regionais*, 22.
- Rezende, F. (2009). A reforma orçamentária e a eficiência fiscal (No. 1392). Texto para Discussão.
- Rocha, A. C. (2008). O processo orçamentário brasileiro como instrumento de accountability. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de PósGraduação e Pesquisa em Administração*.
- Rodrigues, D. L. C. (2014). Panorama do Processo de Formação das Leis Orçamentárias no Brasil. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná*, 5, 91-122.
- Rodrigues, F. (2018). Aplicação do modelo Koyck para previsão da receita pública: um estudo da previsão do ISS, cota-parte do ICMS e do FPM no município de Mossoró/RN.
- Rodrigues, R. R. F., de Aquino, Í. R. P., Diniz, S. M., Cirne, G. M. P., do Amaral Carneiro, L. M. M., & de Carvalho, J. R. M. (2020). Séries Temporais de Holt-Winters na análise preditiva da arrecadação do ICMS no estado do Rio Grande do Norte. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Romzek, B. S., & Dubnick, M. J. (1987). Accountability in the public sector: Lessons from the Challenger tragedy. *Public administration review*, 227-238.
- Sangki, A. A., Gosal, R., & Kairupan, J. (2017). Penerapan Prinsip Transparansi Dan Akuntabilitas Dalam Pengelolaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Desa (Suatu Studi Di Desa Tandu Kecamatan Lolak Kabupaten Bolaang Mongondow). *Jurnal Eksekutif*, 1(1).
- Santiso, C. Why budget accountability fails? The elusive links between parliaments and audit agencies in the oversight of the budget. *Revista de Economia Política*, v. 35, n. 3, p. 601-621, 2015.
- dos Santos, L. A., & Camacho, E. U. (2014). Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 a 2012. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 2(2), 82-94.
- Santos, N. C. B., & Gasparini, C. E. (2020). Orçamento impositivo e relação entre poderes no Brasil. *Revista Brasileira de Ciência Política*, 339-396.

- Scarpin, J. E.; Slomski, V. (2005). A precisão na previsão das Receitas Orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Universo Contábil*, v. 1, n. 2, p. 23-39
- da Silva, A. D., & da Silva, A. D. (2018). Autonomia Municipal no Federalismo Fiscal Brasileiro: A Eficiência na Administração Tributária Municipal. *Dom Helder Revista de Direito*, 1(1), 19-44.
- Sacramento, A. R. S. (2005) Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o Avanço da Accountability no Brasil. *Cadernos de Gestão Pública e Cidadania*, V. 10, n. 47.
- Stake, R. E. (2016). *Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam*. Penso Editora.
- Tizotte, T. R. L. Análise do nível da qualidade no processo de previsão de impostos municipais (IPTU, ISS, ITBI) em municípios do estado do Rio Grande do Sul: o caso da Região Funcional 7.
- Turino, F., & Sodré, F. (2018). Organiza es sociais de saúde financiadas por emendas parlamentares. *Trabalho, Educa o e Saúde*, 16, 1201-1219.
- Ventura, O. (2017) *O Jogo do Orçamento. Planejamento e Orçamento Público no Brasil*. Brasília: Enap, 2017.
- Zmitrowicz, W., Biscaro, C., & Marins, K. R. C. C. (2013). *A organiza o administrativa do município e o orçamento municipal*. São Paulo: EPUSP, 28.

CONSIDERAÇÕES FINAIS DA DISSERTAÇÃO

Esta pesquisa teve como objetivo geral realizar uma investigação diagnóstica das previsões de receitas tributárias de impostos, no que tange à assertividade histórica e conteúdo das leis orçamentárias, de municípios paranaenses. Subdivido em dois objetivos específicos, para os quais foram elaborados dois artigos, de caráter complementar, porém com abordagens teóricas e procedimentos metodológicos diversos, para fins de responder às questões de pesquisas propostas.

Com o primeiro estudo, de abordagem qualitativa, objetivos descritivos e explicativos, cuja coleta de dados se deu por meio de análise documental, investigou-se a assertividade das previsões de receitas tributárias de impostos nos municípios paranaenses, referente ao período de 2018 a 2021, por meio de categorização e comparação. A partir da abordagem incremental de tomada de decisão (Lindblom, 1959; Wildavsky, 1961), constatou-se a presença de seus pressupostos teóricos, quais sejam: base orçamentária; estabilidade; resolução fragmentada de problemas; eficiência e perspectiva política das decisões. Em destaque, a forte influência do orçamento do ano anterior na elaboração das previsões correntes (Santos, 2017; Wildavsky, 1961; Barcelos, 2008), ajustamentos marginais nas previsões de receitas e a despreocupação com assertividade histórica das previsões (Estevão & Ferreira, 2018). Neste sentido, a adoção da abordagem incremental, com o distanciamento de critérios racionais no processo de elaboração das previsões, culminou, em muitos casos, em previsões de receitas irreais, super ou subestimadas. Os achados somam-se à literatura preexistente, que emprega a abordagem incremental de tomada de decisão ao processo político de alocação da despesa orçamentária, sob a perspectiva política (Santos, 2017).

Depreende-se também, do primeiro estudo, a verificação da baixa assertividade das previsões de receitas de impostos nos municípios paranaenses, o que vai ao encontro de estudos anteriores (Mendes, 2018; Tizotte, 2021; Castro, 2018; Friske & Jesus, 2021). Os resultados sugerem baixa assertividade das previsões acentuadas nos municípios de menor porte populacional, resultado que diverge dos achados de Tizzote (2021). Quanto aos impostos estudados, observou-se maior assertividade nas previsões de ISS, seguidas das previsões de IPTU e ITBI, do qual aproximadamente metade das previsões nos municípios de pequeno porte apresentaram variação maior do que cinquenta por cento, com relação aos valores arrecadados.

O segundo artigo, com natureza qualitativa, teve por objetivo averiguar criticamente o conteúdo das leis orçamentárias municipais (LOA/LDO), quanto às previsões de receitas de

impostos, sob a ótica da *accountability* orçamentária horizontal (O'Donnell, 1998), como mecanismo de *check and balance*, a fim de elucidar se as informações divulgadas nas leis orçamentárias municipais são suficientes para percepção de erros e retificação de estimativas de receitas pelo Poder Legislativo Municipal, em sede de análise no processo orçamentário.

Observou-se que, em que pese o atendimento do atendimento formal da legislação orçamentária vigente, o conteúdo dos orçamentos é precário e insuficiente para avaliação das previsões de receitas propostas. Em síntese, a análise revelou que os orçamentos apresentam as seguintes características: a) omissão quanto aos métodos matemáticos utilizados para alcance das previsões de receitas; b) omissão quanto aos indicadores utilizados nos cálculos das previsões (alterações na legislação, índices de inflação e de crescimento econômico, evolução da receita); c) omissão quanto aos valores previstos para cada imposto de competência municipal; d) ausência de notas explicativas ou observações apresentadas em conjunto com os demonstrativos anexos; e) baixa assertividade das previsões no exercício imediatamente anterior ao de referência; e f) autorização, na Lei Orçamentária Anual, para abertura de Crédito Adicional Suplementar, por ato próprio do Poder Executivo.

Não obstante, tendo em vista a aprovação e publicação das referidas leis, que serviram de dados para análise, destaca-se a baixa qualidade da *accountability horizontal* em sede municipal e prevalência do Poder Executivo nas escolhas orçamentárias, reiterando resultados de estudos anteriores (Goulart, 2011; Nonato, 2018; Matos & Neves, 2008; Franzese e Pedrotti, 2005; Melo, 2008). Conclui-se que a legislação, por si só, não garante o alcance de previsões assertivas, e que o Poder Legislativo Municipal, ao não exercer controle efetivo sobre as propostas orçamentárias, contribui para o irrealismo das previsões em âmbito municipal, em desfavor do planejamento orçamentário e alcance de políticas públicas. Denota-se também a baixa disposição dos parlamentares para análise e retificação dos projetos orçamentários e a ausência de avaliações da assertividade das previsões de receitas tributárias municipais, haja vista que após a regular tramitação nas Casas Legislativas, os projetos converteram-se em leis ordinárias, sem correções necessárias. Os resultados servem de alerta aos atores envolvidos no planejamento municipal, bem como dos órgãos de controle, para aprimoramento dessa atividade e alcance de estimativas mais realistas e planejamentos mais eficientes.

Esta pesquisa científica apresenta limitações. O estudo delimitou-se à análise documental, às previsões das receitas tributárias municipais (IPTU, ISS, ITBI), e municípios de um único estado (Paraná), no período de 2018 a 2021. Deste modo, os resultados não se

estendem ao comportamento de outros entes públicos não constantes da amostra, bem como, a previsão de outras receitas orçamentárias.

Como estudos futuros, sugere-se estudos acerca a) capacidade técnica das Prefeituras e Câmaras Municipais, em especial dos municípios de pequeno porte, fator que pode estar relacionado à baixa assertividade observada; b) a transparência dos orçamentos públicos e seus anexos, durante a fase de elaboração, aprovação e execução; c) a instrumentalização dos créditos adicionais suplementares como mecanismo de ajustamento orçamentário; d) o processo de avaliação dos orçamentos municipais, pelo Poder Legislativo Municipal e pelo Tribunal de Contas Estadual; e) o princípio da publicidade aplicado às leis orçamentárias e seus anexos; f) estratégias de contingenciamento de despesas em face à frustração de arrecadação municipal; g) a capacitação orçamentária dos vereadores e servidores de Câmaras Municipais; h) a relação entre assertividade das previsões de receitas orçamentárias com o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM).

REFERÊNCIAS DA DISSERTAÇÃO

- Abreu, W. M., Neiva, V. M., & Lima, N. (2012). Modelos de tomada de decisão no processo orçamentário brasileiro: uma agenda de pesquisas. *Revista do Serviço Público*, 63(2), 135-155.
- Affonso, R. (1996). Os municípios e os desafios da federação no Brasil. *São Paulo em perspectiva*, 10(3), 3-10.
- Almquist, R., Grossi, G., Van Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical perspectives on Accounting*, 479-487.
- Anastasia, F., & Melo, C. R. F. (2002). *Accountability, Representação e Estabilidade Política*. Ministério do Planejamento: Brasília.
- de Aquino, A. C. B., & De Azevedo, R. R. (2015). O “ir” realismo orçamentário nos municípios brasileiros.
- de Azevedo, R. R., da Silva, J. M., & Gatsios, R. C. (2017). Análise crítica dos modelos de previsão de série temporal com base no icms estadual. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(1), 164-184.
- Azevedo, R. R. D. (2014). *Imprecisão na estimação orçamentária dos municípios brasileiros* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Baptista, M. I. B. D. G. (2019). Orçamento público e receitas da prefeitura de Belo Horizonte: um estudo de métodos para previsão de receitas correntes.
- Barcelos, C. L. K. (2008). Quinze anos sem Aaron Wildavsky: recordando lições valiosas. *Encontro de Administração Pública e Governança, Salvador-BA*.
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo: edição revista e ampliada*. São Paulo: Edições, 70, 280.
- BRASIL. Controladoria Geral da União. Execução da Receita Orçamentária. Disponível em <https://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/execucao-receita-publica>. Acesso em 28 de ago. 2022.
- Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Demonstrativos Fiscais: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Economia, Secretaria do Tesouro Nacional. – 13ª ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2022.*
- Bretschneider, S. I., Gorr, W. L., Grizzle, G., & Klay, E. (1989). Political and organizational influences on the accuracy of forecasting state government revenues. *International Journal of Forecasting*, 5(3), 307-319.
- de Brito, T. M., de Oliveira Santos, A. T., Dias, C. A., & Santos, C. M. (2020). Garantia dos direitos fundamentais através das funções estatais na execução do orçamento público: uma revisão integrativa da produção científica dos últimos dez anos. *Research, Society and Development*, 9(5), e10952890-e10952890.

- Campos, A. M. (1990). Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?. *Revista de administração pública*, 24(2), 30-a.
- Carneiro, L. M., & Costa, M. C. (2021). FATORES ASSOCIADOS AO ERRO DE PREVISÃO DE DESPESA ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS. *CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS*, 21(02).
- Carnut, L., Andre, E. C. G., Mendes, Á., & Meira, A. L. P. (2021). Emendas parlamentares em saúde no contexto do orçamento federal: entre o 'é' e o 'dever ser' da alocação de recursos. *Saúde em Debate*, 45, 467-480.
- Carvalho, E. D. (2013). Decisão na administração pública: diálogo de racionalidades. *Sociologia, Problemas e Práticas*, (73), 131-148.
- Castro, P. D. (2018). POR QUE O MUNICÍPIO DE RIBEIRÃO DAS NEVES-MG NÃO CONSEGUE TER UMA ARRECADAÇÃO EFICIENTE?
- Cavalcante, R. J. (2008). Transparência do orçamento público brasileiro: exame dos documentos orçamentários da União e uma proposta de estrutura para o Orçamento-Cidadão.
- Ceneviva, R; Farah, M. F. S.. Democracia, avaliação e accountability: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, II, 2006, São Paulo. Anais... Rio de Janeiro: Anpad, 2006.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.
- Costa, M. C. (2021). FATORES ASSOCIADOS AO ERRO DE PREVISÃO DE DESPESA ORÇAMENTÁRIA NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS. *CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS*, 21(02).
- Costa, E. A. D. A. (2011). Fatores institucionais que influenciam a previsão das receitas orçamentárias: um estudo de caso dos governos estaduais brasileiros.
- Creswell, J. W. (2014). *Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa* (3rd edição). Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788565848893>
- Dias, G. F. (2018). Estimação de um modelo para previsão da arrecadação de ICMS para o município de Criciúma-SC no período de 2010-2018.
- Domingos, F. D., & Aquino, A. C. B. D. (2020). Competências (não exercidas) das comissões de orçamento e finanças nas câmaras municipais. *Revista de Administração Pública*, 53, 1161-1178.
- Domingues Filho, J. (2006). Democracia representativa e orçamento participativo: governança e accountability. *Revista Sociedade & Natureza*. ISSN, 1982, 4513.
- Fajardo, B. D. A. G. (2016). *Vieses orçamentários em entes subnacionais: uma análise sob a ótica da estimação das receitas estaduais* (Doctoral dissertation).
- Fiiirst, C., Pamplona, E., da Silva Zonatto, V. C., Junior, M. M. R., & Hein, N. (2018). Evidências sobre a previsão orçamentária da receita pública nos municípios do estado

- do Paraná: um estudo com a aplicação do Modelo de Koyck. Estudos do CEPE, 145-160.
- Flick, U. (2009a). Qualidade na Pesquisa Qualitativa. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321363>
- Flick, U. (2009b). Desenho da Pesquisa Qualitativa. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321356>
- Flick, U. (2012). Introdução à Metodologia de Pesquisa. Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788565848138>
- Franzese, C., & Pedroti, P. M. (2005). Limites e possibilidades do orçamento participativo: para além da retórica. *Revista de Administração Pública*, 39(2), 207-a.
- Friske, H. L., & de Jesus, G. D. K. (2021). Previsão Orçamentária X Arrecadação do ISSQN em municípios da mesorregião de Alta Floresta–MT/Budget Forecast X Collection of ISSQN in municipalities of the Alta Floresta mesoregion–MT. *Id on Line Revista Multidisciplinar e de Psicologia*, 15(56), 596-611.
- Galvão, N. M. S. (2019). MODELO DE ESTIMATIVA DAS RECEITAS MENSAIS DE ISSQN DO MUNICÍPIO DE CARUARU/PE. *Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea UFF*, 2(2), 3-13.
- Giacomoni, J. (2004). Bases normativas do plano plurianual: análise das limitações decorrentes da ausência de lei complementar.
- Gibbs, G., & Flick, U. (2009). Análise de dados qualitativos. (Métodos de pesquisa). Grupo A. <https://app.minhabiblioteca.com.br/books/9788536321332>
- Goulart, M. S. B. (2017). Participação e accountability no controle social do orçamento público: o caso do conselho de desenvolvimento regional de Itajaí.
- Gomes, J. M. (2014). A Execução Orçamentária do MA de 1988 A 2012: enriquecimento privado e empobrecimento social. *Revista de Políticas Públicas*, 18(1), 183-194.
- Guimarães, M. (2018). Estudo do comportamento e previsão de arrecadação do ISSQN do Município de João Pessoa-PB por decomposição clássica de séries temporais.
- Gradwohl, M. A. B. L. (2009). A eficácia dos direitos fundamentais de 2ª dimensão e o orçamento público impositivo. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 7(1), 347–362.
- IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. 2021. Estimativas da População Residente no Brasil e Unidades da Federação com Data de Referência em 1º de Julho de 2021. Disponível em: https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20220711.pdf. Acesso em 29 ago. 2022.
- Klay, W. E., & Vonasek, J. A. (2008). Consensus forecasting for budgeting in theory and practice. *PUBLIC ADMINISTRATION AND PUBLIC POLICY-NEW YORK-*, 142, 379.
- Kluvers, R. (2001). Program budgeting and accountability in local government. *Australian Journal of Public Administration*, 60(2), 35-43.

- Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.* Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm
- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm
- Lima, L. L., Lui, L., Dias, G. V. R. S., Papi, L. P., & Demarco, D. J. (2020). Planejamento governamental nos municípios brasileiros: em direção a uma agenda de pesquisa. *Cadernos EBAPE. BR*, 18, 323-335.
- Lima Filho, R., Silva, J., Amorim, R. J., Moreira, R., & Pinheiro, F. M. G. (2020). A aplicação do modelo Koyck na previsão de receitas públicas nos municípios mais populosos do estado da Bahia. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 8, 381-390.
- Lima, E. C. P. (2015). Curso de finanças públicas. Editora Atlas SA.
- Lu, Y., & Xue, C. (2011). The power of the purse and budgetary accountability: Experiences from subnational governments in china. *Public Administration and Development*, 31(5), 351-362.
- Macedo, N. G. D. R. (2020). A efetividade da participação dos órgãos setoriais na previsão de receitas da união: uma análise das estimativas de 2019.
- Mahdalena, M., Haliah, H., Syarifuddin, S., & Said, D. (2021). Budget Accountability in The Perspective of Habermas Communicative Action Theory. *Golden Ratio of Social Science and Education*, 1(2), 61-72.
- Maher, C. S., & Deller, S. C. (2011). Measuring municipal fiscal condition: Do objective measures of fiscal health relate to subjective measures?. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 23(3), 427-450.
- Mahmudi (2015). *Manajemen Kinerja Sektor Publik Edisi Kedua*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN
- Mato Grosso: Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso, 2016. Curso de extensão: Cidadania e Controle Social. https://ead.tce.mt.gov.br/theme/bcu/gestor2/Mod_1.pdf
- Matos, A. R., & Neves, D. (2008). Participação pública, capacitação e sistemas de accountability: experiências de orçamento participativo na América Latina e na Europa em comparação. e-cadernos CES, (02).
- Mazucato, T. (2018). Metodologia da pesquisa e do trabalho científico. Penápolis: Funep.

- Melo, R. A. D. (2008). *Accountability em instituições participativas: o orçamento tivo no Recife (2001-2006)* (Master's thesis, Universidade Federal de Pernambuco).
- Mendes, D. (2018). *Assertividade e fidedignidade das receitas orçamentárias nos municípios catarinenses*.
- Mulgan, R. (2003). *Holding power to account: accountability in modern democracies*. Springer.
- Naibert, N. T. (2021). *Orçamento público: metodologia alternativa para previsão de receitas municipais* (Doctoral dissertation).
- Nascimento, M. D. N. S., & Boente, D. R. (2022). Fatores associados aos erros de previsão orçamentária da receita do setor público. *Administração Pública e Gestão Social*.
- Neco, M. J. P., da Silva Gonzaga, R., Mustafá, A. N. A. H. M., & Duarte, S. (2021). Imposto sobre serviços: uma análise da arrecadação em Corumbá/MS/Services tax: an analysis of the collection in Corumbá/MS. *Brazilian Journal of Development*, 7(7), 69985-70002.
- Nonato, S. D. O. (2018). Execução orçamentária e accountability na gestão de despesas sigilosas da União.
- Nunes, P. P. S. (2002). Programa nacional de treinamento: manual básico de treinamento para municípios. 2. ed. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Brasília, 399 p.
- O'Donnell, G.. Notes on Various Accountabilities and Their Interrelations. In: PERUZZOTTI, Enrique; SMULOVITZ, Catalina (Orgs.). *Enforcing the Rule of Law: Social Accountability in the New Latin American Democracies*. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press, 2006. P. 334-343.
- O'Donnell, G. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua nova: revista de cultura e política*, 27-54.
- Olivieri, Cecília et al. (2018) Gestão municipal e corrupção na implementação de programas educacionais federais. *Revista de Administração Pública* [online], v. 52, n. 1, pp. 169-179.
- Oliveira, E. L., & das Neves Bodart, C. (2015). Accountability na administração pública de Vila Velha: uma análise em torno do Orçamento Participativo 3. *Gestão Pública*, 11.
- Orth, M., Mattiello, K., Neumann, M., Cremoneza, I. Z., & Peixe, B. C. S. (2023) Arrecadação Tributária em Tempos de Pandemia de Covid-19: Uma Análise do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nos Municípios Paranaenses a Luz da Teoria da Contingência. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*.
- de Paula, C. H., Martin, D. G., & Abrantes, L. A. (2020). REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA ACERCA DOS TRIBUTOS MUNICIPAIS. *FACEF Pesquisa-Desenvolvimento e Gestão*, 23(3).
- Pamplona, E., Fiirst, C., Hein, N., & da Silva Zonatto, V. C. (2019). Desempenho do Modelo Arma na Previsão das Receitas Orçamentárias dos Municípios do Estado do Paraná. *Administração Pública e Gestão Social*, 11(1), 92-103.

- Pardaev, U. (2016). Analyzes of state budget forecasting errors and issues of forecasting accuracy. *Asian Journal of Management Sciences & Education*, 5(1), 1-9.
- Pasquali, K. D. S., Santos, T. C. B., Toigo, L. A., & Silva, S. C. (2018). Cenário Nacional da Produção Científica Sobre Orçamento: Uma Revisão Sistemática. In XVIII USP International Conference in Accounting.
- Pederiva, J. H. (1998). Accountability, constituição e contabilidade. *Revista de informação legislativa*, 35(140), 17-39.
- Pelaez, E. J. (2009). A frente parlamentar da saúde: temas em pauta e grupos de interesses presentes.
- Pereira, A. F. R., de Souza Sampaio, F. J. C., & Guilherme, H. F. (2019). Estimativa da arrecadação própria municipal: um estudo da previsão dos impostos de municípios paraibano e potiguar através das séries temporais. *Brazilian Journal of Development*, 5(6), 5675-5699.
- Pereira, B. A. D., Lobler, M. L., & de Oliveira Simonetto, E. (2010). Análise dos modelos de tomada decisão sob o enfoque cognitivo. *Revista de Administração da UFSM*, 3(2), 260-268.
- Perelles, P., Oliveira, A. G. D., Vicentin, I. C., & Duenhas, R. A. (2020). A participação do Poder Legislativo no planejamento público municipal: análise das propostas de emendas parlamentares às leis orçamentárias de Curitiba. *revista brasileira de estudos urbanos e regionais*, 22.
- Porto, M. A. G., & Bandeira, A. A. (2006). O processo decisório nas organizações. *XIII SIMPEP-Bauru, SP, Brasil*, 6.
- Rezende, F. (2009). A reforma orçamentária e a eficiência fiscal (No. 1392). Texto para Discussão.
- Rocha, A. C. (2008). O processo orçamentário brasileiro como instrumento de accountability. Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de PósGraduação e Pesquisa em Administração.
- Rodrigues, D. L. C. (2014). Panorama do Processo de Formação das Leis Orçamentárias no Brasil. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná*, 5, 91-122.
- Rodrigues, F. (2018). Aplicação do modelo Koyck para previsão da receita pública: um estudo da previsão do ISS, cota-parte do ICMS e do FPM no município de Mossoró/RN.
- Rodrigues, R. R. F., de Aquino, Í. R. P., Diniz, S. M., Cirne, G. M. P., do Amaral Carneiro, L. M. M., & de Carvalho, J. R. M. (2020). Séries Temporais de Holt-Winters na análise preditiva da arrecadação do ICMS no estado do Rio Grande do Norte. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.
- Romzek, B. S., & Dubnick, M. J. (1987). Accountability in the public sector: Lessons from the Challenger tragedy. *Public administration review*, 227-238.

- Sacramento, A. R. S. (2005) Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o Avanço da Accountability no Brasil. *Cadernos de Gestão Pública e Cidadania*, V. 10, n. 47.
- Sangki, A. A., Gosal, R., & Kairupan, J. (2017). Penerapan Prinsip Transparansi Dan Akuntabilitas Dalam Pengelolaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Desa (Suatu Studi Di Desa Tandu Kecamatan Lolak Kabupaten Bolaang Mongondow). *Jurnal Eksekutif*, 1(1).
- Santiso, C. Why budget accountability fails? The elusive links between parliaments and audit agencies in the oversight of the budget. *Revista de Economia Política*, v. 35, n. 3, p. 601-621, 2015.
- Santos, A. M. F. D. (2017). *Alocação de recursos orçamentários: um estudo sobre os municípios paranaenses* (Doctoral dissertation).
- Santos, F. (2011). Orçamento público. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=WLlxDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA94&dq=orçamento+público&ots=sZDGCtEDCS&sig=9CISWsAjmVuT-od1qa4oKrDb7Ck#v=onepage&q=orçamento%20público&f=false>>. Acesso em: 16 mar 2021.
- dos Santos, L. A., & Camacho, E. U. (2014). Orçamento público municipal: uma análise no município de Cosmópolis/SP com enfoque no equilíbrio das receitas x despesas no período de 2007 a 2012. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 2(2), 82-94.
- Santos, N. C. B., & Gasparini, C. E. (2020). Orçamento impositivo e relação entre poderes no Brasil. *Revista Brasileira de Ciência Política*, 339-396.
- Scarpin, J. E.; Slomski, V. (2005). A precisão na previsão das Receitas Orçamentárias antes e após a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Universo Contábil*, v. 1, n. 2, p. 23-39
- Silva, R. M. P. D. (2013). Análise do processo decisório na administração pública e sistemas de apoio à tomada de decisão: contradições e paradoxos na realidade organizacional pelo não uso de ferramentas disponíveis.
- da Silva, A. D., & da Silva, A. D. (2018). Autonomia Municipal no Federalismo Fiscal Brasileiro: A Eficiência na Administração Tributária Municipal. *Dom Helder Revista de Direito*, 1(1), 19-44.
- da Silva Zonatto, V. C., Junior, M. M. R., & de Toledo Filho, J. R. (2014). Aplicação do modelo de koyck na previsão de receitas públicas: Uma análise das previsões orçamentárias realizadas pelos 10 maiores municípios em população no estado do rio grande do sul. *Race: revista de administração, contabilidade e economia*, 13(1), 249-276.
- Stake, R. E. (2016). Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam. Penso Editora.
- Tizotte, T. R. L. Análise do nível da qualidade no processo de previsão de impostos municipais (IPTU, ISS, ITBI) em municípios do estado do Rio Grande do Sul: o caso da Região Funcional 7.
- Turino, F., & Sodré, F. (2018). Organizações sociais de saúde financiadas por emendas parlamentares. *Trabalho, Educação e Saúde*, 16, 1201-1219.

- Ventura, O. O Jogo do Orçamento. (2017). Planejamento e Orçamento Público no Brasil. Brasília: Enap, 2017.
- Wildavsky, A. (1961) Political implications of budgetary reform. *Public Administration Review*, v. 21, n. 4, p. 183-190, 1961.
- Zmitrowicz, W., Biscaro, C. & Marins, K. R. C. C. (2013). A Organização Administrativa do Município e o Orçamento Municipal. Texto Técnico da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, USP, Departamento de Engenharia de Construção Civil III. Título IV. São Paulo? EDIUSP.

APÊNDICE A - Assertividade das Previsões de IPTU - Municípios de Pequeno Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	5	2,48%	3	1,49%	3	1,49%	4	1,98%
-30% > “a” > -50%	8	3,96%	11	5,45%	3	1,49%	18	8,91%
-10% > “a” > -30%	18	8,91%	29	14,36%	33	16,34%	34	16,83%
-5% > “a” > -10%	14	6,93%	14	6,93%	5	2,48%	11	5,45%
0% > “a” > -5%	14	6,93%	11	5,45%	9	4,46%	14	6,93%
5% > “a” > 0%	10	4,95%	9	4,46%	7	3,34%	14	6,93%
10% > “a” > 5%	13	6,44%	7	3,47%	9	4,46%	8	3,96%
30% > “a” > 10%	33	16,34%	32	15,84%	31	15,35%	26	12,87%
50% > “a” > 30%	27	13,37%	22	10,89%	30	14,85%	20	9,90%
100% > “a” > 50%	30	14,85%	36	17,82%	36	17,82%	26	12,87%
“a” > 100%	30	14,85%	28	13,86%	36	17,82%	27	13,37%
Total	202	100%	202	100%	202	100%	202	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE B - Assertividade das Previsões de IPTU - Municípios de Médio Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	3	1,86%	1	0,62%	0	0,00%	0	0,00%
-30% > “a” > -50%	4	2,48%	5	3,11%	2	1,24%	10	6,21%
-10% > “a” > -30%	27	16,77%	23	14,29%	19	11,80%	36	22,36%
-5% > “a” > -10%	14	8,70%	13	8,07%	17	10,56%	9	5,59%
0% > “a” > -5%	13	8,07%	17	10,56%	13	8,07%	15	9,32%
5% > “a” > 0%	12	7,45%	18	11,18%	15	9,32%	12	7,45%
10% > “a” > 5%	9	5,59%	9	5,59%	5	3,11%	14	8,70%
30% > “a” > 10%	35	21,74%	28	17,39%	36	22,36%	30	18,63%
50% > “a” > 30%	16	9,94%	16	9,94%	19	11,80%	15	9,32%
100% > “a” > 50%	17	10,56%	18	11,18%	23	14,29%	12	7,45%
“a” > 100%	11	6,83%	13	8,07%	12	7,45%	8	4,97%
Total	161	100%	161	100%	161	100%	161	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE C - Assertividade das Previsões de IPTU - Municípios de Grande Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
-30% > “a” > -50%	1	2,78%	1	2,78%	0	0,00%	0	0,00%
-10% > “a” > -30%	1	2,78%	3	8,33%	1	2,78%	3	8,33%
-5% > “a” > -10%	4	11,11%	1	2,78%	4	11,11%	5	13,89%
0% > “a” > -5%	8	22,22%	4	11,11%	1	2,78%	7	19,44%
5% > “a” > 0%	4	11,11%	8	22,22%	10	27,78%	4	11,11%
10% > “a” > 5%	2	5,56%	5	13,89%	7	19,44%	4	11,11%
30% > “a” > 10%	9	25,00%	9	25,00%	7	19,44%	7	19,44%
50% > “a” > 30%	2	5,56%	2	5,56%	1	2,78%	2	5,56%
100% > “a” > 50%	5	13,89%	2	5,56%	2	5,56%	2	5,56%
“a” > 100%	0	0,00%	1	2,78%	3	8,33%	2	5,56%
Total	36	100%	36	100%	36	100%	36	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE D - Assertividade das Previsões de ISS - Municípios de Pequeno Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	14	6,93%	21	10,40%	18	8,91%	20	9,90%
-30% > “a” > -50%	24	11,88%	18	8,91%	23	11,39%	26	12,87%
-10% > “a” > -30%	45	22,28%	45	22,28%	44	21,78%	50	24,75%
-5% > “a” > -10%	16	7,92%	16	7,92%	12	5,94%	17	8,42%
0% > “a” > -5%	11	5,45%	13	6,44%	9	4,46%	16	7,92%
5% > “a” > 0%	9	4,46%	9	4,46%	11	5,45%	11	5,45%
10% > “a” > 5%	13	6,44%	9	4,46%	10	4,95%	4	1,98%
30% > “a” > 10%	27	13,37%	23	11,39%	30	14,85%	22	10,89%
50% > “a” > 30%	9	4,46%	15	7,43%	12	5,94%	13	6,44%
100% > “a” > 50%	18	8,91%	17	8,42%	21	10,40%	14	6,93%
“a” > 100%	16	7,92%	16	7,92%	12	5,94%	9	4,46%
Total	202	100%	202	100%	202	100%	202	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE E - Assertividade das Previsões de ISS - Municípios de Médio Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	3	1,86%	1	0,62%	1	0,62%	3	1,86%
-30% > “a” > -50%	7	4,35%	12	7,45%	10	6,21%	14	8,70%
-10% > “a” > -30%	22	13,66%	28	17,39%	25	15,53%	59	36,65%
-5% > “a” > -10%	16	9,94%	11	6,83%	23	14,29%	23	14,29%
0% > “a” > -5%	8	4,97%	7	4,35%	18	11,18%	12	7,45%
5% > “a” > 0%	27	16,77%	28	17,39%	16	9,94%	7	4,35%
10% > “a” > 5%	16	9,94%	19	11,80%	11	6,83%	7	4,35%
30% > “a” > 10%	38	23,60%	32	19,88%	32	19,88%	22	13,66%
50% > “a” > 30%	14	8,70%	13	8,07%	13	8,07%	8	4,97%
100% > “a” > 50%	7	4,35%	8	4,97%	7	4,35%	4	2,48%
“a” > 100%	3	1,86%	2	1,24%	5	3,11%	2	1,24%
Total	161	100%	161	100%	161	100%	161	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE F - Assertividade das Previsões de ISS - Municípios de Grande Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
-30% > “a” > -50%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
-10% > “a” > -30%	2	5,56%	5	13,89%	3	8,33%	14	38,89%
-5% > “a” > -10%	4	1,11%	6	16,67%	3	8,33%	8	22,22%
0% > “a” > -5%	10	27,78%	9	25,00%	5	13,89%	8	22,22%
5% > “a” > 0%	3	8,33%	6	16,67%	10	27,78%	0	0,00%
10% > “a” > 5%	3	8,33%	4	11,11%	5	13,89%	1	2,78%
30% > “a” > 10%	12	33,33%	5	13,89%	4	11,11%	3	8,33%
50% > “a” > 30%	1	2,78%	0	0,00%	5	13,89%	2	5,56%
100% > “a” > 50%	1	2,78%	1	2,78%	1	2,78%	0	0,00%
“a” > 100%	0	0,00%	0	0,0%	0	0,00%	0	0,00%
Total	36	100%	36	100%	36	100%	36	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE G - Assertividade das Previsões de ITBI - Municípios de Pequeno Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	20	9,90%	19	9,41%	37	18,32%	40	19,80%
-30% > “a” > -50%	14	6,93%	19	9,41%	37	18,32%	41	20,30%
-10% > “a” > -30%	43	21,29%	38	18,81%	40	19,80%	39	19,31%
-5% > “a” > -10%	10	4,95%	9	4,46%	3	1,49%	7	3,47%
0% > “a” > -5%	9	4,46%	10	4,95%	5	2,48%	11	5,45%
5% > “a” > 0%	7	3,47%	6	2,97%	0	0,00%	9	4,46%
10% > “a” > 5%	4	1,98%	6	2,97%	5	2,48%	7	3,47%
30% > “a” > 10%	26	12,87%	23	11,39%	20	9,90%	17	8,42%
50% > “a” > 30%	14	6,93%	13	6,44%	15	7,43%	11	5,45%
100% > “a” > 50%	18	8,91%	25	12,38%	20	9,90%	11	5,45%
“a” > 100%	37	18,32%	34	16,83%	20	9,90%	9	4,46%
Total	202	100%	202	100%	202	100%	202	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE H - Assertividade das Previsões de ITBI - Municípios de Médio Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	8	4,97%	10	6,21%	7	4,35%	19	11,80%
-30% > “a” > -50%	7	4,35%	16	9,94%	35	21,74%	32	19,88%
-10% > “a” > -30%	33	20,50%	26	16,15%	43	26,71%	45	27,95%
-5% > “a” > -10%	20	12,42%	10	6,21%	9	5,59%	10	6,21%
0% > “a” > -5%	14	8,70%	8	4,97%	3	1,86%	16	9,94%
5% > “a” > 0%	6	3,73%	7	4,35%	9	5,59%	5	3,11%
10% > “a” > 5%	5	3,11%	6	3,73%	8	4,97%	4	2,48%
30% > “a” > 10%	18	11,18%	24	14,91%	19	11,80%	15	9,32%
50% > “a” > 30%	15	9,32%	18	11,18%	12	7,45%	5	3,11%
100% > “a” > 50%	22	13,66%	18	11,18%	10	6,21%	5	3,11%
“a” > 100%	13	8,07%	18	11,18%	6	3,73%	5	3,11%
Total	161	100%	161	100%	161	100%	161	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.

APÊNDICE I - Assertividade das Previsões de ITBI - Municípios de Grande Porte

Relação entre valor previsto e arrecadado (“a”)	2018	<i>fr</i>	2019	<i>fr</i>	2020	<i>fr</i>	2021	<i>fr</i>
-50% > “a” > -100%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
-30% > “a” > -50%	0	0,00%	1	2,78%	5	13,89%	7	19,44%
-10% > “a” > -30%	12	33,33%	6	16,67%	10	27,78%	17	47,22%
-5% > “a” > -10%	3	8,33%	8	22,22%	6	16,67%	4	11,11%
0% > “a” > -5%	6	16,67%	6	16,67%	6	16,67%	4	11,11%
5% > “a” > 0%	3	8,33%	5	13,89%	1	2,78%	1	2,78%
10% > “a” > 5%	2	5,56%	2	5,56%	2	5,56%	0	0,00%
30% > “a” > 10%	3	8,33%	2	5,56%	3	8,33%	2	5,56%
50% > “a” > 30%	2	5,56%	2	5,56%	2	5,56%	0	0,00%
100% > “a” > 50%	4	11,11%	3	8,33%	1	2,78%	1	2,78%
“a” > 100%	1	2,78%	1	2,78%	0	0,00%	0	0,00%
Total	36	100%	36	100%	36	100%	36	100%

Fonte: Elaborado pelo autor.