

META DE RESULTADO PRIMÁRIO E A RELAÇÃO COM A ESTIMATIVA E A ARRECADAÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA¹

Evandro Diego Ribeiro

Resumo: Esta pesquisa tem como objetivo identificar se há, e qual é, a relação entre a estimativa da receita, e sua efetiva arrecadação, com o alcance da meta de resultado primário estimada para o exercício. Diante desse escopo foram feitos comparativos visando apurar de que maneira a exatidão, ou não, da receita orçamentária prevista em relação à arrecadada afetou o alcance da meta de resultado primário, o que, em outras palavras, pode-se traduzir também em um estudo de caso que confronta o planejamento em relação à execução orçamentária. O estudo utilizou como base o município de Sapiranga/RS e explorou os dados dos exercícios de 2016-2018. Tendo em vista os aspectos abordados, este estudo busca enfatizar a fase do planejamento orçamentário, de modo que essa passe a ser empregada, efetivamente, tanto por gestores como também pelos demais responsáveis por elaborar e executar o orçamento, como a norteadora dos planos e ações do ente, ou seja, como instrumento de consulta e orientação ímpar, exercendo influência nas tomadas de decisão.

Palavras-chave: Receita orçamentária. Resultado primário. Orçamento público.

1 INTRODUÇÃO

Em tempos de estagnação da economia e a consequente dificuldade crescente de equilibrar as finanças públicas no Brasil, os gestores de cada um dos entes, assim como os responsáveis pelo planejamento orçamentário destes são desafiados diariamente a aprofundar seus conhecimentos e aperfeiçoar técnicas com vistas a alcançar, na fase de execução do orçamento, as metas fiscais e de arrecadação inicialmente estabelecidas tanto na fase de elaboração da lei de diretrizes orçamentárias quanto na proposta orçamentária. Neste contexto, oportuna é a expressão de Martins e Nascimento (2014, p.115), pois estes associam o cumprimento da meta de resultado primário à realização da receita, a saber: “O cumprimento das metas de resultado primário ou nominal constantes do Anexo de Metas Fiscais há de caminhar no passo da realização da receita.”.

¹ Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Contabilidade Pública, da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Contabilidade Pública.

Diante desse cenário, bem como trazendo à tona as palavras de Pereira (2012, p. 302),

O orçamento público, uma vez aprovado pelo Poder Legislativo, transforma-se em lei, e caberá ao governo, além de prestar contas à sociedade do que fez com os recursos gastos, demonstrar que cumpriu os objetivos propostos e atingiu as metas estabelecidas. Pode-se afirmar, portanto, que o orçamento, depois da própria Constituição, apresenta-se como o ato mais importante na vida de uma nação.

Fica evidenciada a abrangência e representatividade que a peça orçamentária suscita no contexto das finanças públicas e, por conseguinte, no dia a dia do cidadão que é quem de fato financia a administração pública e, portanto, anseia retorno traduzido em atendimento às suas necessidades e as necessidades da coletividade.

Assim sendo, tendo como objeto da pesquisa o município de Sapiranga/RS, consultando os dados relacionados à fase de execução orçamentária do triênio 2016-2018, este estudo procurou identificar se o alcance das metas de resultado primário fixadas na LDO teve efetiva relação com a receita orçamentária prevista para o mesmo período.

No tocante à metodologia, quanto à natureza, esta pesquisa é classificada como aplicada, pois seus resultados buscam gerar conhecimento com capacidade de aplicação prática. Outrossim, levando em consideração o fato de os dados serem coletados em documentos e/ou relatórios governamentais, este estudo também é classificado como uma pesquisa documental.

2 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO

Como já mencionado, na conjuntura dos entes públicos os instrumentos de planejamento orçamentário são norteadores e indicadores de metas a alcançar na fase de execução orçamentária. Além disso, segundo Pereira (2012, p. 284), “O Estado tem a função explícita de planejamento”. O referido autor fundamenta essa expressão tomando como base o texto contido na Constituição Federal de 1988, mais precisamente no art. 165, o qual estabelece que cabe ao Poder Executivo estabelecer o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e também o orçamento anual.

Pereira (2012) ainda sustenta que o planejamento deve ser acolhido como meio de elaborar, executar e controlar o plano de ações ao qual estão associados objetivos

gerais e metas específicas. Na mesma linha, Giacomoni (2019), ao associar planejamento e orçamento, cita que o principal propósito é criar um instrumento de avaliação e controle. O orçamento, segundo Andrade (2017, p. 47) “Quando bem elaborado, transforma-se em instrumento de planejamento, deixando de ser apenas formalidade legal, permitindo que a execução orçamentária ocorra na mais perfeita ordem.”.

No planejamento orçamentário municipal, além das metas associadas às ações e programas de governo, isto é, ao atendimento das necessidades da população, também devem ser definidas, conforme expresso na Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, as metas de resultado fiscal. Sob as exigências trazidas pela LRF, Lima (2015) cita que estas ampliaram positivamente a importância do processo orçamentário, pois a política fiscal ganhou nova dimensão a partir da obrigatoriedade de inclusão de metas fiscais na LDO.

Referindo-se à LRF, Rosa (2013) exalta-a, afirmando que foi a partir de sua edição que a responsabilidade na gestão fiscal e, por conseguinte, a busca do equilíbrio orçamentário atingiu maior grau de importância no âmbito das contas públicas. Portanto, não à toa, buscar e manter o equilíbrio orçamentário foram pressupostos básicos que deram causa à criação da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas sim, foram ideais que nortearam o desenvolvimento de diversos instrumentos capazes de auxiliar no controle e alcance dos resultados almejados, visando assim mitigar o rombo nas contas públicas.

Nesse sentido, aspirando não só o mero atendimento à Lei de Responsabilidade Fiscal, mas principalmente sendo um instrumento de orientação à elaboração e ao preenchimento dos demonstrativos contábeis e orçamentários, o governo federal, via Secretaria do Tesouro Nacional – STN, tem publicado manuais com o propósito de auxiliar os profissionais responsáveis pela elaboração de demonstrativos associados à contabilidade e ao orçamento público. Assim, consta no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF - o anexo de metas fiscais, no qual está inserido o resultado primário. De acordo o MDF (2014, p. 61), “A finalidade do conceito de Resultado Primário é indicar se os níveis de gastos orçamentários dos entes federativos são compatíveis com sua arrecadação, ou seja, se as Receitas Primárias são capazes de suportar as Despesas Primárias.”.

Ainda consoante o MDF (2014), a partir da apuração do resultado primário o ente amplia sua capacidade de avaliar a política fiscal em execução. Superávits primários podem ser utilizados para reduzir o estoque total da dívida. No entanto, os déficits apontam um aumento da dívida pública.

Para facilitar o entendimento a respeito das receitas e despesas orçamentárias que compõem o resultado primário, a ilustração a seguir apresenta a metodologia de cálculo e a apuração do resultado primário.

Figura 1 – Apuração do Resultado Primário

Resultado primário	
Receitas Primárias – Correntes e de Capital – Arrecadadas	\$
(–) Receitas de operações de crédito	\$
(–) Receitas de privatizações	\$
(–) Receita escritural – restos a pagar	\$
(–) Rendimentos financeiros	\$
(–) Recebimento de empréstimos e financiamentos concedidos	\$
(–) Receita de alienação de ativos	\$
(–) Receita recebida do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), até limite da contribuição	\$
(=) Receita Primária Total (1)	\$
Despesas Primárias – Correntes e Capital – Liquidadas	\$
(–) Juros e encargos da dívida	\$
(–) Amortização da dívida consolidada	\$
(–) Concessão de empréstimos e financiamentos	\$
(–) Aquisição de títulos de capital já integralizado	\$
(+) Reserva de contingência	\$
(+) Reserva do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS)	\$
(=) Despesa Primária Total (2)	\$
Resultado Primário (1 – 2)	\$

Fonte: Crepaldi e Crepaldi (2009).

Ao analisar a figura 1, constata-se que tanto as receitas correntes quanto as de capital podem compor o total das receitas primárias. De mesmo modo, o total das despesas primárias também considera as duas categorias econômicas. Contudo, nem todas as receitas e despesas orçamentárias se enquadram no conceito de primárias ou não financeiras, portanto, ajustes, como, por exemplo, a dedução das receitas com

recebimento de juros e alienação de ativos na apuração da receita primária total, assim como a dedução dos juros pagos na apuração da despesa primária total, devem ser realizados para apuração do resultado primário.

Ao discorrer a respeito do resultado primário, Lima (2015, p. 241) afirma que “Ele é importante porque indica o comportamento do governo em relação às receitas e despesas de determinado período.”. Referindo-se aos juros, Lima (2015) esclarece que esses são deduzidos da apuração do total das despesas primárias porque eles representam o resultado de déficits do passado. Lima (2015, p. 241) finaliza expressando que “Quando se quer avaliar como o governo se comporta em relação a receitas e despesas de determinado período, costuma-se analisar com cuidado o resultado primário.”.

O resultado primário tanto pode ser positivo, gerando um superávit, quanto negativo, ocasionando um déficit. Segundo Riani (2016, p. 273), “Quando há superávit primário os recursos são canalizados para os pagamentos da dívida pública. Caso contrário, o déficit primário é agregado, através de refinanciamento, ao estoque da dívida pública.”. Na mesma linha de concepção, Andrade (2017) afirma que os valores oriundos do resultado primário são aplicados de modo a reduzir o endividamento público. Adicionalmente, ao explicar a respeito da importância de obter um resultado primário positivo, Andrade (2017, p. 200) argumenta que “A ideia é a de que, com o corte nas despesas e também com o aumento das receitas, o setor público precisaria buscar menos recursos no mercado para financiar-se.”. Ou seja, a tendência seria um menor endividamento.

Especificamente tratando das metas, destaque se faz a algumas estipuladas no art. 4º da LRF, como, por exemplo, o equilíbrio entre as receitas e despesas, assim como a relativa ao resultado primário. Consoante Piscitelli e Timbó (2014), estabelecer a meta de resultado fiscal está inserida na primeira etapa do processo de elaboração orçamentária, mais precisamente no Anexo de Metas Fiscais da LDO, e a sua finalidade é promover a redução constante da dívida. Neste contexto, associando o equilíbrio orçamentário e o resultado primário, Rosa (2013, p. 208) faz a seguinte consideração, “Assim, com o objetivo de promover a gestão equilibrada dos recursos públicos, anualmente, são estabelecidas na LDO metas de resultado primário no intento de garantir a solvência intertemporal da dívida pública”.

De forma conceitual, Andrade (2017) define a importância do resultado primário afirmando que este é utilizado para apurar o endividamento público. Num conceito mais amplo, Lima e Diniz (2016, p. 207) expressam que,

o resultado primário serve para indicar se os níveis de gastos orçamentários são compatíveis com a arrecadação. Sob o aspecto financeiro, o resultado primário serve para avaliar se o governo está operando dentro dos limites orçamentários, isto é, se está contribuindo para a redução ou elevação do endividamento público.

De acordo com o MDF (2014, p. 207), “As metas fiscais são o elo entre o planejamento e a elaboração do orçamento e sua execução.”.

Trazendo à tona a estimativa da receita, Martins e Nascimento (2014, p.133) definem que “Os estudos técnicos e as estimativas das receitas são elementos valiosos para a consecução dos objetivos orçamentário-financeiros, tanto mais porque são exigidos pela legislação.”.

Segundo o MDF (2014, p. 25), “Após a sanção da lei orçamentária, usualmente ocorrem alterações na previsão de receitas e na fixação de despesas.”. Dessa forma, constata-se que os valores inicialmente estabelecidos no orçamento não representam condição fixa, rigorosa, mas sim variável, portanto, alterações nas previsões iniciais não são uma novidade ou algo inesperado, aliás, muito pelo contrário, elas são tão comuns quanto necessárias a fim de adaptar a previsão à real execução.

A partir desse entendimento, compreende-se também que é exatamente a incerteza a respeito da realização da receita prevista, bem como a necessidade e, por vezes, a obrigatoriedade de realizar despesas não só imprevisíveis, mas também as não previstas, que acabam por afetar, positivamente ou negativamente, o alcance do resultado primário inicialmente estabelecido nas metas fiscais do ente. Talvez por essa razão, conforme expresso no MDF (2014), apesar de os municípios serem obrigados a estabelecer a meta de resultado primário, diferentemente do que ocorre com outros indicadores, como, por exemplo, despesas com pessoal, operações de crédito e garantias e contragarantias, não há legislação que tenha definido limites em relação à meta de resultado primário. Ou seja, a meta a alcançar é aquela definida pelo Poder Executivo e incluída na proposta de lei das diretrizes orçamentárias que posteriormente passa por discussão e aprovação por parte do Poder Legislativo.

Conforme Lima (2015), após aprovada a LDO e, por conseguinte, a meta de resultado primário para o exercício, não é permitido ao Poder Executivo justificar a utilização do mecanismo limitação de empenho com vistas a alcançar uma meta superior à aprovada na LDO. Em outras palavras, o Poder Executivo só poderá utilizar a limitação de empenhos como justificativa para alcançar a meta de resultado primário quando a meta em questão for aquela aprovada pelo Poder Legislativo. Lima (2015, p. 122) finaliza afirmando que,

O superávit primário pode até ser bem superior ao previsto na lei orçamentária, mas em razão de um desempenho superior da receita ou de uma execução inferior das receitas obrigatórias. Nesse caso, não foi a ação do Poder Executivo limitando empenhos que elevou o superávit primário, mas o desempenho mais favorável de receitas ou despesas obrigatórias, ou de ambos, que o elevaram.

Quanto à estimativa da receita, Rosa (2013, p. 85) expressa que,

A estimativa correta da receita é fundamental, vez que as dotações orçamentárias alocadas para as despesas são fixadas no projeto de lei orçamentária em função da previsão das receitas orçamentárias. Se as receitas forem superestimadas, estimadas adequadamente ou subestimadas, as despesas também os serão.

Piscitelli e Timbó (2014) corroboram esse entendimento, pois afirmam que, na ocorrência de situações imprevistas que venham a distorcer os valores estimados da receita, haverá necessidade de revisão do orçamento, o qual repercutirá no processo alocativo da despesa.

Martins e Nascimento (2014, p. 115) afirmam que “O cumprimento das metas de resultado primário ou nominal constantes do Anexo de Metas Fiscais há de caminhar no passo da realização da receita.”, ou seja, os autores relacionam o alcance das metas ao desempenho da receita. Complementarmente, Martins e Nascimento (2014) ainda destacam que as metas fixadas na LDO serão objeto de fiscalização tanto por parte do Poder Legislativo, como do Tribunal de Contas e do Sistema de Controle Interno.

Ou seja, conforme expresso por todos os autores, dependendo do grau de exatidão, ou não, da previsão da receita orçamentária, reflexos serão sentidos, tanto positivamente, de forma a contribuir para o alcance das metas, como negativamente, dificultando o alcance destas e ensejando ajustes no planejamento inicialmente estabelecido. Em outras palavras, quanto mais precisa for a estimativa da receita

orçamentária, maior será a probabilidade de alcançar as metas inicialmente estabelecidas, bem como menor será a necessidade de ajuste destas.

Portanto, juntos, estimativa da receita e definição da meta de resultado primário constituem indicadores de extrema importância a serem observados na fase de planejamento do orçamento, pois, conforme os autores já citados, esses estão diretamente associados à busca do equilíbrio orçamentário e ao controle do endividamento público. Assim sendo, resta saber se, na prática, ou seja, se na fase de execução do orçamento a relação entre valores estimados da receita, bem como os estipulados para a meta de resultado primário continuam a manter uma relação direta entre ambos. Em outras palavras, se uma vez que a previsão orçamentária da receita se concretiza em valor próximo àquele estimado, consequentemente a meta de resultado primário estabelecida na Lei de Diretrizes Orçamentárias também será alcançada.

3 APRESENTAÇÃO DOS DADOS COLETADOS

Com vistas a alcançar os objetivos geral e específicos da pesquisa sob análise, bem como assegurar maior credibilidade aos dados obtidos, procurou-se não somente averiguar os dados na sua origem, isto é, junto ao portal da transparência do município de Sapiranga, mas também explorá-los e confrontá-los com aqueles constantes em outros sites oficiais. Nesse sentido, a busca dos dados também ocorreu na página virtual do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE-RS, pois, conforme consta no portal do órgão referido, entre outras competências, suas principais atribuições são:

- exercer, com a Assembleia Legislativa, na forma da Constituição, o controle externo das contas dos Poderes, dos órgãos e das entidades do Estado e, com as Câmaras de Vereadores, o mesmo controle na área municipal;
- realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e de gestão ambiental, acompanhando a execução de programas de trabalho e avaliando a eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno dos órgãos e entidades fiscalizados.
- fiscalizar, no âmbito de suas competências, o cumprimento, por parte dos órgãos e entidades do Estado e dos Municípios, das normas da Lei Complementar Federal n. 101, de 04 de maio de 2000.

A partir da constatação da compatibilidade entre os dados disponíveis nas duas fontes, ou seja, tanto no ente que elabora e executa o orçamento, como também naquele

incumbido de controlar e fiscalizar externamente as contas e o cumprimento da legislação que a norteia, na sessão seguinte apresentam-se os dados em relação à receita orçamentária prevista e arrecada ao longo do triênio 2016-2018.

3.1 RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Tabela 1 – Receita orçada x receita arrecada - Saporanga

Exercício 2016			
Conta	Especificação	Receita Prevista	Receita Arrecadada
10000000000000	RECEITAS CORRENTES	196.177.321,74	213.219.122,74
20000000000000	RECEITAS DE CAPITAL	34.441.449,80	30.510.830,98
70000000000000	RECEITAS CORRENTES INTRA- ORÇAMENTARIAS	9.336.587,41	8.849.920,67
90000000000000	(R) DEDUCOES DA RECEITA	-16.233.665,88	-23.638.864,95
		223.721.693,07	228.941.009,44

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados obtidos no TCE/RS.

Tabela 2 – Receita orçada x receita arrecada - Saporanga

Exercício 2017			
Conta	Especificação	Receita Prevista	Receita Arrecadada
10000000000000	RECEITAS CORRENTES	209.725.344,62	218.839.748,87
20000000000000	RECEITAS DE CAPITAL	18.488.580,31	12.310.960,80
70000000000000	RECEITAS CORRENTES INTRA- ORÇAMENTARIAS	9.336.587,41	11.086.803,19
90000000000000	(R) DEDUCOES DA RECEITA	-16.935.133,39	-20.947.129,09
		220.615.378,95	221.290.383,77

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados obtidos no TCE/RS.

Tabela 3 – Receita orçada x receita arrecada - Sapiranga

Exercício 2018			
Conta	Especificação	Receita Prevista	Receita Arrecadada
1000000000000000	RECEITAS CORRENTES	229.778.431,93	214.339.766,61
2000000000000000	RECEITAS DE CAPITAL	30.459.956,49	12.537.368,23
7000000000000000	RECEITAS CORRENTES INTRA- ORÇAMENTARIAS	11.451.477,24	12.286.543,44
9000000000000000	(R) DEDUCOES DA RECEITA	-17.988.807,14	-18.647.405,91
		253.701.058,52	220.516.272,37

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados obtidos no TCE/RS.

3.2 METAS DE RESULTADO PRIMÁRIO

Em relação às metas de resultado primário, os dados foram extraídos do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – SICONFI. De acordo com Secretaria do Tesouro Nacional – STN -, órgão responsável pelo SICONFI, são atribuições desse sistema a “coleta, tratamento e divulgação de informações contábeis, orçamentárias, financeiras, fiscais, econômicas, de operações de crédito e de estatísticas de finanças públicas dos entes da Federação.”. Portanto, trata-se de mais uma fonte oficial de dados relacionados ao orçamento e às finanças públicas, bem como mais um instrumento que amplia a transparência da gestão pública, proporcionando, assim, não só aos gestores públicos, mas também a sociedade como um todo, mais um canal de acompanhamento da execução orçamentária e consulta ao efetivo cumprimento, ou não, dos indicadores de gestão fiscal associados à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Assim sendo, apresentam-se os dados coletados mediante consulta à base de dados do SICONFI. Cabe destacar que os dados utilizados são referentes apenas aos valores a preços correntes.

Tabela 4 – Meta de resultado primário 2016 - Sapiranga

RREO-Anexo 14 | Tabela 14.0 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Resultado Primário	Verificação da Meta de Resultado Primário	
	Meta Fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO (a)	Resultado Apurado até o Bimestre (b)
Resultado Primário	-16.739.127,90	866.970,52

Fonte: Adaptado pelo autor com base nos dados obtidos no SICONFI 6º bimestre 2016.

Tabela 5 – Meta de resultado primário 2017- Saporanga

RREO-Anexo 14 | Tabela 14.0 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Resultado Primário	Verificação da Meta de Resultado Primário	
	Meta Fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO (a)	Resultado Apurado até o Bimestre (b)
Resultado Primário	12.491.000,31	9.273.441,76

Fonte: Adaptado pelo autor com base nos dados obtidos no SICONFI 6º bimestre 2017.

Tabela 6 – Meta de resultado primário 2018 - Saporanga

RREO-Anexo 14 | Tabela 14.0 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Resultado Primário	Verificação da Meta de Resultado Primário	
	Meta Fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO (a)	Resultado Apurado até o Bimestre (b)
Resultado Primário	-29.377.655,57	9.842.237,45

Fonte: Adaptado pelo autor com base nos dados obtidos no SICONFI 6º bimestre 2018.

4 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

De modo a analisar o comportamento da receita orçamentária, ano a ano, ao longo do triênio 2016/2018, apresentam-se as tabelas a seguir.

4.1 RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Tabela 7 – Comparativo receita orçada x receita arrecadada 2016 - Saporanga

Exercício 2016					
Conta	Especificação	Receita Prevista (a) R\$	Receita Arrecadada (b) R\$	Comparativo (b-a) R\$	Comparativo (b-a) %
10000000000000	Receitas Correntes	196.177.321,74	213.219.122,74	17.041.801,00	109%
20000000000000	Receitas de Capital	34.441.449,80	30.510.830,98	-3.930.618,82	89%
70000000000000	Receitas Correntes Intra-Orçamentárias	9.336.587,41	8.849.920,67	-486.666,74	95%
90000000000000	(R) Deduções da Receita	-16.233.665,88	-23.638.864,95	-7.405.199,07	146%
		223.721.693,07	228.941.009,44	5.219.316,37	102%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados obtidos no TCE/RS.

A partir da análise da tabela 7, constata-se que, embora tenha ocorrido diferença entre os valores orçados e os valores efetivamente arrecadados – fato este considerado normal -, a diferença total alcançou pouco mais de R\$ 5 milhões, o que representa 2% entre o orçado e realizado.

Tabela 8 – Comparativo receita orçada x receita arrecadada 2017 – Saporanga

Exercício 2017					
Conta	Especificação	Receita Prevista (a)	Receita Arrecadada (b)	Comparativo (b-a) R\$	Comparativo (b-a) %
10000000000000	Receitas Correntes	209.725.344,62	218.839.748,87	9.114.404,25	104%
20000000000000	Receitas de Capital	18.488.580,31	12.310.960,80	-6.177.619,51	67%
70000000000000	Receitas Correntes Intra-Orçamentárias	9.336.587,41	11.086.803,19	1.750.215,78	119%
90000000000000	(R) Deduções da Receita	-16.935.133,39	-20.947.129,09	-4.011.995,70	124%
		220.615.378,95	221.290.383,77	675.004,82	100%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados obtidos no TCE/RS.

De modo até mais preciso do que ocorrera no exercício de 2016, a receita total arrecadada no exercício de 2017 aproximou-se de maneira quase exata em relação à orçada, resultando em uma diferença de apenas R\$ 675 mil.

Cabe destacar que, tanto no exercício 2016 como no exercício 2017, as receitas correntes apresentaram excesso de arrecadação e, em sentido contrário, as receitas de

capital arrecadadas ficaram abaixo da expectativa, ou seja, apresentaram insuficiência de arrecadação e, por conseguinte, o excesso de arrecadação das receitas correntes foi “compensado” pela insuficiência de arrecadação das receitas de capital. Portanto, a análise apenas do valor total arrecadado não é a mais indicada quando se deseja mensurar a exatidão do planejamento ao estimar as receitas. Também deve ser ressaltado, novamente, que nem todas as receitas correntes são receitas primárias. De mesmo modo, nem todas as receitas de capital são receitas primárias. Assim sendo, ainda que houvesse exatidão entre os valores orçados e os realizados, não necessariamente a meta de resultado primário inicialmente estabelecida na LDO seria alcançada, pois para que isso ocorra a exatidão deverá ocorrer em nível mais avançado no contexto da natureza da receita.

Tabela 9 – Comparativo Receita orçada x receita arrecadada 2018 – Sapiranga

Exercício 2018					
Conta	Especificação	Receita Prevista (a)	Receita Arrecadada (b)	Comparativo (b-a) R\$	Comparativo (b-a) %
10000000000000	Receitas Correntes	229.778.431,93	214.339.766,61	-15.438.665,32	93%
20000000000000	Receitas de Capital	30.459.956,49	12.537.368,23	-17.922.588,26	41%
70000000000000	Receitas Correntes Intra-Orçamentárias	11.451.477,24	12.286.543,44	835.066,20	107%
90000000000000	(R) Deduções da Receita	-17.988.807,14	-18.647.405,91	-658.598,77	104%
		253.701.058,52	220.516.272,37	-33.184.786,15	87%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados obtidos no TCE/RS.

No exercício de 2018, o que se constata no resultado orçamentário total é a insuficiência de arrecadação, oriundo tanto das receitas correntes como também das receitas de capital.

Comparando os três exercícios pesquisados, o ano de 2018 é o único a apresentar insuficiência de arrecadação. Nesse contexto, segundo Rosa (2013, p. 85),

A estimativa correta da receita é fundamental, vez que as dotações orçamentárias alocadas para as despesas são fixadas no projeto de lei orçamentária em função da previsão das receitas orçamentárias. Se as receitas

forem superestimadas, estimadas adequadamente ou subestimadas, as despesas também os serão.

Portanto, em tese, o exercício de 2018 teria a maior probabilidade de afetar negativamente o alcance das metas fiscais, pois a despesa orçamentária foi fixada no mesmo montante da receita prevista, a qual, conforme tabela 9, apresentou insuficiência de arrecadação.

Como consequência da insuficiência da arrecadação, o caminho normal da execução da despesa, segundo o MDF (2014) é se adequar à realização das receitas.

4.2 RESULTADO PRIMÁRIO

Dedicando-se agora a análise das metas de resultado primário, as tabelas 10 a 12 apresentam em destaque o valor da diferença entre a meta fixada na LDO e a apurada ao fim de cada exercício.

Tabela 10 – Comparativo meta de resultado primário 2016 – Sapiiranga

RREO-Anexo 14 | Tabela 14.0 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Resultado Primário	Verificação da Meta de Resultado Primário		
	Meta Fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO (a)	Resultado Apurado até o Bimestre (b)	R\$ em relação à Meta (b-a)
Resultado Primário	-16.739.127,90	866.970,52	17.606.098,42

Fonte: Adaptado pelo autor com base nos dados obtidos no SICONFI 6º bimestre 2016.

Tabela 11 – Comparativo meta de resultado primário 2017 – Sapiiranga

RREO-Anexo 14 | Tabela 14.0 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Resultado Primário	Verificação da Meta de Resultado Primário		
	Meta Fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO (a)	Resultado Apurado até o Bimestre (b)	R\$ em relação à Meta (b-a)
Resultado Primário	12.491.000,31	9.273.441,76	-3.217.558,55

Fonte: Adaptado pelo autor com base nos dados obtidos no SICONFI 6º bimestre 2017.

Tabela 12 – Comparativo meta de resultado primário 2018 – Sapiiranga

RREO-Anexo 14 | Tabela 14.0 - Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Resultado Primário	Verificação da Meta de Resultado Primário		
	Meta Fixada no Anexo de Metas Fiscais da LDO (a)	Resultado Apurado até o Bimestre (b)	R\$ em relação à Meta (b-a)
Resultado Primário	-29.377.655,57	9.842.237,45	39.219.893,02

Fonte: Adaptado pelo autor com base nos dados obtidos no SICONFI 6º bimestre 2018.

Analisando os três exercícios pesquisados, o que se constata é que, nos anos de 2016 e 2018, apesar de a meta fixada ser negativa, o resultado apurado apresentou saldo positivo. Mais precisamente em 2018, o resultado apurado demonstra elevada diferença em relação à meta fixada na LDO, chegando a um patamar superior a R\$ 39 milhões.

Já em relação ao exercício de 2017, os dados permitem dizer que o resultado apurado alcançou aproximadamente 74% da meta fixada para o período.

Apresentados e analisados os dados da receita e do resultado primário de forma segregada, cabe agora relacionar ambos com vistas a identificar qual é a relação existente entre elas.

4.2 PLANEJAMENTO x EXECUÇÃO

Conforme já apresentado respectivamente nas tabelas 7 e 10 (exercício 2016), enquanto a receita arrecadada superou a orçada em mais de R\$ 5 milhões, o resultado primário apurado ultrapassou a meta fixada na LDO em mais de R\$ 17 milhões.

Quanto ao exercício de 2017, o que se apurou, via tabelas 8 e 11, foi o excesso de arrecadação na ordem de R\$ 675 mil e um resultado primário que ficou aquém do projetado em mais de R\$ 3,2 milhões.

Por sua vez, conforme tabelas 9 e 12, o exercício de 2018 apresentou insuficiência de arrecadação em mais de R\$ 33 milhões, todavia, o resultado primário superou em R\$ 39 milhões a meta fixada para o ano.

Os resultados do exercício de 2018 não coincidem com o expresso por Martins e Nascimento (2014, p.115), pois segundo estes: “O cumprimento das metas de resultado primário ou nominal constantes do Anexo de Metas Fiscais há de caminhar no passo da realização da receita”. Ou seja, segundo a lógica trazida pelos autores, a insuficiência de arrecadação poderia prejudicar o alcance da meta, no entanto, o que aconteceu foi o inverso, isto é, mesmo arrecadando menos do que a expectativa inicialmente estabelecida a meta de resultado primário foi alcançada com muita sobra.

De acordo com os autores Riani (2016), Andrade (2017), Lima e Diniz (2016), Rosa (2013) e Lima (2015), o resultado primário é um indicador do aumento ou diminuição da dívida pública.

Analizando os anos de 2016 e 2018, constata-se que a meta definida na LDO foi negativa, entretanto, o que se constatou na apuração dos resultados desses dois períodos foi um resultado positivo e bem divergente daquele inicialmente projetado. Assim sendo, aqueles usuários que consideraram o primeiro dado como real (resultado primário negativo) e de algum modo incluíram-no entre as variáveis para a tomada de decisão, possivelmente passaram a ter algum receio em relação ao cumprimento das obrigações financeiras por parte do ente.

Exemplificando situações que esse receio dos usuários em relação às metas inseridas na LDO 2016 e 2018 poderia desencadear, sugere-se que essa meta pode ter afugentado do processo licitatório algum fornecedor, com proposta possivelmente vantajosa, bem como ter conduzido outros a elevar suas propostas como meio de mitigar possíveis recebimentos em atraso. De mesmo modo, empresários com potencial de investimento na cidade talvez adiaram seus planos ou escolheram outro município mais atrativo para investir.

Claro, essas são apenas proposições, e ainda que fossem fatos concretos, não poderia o ente definir e publicar uma meta irreal simplesmente para evitar essas reações do mercado. Mas, sim, cabe ao ente ter um maior compromisso com os usuários externos da informação, de modo que estes possam dar credibilidade aos dados divulgados pelo ente, fazendo jus ao planejamento conforme definição expressa no art. 174 da CF/88 “[...] determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”.

Traçando um comparativo entre a meta de resultado primário fixada e a alcançada para os exercícios de 2016 e 2018, bem como a receita prevista e a realizada, pode-se deduzir que ao longo desses períodos o planejamento foi sendo alterado, ajustando-se a realização da receita.

5 CONCLUSÕES

Diante do exposto no presente estudo, constatou-se que, em pelo menos dois dos três exercícios pesquisados (2016 e 2018), houve enorme discrepância entre a meta de resultado primário fixada na fase de planejamento (elaboração da LDO) e a efetivamente alcançada segundo a apuração do exercício. Entre outros motivos, a

principal razão de tamanha divergência está associada à inexatidão da previsão da receita orçamentária, pois aquela é uma função desta.

Numa análise superficial poderíamos ser induzidos a observar apenas se os resultados alcançados foram melhores ou piores do que aqueles planejados - e isso provavelmente é feito por muitos, principalmente quando o resultado apurado ao final do exercício é superior ao inicialmente planejado - no entanto, essa análise simplista não só nos faria desconsiderar ou mitigar a importância da fase de planejamento, como, por exemplo a estipulação de metas e previsão da receita, como também poderia direcionar erroneamente as tomadas de decisão. Portanto, sabendo que é a partir da previsão da receita que se fixará a despesa, deve-se ter em mente que a inexatidão considerável dessa previsão, seja para mais ou para menos, sucederão, de maneira desacertada, a antecipação, postergação ou até mesmo a não materialização dos programas de ação do governo.

Não se poderia finalizar sem antes fazer ressalva quanto à dificuldade de estimar a receita orçamentária, precipuamente na esfera municipal, pois, na maioria desses entes, a grande parte das receitas é oriunda de transferências dos Estados e da União, as quais muitas vezes acabam não se confirmando ou chegando com relativo atraso, inclusive em outros exercícios, afetando negativamente o alcance da estimativa da receita orçamentária.

A partir dessas considerações e das evidências colhidas, conclui-se que, em relação ao período pesquisado, o planejamento não alcançou, com fidedignidade, o proposto pelo art. 48 da LRF (instrumento de transparência). Podendo, inclusive, em alguns casos, afetar negativamente aqueles que porventura possam vir a fazer uso de tais dados/informações para tomada de decisões. Em outras palavras, o planejamento foi muito mais um mero cumprimento formal de obrigação originária da Lei de Responsabilidade Fiscal.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mário de Souza. **Elaboração de Projeto, TCC, Dissertação e Tese: Uma Abordagem Simples, Prática e Objetiva**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.Compilado.htm>. Acesso em: 27 jul. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar 101, de 4 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: 27 jul. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Orçamento público: planejamento, elaboração e controle**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento governamental: teoria, sistema, processo**. São Paulo: Atlas, 2019.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de Finanças Públicas: uma abordagem contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2015.

LIMA, Severino Cesário de; DINIZ, Josediton Alves. **Contabilidade Pública: Análise Financeira Governamental**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2014.

MARTINS, Ives Gandra Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). **Comentários à Lei de responsabilidade fiscal**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. 2 ed. São Paulo: Pioneira Thomson, 2002.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas: Foco na Política Fiscal, no Planejamento e Orçamento Público**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 13° ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SAPIRANGA. Disponível em: <<http://www.sapiranga.rs.gov.br/>> Acesso em: 10/2019.

RIANI, Flávio. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. 6° ed.- Rio de Janeiro: LTC, 2016.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS FISCAIS DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO – SICONFI. Disponível em <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf> Acesso em: 10/2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – TCE/RS.

Disponível em

<<http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/competencia>> Acesso em: 10/2019.

WILL, Daniela Erani Monteiro. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Palhoça: Unisul Virtual, 2016.