

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Diego Nunes Carvalho
Fernanda de Fátima Cavalli Carvalho**

**ANÁLISE DA RECEITA TRIBUTÁRIA NA PREFEITURA DE SANTA
MARIA - RS**

Santa Maria, RS
2017

Diego Nunes Carvalho
Fernanda de Fátima Cavalli Carvalho

ANÁLISE DA RECEITA TRIBUTÁRIA NA PREFEITURA DE SANTA MARIA - RS

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientador: Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS
2017

**Diego Nunes Carvalho
Fernanda de Fátima Cavalli Carvalho**

ANÁLISE DA RECEITA TRIBUTÁRIA NA PREFEITURA DE SANTA MARIA - RS

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

Aprovado em 06 de dezembro de 2017:

Fernando do Nascimento Lock, Dr. (UFSM)
(Presidente/Orientador)

José Alexandre Magrini Pigatto, Dr. (UFSM)

Cristiane Kruger (UFSM)

Santa Maria, RS
2017

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus, por sua bondade e misericórdia, pelo sopro de fôlego ao início de cada nova jornada, e por nos dar força ao enfrentar cada desafio, não nos deixando desistir nunca.

À Universidade Federal de Santa Maria, por proporcionar a nós estudantes um ensino de qualidade e gratuito.

Ao orientador deste trabalho, Prof. Dr. Fernando do Nascimento Lock, pelo apoio e auxílio na realização deste estudo.

Aos demais professores, que da melhor maneira possível repassaram seu conhecimento a nós alunos, sempre com dedicação e camaradagem, contribuindo para a nossa formação profissional.

Aos colegas do curso, que nos ajudaram em vários momentos dessa caminhada.

RESUMO

ANÁLISE DA RECEITA TRIBUTÁRIA NA PREFEITURA DE SANTA MARIA - RS

AUTORES: Diego Nunes Carvalho e Fernanda de Fátima Cavalli Carvalho

ORIENTADOR: Fernando do Nascimento Lock

O presente estudo tem como objetivo analisar o comportamento da Receita Tributária na Prefeitura de Santa Maria nos anos de 2008 até 2016, por meio da observação dos balanços orçamentários. Trata-se de uma pesquisa documental onde foi aplicado o método da análise vertical e horizontal para analisar o comportamento e tendências das receitas tributárias. Realizou-se também, a análise do Índice de comportamento de arrecadação para verificar o comportamento da execução orçamentária. Como resultado, constatou-se que o tributo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é o que tem maior participação na previsão e na arrecadação tributária anual. Da mesma forma, a análise do Índice de Comportamento de Arrecadação mostrou que está ocorrendo excesso de arrecadação na maior parte do período pesquisado. Conclui-se que a administração prevê um montante menor do que realmente está arrecadando, pois em quase todo o período analisado constatou-se que a conta sintética Receita Tributária apresentou excesso de arrecadação.

Palavras-chave: Análise da Receita tributária. Análise vertical e horizontal. Índice de comportamento de arrecadação. Análise de Balanços orçamentários.

ABSTRACT

ANALYSIS OF TAX REVENUE IN THE SANTA MARIA CITY COUNCIL - RS

AUTHORS: Diego Nunes Carvalho and Fernanda de Fátima Cavalli Carvalho

ADVISOR: Fernando do Nascimento Lock

The present study aims to analyze the behavior of the Tax Revenue in the Municipality of Santa Maria from the 2008 to 2016, through the observation of the budget statements. It is a documentary research where the vertical and horizontal analysis method were applied to analyze the behavior and trends of tax revenues. An analysis of the collection behavior index was also carried out to verify the behavior of the budget execution. As a result, it was found that the Tax on Services of any Nature is the one that has the greatest participation in the forecast and in the annual tax collection. In the same way, the analysis of the Collection Behavior Index showed that excess collection is occurring during most of the studied period. It is concluded that the administration foresees a smaller amount than it is actually collecting, since in almost all the analyzed period it was verified that the synthetic account Tax Revenue presented excess collection.

Keywords: Analysis of Tax Revenue. Vertical and horizontal analysis. Collection behavior index. Budgetary Statement Analysis.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Análise vertical das receitas tributárias previstas	38
Gráfico 2 - Análise horizontal das receitas tributárias previstas	40
Gráfico 3 - Análise vertical das receitas tributárias realizadas	42
Gráfico 4 - Análise horizontal das receitas tributárias realizadas	44
Gráfico 5 - Índices do Comportamento de Arrecadação dos anos 2008 a 2016	45

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Receita Tributária prevista entre 2008 a 2016.....	37
Tabela 2 – Análise vertical das Receitas Tributárias previstas	37
Tabela 3 – Análise horizontal das receitas tributárias previstas	39
Tabela 4 – Receita Tributária realizada entre 2008 a 2012.....	41
Tabela 5 – Análise vertical das receitas tributárias realizadas	41
Tabela 6 – Análise horizontal das receitas tributárias realizadas.....	43
Tabela 7 – Índices do comportamento de arrecadação dos anos 2008 a 2016	44

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AH	Análise Horizontal
AV	Análise Vertical
CF	Constituição Federal
DRE	Demonstrativo do Resultado do Exercício
FEE	Fundação de Economia e Estatística
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICA	Índice de Comportamento de Arrecadação
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto Sobre Serviço
ITBI	Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PIB	Produto Interno Bruto
PL	Patrimônio Líquido
PPA	Plano Plurianual
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	14
2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO – PPA, LDO, LOA.....	15
2.2.1 Plano Plurianual (PPA)	16
2.2.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)	17
2.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)	18
2.3 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO.....	19
2.4 RECEITAS PÚBLICAS.....	21
2.4.1 Receitas Correntes	23
2.4.2 Receitas de capital	25
2.5 ESTÁGIOS DA RECEITA PÚBLICA.....	25
2.6 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	27
2.6.1 Análise vertical	27
2.6.2 Análise horizontal	28
2.6.3 Índice de comportamento de arrecadação	29
2.7 ESTUDOS RELACIONADOS AO TEMA.....	29
3 METODOLOGIA	32
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA.....	32
3.2 MÉTODOS UTILIZADOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	32
4 RESULTADO E DISCUSSÕES	36
4.1 RESULTADOS DA ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL.....	36
4.1.1 Receita Tributária Prevista	36
4.1.2 Receita Tributária Realizada	40
4.2 ANÁLISE DO ÍNDICE DE COMPORTAMENTO DE ARRECADAÇÃO (ICA).....	44
5 CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por tema a análise do comportamento da Receita Tributária na Prefeitura Municipal de Santa Maria, delimitado aos anos de 2008 até 2016, por meio da observação dos balanços orçamentários, confrontando a Receita Tributária Prevista nas Leis de Diretrizes Orçamentárias com a Receita Tributária Arrecadada.

A Lei nº 4.320 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 [...]” (BRASIL, 1964, art. 1º). E determina que “A Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade” (BRASIL, 1964, art. 2º), demonstrando a importância de haver uma transparência orçamentária.

“Em 04 de março de 2000 foi promulgada a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº. 101 que visa regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento”. (NASCIMENTO; DEBUS, 2002, p. 05). O principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) consiste em estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. (BRASIL, 2000, art. 1º).

Os instrumentos preconizados pela LRF para o planejamento do gasto público são os mesmos já adotados na Constituição Federal: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA. O que a LRF busca, na verdade, é reforçar o papel da atividade de planejamento e, mais especificamente, a vinculação entre as atividades de planejamento e de execução do gasto público. (NASCIMENTO; DEBUS, 2002, p. 11).

Na elaboração do orçamento estão previstos os gastos que o município terá naquele ano, atrelado ao montante das receitas previstas, levando em consideração o Princípio Orçamentário do Equilíbrio (BRASIL, 1988, Art. 167), que estabelece que as despesas não devem ultrapassar as receitas previstas para o exercício financeiro. Portanto, um bom planejamento das receitas previstas fará com que a Gestão Pública consiga fornecer serviços de qualidade à população.

Conforme Nascimento e Debus (2002, p. 11),

[...] a Lei de Responsabilidade Fiscal traz uma nova noção de equilíbrio para as contas públicas: o equilíbrio das chamadas “contas primárias”, traduzida no Resultado Primário equilibrado. Significa, em outras palavras, que o equilíbrio a ser buscado é o equilíbrio autossustentável, ou seja, aquele que prescinde de operações de crédito e, portanto, sem aumento da dívida pública.

Segundo Moraes (2015), com o fato da exigência de maior transparência em relação a um melhor planejamento do orçamento municipal, faz-se cada vez mais imprescindível a participação popular neste processo de planejamento e elaboração, tendo em vista que um bom planejamento influencia diretamente na prestação de serviços, priorizando as maiores necessidades da população.

Com a Lei nº 4.320, somada a LRF, tornam-se obrigatórias nas prefeituras à previsão e a arrecadação de todos os tributos de sua competência, as quais não receberão transferências voluntárias se deixarem de instituir, prever e arrecadar os impostos que lhe couberem.

De acordo a Secretaria do Tesouro Nacional (2017), os tributos são receitas orçamentárias correntes, e são arrecadados dentro do exercício financeiro, aumentando as disponibilidades financeiras do Estado, com isso constituem instrumentos para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas, pois quanto maior for a previsão de arrecadação, maior será a fixação das despesas, refletindo em bem estar social.

No Brasil, observou-se um período de recessão nos anos de 2014 e 2015. O PIB se retraiu, e isto ocorreu devido ao resultado das políticas de contenção do processo inflacionário, que desestimularam o consumo. A consequência para as finanças públicas foi a queda na arrecadação tributária. (OLIVEIRA, 2017, p. 16)

Tais políticas de contenção do processo inflacionário se devem à crise mundial de 2008, que “interferiu no funcionamento do comércio internacional, causando retração econômica aos países industrializados e recém-industrializados, além disso, apresentou em 2009, a pior contração da economia mundial do pós-guerra”. (OLIVEIRA, 2017, p. 16).

Em face ao contexto exposto, questiona-se: Qual o comportamento da Receita Tributária prevista em relação à arrecadada na Prefeitura de Santa Maria nos anos de 2008 a 2016?

Para atingir os resultados inerentes ao questionamento, foram traçados objetivos, geral e específicos. O objetivo geral busca analisar o comportamento da Receita Tributária na Prefeitura de Santa Maria nos anos de 2008 a 2016, por meio da observação dos balanços orçamentários. Os objetivos específicos são: coletar os dados de balanços orçamentários da Prefeitura Municipal de Santa Maria referente aos anos de 2008 a 2016 e realizar os ajustes caso necessário; analisar o que foi proposto na Lei Orçamentária Anual dos referidos anos; e analisar os dados da Receita Tributária Prevista e Arrecadada.

A escolha do município de Santa Maria para a realização de uma pesquisa acerca da análise do comportamento da Receita Tributária se dá por ser o município mais populoso da micro região de Santa Maria, sendo a 5ª maior população do Estado do Rio Grande do Sul, com 261.031 habitantes no censo de 2010. (IBGE, 2017). Pela importância econômica, apresentando um Produto Interno Bruto (PIB) de R\$ 6.475.629.000 em 2014 e estando na 11ª posição no ranking do Estado, sendo o maior PIB da Região Central do RS, e por estar na 7ª posição dentre os municípios com maior Valor Adicionado Bruto dos serviços, atingindo o montante de R\$ 4.941.205.000, representando 2,4% de participação no estado em 2014, segundo a Fundação de Economia e Estatística (2016).

O período de 2008 a 2016 foi escolhido para a realização da pesquisa em razão da disponibilidade de dados na Prefeitura de Santa Maria, por 2008 ser o ano de início da crise financeira mundial segundo Oliveira (2017), e 2016 como ano de término da pesquisa por apresentar os últimos balanços orçamentários disponíveis.

O estudo proposto se justifica pelo fato de que a pesquisa será importante para a Administração Pública Municipal de Santa Maria, que por meio deste estudo poderá ter conhecimento da execução orçamentária do município objeto de estudo, verificando as receitas realizadas em relação às previstas. Para a comunidade, porque auxilia na compreensão da execução orçamentária, se o realizado está condizente com o previsto na lei orçamentária anual.

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, que são: Introdução; Revisão bibliográfica; Metodologia; Resultados e discussões; e Conclusão.

A Introdução apresenta a abordagem do estudo com a delimitação do tema, a problemática, os objetivos, geral e específicos, e a justificativa.

O segundo capítulo traz a Revisão bibliográfica, que aborda os principais conceitos e teorias acerca do assunto levantado.

O terceiro trata da Metodologia, apresenta o enquadramento da pesquisa e especifica os procedimentos metodológicos aplicados na realização do estudo.

O quarto capítulo traz os Resultados e discussões, o qual apresenta os cálculos dos dados e a análise dos mesmos.

O quinto e último capítulo apresenta as Conclusões geradas pelo estudo e as limitações.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo é apresentado o referencial teórico, em que são abordados conceitos sobre o Orçamento público, Instrumentos de planejamento - PPA, LDO e LOA, Balanço orçamentário, Receitas pública, Estágios da receita pública, Análise das demonstrações contábeis e Estudos anteriores realizados na área.

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

Segundo Araújo; Arruda e Barreto (2009), o orçamento público no Brasil é um conjunto de elementos técnicos-legais que norteiam a função de planejamento das finanças públicas da União, estados, Distrito Federal e Municípios, constituídos dos planos plurianuais, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais, estes englobando os orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos.

De acordo Kohama (2013), o orçamento público é o ato pelo qual o Poder Executivo prevê e o Poder Legislativo autoriza, por certo período de tempo, a execução das despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do País, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.

O orçamento é um instrumento fundamental de governo, seu principal documento de políticas públicas. Através dele os governantes selecionam prioridades, decidindo como gastar os recursos extraídos da sociedade e como distribuí-los entre diferentes grupos sociais, conforme seu peso ou força política. (KOHAMA, 2013).

A Constituição de 1988 trouxe um avanço na estrutura institucional que organiza o processo orçamentário brasileiro. Ela não só introduziu o processo de planejamento no ciclo orçamentário, medida tecnicamente importante, mas, sobretudo, reforçou o Poder Legislativo.

A Constituição Federal de 1988, traz o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Leis que regulam o planejamento e o orçamento dos entes públicos federal, estaduais e municipais. No âmbito de cada ente, essas leis constituem etapas distintas, porém integradas, de forma que permitam um planejamento estrutural das ações governamentais.(BRASIL, 1988, art. 165).

Na seção denominada “Dos Orçamentos” na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988, art. 165) tem-se essa integração, por meio da definição dos instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA, os quais são de iniciativa do Poder Executivo.

Segundo o art. n. 165 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988, art. 165),

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I – o plano plurianual;
II – as diretrizes orçamentárias;
III – os orçamentos anuais.

A Constituição Federal de 1988 recuperou a figura do planejamento na Administração Pública brasileira, com a integração entre plano e orçamento por meio da criação do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias. O PPA, assim como a LDO, é uma inovação da CF/1988.

2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO – PPA, LDO, LOA

De acordo com Araújo, Arruda e Barreto (2009), com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a mesma trouxe muitas novidades quanto à sistemática de elaboração, aprovação e controle dos Orçamentos Públicos, dentre as quais se destacam:

- a) redefinição das competências tributárias e de repartição de impostos entre os entes da Federação;
- b) instituição da obrigatoriedade de elaboração de leis específicas para o Plano Plurianual, as Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual, ampliando assim, a abrangência e o conteúdo do Orçamento Público;
- c) participação do Poder Legislativo na definição das diretrizes, objetivos, prioridades e metas da Administração Pública, bem como na alocação dos recursos orçamentários durante a discussão e aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA);
- d) ampliação das competências de controle orçamentário do Congresso Nacional, instituindo comissão mista permanente, composta de senadores e deputados, para examinar e emitir parecer sobre os projetos do PPA, da LDO e da

LOA, sobre planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição Federal, e sobre as contas anuais do Presidente da República; e

e) eliminação da possibilidade de aprovação dos Orçamentos por decurso de prazo, resgatando o papel institucional do Poder Legislativo no processo de discussão e aprovação do Orçamento.

As principais diretrizes e normas gerais de direito financeiro, que regulam as atividades de planejamento, execução e controle, desenvolvidas pelos órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, estão definidas na Constituição Federal e reproduzidas nas Constituições dos estados e Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos municípios. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETO, 2009. p. 7).

A constituição Federal de 1988 definiu o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) como os instrumentos legais básicos de planejamento e controle das finanças públicas dos entes da Federação brasileira, sendo os respectivos projetos de lei da exclusiva competência de iniciativa de cada chefe do Poder Executivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (BRASIL, 1988, art. 165).

2.2.1 Plano Plurianual (PPA)

O Plano Plurianual foi instituído pela Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988, art. 165), é um instrumento de planejamento de médio prazo, quadriano, das ações governamentais promovidas pela União, estados e municípios, que tem por objetivo organizar e viabilizar as metas e objetivos do governo, por meio de seus planos e programas, deve conter as despesas de capital e outras dela decorrentes.

De acordo com Kohama (2003, p. 57) o Plano Plurianual,

é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível do governo federal, e também de quatro anos ao nível dos governos estaduais e municipais.

Segundo a CF/88, a lei que designar o Plano Plurianual “estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal, para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para os programas de duração continuada”. (BRASIL, 1988, art. 165). A gestão do PPA

ocorre com base no monitoramento dos programas, objetivos e metas do governo, dando atenção aos meios mais eficazes para possibilitar a execução necessária ao desenvolvimento do município.

A vigência do Plano Plurianual não coincide com o mandato do chefe do Poder Executivo, tanto na Esfera Federal, quanto na Estadual e Municipal, apesar de ambos serem de 4 anos, o primeiro ano do PPA será o segundo ano do mandato do gestor. Essa não coincidência entre o mandato do gestor e a vigência do PPA ocorre para que não haja descontinuidade de programas e ações governamentais na transição de um governo para o outro.

2.2.2 Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)

A elaboração e confecção da Lei das Diretrizes Orçamentárias deve se basear em premissas que foram aprovadas na Lei do Plano Plurianual, é feita para um exercício financeiro.

Foi instituída pela Constituição Federal de 1988, e “compreende as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual (LDO) e dispõe sobre as alterações na legislação tributária”. (BRASIL, 1988, art. 165).

A Lei Complementar n. 101/2000 ampliou o significado e a importância da LDO, determinando que, além do atendimento das determinações contidas na CF/88, art. 165, § 2º, a mesma disporá também sobre:

- a) Equilíbrio entre as receitas e despesas;
- b) Critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea *b* do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
- [...]
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. (BRASIL, 2000, art. 4).

Segundo Kohama (2003, p. 60), a LDO “conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas caso se concretizem”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio fortalecer a LDO, especialmente a partir do Anexo de Metas Fiscais,

onde serão estabelecidas metas anuais em valores correntes e constantes para um período de três anos. Essas metas correspondem às previsões para receitas e despesas, resultado nominal e resultado primário, além do montante da dívida pública para três anos, isto é, o exercício a que se referir a LDO e os dois seguintes. (NASCIMENTO; DEBUS, 2002, p. 17).

Nascimento e Debus (2002, p. 18) destacam que “além das metas a serem alcançadas, o Anexo de Metas Fiscais deverá apresentar uma avaliação do cumprimento das metas de exercícios anteriores. Estes resultados pretéritos deverão influenciar na elaboração das novas metas a serem alcançadas [...]”.

O Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, 15 de abril, e ser devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, em 30 de junho, os municípios através de suas Leis Orgânicas, podem estabelecer seus próprios calendários.

2.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)

Para viabilizar e concretizar as ações planejadas no PPA e de acordo com a LDO e transformá-las em realidades, seguindo também as normas da LRF, elaborase o Orçamento Anual, um planejamento de curto prazo, com vigência de um ano, cumprindo o princípio da anualidade, onde estão programadas as ações que serão executadas visando alcançar os objetivos determinados.

A Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 165) diz que,

A lei orçamentária anual compreenderá:

- I – o orçamento fiscal referente aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas pelo poder público;
- II - orçamento de investimento das empresas em que o estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e
- III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Segundo o art. 165 da CF/88 (BRASIL, 1988), o poder de iniciativa do projeto de lei orçamentária anual é do Poder Executivo, o projeto deve ser encaminhado até

quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro, ou seja, até 31 de agosto e devolvido para a sanção até o encerramento da sessão legislativa, findo dia 15 de dezembro.

A Lei Orçamentária Anual deve ser compatível com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, deve conter um demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas que contam no anexo de metas fiscais da LDO, deve acompanhar um demonstrativo do efeito sobre as receitas e despesas, decorrentes de anistias, isenções, remissões, e qualquer outro benefício de natureza financeira, tributária e creditícia, e também as medidas de compensação à renúncia de receita e a aumento de despesas que sejam obrigatórias de caráter continuado. (BRASIL, 2000, art. 5).

2.3 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

A Contabilidade Pública tem o objetivo de servir como meio para facilitar a transparência no setor público. Tendo em vista este objetivo, as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que trata das demonstrações contábeis, estabelece quais as demonstrações contábeis deverão ser elaboradas e divulgadas, tais como: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

A Lei n. 4.320 (BRASIL, 1964, art. 101) assegura que os resultados do exercício serão apresentados nos seguintes demonstrativos:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

De acordo com a Lei n. 4.320, “o Balanço Orçamentário é um demonstrativo que tem por objetivo a evidenciação das receitas e despesas orçamentárias, detalhando-a em níveis relevantes de análise”. (BRASIL, 1964, art.101).

O balanço orçamentário proporciona, por meio de sua estrutura, fazer uma análise entre o que foi planejado e o que foi executado e comparar com os limites estabelecidos na Lei Orçamentária Anual (LOA) e suas alterações.

Silva (2011, p. 341) ressalta que “Embora a estrutura do balanço orçamentário esteja bem definida, é preciso considerar sua dependência à própria estrutura da Lei Orçamentária”.

Piscitelli e Timbó (2012, p. 320) trazem que “na elaboração do orçamento, entretanto, parte-se de uma situação que a receita prevista é igual à despesa fixada”. Esse equilíbrio formal não significa que o orçamento esteja equilibrado do ponto de vista econômico, sendo comum esse equilíbrio só ser alcançado mediante a cobertura do déficit com operações de crédito.

O orçamento anual pode ser alterado por meio de créditos adicionais. Tais créditos adicionais estão diretamente relacionados à execução do orçamento porque representam, na linguagem orçamentária, alterações qualitativas e quantitativas realizadas no orçamento.

Conforme a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964, art. 41), os créditos adicionais são classificados em:

- I – suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II – especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica;
- III – extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Consideram-se recursos disponíveis para fins de abertura de créditos suplementares e especiais, conforme a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964, art. 43):

- I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II – os provenientes de excesso de arrecadação;
- III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;
- IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

Na sua estrutura, de acordo com a Lei n. 4.320, destacam-se as receitas por tipo de receita: tributárias, patrimoniais, contribuições, entre outras; e as despesas por tipo de crédito: orçamento inicial mais créditos adicionais (suplementares, especiais e extraordinários). (BRASIL, 1964).

Em seu artigo 52, a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) quando tratou do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), estabeleceu outra forma para o Balanço Orçamentário.

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas, detalhadas por categoria econômica, origem e espécie (destacando as receitas intra-orçamentárias), especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada até o bimestre e o saldo a realizar; bem como as despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa (destacando as despesas intra-orçamentárias), discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas no bimestre e até o bimestre, as despesas liquidadas no bimestre e até o bimestre, os respectivos saldos e a inscrição em restos a pagar não processados. (SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL, 2016, p. 132).

Para permitir maior transparência por meio da apuração total e líquida das receitas e despesas, estas deverão ser apresentadas no Balanço orçamentário, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (2016, p. 132), segregadas em:

- a) receitas orçamentárias líquidas das intra-orçamentárias;
- b) receitas intra-orçamentárias;
- c) despesas orçamentárias líquidas das intra-orçamentárias;
- d) despesas intra-orçamentárias

A Secretaria do Tesouro Nacional (2017, p. 39) traz a observação que,

Operações intra-orçamentárias são aquelas realizadas entre órgãos e demais entidades da Administração Pública integrantes do orçamento fiscal e do orçamento da seguridade social do mesmo ente federativo; por isso, não representam novas entradas de recursos nos cofres públicos do ente, mas apenas movimentação de receitas entre seus órgãos.

2.4 RECEITAS PÚBLICAS

As receitas públicas constituem-se no conjunto de ingressos ou entradas nos cofres públicos de recursos numerários, rendas ou outros bens representativos de valores, recebidos pelo Estado ou por outras pessoas de direito público, para custear as despesas necessárias ao exercício das suas funções precípua, ao atendimento das necessidades públicas e ao fomento e desenvolvimento econômico e social. (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETO, 2009. p. 38).

Os ingressos no Poder Público podem ser distinguidos, quanto à sua natureza, em duas grandes categorias:

a) ingressos Extra-orçamentários: são recursos financeiros de caráter temporário constituídas das entradas em caixa de valores numerários ou créditos de terceiros, restituíveis no futuro pelo Poder Público como devedor (isto é, depositário ou agente passivo da obrigação), que por motivos legais ou contratuais transitoriamente permanecem depositados nos cofres públicos. São exemplos os depósitos (de consignatários autorizados, de cauções) e as operações de crédito por antecipação de receita.

b) receitas orçamentárias: “Em sentido estrito, chamam-se públicas apenas as receitas orçamentárias”. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2017, p. 36).

Consideradas receitas públicas em sentido restrito, são disponibilidades de recursos financeiros e integram o orçamento e se constituem em entradas no Tesouro de recursos pertencentes ao Estado, em virtude de disposições constitucionais, legais ou contratuais, aumentando, assim, o saldo do patrimônio financeiro público.

Quanto à categoria econômica, a Lei n. 4.320, classifica as receitas orçamentárias em Receitas Correntes e Receitas de Capital. (BRASIL, 1964, art. 11).

São exemplos: as receitas tributárias; de contribuições; patrimoniais; decorrentes da venda de bens ou da comercialização de serviços; e as transferências recebidas e o produto das operações de crédito tomadas pelo Poder Público.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2017), para fins contábeis, quanto ao impacto na situação patrimonial líquida, a receita pode ser efetiva ou não-efetiva.

Receita Orçamentária Efetiva é aquela em que os ingressos de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes.

Receita Orçamentária Não Efetiva é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito ou constituem obrigações correspondentes, como é o caso das operações de crédito.

2.4.1 Receitas Correntes

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2017), Receitas Orçamentárias Correntes são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas.

Classificam-se como correntes as receitas provenientes de:

- a) tributos;
- b) de contribuições;
- c) da exploração do patrimônio estatal (Patrimonial);
- d) da exploração de atividades econômicas (agropecuária, industrial e de serviços);
- e) de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (Transferências Correntes);
- f) por fim, demais receitas que não se enquadram nos itens anteriores, nem no conceito de receita de capital (outras receitas correntes).

Como representante das receitas correntes tem-se a receita tributária, que segundo Silva (2011, p. 236),

É a resultante da cobrança de tributos que podem ser definidos como sendo a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas que lhe são próprias.

A receita tributária é composta por impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Impostos de acordo com Kohama (2016, p. 71) é,

[...] um tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação, independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. É pago coativamente, independentemente de uma contraprestação imediata e direta do Estado.

São exemplos de impostos, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). De acordo com a Lei nº 5.172 (BRASIL, 1966, art. 32),

O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI) é previsto na Constituição Federal/1988, e sua atribuição é municipal, sendo que, cada Município tem sua legislação específica de tributação, “é o imposto que incide sobre o ato oneroso de transmissão e cessão “Inter vivos” de imóveis ou de direitos a eles relativos” (BRASIL, 1988, art.156).

Imposto Sobre Serviço (ISS) é de competência municipal, “tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, de serviços descritos na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003”. (BRASIL, 1988, art.156).

A função do ISS é predominantemente fiscal e sua incidência independe da denominação dada ao serviço prestado. Incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, bem como sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Para Kohama (2016, p. 71), “as taxas têm como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. Portanto, taxa corresponde à especialização de serviço público, em proveito direto ou por ato do contribuinte.

A receita tributária contribuições de melhoria,

É destinada a fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo do valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado. (KOHAMA, 2016, p. 71).

2.4.2 Receitas de capital

Receitas Orçamentárias de Capital são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentários, a fim de se atingirem as finalidades públicas. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2017).

Porém, de forma diversa das receitas correntes, as receitas de capital em geral não provocam efeito sobre o patrimônio líquido.

Receitas de Capital são provenientes:

a) da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas (operações de crédito) e da conversão, em espécie, de bens (alienação de bens) e direitos (amortização de empréstimos concedidos);

b) as transferências de capital, ou seja, as decorrentes de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinadas a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, as outras receitas de capital.

2.5 ESTÁGIOS DA RECEITA PÚBLICA

A receita orçamentária passa por estágios, que são passos identificados que evidencia o ingresso da receita no caixa do governo. Albuquerque et al. (2013, p. 199) dizem “que a receita pública percorre quatro estágios: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento”.

Previsão é a estimativa do que se espera arrecadar durante o exercício e que consta da Lei Orçamentária Anual (LOA), consiste na organização e no estabelecimento da metodologia de elaboração da estimativa de acordo com parâmetros macroeconômicos definidos.

No estágio da Previsão, qualquer que seja o método adotado, são levados em consideração vários fatores de ordem política, social e econômica, de tal forma que o total da receita prevista esteja o mais possível dentro da realidade. No que se refere à previsão, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que o Poder Legislativo somente poderá efetuar a reestimativa de receita se ficar com- provado erro ou omissão de ordem técnica ou legal e, ainda, que o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentaria, conforme já verificado ao ser tratado o equilíbrio orçamentário. (SILVA, 2011, p. 237).

Na concepção de Albuquerque et al. (2013, p. 199), “receita prevista, estimada ou orçada – volume de recursos previamente estabelecido no orçamento de cada ente, a ser arrecadado em um determinado exercício financeiro”.

De acordo com a Lei Complementar n. 101 de 2000 (BRASIL, 2000, art. 11), a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal.

Para uma projeção eficiente de receita é necessário identificar os efeitos que influenciam a sua arrecadação, com exceção dos efeitos decorrentes de alteração na legislação.

A Lei n. 4.320/64 conceitua o lançamento da receita em seu art. 53, “[...] é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”. (BRASIL, 1964, art. 53).

A Lei n. 5.172/66, conhecida como Código Tributário Nacional, estabelece que: o lançamento compete privativamente à autoridade administrativa, preenchendo as finalidades de verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação; cálculo do montante do tributo devido; identificar o sujeito passivo; e ainda de acordo com o caso, propor a penalidade cabível. (BRASIL, 1966, art. 142).

Segundo Silva (2011), sob a ótica do Código Tributário Nacional, o lançamento é identificado em três modalidades distintas, o lançamento direto ou de ofício, que é o lançamento feito unilateralmente pela autoridade administrativa, sem a participação do contribuinte ou quando a autoridade administrativa tiver condições de observar falhas, inexistências ou omissões na declaração do sujeito passivo (contribuinte ou devedor). O Estado pode também realizar o lançamento quando se comprovar falha funcional ou fraude da autoridade, por exemplo, Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Lançamento por declaração ou misto, é o lançamento efetuado pela autoridade administrativa, com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro quando obrigados a prestar informações sobre matéria de fato, indispensável à sua efetivação, por exemplo, Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, Imposto de Importação cobrado com base em declaração de passageiro que chegou do exterior.

Lançamento por homologação ou autolançamento, esta modalidade de lançamento decorre da obrigação do sujeito passivo de prestar as informações solicitadas pelo Estado com relação a suas atividades, calculando o montante do tributo devido e antecipando o pagamento, antes de qualquer análise por parte da autoridade administrativa. No estudo desta modalidade, é preciso considerar que o Código Tributário Nacional estabelece que a atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa que, conseqüentemente, só se opera com a homologação. Por exemplo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Para Albuquerque et al. (2013, p. 202), destaca-se que “algumas receitas não estão sujeitas ao lançamento e ingressam diretamente no estágio de arrecadação. É o caso, por exemplo, das receitas realizadas pelo lado empresarial do Estado”.

Arrecadação e recolhimento é o estágio que o contribuinte comparece aos agentes arrecadadores, geralmente em bancos, para liquidar sua dívida.

2.6 ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A análise das demonstrações contábeis é utilizada tanto na contabilidade privada, como na contabilidade pública. Existem diversos indicadores para auxiliar na análise das demonstrações, dentre eles a análise vertical, análise horizontal e análise através de índices.

2.6.1 Análise vertical

A análise vertical estuda a estrutura de composição dos Itens ao longo do tempo.

Conforme Lima e Diniz (2016, p. 95),

A análise vertical é um processo que demonstra a representatividade ou o percentual de participação de itens ou subgrupos em relação a determinado valor-base, ou seja, uma categoria ou um grupo de contas de uma demonstração contábil.

Para Silva (2013, p. 205),

O primeiro propósito da análise vertical (AV) é mostrar a participação relativa de cada item de uma demonstração contábil em relação a determinado referencial. No balanço, por exemplo, é comum determinarmos quanto por cento representa cada rubrica (e grupo de rubricas) em relação ao ativo total.

Em cada ano, para calcularmos os percentuais da coluna da análise vertical (AV), dividimos o valor da rubrica que queremos calcular pelo valor-base e multiplicamos o resultado por cem.

Desta forma, de posse do mesmo demonstrativo em diferentes períodos, anteriores ou posteriores, pode-se analisar a evolução da proporcionalidade das contas em relação ao total no decorrer dos anos, verificando se uma conta aumentou sua participação ou diminuiu.

2.6.2 Análise horizontal

De acordo com Lima e Diniz (2016, p. 94), a análise horizontal “[...] objetiva identificar a variação relativa de variáveis e indicadores da condição financeira de um ano para outro, ou ao longo de vários anos”.

Silva (2013, p. 211) ressalta que “O propósito da análise horizontal (AH) é permitir o exame da evolução histórica de cada uma das contas que compõem as demonstrações contábeis”.

Conforme Lima e Diniz (2016, p. 94),

Inicialmente é necessário estabelecer uma data-base, normalmente a demonstração mais antiga, que terá o valor índice 100. Para o cálculo do índice associa-se às variáveis e indicadores desse exercício o valor base 100. Assim, os índices dos anos subsequentes serão todos expressos em termos do índice base (100).

Os índices são obtidos a partir de um exercício social tomado como base, onde todos os itens componentes das demonstrações nesse exercício são fixados em 1 ou 100%, e, a partir daí, são determinados os demais índices referentes às demonstrações dos outros exercícios sociais, normalmente subsequentes ao exercício tomado como base.

2.6.3 Índice de comportamento de arrecadação

Segundo Andrade (2017), existem vários índices para ajudar a fazer análises das demonstrações contábeis, dentre os quais, um deles é o índice de comportamento da arrecadação (ICA), no qual se refere à receita tributária, analisando a diferença entre a receita prevista e a receita arrecadada.

Sobre a análise através de índices, Andrade (2017, p. 441) diz que

Esta é a forma mais criteriosa de análise. A utilização de quocientes extraídos de fórmulas preestabelecidas, que relacionam itens ou grupos de itens entre si, permite ao analista inferir sobre tendências e checar os resultados apurados com índices padrões de resultados.

Andrade (2017, p. 446) explica o ICA da seguinte maneira:

Ao considerar que a execução orçamentária da receita poderá não se realizar conforme o previsto no orçamento fiscal, verificado pelo balanço orçamentário, quando se comparam tais dados, podem-se obter informações que nos levam a corrigir as distorções, buscando atingir as metas fixadas ou mesmo elaborar um orçamento dentro da realidade da instituição. Nesse caso, denomina-se a ocorrência de insuficiência de arrecadação. Também poderá ocorrer o inverso, ou seja, a arrecadação poderá ser superior ao previsto, sendo que, nesse caso, denomina-se a ocorrência de excesso de arrecadação.

A análise do ICA permite ao administrador público verificar o comportamento da execução orçamentária, identificando quando está ocorrendo excesso ou insuficiência de arrecadação, e assim tentar corrigir tais distorções.

2.7 ESTUDOS RELACIONADOS AO TEMA

Ao pesquisar sobre trabalhos com a temática desse estudo, utilizando-se da ferramenta de pesquisa do Google e com apoio do Núcleo de Pesquisa e Extensão em Ciências Contábeis (NUPECC), foram encontrados diversos títulos como: “Análise da composição e evolução das receitas realizadas e das despesas executadas no município de Pejuçara/RS no período de 2007 à 2010” (SCHUH, 2012), o qual tinha por objetivo analisar os reflexos da execução orçamentária do ente público, realizando o estudo do desempenho das receitas e das despesas do Município de Pejuçara/RS, sob a perspectiva de análise da composição e da

evolução no período de 2007 a 2010. Para isso utilizou-se de análise horizontal e vertical das receitas e despesas públicas do Município de Pejuçara/RS no período de 2007 a 2010, e concluiu que a situação econômica do município é favorável, pois apresentou superávit nos períodos estudados, porém, apresentou decréscimo na arrecadação da receita nos anos estudados, e a despesa não reduziram na mesma proporção, se configurando uma situação de preocupação no decorrer dos anos.

Em 2014 foi publicado um artigo intitulado “O Comportamento da Receita Pública Municipal: Um Estudo de Caso no Município de Santa Maria (RS)”. Segundo os autores Soares, Flores e Coronel (2014), a pesquisa teve como objetivo analisar o comportamento das receitas municipais e as possíveis ações de governo. A pesquisa teve caráter qualitativo, na qual foram analisados dados secundários do período de 2004 a 2011. Também foram feitas entrevistas não estruturadas com especialistas, como superintendentes, gerentes e fiscais de arrecadação, e por fim concluíram que os resultados demonstram uma elevação nas receitas do Município, principalmente a partir do ano de 2008. Quanto às receitas próprias, verificou-se que a maior elevação ocorreu com o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), chegando a 90,5% durante o período. Quanto às receitas transferidas pela União e Estado, nota-se a maior participação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com uma elevação de 50,58%.

Em 2015 foi encontrado dois Trabalhos de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis, um da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), que teve como título “Orçamento Público Municipal – Um Comparativo entre Valores Previstos e os Realizados no Município de Torres/RS” (SCHIRMER, 2015) e o outro da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) cujo título é “Análise do Comportamento da Execução Orçamentária – O Caso de Bagé”. (MORAES, 2015), assim como um Artigo da Revista Administração Pública e Gestão Municipal, intitulado de “Análise Temporal das Receitas da Prefeitura Municipal de Santa Maria” (RIGHI; CERETTA, 2015).

O trabalho “Orçamento Público Municipal – Um Comparativo entre Valores Previstos e os Realizados no Município de Torres/RS” (SCHIRMER, 2015) visou demonstrar o comparativo entre os valores previstos e os realizados para o exercício financeiro de 2014, com o objetivo de verificar eventuais dificuldades enfrentadas pelos administradores públicos na execução orçamentária. A pesquisa é enquadrada como descritiva, e utilizou-se de análise documental. Os dados foram analisados de

maneira comparativa entre o orçamento previsto e o realizado, através de análise vertical e horizontal, apresentando os valores e os percentuais, dos dados extraídos de relatórios obtidos na prefeitura analisada. Após análise desses dados, Schirmer (2015) concluiu que a execução orçamentária do município de Torres está dentro do previsto, visto que os percentuais dos valores previstos em relação aos realizados tiveram diferenças que está dentro do aceitável.

O trabalho “Análise do Comportamento da Execução Orçamentária – O Caso de Bagé” teve como objetivo analisar o comportamento da execução do orçamento do município de Bagé/RS, e como objetivos específicos, realizar o levantamento da legislação referente à temática, identificar as alterações ocorridas nos demonstrativos e analisar o comportamento da execução orçamentária. Para o levantamento da legislação e identificação das alterações, Moraes (2015) utilizou-se de pesquisa documental, e o método de análise do orçamento foi realizado através da análise vertical e horizontal das demonstrações contábeis. Realizou-se, também, a análise dos índices de realização das receitas e despesas para verificar o quanto do previsto foi realmente executado. Com isso, concluiu-se que a principal fonte de recursos do ente se dá pelas Transferências Correntes indicando que o município não tem capacidade de arrecadação para sustentar suas despesas e que a principal aplicação dos recursos é destinada ao quadro de servidores do município. Além disso, constatou-se que os orçamentos não são executados de maneira satisfatória, indicando deficiência da gestão na busca de recursos e com isso havendo limitação na execução das despesas.

O artigo “Análise Temporal das Receitas da Prefeitura Municipal de Santa Maria” (RIGHI; CERETTA, 2015), desenvolveu uma análise temporal das receitas mensais da Prefeitura Municipal de Santa Maria (PMSM) no período de agosto de 2005 a julho de 2011, o qual foi identificado o componente de tendência da série, encontrando assim um crescimento constante nas receitas mensais. Após remover a tendência, foi identificado o padrão sazonal das receitas. Concluiu-se que o pico de arrecadação é em janeiro, devido à arrecadação de tributos e transferências de recursos serem mais intensas nesse período. Foi constatado a existência de reduções de arrecadação, seguidas de saltos ao longo do ano.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo serão demonstrados o enquadramento metodológico utilizado na pesquisa e os métodos utilizados para coleta e análise dos dados, por meio do conhecimento científico, seguindo procedimentos e normas de pesquisa.

Para a realização desta investigação será dado enfoque na Lei de Responsabilidade Fiscal, pois toda a LRF será objeto de fiscalização pelos Tribunais de Contas, pelos membros do Legislativo e pelo Ministério Público.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA

Será utilizada uma abordagem quantitativa, que segundo Richardson et al. (1999 apud LAKATOS; MARCONI, 2017, p. 269),

[...] caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Os dados serão analisados de forma comparativa, visando verificar similaridades e explicar possíveis divergências entre os resultados obtidos.

Da mesma forma, utilizar-se-á a pesquisa documental, a qual Cervo e Bervian (2006) trazem como a investigação de documentos a fim de se poder descrever e comparar usos e costumes, tendências, diferenças e outras características, através do uso de dados extraídos de relatórios e balanços que serão obtidos na Prefeitura Municipal de Santa Maria, aliada ao uso da pesquisa bibliográfica, com caráter descritivo.

Apolinário (2012, p. 62) diz que “quando uma pesquisa busca descrever uma realidade, sem nela interferir, damos a ela o nome de pesquisa descritiva”.

3.2 MÉTODOS UTILIZADOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O levantamento dos dados foi realizado através de dados secundários, por meio da pesquisa documental, de relatórios e balanços orçamentários previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, emitidos sobre as receitas municipais. Tais

documentos serviram de base para alimentar as publicações oficiais na Secretaria do Tesouro Nacional, emitidos pelo setor de Contabilidade da Secretaria Municipal de Finanças de Santa Maria/RS.

A coleta dos dados referentes aos valores arrecadados no Município compreende o período entre os anos de 2008 até 2016. Este período foi definido em razão da disponibilidade de dados na Prefeitura de Santa Maria.

Após a coleta de dados, foi destacado do balanço orçamentário apenas as contas tributárias, sendo a conta sintética Receita Tributária, e as contas analíticas IPTU, ISS, ITBI, IRRF e Outras Receitas Tributárias.

Foi verificado o comportamento das receitas tributárias do Município por meio de uma análise descritiva, através do método da análise vertical, horizontal e índice de comportamento de arrecadação, realizando a comparação dos percentuais de cada tipo de receita (prevista e realizada) de tributo durante os períodos em questão. Para ilustrar o comparativo, confeccionaram-se gráficos e tabelas para um melhor entendimento.

Primeiramente, para a elaboração deste estudo foi consultado o Portal da Transparência, disponível no *site* da Prefeitura Municipal de Santa Maria, para obtermos os balanços orçamentários dos anos de 2008 a 2016.

Quanto ao desenvolvimento do trabalho, foi utilizado o software Microsoft Excel para realização de cálculos e confecção dos gráficos que apresentam os índices dos balanços orçamentários dos períodos alvos do estudo. Após foi realizada a análise vertical e horizontal para entender o comportamento das receitas tributárias previstas e arrecadadas.

Os cálculos da análise horizontal foram utilizados para verificar a evolução financeira das contas de receitas tributárias no decorrer do período, através da comparação dos índices percentuais.

Para os cálculos de análise horizontal, inicialmente foi necessário estabelecer uma data-base, normalmente a demonstração mais antiga, que no caso do trabalho foi o Balanço Orçamentário de 2008. Após foi atribuído o valor índice 100 para as contas do ano base. Realizou-se uma regra de três simples entre o valor do ano base (2008) e dos anos subsequentes para chegar aos índices percentuais das contas de receitas tributárias.

Para o cálculo da variação horizontal segundo Silva (2014, p. 122) utiliza-se a Fórmula 1:

$$\Delta h = \left(\frac{y}{x} \cdot 100 \right) \% \quad (1)$$

Em que:

Δh = variação horizontal percentual (%);

x = variável do ano-base;

y = variável do ano em análise.

É necessário realizar o cálculo para cada conta tributária analisada.

De posse destes dados percentuais pôde-se comparar as contas de ano a ano, quanto maior for índice em relação ao índice anterior, maior será o crescimento da conta, e vice-versa. Desta forma fica evidenciado se a previsão ou arrecadação sofreu aumento ou subtração de um exercício para o outro.

Os cálculos da análise vertical foram realizados para verificar o percentual de participação das receitas de cada conta analítica que compõem a conta sintética Receita Tributária em relação à mesma, ao longo dos anos de 2008 a 2016.

O cálculo é realizado atribuindo-se 100% para a conta sintética Receita Tributária, e através de regra de três encontra-se a participação de cada receita analítica em relação à mesma. Assim, o cálculo do percentual relativo na análise vertical é feito por meio da Fórmula 2 de acordo com Silva (2014, p. 123):

$$\Delta v = \frac{x}{y} \cdot 100(\%) \quad (2)$$

Em que:

Δv = participação relativa vertical (%);

x = item ou subgrupo da variável em análise;

y = categoria ou grupo da variável em análise.

Com os dados calculados, pôde-se analisar o crescimento das contas em relação ao total, para isso comparou-se o percentual que cada conta representava sobre o total, após é comparado este percentual com a mesma conta do exercício

seguinte e observa-se a mudança deste percentual, se diminuir o índice significa que o valor da conta esta participando menos com o valor total.

Por último foi feita a comparação do orçamento previsto com o que foi executado, através do Índice de Comportamento de Arrecadação (ICA).

Em relação à análise do comportamento da arrecadação da receita tributária, foram feitos alguns cálculos para se chegar aos determinados índices, por meio da Fórmula 3 explicada por Andrade (2017):

$$\text{ICA} = \frac{\text{Receita arrecadada (-) Receita Prevista}}{\text{Receita Prevista}} \quad (3)$$

Em que:

ICA: Índice de comportamento da arrecadação.

Esses índices representam e mensuram o percentual de arrecadação em relação à previsão da receita tributária, no intervalo de tempo estudado, que vai de 2008 a 2016. Se o índice for positivo, significa que teve excesso de arrecadação, e o percentual vai definir quanto a mais. Assim como se o índice der negativo significa insuficiência arrecadatória. O ideal seria chegar a zero% nesse índice, demonstrando equilíbrio orçamentário.

4 RESULTADO E DISCUSSÕES

Neste capítulo serão apresentados os cálculos realizados na pesquisa juntamente com as análises feitas acerca dos resultados encontrados, para determinar a condição financeira sob o aspecto da receita tributária, no município de Santa Maria, baseado nas informações financeiras presentes nas demonstrações contábeis.

4.1 RESULTADOS DA ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL

Para a realização da análise vertical e horizontal, foram utilizados dados do Balanço orçamentário contido no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) da Prefeitura Municipal de Santa Maria, compreendidos entre os anos de 2008 a 2016, disponíveis no Portal da Transparência. Relatório este é previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal em seu Artigo n. 53, Inciso 1º e serve de base para os Relatórios de Gestão Fiscal.

Porém, será utilizado apenas a conta de Receita Tributária, prevista e realizada, e suas subcontas conforme o escopo do estudo.

4.1.1 Receita Tributária Prevista

Como meio de facilitar a observação e manejo dos dados pertinentes ao objetivo do estudo, foi criada a Tabela 1, em que foram condensados os valores da conta sintética Receita Tributária e das contas analíticas que a compõem (IPTU, ISS, ITBI, IRRF e Outras Receitas Tributárias), ao longo dos nove anos, período compreendido entre 2008 a 2016.

A Tabela 1 representa as Receitas Tributárias previstas para os exercícios em questão.

Por meio dos dados presentes na Tabela 1, elaborou-se a Tabela 2, que demonstra a análise vertical das Receitas Tributárias previstas nos anos de 2008 a 2016, na qual serão comparados o percentual que cada conta representa em relação ao total da Receita Tributária.

Tabela 1 – Receita Tributária prevista entre 2008 a 2016

ANO	Receita Tributária	IPTU	ISS	ITBI	IRRF	Outras Receitas Tributárias
2008	45.828.704	12.733.740	17.763.327	4.449.747	-	10.881.888
2009	56.467.809	15.604.859	21.126.153	6.653.343	7.832.267	5.251.185
2010	61.464.927	14.443.067	24.813.139	6.795.352	5.738.757	9.674.609
2011	64.865.845	15.110.782	27.155.201	7.301.002	1.037.209	14.261.650
2012	77.695.812	18.003.488,87	32.358.643	10.427.335	1.432.620	15.473.724
2013	109.302.600	22.753.500	43.271.000	16.091.900	2.807.800	24.378.400
2014	109.915.860	26.078.000	40.770.000	14.872.000	3.349.800	24.846.060
2015	115.367.500	26.785.000	52.231.000	17.700.000	4.702.200	13.949.300
2016	128.738.700	29.683.500	56.318.000	19.827.400	6.884.000	16.025.800
Total	769.647.759	181.195.939	315.806.465	104.118.082	33.784.656	134.742.617
Média	85.516.418	20.132.882	35.089.607	11.568.676	3.753.851	14.971.402
Desv. Padrão	30.424.879	6.275.519	13.760.772	5.638.163	2.720.028	6.404.839
Coefficiente de Variação	0,35	0,30	0,37	0,45	0,72	0,42

Fonte: Prefeitura Municipal de Santa Maria, adaptado pelos autores.

Tabela 2 – Análise vertical das Receitas Tributárias previstas

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Média	Desv. Padrão
Receitas	AV	AV									
Receita Tributária	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	-
IPTU	28%	28%	23%	23%	23%	21%	24%	23%	23%	24%	2%
ISS	39%	37%	40%	42%	42%	40%	37%	45%	44%	41%	3%
ITBI	10%	12%	11%	11%	13%	15%	14%	15%	15%	13%	2%
IRRF	0%	14%	9%	2%	2%	3%	3%	4%	5%	5%	4%
Outras Receitas Tributárias	24%	9%	16%	22%	20%	22%	23%	12%	12%	18%	5%

Fonte: Autores.

Observando a Tabela 2, percebe-se que a conta ISS foi a que teve maior previsão de arrecadação do total das receitas tributárias, durante todos os anos da análise. A mesma demonstrou pouca oscilação do seu percentual em relação ao total da Receita Tributária, com uma média dos anos analisados de 41%, com variações de 37% em seus piores índices (2009 e 2014), até 45% em seu melhor índice (2015).

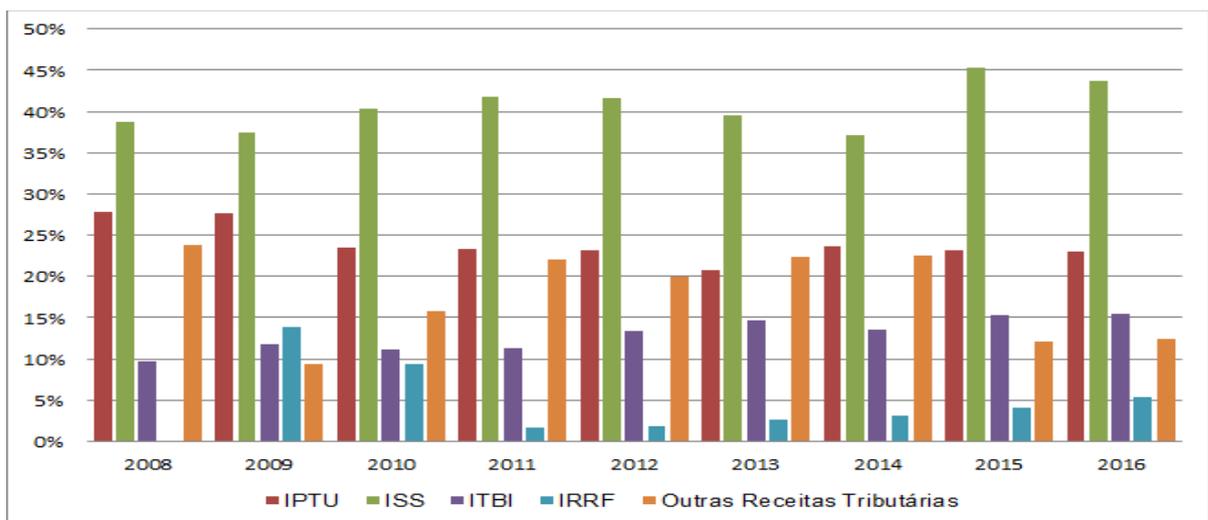
A conta de IPTU apresentou uma média de 24% em relação ao total da Receita Tributária, apresentou melhores índices de previsão para os anos de 2008 e

2009, quando o Poder Executivo previu obter 28% de participação, de 2010 a 2016 o comportamento de sua previsão foi constante. Da mesma forma, a conta Outras Receitas Tributárias previu uma participação considerável em relação à Receita Tributária, apresentando uma média de 18% nos anos em questão, porém apresenta uma grande variação na previsão de seus índices no período analisado, prevendo 24% de participação em 2008 e chegando a prever apenas 9% em 2009.

O ITBI apresentou percentuais previstos que variaram de 10% em 2008 até 15% nos anos de 2013, 2015 e 2016.

O Gráfico 1 ilustra os percentuais das receitas tributárias previstas, abordadas anteriormente, facilitando a compreensão dos índices encontrados na Tabela 2.

Gráfico 1- Análise vertical das receitas tributárias previstas



Fonte: Autores.

A Tabela 3 apresenta a análise horizontal das receitas tributárias previstas, foi elaborada baseando-se nos dados financeiros da Tabela 1.

Para a construção da Tabela 3 tomou-se por base o ano de 2008, com um percentual atribuído de 100% (exceto para IRRF, que não foi calculado em 2008, apenas a partir de 2009), e a partir dele foi calculado os percentuais dos demais anos, representando a evolução percentual acumulada das contas no período abordado no presente trabalho.

Tabela 3 – Análise horizontal das receitas tributárias previstas

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Receitas	AH								
Receita Tributária	100%	123%	134%	142%	170%	239%	240%	252%	281%
IPTU	100%	123%	113%	119%	141%	179%	205%	210%	233%
ISS	100%	119%	140%	153%	182%	244%	230%	294%	317%
ITBI	100%	150%	153%	164%	234%	362%	334%	398%	446%
IRRF	-	100%	73%	13%	18%	36%	43%	60%	88%
Outras Receitas Tributárias	100%	48%	89%	131%	142%	224%	228%	128%	147%
Média	100%	110%	117%	120%	148%	214%	213%	224%	252%
Desv. Padrão	0%	34%	31%	55%	72%	106%	95%	120%	127%

Fonte: Autores.

De uma maneira geral, ao observar a conta sintética Receita Tributária, percebemos uma previsão de crescimento acentuado na arrecadação, o que se pode detalhar ao observar a evolução das contas analíticas que a compõem.

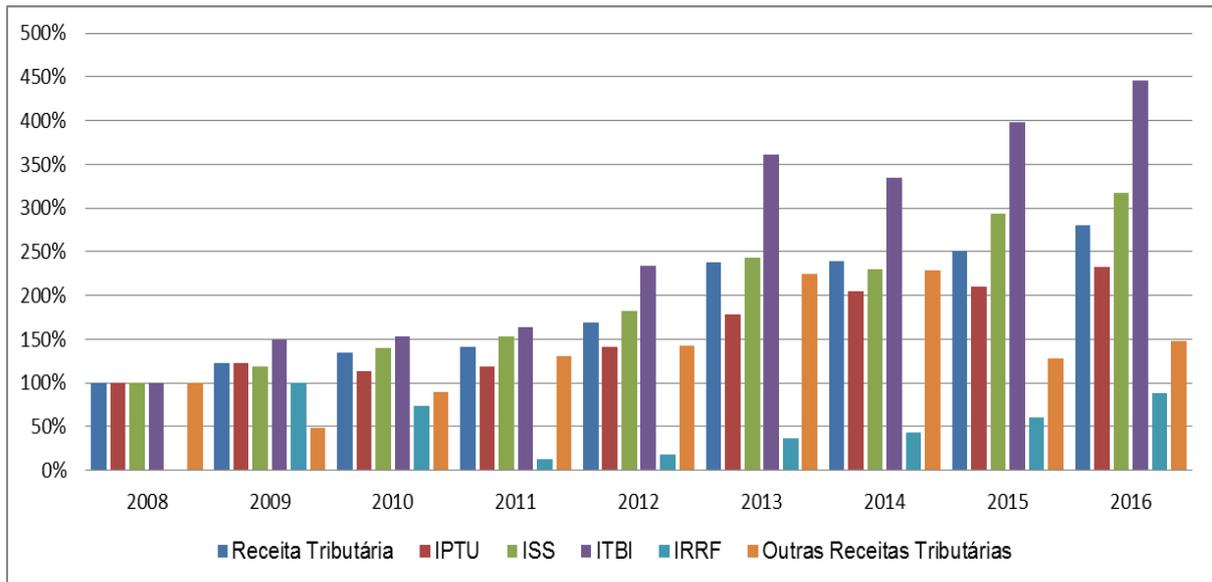
A previsão de arrecadação da conta ISS apresentou uma estimativa de crescimento constante, onde foi previsto um índice acumulado de 244% (ou líquido de 144%, subtraídos os 100% iniciais), no período de 2008 até 2013, vindo a prever uma redução do crescimento em 14% no ano de 2014, retornando o crescimento em 2015 e atingindo o índice acumulado de 317% em 2016.

Os índices de evolução da conta IPTU mostram uma previsão mais singela em relação ao comportamento da conta sintética Receita Tributária, o que pode ter relação com o modo como é atualizado, pois segundo a Prefeitura Municipal de Santa Maria (2017),

O valor do IPTU é atualizado monetariamente pelo IPCA o Índice de Preços ao Consumidor Amplo. Esse índice é produzido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. O IPCA é fixado (calculado entre o período de Novembro do ano anterior a Outubro do ano).

Como a atualização do valor do IPTU é calculada sobre o IPCA, que mede a inflação no País, e a arrecadação deste tributo é limitada ao número de imóveis presentes na cidade, com isso explica-se a previsão de crescimento pouco acentuada, como pode ser visto no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Análise horizontal das receitas tributárias previstas



Fonte: Autores.

A conta que demonstrou maior previsão de crescimento em relação ao ano base (2008) foi a conta ITBI, a qual se destaca das demais. Com um percentual acumulado em 2016 de 446% (líquido de 346%), mostrou que a Prefeitura de Santa Maria levou em consideração um grande volume de transferências sobre bens imóveis para realizar essa previsão de arrecadação, tendo em vista o mercado de venda de imóveis de Santa Maria ser um setor bem aquecido, em razão do fácil acesso ao crédito, da grande rotatividade da população e do grande número de investimentos imobiliários presentes.

4.1.2 Receita Tributária Realizada

Para a realização da análise vertical e horizontal das receitas tributárias realizadas, utilizaram-se como base os dados referentes aos valores de arrecadação do período de 2008 a 2016, onde foram organizados na Tabela 4.

Utilizando a Tabelas 4 chegou-se a Tabela 5, onde são demonstrados os índices percentuais da análise vertical das receitas do período analisado.

Tabela 4– Receita Tributária realizada entre 2008 a 2012

ANO	Receita Tributária	IPTU	ISS	ITBI	IRRF	Outras Receitas Tributárias
2008	50.746.498	15.587.150	21.337.038	6.015.307	-	7.807.002
2009	54.267.217	13.706.689	23.550.607	6.839.192	3.488.011	6.682.716
2010	67.597.141	16.773.796	28.605.347	8.388.504	1.612.223	12.217.269
2011	79.387.308	18.559.001	32.831.848	10.344.621	1.570.738	16.081.098
2012	98.062.914	21.944.373	36.678.661	12.843.726	2.740.781	23.855.371
2013	109.621.781	22.726.886	44.188.376	14.101.314	3.435.066	25.170.136
2014	126.415.329	24.842.492	52.155.262	17.045.814	4.877.183	27.494.576
2015	118.523.490	26.791.938	53.371.214	17.338.813	8.541.951	12.479.573
2016	128.399.428	30.953.883	56.710.248	15.395.610	8.320.757	17.018.929
Total	833.021.111	191.886.213	349.428.604	108.312.905	34.586.715	148.806.674
Média	92.557.901	21.320.690	38.825.400	12.034.767	3.842.968	16.534.075
Desv. Padrão	30.490.792	5.664.032	13.332.470	4.313.402	2.949.904	7.558.444
Coeficiente de Variação	0,32	0,26	0,34	0,33	0,76	0,45

Fonte: Prefeitura Municipal de Santa Maria, adaptado pelos autores.

Da mesma forma que a Tabela 2, utilizou-se como base o valor da conta sintética Receita Tributária e a partir dela foram calculados os percentuais de participação das contas analíticas que a compõem.

Ao observar a Tabela 5, percebe-se que a conta ISS é a que tem maior participação na arrecadação tributária anual, com uma média dos 9 anos de 42%, mantendo uma grande uniformidade em sua evolução.

Tabela 5 – Análise vertical das receitas tributárias realizadas

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Média	Desv. Padrão
Receitas	AV	AV									
Receita Tributária	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	0%
IPTU	31%	25%	25%	23%	22%	21%	20%	23%	24%	24%	3%
ISS	42%	43%	42%	41%	37%	40%	41%	45%	44%	42%	2%
ITBI	12%	13%	12%	13%	13%	13%	13%	15%	12%	13%	1%
IRRF	0%	6%	2%	2%	3%	3%	4%	7%	6%	4%	2%
Outras Receitas Tributárias	15%	12%	18%	20%	24%	23%	22%	11%	13%	18%	5%

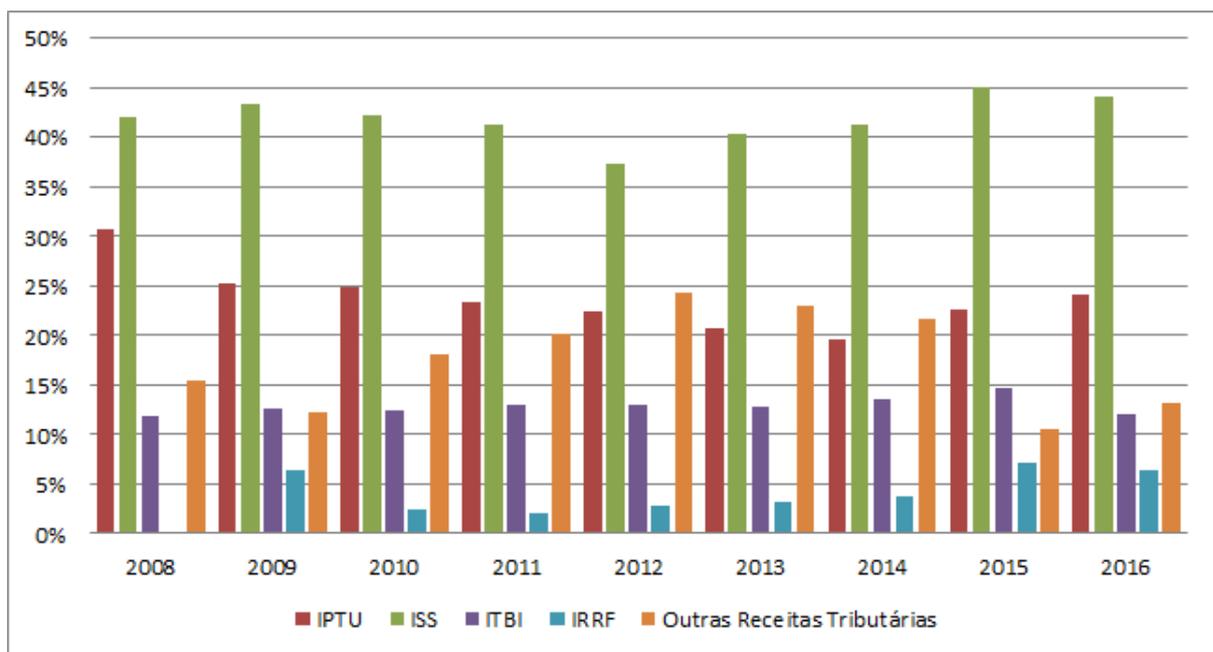
Fonte: Autores.

Fazendo um paralelo com sua previsão, presente na Tabela 2, nota-se que a diferença entre o percentual médio do valor previsto em relação ao realizado foi de apenas 1%.

A conta IPTU foi a segunda conta com maior participação na arrecadação tributária, com uma média de 24%, igualando o percentual médio de arrecadação ao que fora previsto.

Para melhor entendimento destas análises, utilizando os dados da Tabela 5, foi confeccionado o Gráfico 3, na qual observa-se o percentual de participação de cada conta analítica, através de barras, divididas entre os anos analisados.

Gráfico 3 - Análise vertical das receitas tributárias realizadas



Fonte: Autores.

A Tabela 6 representa os percentuais da análise horizontal das contas de receitas tributárias realizadas, foi confeccionada utilizando os dados da Tabela 4, e demonstra a evolução das contas no decorrer do período em análise, usando como referência os valores do ano de 2008, e a partir dele calcularam-se os índices acumulados.

Tabela 6 – Análise horizontal das receitas tributárias realizadas

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Receitas	AH								
Receita Tributária	100%	107%	133%	156%	193%	216%	249%	234%	253%
IPTU	100%	88%	108%	119%	141%	146%	159%	172%	199%
ISS	100%	110%	134%	154%	172%	207%	244%	250%	266%
ITBI	100%	114%	139%	172%	214%	234%	283%	288%	256%
IRRF	-	100%	46%	45%	79%	98%	140%	245%	239%
Outras Receitas Tributárias	100%	86%	156%	206%	306%	322%	352%	160%	218%
Média	100%	101%	120%	142%	184%	204%	238%	225%	238%
Desv. Padrão	0%	12%	39%	55%	76%	77%	79%	49%	26%

Fonte: Autores.

Destaca-se a conta Outras Receitas Tributárias, que teve um grande acréscimo de seu percentual com pico acumulado de 352% em 2014 (252% líquido, descontando os 100% do ano de 2008), vindo a sofrer uma redução em 2015, atingindo 160% (60% líquido).

Percebe-se também um crescimento contínuo na evolução da conta ITBI, atingindo um acumulado de 288% em 2015, e vindo a reduzir para 256% em 2016.

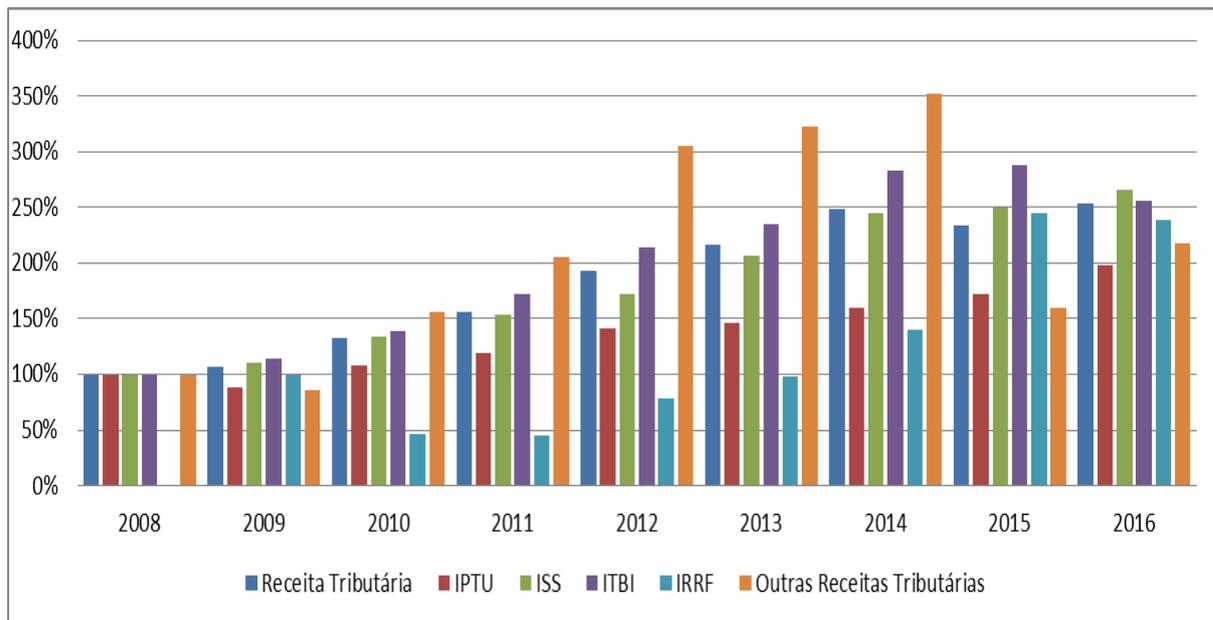
A conta IRRF foi a que apresentou uma maior variação em sua arrecadação, com um Coeficiente de Variação de 0,76 de acordo com a Tabela 4.

A conta ISS e o IPTU, da mesma forma que a conta ITBI, apresentaram um crescimento constante na arrecadação, porém com uma leve desaceleração de seus crescimentos no ano de 2015, mas sem sofrer redução no percentual de arrecadação.

De maneira geral, a conta sintética Receita Tributária apresentou um crescimento uniforme de 2008 a 2014, onde atingiu um índice acumulado de 249%, vindo a sofrer uma redução em sua arrecadação em 2015 de 15%, recuperando-se em 2016, atingindo 253% de crescimento.

Ao realizar um paralelo dos índices obtidos entre a receita prevista e a receita realizada, percebe-se que os índices previstos em sua maioria então representando maiores percentuais de crescimento, porém os valores da receita realizada são maiores, este fato se dá pela relação que a análise horizontal utiliza como base o valor do primeiro ano analisado, que no caso é 2008, o que pode ser observado no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Análise horizontal das receitas tributárias realizadas



Fonte: Autores.

Para fins de comparação entre a Receita Tributária Prevista e a Arrecadada, será utilizado o Índice de Comportamento de Arrecadação.

4.2 ANÁLISE DO ÍNDICE DE COMPORTAMENTO DE ARRECADAÇÃO (ICA)

Para realizar a análise do Índice de Comportamento da Arrecadação, foi utilizado como base a Tabela 7. Para a confecção desta tabela, utilizaram-se os dados referentes às receitas tributárias do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da Prefeitura Municipal de Santa Maria.

Tabela 7 - Índices do comportamento de arrecadação dos anos 2008 a 2016

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Média	Desv. Padrão
Receita Tributária	11%	-4%	10%	22%	26%	0%	15%	3%	0%	9%	11%
IPTU	22%	-12%	16%	23%	22%	0%	-5%	0%	4%	8%	13%
ISS	20%	11%	15%	21%	13%	2%	28%	2%	1%	13%	10%
ITBI	35%	3%	23%	42%	23%	-12%	15%	-2%	-22%	12%	22%
IRRF	0%	-55%	-72%	51%	91%	22%	46%	82%	21%	21%	56%

Tabela 7 - Índices do comportamento de arrecadação dos anos 2008 a 2016

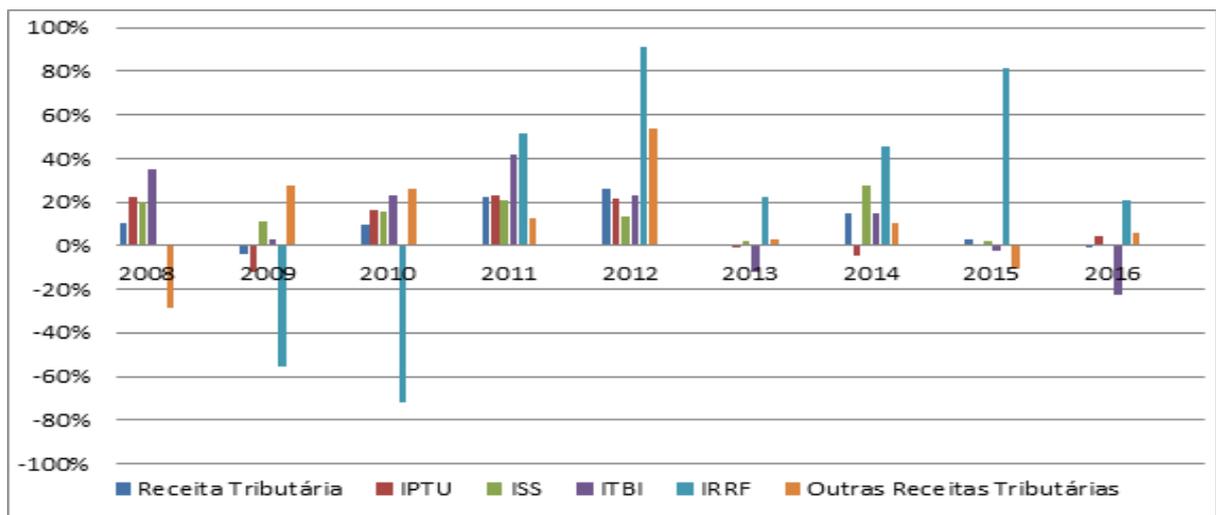
(continuação)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Média	Desv. Padrão
Outras Receitas Tributárias	-28%	27%	26%	13%	54%	3%	11%	-11%	6%	11%	24%

Fonte: Autores.

Como forma de melhor ilustrar e aumentar o entendimento sobre a análise, foi confeccionado o Gráfico 6, utilizando os dados presentes na Tabela 7.

Gráfico 5 - Índices do Comportamento de Arrecadação dos anos 2008 a 2016



Fonte: Autores.

No Gráfico 5, o eixo das abscissas representa o período objeto do estudo, que evidencia os anos de 2008 a 2016, já no eixo das ordenadas observa-se uma escala percentual, que demonstra o comportamento arrecadatório das contas de receitas tributárias, descritas em sua legenda.

Para a análise dos índices, deve-se considerar que valores positivos representam excesso de arrecadação, valores negativos insuficiência arrecadatória e índices tendendo a zero como equilíbrio orçamentário.

Diferente de empresas privadas, os órgãos públicos não visam o lucro, e sim atender as demandas sociais da população. Quando os órgãos públicos, no caso a Prefeitura Municipal de Santa Maria discriminada neste trabalho, arrecadam valores maiores do que foi previsto, tem-se um excesso de arrecadação, o que não é o objetivo, pois se entra mais recursos financeiros nos cofres públicos, significa que os recursos saíram das mãos da população desnecessariamente. Outra possibilidade seria uma previsão subestimada da receita.

A insuficiência arrecadatória é caracterizada quando a arrecadação não atinge a previsão das receitas, caracterizando ingerência por parte do chefe do Poder Executivo, ou uma previsão da receita superestimada.

O desejável em uma gestão pública é o equilíbrio orçamentário, em que se arrecada o mesmo que foi previsto, não causando ônus a sociedade e nem ao ente público.

Por meio da Tabela 7 e com o auxílio do Gráfico 5, no ano de 2008 percebe-se que ocorreu excesso de arrecadação em quase todas as receitas, exceto na conta Outras Receitas Tributárias, que neste ano teve uma insuficiência de arrecadação. Destaca-se que o IRRF não teve nenhum valor previsto para esse ano, justificando o índice de 0%. A conta que se destacou pelo excesso de arrecadação foi o ITBI, com um índice de 35%.

No ano de 2009 aumentou o número de contas com insuficiência de arrecadação, dentre elas a conta sintética Receita Tributária e as contas analíticas IPTU e IRRF. A conta que se destaca pela insuficiência de arrecadação é o IRRF com um índice de -55%. Em relação ao excesso de arrecadação, a conta que teve o maior índice foi Outras Receitas Tributárias, atingindo 27%.

Passando ao ano de 2010, os índices do comportamento de arrecadação melhoraram de modo geral, no entanto ainda permaneceu o IRRF com um índice negativo de 72%.

Em relação aos anos de 2011 e 2012, nenhuma das contas teve insuficiência de arrecadação. Algumas contas que se destacam pelo excesso de arrecadação são: ITBI, IRRF e Outras Receitas Tributárias.

É de se destacar a arrecadação do IRRF que atingiu índices de 51% em 2011 e 91% em 2012, porém tais índices são atribuídos à diminuição no cálculo do valor previsto, o que pode ser confirmado através da análise horizontal e vertical das receitas previstas, e não pelo aumento da arrecadação.

Em 2013 a conta sintética Receita Tributária e a conta IPTU conseguiram alcançar o equilíbrio orçamentário, demonstrando que o cálculo para a previsão destas receitas foi elaborado de maneira correta. No entanto há que se destacar duas contas: ITBI, com uma insuficiência de arrecadação, com índice de -12%, e IRRF com excesso de arrecadação com índice de 22%.

Em 2014 ocorreu insuficiência de arrecadação somente na conta de IPTU. A conta que se destaca pelo excesso de arrecadação é o IRRF com índice de 46%.

Em 2015 novamente ocorreu um equilíbrio orçamentário para a conta de IPTU.

Em relação ao ano de 2016 ocorreu uma insuficiência de arrecadação de -22% para a conta de ITBI, um equilíbrio orçamentário para a conta sintética Receitas Tributária.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo analisar o comportamento da Receita Tributária na Prefeitura de Santa Maria nos anos de 2008 a 2016, por meio da observação dos Balanços Orçamentários.

Para atingir o objetivo proposto, foram coletados os Balanços orçamentários emitidos pela Prefeitura Municipal de Santa Maria, do período de 2008 a 2016. Estes Balanços fazem parte do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, que é previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, e servem de base para os Relatórios de Gestão Fiscal.

Estes dados foram a base para as Análises verticais, horizontais e do Índice de Comportamento de Arrecadação, os quais foram comparadas gerando resultados, de modo a possibilitar a apresentação de respostas ao problema de pesquisa proposto.

Verificou-se por meio da Análise vertical que o tributo ISS foi o que teve maior previsão de arrecadação do total das receitas tributárias, com uma média dos anos analisados de 41%, demonstrando pouca oscilação do seu percentual em relação ao total da Receita Tributária, seguida da conta IPTU, que apresentou uma média de 24% de previsão de arrecadação. Os melhores índices de previsão foram nos anos de 2008 e 2009, quando o Poder Executivo previu obter 28% de participação. De 2010 a 2016 o comportamento de sua previsão foi constante.

Ao comparar esta análise com a realização destas receitas, confirma-se que a conta ISS é a que tem maior participação na arrecadação tributária anual, com uma média dos 9 anos de 42%, mantendo a uniformidade em sua evolução. Com isso nota-se que a diferença entre o percentual médio do valor previsto em relação ao realizado foi de apenas 1%.

Da mesma forma, a previsão de arrecadação da conta IPTU se confirmou, mantendo-se como a segunda conta com maior participação na arrecadação tributária, igualando o percentual médio de arrecadação ao que fora previsto.

A Análise horizontal trouxe a evolução das contas de receitas tributárias, a previsão de arrecadação da conta ISS apresentou uma estimativa de crescimento constante, onde foi previsto um índice de 244% no período de 2008 até 2013, e reduzindo o crescimento em 14% no ano de 2014, retornando a crescer em 2015, atingindo o índice de 317% em 2016.

Ao analisar a realização da conta ISS, percebe-se que ocorreu o crescimento constante que fora previsto, porém não ocorreu um decréscimo no crescimento em 2014 e sim uma desaceleração em 2015.

A conta que demonstrou maior previsão de crescimento em relação ao ano base(2008) foi a conta ITBI, com um percentual acumulado em 2016 de 446%, porém na prática isso não se constatou. A realização da conta ITBI demonstrou um crescimento constante, mas não tão acentuado como a sua previsão, atingindo 288% em 2015, e vindo a reduzir para 256% em 2016.

A conta IPTU, da mesma forma que a conta ISS, apresentou um crescimento constante na arrecadação, porém com uma leve desaceleração de seus crescimentos no ano de 2015, mas sem sofrer redução no percentual de arrecadação.

De maneira geral, a conta sintética Receita Tributária apresentou um crescimento uniforme de 2008 a 2014 de acordo com sua previsão, atingindo um índice de 249%, vindo a sofrer uma redução em sua arrecadação em 2015 de 15%, recuperando-se em 2016, atingindo 253% de crescimento em relação a 2008.

Sob a ótica do Índice de comportamento de Arrecadação, que possibilita verificar o comportamento da execução orçamentária, no ano de 2008 ocorreu excesso de arrecadação em 11%, porém em 2009 ocorreu insuficiência de arrecadação de 4%. Passando aos anos de 2010, 2011 e 2012, ocorreu excesso de arrecadação de 10%, 22% e 26% respectivamente. Em 2013 a conta sintética Receita Tributária conseguiu alcançar o equilíbrio orçamentário, demonstrando que o cálculo para a previsão destas receitas foi elaborado de maneira correta.

Em 2014 e 2015 novamente ocorreu excesso de arrecadação, atingindo índices de 15% e 3% respectivamente. Já em 2016 novamente teve-se o equilíbrio orçamentário.

De modo geral, conclui-se que a Receita Tributária prevista é subdimensionada, em relação à Receita Tributária arrecadada, tendo em vista que a Gestão Municipal prevê um montante menor do que realmente está arrecadando. Em quase todo o período analisado constatou-se que a Receita Tributária apresentou excesso de arrecadação, mesmo enquanto o País encontra-se em um período de recessão financeira, isso demonstrou um comportamento estável, que sofre muito pouco com variações financeiras e que arrecada mais do que prevê.

Outra dificuldade encontrada foi o acesso as Leis Orçamentárias do Município de Santa Maria, que deveriam ser disponibilizadas ao público pelo *site* da Prefeitura Municipal. Da mesma forma, o portal do legislativo disponibiliza de forma parcial, porém sem acesso aos anexos das mesmas, indo contra o art. 37 da CF de 88, que diz que o conteúdo orçamentário deve ser divulgado (publicado) nos veículos oficiais de comunicação, para conhecimento do público e para eficácia de sua validade, sendo este o princípio da publicidade.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F. **Gestão de finanças públicas**: administração financeira e orçamentária. 3. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013.

ANDRADE, N. de A. **Contabilidade pública na gestão municipal**: métodos com base nas normas brasileira de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

APPOLINÁRIO, F. **Metodologia da ciência**: filosofia e prática da pesquisa. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETTO, P. H. T. **O essencial da contabilidade pública**: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 21 maio 2017.

_____. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do distrito federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 21 maio 2017.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. **Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000**. estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**: contabilidade aplicada ao setor público. Brasília, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2017.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. **PIB dos municípios do RS em 2014**: desempenho dos serviços contribuiu com os principais ganhos de participação. 2016. Disponível em: <<https://www.fee.rs.gov.br/indicadores/pib-rs/municipal/destaques/>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

_____. **PIB Municipal – Série Histórica 2002-2014:** PIB, PIB per capita e VAB de setores selecionados dos municípios do Rio Grande do Sul. 2016. Disponível em: <<https://www.fee.rs.gov.br/indicadores/pib-rs/municipal/serie-historica/>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Panorama de Santa Maria.** 2017. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rs/santa-maria/panorama>>. Acesso em: 08 nov. de 2017.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Contabilidade pública:** teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. **Contabilidade pública:** análise financeira governamental. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MORAES, M. L. **Análise do comportamento da execução orçamentária – o caso de Bagé/RS.** 2015. 83 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, 2015.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Lei Complementar Nº 101/2000:** entendendo a lei de responsabilidade fiscal. 2. Ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2002.

OLIVEIRA, W. A. **Uma análise de causalidade de granger entre receitas e despesas municipais pós-recessão de 2008.** 2017. 80 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 12. Ed. revista ampliada e atualizada até março 2012. São Paulo: Atlas S.A., 2012.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA MARIA. **Secretaria de município de finanças:** dúvidas frequentes. 2017. Disponível em: <<http://www.santamaria.rs.gov.br/financas/175-duvidas-frequentes>>. Acesso em: 19 out. 2017.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de demonstrativos fiscais.** 7. ed. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/361844/MDF+7%C2%AA%20e+di%C3%A7%C3%A3o.pdf/8f4aee1d-3858-40f1-9a67-fda4a06adcbb>>. Acesso em: 22 nov. 2017.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público.** 7. ed. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/web/stn/manuais-contabilidade>>. Acesso em: 21 jun. 2017.

SOARES, C. S.; FLORES, S. A. M.; CORONEL, D. A. **O Comportamento da Receita Pública Municipal**: um estudo de caso no município de Santa Maria (RS). Ijuí: Editora Unijuí, 2014.

Righi. M. B.; Ceretta. P. S. **Análise Temporal das Receitas da Prefeitura Municipal de Santa Maria**. Administração Pública e Gestão Social, Viçosa, n. 7, p. 120-130, jul./set., 2015. Disponível em: <<http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/544/419#.WjKdIIWnHIU>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

SCHUH. P. L. **Análise da composição e evolução das receitas realizadas e das despesas executadas no município de pejuçara/rs no período de 2007 à 2010**. 2012. 234 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, RS, 2012.

SILVA. A. A. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA, J. P. **Análise financeira das empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.