

O “ir”realismo orçamentário nos municípios brasileiros

ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO

Universidade de São Paulo

RICARDO ROCHA DE AZEVEDO

Universidade de São Paulo

Resumo

O presente artigo apresenta a análise do grau de realismo do orçamento anual para 2800 municípios, e rejeita a hipótese de que a perda de realismo decorre de restrição informacional para estimação, e encontra o uso de orçamento incremental nas despesas. Os sistemas de gestão de finanças públicas (*Performance Financial Management* - PFM) têm recebido atenção de agências multilaterais e são vistos como a base das reformas sugeridas para países em desenvolvimento. Em geral as intervenções das agências se restringem ao governo central, e não alcançam a prática em governos subnacionais. Os resultados da análise mostram que as reformas propostas no Brasil ainda não alcançaram os resultados desejados, e que a rejeição das hipóteses mencionadas leva à explicação alternativa que nos governos locais o poder executivo antecipa oportunidades e desafios na execução do orçamento, e prevê brechas nas estimativas (super e sub avaliação). O impacto desta prática é a redução de *accountability* do processo como um todo.

Palavras-Chave: Orçamento Público, Municípios, Governos Locais, Contabilidade Pública.

1 Introdução

Agências bilaterais como Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional têm atuado em projetos de apoio às reformas de PFM (*Performance Financial Management – Gestão de Finanças Públicas*) em países em desenvolvimento com objetivo de aprimorar processos orçamentários nestes países, em geral envolvendo intervenções padronizadas, como melhoria da relação entre alocações anuais com objetivos de curto prazo e controle de despesas (WORLD BANK, 2008, IMF, 2007). Em 2005 os projetos associados a reformas orçamentárias representaram 20% do total dos recursos empregados pelo Banco Mundial em reformas do setor público, contra 10% nos anos 90 (WORLD BANK, 2008). Em geral tais intervenções acontecem restritas ao governo central. Tais agências também patrocinam medidas e índices que avaliam e comparam o nível de desenvolvimento dos sistemas de PFM nos diversos governos. Um deles é o PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*), uma iniciativa de um consórcio de agências, entre elas o Banco Mundial, que capta as diversas fases do ciclo orçamentário, desde a capacidade de previsão e execução do previsto, transparência, evidenciação contábil e controle externo. O Brasil, na esfera federal foi avaliado em 2009, e como principais pontos destacam-se os avanços obtidos com a disciplina fiscal, aumento na transparência, porém com um foco excessivo no controle fiscal em detrimento da implantação de ferramentas mensuração de desempenho (PEFA, 2009). As iniciativas de análise em governos subnacionais ainda são tímidas. Sobretudo devido a não atuação das agências em programas de reformas em governos locais.

A justificativa do apoio às reformas de PFM é a expectativa de que melhores sistemas de PFM levariam a melhor responsabilização dos gestores públicos e ao uso mais eficiente dos recursos públicos¹, portanto maior desenvolvimento do país (WELHAM et al, 2013). Em geral, as iniciativas de reforma são direcionadas a governos centrais, e se restringem às fases iniciais do ciclo orçamentário, focando em ações mais simples, por meio de alterações legais, não atuando nos processos executados nos ministérios, secretarias e demais níveis de governo em si (RENZIO et al, 2011). Ações mais complexas, como associação explícita entre recursos em cada programa com os resultados de cada programa (*programme-based budgeting*) têm encontrado dificuldade de serem implementadas com sucesso em países em desenvolvimento (WORLD BANK, 2011), ou mesmo desenvolvidos (POLLITT; BOUCKAERT, 2011, p. 81-82; GUTHRIE et al., 2005). Apesar do PFM envolver orçamento, contabilidade e auditoria (POLLITT; BOUCKAERT, 2011, p.77), a ênfase das reformas tem sido dada no processo orçamentário (RENZIO, 2009), pois todo PFM inicia e gira em torno do processo orçamentário anual (WELHAM et al, 2013).

Porém, existem críticas de que tais programas desconsideram o contexto local do país e lançam mão de um programa padronizado de reforma que em geral não produz resultados significativos (ANDREWS, 2013). Entre o contexto desconsiderado estão as instituições informais, as práticas e convenções, usadas nas diversas organizações públicas do país, que explicam como opera o PFM na prática, sobretudo nos governos subnacionais daquele país. Tal análise deveria ir além da legislação vigente, pois apesar de serem muitas vezes aderentes às leis, não se pode assumir a priori que toda prática local segue em toda sua extensão tanto a legislação atual quanto a legislação que será alterada (ANDREWS, 2013, RENZIO et al, 2011). Assim devem ser analisadas as práticas adotadas pelos agentes locais.

Contribuindo com a explicação da dinâmica orçamentária em governos locais no Brasil, o presente artigo analisa o grau de realismo do orçamento anual para 2800 municípios no exercício de 2013, e rejeita a hipótese de que a perda de realismo decorre de restrição informacional para estimação, mas encontra o uso de orçamento incremental nas despesas. A seção de discussões apresenta a explicação alternativa para a falta de realismo.

Com isto contribuimos com a chamada feita por Rubin (2014, p.29-30) para que o significado da busca por equilíbrio entre receitas e despesas (*balance*) seja reinterpretada, além do mecanismo de “corte de despesas”, que seria apenas uma resposta à redução real da receita. Incluímos na discussão dos resultados que o equilíbrio proposto pela Lei Orçamentária Anual – LOA – que sela a proposta orçamentária do executivo (*ex ante*) pode ser apenas resultado de receitas sub ou superestimadas, estando a proposta orçamentária distorcida por brechas criadas pelo executivo para ajustes na fase de execução. Assim, propomos que o orçamento tem ao menos em parte estimativas super e sub dimensionadas para serem utilizadas na fase de execução. O agente público na elaboração do orçamento anteciparia a barganha interna com as secretarias e externa com o legislativo na fase de execução orçamentária, prevendo brechas na LOA. Para Rubin (2014) a distorção internacional no orçamento não é algo novo, mas se sabe pouco sobre isto.

A seguir é apresentada breve descrição do ciclo orçamentário em municípios, seguida do desenvolvimento de hipóteses. Após a apresentação dos dados e variáveis, apresentamos os resultados e discussão das explicações alternativas. Fechamos com considerações finais.

2 O ciclo orçamentário (PFM) no Brasil

O processo orçamentário é um processo de negociação sobre a priorização de políticas públicas, orientado por limites legais (incluindo metas fiscais) e incentivos políticos, no qual a informação orçamentária-financeira registra tais expectativas. No Brasil, toda a regulação relacionada ao ciclo orçamentário (PFM)ⁱⁱ se aplica igualmente a todos os entes das 3 esferas de governo. O planejamento público é autorizativoⁱⁱⁱ, ou seja, mesmo que o executivo tenha proposto certas ações, ele não é obrigado a executá-las.

Em breve resumo, no primeiro ano de seu mandato, enquanto cumpre o último ano do plano plurianual do governo anterior, o prefeito (chefe do poder executivo municipal) deve enviar ao legislativo um Plano Plurianual (PPA) com todas as previsões de investimentos e programas de duração continuada para 4 anos. Os programas governamentais contidos no PPA teria seus resultados acompanhados por indicadores, e seriam desdobrados em ações e respectivas metas físicas^{iv}, permitindo controle do andamento do plano e das fontes de financiamento necessárias para sua execução. O PPA aprovado é a cada ano desdobrado em instrumentos orçamentários para o próximo ano fiscal, gerando a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Anualmente (normalmente no mês de abril), o prefeito envia à câmara de vereadores (legislativo municipal) o projeto da LDO, *priorizando* a distribuição dos recursos em programas e ações de governo criados no PPA, além de *estabelecer metas fiscais* para o município. A câmara discute e aprova a LDO, propondo ou não emendas. Então (em geral no mês de setembro) o município elabora uma proposta de LOA onde são detalhadas as receitas e as despesas orçamentárias (para os programas já priorizados na LDO). A legislação prevê que os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) sejam hierarquicamente interligados e compatíveis entre si. Significa dizer que apenas programas criados no PPA e priorizados pela LDO deveriam receber recursos na LOA. Da mesma forma, o PPA seria compatível com o Plano Diretor vigente no município.

O legislativo, além de propor alterações na alocação, tem um relevante, e pouco usado poder discricionário. Na LOA a câmara autoriza o limite de alterações ao orçamento que o executivo pode incorrer na execução orçamentária (limite de créditos adicionais). Exceder tal limite pode levar à rejeição das contas. A proposta da LOA é discutida pela câmara que pode propor emendas à proposta.

A adoção e efetiva implantação do ciclo orçamentário (tal como idealizado) nos municípios brasileiros ainda é um processo em andamento^v. Evidentemente, a totalidade dos municípios brasileiros executa com relativa frouxidão o ciclo completo, cumprindo a parte objetiva da legislação para estarem autorizados a executar o orçamento, em outras palavras possuem formalmente uma LDO e uma LOA aprovadas pelo legislativo. Contudo o nível de uso de LDO e LOA como instrumentos de planejamento (além da simples confecção e aprovação da proposta de orçamento) varia entre os municípios. Ainda, observando as etapas anteriores como PPA e Plano Diretor, ainda mais frágil é o planejamento municipal^{vi}.

A entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000 trouxe a necessidade do estabelecimento das metas fiscais na LDO, que deu grande ênfase ao planejamento fiscal. Os limites propostos pelo executivo e aprovados pelo legislativo passaram a ser acompanhados pelos Tribunais de Contas e utilizados na conclusão do parecer prévio recomendando a aprovação ou rejeição das contas. Além das metas fiscais a serem propostas pelo próprio ente, a lei impôs a estes um limite de gastos com pessoal e de endividamento. Naturalmente, tais limites passaram a influenciar toda a mecânica de estimativa, execução e evidenciação no PFM.

3 Literatura e desenvolvimento de hipótese

O orçamento público é um fenômeno em constante mudança (RUBIN, 2014) e é estudado sob diversas vertentes teóricas normativas e positivas (sete vertentes em THURMAIER e WILLOUGHBY, 2001). As teorias tradicionais de orçamento focam na alocação dos recursos, como a clássica proposta de Wildavsky. A alocação de recursos (lado das despesas) da abordagem do “incrementalismo” propostas por Lindblom (1959) e Wildavsky (1964), prevê que os agentes irão simplificar a tomada de decisões no orçamento, por meio da redução do número de alternativas disponíveis. Wildavsky (1961) propõe que o orçamento público sempre cresce em quantias moderadas, que são distribuídas entre os reclamantes na proporção das parcelas já existentes, o que reflete seu poder político e social, assim a destinação dos recursos é baseada nos valores do orçamento do período anterior, com pequenas variações de aumentos ou diminuições para o ano seguinte. Levine (1978) aborda o ciclo de vida da organização pública e contrapõe que o incrementalismo cessa em ciclos de crise e cortes orçamentários que interrompem a distribuição anterior dos recursos.

Wildavsky nas várias versões de sua teoria deu foco principalmente em como a equipe responsável alocava recursos (“*calculations*”) às diversas demandas (departamentos e programas) em face à aprovação do legislativo. Em uma decisão complexa, com restrições da legislação, os agentes lançariam mão de meios de simplificar o processo de decisão na alocação (ao invés de aumentar o esforço na técnica de cálculo).

Considerando a dinâmica interna à organização, governos teriam equipes de servidores de carreira responsáveis pelo processo orçamentário, que seguiriam a orientação do macro-orçamento da camada política para tomar decisões micro-orçamentárias de estimativa e alocação (THURMAIER e WILLOUGHBY, 2001, p.47; RUBIN 1993). Tais decisões seriam condicionadas por capacidade técnica da equipe (formação, experiência, atividades a eles delegadas), capacidade de reunir informações suficientes e pelo contexto, tal como reforma tributária de esferas superiores de governo, demandas das cortes de contas ou desastres naturais. A interação desta equipe, e o quanto ela será mais ou menos influenciável pelas demandas políticas do prefeito depende do grau de autonomia e da forma da burocracia local.

Nos municípios brasileiros em geral a equipe faz parte da Secretaria de Finanças e é liderada pelo próprio Secretário, sendo que os recursos (incluindo capacitação e número de servidores) variam com o porte do município. É pouco provável que em municípios de

pequeno porte que a força da equipe seja a mesma comparada aos quadros do governo central e estadual, ou mesmo das grandes cidades. A equipe técnica elabora as versões iniciais de LDO e LOA que serão em seguida analisadas pelos secretários de finanças e prefeito verificando a aderência aos programas de governo em curso. Em resumo a equipe técnica estima receitas para o período, e destina recursos a departamento e programas, consultando ou não as secretarias sobre os programas, ações e projetos que pretendem manter ou expandir. A consulta não significa o uso de tal informação na proposição da LDO e LOA, pois pode ser apenas legitimação da participação no processo.

Com a orientação do equilíbrio entre receitas e despesas, a equipe tem duas tarefas interdependentes a realizar: estimar as receitas e alocar as despesas, além de acompanhar a execução orçamentária e responder às mudanças necessárias (RUBIN, 1993, p.272). Cabe à equipe saber quais desvios são permitidos e quais parâmetros não podem ser violados.

Dado que a LDO é elaborada em abril do ano anterior, as equipes devem antecipar cenários que cobrem 11 a 23 meses à frente, e para LOA, 4 a 16 meses. Em uma decisão técnica, a assimetria de informação e a racionalidade limitada dos agentes (ambas presentes nas abordagens tradicionais de orçamento público) seriam os únicos impeditivos para boas estimativas de receitas e despesas. A taxa de acerto (grau de realismo) será maior ou menor de acordo com a capacidade de antecipar informações sobre eventos futuros que impactam a arrecadação e demandas por recursos emergenciais. As equipes técnicas então tendem a estimar prudentemente, com o máximo de realismo possível, pois cortes em programas (contingenciamento) têm custos políticos e geram perda de eficiência em programas que não serão executados. Se necessário utilizam ancoragem em períodos anteriores como forma de simplificar o processo (como previsto em toda literatura de orçamento).

H1. Receitas serão ancoradas em período anterior, e tal ancoragem será maior quanto menos informação a equipe interna possuir.

Como resposta à falta de informação disponível, restrições de tempo e falta de capacidade para a estimação, assim como evitar conflitos internos entre secretarias, como previsto pela abordagem do incrementalismo, a parcela do orçamento que é discricionária (sobre a qual o governo decide) seria alocada segundo a distribuição do período anterior.

Contudo os resultados das pesquisas empíricas não convergem, alguns não confirmam a hipótese da existência, como Boyne, Ashworth e Powell (2000) para governos locais do Reino Unido, Citi (2013) em países da União Européia, e outros confirmam como Ledesma, Velázquez e Rodriguez (2010) para municípios espanhóis. Existem muitas críticas a respeito da forma de mensuração do incrementalismo, e que os testes deveriam ser feitos no nível de programas, e não em valores gerais do orçamento.

Uma das razões possíveis para o não resultado, é que tais estudos não controlam o uso intencional de estratégias de subestimação ou superestimação da receita. Apesar de orçamento e alterações do orçamento (*rebudgeting*) serem vistas na literatura como fases interconectadas (RUBIN, 1993, ANESSI-PESSINA et al, 2012), pouco se pesquisa a implementação do orçamento (DOUGHERTY et al; 2003). Em geral tratam apenas a fase de elaboração do orçamento (maior parte da pesquisa de orçamento público não trata da fase de execução) e desconsideram que o executivo pode antecipar barganhas que pretende utilizar na fase de execução do orçamento e a criação da condição necessária para isto (superestimando ou subestimando receitas). Uma das exceções é a pesquisa de Anessi-Pessina et al (2012) que identificam que prefeitos e secretários de finanças em municipais da Itália exercem ajustes orçamentários, como uso de receitas não previstas e transferência entre funções.

Assim, se existe a prática de usar a alocação incrementalista nos municípios brasileiros, esta só teria razão de ser feita se a priori a equipe técnica partisse da estimação de receita objetivando alto grau de realismo. Do contrário, caso a equipe técnica estivesse adotando super ou sub estimação de receitas, as despesas já seriam naturalmente ajustadas para equilibrar a super ou sub estimação, o que descolaria a alocação do período anterior.

H2. O incrementalismo na alocação de despesas será maior para municípios que possuem maior realismo na receita.

4 Dados e comparação de tipos de receitas e despesas

Dos 5568 municípios atuais, foram obtidos dados no SISTN^{vii} para 3.000 municípios para o ano de 2013. A comparação entre a amostra utilizada e o total de municípios brasileiros é apresentada na Tabela 1. A população brasileira é essencialmente urbana, vivendo em cidades com grande variação de extensão, em grande maioria com menos de 50 mil habitantes (89%), e uma grande disparidade de geração de riqueza com PIB per capita, que varia de R\$2,72 mil (Curalinho/PA) a R\$ 511,97 mil (Presidente Kennedy/ES) por habitante. Dado que a produção de riqueza é um dos critérios para o recebimento de receitas como o ICMS e o FPM, deduz-se a desigualdade no financiamento dos municípios. A menor cidade em habitantes em 2013 era Serra da Saudade/MG com 825 habitantes, dentre os quais seus 9 vereadores e 183 servidores públicos da Administração Direta, com pouco mais de 290 residências (IBGE, 2013).

Tabela 1 Comparação da amostra dos testes com total dos municípios brasileiros

	Municípios Brasil					Amostra				
	n	med	dp	max	min	n	med	dp	max	min
Pop. (mil hab.2013)	5.568	36	209	11.800	1	2.968	50	285	11.800	1
Pop.< 50mil (mil hab.2013)	4.930	13	11	50	1	2.511	14	11	49	1
Área (Km ²)	5.563	1.527	5.623	159.533	4	2.966	1.020	2.504	64.963	4
Distância até a capital (km)	5.479	254	163	1.476	4	2.896	259	155	848	5
PIB/Habitante 2012 (R\$ mil)	5.568	14,9	16,7	512	2,7	2.968	18,1	15,1	285,6	3,3
Vereadores (2008)	5.552	9	2	55	8	2.961	10	3	55	8

Fonte: (IBGE, 2013). Nenhum estado da federação está subrepresentado na amostra.

As receitas e despesas típicas para municípios podem ser classificadas segundo a **disponibilidade de informação** sobre os fatos geradores que os governos possuem. Cada fonte de receita do município tem estrutura particular do seu fato gerador, e está sob a responsabilidade do próprio município ou de uma esfera superior de governo. O que faz com que o município tenha localmente maior ou menor informação sobre o provável comportamento para o próximo período.

Em relação às receitas geradas e coletadas localmente, a equipe técnica teria maior capacidade a priori de estimar o IPTU pois tanto a base de imóveis, quanto a alíquota e a correção monetária a serem praticadas são conhecidas pela administração local. A inadimplência, apesar de sofrer variação decorrente de pressões da economia local nos municípios, pode ser aproximada por séries históricas. Assim a incerteza da economia local impacta apenas parte da variação da inadimplência. Em contrapartida o ISS como decorre de

serviços prestados reflete o desempenho econômico local, e portanto sua projeção depende da projeção da economia local e do desempenho da fiscalização fazendária. A Tabela 2 resume a estrutura das principais fontes de receita municipal no Brasil.

Tabela 2 Estrutura e formação das principais receitas municipais

	Base / Incerteza	Alíquota e correção monetária	Coleta / Distribuição	Melhor fonte de estimativa da inadimplência/evasão
IPTU	Residências cadastradas no município	Definida em lei local	Local	Série histórica
ISS	Notas fiscais emitidas por empresas locais/Variações pela economia	Definida em lei local	Local	Série histórica
IPVA	Participação de 50% sobre o IPVA arrecadado pelo estado	Lei estadual	Estadual	Governo estadual não divulga a base de veículos por município
ICMS	Participação de 25% no ICMS arrecadado pelo estado	Lei estadual	Estadual	Governos estaduais se limitam a divulgar o índice, muitas vezes sem a divulgação tempestiva do ICMS previsto pelo Estado
FPM	Regra baseada em critérios como população e renda	Lei federal	Federal	Governo central não divulga

Já para receitas geradas localmente mas coletadas por outras instâncias de governo, a equipe técnica não tem informação prévia, e deve fazer esforço adicional se quiser replicar localmente o acompanhamento dos impostos que os governos federal e estaduais e fazem^{viii}. Não existem informações disponíveis sobre a receita de IPVA (municípios têm direito a 50% da arrecadação), visto que a base cadastral dos veículos não é compartilhada. Da mesma forma em relação ao ICMS a maior parte dos estados limita-se a divulgar índices de participação, ficando para o município a tentativa de projetar o ICMS do Estado (que não é divulgado a tempo de ser utilizado no orçamento). Alguns estados, como o Paraná divulgam, além do índice, o próprio valor do ICMS previsto por município.

Por fim, a receita de FPM decorre da distribuição de 23,5% da arrecadação do governo federal com imposto de renda e IPI. A alíquota transferida para o município é estimável, pois apesar de oscilar por variações da economia tem participação constante na federação. Contudo o montante total a ser distribuído entre os entes depende de políticas de incentivos adotadas pelo governo federal (e.g redução e alíquota de IPI para certas indústrias) e estas não são comunicadas a priori. Assim, em relação à informação para estimação é natural esperar o ordenamento das receitas em uma sequência de mais informação para menos informação: IPTU > ISS, IPVA > ICMS, FPM > ICMS.

Em relação às despesas, a priori poderia ser levantado o argumento que como é o governo local que faz a alocação, e dado que este conhece as regras orçamentárias (e.g limites constitucionais de saúde e educação) *ex ante*, este não teria dificuldade em antecipar as despesas, e portanto o grau de realismo seria alto. Excetuando casos de calamidades, crises profundas, que impactariam as alocações inicialmente previstas e desafiariam qualquer planejamento feito, algumas despesas têm o comportamento mais previsível que outras. A Tabela 3 compara 4 tipos de despesas em relação à base da despesa, a correção de valores e o grau de autonomia que o governo tem de revê-la no período.

Tabela 3 Estrutura de despesas municipais

	Base	Correções de preços e monetária	Autonomia de cortes e ajustes	Choques ou outros ajustes inesperados
Pessoal e encargos	Salários e benefícios de servidores ativos	Dissídio anual negociado com sindicato	Baixa, limitada a cargos temporários, alto custo político	Ações trabalhistas (baixa probabilidade de impacto no mesmo período)
Despesas correntes	Serviços públicos em geral	Contratos de fornecimento, Preços de insumos	Alta	Calamidade pública ou crises
Juros e encargos da dívida	Contratos de dívidas	Associado ao índice da dívida	Baixa	Variações de índices
Amortização da dívida	Contratos de dívidas	-	Postergação de parcelas	Gatilhos de cobrança antecipada

O desafio da equipe técnica no caso das despesas é antecipar como a camada política irá reagir a eventos no *ex post*, ao ter de ajustar os gastos às variações na arrecadação ou alterar os planos para o período por qualquer razão. Despesas com pessoal e encargos teriam duas fortes razões informacionais para ter um alto grau de realismo. Primeiro, a base é conhecida, área de pessoal ou folha de pagamento como informam o sistema financeiro para fazer pagamentos mensais são estruturadas e dispõem de informação para todos os servidores, efetivos ou temporários. Segundo, repasses aos fundos de previdência e a pressão de atender o limite da LRF demandariam uma maior atenção a tal acompanhamento, levando municípios a acompanharem de perto tal série. Da mesma forma se esperaria que os valores a serem estimados para pagamento do serviço da dívida fossem de fácil determinação, dado que se conhece a priori os contratos de empréstimos, e em geral tais contratos não são atrelados a índices com fortes variações (como câmbio). Em contrapartida, as despesas correntes não estão sujeitas apenas às variações de preços de insumos e dos contratos de fornecimento de serviços (como coleta de lixo), mas principalmente dos ajustes feitos *ex post* pelo prefeito, como a contratação de um novo serviço. Assim, espera-se a seguinte sequência de mais informação para menos informação: Amortização da dívida > Juros e encargos da dívida > Pessoal e encargos > Despesas correntes.

5 Ancoragem de estimativa de receitas

Considerando que acesso à informação afetaria a capacidade da equipe técnica em atingir maior grau de realismo do orçamento foram comparados pares de receitas e despesas com maior ou menor grau de acesso à informação *ex ante* sobre o comportamento *ex post*, conforme a natureza dos fatores geradores tratada no tópico anterior. As

Figura 1 e 2 apresentam a dispersão do grau de realismo na estimação para as fontes de receita e despesa, da esquerda para direita em ordem de disponibilidade de informação sobre os fatos geradores em posse da equipe local. O grau de realismo é a relação entre realizado/estimado (receita arrecadada/receita estimada, despesa empenhada/despesa estimada). O grau de realismo máximo ideal é 1 (um) e observa-se a super (<1) e subestimação (>1) de receitas e despesas.

Nos diagramas boxplot apresentados, a linha em cada caixa é a mediana das observações, a altura da caixa representa a dispersão de 2 quartis (50% das observações), e as linhas horizontais extremas representam valores superiores e inferiores. Valores atípicos são apresentados em formas de pontos além de tais linhas extremas. Idealmente a linha mediana

giraria em torno de 1 (estimado/realizado) e a altura de cada caixa seria mínima, significando concentração de 50% dos municípios em torno da medida ideal 1.

A Figura 1, apresenta de forma comparada o grau de realismo de cada receita para os municípios que o realismo da receita total foi maior que 1 dos que foi menor que 1 (o que evita compensação de extremos, tendendo a média a 1). Observa-se que 1161 municípios saíram com seus orçamentos em janeiro de 2013 subestimados (>1) – mediana 8% de subestimação, e 1862 superestimados (<1) – mediana 14% de superestimação. Pela disponibilidade de informação a dispersão do grau de realismo deveria ser menor para IPTU e ISS, e maior para ICMS e FPM. O que se vê é uma significativa dispersão para todas as receitas, mesmo para aquelas em que seria esperado maior realismo.

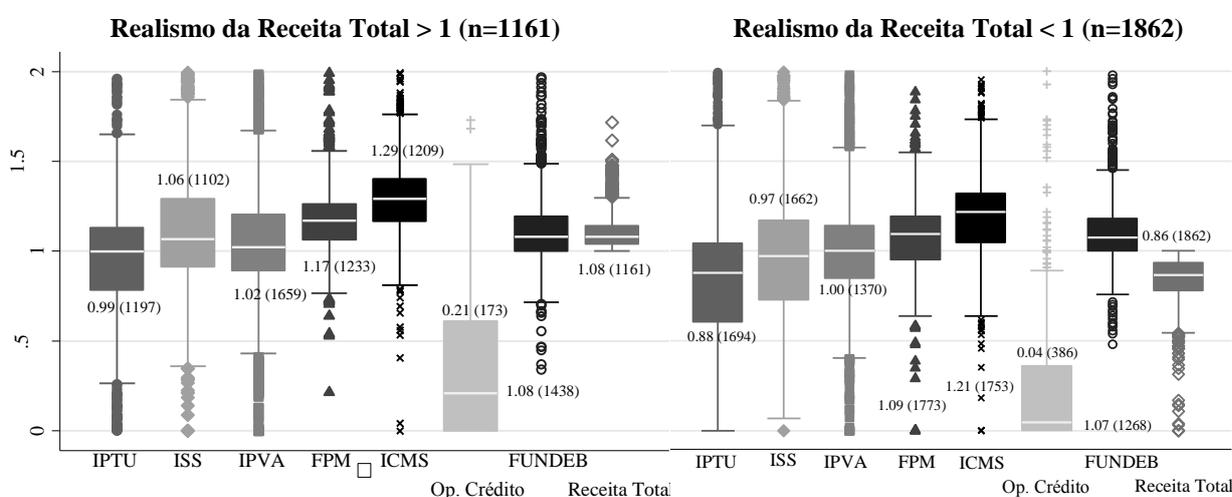


Figura 1 Grau de realismo da estimativa de receitas

Dado que IPTU é o que teria maior potencial para realismo na previsão, a elevada dispersão, e dominante superestimação da receita contraria a expectativa de disponibilidade de informação. Ainda, assim para todos os tipos de receita (com menor intensidade para o ISS), questiona-se se a disponibilidade de informação necessariamente leva ao realismo (credibilidade).

Para a transferência de ICMS caso o estado forneça informação o município pode ter sua estimativa melhor suportada. O estado do Paraná no ano de 2012 divulgou a estimativa do ICMS para 2013 para cada município, enquanto o estado de São Paulo divulgou apenas o índice percentual a ser aplicado à receita de ICMS do estado para cada município, deixando para o município fazer sua própria estimativa da receita total de ICMS do Estado de São Paulo. Enquanto o Paraná assumiu o ônus por divulgar uma estimativa, São Paulo não o fez. A grande dispersão tanto para ICMS para municípios no Paraná, em relação a São Paulo (gráfico não apresentado) demonstra que não é possível afirmar que a existência de informação antecipada pelo Estado no Paraná auxilie o aumento do realismo na previsão.

Na hipótese estabelecida, nas fontes de receita em que o município teria menos informação seria adotado algum tipo de projeção baseada em período anterior, chamada aqui de ancoragem.

Poderia ser questionado o quanto os municípios confiariam nas estimativas do governo estadual, e se o estado não teria incentivos para super ou subestimar a receita de

ICMS no seu próprio orçamento, e informar aos municípios dados gerenciados. O Estado de São Paulo não tem interesse de superestimar receita de ICMS pois levaria autarquias cuja maior fonte de receita é vinculada ao ICMS a trabalharem com orçamentos irreais (como as 3 universidades paulistas). Ao mesmo tempo sofreria uma forte pressão externa (incluindo as universidades) se viesse a subestimar tal receita. Os estados tendem a ser prudentes na estimação adotando-se uma projeção o próximo possível do real, principalmente se existirem vinculações ligadas ao ICMS, como é o caso de São Paulo.

Tabela 4 Erros de estimação de receitas e a ancoragem nos períodos anteriores

	IPTU		ISS		ICMS		FPM	
Ancoragem no orçamento anterior	-0,11	(0,01)	-0,33	(0,00)	-7,02	(0,00)	-3,63	(0,00)
População (2012)	0,00	(0,55)	-0,00	(0,78)	-0,00	(0,62)	-0,00	(0,81)
PIB municipal/capita (2011)	0,00	(0,04)	-0,00	(0,05)	-0,00	(0,10)	-0,00	(0,88)
Distância até a capital	0,00	(0,82)	-0,00	(0,65)	-0,00	(0,29)	-0,00	(0,11)
Idade do município	0,00	(0,02)	-0,00	(0,01)	0,00	(0,76)	0,00	(0,81)
Transf. voluntária/receita total (2011)	-0,32	(0,49)	0,83	(0,43)	-13,01	(0,38)	6,08	(0,13)
Royalties/receita total (2011)	0,25	(0,61)	-0,27	(0,81)	-1,87	(0,91)	-1,80	(0,68)
Receita Corrente Líquida (2013)	0,00	(0,75)	-0,00	(0,58)	0,00	(0,91)	-0,00	(0,87)
Rigidez de despesas (2013)	0,00	(0,83)	-0,00	(0,94)	-0,00	(1,00)	-0,01	(0,92)
Servidores estatutários / totais (2009)	0,11	(0,12)	0,09	(0,57)	-1,81	(0,43)	1,02	(0,10)
Capacitação da contabilidade (2012)	-0,12	(0,00)	-0,22	(0,01)	1,17	(0,33)	0,11	(0,74)
Gastos com planejamento (2012)	-0,04	(0,34)	-0,01	(0,95)	1,56	(0,20)	-0,21	(0,52)
Gastos com controle interno/RCL (2013)	-0,34	(0,92)	-5,16	(0,52)	16,61	(0,90)	17,66	(0,56)
Constante	0,48	(0,00)	0,82	(0,00)	11,68	(0,00)	3,97	(0,00)
Prob > F	0,0002		0,9541		0,0046		0,0004	
R2 ajustado	0,0096		0,01680		0,0082		0,0176	
N	2108		2104		2095		2108	

Notas:

- (1) As variáveis dependentes para cada imposto são os erros de estimação (inverso do grau de realismo) como o módulo da diferença entre valores realizado e estimado, dividido pelo valor estimado. Os testes apresentados dizem respeito ao efeito ancoragem calculado por ((estimativa para t+1/realizado em t0) - 1). Outras duas medidas foram testadas como ancoragem (resultados não apresentados): (i) adicionando a correção inflacionária, e (ii) considerando os dois últimos períodos. Os resultados são se alteram entre as 3 medidas de ancoragem.
- (2) Rigidez de despesas – montante da receita Corrente já comprometida com Despesas de Pessoa e Juros (STECOLINI et al, 2012).

A Tabela 4 apresenta se os erros de estimação (baixo realismo) caem se o município ancora sua estimativa em períodos anteriores. A **ancoragem da estimativa no período anterior** foi medida pela relação da estimativa da receita para o período corrente pelo valor arrecadado no período anterior (este valor subtraído de 1), mesma medida adotada em Anessi-Pessina et al (2012). A alta dispersão de IPTU e ISS, além de tem mais informação do que as outras fontes de receita, não têm estimação ancorada. Pode-se dizer que tanto ICMS e o FPM (coeficientes significantes e negativos) são estimados via projeções ancoradas nos períodos anteriores. Foram controlados porte (PIB e população), dependência de receitas de royalties e voluntárias, estrutura da burocracia e variáveis demográficas.

Pode-se afirmar que tanto o IPTU quanto ISS, além de apresentarem grande dispersão, não possuem ancoragem com o período anterior. Fica então a pergunta, porque municípios são tão imprecisos na previsão destas receitas das quais possuem grande parte da informação, ou no mínimo poderiam ancorá-las no período anterior.

6 Alocação incremental de despesas

No caso das despesas, aplicando a mesma lógica já explicada para o gráfico boxplot, a priori o grau de realismo da projeção das despesas giraria em torno de 1, com baixa dispersão, deveria ser alto para Pessoal, Amortização da dívida e Juros em relação às outras despesas correntes. A Figura 2 apresenta os diagramas de despesa para todos municípios.

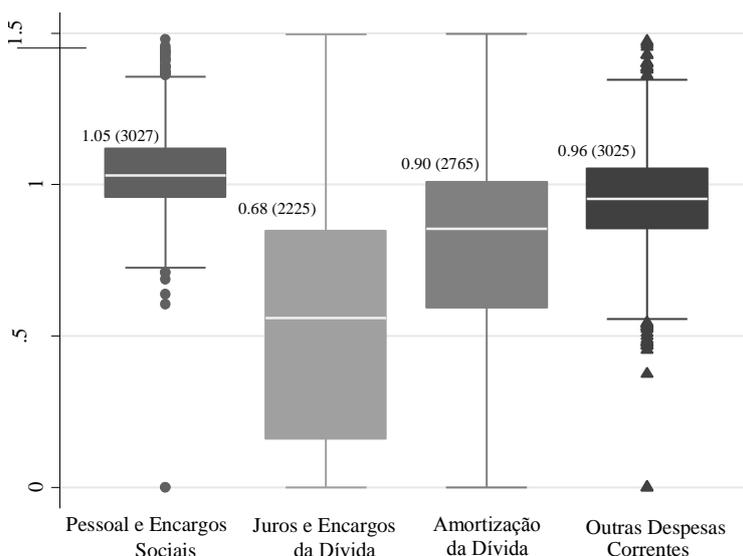


Figura 2 Grau de realismo da estimativa de despesas

Algumas despesas como a de pessoal e encargos são altamente dependentes do período anterior. A previsão de gastos com pessoal é a folha de pagamento anterior, corrigida com a expectativa do dissídio. Casos que envolvam sistemas de pagamento por desempenho podem dificultar a projeção, mas são raros tais casos. Contudo, além de ser esperado maior realismo, o fato da estimativa ser próxima ao executado no ano anterior não significa alocação incremental, e sim que a margem de manobra do executivo em relação à folha de pagamento é muito restrita. A estimativa de juros e encargos, assim como de amortização, que deveria ser simples e direta, dado que são conhecidos os contratos, é preocupantemente irreal. Pelo boxplot 50% dos municípios superestimam o valor a ser pago em juros e encargos e a previsão de amortização das dívidas na previsão do orçamento. Esta pode ser uma resposta associada à ajustes ex post para acomodação de pressão financeira. No caso das outras despesas correntes (despesas correntes menos despesas com pessoal), observa-se uma maior concentração em torno de 1, justamente para os casos em que se tem a maior dificuldade de estimativa.

Afirmamos anteriormente que a alocação incrementalista nos municípios brasileiros só teria razão de ser feita se a equipe técnica partisse da estimativa de receita objetivando alto grau de realismo.

Ressalta-se nesse ponto a forte influência incrementalista que a LRF trouxe, com a exemplo do artigo 16, que passou a exigir que o aumento da despesa decorrente de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental seja relatado em demonstrativo específico na LDO apresentando a margem de expansão possível de ser alcançada pelos entes públicos. Esse artigo determina que os gastos obrigatórios (a base do incrementalismo) sejam listados, e que os novos gastos e a margem de expansão sejam destacados (o incremento).

Pode-se citar ainda como artigo incremental o de número 45, que determina que apenas após garantidos os projetos em andamento, sejam incluídos novos no orçamento seguinte.

Em um breve parêntese, destacamos que pelo grau de vinculações do orçamento no Brasil, cerca de 68% das despesas a serem alocadas no orçamento não tem discricionariedade de alocação entre funções de governo por parte do prefeito. Isso porque pelo menos 40% das receitas já estão comprometidas com gastos de educação (25%) e saúde (15%). Soma-se a essa conta o valor que vinculado ao FUNDEB, (11% em 2012), além dos valores vinculados recebidos para desenvolvimento de programas federais e estaduais como SUS e FNDE (10% em 2012), além do orçamento estar comprometido com o serviço e encargos da dívida (3% em 2012). Por fim considera-se nessa soma os convênios de capital repassados (4%). Assim, a escolha da equipe técnica já está comprometida entre folha de pagamento (50%), saúde, e educação, e outras despesas que são quase compulsórias (serviços da dívida e amortização de empréstimos). Dessa forma, a aplicação do incrementalismo para escolha da alocação de recursos se aplica apenas a funções cuja escolha é livre (pouco mais de 30% do orçamento).

Então, a alocação incremental de despesas, ou seja, considerando distribuição de prioridades do exercício anterior, seria maior quando maior o grau de realismo na estimação das receitas. Na Tabela 5 para exceto para as funções Urbanismo e Saneamento se observa que quanto maior o realismo da receita, mas a alocação incremental é praticada. O efeito se observa para “outras despesas correntes” (despesas correntes líquida de despesas de pessoal e juros), que não capta a facilidade de estimar despesas de pessoal e juros, e também para funções de Assistência Social, Saúde e Educação que incluem despesas de custeio e de pessoal. Já as funções de Urbanismo e Saneamento foram testadas propositadamente para mostrar o efeito da incerteza das fontes de financiamento dos convênios estaduais e federais.

Tabela 5 Realismo da despesa e incrementalismo

	Out.des.corr.	Assist. Soc.	Saúde	Educação	Urbanismo	Saneamento
Realismo das receitas (2013)	0,28 (0)	0,49 (0,01)	0,20 (0)	0,16 (0)	0,17 (0,10)	0,15 (0,33)
População (2012)	0,00 (0,36)	0,00 (1,00)	0,00 (0,41)	0,00 (0,55)	0,00 (0,31)	0,00 (0,11)
PIB municipal/capita (2011)	0,00 (0,00)	0,00 (0)	0,00 (0)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,39)
Distância até a capital	0,00 (0,16)	0,00 (0,01)	0,00 (0,89)	0,00 (0,12)	0,00 (0,00)	0,00 (0,02)
Idade do município	0,00 (0,08)	0,00 (0,81)	0,00 (0,15)	0,00 (0,14)	0,00 (0,12)	0,00 (0,81)
Transf volunt./rec. tot. (2011)	0,14 (0,22)	0,11 (0,83)	-0,34 (0)	-0,42 (0)	-0,41 (0,18)	-1,21 (0,03)
Royalties/rec. total (2011)	0,36 (0,00)	1,29 (0,02)	0,10 (0,33)	-0,17 (0,15)	-0,23 (0,45)	0,93 (0,12)
Rec. Corrente Líquida (2013)	0,00 (0,86)	0,00 (0,55)	0,00 (0,82)	0,00 (0,62)	0,00 (0,74)	0,00 (0,99)
Rigidez de despesas (2013)	0,00 (0,61)	0,01 (0,67)	0,00 (0,61)	0,00 (0,84)	0,01 (0,62)	0,09 (0,73)
Servidores estat / totais (2009)	0,00 (0,90)	-0,05 (0,51)	-0,05 (0,01)	-0,04 (0,02)	0,03 (0,58)	-0,02 (0,78)
Capacitação da contab. (2012)	0,04 (0,00)	-0,16 (0)	-0,03 (0)	-0,04 (0)	-0,12 (0,00)	-0,14 (0,00)
Gastos com planejam. (2012)	0,01 (0,27)	0,04 (0,40)	0,01 (0,57)	0,00 (0,71)	0,03 (0,19)	0,09 (0,04)
Controle interno/RCL (2013)	0,49 (0,58)	-4,34 (0,28)	-0,78 (0,28)	-0,49 (0,56)	-3,95 (0,08)	-3,61 (0,51)
Constante	0,13 (0,00)	0,69 (0)	0,14 (0)	0,13 (0)	0,30 (0,00)	0,33 (0,06)
Prob > F	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
R2 ajustado	0,0464	0,0333	0,0246	0,0643	0,0593	0,0470
N	0,2031	1839	2092	2098	1970	1133

Notas:

- (1) A variável dependente de cada modelo é o grau de incrementalismo, que foi calculada utilizando-se a fórmula: $(\text{despesa fixada em 2013} \div \text{despesa empenhada de 2012}) - 1$ (STECCOLINI et al, 2012).
- (2) Rigidez de despesas: montante da receita corrente já comprometida com despesas de pessoal e juros (STECCOLINI et al, 2012).

Os resultados indicam que o incrementalismo pode estar presente quando as receitas são estimadas com realismo. Considerando que o período analisado foi de crescimento baixo, mas constante (PIB 2013 > PIB 2012) casos de subestimação não são relacionados a um

comportamento inesperado da receita, mas de um problema real de estimação. Os resultados consistentemente mostram que as estimativas de gestores locais apresentam baixo grau de realismo tanto para receitas, quanto para algumas despesas, mesmo quando estes possuem informação sobre o ato gerador.

7 Discussão e considerações finais

Ao observar o caso dos governos locais no Brasil, comparando com parâmetros internacionais, vemos que as reformas internacionais ainda não produzem resultados no primeiro aspecto da base da reforma orçamentária: credibilidade (realismo). Aplicamos a metodologia PEFA à credibilidade do orçamento nos municípios brasileiros para 2009 a 2011. O índice de realismo da receita total (incluindo IPTU, ISS, FPM, ICMS, IPVA e FUNDEB) é máximo “A” para apenas 564 casos (10% dos 5.568 analisados), e 58% dos casos possuem variabilidade acima do permitido pela escala PEFA, sendo que os demais estão entre B (13,8%), C (7,2%) e D (10,4%). O mesmo fraco desempenho se observa nas despesas. A análise ainda aponta que em média a realocação entre as funções de governo chega a 25%, o que significa dizer que $\frac{1}{4}$ (um quarto) do orçamento é aplicado em destinações diferentes das aprovadas pelo Legislativo. Para maiores detalhes da análise PEFA aplicada ao Brasil veja Aquino e Azevedo (2015).

Ao questionar se a dificuldade é a disponibilidade de informação e o uso de alocação incremental, a análise apresentada neste artigo considerou propositalmente que a elaboração do orçamento *ex ante* pelas equipes técnicas tem como objetivo atingir o maior grau de realismo possível na fase de execução orçamentária *ex post*. A observação da variabilidade das receitas leva a questionar a credibilidade do orçamento tal como mensurado pelo PEFA. O fato do município ter mais informação para receitas locais como o IPTU e ISS não é suficiente para o município alcançar maior realismo, se comparado ao ICMS ou IPVA.

Propomos então como explicação alternativa que a equipe técnica não atua de forma isolada *ex ante*, com suas melhores estimativas para o *ex post*, e depois acompanham a burocracia de forma distante observando de forma isenta o cumprimento do plano *ex post*. Mas sim, antecipam dificuldades e oportunidades no *ex post* decorrentes justamente do erro de estimação, capturando renda da superestimação e da subestimação. O que chamamos de estratégias orçamentárias tanto com os secretários internamente (ex. contingenciamento de despesas), quanto com o legislativo (ex. autorização para abertura de créditos adicionais), este último possível no contexto multipartidário, já mencionado por Lapsley et al. (2011). O impacto desta prática é a redução de *accountability* do processo como um todo.

Por um lado municípios podem subestimar receitas gerando excesso de arrecadação na execução (caso permitido pelo legislativo na LOA) e então abrir créditos adicionais alocando despesas com um menor escrutínio pelo legislativo. Por outro lado podem superestimar a receita, caso o legislativo não conceda autorizações elevadas para a abertura de créditos adicionais, e dessa forma escolhem *ex post* qual programa alocarão os recursos, e os demais simplesmente não serão executados. Com isso evita-se o momento da barganha com o legislativo, pois as despesas já foram aprovadas previamente.

Estudos de incrementalismo ou da dinâmica orçamentária em geral deveriam considerar a elaboração e execução conjuntamente para captar o que Rubin (2014) chamou a atenção de sempre ter existido, a distorção intencional do orçamento para antecipar oportunidades na execução. Da mesma forma, nos modelos de avaliação de orçamentos em países e governos subnacionais como o PEFA, o grau de realismo das receitas e despesas estimadas (relacionado à alocação) deveria ser analisado conjuntamente com a mudança *ex*

post (rebudget) como mudança de gastos entre funções e abertura de créditos adicionais. Evidência deste reconhecimento é a segunda onda de reforma que está sendo proposta no cenário internacional, que atua sobre o papel do legislativo no processo orçamentário, reconhecendo que a barganha política influencia o processo (SANTISO, 2005).

A presente pesquisa traz consigo limitações relacionadas ao fato dos testes terem sido executados no exercício de 2013, que foi o primeiro ano do mandato dos prefeitos, que pode possuir valores executados na despesa que podem ter ficado represados no último ano do mandato anterior. Nesse ano também faz-se a ressalva de que os orçamentos foram elaborados em período pré-eleitoral, o que pode influenciar os valores previstos no orçamento, dada a incerteza de recondução do Prefeito ao cargo ou da manutenção de outro político apoiado pelo prefeito. Assim, sugere-se como pesquisas futuras a análise dessa influência, assim como ampliar os debates sobre a sub ou superestimação das receitas.

Referências

AQUINO, A C B; AZEVEDO, R. R. **Credibilidade dos orçamentos em municípios brasileiros**. SSRN, 2015.

ANDREWS, M. **The Limits of Institutional Reform in Development**. New York: Cambridge University Press, 2013.

ANESSI-PESSINA, E.; SICILIA, M.; STECCOLINI, I. Budgeting and Rebudgeting in Local Governments: Siamese Twins? **Public Administration Review**, v. 72, n. 6, p. 875–884, 2012.

BOYNE, G.; ASHWORTH, R.; POWELL, M. Testing The Limits of Incrementalism: An Empirical Analysis of Expenditure Decisions by English Local Authorities, 1981-1996. **Public Administration**, v. 78, n. 1, p. 51–73, jan. 2000.

CITI, M. EU budgetary dynamics: incremental or punctuated equilibrium? **Journal of European Public Policy**, v. 20, n. 8, p. 1157–1173, 2013.

CORE, F. G. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. In: GIACOMONI, JAMES; PAGNUSSAT, J. L. (Ed.). **Planejamento e orçamento governamental**. Brasília: ENAP, 2006. p. 219–261.

DOUGHERTY, M. J.; KLASE, K. A.; SONG, S. G. Managerial Necessity and the Art of Creating Surpluses: The Budget-Execution Process in West Virginia Cities. **Public Administration Review**, v. 63, n. 4, p. 484–497, jul. 2003.

GUTHRIE, J. et al. **International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions, And Challenges (Research in Public Management)**. London: IAP, 2005.

IBGE. **Pesquisa de Informações Básicas Municipais**. Brasília: IBGE, 2013.

LAPSLEY, I. et al. Government budgeting, power and negotiated order. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 16–25, mar. 2011.

LEDESMA, J. DE L.; VELÁZQUEZ, J. A. D.; RODRÍGUEZ, J. V. P. Contraste de los modelos de asignación presupuestaria en el presupuesto social municipal. **Gestión y Política Pública**, v. 19, n. 2, p. 351–394, 2010.

LEVINE, C. H. Organizational Decline and Cutback Management. **Public Administration Review**, v. 38, n. 4, p. 316–325, 1978.

- LINDBLOM, C. E. The science of “muddling through.” **Public administration review**, v. 12, n. 1, p. 79–88, 1959.
- NUNES, S. P. P. **Os 10 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal e o Projeto de Lei de Qualidade Fiscal** Cadernos da Controladoria. **Anais...** Rio de Janeiro: Prefeitura do Rio de Janeiro, 2010
- PEFA. **Brazil - Federal Public Financial Management Performance Based on the PEFA Methodology**. Washington: PEFA Secretariat, 2009.
- POLLITT, C.; BOUCKAERT, G. **Public Management Reform**. 3th. ed. New York: Oxford Press, 2011.
- RENZIO, P. DE. **Taking Stock-what Do PEFA Assessments Tell Us about PFM Systems Across Countries? Working Paper 302**. London: ODI, 2009.
- RENZIO, P. DE; ANDREWS, M.; MILLS, Z. **Does donor support to public financial management reforms in developing countries work? Working Paper 329**. London: ODI, 2011.
- RUBIN, I. Past and Future Budget Classics: A Research Agenda. **Public Administration Review**, v. 75, n. 1, p. 25–35, 2014.
- RUBIN, I. S. **The politics of public budgeting**. Washington, D.C.: C.Q. Press, 1993.
- SANTISO, C. **Budget Institutions and Fiscal Responsibility Parliaments and the Political Economy of the Budget Process in Latin America**: working paper. Washington, D.C.: World Bank Institute, 2005.
- STN. **Finanças do Brasil - Dados Contábeis dos Municípios (FINBRA)**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contas-anuais>>. Acesso em: 17 fev. 2015.
- THURMAIER, K.; WILLOUGHBY, K. G. Evolving Theories of Public Budgeting. In: BARTLE, J. (Ed.). **Windows of Opportunity: Toward a Multiple Rationalities Model of Budgeting**. New York: Elsevier Science Ltd., 2001.
- WELHAM, B.; KRAUSE, P.; HEDGER, E. **Linking PFM dimensions to development priorities. Working Paper 380**. London: ODI, 2013.
- WILDAVSKY, A. Political implications of budgetary reform. **Public Administration Review**, v. 21, n. 4, p. 183–190, 1961.
- WILDAVSKY, A. **The Politics of the Budgetary Process**. Boston: Little, Brown, 1964.

ⁱ A melhora na alocação decorre de: (i) informação relevante, acurada e tempestiva, (ii) uma estrutura para identificação, análise e negociação das opções de ações/programas que competem pelo recurso, que estejam alinhados com a estratégia do governo (Welham et al, 2013). Assim um bom sistema PFM pode prever com acurácia, rastrear o uso do recurso e relatar as receitas e despesas, gerando informação para decisores a respeito dos recursos disponíveis e dos custos de cada programa que competem pelo recurso a ser alocado.

ⁱⁱ O ciclo orçamentário dos municípios compreende os seguintes instrumentos: Plano Diretor (Lei Federal 10.257/2001), Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Orçamento Anual (LOA) (Constituição Federal, art. 165).

ⁱⁱⁱ Atualmente está em discussão no Congresso uma Proposta de Emenda Constitucional que visa transformar as emendas parlamentares em execução obrigatória, transformando a execução do orçamento pelo menos parcialmente de autorizativo para obrigatório.

^{iv} O planejamento por resultados com o uso de metas físicas nas ações e indicadores nos programas começou a ser efetivamente adotado nos municípios após a edição da Portaria MPOG 42/99, e é um tipo de *programme-based budget* (Pollitt & Bouckaert, 2011), que marca o início de uma reforma de PFM no Brasil. No Governo Federal, os planos de governo (ex. Brasil em Ação do governo Lula) são bem definidos, como marcas do governo vigente e intensamente trabalhados publicitariamente. Nos governos locais, o planejamento voltado a resultados tem sido adotado ainda de forma insipiente (CORE, 2006), mas já são notados avanços. Como colocado por Nunes (2010), coexistem dois “Brasis” em conflito: há o Brasil do planejamento, que já desenvolvem programas e ações com seus resultados, e há o Brasil pré-constitucional, que ainda trabalha na lógica da Lei 4.320/64.

^v O poder de alteração das propostas orçamentárias enviadas pelo executivo, na LDO, por exemplo na aprovação das metas fiscais e limites de alteração do orçamento, quanto na LOA, se não exercidos pela câmara reduzem significativamente o controle externo sobre o uso dos recursos públicos. Esta é uma realidade em grande parte dos municípios de pequeno porte, que com 9 a 12 vereadores, fazem da sessão de aprovação do orçamento uma sessão de leitura interminável dos reais e centavos que compõe cada alínea de receita e despesa. Com comissões de análise previa apenas formais, e sem discussão plenária, LDO e LOA são aprovadas com erros grosseiros em 1ª instância. Muito menos a consistência e alinhamento de PPA, LDO e LOA é analisada. Esta e outras imposições da legislação sobre o ciclo orçamentário não são verificadas no presente momento, nem pelo legislativo, nem pelos Tribunais de Contas.

^{vi} Em 2012, dos 2659 municípios que possuem um plano diretor que trata da estratégia da expansão urbana (apenas municípios com população mínima de 20.000 habitantes são obrigados a manter um plano diretor), apenas 29,6% declararam estar revisando seu Plano Diretor. Os demais não o atualizam, portanto não é usado para planejar tal questão.

^{vii} SISTN - O Sistema de Coleta de Dados Contábeis dos Entes da Federação - SISTN é o instrumento criado para consolidar nacionalmente as contas dos entes da Federação através de um convênio firmado entre a Caixa Econômica Federal e da Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Os dados informados pelos municípios ao SISTN são disponibilizados publicamente no site da STN (STN, 2013).

^{viii} A administração fazendária de governos estaduais e federal tem suas próprias estruturas de gestão tributária responsáveis por acompanhar séries de impostos, usando níveis diferenciados de técnicas estatísticas de projeção. Assim como possuem acompanhamento de evasão e elisão fiscal, e conseguem com mais precisão antecipar efeitos de políticas tributárias de incentivos oferecidas pelos estados e União. Tais técnicas e informações não necessariamente são compartilhadas com municípios.