CONTABILIDADE E FINANÇAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
Abordagens Práticas

Organizadores:
Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Dr. Jandeson Dantas da Silva

Edições UERN

CONTABILIDADE E FINANÇAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
Abordagens Práticas

Organizadores:
Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Dr. Jandeson Dantas da Silva

Mossoró-RN
2023

Edições UERN

Universidade do Estado do Rio Grande do Norte

Reitora

Cicília Raquel Maia Leite

Vice-Reitor

Francisco Dantas de Medeiros Neto

Diretor da Editora Universitária da Uern - Eduern

Francisco Fabiano de Freitas Mendes

Chefe do Setor Executivo da Editora Universitária da Uern - Eduern

Jacimária Fonseca de Medeiros

Chefe do Setor de Editoração da Editora Universitária da Uern - Eduern

Emanuela Carla Medeiros de Queiros

Conselho Editorial das Edições UERN

Edmar Peixoto de Lima

Filipe da Silva Peixoto

Francisco Fabiano de Freitas Mendes

Isabela Pinheiro Cavalcanti Lima

Jacimária Fonseca de Medeiros

José Elesbão de Almeida

José Cezinaldo Rocha Bessa

Maria José Costa Fernandes

Kalidia Felipe de Lima Costa

Regina Célia Pereira Marques

Capa e Diagramação

Ana Beatriz Caldas Davi

Catalogação da Publicação na Fonte.
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

Contabilidade e Finanças Aplicadas ao Setor Público: abordagens práticas[recurso eletrônico]. /
Sérgio Luiz Pedrosa Silva, Wênyka Preston Leite Batista da Costa, Jandeson Dantas da Silva (orgs.). – Mossoró, RN: Edições UERN, 2023.

190 p.

ISBN: 978-85-7621-410-6 (E-book).

1. Contabilidade. 2. Contabilidade – Setor Público. 3. Finanças – Setor Público. I. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. II. Título.

UERN/BC 657 CDD

Bibliotecário: Aline Karoline da Silva Araújo CRB 15 / 783

Editora filiada à:

Associação Brasileira das Editoras Universitárias

APRESENTAÇÃO

Este e-book intitulado como Contabilidade e finanças aplicadas ao setor público: abordagens práticas e teóricas é proveniente da produção científica promovida pela segunda edição do Curso de Especialização em Contabilidade Gerencial e Controladoria, promovido pela Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), através do departamento de Ciências Contábeis (DCC), da Faculdade de Ciências Econômicas (FACEM), campus Mossoró e de Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC) de discentes que concluíram o Curso de Ciências Contábeis na UERN.

O referido *e-book* é composto por sete artigos que trazem abordagens teóricas e práticas envolvendo as áreas de finanças, controladoria e contabilidade, sobretudo direcionadas aos aspectos práticos no setor público. No tocante as metodologias de pesquisa, ressalta-se que a maior parte dos artigos possui seus objetivos de pesquisa vinculados à pesquisa descritiva, utilizando com ênfase o procedimento estudo de caso (quantitativo de cinco artigos), e o restante dos dois artigos consistem nos procedimentos levantamento, documental e pesquisa de campo. Dentre as abordagens do problema, os artigos apresentados pelo presente *e-book* enfatizaram a abordagem qualitativa, tendo apenas duas pesquisas com ênfase na abordagem quantitativa e um estudo com ambas as abordagens.

Destaca-se que quatro artigos abordam temas relacionados à COVID-19, aplicação dos recursos da COVID-19 no município de Mossoró, os impactos da pandemia da COVID-19 no município de Mossoró-RN, transparência nas capitais brasileiras nos contratos emergenciais no combate à COVID-19 e os reflexos da COVID-19 na prestação de constas eleitorais no município de Mossoró-RN, os outros artigos, tratam de temas relacionados ao orçamento público, disclousure de em uma empresa de saneamento básico e a modalidade carona em licitações públicas em um município do RN.

O dinamismo das metodologias de pesquisa dos trabalhos apresentados possibilita uma maior compreensão e aprofundamento acerca das abordagens teóricas e práticas em finanças, e contabilidade aplicada ao setor público, contribuindo para o avanço de pesquisas científicas na referida temática.

Desejamos a todos uma excelente leitura!

Os Organizadores

SUMÁRIO

1 ***DISCLOSURE*** **DE CUSTOS E INVESTIMENTOS AMBIENTAIS EM EMPRESAS DO SETOR DE ÁGUA E SANEAMENTO BÁSICO** **7**

Esp. Alex Targino da Silva
Ms. Geison Calyo Varela de Melo
Ms. Italo Carlos Soares do Nascimento
Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Dra. Wênyka Leite Batista da Costa

2 **O MÉTODO DE KOYCK PARA PROJEÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA: UMA ANÁLISE DE UM MUNICÍPIO DO RN** **38**

Esp. Eli de Souza Lima
Ms. Jose Mauro Madeiros Velôso Soares
Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Dr. Jandeson Dantas da Silva
Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa

3 **UMA ANÁLISE NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS ELEITORAIS DOS CANDIDATOS A PREFEITO NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ** **69**

Esp. Luana Ferreira de Andrade Silva
Ms. Cassio Rodrigo da Costa Almeida
Dr. Sérgio Luiz pedrosa Silva
Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Dr. Jandeson Dantas da Silva

4 **COMO PEGAR UMA CARONA? ANÁLISE BDAS ATAS DE REGISTRO DE PREÇOS DE UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO RN** **97**

Esp. Moises de Mora Henrique
Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Ms. Jorge Eduardo de Medeiros Lopes
Ms. Jorge Jalles Fernandes Neto
Dr. Jandeson Dantas da Silva

SUMÁRIO

5 **APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA COVID-19 NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ-RN** 123

Jefferson Ícaro de Medeiros
Dr. Sérgio Luiz pedrosa Silva
Dr. Jandeson Dantas da Silva
Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Ma. Mariza Camila de Miranda

6 **IMPACTOS DA PANDEMIA DA COVID-19 NA ARRECADAÇÃO FISCAL DO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN** 140

Maria Daliane dos Santos
Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Dr. Jandeson Dantas da Silva, Ma. Mariza Camila de Miranda

7 **TRANSPARÊNCIA DAS CAPITAIS BRASILEIRAS NOS CONTRATOS EMERGÊNCIAIS NO COMBATE À COVID-19** 161

Andiérika Bezerra Martins de M. Oliveira
Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Dr. Jandeson Dantas da Silva
Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Ma. Mariza Camila de Miranda.

DISCLOSURE DE CUSTOS E INVESTIMENTOS AMBIENTAIS EM EMPRESAS DO SETOR DE ÁGUA E SANEAMENTO BÁSICO

DISCLOSURE OF ENVIRONMENTAL COSTS AND INVESTMENTS IN COMPANIES IN THE WATER AND BASIC SANITATION SECTOR

Esp. Alex Targino da Silva
Especialista em Contabilidade Gerencial
e Controladoria (UERN)
Email: alextargino08@gmail.com

Ms. Geison Calyo Varela de Melo
Mestre Universidade Federal do Ceará (UFC)
E-mail: geisoncalyo@hotmail.com

Ms. Italo Carlos Soares do Nascimento
Mestre Universidade Federal do Ceará (UFC)
Email: italocarlos25@gmail.com

Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Doutorado em Geografia (UFPE)
Email: sergiopedrosa@uern.br

Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Doutorado em Administração UNP
E-mail: wenykaleite@uern.br

RESUMO

O objetivo do estudo foi analisar como as empresas do setor de água e saneamento básico, listadas na B3, divulgam os custos e investimentos ambientais. Assim, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, documental e qualitativa, com análise dos dados efetuados pela técnica de análise de conteúdo. Para atingir o objetivo, foram coletados dados de 8 empresas pertencentes ao setor de água e saneamento básico por meio das Demonstrações Financeiras Padronizadas e dos Relatórios de Sustentabilidade dos exercícios de 2016 a 2020. Os resultados demonstraram preocupação das empresas na busca pela maior transparência dos seus custos e investimentos ambientais de forma quantitativa e monetária, acompanhada de explicações do que os dados representavam. Os custos que apresentaram maior número de sentenças foram os custos com contingências, que está relacionada a multas e penalidades que podem afetar a empresa. No que diz respeito aos investimentos, os investimentos relacionados à manutenção dos processos operacionais e melhoria do meio ambiente destacaram-se com maior número de sentenças. Contudo, observa-se que as empresas estão evidenciando poucas informações ambientais em relação os custos e investimentos. Ademais, é evidente a falta de padronização das informações encontradas, limitando a comparabilidade das informações entre as empresas.

Palavras-Chave: *Disclosure* Ambiental; Custos ambientais; Investimentos ambientais.

ABSTRACT

The objective of the study was to analyze how companies in the water and basic sanitation sector, listed on B3, disclose environmental costs and investments. Thus, the research is characterized as descriptive, documentary and qualitative, with data analysis carried out by the content analysis technique. To achieve the goal, data from 8 companies belonging to the water and sanitation sector were collected through the Standardized Financial Statements and Sustainability Reports for the years 2016 to 2020. The results showed the companies' concern in the search for greater transparency in their quantitative and monetary environmental costs and investments, accompanied by explanations of what the data represented. The costs with the highest number of judgments were costs with contingencies, which are related to fines and penalties that can affect the company. With regard to investments, investments related to the maintenance of operational processes and improvement of the environment stood out with the highest number of sentences. However, it is observed that companies are showing little environmental information regarding costs and investments. Furthermore, the lack of

standardization of the information found is evident, limiting the comparability of information between companies.

Keywords: Environmental Disclosure; Environmental costs; Environmental investments.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o avanço da exploração ambiental está em constante crescimento e soma-se a isso, uma elevada preocupação com a redução da disponibilidade dos recursos naturais e assim, pela pressão social e do mercado, exige-se cada vez mais das empresas, uma gestão responsável e eficiente na criação de políticas de responsabilidade ambientais. E diante essas exigências, a sobrevivência das empresas também está ligada as condutas de preservação do meio em que estão inseridas, ou seja, seu lucro está também ligado as ações de conscientização e preservação dos recursos naturais (SILVA *et al*., 2016).

Nesse contexto, Moraes *et al*. (2017) salientam ser fundamental que os gestores planejem e tracem suas estratégias de mercado incluindo nos ajustes as questões ambientais. Dessa forma, as empresas vêm se adequando às novas exigências do mercado e das legislações ambientais, adotando posturas de preservação e recuperação ambiental, inserindo ferramentas que auxiliam na redução dos impactos ambientais gerados pela sua atividade de exploração (SILVA; THEIS; SCHREIBER, 2016).

Além disso, a divulgação das informações ambientais para os diversos *stakeholders*, é vista como uma das principais medidas capazes de capacitar a gestão ambiental por parte das empresas, buscando alternativas, para esclarecer os eventos das transações econômicas e financeiras, para se conhecer os aspectos patrimoniais e de resultado das empresas e sua posição em relação às práticas com o meio ambiente, demonstrando os impactos causados na sociedade (BINOTTI; BESEN, 2019).

No entanto, a evidenciação ambiental não é obrigatória para as empresas, porém, existem algumas recomendações para a sua divulgação, por parte de órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Imobiliários (CVM), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no que diz respeito à divulgação de investimentos e custos ambientais nos Relatórios da Administração (RA) (MACIEL, 2012). Além disso, existem regulamentações específicas para determinados tipos de empresas, a exemplo das empresas do setor de Água e Saneamento Básico, são regulamentadas pela Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico (ANA), obrigando-as a realizarem tais evidenciações e assim, o *disclosure* é impulsionado por essas

obrigações regulamentares (CARDOZO; DE LUCA; GALLON, 2014).

Diante o contexto de se conhecer as informações ambientais, bem como se as empresas do setor de água e saneamento básico vêm evidenciando suas informações ambientais e tendo em vista a gestão de custos e de investimentos, emerge a seguinte questão de pesquisa: **como as empresas do setor de água e saneamento básico, listadas na B3, divulgam os custos e investimentos ambientais?** Dessa forma, estudo tem como objetivo principal analisar como as empresas do setor de água e saneamento básico, listadas na B3, divulgam os custos e investimentos ambientais.

Para alcançar esses objetivos, o estudo, de natureza descritiva, com abordagem qualitativa de caráter documental, será utilizado a análise de conteúdo para analisar as informações contidas nas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), nos relatórios Anuais (RA), nos Formulários 20F (20F), nos balanços Sociais (BS) e nos Relatórios Anuais (RA).

Desse modo, este estudo se justifica pela necessidade de identificação da evidenciação ambiental por parte das empresas, além de contribuir no âmbito acadêmico, ao auxiliar em pesquisas sobre a temática do *disclosure* ambiental das empresas, bem como no âmbito organizacional, tento em vista, o espaço no mercado competitivo e a exigência social para uma política de gestão de custos e investimentos ambientais, como um diferencial econômico e competitivo, nos planos estratégicos e de transparência para a sociedade e, principalmente, os seus diversos *stakeholders*.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresentam-se os principais posicionamentos teóricos que respaldaram o desenvolvimento da linha de raciocínio desta pesquisa, os quais são necessários ao entendimento do objeto de investigação, tais como: custo e investimentos ambientais, teoria do *disclosure* e estudos anteriores.

2.1 CUSTOS E INVESTIMENTOS AMBIENTAIS

Os custos ambientais referem-se aos gastos ambientais incorridos diretamente e indiretamente na produção e despesas, como os gastos com o gerenciamento dos processos de preservação, controle de preservação controle e recuperação do meio ambiente (VELANI; NAKÃO, 2009).

De acordo com Ribeiro (2010), os custos ambientais envolvem todos gastos envolvidos com o gerenciamento ambiental consumido no período e incidido na área administrativa. Complementarmente, para Tinoco e Kraemer (2011), para chegar ao total de custos ambientais de necessário somar o custo dos materiais desperdiçados, despesas de manutenção, depreciação e do trabalho com os custos de salvaguarda ambiental.

Dessa forma, no ambiente corporativo, surgem as necessidades dos gestores de se posicionarem e esclarecerem para os *stakeholders* a respeito da situação da política ambiental, das atividades desenvolvidas, os custos das atividades para a entidade e possíveis vantagens que elas podem trazer, o gerenciamento e controle dos custos ambientais são primordiais para devolver todas essas tarefas (REGATSCHNIG; SCHNITZER, 1998).

No que lhe concerne, Tinoko e Kraemer (2011) classificam os custos ambientais em quatro categorias principais, aos quais são eles: (a) custos potencialmente ocultos que se referem aos custos de conformidade – são custos incorridos para que a empresa atue em conformidade com a lei e/ou outras políticas ambientais relacionadas a sua atividade; (b) custos convencionais – que são todos os custos dos processos e atividades da empresa relacionados a quaisquer aspectos ambientais e tangíveis; (c) custos com contingências – são gastos que podem vir a incorrer ou não dependendo de futuros custos de regulamentação, multas, penalidades; e (d) custos com imagem e relacionamento – são custos relacionados a visão e relacionamento desenvolvido entre os diversos stakeholders e a empresa.

Já Hansen e Mowen (2003) classificaram os custos ambientais em: (a) custos de prevenção ambiental são aqueles derivados de atividades desenvolvidas pelas empresas com o objetivo de prevenir danos e desperdícios ao meio ambiente; (b) custos de detecção ambiental são os custos que visam identificar se as atividades da empresa estão atendendo as normas ambientais de forma adequada; (c) custos de falhas ambientais internas são os custos incorridos para eliminar, conter ou gerir a contaminação e desperdício antes que sejam despejados no meio ambiente; (d) custos de falhas ambientais externas são os custos incorridos e pagos pela empresa referente a atividades pós processo produtivo, ou seja, depois que contaminantes e desperdício são despejados no meio ambiente; e (e) custos não realizados de falhas externas (custos sociais) que correspondem aos custos de atividades após o descarregamento de contaminantes e desperdício no meio ambiente, nesse caso são atividades desenvolvidas por pessoas não externas à empresa.

Em relação aos investimentos ambientais, são definidos como gastos incorridos e a incorrer para aquisição de ativos que tenham relação com os processos de preservação, controle e recuperação do meio ambiente visando benefícios futuros. E além disso, os gastos podem representar ativos de vida curta como insumos para o processo produtivo, ou ativos de vida longa, como aquisição de

maquinários (VELLANI; NAKÃO, 2009).

Dessa forma, os investimentos ambientais podem ser classificados em cinco categorias, segundo Rover, Borba e Borgert (2008), enumeram os investimentos com educação ambiental; investimentos para manutenção dos processos operacionais e melhoria do meio ambiente; investimentos com projetos ou programas ambientais; investimentos para recuperação dos danos ambientais e investimentos para preservação e proteção ambiental.

2.2 TEORIA DO *DISCLOSURE*

O ato de tornar algo público, divulgar, transparecer, revelar algo, encaixado no contexto organizacional, pode-se referi-los ao *disclosure*, ao qual o mesmo se refere especificamente a divulgação de informações sobre a empresa e quando utilizado na contabilidade, está se evidenciando de informações qualitativas e quantitativas (LINS; SILVA, 2009; MURCIA *et al*., 2011). Já na ótica de Braga e Salotti (2008), o *disclosure* ambiental é a divulgação voluntária de informações de caráter ambiental, realizadas por empresas com o objetivo de consentir a demanda dos *stakeholders*, servindo como uma informação social que podem ser divulgados tanto em relatórios anuais como em relatórios sociais específicos.

Assim, acrescentam Barcelos *et al*. (2015) definem a evidenciação como sendo a divulgação por partes das entidades que possuem relevância para os *stakeholders*, sendo elas de cunho positivo ou negativos, podendos serem divulgados por relatórios de sustentabilidade, em indicadores socialmente responsáveis, em normas de evidenciação ambiental, no balanço social e nos critérios e subcritérios de análise das informações ambientais.

A evidenciação de informações relacionadas à gestão de recursos ambientais utilizadas nas empresas está sendo mais exigidas pela sociedade no todo e pelos governos, visto que os desastres e alterações ambientais aumentaram a pressão social sobre as empresas que utilizam os recursos naturais (MACHADO; OTT, 2015).

Assim, o *disclosure* presente nas organizações pode ocorrer compulsória ou voluntariamente, em que a compulsória ocorre por determinação de leis e a voluntária é realizada através de recomendações de agências governamentais, do mercado ou por decisão da própria entidade (RAFAELLI *et al*., 2014).

Dessa maneira, todas os gastos e as provisões efetuadas com o meio ambiente devem ser evidenciadas, assim como todas as situações relacionadas diretamente com a natureza que possam prejudicar os interesses dos acionistas minoritários ou representam riscos para continuidade da empresa (RODRIGUES et

al., 2011).

No contexto brasileiro, destaca-se a evidenciação de informações ambientais voluntárias, mas apresentam recomendações como as contidas no Parecer de Orientação nº 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e na resolução nº 1.003/04 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que em função de caráter voluntário, diversos estudos nacionais na área procuraram verificar os fatores e tipos de informações ambientais que divulgadas pelas entidades brasileiras (CORREA; GONÇALVES; MORAES, 2015).

Consoante Ferreira e Berner (2016) a evidenciação de informações ambientais consiste em relatar a postura da empresa e sua transparência diante o meio ambiente, sendo bem aceita pelo mercado onde está atento as práticas sustentáveis das entidades. No entanto, caso as empresas não divulgarem informações dessa natureza, o mercado interpretará negativamente, pois, a falta de transparência enseja que possa haver problemas de natureza ambiental (DYE, 1985; SALOTTI; YAMAMOTO, 2005).

Dessarte, Rover, Borba e Borgert (2008) utilizaram quatro tipos de evidenciação mutualmente excludentes e exaustivas para identificar como as informação divulgadas pelas empresas foram representadas dos relatórios em relação à categorização das informações ambientais evidenciadas pelas empresas, como a do tipo declarativa é quando as informações são apresentadas de forma descritiva; quantitativa não monetária são as informações quantitativas evidenciadas por números não-financeiras; quantitativa monetária são as informações quantitativas evidenciadas de forma financeira e; quantitativa monetária e não-monetária refere-se a informações evidenciadas tanto de forma financeira quanto não-financeira.

Portanto, as empresas esperam alcançar benefícios através da divulgação de informações ambientais, construindo uma imagem positiva e benéfica da empresa, conseguindo maximizar seu lucro, dado que o *disclousure* ambiental pressupõe transparência na comunicação com os *stakeholders*, ética e respeito aos interesses dos usuários, culminando em uma boa reputação corporativa (WANG, 2016).

Neste contexto, a evidenciação das informações ambientais ocorre de diversas formas: em relatórios de sustentabilidade, em indicadores socialmente responsáveis, em normas de evidenciação ambiental, no balanço social e nos critérios e subcritérios de análise das informações ambientais. A evidenciação dessas informações serve de apoio às empresas e aos usuários das informações contábeis no tocante à tomada de decisões mais confiáveis e seguras (PLETSCH *et al*., 2014; BARCELOS *et al*., 2015).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES RELACIONADOS COM O TEMA

Essa seção compreende estudos empíricos anteriores desenvolvidos acerca da temática do *disclosure* de custos e investimentos ambientais em cenários analisados. O levantamento bibliográfico ocorreu nas plataformas de pesquisa como Google Acadêmico, Plataforma de Periódicos da Capes e Plataforma *Spell*, e como resultado dessa pesquisa, constataram-se os seguintes estudos a seguir.

A pesquisa de Vasconcelos e Pimentel (2018), procurou analisar como se dar a evidenciação contábil dos custos e investimentos ambientais das empresas consideradas potencialmente poluidoras que compõem a carteira 2016 do Índice de Sustentabilidade Empresarial da B3 e os resultados apontam que a maioria das empresas divulga as suas informações referentes a custos e investimentos ambientais nos Relatórios da Administração e nas Notas Explicativas. Constatou-se, ainda, que a maioria das empresas evidenciou mais investimentos ambientais do que custos ambientais e entre os investimentos ambientais que mais divulgaram, estão os investimentos em projetos e/ou programas ambientais de P&D e os custos ambientais mais evidenciados são aqueles referentes às atividades socioambientais. E por fim, observou-se uma predominância de divulgações contábeis de natureza monetária, tanto para investimentos quanto para custos ambientais.

Em outra pesquisa, Gomes *et al*. (2019) investigaram a evidenciação dos custos e investimentos ambientais em empresas pertencentes ao setor químico listados na B3 e chegaram à conclusão de que 70% das empresas da amostra evidenciaram informações sobre custos e investimentos ambientais. Porém, de modo geral, as empresas estão evidenciando poucas informações de cunho ambiental relacionadas a custos e investimentos ambientais, somando-se a este fator a falta de padronização das informações encontradas.

O estudo de Binotti e Besen (2019) identificou as informações sobre os custos e investimentos ambientais divulgadas pelas empresas que compõe o Índice Empresarial do Segmento de Energia Elétrica. A amostra foi composta de análise de 125 sentenças e evidenciou-se que a maioria das informações ambientais (54,4%), são divulgados no Relatório de Sustentabilidade, seguido do Relatório de Administração (23,2%) e identificou-se um aumento na evidenciação de custos e investimentos ambientais comparados ao estudo base.

Pereira *et al*. (2020) apresentaram os custos e investimentos ambientais em empresas do setor elétrico da B3 e chegaram à conclusão de ao que concerne aos investimentos, os custos relacionados à manutenção dos processos operacionais e melhoria do meio ambiente destacaram-se com números expressivos nas sentenças, porém, ficou evidente a falta de uma uniformização das informações

encontradas, obstaculizando a comparabilidade informacional entre as empresas.

Em um estudo recente de Voigt, Machado e Meuer (2020), que analisou o nível de evidenciação de custos e investimentos ambientais e legibilidade dos relatórios da administração de empresas do setor de papel e celulose, foi constatado que os resultados encontrados indicaram que as empresas, por mais que tenham evoluído o nível de evidenciação em consideração a estudos semelhantes, não responderam, em sua totalidade, os questionamentos abordados na metodologia e que as empresas podem deixar a evidenciação ambiental com linguagem robusta, dificultando a compreensão dos usuários da informação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo caracteriza-se quanto aos objetivos como descritivo, pois visa descrever as características de determinada fenômeno ou população, ou estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2010), ou seja, as características da evidenciação contábil referente aos custos investimentos ambientais.

Em relação ao método, a pesquisa classifica-se como qualitativa, em que tem como a finalidade da descrição dos dados. De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p. 135), “o fenômeno em estudo é efetuado de forma mais específica, fundamental importância descrições, compreensões, interpretações e análises de informações e evidências que naturalmente não são expressas por números”.

Quanto aos procedimentos, o estudo classifica-se como documental. Para Gil (2008), enquadra-se como uma pesquisa bibliográfica quando a mesma utiliza obras de outros autores que já trataram sobre o tema estudado. Já em relação a uma pesquisa documental, Marconi e Lakatos (2014) destacam como documentos de fontes primárias, ou seja, aqueles provenientes dos próprios órgãos que realizaram as observações, sem interpretações de terceiros.

A população da pesquisa consiste nas empresas do setor de água e saneamento básico listadas no Brasil, Bolsa e Balcão (B3), no período de 2016 a 2020 (Quadro 1). A escolha se justifica por ser um setor cujas as atividades são consideradas potencialmente poluidoras de nível alto, conforme o anexo VIII da Lei nº 10.165/2000, que trata da Política Nacional do Meio Ambiente, em que os serviços de utilidade são potencialmente poluidores (BRASIL, 2000).

Quadro 1 – Empresas do setor de água e saneamento básico listados na B3

Razão social	Segmento	ISE*
AMBIPAR	Novo Mercado (NM)	Sim
CASAN	-	Não
COPASA	Novo Mercado (NM)	Sim
IGUA AS	Bovespa Mais (MA)	Não
ORIZON	Novo Mercado (NM)	Não
SABESP	Novo Mercado (NM)	Sim
SANEPAR	Nível 2 de Governança Corporativa (N2)	Sim
SANESALTO	-	Não

*Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE).
Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Para coleta dos dados, utilizou-se o método proposto por Assunção (2017), qual consiste em uma análise qualitativa de dados secundários composto pelas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) e dos Relatórios de Sustentabilidade (RS), divulgados nos *websites* das empresas e analisados no período de 2016 a 2020. Nesse contexto, as informações das DFP são Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas, como também do Relatório da Administração e Parecer dos Auditores Independentes.

Os documentos citados para análise e coleta de dados da pesquisa, foram obtidos através de consulta eletrônica as empresas listadas na B3 e utilizou-se as palavras-chave 'custo', 'investimentos', 'ambiente', 'ambiental' e '*environment*, como descritores de busca e estão alinhados com a literatura de Hansen e Mowen (2003), Rover, Borba e Borgert (2008) e Tinoko e Kremer (2011).

Dessa maneira, para tratamento dos dados foi utilizado a técnica de análise de conteúdo, ao qual se analisa qualitativamente e de forma detalhada os documentos coletados relacionados (BARDIN, 2011), e que no caso das Demonstrações Financeiras Padronizadas e dos Relatórios de Sustentabilidade, deu-se por métodos de categorização, conforme os custos e investimentos ambientais.

Além disso, realizou-se a análise dos dados e informações por palavras-chave utilizadas na pesquisa, para identificar se essas informações condizem aos custos e investimentos ambientais. Posteriormente, para uma captação de dados, organizaram-se os resultados em quadros e tabelas elaboradas pelo *Software Microsoft Word* (versão *Windows* 10), confortando-se os achados deste estudo com a literatura pesquisada.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, os resultados foram apresentados como as empresas do setor de água e saneamento básico listadas na B3 divulgaram seus custos e investimentos ambientais de 2016 a 2020. Na sequência, estão dispostas a quantidade de sentenças relacionadas aos custos e investimentos ambientais e assim, verificar o nível de *disclosure* desses aspectos. Vale ressaltar que, os resultados foram organizados por empresa analisada, sendo elas, a AMBIPAR, CASAN, COPASA, IGUA, ORIZON, SABESP, SANEPAR E SANESALTO, apresentadas nessa mesma ordem e iniciando conforme destacado na (Tabela 1).

Tabela 1 – Custos e investimentos ambientais da empresa Ambipar S.A.

Itens	Relatório	Exercício	Descrição da Informação
Custos	-	2016	- Não foram encontradas evidenciações ambientais neste período.
	-	2017	
	DFP	2018	- Custos e Despesas com Environment de R$ 168.230 (Milhões);
	DFP	2019	- Custos com Gestão de Serviços Ambientais de R$ 498 (Milhões);
			- Custos e Despesas com Environment de R$ 187.086 (Milhões);
	DFP/RS	2020	- Custos com Gestão de Serviços Ambientais de R$ 191 (Milhões);
			- Custos e Despesas com Environment de R$ 241.325 (Milhões);
Investimentos	-	2016	- Não foram encontradas informações ambientais neste período. - Investimento na controlada Ambitec de R$ 104.554 (Milhões);
	DFP	2017	- Investimento na controlada Brasil Ambiental de R$ 31.327 (Milhões);
	DFP	2018	- Investimento na Controlada Planeta Ambiental de R$ 294 (Milhões); - Investimento na controlada Ambipar Environment de R$ 146.293 (Milhões);
			- Investimento na controlada Ambitec de R$ 146.293 (Milhões);
	DFP	2019	- Investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento de R$ 3.612 (Milhões); - Investimento na controlada Ambipar Environment de R$ 159.373 (Milhões);
			- Investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento de R$ 7.800 (Milhões);
	DFP/RS	2020	- Investimento na controlada Ambipar Environment de R$ 220.541 (Milhões);
			- Investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento de R$ 8.840 (Milhões);

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 1 apresenta as informações de custos e investimentos ambientais evidenciadas nas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), que se concentrou, principalmente, nos nas Notas Explicativas e Relatórios da Administração e no Relatório de Sustentabilidade (RS) da empresa Ambipar S.A.

Em relação aos custos ambientais, não se constatou *disclosure* nos anos de 2016 a 2017, mas percebem-se aumentos nos custos com *environment* (custos ambientais) e os custos com gestão de serviços ambientais durante os períodos seguintes, em que se enquadram nessa categoria os custos convencionais, aqueles que estão relacionados aos custos e as atividades da empresa relacionados a quaisquer aspectos ambientais e tangíveis, como é explicado por Tinoco e Kraemer (2011).

Já em relação aos investimentos ambientais, a empresa apresentou investimentos em controladas, constatando um aumento sucessivo durante o período analisado. Destacou-se ainda, os investimentos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), que segundo a classificação de Rover, Borba e Borgert (2008), são categorizados como investimentos com projetos ou programas ambientais, havendo um aumento crescente durante o período analisado.

Na sequência, a Tabela 2 apresenta as informações evidenciadas pela empresa CASAN S.A., referentes aos seus custos e investimentos ambientais no período analisado, os dados coletados foram retirados, das DFP (Notas Explicativas e Relatórios da Administração) e dos RS, como disposto a seguir.

Tabela 2 – Custos e investimentos ambientais da empresa CASAN S.A.

Itens	Relatório	Exercício	Descrição da Informação
Custos	-	2016	- Não foram encontradas evidenciações ambientais neste período.
	-	2017	
	-	2018	
	-	2019	
	-	2020	
Investimentos	DFP	2016	- Investimento para tratamento de Esgoto de R$ 158.446 (Mil);
	DFP/RS	2017	- Investimentos totais em Meio Ambiente de R$ 248.432 (Mil); - Investimento para tratamento de Esgoto de R$ 159.887 (Mil);
	DFP/RS	2018	- Investimentos totais em Meio Ambiente de R$ 238.682 (Mil); - Investimento para tratamento de Esgoto de R$ 173.352 (Mil);
	DFP/RS	2019	- Investimentos totais em Meio Ambiente de R$ 245.071 (Mil); - Investimento para tratamento de Esgoto de R$ 192.600 (Mil);
	DFP/RS	2020	- Investimentos totais em Meio Ambiente de R$ 374. 039 (Mil); - Investimento para tratamento de Esgoto de R$ 270.525 (Mil);

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Durante os cinco exercícios analisados, não foram identificadas sentenças referentes à evidenciação de custos ambientais, mas que pode estarem associados a não obrigação da divulgação dos gastos ambientais por parte das empresas em seus relatórios, mas percebeu-se nos relatórios de sustentabilidade que a empresa desenvolve ações com programas educacionais ambientais, assim como projetos para preservação, conservação e manutenção de matas ciliares.

Na evidenciação dos investimentos ambientais, constatou-se que as empresas, durante os exercícios estudados, apresentaram investimentos com tratamento de esgoto e em meio ambiente de modo geral, aumentando os investimentos para essas categorias ambientais e são categorizadas de acordo com Rover, Borba e Borget (2008), como investimentos para manutenção dos processos ambientais e melhoria do meio ambiente.

Já consoante com os resultados da Tabela 3, são evidenciadas as informações referentes aos custos e investimentos ambientais incorridos na empresa COPASA S.A. no período disposto, principalmente, constantes nas DFP e RS durante os exercícios de 2016 a 2020, conforme destacado a seguir.

Tabela 3 – Custos e investimentos ambientais da empresa Copasa S.A

Itens	Relatório	Exercício	Descrição da Informação
Custos	DFP	2016	- Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 43.855 (Mil);
	DFP	2017	- Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 38.697 (Mil);
	DFP	2018	- Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 53.619 (Mil);
	DFP/RS	2019	- Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 46.221 (Mil); - Custos com Preservação Ambiental de R$ 21.441 (Mil);
	DFP/RS	2020	- Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 295 (Mil); - Custos com Preservação Ambiental de R$ 22.052 (Mil);
Investimentos	DFP/RS	2016	- Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 67.067 (Mil); - Investimento para obras específicas de melhorias e ampliação das ETE de R$ 224.812 (Mil);
	DFP/RS	2017	- Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 151.603 (Mil); - Investimento para obras específicas de melhorias e ampliação das ETE de R$ 235.514 (Mil); - Investimento para tratamento de Esgoto de R$ 357 (Milhões);
	DFP/RS	2018	- Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 258.715 (Mil); - Investimento para obras específicas de melhorias e ampliação das ETE de R$ 246.787 (Mil);

Investimentos	DFP/RS	2019	- Investimento para obras específicas de melhorias e ampliação das ETE de R$ 201.499 (Mil); - Investimento no Programa Pró-Mananciais de R$ 26 (Milhões) desde de sua implementação em 2017; - Investimento para tratamento de Esgoto de R$ 279 (Milhões); - Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 187.112 (Mil);
	DFP/RS	2020	- Investimento no Programa Pró-Mananciais de R$ 12,9 (Milhões) em 2020, e desde R$ 40 (Milhões) desde 2017; - Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 163.449 (Mil); - Investimento para obras específicas de melhorias e ampliação das ETE de R$ 212.748 (Mil); - Acordo com o fundo de Socioambiental da Caixa Econômica Federal (CEF) investimento de R$ 2,7 (Milhões) projeto de recuperação ambiental; - Investimento para tratamento de Esgoto de R$ 213 (Milhões);

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Para as informações sobre custos ambientais evidenciadas pela COPASA S.A., observou-se, em maioria, provisões judiciais referentes a ações ambientais em todos os exercícios analisados, visando mitigar os riscos eminentes e preservar a companhia de impactos negativos em seus resultados, percebendo ainda, uma evolução no provisionamento até o ano de 2018, recuando nos anos seguintes e para tanto, as sentenças encontradas são classificadas, segundo Tinoco e Kramer (2011) como custos com contingências. Contatou-se também, a evidenciação de custos com preservação ambiental no ano de 2019 e com aumento para o ano de 2020, que de acordo com Hansen e Mowen (2003) os custos são classificados com objetivo de prevenir danos e desperdícios ao meio ambiente, como custos de prevenção ambiental.

Os investimentos evidenciados pela empresa, tiveram como principal aplicação as Estações de Tratamento de Esgoto (ETE) e como projetos para recuperação ambiental, tendo um número significativo nos investimentos para o tratamento de redes de esgotos, classificados como categorias de investimentos para recuperação de danos ambientais, assim como para manutenção dos processos operacionais e melhoria do meio ambiente, segundo a classificação de Rover, Borba e Borgert (2008).

A Tabela 4 a seguir, refere-se à evidenciação de custos e investimentos ambientais da empresa IGUA S.A., que no período estudado foram coletadas informações nas DFP e nos RS, durante os exercícios analisados nesta pesquisa.

Tabela 4 – Custos e investimentos ambientais da empresa IGUA S.A.

Itens	Relatório	Exercício	Descrição da Informação
Custos	DFP	2016	- Custos com Materiais Diretos de R$ 84.435 (Em Milhares); - Repasse de recursos e custos com serviços compartilhados da Aviva Ambiental de R$ 43 (Em milhares);
	DFP	2017	- Custos com contrato de Assistência Técnica da Aviva Ambiental de R$ 120 (Em milhares); - Custos com Materiais Diretos de R$ 85.435 (Em Milhares); - Repasse de recursos e custos com serviços compartilhados da Aviva Ambiental de R$ 43 (Em milhares);
	DFP/RS	2018	- Custos com contrato de Assistência Técnica da Aviva Ambiental de R$ 121 (Em milhares); - Custos com Materiais Diretos de R$ 5.137 (Em Milhares); - Repasse de recursos e custos com serviços compartilhados da Aviva Ambiental de R$ 43 (Em milhares); - Custos com contrato de Assistência Técnica da Aviva Ambiental de R$ 132 (Em milhares); - Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 689 (Em Milhares);
	DFP/RS	2019	- Custos com Materiais Diretos de R$ 6.359 (Em Milhares); - Repasse de recursos e custos com serviços compartilhados da Aviva Ambiental de R$ 43 (Em milhares); - Custos com contrato de Assistência Técnica da Aviva Ambiental de R$ 127 (Em milhares); - Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 1.462 (Em Milhares);
Investimentos	DFP/RS	2020	- Custos com Materiais Diretos de R$ 6.244 (Em Milhares); - Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 1.709 (Em Milhares);
	DFP	2016	- Investimento com a concessão privada junto com a Aviva Ambiental S.A de R$ 820 (Em milhares);
	DFP	2017	- Investimento com a concessão privada junto com a Aviva Ambiental S.A de R$ 943 (Em milhares);
	DFP/RS	2018	- Investimento com a concessão privada junto com a Aviva Ambiental S.A de R$ 1.050 (Em milhares); - Investimento de mais de R$ 121 Milhões na ampliação e melhoria das ETE;
	DFP/RS	2019	- Investimento com a concessão privada junto com a Aviva Ambiental S.A de R$ 106 (Em milhares);
	DFP/RS	2020	- Investimento com a concessão privada junto com a Aviva Ambiental S.A de R$ 81 (Em milhares);

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Ao analisar as sentenças dispostas na Tabela 4, é possível identificar que os principais custos evidenciados são aqueles relacionados com os custos com contrato de assistência técnica da AVIVA Ambiental, que de acordo com Tinoko e Kraemer (2011) classificam-se como custos de conformidade, ou seja, custos incorridos para que a empresa atue conforme a legislação e outras políticas ambientais relacionadas a sua atividade.

Já as sentenças evidenciadas em relação aos investimentos, destacam-se os de concessão privada junto a AVIVA Ambiental, ao qual estão relacionadas as concessões de serviços públicos de água e esgoto, que no ano de 2018 obteve o maior aporte financeiro. De modo geral, percebe-se que a IGUA S.A. apresenta um *disclosure* ambiental considerado elevado, quando se compara com outras empresas analisadas e ainda, possui um padrão no quantitativo de divulgação tanto de custos como de investimentos ambientais.

Os dados da Tabela 5 apresentam a evidenciação de custos e investimentos ambientais da empresa ORIZON S.A., presentes nas DFP e no RS, sendo que para essa empresa percebe-se uma discrepância na divulgação das informações sobre os custos e investimentos ambientais, especialmente, quando são comparadas com as outras empresas analisadas nesse estudo, como representado a seguir.

Tabela 5 – Custos e investimentos ambientais da empresa ORIZON S.A.

Itens	Relatório	Exercício	Descrição da Informação
Custos	-	2016	Não foram encontradas evidenciações neste período
	DFP	2017	- Custos dos serviços prestados com tratamento e destinação final dos resíduos de R$ 92.383 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados de Energia, Biogás e crédito de carbono de R$ 2.620 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados Beneficiamento de Resíduo/ETE de R$ 8.021 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados com Engenharia Ambiental de R$ 25.015 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados com Tratamento e destinação final dos resíduos de R$ 103.234 (Em Milhares);
	DFP	2018	- Custos dos serviços prestados com Outorgas de R$ 7.812 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados de Energia, Biogás e crédito de carbono de R$ 3.678 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados Beneficiamento de Resíduo/ETE de R$ 40.181 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados com Engenharia Ambiental de R$ 21.543 (Em Milhares); - Custos com licenciamento e autorização do uso dos recursos Hídricos de rios do domínio Federal e Estadual de R$ 89,9 (Milhões); - Custos dos serviços prestados com Outorgas de R$ 9.188 (Em Milhares);
	DFP	2019	- Custos dos serviços prestados com Tratamento e destinação final dos resíduos de R$ 116.953 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados de Energia, Biogás e crédito de carbono de R$ 4.317 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados Beneficiamento de Resíduo/ETE de R$ 46.065 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados com Engenharia Ambiental de R$ 23.028 (Em Milhares);

Custos	DFP/RS	2020	- Custos com Taxa de R$ 1.960,00 para participar de um leilão de venda de crédito de carbono; - Custos dos serviços prestados com Outorgas de R$ 10.199 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados com Tratamento e destinação final dos resíduos de R$ 123.997 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados de Energia, Biogás e crédito de carbono de R$ 3.989 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados Beneficiamento de Resíduo/ETE de R$ 50.798 (Em Milhares); - Custos dos serviços prestados com Engenharia Ambiental de R$ 17.767 (Em Milhares);
Investimentos	-	2016	- Não foram encontradas evidenciações ambientais neste período.
	-	2017	
	-	2018	
	-	2019	
	-	2020	

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

As informações encontradas nas sentenças sobre custos ambientais concentram-se nos serviços prestados com tratamento das estações de tratamento de esgoto, bem como a destinação final dos resíduos sólidos e ainda em relação os serviços prestados com engenharia ambiental, demonstrando o foco nos custos de falhas ambientais internas, que de acordo com Hansen e Mowen (2003), esses custos visam eliminar, conter ou gerir a contaminação e desperdício antes que sejam despejados no meio ambiente e custos com detecção ambiental, respectivamente.

Entretanto, para essa empresa, não foi encontrada qualquer sentença de investimentos ambientais durante os exercícios analisados neste estudo, apenas se observou nos relatórios de sustentabilidade que a empresa investiu em projetos para recuperação de áreas degradadas, diagnóstico ambiental, em programas de educação ambiental, bem como projeto de MBA em saneamento ambiental, reafirmando o compromisso de uma gestão ambiental mais engajada. Todavia, apesar da empresa informar que realiza esses investimentos, mas não evidenciou de forma quantitativa os valores desses investimentos.

Na sequência, a Tabela 6 contém informações relacionadas aos custos e investimentos ambientais, evidenciados principalmente nas DPF e no RS, durante os exercícios de 2016 a 2020, período de análise desta pesquisa.

Tabela 6 – Custos e investimentos ambientais da empresa Sabesp S.A

Itens	Relatório	Exercício	Descrição da Informação
Custos	DFP/RS	2016	- Custos de convênio para o Fundo Municipal de Saneamento Ambiental e Infraestrutura R$ 15.858 (Milhões); - Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 150.084 (Em Milhares); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 3.317.600 (Milhões); - Custos de convênio para o Fundo Municipal de Saneamento Ambiental e Infraestrutura R$ 12.055 (Milhões);
	DFP/RS	2017	- Custos de convênio para o Fundo Municipal de Saneamento Ambiental e Infraestrutura R$ 60.8 (Milhões); - Custos com a Purificação do Biogás no tratamento de Esgoto R$ 7,3 (Milhões); - Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 160.446 (Em Milhares); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 3.879.000 (Milhões); - Custos de convênio para o Fundo Municipal de Saneamento Ambiental e Infraestrutura R$ 19.977 (Milhões);
	DFP/RS	2018	- Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 170.419 (Em Milhares); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 4.343.800 (Milhões); - Custos de convênio para o Fundo Municipal de Saneamento Ambiental e Infraestrutura R$ 17.068 (Milhões);
	DFP/RS	2019	- Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 192.950 (Em Milhares); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 4.864.894 (Milhões); - Custos de convênio para o Fundo Municipal de Saneamento Ambiental e Infraestrutura R$ 29.599 (Milhões);
	DFP/RS	2020	- Provisões judicias referente a Ações Ambientais R$ 249.582 (Em Milhares); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 5.981.837 (Milhões);
Investimentos	DFP/RS	2016	- Investimento na controlada Attend Ambiental R$ 1.766 (Mil); - Investimento na controlada Aquapolo Ambiental de R$ 6.047 (Mil); - Investimentos Totais em Meio Ambiente R$ 21.174 (Mil); - Investimentos e gastos em proteção Ambiental de R$ 21,2 (Milhões); - Investimento no Projeto Tiête na revitalização de R$ 342 (Milhões); - Investimento no Programa Córrego Limpo, destinado para recuperação de rios e mananciais R$ 240 (Milhões); - Investimento no Programa Onda Limpa no Saneamento Ambiental de R$ 102 (Milhões); - Investimentos em Projetos em Pesquisa, Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (PD&I) R$ 11,9 (Milhões);

Investimentos	DFP/RS	2017	- Investimento na controlada Attend Ambiental R$ 2.326 (Mil); - Investimento na controlada Aquapolo Ambiental de R$ 9.191 (Mil); - Investimentos Totais em Meio Ambiente R$ 19.879 (Mil); - Investimentos e gastos em proteção Ambiental de R$ 19,9 (Milhões); - Investimento em Programa de Mananciais R$ 200 (Milhões); - Investimento em Programas Corporativos de Gestão Ambiental bem como ao Programa de Uso Racional da Água soma cerca de R$ 19,9 (Milhões); - Investimento no Projeto Tiête na revitalização de R$ 441 (Milhões); - Investimento no Programa Córrego Limpo – Recuperação de Rios e Mananciais R$ 8 (Milhões); - Investimento no Programa Onda Limpa no Saneamento Ambiental de R$ 71 (Milhões); - Investimentos em Projetos em Pesquisa, Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (PD&I) R$ 10,7 (Milhões);
	DFP/RS	2018	- Investimento na controlada Attend Ambiental R$ 642 (Mil); - Investimento na controlada Aquapolo Ambiental de R$ 14.783 (Mil); - Investimento em Cursos de MBA em Saneamento Ambiental de R$ 3,4 (Milhões); - Investimento no Programa Córrego Limpo – Recuperação de Rios e Mananciais R$ 9 (Milhões); - Investimento no Projeto Tiête na revitalização de R$ 441,9 (Milhões); - Investimento no Programa Onda Limpa no Saneamento Ambiental de R$ 400 (Milhões); - Investimentos em Projetos em Pesquisa, Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (PD&I) R$ 10,6 (Milhões);
	DFP/RS	2019	- Investimento na controlada Attend Ambiental R$ 3.369 (Mil); - Investimento na controlada Aquapolo Ambiental de R$ 18.508 (Mil); - Investimento no Projeto Tiête na implantação de infraestrutura no tratamento de esgoto de R$ 454 (Milhões); - Investimento no Programa Onda Limpa no Saneamento Ambiental de R$ 400 (Milhões); - Investimentos em Projetos em Pesquisa, Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (PD&I) R$ 17,4 (Milhões);

Investimentos	DFP/RS	2020	- Investimento na controlada Attend Ambiental R$ 5.134 (Mil); - Investimento na controlada Aquapolo Ambiental de R$ 20.532 (Mil); - Investimento de R$ 1 (Bilhão) no combate às perdas de água; - Investimentos em Projetos em Pesquisa, Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (PD&I) R$ 20,5 (Milhões); - Investimento no Programa Nossa Guarapiranga no tratamento de resíduos da empresa e recuperação da vegetação nas ilhas das represas R$ 2 (Milhões); - Investimento no Projeto Tiête na implantação de infraestrutura no tratamento de esgoto de R$ 435 (Milhões); - Investimento no Programa Córrego Limpo criado em 2017 na despoluição e manutenção de 161 córregos da capital paulista de R$ 318 (Milhões), desde sua implantação; - Investimento no conjunto de obras por meio de financiamento nas intervenções na Bacia da Billings de R$ 230 (Milhões); - Investimento no Programa Onda Limpa no Saneamento Ambiental de R$ 2 (Bilhões) desde na sua implementação em 2017; - Investimento para o plano de Inovação Tecnológica para o controle de odores em ETEs de R$ 48 (Milhões); - Investimento em Projetos de Engenharia Ambiental de R$ 4.035.064.264,00.

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Consoante os resultados apresentados na Tabela 6, os custos ambientais mais evidenciados foram aqueles relacionados aos custos com contingências, que segundo a classificação de Tinoko e Kremer (2011), esses custos são os gastos que incorre ou não, dependendo de futuros custos com regulamentação, multas e penalidades, constatando-se uma evolução dos custos durante o período analisado.

No que diz respeito aos investimentos ambientais, a empresa evidenciou mais os investimentos voltados aos programas ligados a preservação, manutenção e revitalização do meio ambiente, bem como projeto em pesquisa, desenvolvimento tecnológico e inovação, que ficou distribuído de forma equilibrada e de modo geral, a empresa apresentou um considerável nível de divulgação ambiental no período de análise.

A seguir, os dados apresentados na Tabela 7 demonstram as informações dos custos e investimentos ambientais evidenciadas nas DFP, principalmente as Notas Explicativas e os Relatórios da Administração e nos RS da empresa Sanepar S.A., conforme o período de análise da pesquisa. Percebe-se que a empresa apresenta uma evidenciação das informações ambientais considerava alta

e de maneira padronizada no quantitativo de custos e investimentos divulgados, até mesmo quando comparada com as demais empresas do setor, analisadas no presente estudo.

Tabela 7 – Custos e investimentos ambientais da empresa Sanepar S.A

Itens	Relatório	Exercício	Descrição da Informação
Custos	DFP/RS	2016	- Custos com o Fundo Municipal de Saneamento e Gestão Ambiental de R$ 19.388 (Milhões); - Custos com o Programa Sanepar Rural de R$ 213 (Milhões); - Custos com débitos referentes a Infrações Ambientais do Paraná IAP de R$ 3.780 (Milhões) - Provisão Ambiental decorrente a decisão do IBAMA de R$ 113.228 (Milhões); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 252.819 (Milhões);
	DFP/RS	2017	- Custos com o Fundo Municipal de Saneamento e Gestão Ambiental de R$ 28.517 (Milhões); - Custos com o Programa Sanepar Rural de R$ 9.479 (Milhões); - Custos com débitos referentes a Infrações Ambientais – IBAMA de R$ 85.462 (Milhões); - Custos com débitos referentes a Infrações Ambientais do Paraná IAP de R$ 1.160 (Milhões) - Provisão Ambiental decorrente a decisão do IBAMA de R$ 27.440 (Milhões); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 268.120 (Milhões);
	DFP/RS	2018	- Custos com o Fundo Municipal de Saneamento e Gestão Ambiental de R$ 43.551 (Milhões); - Custos com o Programa Sanepar Rural de R$ 2.410 (Milhões); - Custos com débitos referentes a Infrações Ambientais do Paraná IAP de R$ 4.320 (Milhões); - Custos com débitos referentes a Infrações Ambientais – IBAMA de R$ 81.316 (Milhões); - Provisão Ambiental decorrente a decisão do IBAMA de R$ 6.689 (Milhões); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 339.737 (Milhões);
	DFP/RS	2019	- Pagamento de Serviços Ambientais de R$ 250 (Mil); - Custos com o Fundo Municipal de Saneamento e Gestão Ambiental de R$ 63.194 (Milhões); - Custos com o Programa Sanepar Rural de R$ 2.859 (Milhões); - Custos com débitos referentes a Infrações Ambientais – IBAMA de R$ 63.888 (Milhões); - Provisão Ambiental decorrente a decisão do IBAMA de R$ 18.256 (Milhões); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 328.049 (Milhões);

Custos	DFP/RS	2020	- Custos com o Fundo Municipal de Saneamento e Gestão Ambiental de R$ 65.927 (Milhões); - Custos com o Programa Sanepar Rural de R$ 3.939 (Milhões); - Custos com débitos referentes a Infrações Ambientais – IBAMA de R$ 61.124 (Milhões); - Provisão Ambiental decorrente a decisão do IBAMA de R$ 16.866 (Milhões); - Processos de Ações Ambientais considerados passivos contingentes R$ 388.910 (Milhões); - Investimentos para o tratamento de Esgoto de R$ 431,3 (Milhões); - Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 881.826 (Mil); - Investimento em Proteção Ambiental de R$ 2,3 (Milhões);
Investimentos	DFP/RS	2016	- Investimentos em Projetos de Educação Ambiental de R$ 6,9 (Milhões); - Investimento no Programa de Revitalização de Rios Urbanos (PRRU) de R$ 427.935,00 - Investimento em Projeto de Sinalização de Mananciais de R$ 427.935,00 - Investimento em Pesquisa e Desenvolvimento de R$ 4.628.142,00; - Investimento em Gestão de Gases de Efeito Estufa (GEE) R$ 189.813,00; - Investimento em Gestão de reservatórios R$ 566.524;
	DFP/RS	2017	- Investimentos para o tratamento de Esgoto de R$ 432,0 (Milhões); - Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 1.004.804 (Mil); - Investimento em Proteção Ambiental de R$ 3,6 (Milhões);
	DFP/RS	2018	- Investimentos para o tratamento de Esgoto de R$ 418,2 (Milhões); - Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 1.060.981 (Mil); - Investimento em Ações de Educação Ambiental de 2,35 (Milhão);
	DFP/RS	2019	- Investimentos para o tratamento de Esgoto de R$ 454,2 (Milhões); - Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 1.168.225 (Mil); - Investimento em obras em reservatórios de R$ 2,9 (Milhões); - Investimento na recuperação do reservatório Central de Brejatuba de R$ 1 (Milhão); - Investimento em Saneamento no Litoral de R$ 49,6 (Milhões); - Investimento em Saneamento Rural de R$ 1,6 (Milhões);

Invaestimentos	DFP/RS	2020	- Investimentos para o tratamento de Esgoto de R$ 419,7 (Milhões); - Investimentos Totais em Meio Ambiente de R$ 1.192.391 (Mil); - Investimento no Plano de Segurança da Água na Aquisição de sondas de monitoramento da qualidade da água de R$ 1,6 (Milhões); - Investimento no Programa Fundo Azul de R$ 900 (Mil); - Investimento no Programa de Recuperação de Mananciais R$ 2,7 (Milhões);

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Na análise da Tabela 7, os custos ambientais mais evidenciados pela empresa SANEPAR S.A. não diferem com os que foram observados pela empresa SABESP S.A., ou seja, os custos com contingências, tendo em vista que se referem basicamente as multas ambientais, infrações diversas, dentre outras e que apresentaram uma variação no decorrer dos anos analisados de forma equilibrada e com bom nível de evidenciação.

Já os investimentos ambientais que tiveram uma evidenciação significativa, foram os gastos com projetos e programas para tratamento de esgotos, recuperação do meio ambiente e com educação ambiental, que estão classificados, segundo Rover, Borba e Borgert (2008), como na categoria de investimento para manutenção dos processos operacionais e melhoria do meio ambiente, investimentos com projetos ou programas ambientais, investimentos com educação ambiental, respectivamente.

Por último, os dados presentes na Tabela 8 relatam as sentenças de divulgação dos custos e investimentos ambientais evidenciadas apenas nas DPF da empresa SANESALTO S.A. e para esta empresa, no período analisado, não se observou divulgação ambiental por parte dos RS, conforme disposto na (Tabela 8).

Tabela 8 – Custos e investimentos ambientais da empresa SANESALTO S.A

Itens	Relatório	Exercício	Descrição da Informação
Custos	-	2016	
	-	2017	- Não foram encontradas evidenciações ambientais neste período
	-	2018	
	DFP	2019	- Custos com materiais e insumos na operação de esgoto R$ 2.103 (Milhões); - Mão de obra na Operação de esgoto R$ 771 (Milhões); - Custos com serviços de terceiros na operação de esgoto R$ 1.299 (Milhões); - Custos com materiais e insumos na operação de esgoto R$ 1.778 (Milhões);
	DFP	2020	- Mão de obra na Operação de esgoto R$ 799 (Milhões); - Custos com serviços de terceiros na operação de esgoto R$ 1.570 (Milhões);

Investimentos	-	2016	- Não foram encontradas evidenciações ambientais neste período.
	-	2017	
	-	2018	
	-	2019	
	-	2020	

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Durante o período da análise da pesquisa e para a categoria dos custos, não foram observadas evidenciação de custos ambientais entre os exercícios de 2016 a 2018, sendo que nos exercícios seguintes destacaram-se os custos ambientais relacionados com operação nas estações de tratamento de esgoto, não havendo variação significativa no decorrer dos anos.

Já no que tange a divulgação dos investimentos ambientais por parte da empresa, não foi encontrada nenhuma sentença que remetesse a essa categoria durante o período analisado no estudo, percebe-se que a empresa SANESALTO S.A. apresentou um baixo nível de divulgação ambiental nos últimos anos, tanto no que diz respeito aos custos ambientais, como principalmente nos investimentos nessa área.

Numa visão geral das empresas do setor de água e saneamento básico listadas na B3, realizou-se ainda uma análise para verificar, de forma quantitativa, o nível de evidenciação dos custos e investimentos ambientais por parte dessas empresas nos relatórios divulgados nos anos de análise desta pesquisa, conforme apresentado na (Tabela 9).

Tabela 9 - Quantidade de evidenciação dos custos e investimentos ambientais

Empresa	Evidenciação dos custos ambientais						Evidenciação dos investimentos ambientais					
	2016	2017	2018	2019	2020	Total	2016	2017	2018	2019	2020	Total
AMBIPAR	0	0	1	2	2	**5**	3	3	2	2	2	**12**
CASAN	0	0	0	0	0	**0**	1	2	2	2	2	**9**
COPASA	1	1	1	2	2	**7**	2	2	3	4	5	**16**
IGUA	3	3	4	4	2	**16**	1	1	2	1	1	**6**
ORIZON	0	4	6	5	6	**21**	0	0	0	0	0	**0**
SABESP	3	5	3	3	3	**17**	8	10	7	5	11	**41**
SANEPAR	5	6	6	6	5	**28**	9	3	3	6	5	**26**
SANESALTO	0	0	0	3	3	**6**	0	0	0	0	0	**0**
Total	**12**	**19**	**21**	**25**	**23**	**100**	**24**	**21**	**19**	**20**	**26**	**110**

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Consoante o levantamento das informações das empresas, percebe-se que, durante os anos analisados, houve uma ampla divulgação de sentenças que apresentaram investimentos ambientais, representadas por um total de 110 sentenças, e no que tange os custos ambientais, as empresas divulgaram um total de 100 sentenças. Em relação aos anos analisados, observa-se que, para os custos ambientais, houve um crescimento seguido na divulgação nos anos de 2016 a 2019, ocorrendo uma pequena queda no ano de 2020; já para os investimentos ambientais, a divulgação apresentou uma queda de 2016 a 2018, voltando a crescer no ano de 2019, apesar do crescimento baixo, mas no ano de 2020, manteve-se crescente.

Das empresas analisados neste estudo, as que mais se destacaram foram a SABESP S.A. e a SANEPAR S.A., tanto na divulgação de custos ambientais como de investimentos ambientais. A SABESP S.A. apresentou a divulgação de investimentos ambientais entre as empresas, com um total de 41 sentenças e em terceira posição, na divulgação de custos ambientais; já quando se trata da divulgação de custos ambientais, as companhias Sanepar S.A. e ORIZON S.A. são destaques na primeira e segunda posição, representadas por um total de 28 e 21 sentenças, respectivamente, porém, a ORIZON S.A. não divulgou informações sobre investimentos.

Por outro lado, as companhias SANESALTO S.A. e CASAN S.A. se destacaram por possuírem o menor nível de evidenciação de custos e investimentos ambientais, quando comparadas com as demais empresas, sendo que a SANESALTO S.A. não divulgou nenhuma informação sobre os investimentos ambientais realizados e quanto aos custos, a divulgação foi muito baixa; já com a empresa CASAN S.A. foi o oposto, não houve divulgação dos custos ambientais e em relação aos investimentos ambientais, a evidenciação também foi baixa. Apesar de algumas empresas apresentarem mais divulgação que outras, no geral, o nível de evidenciação ambiental ainda é considerado baixo, quando se compara com outras informações que são divulgadas, como as de cunho financeiro.

Por fim, mediante as informações coletadas dos relatórios apresentados pelas empresas, pode-se categorizar os custos e investimentos ambientais divulgados, considerando a classificação apresentada por Hansen e Mowen (2003) e Tinoko e Kraemer (2011), para os custos ambientais e segundo a categorização proposta por Rover, Borba e Borgert (2008), para os investimentos ambientais, como apresentado na (Tabela 10).

Tabela 10 - Categorização dos custos e investimentos ambientais

Categorização dos custos ambientais	
Custos com contingências	18
Custos de detecção ambiental	4
Custos com prevenção ambiental	2
Custos convencionais	11

Custos de falhas ambientais internas	8
Custos de conformidade	4
Total	**47**
Categorização dos investimentos ambientais	
Investimentos para manutenção dos processos operacionais e melhorias do meio ambiente	47
Investimentos com educação ambientais	4
Investimento com projetos ou programas ambientais	14
Investimentos para proteção e preservação ambiental	16
Total	**81**

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Quando se analisa a divulgação dos custos ambientais, percebe-se que os mesmos estão dispostos em seis categorias distintas, totalizando a divulgação de 41 sentenças, sendo que a categoria 'custos com contingências' é a que apresenta maior divulgação, com um total de 18 sentenças, seguida pela categoria 'custos convencionais', representada por 11 sentenças e ainda, a categoria 'custos de falhas ambientais internas', apresentando um total de 8 sentenças.

Já para a análise dos investimentos ambientais, observa-se uma maior divulgação das sentenças ambientais, apesar de terem sido identificadas menos sentenças, quando comparado aos custos ambientais, com um total de 81 sentenças. Desse total, a maioria da divulgação se concentra em 'investimentos para manutenção dos processos operacionais e melhorias do meio ambiente', representado por 47 sentenças divulgadas; seguido dos 'investimentos para proteção e preservação ambiental', com um total de 16 sentenças.

Dessarte, observou-se que diante dos dados encontrados, foram evidenciadas poucas informações relacionadas aos custos e investimentos ambientais, fator este que pode estar relacionado a não obrigação da divulgação dessas informações pelas empresas. No entanto, as empresas que pertencem ao Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), como a Ambipar, Copasa, Sabesp e Sanepar, nem todas se destacaram nessa divulgação dos dados ambientais, apenas a Sabesp e a Sanepar tiveram níveis elevados de evidenciação ambiental, quando comparadas as demais, o que se pode inferir que o fato da empresa estar listada no ISE, não garante seu cumprimento com a divulgação ambiental, mas já sinaliza um interesse e uma maior preocupação com as questões ambientais, divulgando também essas informações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para atender ao objetivo da pesquisa, de analisar como as empresas do setor de água e saneamento básico, listadas na B3, divulgam os custos e investimentos ambientais, realizou-se um estudo do tipo descritivo, qualitativo, docu-

mental e dessa forma, constata-se que diante dos resultados, o objetivo foi atingido, conforme explicado a seguir.

Quanto aos custos ambientais, observou-se que foram evidenciados, em predominância, as sentenças relacionadas à categoria de contingência, que está relacionada a multas e penalidades que podem afetar a empresa, conforme a classificação de Tinoco e Kraemer (2011). Outra categoria que de destacou, foi a de custos convencionais, que estão relacionados aos custos com processos e atividades da empresa, bem como a quaisquer aspectos ambientais e tangíveis.

Já no que diz respeito à evidenciação de investimentos ambientais, destacaram-se as categorias de investimentos para manutenção dos processos operacionais e melhoria do meio ambiente, que engloba os investimentos nos processos operacionais para diminuir os impactos ambientais; e investimentos para proteção e preservação ambiental que almeja minimizar os efeitos da atuação da empresa no meio ambiente. Frisa-se que, a maioria das informações sobre os custos e investimentos ambientais divulgados foram do tipo quantitativa monetária, seguida das evidenciações do tipo descritiva e quantitativa não monetária.

Observou-se, ainda, que algumas empresas procuram ser transparentes em relação a evidenciação das informações de custos e investimentos ambientais, que apesar das sentenças encontradas estarem na maioria quantitativamente, estas também foram acompanhadas de explicações do que os números representavam, demonstrando uma qualidade na evidenciação dessas informações.

Dessa forma, também foi possível observar que não houve uma homogeneidade ao nível de evidenciação entre as empresas estudadas, ao qual algumas empresas apresentaram muitas informações relacionadas a custos e investimentos ambientais, principalmente aquelas na ISE, enquanto outras, como no caso da SANESALTO S.A. e ORIZON S.A., que não apresentam sentenças em relação aos investimentos ambientais, e a CASAN S.A. que não apresentou divulgação em relação aos investimentos ambientais.

Nesse sentido, durante a realização do estudo foram observadas algumas limitações, nas quais foram observadas que as empresas estão evidenciando poucas informações ambientais, relacionadas aos custos e investimentos ambientais, fator este que pode estar relacionado a não obrigatoriedade da divulgação pelas empresas, que se soma a limitação da pesquisa também a falta de padronização das informações encontradas, o que pode dificultar uma comparabilidade mais aprofundada dessas informações entre as empresas.

Desse modo, sugere-se para futuras pesquisas, estudos comparativos entre diversos setores envolvendo tanto empresas brasileiras quanto estrangeiras, assim como a realização de pesquisas explorando cada vez mais os custos e investimentos ambientais divulgados das empresas que pertencem ao ISE em relação as que

não pertencem, para acompanhar essa evolução e destacar as diferenças entre a divulgação das informações, possibilitando a comparação dos estudos realizados no decorrer do tempo, salientando dos relatórios as semelhanças e diferenças informacionais, expandindo os estudos na área.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, H. B. **Custos e investimentos ambientais: a evidenciação em empresas do setor siderurgia e metalurgia da BM&FBovespa**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/34671 Acesso em: 12 de mai. 2021.

BARCELOS, D. P.; TASSIGNY, M. M.; CARLOS, M. G. O.; BIZARRIA, F. P. A.; FROTA, A. J. A. Evidenciação ambiental à luz da NBC T 15: O Caso da Natura. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade – RAGC**, Belém, v. 4, n. 2, p. 127-146, 2015, http://dx.doi.org/10.17800/aos.v4i2.312

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BINOTTI, F.; BESEN, F. G. *Disclosure* das informações sobre Custos e Investimentos Ambientais divulgados pelas empresas que compõem o Índice de Sustentabilidade Empresarial do segmento de Energia Elétrica. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, Monte Carmelo, v. 7, n. 28, p. 17-33, 2019. Disponível em: https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/1758 Acesso em: 14 mai. 2021.

BRAGA, J. P.; SALOTTI, B. M. Relação entre nível de *disclosure* ambiental e características corporativas de empresas no Brasil. *In:* CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5., 2008, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em: https://repositorio.usp.br/item/001682342 Acesso em: 28 mai. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10165.htm. Acesso em: 27 out. 2021.

CORREA, J. C.; GOLÇALVES, M. N.; MORAES, R. O. *Disclosure* ambiental das companhias do setor de petróleo, gás e biocombustíveis listadas na BM&FBovespa: uma análise à luz da teoria da legitimidade. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade – GeAS**, São Paulo, v. 4, n. 3. set./dez., 2015. https://

doi.org/10.5585/geas.v4i3.254

DYE, R. A. Disclosure of nonproprietary information. **Journal of Accounting Research**, p. 123-145. 1985. https://doi.org/10.2307/2490910

FERREIRA, R. R.; BERNER, C. V. Contabilidade Ambiental: método de auxílio na gestão e sustentabilidade. **Revista Integralização Universitária**, Palmas, v. 11, n. 5, p. 28-39, 2016. Disponível em: https://to.catolica.edu.br/revistas/index.php?journal=riu&page=article&op=view&path%5B%5D=60 Acesso em: 14 jun. 2021.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, M. L. S.; REBOUÇAS, L. S.; MELO, G. C. V.; SILVA, M. N. M.; SANTOS, S. M. Evidenciação dos Custos e Investimentos Ambientais das empresas do Setor de Químicos da B3. **Amazônia, Organização e Sustentabilidade – AOS**, Belém, v. 8, n. 1, p. 161-181, 2019. Disponível em: http://www.unama.br/seer/index.php/aos Acesso em: 11 mai. 2021.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

LINS, L. DOS S.; SILVA, R. N. S. Responsabilidade Socioambiental ou Greenwash: uma avaliação com base nos relatórios de sustentabilidade ambiental. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 91-105, 2009. Disponível em: http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrj/article/viewArticle/472 Acesso em: 08 mai. 2021.

MACHADO, D. P.; OTT, E. Estratégias de legitimação social empregadas na evidenciação ambiental: um estudo à luz da teoria da legitimidade. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, n. 1, p. 136-156, 2015. http://doi:10.4270/ruc.2015107

MACIEL, C. V. **Disclosure Ambiental:** um panorama evolutivo dos níveis de evidenciação de uma empresa do setor Elétrico. 2012. 95p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/10229 Acesso em: 21 mai. 2021.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Metodologia do trabalho científico:** procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2017.

MORAES, M. A.; THEIS, V.; VIER, M. B.; SCHREIBER, D. Análise dos custos ambientais relacionados com a gestão de resíduos em indústrias químicas. **Revista de Administração Contabilidade e Economia**, Ribeirão Preto, v. 16, n. 2, p. 505-522, 2017. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6093649 Acesso em: 27 jul. 2021.

MURCIA, F. D.; SOUZA, F. C.; DILL, R. P.; COSTA JUNIOR, N. C. A. Impacto do nível de *disclosure* corporativo na volatilidade das ações de companhias abertas no Brasil. **Revista de Economia e Administração**, [s.l], v. 10, n. 2, p. 196-218, 2011. Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos102010/398.pdf Acesso em: 12 jul. 2021.

PEREIRA, N. L. B.; MELO, G. C. V.; REBOUÇAS, L. S.; SILVA, M. N. M.; PITOMBEIRA. S. S. R. Evidenciação de Custos e Investimentos Ambientais em Empresas do Setor Elétrico da B3. **Revista Metropolitana de Sustentabilidade – RMS**, Porto Alegre, v. 10, n. 2, p. 73-103, maio/ago., 2020. Disponível em: https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/99437 Acesso em: 17 jul. 2021.

PLETSCH, C. S.; BRIGHENTI, J.; SILVA, A.; ROSA, F. S. Perfil da evidenciação ambiental das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial. **Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, v. 25, n. 3, p. 57-77, 2014. Disponível em: https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2430 Acesso em: 29 mai. 2021.

REGATSCHNIG, H. D.; SCHNITZER, H. A techno-economic approach to link waste minimization technologies with the reduction of corporate environmental costs: effects on the resource and energy efficiency of production. **Journal of Cleaner Production**, v. 6, p. 213-225, 1998. https://doi.org/10.1016/S0959-6526(98)00004-3

RIBEIRO, M. S. **Contabilidade ambiental**. 2º edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

RODRIGUES, J. M.; MACHADO, D. G.; CRUZ, A.P.C. Evidenciação de custos ambientais em empresas do segmento de adubos e fertilizantes. **Revista Contemporânea de Contabilidade,** Florianópolis, v. 8, n. 15, p. 63-86, jan./jun., 2011. https://doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n15p63

ROVER, S.; BORBA, J. A.; BORGERT, A. Como as empresas classificadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) evidenciam os custos e investimentos ambientais? **Revista de Custos e @gronegócio online**, Recife, v. 4, n. 1, 2008. Disponível em: http://www.custoseagronegocioonline.com.br/sete.html Acesso em: 08 ago. 2021.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Ensaio sobre a teoria da divulgação. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 2, n. 1, p. 53-70. 2005. Disponível em: https://www.redalyc.org/pdf/1230/123016184004.pdf Acesso em: 9 ago. 2021.

SILVA, D.; ESTENDER, A. C.; MACEDO, D. L.; MURAROLLI, P. L. A importância da sustentabilidade para a sobrevivência das Empresas. **Empreendedorismo, Gestão e Negócios**, Guarulhos, v. 5, n. 5, p. 18., 2016. Disponível em: http://revistas.ung.br/index.php/3setor/article/view/1997 Acesso em: 23 mai. 2021.

SILVA, M.; THEIS, V.; SCHREIBER, D. Análise dos investimentos e custos ambientais de uma indústria de alimentos para animais. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 23., 2016, Porto de Galinhos. **Anais...** Porto de Galinhos: ABC, 2016. Disponível em: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4072 Acesso em: 3 mai. 2021.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VASCONCELOS, G.; PIMENTEL, M. S. Análise do *disclosure* dos custos e investimentos ambientais das empresas potencialmente poluidoras que compõem o Índice de Sustentabilidade Empresarial da B3. **Revista de Gestão e Sustentabilidade – GeAS**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 210-229, 2018. https://doi.org/10.5585/geas.v7i2.705

VELLANI, C. L.; RIBEIRO, M. de S. Sustentabilidade e Contabilidade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 11, 2009. https://doi.org/10.5007/2175-8069.2009v6n11p187

VOIGT, F. H.; MACHADO, J. V.; MEUNER, A. M. Nível de evidenciação de custos e investimentos ambientais e legibilidade dos relatórios da administração de empresas do setor de papel e celulose. **Revista Mineira de Contabilidade – RMC**, Belo Horizonte, v. 21, n. 3, p. 51-62, 2020. https://doi.org/10.51320/rmc.v21i3.1171

WANG, R. **Determinants of companies' environmental information disclosure in China**. Dissertation, Aalto University School of Business, Helsinki, Finland. 2016. http://urn.fi/URN:NBN:fi:aalto-201609083623

O MÉTODO DE KOYCK PARA PROJEÇÃO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA: UMA ANÁLISE DE UM MUNICÍPIO DO RN

KOYCK'S METHOD FOR PROJECTION OF BUDGET REVENUE: AN ANALYSIS OF A CITY IN RN

Esp. Eli de Souza Lima
Especialista em Contabilidade Gerencial
e Controladoria (UERN)
E-mail: ellysousa_91@hotmail.com

Jose Mauro Madeiros Velôso Soares
Doutorando UNISINOS - PR
E-mail: josemauro@uern.br

Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Doutorado em Geografia (UFPE)
Email: sergiopedrosa@uern.br

Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Doutorado em Administração UNP
E-mail: wenykaleite@uern.br

Dr. Jandeson Dantas da Silva
Doutorado em Ciências Contábeis (UNISINOS)
E-mail: jandesondantas@uern.br

2

RESUMO

Nesta pesquisa objetivou-se analisar se o método de previsões das receitas de FPM e ICMS apurado pelo Modelo Koyck é mais eficaz que o modelo de projeções da Prefeitura Municipal de Grossos (PMG/RN). Realizou-se um estudo dedutivo com procedimentos comparativo e estatístico. A forma de abordagem foi quanti-qualitativa e classificou-se como descritiva. O objeto foram as receitas de FPM e ICMS do município. Coletaram-se os dados do Sistema de Informações do Banco do Brasil (SIBB) referentes ao período de 2006 a 2020 e mediante uma entrevista não estruturada junto ao contador da PMG. O principal resultado, na abordagem qualitativa, revelou o método de previsibilidade das receitas adotado pela PMG, o qual utiliza-se de valores da arrecadação de anos anteriores e dos índices de reajuste salarial e de inflação para realizar suas projeções. Os resultados na abordagem quantitativa demonstraram que a média de representatividade das receitas avaliadas em cerca de 54%. Os erros médios foram 10,64% (FPM) e 13,23% (ICMS) da PMG contra 15,47% (FPM) e 14,12% (ICMS) do Modelo Koyck. Em contraste com resultados de estudos anteriores, o modelo proposto se mostrou ineficaz em relação ao método da PMG, foi rejeitado como instrumento de apoio para projeções à gestão municipal.

Palavras-Chave: Koyck; Previsão; Receitas.

ABSTRACT

This research aimed to analyze whether the FPM and ICMS revenue forecasting method calculated by the Koyck Model is more effective than the Grossos City Hall (PMG/RN) projection model. A deductive study with comparative and statistical procedures was carried out. The approach was quanti-qualitative and classified as descriptive. The object was the municipality's FPM and ICMS revenues. Data from the Banco do Brasil Information System (SIBB) for the period 2006 to 2020 were collected through an unstructured interview with the PMG accountant. The main result, in the qualitative approach, revealed the method of revenue predictability adopted by PMG, which uses values from the collection of previous years and wage and inflation adjustment indices to carry out its projections. The results in the quantitative approach showed that the average representativeness of the evaluated revenues was almost 54%. The average errors were 10.64% (FPM) and 13.23% (ICMS) for the PMG against 15.47% (FPM) and 14.12% (ICMS) for the Koyck Model. In contrast to the results of previous studies, the proposed model proved to be ineffective in relation to the PMG method, being rejected as

a support instrument for projections to municipal management.

Keywords: Koyck; Forecast; Revenues

1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento do número de habitantes nas cidades, cresce também a demanda por serviços públicos mais eficientes para atendimento da população. É de competência dos gestores públicos elaborar um planejamento orçamentário capaz de canalizar os recursos financeiros para a produção de serviços de qualidade aos cidadãos. O orçamento público possui um propósito relevante para o governo, dado que constitui um instrumento que auxilia no controle e planejamento das atividades relacionadas às receitas e despesas. Consoante Januário *et al.* (2021), a origem das receitas previstas e as despesas fixadas, que poderão ser executadas, compõem o orçamento público, que objetiva atender às necessidades da população.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) trouxe dispositivos que regulamentam o orçamento público: o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Rodrigues e Xavier Júnior (2018) apontam que para um desempenho desses três instrumentos são necessárias projeções que exprimam a realidade de arrecadação das futuras receitas públicas. Nesse contexto, vale destacar que essa realidade não abrange apenas a esfera nacional, posto que a literatura (Beckett-Camarata, 2006) destaca a utilização de métodos de previsão de receitas governamentais que vão desde os informais aos formais. Contudo, no que tange à legalidade desses aspectos, antes da CF/88, a Lei nº 4.320/64 já havia estabelecido normas relativas à elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e também dos Municípios.

Cabe apontar que a administração pública tem o dever de observar e cumprir as normas vigentes concernentes à previsão e arrecadação de receitas, pois a Lei nº 4.320/1964 destaca ser de competência dos entes federativos elaborar uma estimativa correta das suas receitas, no intuito de ampliar os planos de atuação do governo. Em seus artigos 29 e 30 são definidos os métodos que devem integrar as projeções das receitas e cita que a contabilidade e os órgãos de arrecadações construam mensalmente demonstrativos que servirão de base para as previsões do orçamento.

Outra norma que os gestores precisam seguir é a Lei Complementar nº 101/2000, identificada como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), este regulamento, segundo Oliveira (2021), é constituído por normas de finanças públicas

que norteiam e assistem à gestão pública em suas tomadas de decisões no tocante ao roteiro que deve ser trilhado para alcançar uma administração responsável e transparente.

A LRF e a Lei 4.320/1964 trazem recomendações para serem consideradas as receitas públicas de períodos anteriores e as variações de índices econômicos, calculados, por técnicas estatísticas e matemáticas, para poder conhecer previamente o montante de receitas dos exercícios futuros, com a finalidade de suprir às necessidades da gestão pública. Esta, no que lhe concerne, precisa desenvolver um eficiente plano orçamentário para após de terem fixadas as despesas, não incorra na falta de recursos para honrá-las ou tenha que recorrer o legislativo de modo a solicitar uma suplementação de recursos para cobrir o excesso de despesas no período.

Nesse sentido, pode-se afirmar que uma arrecadação abaixo das estimativas projetadas prejudicaria a execução das políticas definidas para realização de despesas e investimentos das unidades federativas, por outro lado, uma arrecadação acima da avaliação prevista pode expressar uma astúcia do poder executivo ou uma má elaboração orçamentária, permitindo ao gestor público trabalhar com um limite orçamentário sem a necessidade de recorrer ao poder legislativo.

O mais responsável a ser feito pela gestão é obter estimativas que expressem uma coerência na real arrecadação de recursos, o que significa dizer que a soma dos valores estimados não deve ser excessivamente abaixo ou acima das despesas fixadas, a fim de manter o princípio do equilíbrio financeiro (RODRIGUES; XAVIER JÚNIOR, 2018).

As pesquisas científicas que tratam da previsão de receitas orçamentárias dos Entes Federativos surgem nesse contexto como elementos que subsidiam os gestores para tomadas de decisões. Cada ente, seja do governo federal, estadual, distrital ou municipal, possui um método estatístico com amparo legal para prever suas receitas, elaborando estimativas que se aproximem o máximo da realidade de arrecadação. À vista desses aspectos, o objetivo da utilização dessas metodologias é a aderência da previsão à realidade observada, mantendo dessa forma um nexo entre a receita prevista e a efetiva arrecadação.

Nessa perspectiva, identificam-se imprescindíveis, pesquisas científicas que abranjam as estimativas das receitas do município de Grossos/RN, relacionando com sua real arrecadação e dessa forma conferir a precisão de suas previsões orçamentárias elaboradas pela gestão. Diante desses aspectos, busca-se resolver a seguinte problemática: O método de previsões das receitas públicas de FPM e ICMS apurado pelo Modelo Koyck é mais eficaz do que o modelo de projeções utilizado pelo município de Grossos? Para tanto, a pesquisa busca analisar se o método de previsões das receitas públicas de FPM e ICMS apurado pelo Modelo Koyck é mais eficaz do que o modelo de projeções utilizado pelo município de

Grossos.

Para tal fim, será aplicado o modelo de Koyck para projeções das receitas que possuem significância no município, isso se deve porque estes recursos, Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), têm mensalmente maiores valores de repasses em relação aos demais, quais sejam no período dos exercícios de 2006 a 2020.

Sendo considerada uma cidade de pequeno porte, o município de Grossos localiza-se na mesorregião Oeste do Estado do Rio Grande do Norte (RN), integrando os municípios participantes da microrregião de Mossoró. A área da economia que a região tem destaque é a extração do sal marinho, proporcionando geração de emprego e renda para a população e contribuindo também com a economia estadual com o ICMS, tendo em vista o elevado fluxo de veículos de cargas que chegam ao município para realizar o transporte do sal processado pelas indústrias salineiras, gerando obrigações para o recolhimento desse imposto. Nesse sentido, é considerado um município essencial para colocar o RN como o maior produtor de sal marinho do Brasil.

O estudo se mostra relevante, visto que visa contribuir para que as arrecadações previstas no orçamento municipal de Grossos/RN apresentem coerência com as suas efetivas arrecadações e colaborar como instrumento de avaliação relativo à acurácia do método adotado pelo município, permitindo uma correta estimativa das receitas públicas.

Os trabalhos desenvolvidos nessa área possuem como pesquisadores Zonatto e Hein (2013), Zonatto, Rodrigues Júnior e Toledo Filho (2014), Silva *et al*. (2014), Rodrigues e Xavier Júnior (2018) e Lima Filho *et al.* (2020), estes escolheram estados ou municípios com relevância econômica, ou locais de concentração populacional para desenvolverem suas pesquisas e analisaram as receitas mais significativas do orçamento e os métodos estatísticos que se enquadram àquelas receitas.

Este artigo está estruturado seguindo uma sequência lógica, iniciando pelo tópico referencial teórico cujos subtópicos estão divididos em Gestão Pública, Orçamento Público e Previsão de Receitas Públicas. Estes serão utilizados para dar embasamento aos resultados da pesquisa. Em seguida será apresentada a metodologia adotada, a análise dos resultados, as considerações finais e por último as referências utilizadas neste estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO
2.1 GESTÃO PÚBLICA

A Gestão Pública é um termo utilizado amplamente para conceituar um grupo de atividades que incluem a aplicação das informações teóricas da Administração e das Ciências Gerenciais na área pública ou no processo mútuo de ações com essa área. Para Santos (2018), o modelo de gestão pública pode ser conceituado como a combinação entre os métodos gerenciais e práticos utilizados pela gestão para alcançar as metas e objetivos traçados.

Partindo desse contexto, destaca-se que no Brasil foram levantados modelos de gestão pública para direcionar os interesses públicos visando o bem comum, em vista disso, Rodrigues *et. al* (2021) ressalta que há três tipos de modelos de gestão pública, os quais se classificam como patrimonialista, burocrática e gerencial. Concordando com o este autor, Ferreira e Castelo (2020) relatam que ao se fazer uma análise do último século, nota-se que o Brasil tentou por três vezes estabelecer reformas administrativas, fundamentadas nos modelos de gestão tradicionais, conforme se passa a comentá-los.

O modelo Patrimonialista possui características que marcaram o início da história do governo brasileiro, sendo uma forma de administração que mantinha os interesses próprios do gestor como prioridade. Ferreira e Castelo (2020) afirmam que neste modelo de gestão presume-se a falta de distinção entre os bens públicos e os privados, onde a tomada de decisão era realizada conforme a conveniência do gestor, atuando como se o Estado fosse seu próprio patrimônio, essa forma de administração perdurou durante o período colonial até o Estado Novo, época marcada por governos déspotas e corrupção.

Em contraste com esses autores, Maciel (2021) defende que, apesar dos avanços na administração pública, ainda existem vestígios do modelo de gestão patrimonialista hodiernamente, em especial nos municípios menores, cujos recursos públicos e de pessoal são mais escassos, em contraste com suas responsabilidades. O autor confirma que tal modelo visa o interesse próprio da administração adotado em maior dimensão por localidades pequenas.

A Administração Patrimonialista se apresentou durante o período monárquico, contudo, segundo Ferreira e Castelo (2020), o Brasil progredia para o modelo burocrático, com os avanços da era industrial, fase do pré-capitalismo e da pré-democracia. Essa época foi marcada pela implantação de normas e procedimentos legais visando controlar os comportamentos organizacionais e institucionais.

Nessa ótica, o governo brasileiro iniciou em uma nova forma de gestão,

o modelo burocrático, cuja intenção era combater os prejuízos administrativos provocados pelo modelo patrimonialista. Ferreira, Gimenez e Valente (2021) destacam que a burocracia surgiu com a finalidade de combater o sistema déspota e corrupto, resultante da estrutura patrimonialista. Nessa condição, o modelo burocrático firmou-se como uma ferramenta administrativa com competência para organizar o serviço público e corrigir as incoerências administrativas do modelo anterior, enfatizando elementos técnicos, sistematização, estrutura hierárquica, legalização, racionalização, formalização e monitoramento dos serviços.

Já Abrucio e Loureiro (2018) defendem que o modelo burocrático é essencial à sociedade contemporânea e requisito para a organização da democracia. Por outro lado, Mandarino e Gomes (2020) apontam que o modelo burocrático é um dos obstáculos em seu desenvolvimento absoluto, contudo não deve ser considerado totalmente nocivo ao sistema, pois desempenha uma função determinante na administração pública. Ao contrário do que se esperava, Filgueiras (2018) ressalta que a burocracia danificaria a eficiência das organizações em consequência de suas falhas internas, com isso houve uma profunda crítica ao modelo burocrático brasileiro, a ponto de conduzir um cenário de reforma administrativa mobilizada pelo apelo gerencial. Nesse contexto, o modelo gerencial aparece com a ideia e filosofia de uma nova administração pública, contrapondo-se ao modelo de gestão público burocrático.

No que lhe concerne, Ferreira, Gimenez e Valente (2021) revelam que o modelo gerencial surgiu no século XX através do desenvolvimento global, focalizando o cidadão e suas necessidades e objetivando a redução dos custos, aumento da produtividade e qualidade dos serviços, concentrando-se nos resultados e fins pretendidos. Apoiando a visão dos autores, Maciel (2021) defende que o paradigma da gestão pública gerencial é voltado para os resultados, para a necessidade dos cidadãos, do ponto de vista político, e dos consumidores, na perspectiva econômica, denominado a Nova Gestão Pública, o autor ainda destaca que esse modelo possui como principais características a adoção de práticas do setor privado, gestão profissional, controle do patrimônio, avaliação de performance, administração descentralizada, disciplina fiscal e foco nos resultados.

Corroborando as ideias dos autores citados, Perini, Clemente e Colvero (2021) concordam que o modelo gerencial de gestão se caracteriza pela democracia representativa, necessitando da população civil no controle social, baseando-se na agilidade dos processos, focando nas metas e resultados e possuindo estímulo do setor privado.

Dessa forma, a aspiração de um modelo gerencial de gestão pública consolidada para promover resultados de efeitos positivos e eficazes, envolve a utilização de mecanismos e técnicas de planejamento e de coordenação dos recursos públicos, dado que um efetivo controle gerencial de tais recursos resultará em um orçamento bem estruturado.

2.2 ORÇAMENTO PÚBLICO

Hodiernamente, a sociedade vem ganhando espaço nas definições de políticas públicas, pelo meio do Orçamento Participativo, colocando o cidadão como efetivo participante na elaboração do orçamento público. Para Nunoo e Baiden (2019) na gestão das finanças públicas, o envolvimento regular dos cidadãos é considerado como uma atitude de transparência e responsabilidade.

Para garantir o aproveitamento dos orçamentos pelos cidadãos e obter o seu apoio durante a execução, o envolvimento da população durante a etapa de preparação do orçamento considera-se uma prática relevante. Corrobora nesse sentido, Pinheiro *et al.* (2020), afirmando que essa ferramenta possui funções relevantes para a administração pública, visto que consiste num instrumento que contribui para o planejamento e controle das atividades concernentes às receitas e despesas.

Para os entes da federação o plano orçamentário é uma exigência instituída por lei. Destacando-se a Lei nº 4.320/64 (Lei da Contabilidade Pública), a qual exige que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal se utilizem de recursos públicos em concordância com o definido no orçamento aprovado pelo poder legislativo e impõe que as receitas e despesas estejam todas relacionadas. Em seu artigo 2º está determinado, em obediência aos princípios de unidade, universalidade e anuidade, que quando da elaboração do orçamento deve estar discriminado as receitas e despesas para evidenciar a política econômica financeira e o plano de governo.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 165, também trata do orçamento público, acrescentando que o modelo orçamentário do Brasil é composto por três elementos, o Plano Plurianual (PPA), a Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Jorge *et al.* (2019) esclarecem que este processo integrado de planejamento e orçamento público apresentado nos instrumentos PPA, LDO e LOA tem a função de organizar a performance da administração em programas, como principal mecanismo de suas ações à população, sendo primordial, o estabelecimento de metas a serem alcançadas pelo governo durante sua execução.

O PPA está previsto no artigo 165 da CF/88, inciso I, devendo ser desenvolvido e enviado pelos poderes executivos de cada Ente Federativo (Federal, Estadual, Distrital e Municipal) até 31 de agosto do primeiro ano do mandato ou conforme constituído em cada Constituição Estadual ou Lei Orgânica, e estabelecendo, para um período de quatro anos, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública, relacionadas às despesas de capital e outras delas decorrentes, e para os programas de duração continuada

conforme previsto no § 1º. Januário *et al.* (2021) ressaltam que o PPA é um mecanismo fundamental no planejamento das prioridades para população, contudo, devem saber eleger as prioridades a serem realizadas, analisando os recursos disponíveis para sua execução.

A LDO é um instrumento orçamentário que faz o elo entre o PPA e a LOA, possuindo um período de vigência de dois anos. Consoante a CF/88, artigo 165, § 2º, o presente instrumento apresenta, além de outras regras, as prioridades e as metas da Administração Pública e estabelece orientações para o desenvolvimento da LOA. Outrossim, Medeiros e Medeiros (2018) afirmam que a LDO envolverá as metas e prioridades da administração, segundo a CF, artigo 165, §2º e orientará a LOA, dispondo sobre alterações dos tributos. A LDO também compreenderá o equilíbrio das receitas e despesas, as políticas financeiras com receitas do orçamento, as normas concernentes a controle de custos, as condições e requisitos para transferir recursos a organizações públicas, privadas e as metas e os riscos fiscais.

Outro instrumento destacado no orçamento é a LOA, compreendendo os recursos orçamentários e financeiros para serem alcançadas as metas e as prioridades estabelecidas pela LDO. Medeiros e Medeiros (2018) destacam que a LOA deve ser coerente com o PPA e a LDO e não contenha elementos estranhos à previsão da receita e à fixação da despesa, não abrangendo nessa proibição a permissão para abertura de créditos suplementares e contratações de operação de crédito, ainda que por adiantamento da receita, como prevê a legislação.

Já para Silva e Izá (2020), a LOA deverá anexar um demonstrativo de compatibilidade do plano orçamentário com os objetivos e metas. Nesse sentido, a LOA dos Municípios e demais Entes Federativos, no tocante ao seu planejamento e elaboração, precisa obedecer às diretrizes e prioridades instituídas na LDO bem como os critérios e limites fixados na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF é uma norma do plano orçamentário que visa controlar os gastos públicos impondo limites para o endividamento público e todas as dimensões de finanças públicas. De acordo com Medeiros e Medeiros (2018), a Lei Complementar nº 101/2000 consiste num regulamento que se propõe conter os déficits públicos e o endividamento da organização, espelhando-se em países como os Estados Unidos e Nova Zelândia, de modo a alcançar um equilíbrio fiscal.

Para atingir seus objetivos a LRF se apoia em quatro pilares: planejamento, transparência, controle e responsabilidade. Para Emmerick (2019), a LRF dar legitimidade a transparência da gestão como instrumento de controle social, apresentando aos cidadãos a utilização dos recursos financeiros colocados à disposição dos governantes, mediante a publicação de demonstrativos e relatórios da execução orçamentária.

A redação do texto da LRF tornou a fiscalização mais rigorosa ao cumprimento das leis relativas à Administração Pública, trazendo em seu esboço a aplicação de penalidades mais severas aos gestores públicos. As penas aplicadas quando do descumprimento dessas normas vão desde a cassação do cargo, devolução dos recursos financeiros ao erário e até mesmo a prisão dos envolvidos em corrupção e fraude.

Ainda a LRF no artigo 12, exige que sejam observadas as leis e normas técnicas em vigor, relativas à previsão das receitas, considerando aspectos referentes a índices econômicos, ou quaisquer outros indicadores que seja relevante para uma estimativa satisfatória. Nessa perspectiva, o orçamento previsto deverá acompanhar os demonstrativos dos últimos três anos, contendo as expectativas de arrecadação para o biênio seguinte.

2.3 PREVISÃO DE RECEITAS PÚBLICAS E OS MÉTODOS DE PREVISÃO

A receita pública consiste na entrada de recursos no erário de forma definitiva, incondicional, e acrescente um elemento positivo aos cofres do governo. Assim sendo, essa arrecadação realizada pelo governo possui um papel fundamental na Administração Pública, como um instrumento condicionante para execução orçamentária da despesa. Mesquita (2018) conceitua a receita pública como sendo todo valor monetário introduzido aos cofres públicos, temporária ou permanentemente, que possibilite a exploração financeira do estado e que quando adicionado ao patrimônio público seja destinado à finalidade essencial da Administração Pública. Com relação ao propósito dessa arrecadação, Willers *et al*. (2021) defende que, no Brasil, as receitas públicas arrecadadas pelos entes federativos pelo meio dos tributos são essenciais para subsidiar as despesas orçamentárias e realizar investimentos públicos.

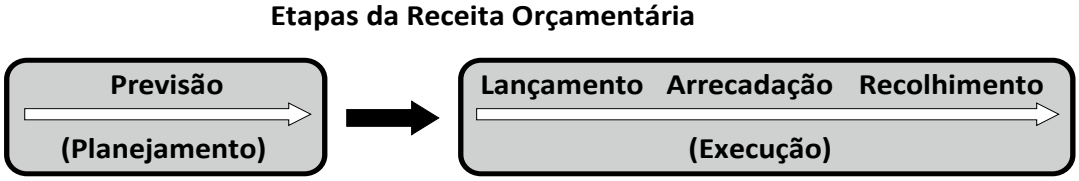
No tocante à classificação, as receitas públicas são divididas em orçamentária e extra orçamentária. A primeira, no que lhe concerne, divide-se em corrente e de capital. As receitas correntes envolvem as receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, serviços e outras receitas correntes. Já a última, provém da realização de recursos financeiros procedentes da composição da dívida pública (SANTOS; OLIVEIRA; KAMIMURA, 2020).

Consoante o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP)

(2019), as Receitas Orçamentárias são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam ao longo do exercício e aumentam o superávit financeiro da entidade pública. Sendo também um dispositivo que favorece a execução das políticas públicas, essas são fontes de recursos utilizadas pelo governo em programas e ações cujo objetivo essencial é atender aos anseios públicos.

Nessa ótica, Pamplona *et al*. (2019) afirmam que no Brasil, a SOF (Secretaria do Orçamento Federal) é o órgão a quem compete orientar as previsões das receitas futuras de todos os Entes Federativos (Federal, Estadual e Municipal), utilizando-se de técnicas estatísticas e matemáticas, conforme prevê o artigo 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal. O Manual Técnico do Orçamento (MTO) (2021) apresenta as etapas da receita orçamentária que seguem de forma ordenada o acontecimento dos eventos econômicos, considerando a categoria de orçamento utilizada no governo brasileiro. Nesse sentido, a ordem sistemática começa com a fase de previsão e finaliza com a etapa de recolhimento de recursos, conforme a (Figura 1).

Figura 1 – Etapas da Receita Orçamentária



Fonte: MTO (2021)

A previsão das receitas públicas é a primeira fase do processo de planejamento na gestão pública, relevante para a tomada de decisão no orçamento público. Para Fiirst *et al.* (2017) a qualidade das projeções orçamentárias é primordial para favorecer o planejamento das atividades no governo, direcionando recursos para a manutenção das atividades básicas e a realização de obras e investimentos públicos.

Sendo assim, quando a previsão não tem eficácia, é necessário reajustá-las, indicando uma necessidade de reavaliação dos planos já estabelecidos, o que pode colocar em risco as atividades de planejamento, avaliação, controle e *accountability* no que tange à arrecadação e aplicação dos recursos públicos. Por se tratar de estimativa, a arrecadação do governo pode ser maior que o estimado. Isso pode acontecer porque a economia se desenvolveu mais e, assim, houve maior arrecadação com impostos. Por outro lado, uma crise inesperada pode reduzir a entrada de recursos públicos. Nesse contexto, faz-se necessário o governo reduzir despesas orçadas (CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO, 2021).

Em seu estudo sobre a previsão de receitas, Zhao (2020) apontou a necessidade de realização de previsões de receitas confiáveis e atualizadas para tornar

financeiramente sólida as decisões políticas durante a crise econômica e de saúde pública nos Estados da Nova Inglaterra em meio à Pandemia da COVID-19, com o conhecimento do quanto será arrecadado pelo governo, a gestão poderá planejar adequadamente suas políticas públicas e manter o equilíbrio orçamentário.

A realização de pesquisas sobre as previsões das receitas não está restrita apenas ao Brasil, mas há estudos apresentados no assunto na literatura internacional. Nesse sentido, Ofori, Fumey e Nketiah-Amponsah (2020) em suas pesquisas sobre a previsão da receita do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) em Gana (África), explicam que embora haja diferentes estudiosos que seguem variados métodos, muitos deles apontam para os resultados de técnicas econométricas como mais precisas em relação a técnicas de julgamentos simples.

Para os autores, os governos precisam de números coerentes com a previsão da receita tributária para um bom planejamento econômico, mas aparentemente não há um consenso sobre qual método é o mais adequado, os resultados levam a diferenças na escolha da técnica entre os países. Dada a função crucial das previsões de receitas e despesas em processo orçamentário, organizações de políticas fiscais de quase todos os países utilizam algum tipo de método de previsão com base em julgamento, métodos de séries temporais, equações de regressão, modelos macros econométricos estruturais ou, ainda, uma combinação de diferentes alternativas.

Na literatura internacional, Shadmani, Potanlar e Samimi (2019) expõem, em um estudo sobre a previsão da receita fiscal do Irã, o método de projeção de recursos chamado de Gráfico em Leque. Ofori, Fumey e Nketiah-Amponsah (2020) apresenta outras técnicas, destacando métodos como o Modelo Auto-Regressivo de Média Móvel Integrada (ARIMA), o Vector Modelo Auto-Regressivo (VAR), o Modelo de Passeio Aleatório, os Modelos Trend, Modelos de Regressão e o Modelo Holt-Winters.

No Brasil, a literatura também apresenta vários métodos aplicados em pesquisas relacionadas à previsão de receitas públicas. Rodrigues e Xavier Júnior (2018) destacam que métodos matemáticos e estatísticos como o método de Alisamento exponencial Holt-Winters, da Metodologia Box-Jenkins e do Método de Koyck são utilizados em trabalhos científicos para as previsões de receitas públicas.

2.3.1 MÉTODO DE KOYCK PARA PREVISÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

O Método foi desenvolvido pelo economista holandês Leendert Marinus Koyck no ano de 1954. Para Lima Filho *et al.* (2020) o Modelo Koyck se utiliza de métodos voltados para a econometria, relacionando-se com a matemática e técnicas estatísticas, que buscam definições econômicas e adotam múltiplos instrumentos de regressão linear.

Sobre o Modelo Koyck, Fiirst et al. (2018), observam que se trata de uma alternativa metodológica usada na previsão de comportamentos futuros de variáveis econômicas, também defendem que o uso do método testado para obter uma estimativa do comportamento de investimentos, analisar relações entre vendas e marketing, demandas de energia, dentre outras eventualidades, proporcionou uma análise satisfatória nas relações e estabelecimento das projeções.

Visando ajustar os cálculos preliminares, Martins (2010) afirma que o Modelo de Koyck, após passar por várias fases nas equações para previsões econômicas, foi formulada uma equação mais simplificada, esse procedimento passou a ser chamado, transformação de Koyck, sendo sua fórmula final apresentada na (Figura 2).

Figura 2 – Transformação de Koyck

$$Y_t = \alpha^* + \lambda Y_{t-1} + \beta_1 X_t + \varepsilon^*_t$$

Onde: $\alpha^* = (1- \lambda)$ e $\varepsilon^*_t = \varepsilon_t - \lambda\varepsilon_{t-1}$;

Y_t = Valor que se pretende estimar

α^*= Relacionado ao nível de série

X_t = Variável do tempo

Y_{t-1} = Valor executado

β_1 = relação com a variável independente para cálculo do valor estimado

λ = Controla a influência do valor registrado, para o período seguinte.

Dada a relevância do planejamento orçamentário realizado pelos entes públicos, em especial à previsão da receita pública, várias pesquisas nacionais e

internacionais analisaram particularidades dessa temática. Segundo Fiirst (2017) o desenvolvimento de pesquisas com o uso de novos métodos para a previsão de receitas também deve receber incentivos, bem como o estudo da eficácia da previsibilidade em municípios de outros Entes Federativos ainda não pesquisados.

Em uma pesquisa de Zonatto e Hein (2013) objetivaram investigar, utilizando-se da análise de *clusters*, a acurácia das previsões orçamentárias de 496 municípios gaúchos, baseando-se nos dados de 2005 a 2009. Os resultados apontaram, com base nas diferenças dos erros médios das previsões, que uma boa parte dos municípios não obteve nesse período projeções eficazes.

Em virtude das falhas nas previsões dos municípios do Rio Grande do Sul, demonstradas na pesquisa de Zonatto e Hein (2013), o estudo de Zonatto, Rodrigues Junior e Toledo Filho (2014) sugeriu o modelo de Koyck para a previsão das receitas públicas dos municípios com as dez maiores populações do estado, com base nos anos de 2006 a 2010, e compararam as previsões deste modelo com o da SOF. Os resultados mostraram que o método da SOF adotado pelos municípios, esteve mais propenso a erros do que o modelo Koyck. Nesse sentido, o erro médio no período das previsões realizadas pela metodologia da SOF é de 14,26%, ao passo que o erro médio do modelo Koyck foi apenas 6,13%. Destacou-se também que das 50 análises realizadas, o modelo Koyck se sobressaiu em relação à SOF, apontando as projeções em apenas 11 vezes deste, contra 39 daquele.

Quanto aos trabalhos nacionais relacionados à temática abordada, Silva *et al.* (2014), desenvolveu um estudo cujo objetivo foi verificar a eficácia do Modelo Koyck na previsão das receitas públicas dos municípios mais populosos do Estado da Bahia, comparando-o ao modelo adotado pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF). O principal achado revelou que o método de Koyck possibilitou eficácia nas previsões das receitas orçamentárias, comparado ao modelo utilizado pelos municípios que está mais vulnerável a erros.

De igual modo, Rodrigues e Xavier Júnior (2018) analisaram a eficácia da utilização do Modelo Koyck, nas previsões das Receitas Públicas do ISS, da cota-parte do ICMS e do FPM no município de Mossoró/RN, em comparação à metodologia adotada pelo município. Os resultados demonstraram que, em relação ao método Koyck, houve eficiência em duas das três receitas analisadas. Sendo o ISS e a cota-parte do ICMS que obtiveram erros médios de 13,82% e 7,44% respectivamente. As estimativas do Koyck são superadas somente pela metodologia adotada pelo município em relação ao FPM, porém com uma diferença de apenas 0,14%.

Na mesma linha de pesquisa, Lima Filho *et al.* (2020) propuseram investigar a eficácia do modelo Koyck para a previsão das receitas públicas dos municípios com as doze maiores populações do estado da Bahia, comparando os

dados com o modelo adotado pela SOF, durante o período de 2000 a 2011. Os resultados apontaram que o modelo Koyck mostrou-se com eficácia nas previsões realizadas com erro médio de 8,87%, enquanto o modelo da SOF apresentou erro médio de 13,21%. Destaca-se também que dos 144 períodos estimados, o Koyck apresentou-se superior em 104 oportunidades, contra apenas 40 vezes da Secretaria.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo tem por objetivo analisar se o método de previsão das receitas públicas (FPM e ICMS) apurado pelo método Koyck é mais eficaz do que o modelo utilizado pelo município de Grossos/RN. Quanto ao método de abordagem da pesquisa foi adotado o dedutivo, já os métodos de procedimentos técnicos utilizados foram o comparativo, dado que foi testado o modelo de Koyck comparando-o com o método utilizado pelo município, e o estatístico, que por sua vez se utiliza de fórmulas matemáticas para sintetizar eventos sociológicos, políticos e econômicos, mediante a análise (SANTOS; CARNEIRO; REGO, 2021).

Quanto ao tipo de pesquisa, a forma de abordagem do problema é caracterizada como quanti-qualitativa, isso significa que as informações coletadas recebem um tratamento tanto com o uso de métodos estatísticos quanto com a descrição de fatos mais detalhados. Nesse contexto, a pesquisa adotou o modelo de Koyck e o método utilizado pelo município grossense para responder à problemática do estudo.

No que tange ao objetivo geral, esta pesquisa é classificada como descritiva, que, segundo Fiirst *et al.* (2017), remete a identificar, relatar e comparar, sem que aja interferência do pesquisador, experiências, fenômenos e processos. Desse modo, pretende-se comparar os modelos de previsão de receitas públicas e identificar o mais eficaz, isto é, aquele que possui menor percentual de erro entre a receita prevista e a arrecadada. Já em relação aos procedimentos técnicos adotados, o estudo é qualificado como documental, o qual, segundo Albuquerque e Rocha (2018), consiste num método que busca uma compreensão dos fatos no aspecto sócio-histórico, considerando os cenários socioeconômicos e políticos num período determinado e entender suas interferências ou não no contexto social.

O objeto da pesquisa compreende as receitas públicas do município de Grossos/RN. Os dados foram obtidos, através da análise documental, por meio do qual foram extraídos do Demonstrativo de Distribuição da Arrecadação, na seção Recursos Institucionais Municipais do Sistema de Informações do Banco do Brasil (SIBB), onde são apresentados todos os recursos federais, estaduais e municipais repassados para o município. Diante disso, foram extraídos para análise apenas os valores transferidos ao município referente ao Fundo de Partic-

ipação dos Municípios (FPM) e ao Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), sendo estes os recursos representativos que chegam ao cofre municipal. As informações referem-se às receitas previstas e arrecadadas durante o período de 2006 a 2020.

Através uma estratégia qualitativa, também foram coletadas algumas informações complementares relativas à previsão de receitas do município, mediante uma entrevista não estruturada junto ao contador da Prefeitura Municipal, de modo a conhecer de forma consistente o processo de previsibilidade da receita pública. De posse dos dados do SIBB, foi utilizado o software *Stata* para fazer o cálculo da previsão das receitas públicas conforme o modelo de Koyck. Este modelo, segundo Rodrigues e Xavier Júnior (2018), se utiliza de dados retroativos para então serem efetuadas as previsões futuras das receitas públicas. Dessa forma, serão realizadas as previsões de FPM e ICMS a partir do modelo Koyck nos anos compreendidos entre 2007 e 2020. Portanto, os dados obtidos que serviram de base de cálculo para a predição do modelo Koyck do ano de 2007 referem-se ao período de 2006, conforme especifica a (Tabela 1).

Tabela 1 – Dados obtidos para predição

Ano de predição	RECEITAS ARRECADADAS DOS ANOS
2007	2006
2008	2007
2009	2008
2010	2009
2011	2010
2012	2011
2013	2012
2014	2013
2015	2014
2016	2015
2017	2016
2018	2017
2019	2018
2020	2019

Fonte: Dados da pesquisa

Nesse contexto, utilizou-se o software *Stata* para metodologia da regressão linear, para tanto, foi apresentado na tabela 1 as previsões orçamentárias recalculadas de cada ano de predição, relativo ao município potiguar, mediante a metodologia Koyck. Com base nas novas previsões geradas por este, comparou-se com as previsões daquele. A análise desses resultados (Previsões – Koyck *versus* Previsões – Município de Grossos/RN) viabiliza a resposta da problemática da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta etapa da pesquisa serão discutidas, numa abordagem qualitativa, as informações obtidas através da realização de uma entrevista junto ao contador da prefeitura municipal de Grossos/RN. As informações foram coletadas no período de agosto de 2021, período em houve também o comprometimento mútuo (Pesquisador e Contador) em não divulgar, salvo em comum acordo dos envolvidos na pesquisa, o nome do participante. Além dos dados obtidos na entrevista, serão analisados, num tratamento quantitativo, os dados coletados no SIBB e o método de previsão das receitas do município em comparação com o Modelo Koyck. Nesse sentido, com o propósito de apresentar de forma mais literal as informações coletas, houve uma confrontação de ideias considerando a temática abordada.

Na primeira pergunta, indagou-se sobre o cargo ou função que desempenha na entidade pública, respondido contador. Tal pergunta procurou identificar a área de atuação do participante da pesquisa na organização onde exerce sua profissão, bem como seus conhecimentos a respeito da temática abordada. O profissional mostrou-se idôneo e com conhecimentos apropriados para responder à entrevista proposta, pois possui informações abrangentes sobre a área financeira e orçamentária do município.

A segunda pergunta foi sobre o método de previsibilidade adotado pelo município, em que se deu liberdade para comentar sobre o procedimento adotado para obtenção de estimativas das receitas orçamentárias. O profissional esclareceu que a previsão das receitas do município é feita com base no índice de inflação e no índice de reajuste do salário mínimo. No método de cálculo, não é utilizado nenhum *software*, apenas um cálculo matemático, em que é considerada a receita do ano anterior, a qual serve como base de cálculo para incidência dos índices econômicos (índice de inflação e índice de reajuste salarial) do ano que será previsto. As informações apontam que o município, no que tange à previsão de receitas públicas, se mostra alinhado com as recomendações da LRF e da Lei 4.320/1964 dado que consideram as receitas públicas de períodos anteriores e as variações de índices econômicos em seus cálculos, muito embora não se utilize de modelos estatísticos para projetá-las.

Esclareceu ainda que para a gestão realizar alguma obra ou serviço é necessário previamente saber de qual fonte o recurso procederá. A partir de então, realiza-se uma projeção para saber se o recurso será suficiente, pois caso contrário, se faz necessário solicitar ao legislativo um crédito suplementar. Além disso, não é possível obter uma previsão exata dos recursos, mas se faz uma estimativa aproximada da arrecadação. Essas receitas projetadas são inseridas no

orçamento público, por meio do PPA, com as despesas fixadas. As informações do profissional estão associadas aos comentários de Rodrigues e Xavier Júnior (2018), qualificando, nesse contexto, o município de Grossos/RN como uma gestão responsável, posto que busca obter estimativas que exprimam uma acurácia da arrecadação de recursos, já que uma arrecadação inferior ao projetado seria prejudicial para execução de políticas públicas à sociedade. Alinha-se também ao pensamento de Januário *et al.* (2021), quanto a composição do orçamento público, explicando que a fonte das receitas previstas e as despesas fixadas no PPA, tem o objetivo de atender às necessidades da sociedade.

Quanto à abordagem quantitativa, o primeiro elemento observado foi a representatividade das receitas orçamentárias de FPM e ICMS de Grossos/RN. Cabe destacar que para obter as previsões de FPM e ICMS do ano de 2006, foram coletadas as arrecadações do ano de 2005 dessas receitas, sendo R$ 6.630.222,96 e 2.154.995,70 respectivamente. Para visualização dos dados da apuração são apresentados na (Tabela 2).

Tabela 2 – Representatividade das Receitas do Município de Grossos/RN

PERÍODO	RECEITAS TOTAIS	REPRESENTATIVIDADE		
		FPM (%)	ICMS (%)	TOTAL (%)
2006	R$ 11.360.574,82	35,22	27,51	62,73
2007	R$ 12.379.699,39	39,45	23,68	63,13
2008	R$ 14.345.350,08	32,15	21,33	53,48
2009	R$ 12.020.542,96	37,07	20,56	57,63
2010	R$ 12.571.225,56	38,01	21,26	59,27
2011	R$ 14.301.339,13	40,89	23,39	64,28
2012	R$ 18.455.102,12	32,58	25,75	58,33
2013	R$ 24.071.648,61	26,86	20,36	47,23
2014	R$ 33.755.184,77	20,47	15,57	36,04
2015	R$ 30.308.055,35	24,20	17,86	42,06
2016	R$ 32.536.268,23	34,80	16,79	51,59
2017	R$ 35.033.594,07	31,29	13,04	44,33
2018	R$ 34.766.642,00	33,58	13,96	47,54
2019	R$ 33.404.281,62	37,99	16,80	54,79
2020	R$ 30.618.926,49	39,64	20,92	60,56

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Diante dos dados coletados, verificou-se que as receitas possuem uma relevância considerável na arrecadação municipal. Apesar da oscilação do percentual de representatividade em relação ao total de recursos do período, a média das receitas avaliadas teve um percentual de cerca 54%, além disso, revelou-se um crescimento desses repasses nos últimos quatro anos.

Dentre as receitas analisadas, o FPM é a que tem representatividade. Percebe-se que durante o período pesquisado, ambas as receitas sofreram oscilações de aumento e redução em seus percentuais de representatividade no orçamento, contudo ICMS foi a receita que mais oscilou negativamente. Em contrapartida, o FPM permaneceu na média de 33,61%. Na sequência da pesquisa, buscou-se analisar as previsões das receitas do FPM e ICMS com suas efetivas arrecadações utilizando-se da metodologia da Prefeitura Municipal de Grossos (PMG) durante o período proposto. A tabela 3 apresenta as receitas previstas e arrecadadas do município de Grossos/RN de 2006 a 2020.

Tabela 3 – Previsão (P) e Arrecadação (A) de FPM

Ano de predição	(P)	(A)	Divergências (%)
2006	R$ 4.349.370,13	R$ 4.001.042,09	-8,01
2007	R$ 4.522.435,03	R$ 4.883.200,71	7,98
2008	R$ 5.621.078,04	R$ 4.611.771,22	-17,96
2009	R$ 5.366.173,65	R$ 4.455.997,11	-16,96
2010	R$ 5.150.572,07	R$ 4.778.246,07	-7,23
2011	R$ 5.416.750,91	R$ 5.848.295,49	7,97
2012	R$ 7.016.108,89	R$ 6.013.011,30	-14,30
2013	R$ 6.909.744,63	R$ 6.466.741,89	-6,41
2014	R$ 7.320.006,55	R$ 6.910.451,90	-5,60
2015	R$ 8.258.665,79	R$ 7.334.062,97	-11,20
2016	R$ 8.651.636,69	R$ 11.323.948,50	30,89
2017	R$ 12.391.488,01	R$ 10.963.373,53	-11,52
2018	R$ 11.573.408,63	R$ 11.675.839,45	0,89
2019	R$ 12.717.576,45	R$ 12.690.117,61	-0,22
2020	R$ 13.861.341,72	R$ 12.137.889,83	-12,43

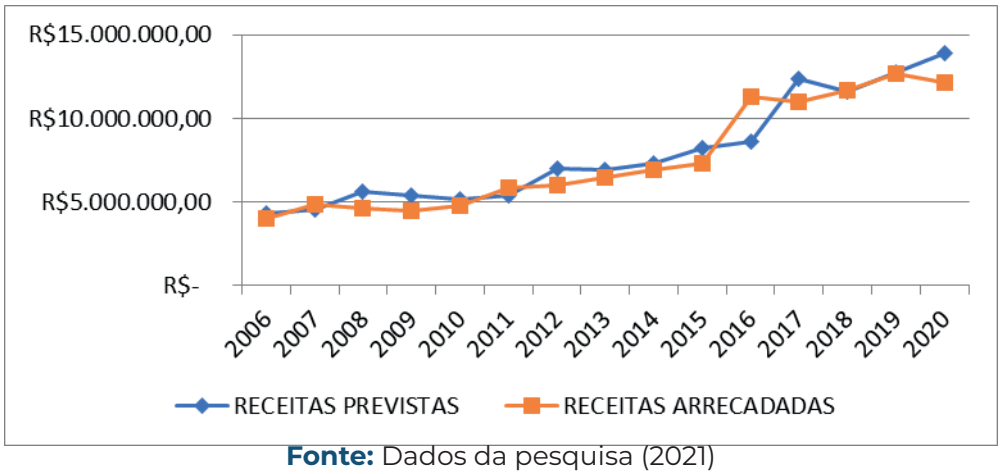
Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A previsão realizada pela gestão da PMG apresentou eficiência em oito, dos quinze anos analisados (2006-2020), em que houve alcance de resultados aceitáveis com erros abaixo de 9%, sendo o ano de 2019, o de melhor estimativa, conseguindo uma previsão quase exata. Por outro lado, nos demais anos (2008, 2009, 2012, 2015, 2016, 2017 e 2020) houve uma redução do nível de eficiência, em que as projeções ultrapassaram a margem percentual de 10%, sendo que em 2016 foi o período de excesso de arrecadação orçamentária em relação ao período investigado. Isso pode ser explicado, segundo a Controladoria-Geral da União (2021), devido ao desenvolvimento econômico que houve nesse período, possibilitando uma maior arrecadação de impostos. A média de erros do período estimado ficou em 10,64%, permanecendo um pouco acima dos índices aceitáveis.

No intuito de apresentar uma visualização entre as previsões e arrecadações

de FPM dos últimos, elaborou-se um gráfico para exposição dos dados coletados.

Gráfico 1 – Previsão e Arrecadação de FPM



Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Os dados referentes às estimativas, arrecadações e percentuais das divergências do ICMS estão inseridos na tabela 4.

Tabela 4 – Previsão (P) e Arrecadação (A) de ICMS

ANO DE PREDIÇÃO	(P)	(A)	DIVERGÊNCIAS (%)
2006	R$ 2.581.900,35	R$ 3.125.732,20	21,06
2007	R$ 3.533.059,76	R$ 2.932.038,48	-17,01
2008	R$ 3.375.084,93	R$ 3.059.428,19	-9,35
2009	R$ 3.559.895,35	R$ 2.471.933,02	-30,56
2010	R$ 2.857.243,59	R$ 2.673.066,63	-6,45
2011	R$ 3.030.261,71	R$ 3.344.660,49	10,38
2012	R$ 4.012.537,03	R$ 4.751.309,07	18,41
2013	R$ 5.459.882,03	R$ 4.901.597,81	-10,23
2014	R$ 6.279.825,87	R$ 5.254.654,41	-16,32
2015	R$ 6.385.933,38	R$ 5.413.407,80	-15,23
2016	R$ 5.978.083,11	R$ 5.463.065,07	-8,62
2017	R$ 5.978.083,11	R$ 4.568.449,00	-23,58
2018	R$ 4.822.651,25	R$ 4.852.154,51	0,61
2019	R$ 5.285.071,47	R$ 5.610.799,08	6,16
2020	R$ 6.128.643,23	R$ 6.406.069,43	4,53

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

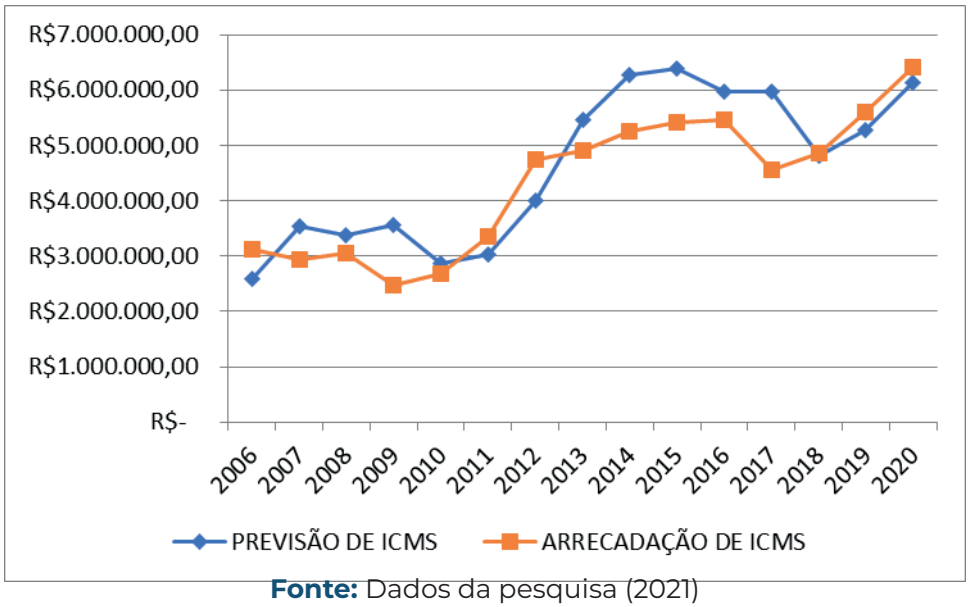
As previsões realizadas pela equipe de gestão da PMG para o imposto de ICMS foram superiores à margem de erro aceitável de 10% para estimativas orçamentárias em 9 dos 15 anos analisados, mostrando-se pouca eficiência nas projeções realizadas.

No período investigado houve um excesso de arrecadação em 6 anos (2006, 2011, 2012, 2018, 2019 e 2020) e nos demais foi identificado uma insuficiência de arrecadação (2007, 2008, 2009, 2010, 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017). Nos anos de 2008, 2010, 2016, 2018, 2019, 2020 as projeções alcançaram resultados aceitáveis com erros inferiores a 10%, sendo o ano de 2018, o de melhor estimativa com 0,61% de erro, quase uma previsão exata. O ICMS obteve um erro médio equivalente a 13,23%. A projeção elaborada para 2009 e 2017 se mostrou ineficiente, pois revelou uma discrepância entre previsão e arrecadação, alcançando uma margem de erro de 30,56% e 23,58% respectivamente.

Os dados indicam que nesse tempo houve uma insuficiência de arrecadação excessiva, que para Rodrigues e Xavier Júnior (2018), qualifica a gestão como ineficaz, pois não conseguiu elaborar um plano orçamentário que conseguisse prever a arrecadação com uma precisão e manter um equilíbrio das contas públicas, evitando assim um prejuízo na execução das políticas definidas para realização de despesas e investimentos. Por outro lado, para não deixar de honrar seus compromissos financeiros, a gestão poderia recorrer ao legislativo no intuito de requerer um crédito suplementar para cobrir o excesso de despesas ocasionado pela insuficiência de recursos arrecadados.

O gráfico 2 a seguir apresenta uma visualização do comparativo do período entre as previsões e arrecadações do ICMS.

Gráfico 2 – Previsão e Arrecadação de ICMS



Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Na etapa seguinte da pesquisa, foram elaboradas as projeções com as receitas mencionadas anteriormente mediante o Modelo Koyck, a apuração dos percentuais de erros dessa metodologia foi colocada na tabela 5 ao lado dos erros de previsão da PMG, de modo a compará-los e verificar a acurácia desses resul-

tados.

Tabela 5 – Comparativo de erros do modelo Koyck e da PMG para FPM e ICMS

Tempo	FPM				ICMS			
	(P) KOYCK	(A) PMG	Erro KOY-CK (%)	Erro PMG (%)	(P) KOYCK	(A) PMG	Erro KOY-CK (%)	Erro PMG (%)
2007	2.863.487,50	4.883.200,50	70,53	-8,01	2.636.903,50	2.932.038,50	11,19	-17,01
2008	3.543.347,75	4.611.771,00	30,15	7,98	2.873.229,25	3.059.428,25	6,48	-9,35
2009	4.223.208,00	4.455.997,00	5,51	-17,96	3.109.555,00	2.471.933,00	-20,51	-30,56
2010	4.903.068,00	4.778.246,00	-2,55	-16,96	3.345.880,75	2.673.066,75	-20,11	-6,45
2011	5.582.928,00	5.848.295,50	4,75	-7,23	3.582.206,75	3.344.660,50	-6,63	10,38
2012	6.262.788,50	6.013.011,50	-3,99	7,97	3.818.532,50	4.751.309,00	24,43	18,41
2013	6.942.648,50	6.466.742,00	-6,85	-14,30	4.054.858,25	4.901.598,00	20,88	-10,23
2014	7.622.508,50	6.910.452,00	-9,34	-6,41	4.291.184,00	5.254.654,50	22,45	-16,32
2015	8.302.369,00	7.334.063,00	-11,66	-5,60	4.527.510,00	5.413.408,00	19,57	-15,23
2016	8.982.229,00	11.323.948,00	-26,07	-11,20	4.763.835,50	5.463.065,00	14,68	-8,62
2017	9.662.089,00	10.963.374,00	13,47	30,89	5.000.161,50	4.568.449,00	-8,63	-23,58
2018	10.341.949,00	11.675.839,00	12,90	-11,52	5.236.487,00	4.852.154,50	-7,34	0,61
2019	11.021.809,00	12.690.118,00	15,14	0,89	5.472.813,00	5.610.799,00	2,52	6,16
2020	11.701.670,00	12.137.889,83	3,73	-0,22	5.709.139,00	6.406.069,43	12,21	4,53

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Nessa fase, ao contrário do método de previsão da PMG, foi dispensado os dados e apurações do ano de 2006, visto que os valores referentes à arrecadação desse período apenas foram utilizados nessa etapa para prever as receitas de 2007 pelo modelo Koyck.

Por meio das disposições do modelo Koyck e com os dados coletados no SIBB, a apuração dos resultados com a utilização dessa metodologia referente à receita do FPM no período avaliado foram ineficientes em 8 dos 14 anos anali-

sados, apresentando percentuais de erros (2007, 2008, 2014, 2015, 2016, 2018, 2019 e 2020) superior ao da PMG. Vale ressaltar que as piores projeções do modelo Koyck ocorreram nos anos de 2007 e 2008, cujo erro de projeção foi de mais de 70% para este e quase 40% para aquele, com excesso de arrecadação para os dois anos. Dos 6 anos (2009, 2010, 2011, 2012, 2013 e 2017) em que houve uma melhor estimativa em relação a PMG, 5 deles (2009, 2010, 2011, 2012 e 2013) obtiveram resultados aceitáveis com margem de erro menor que 10%. O ano de 2020, apesar de não alcançar melhor resultado no mesmo período comparado ao da PMG, também obteve índice aceitável para erro orçamentário. A média de erros do modelo Koyck no período estimado permaneceu em 15,47%, superior à média da PMG que foi de 10,64%.

As estimativas das receitas de ICMS apuradas pelo modelo Koyck não diferiram na quantidade de anos analisados. Dos 14 anos analisados, apenas em 6 (2007, 2008, 2009, 2011, 2017 e 2019), o modelo de Koyck foi mais eficaz que o da PMG, contudo, neste período apenas o ano de 2007 não é considerado como índice aceitável de erro orçamentário. A média de erros referente ao imposto estadual apurado pelo modelo Koyck para o período analisado foi de 14,12%, um percentual com apenas 0,89% de diferença em relação à mesma receita apurada pela PMG. Destacaram-se nessa análise os anos de 2012 e 2014 com erros orçamentários projetados de quase 25% acima do previsto, indicando uma ineficácia do modelo nesse tempo.

Considerando os dados obtidos, analisados e projetados pelo modelo Koyck, foi apurado o resultado da pesquisa demonstrado na (Tabela 6).

Tabela 6 - Resultado final do modelo Koyck

Período	eficácia Previsão FPM	eficácia Previsão ICMS
2007	PMG	KOYCK
2008	PMG	KOYCK
2009	KOYCK	KOYCK
2010	KOYCK	PMG
2011	KOYCK	KOYCK
2012	KOYCK	PMG
2013	KOYCK	PMG
2014	PMG	PMG
2015	PMG	PMG
2016	PMG	PMG
2017	KOYCK	KOYCK
2018	PMG	PMG
2019	PMG	KOYCK
2020	PMG	PMG

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Em contraste com os resultados obtidos nas pesquisas de Zonatto e Hein (2013), Zonatto, Rodrigues Júnior e Toledo Filho (2014), Silva et al. (2014), Rodrigues e Xavier Júnior (2018) e Lima Filho *et al.* (2020), o Modelo Koyck não

demonstrou eficácia nas duas receitas durante o período analisado frente ao método de previsão adotado pela PMG.

Esta, no que lhe concerne, conseguiu um desempenho em 8, das 14 projeções do FPM, correspondendo a 57,14% das estimativas realizadas. A gestão municipal também obteve uma média positiva em relação ao Modelo Koyck, com uma diferença positiva de 4,83%. O Modelo Koyck também não demonstrou eficiência nas estimativas para ICMS, obtendo uma média de erro de 14,12% contra 13,23% da PMG.

O modelo só se mostrou mais eficaz em apenas 6 previsões das 14 avaliadas, equivalendo a apenas 42,86% contra 57,14% da entidade pública. Nesse sentido, as projeções para o FPM e ICMS pelo modelo proposto nesta pesquisa ficam dispensadas como ferramenta de apoio para estimativas dessas receitas para a gestão municipal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo se mostrou relevante, dado que contribuiu para apresentar de forma quantitativa e qualitativa aspectos relacionados ao orçamento público da cidade de Grossos/RN no que diz respeito às projeções das receitas e suas efetivas arrecadações, revelando a acurácia dessas estimativas e comparando-as com as previsões obtidas pelo modelo Koyck. Nesse sentido, a presente pesquisa torna-se um instrumento gerencial capaz de subsidiar a gestão pública municipal na tomada de decisão referente ao seu orçamento.

A pesquisa objetivou analisar a existência de uma maior eficácia do Modelo Koyck nas projeções de FPM e ICMS frente à metodologia de previsão de receitas adotada pelo município grossense. Assim, essa pesquisa teve seu objetivo alcançado por meio das análises matemáticas e estatísticas, apresentando de forma visual os dados orçamentários e os índices de erros obtidos através dos métodos utilizados, havendo posteriormente uma comparação desses dados de modo a conhecer a técnica com grau de eficácia representativo.

O desenvolvimento desse estudo colaborou no alcance da resposta da problemática levantada, uma vez que evidenciou a ineficácia do Modelo Koyck nos resultados das previsões das receitas de FPM e ICMS em relação à metodologia utilizada pela PMG durante o período avaliado. Constatou-se ainda que, apesar da pouca diferença entre a média dos erros de estimativas orçamentárias entre as duas metodologias, os dados referentes às projeções do Modelo Koyck não se mostraram suficientemente eficazes, levantando insegurança para uma indicação desse método para municípios de menor porte.

Cabe destacar que, ao contrário dos resultados obtidos pelos estudiosos

dessa linha de pesquisa, não houve uma acurácia nas projeções pelo Modelo Koyck em relação ao método adotado pelo município, este por sua vez, se destacou atingindo cerca de 50% das melhores previsões nas duas receitas durante o período investigado. Convém ainda ressaltar, em relações as metodologias apresentadas nessa pesquisa, que o nível de eficácia dos métodos não esteve associado à sofisticação de meios para apuração dos resultados, visto que no método adotado pela PMG houve apenas um simples cálculo matemático para obtenção daqueles, revelando a partir daí uma melhor acurácia nos resultados em relação ao Modelo Koyck que se utilizou do *software Stata* para manipular dos dados.

Este trabalho também contribui como instrumento gerencial, beneficiando a gestão pública e auxiliando na tomada de decisões relativa às finanças do município, proporcionando uma administração assertiva dos recursos públicos para sociedade. Zhao (2020) destaca que com o conhecimento prévio das arrecadações do governo, a gestão pode planejar suas políticas públicas com eficiência e manter o equilíbrio orçamentário. Os dados coletados no SIBB e as metodologias de previsibilidade utilizadas podem servir de parâmetros para estimativas mais eficazes e como base para outros municípios de mesmo porte e representatividade econômica. Igualmente, a produção dessa pesquisa beneficia o campo acadêmico, em que docentes e discentes do curso de ciências contábeis e áreas afins podem se utilizar desse conteúdo para auxiliá-los em outros estudos, já que são carentes pesquisas voltadas para essa temática.

O principal fator limitante deste estudo foi extrair os dados do SIBB, o que demandou tempo para obtê-los. Como na PMG não havia registos no arquivo morto dos dados referentes a previsões e arrecadações do município, houve a necessidade de copiar os dados mês a mês, organizando-os numa planilha do Excel e em seguida somá-los para obter o valor anual durante os 14 anos analisados. Isso porque no SIBB não apresentava as receitas de todo o ano-calendário, mas apenas mensal.

Outra dificuldade na pesquisa ocorreu com o método de previsão utilizado pelo município. Havendo mudança de gestão por ocasião do encerramento de mandato eletivo, também foi alterada a equipe contábil. Assim, como o novo Contador da PMG não tinha conhecimento de quem fazia parte da equipe anterior e de como eles faziam as estimativas das receitas, apresentou o método utilizado por ele nas previsões orçamentárias. Nesse sentido, com a falta de informações da metodologia das gestões anteriores, foi necessário utilizar o método da gestão atual e aplicá-lo nos dados referentes aos 14 anos analisados, ocasionando um aumento de trabalho na fase de tratamento dos dados.

Aponta-se para pesquisas futuras que testem outras receitas municipais, estaduais e federais utilizando-se de outras metodologias matemáticas e estatísticas como o ARIMA, método de Alisamento exponencial Holt-Winters e Box-Jenkins. Sugere-se também a adoção de mais de um município de menor porte e

representatividade econômica na pesquisa de modo a preencher essa lacuna que se encontra pouco explorada.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. **Burocracia e Ordem Democrática: Desafios Contemporâneos e Experiência Brasileira.** Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8560/1/Burocracia.pdf**.** Acesso em: 14 out. 2021.

ALBUQUERQUE, M. M. S. S.; ROCHA, A. M. O livro didático de matemática no ensino fundamental do Cariri (1960-1980): uma pesquisa documental. **Id On Line Revista De Psicologia,** Jaboatão dos Guararapes, v. 12, n. 41, p. 649-660, 2018. https://doi.org/10.14295/idonline.v12i41.1248**.**

ALHASSAN, B. G.; YUSOF, F. B.; NORRULASHIKIN, S. M.; KANE, I. L. Dynamics of Heteroscedasticity Modelling and Forecasting of Tax Revenue in a Developing Economy: A Review. **International Journal of Management and Humanities (IJMH).** v.5, n. 3, 2020. Disponível em: https://www.ijmh.org/wp-content/uploads/papers/v5i3/C1161115320.pdf**.** Acesso em: 18 out. 2021.

ALMEIDA, E. K. F. **Arrecadação tributária**: uma análise dos efeitos da pandemia COVID-19 sobre as receitas de tributos na prefeitura municipal de Rondonópolis- MT, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Monografia (Trabalho de Conclusão de curso) - Universidade Federal Rondonópolis, Mato Grosso, 2021. Disponível em: http://bdm.ufmt.br/handle/1/1818 Acesso em 09 abr.2022

BECKETT-CAMARATA, J. Revenue forecasting accuracy in Ohio local governments. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management.** v. 18, n. 1, p. 77-99, 2006. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-18-01-2006-B004.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 11 set. 2021.

BRASIL. Presidência da República Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 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: 11 set. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Orçamento da Receita.** Portal da Transparência. Brasília, 2021. Disponível em: https://www.portaltransparencia.gov.br/pagina-interna/603237-orcamento-da-receita. Acesso em: 14 non. 2021.

BRASIL. **Manual Técnico do Orçamento – MTO. Edição 2021.** Ministério da Economia. Secretaria de Orçamento Federal – SOF. Brasília, 2021. Disponível em: https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php/mto2021:cap3. Acesso em: 17 out. 2021.

EMMERICK, A. C. **Lei de Responsabilidade Fiscal: seu impacto no controle da despesa com pessoal no município de Aracajú (Período 2000-2017).** 2019. 84f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Programa de Pós-Graduação em Administração Pública – PROFIAP da Universidade Federal de Sergipe. São Cristóvão – SE, 2019. Disponível em: http://ri.ufs.br/jspui/handle/riufs/11876**.** Acesso em: 16 out. 2021.

FERREIRA, A. A.; CASTELO, J. R. Gestão Pública: a Polícia Militar de Mato Grosso no Modelo Gerencial. **Homens do Mato – Revista Científica de Pesquisa em Segurança Pública.** Cuiabá, v. 20, n. 2, 2020. Disponível em: http://revistacientifica.pm.mt.gov.br/ojs/index.php/semanal/article/view/504 Acesso**.** em: 14 out. 2021.

FERREIRA, F. L. A.; GIMENEZ, F. A. P.; VALENTE, D. L. Intraempreendedorismo e Gestão Pública: Amor Platônico ou Possível Relação Estável? **Revista de Economia, Empresas e Empreendedores na CPLP.** [s.l], v. 7, n. 1, 2021. https://doi.org/10.29073/e3.v7i1.286**.**

FIIRST, C.; PAMPLONA, E.; ZONATTO, V. C. S.; RODRIGUES JUNIOR, M. M.; HEIN, N. Evidências sobre a Previsão Orçamentária da Receita Pública nos municípios do Estado do Paraná: Um estudo com a aplicação do Modelo de Koyck. **Revista do CEPE.** Santa Cruz do Sul, n. 47, p. 145-160, 2018. https://doi.org/10.17058/cepe.v0i0.12407**.**

FIIRST, C.; PAMPLONA, E.; HEIN, N.; ZONATTO, V. C. S. Eficiência de Previsibilidade Orçamentária da Receita Pública: Um Estudo em Municípios do Estado do Paraná entre os exercícios 2002 e 2013. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia – RACE,** Joaçaba, http://dx.doi.org/10.18593/race.v16i3.11537**.**

FILGUEIRAS, F. Indo além do gerencial: a agenda da governança democrática e a mudança silenciada no Brasil. **Revista de Administração Pública.** Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, p. 71-88. https://doi.org/10.1590/0034-7612161430**.**

JANUÁRIO, A. S.; SOUZA, J. C.; SILVA, P. M. M.; SILVA, A. W. P.; VALE, A. F. N. Orçamento público e sua importância na gestão pública do município de Mauriti-CE**. Revista Administração de Empresas Unicuritiba**. Curitiba, v. 2.

n. 4, p. 73-91, 2021. Disponível em: http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/admrevista/article/view/4417/371373293 . Acesso em: 10 set. 2021.

JORGE, K. N. R.; VIEIRA, M. A.; CASPRECHEN, V.; CALIANI, E. C. R. Importância do orçamento público para a gestão pública no município de Rolim de Moura / RO. **Revista Farol.** Rolim de Moura, v. 8, n. 8, p.191-211. 2019. Disponível em: http://www.revistafarol.com.br/index.php/farol/article/view/137. Acesso em: 14 out. 2021.

LIMA FILHO, R. N.; SILVA, J.; AMORIM, R. J. R.; MOREIRA, R. C.; PINHEIRO, F. M. G. The koyck model in predicting public revenues of the most populous districts in the state of Bahia, Brazil. **Australian Journal of Basic and Applied Sciences.** v. 8, p. 381-390, 2020. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3631084**.**

LIU, L.; SUN, D. **Research on Financial Revenue Forecast Based on Optimal ARIMA Model.** v. 9, n. 3, March 2020. http://doi.org/10.12677/AAM.2020.93050**.**

MACIEL, C. S. F. S. Articulação administrativa: por uma reforma cultural da administração pública. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 280, n. 1, p. 201-225, maio/ago. 2021. https://doi.org/10.12660/rda.v280.2021.84495**.**

MANDARINO, M. L. F.; GOMES, J. S. A Crença do Uso da Burocracia como Instrumento de Eficiência na Administração Pública. **Revista FSA – Centro Universitário Santo Agostinho**, Teresina, v. 17, ed. 12, 2020. Disponível em: http://www4.unifsa.com.br/revista/index.php/fsa/article/view/2196**.** Acesso em: 14 out. 2021.

MARTINS, P. A. R. **Gestão da Capacidade nas Aplicações da Direção de Sistemas de Informação da Sonae.** Dissertação (Mestrado em Integrado em Engenharia Informática e Computação) – Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, Universidade de Portugal, Portugal, 2010. Disponível em: https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/57650/1/000143472.pdf Acesso em: 19 out. 2021.

MEDEIROS, M. V. B.; MEDEIROS, G. R. N. Orçamento Público Brasileiro à luz da LRF: Um Instrumento na busca da Eficiência da Gestão Pública e no Controle do Emprego dos Recursos Públicos. **Revista de Administração e Contabilidade – RAC.** Maringá, v. 5, n. 10, p. 51 – 61, 2018. Disponível em: http://revistasfap.com/ojs3/index.php/rac/article/view/219**.** Acesso em: 16 out. 2021.

MESQUITA, M. R. S. **O imposto sobre grandes fortunas frente à crise fiscal brasileira**, 2021. 59fl. – Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais – Direito). Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal de Campina Grande. – Sousa/PB- Brasil, 2021. Disponível em: http://dspace.sti.ufcg.edu.br:8080/jspui/handle/riufcg/20295**.** Acesso em: 16 out. 2021.

NUNOO, K. B.; BAIDEN, B. K. **Stakeholders Engagement Practices In The Public Budget Preparation Process:** a Case Study Of The Sekondi Takoradi Metropolitan Assembly**.** 2019. 75 f. Dissertação (Mestrado da Ciência na Gestão de Projetos), 2019. Disponível em: http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:q37xhH55G3wJ:scholar.google.com/&hl=pt-BR&as_sdt=0,5. Acesso em: 14 out. 2021.

OFORI, M. S.; FUMEY, A.; NKETIAH-AMPONSAH, E. Forecasting Value Added Tax Revenue in Ghana. **Journal of Economics and Financial Analysis – JEFA.** v. 4, n. 2, p. 63-99, 2020. http://dx.doi.org/10.1991/jefa.v4i2.a37.

OLIVEIRA, P. K. P. **Lei de responsabilidade fiscal: um estudo sobre a rubrica despesa com pessoal, nos estados brasileiros, no lapso temporal de 2000 a 2019**. 2021. 97 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública), 2021. Disponível em: https://attena.ufpe.br/bitstream/123456789/41007/1/DISSERTA%c3%87%c3%83O%20Poliana%20Karla%20Pedro%20de%20Oliveira.pdf. Acesso em: 10 set 2021.

PAMPLONA, E.; FIIRST, C.; HEIN, N.; ZONATTO, V. C. S. Desempenho do Modelo Arma na Previsão das Receitas Orçamentárias dos Municípios do Estado do Paraná. **Revista Administração Pública e Gestão Social – APGS.** Viçosa, v. 11, n. 1, 2019. Disponível em: https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=351557755008. Acesso em: 17 out. 2021.

PEREIRA, V. S. A. A contratação por Regime Especial de Direito Administrativo (REDA) na Bahia como tendência do modelo de gestão pública gerencial: o caso da Assembleia Legislativa em 2017. **Revista Scientia**. Salvador, v. 5, n. 2, p. 192-217, 2020. Disponível em: https://www.revistas.uneb.br/index.php/scientia/article/view/7806**.** Acesso em: 14 out. 2021.

PERINI, M. R. C.**;** CLEMENTE, A. J.**;** COLVERO, R. B. Modelos de Gestão do Estado: Um Panorama do Estado Brasileiro do Patrimonial ao Digital. **Missões: Revista de Ciências Humanas e Sociais**, Pampa, v. 7, n. 1, jan-abr, 2021. Disponível em: https://periodicos.unipampa.edu.br/index.php/Missoes/article/view/104549/25312**.** Acesso em: 14 out. 2021.

PINHEIRO, M. R. S.; HOLLANDA, J. E. S.; FREITAS, A. S.; FERREIRA, N. C. Evolução dos restos a pagar no município de Ladário – MS no período de 2016 a 2019. *In*: Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação – IV EIGEDIN. 4. 2020. **Anais do IV Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN).** v. 4 n.1. Disponível em: https://periodicos.ufms.br/index.php/EIGEDIN/article/view/11501**.** Acesso em: 14 out. 2021.

RODRIGUES, F.; XAVIER JÚNIOR, A. E. **Aplicação do modelo Koyck para previsão da receita pública: um estudo da previsão do ISS, cota-parte do ICMS e do FPM no município de Mossoró/RN.** Trabalho de Conclusão de

Curso. 2018. Disponível em: https://repositorio.ufersa.edu.br/bitstream/prefix/3373/2/FranciscoR_ART.pdf. Acesso em: 4 set. 2021.

RODRIGUES, E. M.; NEVES, L. P.; SOUZA, K. G.; SILVA, E. E. Gestão Pública Municipal: um quadro dos recursos humanos nos municípios do Brasil, no período de 2017 e 2018. **Brazilian Journal of Development,** Curitiba, v.7, n. 6, p. 54562–54580, 2019. http://dx.doi.org/10.34117/bjdv7n6-042

SANTOS, A. F. Administração Pública Brasileira: O Modelo Gerencial e as Ferramentas de Melhoria na Gestão Pública**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, São Paulo, ano 3, ed. 8, v. 4, p. 69-85, 2018. Disponível em: https://www.nucleodoconhecimento.com.br/administracao/o-modelo-gerencial**.** Acesso em: 13 out. 2021.

SANTOS, T. R. A.; OLIVEIRA, E. A. A. Q.; KAMIMURA, Q. P. Análise das receitas e despesas com serviço de saúde dos municípios da região metropolitana do sudoeste maranhense no período de 2014 a 2017. **Latin American Journal of Business Management – LAJBM.** Taubaté, v. 11, n. 1, p. 78-89, 2020. Disponível em: https://lajbm.com.br/index.php/journal/article/view/596. Acesso em: 16 out. 2021.

SANTOS, P. A.; CARNEIRO, A. S.; REGO, R. H. T. Análise do endividamento do Sport Club Corinthians Paulista de 2016 a 2018. **Revista de Gestão e Estratégia – RGE**. Três Lagoas, v. 3, n. 1, p. 122-147, 2021. Disponível em: http://riccps.eastus2.cloudapp.azure.com/handle/123456789/4923**.** Acesso em: 31 out. 2021.

SHADMANI, G.; POTANLAR, S. K.; SAMIMI, A. J. The Uncertainty Evaluation of Tax Revenue Forecast in Iran Using a Fan Chart. **International Journal of Economics and Politics.** Disponível em: https://jep.sbu.ac.ir/article_87388.html. Acesso em: 18 out. 2021.

SILVA, J.; LIMA FILHO, R. N.; MOREIRA, R. C.; PINHEIRO, F. M. G. Previsão das receitas públicas: um estudo utilizando o Modelo Koyck nas receitas orçamentárias dos municípios mais populosos do estado da Bahia. *In*: Congresso UFSC de controladoria e finanças & iniciação científica em contabilidade, 5, 2014, Florianópolis: **Anais eletrônicos...** Florianópolis: UFSC, 2014. Disponível em: http://ccn-ufsc-cdn.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/5CCF/20140424172204.pdf**.** Acesso em: 19 out. 2021.

SILVA, J. B.; IZÁ, A. O. A importância da participação popular na elaboração do orçamento e os limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a Administração Pública. **Revista Direitos Sociais e Políticas Públicas.** Rio de Janeiro, v. 8, n. 2, p. 34-55, 2020. http://dx.doi.org/10.25245/rdspp.v8i2.598

STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**, pub-

licado pela MCASP, 2019, 8a Edição. Disponível em: https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/20122018_CPU_MCASP_8_ed_-_publicacao_com_capa_2vs.pdf. Acesso em: 16 out. 2021.

WILLERS, K. L.; STEVENS, G. B.; WISNIEWSKI, A. P.; GESSI, N. L.; POLACINSKI, E. Proposta de incremento nas receitas por intermédio do IPM na distribuição do ICMS de um município gaúcho. **Brazilian Journal of Development.** Curitiba, v.7, n. 5, p. 48817-48844, maio 2021. Disponível em: https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/29835**.** Acesso em: 16 out. 2021.

ZHAO, B. Forecasting the New England States' Tax Revenues in the Time of the COVID-19 Pandemic. **Federal Reserve Bank of Boston Research Paper Series Current Policy Perspectives**. Paper. n. 88356. July 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3648649. Acesso em: 17 out. 2021.

ZONATTO, V. C. S.; HEIN, N. Eficácia da previsão de receitas no orçamento dos municípios gaúchos: uma investigação empírica dos exercícios de 2005 a 2009 utilizando a análise de clusters. **Revista Estudos do CEPE.** Santa Cruz do Sul, n. 37, p. 102-131, 2013. Disponível em: https://online.unisc.br/seer/index.php/cepe/article/view/3434. Acesso em: 19 out. 2021.

ZONATTO, V. C. S.; RODRIGUES JUNIOR, M. M.; TOLEDO FILHO, J. R. Aplicação do Modelo Koyck na previsão de receitas públicas: uma análise das previsões orçamentárias realizadas pelos 10 maiores municípios em população no Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Administração, Ciências Contábeis e Economia – RACE,** Joaçaba, v. 13, n. 1, p. 249-276, 2014. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5160892**.** Acesso em: 19 out. 2021.

UMA ANÁLISE NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS ELEITORAIS DOS CANDIDATOS A PREFEITO NO MUNÍCIPIO DE MOSSORÓ

AN ANALYSIS OF THE ELECTORAL ACCOUNTS OF CANDIDATES FOR MAYOR IN THE MUNICIPALITY OF MOSSORÓ

Esp. Luana Ferreira de Andrade Silva
Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria (UERN)
E-mail: luanafas@outlook.com.br

Ms. Cassio Rodrigo da Costa Almeida
Mestre em Administração (UFERSA)
E-mail: cassiorodrigo@uern.br

Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Doutorado em Geografia (UFPE)
Email: sergiopedrosa@uern.br

Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Doutorado em Administração UNP
E-mail: wenykaleite@uern.br

Dr. Jandeson Dantas da Silva
Doutorado em Ciências Contábeis (UNISINOS)
E-mail: jandesondantas@uern.br

3

RESUMO

Ao final do processo eleitoral é realizada a prestação de contas, onde se analisam as receitas arrecadas e despesas durante aquele determinado período, observando as particularidades de cada origem de recurso, todo esse processo resulta da Contabilidade Eleitoral, onde o profissional da contabilidade irá desmiuçar todas as informações. A seguinte pesquisa tem como objetivo os reflexos da COVID – 19 podem ter impactado na prestação de contas das eleições de 2020? Dentre das informações utilizadas na prestação de contas, as escolhidas foram as receitas arrecadadas e as despesas. O intuito de verificar quais os impactos à COVID-19 causaram durante as eleições de 2020. A análise utilizada foi a vertical e horizontal para se chegar ao resultado proposto da pesquisa, enfatizando também o uso de pesquisa documental e bibliográfica. A primeira fase foi analisar de forma vertical a origem das receitas arrecadadas e as despesas de cada candidato a prefeito no município de Mossoró nos anos de 2016 e 2020. Os dados foram apresentados pela plataforma do *Microsoft Excel* 2010, utilizando as informações disponíveis no Divulgacand-TSE. Na segunda fase a análise utilizada foi a horizontal, onde os valores totais das receitas e despesas dos pleitos eleitorais, foram confrontando com os resultados de cada ano. Ao final da pesquisa observa-se que à COVID-19 de fato causou impacto no pleito de 2020, enfatizando os recursos arrecadados e as despesas da campanha. A Contabilidade eleitoral tem contribuição significativa na realização do trabalho, por meio dela foi possível extrair os dados. A pesquisa alcançou o objetivo por proposto.

Palavras-Chave: Prestação de Contas; Política; Contabilidade.

ABSTRACT

At the end of the electoral process, the rendering of accounts is carried out, where the revenue collected and expenses during that period are analyzed, observing the particularities of each source of resource. All information. The following research aims at the reflections of COVID - 19 may have impacted the accountability of the 2020 elections? Among the information used in the rendering of accounts, the chosen ones were the collected income and the expenses. In order to verify which impacts, COVID-19 caused during the 2020 elections. The analysis used was vertical and horizontal to arrive at the proposed research result, also emphasizing the use of documentary and bibliographic research. The first phase was to vertically analyze the source of revenue collected and the expenses of each candidate for mayor in the municipality of Mossoró in 2016 and 2020. Data were presented

by the Microsoft Excel 2010 platform, using information available on Divulgacand- TSE. In the second phase, the analysis used was the horizontal, where the total values of income and expenses of electoral elections were compared with the results of each year. At the end of the survey, it is observed that COVID-19 actually had an impact on the 2020 election, emphasizing campaign leftovers and campaign debts. Electoral accounting has a great contribution in carrying out the work, through which it was possible to extract the data. The research achieved the proposed objective.

Keywords: Accountability; Policy; Accounting.

1 INTRODUÇÃO

O período eleitoral no Brasil causa um alvoroço na população, esse fato não é de agora, mas desde o início das eleições. E se tratando de eleições municipais, esse período pode causar até desavenças entre as pessoas. A tentativa de eleger um candidato para amenizar os problemas sociais que assolam o Brasil, é um momento ímpar na democracia de um país, aguardado por todos os cidadãos.

Em 2020 foi um ano que as eleições, repercutiram diferenciadamente, pela pandemia da COVID-19, em que se questionou sobre como o processo eleitoral se desenvolveu nesse cenário controverso da humanidade, pois o risco de contaminação era um agravante para contribuir mais ainda com a disseminação do vírus, diante de um pleito eleitoral deflagrado no Brasil.

A Constituição da República Federal Brasil de 1988 (CF/88) com o desígnio de assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos. Destaca no art. 3º, os princípios da independência nacional prevalência de direitos humanos, autodeterminação, dentre outros, nos dez itens enumerados (BRASIL, 1988).

O direito ao voto apresenta uma trajetória transformadora, o regime democrático representativo foi adotado pela CF/88 para que os cidadãos possam eleger os seus representantes, dando-lhes poderes para atuar em seu nome. Para se chegar ao estágio efetivo, o processo eleitoral, o sistema eleitoral e os direitos políticos dos cidadãos brasileiros sofreram diversas mudanças, o sufrágio (poder) e o voto percorreram um árduo e longo caminho (PAES, 2013).

A Lei nº 4.737/1964 faz referência ao Código eleitoral, pretende assegura e organizar os direitos políticos de votar e ser votado. O direito ao voto é obrigatório para ambos os sexos. O código eleitoral também tem como objetivo de dar mais transparência as informações disponibilizadas durante as eleições,

revolucionando e modernizando todo o sistema eleitoral já elaborado.

O TSE tem sede na capital da República e jurisdição em todo o país, sendo assim, fica disponível um Tribunal Regional na capital de cada estado. Para que os candidatos sejam lançados na campanha, é necessário serem filiados a partidos políticos. Nem um registro será admitido fora do prazo de seis meses antes das eleições (CÓDIGO ELEITORAL, 2020).

A escrituração contábil é imprescindível para o reconhecimento da origem das receitas e despesas dos partidos políticos, por meio dos órgãos nacionais, regionais e municipais. O partido eleitoral está obrigado a enviar anualmente o balanço contábil do exercício findo à Justiça Eleitoral, até o dia 30 de junho do ano seguinte (CÓDIGO ELEITORAL, 2020).

A fiscalização exercida pela Justiça Eleitoral de modo a verificar a prestação de contas dos partidos e das despesas durante a campanha, tem como objetivo de averiguar se as contas e despesas estão adequadas a real movimentação financeira (CÓDIGO ELEITORAL, 2020).

Se por algum motivo as prestações de contas forem desaprovadas pelos tribunais regionais e pelo Tribunal Supremo poderão ser revistas para serem aplicadas proporção da sanção, mediante o requerimento ofertado nos autos da prestação de contas. (CÓDIGO ELEITORAL, 2020).

Esse estudo procura responder ao seguinte questionamento: **os reflexos da COVID – 19 podem ter impactado na prestação de contas das eleições de 2020?** A análise da prestação de contas justifica-se por a mesma ser considerada uma das peças-chave das eleições, além da possibilidade de saber se de fato o candidato cumpriu com a lei ou não. Analisando se os reflexos da COVID-19 na prestação de contas dos candidatos a Prefeito no município de Mossoró, analisando os gastos de cada candidato durante o período eleitoral de 2020.

O presente artigo cujo objetivo é analisar se os reflexos da COVID-19 podem ter impactado nas prestações de contas dos candidatos a Prefeito no município de Mossoró, seja na arrecadação de recursos, os gastos de campanha, no período eleitoral de 2016 a 2020.

A metodologia utilizada neste estudo trata-se de uma pesquisa de natureza quantitativa e qualitativa, em que utilizou pesquisa bibliográfica e os demonstrativos financeiros das eleições de 2016 e 2020 na cidade de Mossoró.

Nesse artigo apresenta-se, o referencial teórico desenvolvido, para tratar a análise dos resultados da pesquisa realizada, através a metodologia, será divido em: aspectos contábeis das prestações de contas, metodologia utilizada, análise dos resultados, considerações finais e as referências utilizadas neste estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO
2.1 ASPECTOS CONTÁBEIS DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS

Observa-se que todas as organizações necessitam do controle financeiro, seja setor privado, público, terceiro setor ou instituições sem fins lucrativos, com a política não seria diferente. As demonstrações contábeis são relevantes para tomada de decisão das entidades.

O Comitê de Pronunciamento define as demonstrações contábeis da seguinte forma (CPC 26, 2011, p.6).

A situação patrimonial e financeira de uma entidade é representada pela estrutura das demonstrações contábeis, tendo como objetivo proporcionar as devidas informações que patrimonial e financeira, assim, dando-lhe a posição em que se encontra, como também, o desempenho do fluxo de caixa para ser útil aos usuários em suas avaliações e possam auxiliar na tomada de decisão. As demonstrações contábeis disponibilizam os resultados da atuação da administração, quanto aos seus deveres e responsabilidades perante a gestão, conforme os recursos que foram disponibilizados.

No ponto de Santos (2014), as entidades utilizam as demonstrações financeiras para tomada de decisões, considerando a situação financeira atual, assim, fazendo com o que o processo ocorra de forma rápida e prática. A análise das demonstrações contribui no gerenciamento dos investimentos desta, sendo possível detectar as objeções que estão acontecendo ou que poderão acontecer. As informações disponíveis nos demonstrativos fornecem informações para os gestores, de modo que possam ser interpretadas.

A contabilidade pública parece ser distante da contabilidade eleitoral, mas se pararmos para verificar o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), manual utilizado na contabilidade eleitoral, faz total sentido para o assunto tratado neste trabalho.

As características quantitativas descrevem a elaboração e divulgação da informação para fins de prestação de contas e tomada de decisão. As informações também são utilizadas pelos usuários externos.

As características quantitativas são as seguintes: relevância: as informações financeiras e não financeiras podem ser utilizadas quando houver a necessidade de influenciar significativamente na elaboração e divulgação das informações contábeis. Considerando que essas informações têm valor confirmatório, preditivo ou ambos. Representação fidedigna: as informações devem ser transparentes,

e sobre a essência dos fatos. Compreensibilidade: permite que as informações cheguem aos usuários com qualidade, permitindo que sejam compreendidas. As demonstrações contábeis devem disponibilizar as informações necessárias e possam servir como base para os usuários. Tempestividade: informações disponíveis para os usuários antes que ela perca a utilidade, objetivando a elaboração e divulgação da informação contábil. Verificabilidade: as informações contábeis que chegam aos seus usuários devem os assegurar e conter informações em seus demonstrativos que constem os fenômenos econômicos ou de outra natureza.

As características integradas e conjuntas umas com as outras possibilita um trabalho bem feito, porém, na prática, não seja possível alcançar as essas características, entretanto, é possível fazer reajuste para que ambas funcionem com mais exatidão (MCASP, 2019).

A resolução nº 23.463/2019, esclarece sobre a arrecadação de recursos nos partidos políticos. A expansão dessa resolução passou a ser vigorada nas prestações de contas das eleições de 2020. No artigo 5º, item IV, a arrecadação de recursos e a realização de gastos eleitorais devem ser acompanhadas por um profissional da contabilidade habilitado, permitindo a confrontação as origens e destinações das receitas e despesas dos gastos ocorridos na campanha, assim também, incluindo a situação patrimonial, esse processo deve ocorrer desde o início da campanha.

É imprescindível a presença de um profissional da contabilidade durante o período de campanha eleitoral. A atualização da resolução trouxe mais transparências e confiança nas demonstrações dos dados informados.

No ponto de vista de Simões (2020), os primeiros profissionais a serem contratados para iniciar o pleito são os contabilistas, para prevenir que atos irregulares de difícil reparação aconteçam, tendo em vista que o candidato deve agir com rapidez, pois o tempo é curto. A participação dos contabilistas durante o processo de arrecadação e gastos, visa garantir um processo transparente, e assim, garantir a diplomação do candidato.

A resolução nº 23.607/2019 rege as eleições municipais, em seu art.3º esclarece como deve proceder à prestação de contas dos partidos políticos. As finanças e contabilidade estabelecem normas que fixam os limites das contribuições dos filiados e definem as diversas fontes de receitas dos partidos. E também, os critérios de distribuição dos recursos do Fundo Partidário, envolvendo os órgãos de nacional, estadual, distrital, municipal e zonal. Aplicando os critérios de integridade que envolvem à gestão de finanças e contabilidade dos partidos políticos.

A prestação de contas acontece independe do tamanho da prestação de contas e enredamento, a prestação irá ocorrer independe da realização de movimentação financeira ou não. Essas observações também são validas para mu-

nicípios que tenham menos de 50 mil eleitores. Por fim, é indispensável os registros dos atos e fatos contábeis (BEZERRA, 2015).

2.2 ARRECADAÇÃO DE RECURSOS

Muito se questiona sobre a origem de recursos para custear as despesas no período eleitoral. A base que fundamenta esses recursos é composta por pilares, o art. 15º da resolução 23.607/19 descreve as espécies de recursos são definidas e quais os limites previstos, dentre eles estão: recursos próprios dos candidatos, doações de outros partidos políticos e de outros candidatos, comercialização de bens e/ou serviços, ou promoção de eventos de arrecadação realizados diretamente pelo candidato, ou pelo seu partido (BRASIL, 2019). No que se refere à legislação, o art. 15 da resolução 23.607/20 prevê a origem dos recursos, conforme (Quadro 1).

Quadro 1 – Arrecadação de Recursos

Recursos próprios dos candidatos; Doações financeiras ou estimáveis em dinheiro de pessoas físicas; Doações de outros partidos e de outros candidatos; Comercialização de bens e/ou serviços ou promoção de eventos de arrecadação realizados diretamente pelo candidato ou pelo partido político; Recursos próprios dos partidos políticos, desde que identificada a sua origem e que sejam provenientes; fundo Partidário; fundo Especial de Financiamento de Campanha; doações de pessoas físicas efetuadas aos partidos políticos; contribuição dos seus filiados; comercialização de bens, serviços ou promoção de eventos de arrecadação; rendimentos decorrentes da locação de bens próprios dos partidos políticos.

Fonte: CFC, (2020)

Para que as arrecadações ocorram de forma fidedigna para que os candidatos cumpram com algumas normas: requerimento do registro de candidatura; inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); abertura de conta bancária específica destinada a registrar a movimentação financeira de campanha: e emissão de recibos eleitoral.

2.3 GASTOS ELEITORAIS

Os primeiros a serem contratados para que a candidatura eleitoral seja construída são os profissionais da contabilidade. Por meio dessa contratação dá-se início as ações para alcançar do público-alvo. Após a elaboração das ações o candidato tendo uma previsão das despesas durante a campanha. (CFC, 2020), destaca-se no (Quadro 2).

Quadro 2 - A Resolução 23.604/19 do TSE define os gastos eleitorais

À manutenção das sedes e dos serviços do partido, permitindo o pagamento de pessoal; a qualquer título; À propaganda doutrinária e política; Ao alistamento e às campanhas eleitorais; À criação e à manutenção de instituto ou fundação de pesquisa e de doutrinação e educação política; À criação e à manutenção de programas de promoção e difusão da participação política das mulheres; Ao pagamento de mensalidades, anuidades e congêneres devidos a organismos partidários internacionais que se destinem ao apoio à pesquisa, ao estudo e à doutrinação política, aos quais o partido político seja regularmente filiado; Ao pagamento de despesas com alimentação, incluindo restaurantes e lanchonetes; Na contratação de serviços de consultoria contábil e advocatícia; Na compra ou na locação de bens móveis e imóveis ou construção de sedes; Gastos com publicidade, consultoria e pesquisa de opinião; Gastos com passagens aéreas.

Fonte: CFC, (2020)

Para a comprovação dos gastos deve ser por documento fiscal, não podendo conter emendas ou rasuras, devendo constar os seguintes dados: data de emissão, a descrição detalhada, a valor da operação e a identificação do emitente e do destinatário ou dos contraentes pelo nome ou pela razão social, o CPF ou o CNPJ e o endereço.

Em alguns casos se faz necessário o contrato; comprovante de entrega de material ou de prestação efetiva do serviço; comprovante bancário de pagamento; ou Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações da Previdência Social (GFIP) ou por declaração ou formulário obtido no Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e social).

Ao final das eleições as receitas e despesas incorridas durante o período de campanha deverá ser apresentada. As sobras das receitas deverão ser devolvidas, cada recurso adquirido terá sua forma de devolução (BRASIL, 2020)

No inciso 11, do art. 16 esclarece acontecendo com o FEFC, recursos disponíveis do FEFC que não foram utilizados durante a campanha deverão ser devolvidos ao Tesouro Nacional, integralmente, com a apresentação das prestações de contas (BRASIL,2020).

2.4 PRESTAÇÃO DE CONTAS ELEITORAL

A prestação de contas acontece por meio da Justiça eleitoral, todo o processo de prestação de contas é o ato que o candidato, o Comitê Financeiro e/ou os partidos políticos executam quando informam à Justiça Eleitoral sobre as origens dos recursos e despesas durante a campanha. A prestação acontece ao final do processo eleitoral, os partidos políticos devem apresentar, anualmente, toda

a documentação contábil. Ao final do processo, deve constar a identificação dos doares de cada centavo arrecadado, bem como os respectivos valores doados. (ROCHA, 2016).

Quanto a prestação de contas dos candidatos e dos partidos políticos, devem obedecer às NBC para que as escriturações ocorram conforme as normas, assim, atendendo aos critérios reguladores estabelecidos pelo órgão da Justiça para serem elaboradas as informações contábeis. (BORGES, 2016).

Seguindo os princípios contábeis dentro das prestações de contas são esses:

Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio e a autonomia, uma forma de reconhecer essas características é a abertura de conta bancária destinada para uso exclusivo da campanha eleitoral; princípio da Competência: apresentação das receitas e despesas que ocorreram em determinado período. A resolução n. º TSE 23.607/2019, em seu art. 36 define que os gastos das campanhas por partido ou candidatos só poderão ser executados a partir da data da realização da convenção partidária.

Independentemente de ter movimentação financeira ou não, estão sujeitos a prestar contas os seguintes candidatos: Os candidatos que renunciaram à candidatura, desistiram, foram substituídos ou tiveram seus registros indeferidos pela Justiça Eleitoral ou não realizaram campanha.

Os órgãos partidários, sem exceção, mesmo que constituídos de forma provisória, independente da prestação de contas anual.

Após o encerramento do prazo para entrega das contas finais da campanha, a Justiça Eleitoral irá intimar os omissos para prestar contas no prazo de 3 (três) dias, sob pena do julgamento como contas não prestadas. Se a imissão partir do candidato titular, é assegurado aos vices, enviar a prestação de contas separada, no prazo de 3 (três) dias.

É obrigatória a entrega da prestação de contas, até mesmo quando não tenha ocorrido movimentação financeira ou estimável em dinheiro durante a campanha eleitoral. A comprovação de ausência financeira é feita por meio dos extratos bancários zerados durante o período de campanha, ou uma declaração firmada pelo gerente, ou instituição financeira.

O processo de prestação de contas é rigoroso, buscando sempre agir com forma transparente, e tentando impossibilitar que venha existir fraldes. A cada eleição o sistema torna-se mais exigente, fazendo com que os contadores sejam mais cautelosos e atentos para com a documentação exigida.

2.5 TÉCNICA DE ANÁLISE VERTICAL E HORIZONTAL DAS DC

A contabilidade tem como competência auxiliar os diversos usuários, Cavalcante (2017) a Ciência Contábil se faz por várias técnicas de análises, buscando sempre informações que possam contribuir com o âmbito do público que dela utiliza. Por meio das informações contidas na análise das demonstrações contábeis é possível obter os resultados sobre a atuação administrativa dos gestores nas instituições, quanto aos gastos de recursos financeiros.

No ponto de vista de Cavalcante (2017) a análise vertical elucida as participações dos resultados e elementos patrimoniais que compõem os grupos de contas. De forma percentual, a análise vertical utiliza 100% como integrar a base de cálculo, fazendo referência ao percentual a todas os cálculos nas demonstrações (PADOVESE, 2011).

A análise horizontal, no ponto de vista de Almeida e Baía (2007), tem o objetivo de mostrar o índice dos itens que constam nos demonstrativos, por meio dos períodos. Com o resultado dos índices é possível fazer comparações entre os resultados de um mesmo item com diferentes exercícios. Para a realização da comparação deve haver pelo menos dois exercícios.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho tem a finalidade de apresentar o método utilizado durante a pesquisa para se chegar aos resultados, quais questões que envolveram a pesquisa, como se deu a coleta de dados. A pesquisa analisou as receitas e despesas dos pleitos 2016 e 2020. Com isso, foi analisado os recursos arrecadados, como também, quais as formas que os recursos foram gastos durante o período eleitoral. Essa pesquisa foi embasa pela legislação vigente nos períodos eleitorais já citadas à cima.

Quanto aos objetivos da pesquisa, o estudo se caracterizou por meio da pesquisa descritiva, no ponto de vista de Silva (2001) por descrever características de uma determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relação ente variáveis, utilizando o uso de técnicas para a coleta de dados, questionários e observações sistemáticas.

O método utilizado na pesquisa se classifica como bibliográfica e com base em outros trabalhos, como dizia Eco (2008), é procurar aquilo que não se têm conhecimento concreto. Por fim, quanto à natureza do trabalho, trata-se de um trabalho qualitativo, por analisar a prestação de contas de um certo período, para Silva (2001), significa traduzir os números e informações, afim, de analisar e classificá-las por meios de técnicas estatísticas utilizadas, no quadro 3 evidencia-se o roteiro para buscar as informações no site do TSE.

Quadro 3 - Roteiro de acesso no Portal do TSE para se obter as informações

Divulgação de Candidaturas e Contas Eleitorais	
Eleições Municipais	2016 e 2020
Estado	Rio Grande do Norte
Resumo do cargo	Candidatos
Gastos eleitorais	Despesas
Munícipio	Mossoró
Prefeito	Nome do Candidato

Fonte: Portal do TSE – Tribunal Superior Eleitoral (2021)

O percurso que se deu para tratar a análise do trabalho, realizou-se por demonstrativos disponibilizados no Portal do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), onde se encontra a prestação de contas eleitoral, sendo desmembrado em cada demonstrativo as receitas, despesas, sobras de campanha e dívidas da campanha.

4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A pesquisa foi realizada com o objetivo de verificar como se deu a prestação de contas dos candidatos a prefeito no município de Mossoró nos anos 2016 e 2020, enfatizando as receitas e despesas efetuados durante o pleito. A coleta de dados foi realizada entre os candidatos, as informações foram divulgadas pelo site do Divulgacand-TSE.

. Para compreensão dos dados coletados foram organizados em tabelas, em seguida, a interpretação discursiva mostrando os resultados, evidenciando as contas de receitas auferidas e despesas, a valoração se deu por percentual em relação ao todo. Na Tabela1, passa-se a apresentar a prestação de contas eleitoral do ano de 2016.

Tabela 1 - Receitas e Despesas do Candidato a reeleição Francisco José Júnior

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	455.629,40	98,32	Serviços prestados por terceiros	167.940,00	36,24
Recurso do Partido- FEFC	7.765,61	1,68	Publicidade por carros de som	70.000,00	15,11
			Publicidade por adesivos	58.067,67	12,53
			Publicidade por materiais impressos	21.900,00	4,73
			Produção de programas de rádio, televisão e vídeo	40.000,00	8,63
			Combustíveis e Lubrificantes	67.484,22	14,56
			Despesas com Pessoal	11.658,17	2,52
			Locação/cessão de Bens Imóveis	5.500,00	1,19
			Criação e inclusão de páginas na internet	5.000,00	1,08
			Baixa de Estimáveis - Despesas com Pessoal	4.000,00	0,86
			Eventos de promoção de candidatura	4.000,00	0,86
			Produção de jingles, vinhetas e slogans	3.000,00	0,65
			Diversas a especificar	2.513,00	0,54
			Água	986,20	0,21
			Locação/cessão de Bens Imóveis (exceto veículos)	910,00	0,20
			Energia Elétrica	390,95	0,08
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	44,80	0,01
Total de Recursos arrecadados	**463.395,01**	**100**	**Total de Despesas**	**463.395,01**	**100**
Sobras de campanha			Dívida da Campanha		

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 1, o total de arrecadação, entre os recursos de pessoas físicas e próprios, foi de R$463.395,01 (quatrocentos e sessenta e três mil, trezentos e noventa e cinco reais e um centavo) utilizados pelo candidato para custear os projetos da campanha. Em valores reais (R$) a receita que apresentou índice de representatividade foram Recursos de pessoas físicas, no valor de R$ 455.629,40, onde esse valor representa 98,32% do total recebidos. Já as receitas de Recursos próprios, arrecadou R$7.765,61, tendo como representatividade 1,68% das receitas arrecadadas.

Em relação às despesas, elas acumularam o montante de R$463.395,01 (quatrocentos sessenta e três mil, trezentos e noventa e cinco reais e um centavo). Esse valor cobriu todas as despesas ocorridas durante o período eleitoral, portanto, não houve dívidas da campanha para ser coberto.

A conta serviços prestados por terceiros tem representatividade, com

36,24%, em seguida, destaca-se a conta publicidade por carro de som com representatividade de 15,11%. As contas com menor representatividade, energia elétrica 0,08% seguida da conta encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de crédito com 0,01%.

Na análise foi possível destacar que o candidato não apresentou os gastos com serviços advocatícios e contábeis. Apesar que na relação das despesas consta o nome das empresas que prestaram serviço durante o pleito.

A segunda análise foi verificada com base na prestação de contas do candidato Gutemberg Henrique Dias, com os dados analisados na (Tabela 2).

Tabela 2 - Receitas e Despesas do Candidato a prefeito Gutemberg Dias

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	3.180,00	5,19	Serviços prestados por terceiros	24.283,00	39,68
Recurso do Partido- FEFC	25.000,00	40,83	Produção de programas de rádio, televisão ou vídeo	17.000,00	27,78
Recursos Próprios	33.045,00	53,97	Baixa de Estimáveis - Cessão ou locação de veículos	6.500,00	10,62
			Combustíveis e lubrificantes	2.953,31	4,83
			Baixa de Estimáveis - Serviços prestados por terceiros	2.880,00	4,71
			Publicidade por adesivos	2.450,00	4,00
			Alimentação	2.040,00	3,33
			Publicidade por carros de som	1.000,00	1,63
			Publicidade por materiais impressos	700,00	1,14
			Cessão ou locação de veículos	500,00	0,82
			Despesas com transportes ou deslocamento	453,80	0,74
			Baixa de Estimáveis - Produção de jingles, vinhetas e slogans	300,00	0,49
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	140,70	0,23
Total de Recursos arrecadados	**61.225,00**	**100**	**Total de Despesas**	**61.200,81**	**100**
Sobras de campanha	24,19	3,95	Dívidas da campanha		

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

O valor total de arrecadação pelo candidato foi de R$ 61.225,00 (sessenta e um mil, duzentos e vinte e cinco reais). As origens destes recursos, se deram por Recursos de ´pessoas físicas, com representatividade de 5,19%, Recursos de Partidos, com representatividade de 40,83%, e Recursos próprios, com representatividade de 53,97%.

Em relação às despesas, o valor acumulado foi de R$ 61.200,81 (sessenta e mm mil, duzentos mil e oitenta e um centavos), a conta serviços prestados por terceiros teve representatividade de 39,68%, seguido da produção de programas de rádio, televisão ou vídeo com 27,78%. Já as contas com menor índice de representatividade destaca-se produção de jingles, vinhetas e slogans com 0,49%, seguida de encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito com 0,23% de representatividade.

Na análise foi possível destacar que o candidato não apresentou os gastos com serviços advocatícios e contábeis. E nem é possível verificar qual a empresa realizou determinado serviço. Destaca-se, na análise, que o candidato não obteve dívidas de campanha. Contrariamente, o candidato obteve sobras de campanha, de R$24,19, com representatividade de 3,95% do total arrecadado – gastos. Essa sobra é resultado de um planejamento bem elaborado durante as definições para as ações futuras.

A terceira análise foi verificada com base na prestação de contas do candidato Josué de Oliveira Moreira, com os dados analisados na (Tabela 3).

Tabela 3 - Receitas e Despesas do Candidato a prefeito Josué de Oliveira

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas			Publicidade por materiais impressos	2.500,00	90,91
Recurso do Partido-FEFC			Publicidade por adesivos	191,00	6,95
Recursos Próprios	2.750,00	100,00	Doações financeiras a outros candidatos/partidos	41,30	1,50
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	17,70	0,64
Total de Recursos arrecadados	**2.750,00**	**100**	**Total de Despesas**	**2.750,00**	**100**
Sobras de campanha			Dívidas de campanha		

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

O valor total de receitas disponível é de R$ 2.750,00 (dois mil, setecentos e cinquenta reais) A origem desta receita é de Recursos próprios, com representatividade de 100%, a campanha foi custeada pelo próprio candidato.

Com relação às despesas, a concentração de gastos se deu na conta de publicidade por materiais impressos, com valor de R$ 2.500, tendo como representatividade 90,91% dos gastos totais, seguido da publicidade por adesivos, com representatividade de 6,95%. As contas com menor representatividade, doações financeiras no valor de R$ 41,40 com representatividade de 1,50% e encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito com representatividade de 0,64%.

As despesas com serviços advocatícios e contábeis não foram localizadas na prestação de contas. O valor total das receitas foi igual ao total de despesas, portanto, o candidato não obteve sem sobras de campanhas e nem dívidas de campanha.

A quarta análise foi verificada com base na prestação de contas da candidata eleita a prefeita Rosalba Ciarlini Rosado, com os dados analisados na (Tabela 4).

Tabela 4 - Receitas e Despesas da Candidata eleita a prefeita Rosalba Ciarlini

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	619.697,00	86,02	Serviços prestados por terceiros	157.403,65	11,76
Recurso do Partido- FEFC	100.000,00	13,88	Produção de programas de rádio, tv ou vídeo	583.000,00	43,58
Doação pela internet	720,00	0,10	Baixa de Estimáveis - Cessão ou locação de veículos	18.600,00	1,39
Recursos Próprios			Combustíveis e lubrificantes	59.549,11	4,45
Doação de Candidatos	700,00	0,10	Baixa de Estimáveis - Serviços prestados por terceiros	10.297,00	0,77
			Publicidade de adesivos	30.962,00	2,31
			Comícios	31.020,00	2,32
			Publicidade de carros de som	28.845,00	2,16
			Publicidade por materiais impressos	156.068,96	11,67
			Cessão ou locação de veículos	93.250,35	6,97
			Doações financeiras a outros candidatos/partidos	84.000,00	6,28
			Baixa de Estimáveis - Produção de jingles, vinhetas e slogans	3.000,00	0,22
			Diversas a especificar	30.230,44	2,26
			Criação e inclusão de páginas na internet	27.130,00	2,03
			Aquisição/Doação de bens móveis ou imóveis	8.990,00	0,67
			Baixa de Estimáveis - Locação/cessão de bens imóveis	5.900,00	0,44
			Produção de jingles, vinhetas e slogans	5.300,00	0,40
			Água	3.000,00	0,22
			Serviços próprios prestados por terceiros	750,00	0,06
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	605,05	0,05
Total de Recursos arrecadados	**720.417,00**	**100**	**Total de Despesas**	**1.337.901,56**	**100**
Sobras de campanha	17.384,55	2,41	Dívida de campanha	634.169,11	47,40

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 4, o total de recursos arrecadados no pleito, entre os recursos financeiros e próprios, foi de R$ 720.417,00 (setecentos e vinte mil, quatrocentos e dezessete reais), entre Recursos de pessoas físicas e Recursos do Partido. O montante foi utilizado para custear os projetos da campanha. A candidata recebeu de doações de pessoas físicas o valor de R$ 619.697,99, tendo uma representatividade de 86,02%, seguida de Recurso do Partido (FEFC) com valor de R$ 100.000,00, com representatividade de 13,88%.

Com relação às despesas, totalizou-se o montante de R$ 1.337.901,56. A maior concentração de despesas se deu pela produção de programas de rádio, TV ou vídeo no valor de R$583.000,00, com representatividade de 43,58% dos gastos, seguido por serviços prestados por terceiros no valor de R$ 157.403,65, com representatividade de R$ 11,76% do total de gastos.

Observa-se que as despesas com serviços advocatícios e contábeis não aparecem destacados, na relação das despesas constam os nomes das empresas que prestaram serviço.

Distingue-se, na análise, que houve uma sobra de campanha no valor de R$ 17. 384,55, com uma representatividade de 2,41% de crédito. Entretanto, houve dívida de campanha no valor de R$c6344.169,11, com representatividade de 47,40% com relação às despesas, com isso, é possível verificar que houve um desequilíbrio no planejamento financeiro da campanha.

A quinta análise foi verificada com base na prestação de contas do candidato a prefeito Sebastião Filgueira do Couto, com os dados analisados na (Tabela 5).

Tabela 5 - Receitas e Despesas do Candidato a prefeito Tião Couto

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	DESPESAS DESTINO DOS RECURSOS	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	153.000,00	8,09	Serviços prestados por terceiros	521.664,60	27,61
Recurso do Partido- FEFC	61.000,00	3,23	Produção de programas de rádio, tv ou vídeo	190.000,00	10,05
Recursos Próprios	1.677.000,00	88,68	Combustíveis e lubrificantes	234.286,44	12,40
			Publicidade por adesivos	152.950,00	8,09
			Alimentação	15.875,00	0,84
			Publicidade de carros de som	229.741,44	12,16
			Publicidade por materiais impressos	229.325,85	12,14
			Cessão ou locação de veículos	126.333,34	6,69
			Locação/cessão de bens móveis	27.100,00	1,43
			Diversas a especificar	51.170,00	2,71
			Criação e inclusão de páginas na internet	7.618,00	0,40

			Despesas com pessoal	81.900,00	4,33
			Produção de jingles, vinhetas e slogans	4.000,00	0,21
			Locação/cessão de bens móveis (exceto veículos)	8.550,00	0,45
			Correspondências e despesas postais	8.942,85	0,47
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	154,05	0,01
Total de Recursos arrecadados	**1.891.000,00**	**100,00**	**Total de Despesas**	**1.889.611,57**	**100**
Sobras de campanha	1.388,40	0,07	Dívida de campanha		

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 5, o valor total de receitas arrecadas, distribuem-se entre Recursos de pessoas físicas e Recurso do Partido (FEFC), onde o candidato recebeu R$153.000,00 com representatividade de 8,09% na conta de Recurso de pessoa física, e R$ 61.000,00 com representatividade de 3,32 com relação a Recursos do partido.

A campanha do candidato obteve uma receita de R$ 1.677.000,00 na conta de Recursos próprios, com a representatividade 88,68%, destaca-se que o candidato custeou a maioria da campanha.

Com relação às despesas, o candidato destinou a maioria dos recursos com serviços prestados por terceiros, com um montante no valor R$ 521.664,60, considerando que essa despesa é responsável pela maior representatividade, de 27,61%, seguido das despesas com combustíveis e lubrificantes, e tendo uma representatividade de 12,40% do total das despesas. As despesas com produção de jingles, vinhetas e slogans, somando 4.000,00 tem representatividade de 0,21, seguido dos encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito, com representatividade de 0,01% do total das despesas no período da campanha eleitoral.

Destaca-se que não foi apresentada as contas de serviços advocatícios e contábeis, apesar de constar os nomes das empresas que prestação os serviços durante a campanha. O candidatado obteve sobra de campanha no valor de R$ 1.388, 40, com uma representatividade de 0,07, com relação ao total arrecadado para os projetos da campanha.

4.1 PRESTAÇÃO DE CONTAS ELEITORAL 2020

A quinta análise foi verificada com base na prestação de contas do candidato a prefeito Sebastião Filgueira do Couto, com os dados analisados na (Tabela 6).

Tabela 6 - Receitas e Despesas do Candidato eleito a prefeito Allyson Bezerra

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	98.600,00	23,37	Atividades de militância e mobilização de rua	101.800,00	19,90
Recurso do Partido- FEFC	210.000,00	49,78	Publicidade por adesivos	120.015,51	23,47
Recursos Próprios	111.300,00	26,39	Combustíveis e Lubrificantes	29.289,64	5,73
Financiamento coletivo	1.925,00	0,46	Despesas com Pessoal	5.400,00	1,06
			Locação/cessão de Bens Imóveis	5.500,00	1,08
			Cessão ou locação de veículos	62.250,00	12,17
			Serviços advocatícios	35.000,00	6,84
			Serviços contábeis	32.000,00	6,26
			Produção de jingles, vinhetas e slogans	5.900,00	1,15
			Diversas a especificar	13.776,74	2,69
			Publicidade por materiais impressos	22.444,00	4,39
			Locação/cessão de Bens Imóveis (exceto veículos)	3.654,00	0,71
			Despesa com impulsionamento de conteúdos	18.489,41	3,62
			Eventos de promoção da candidatura	13.230,00	2,59
			Publicidade por carros de som	13.000,00	2,54
			Produção de programas de rádio, televisão e rádio	13.000,00	2,54
			Baixa de Estimáveis - Recursos próprios	11.500,00	2,25
			Baixa de Estimáveis - Recursos de pessoas físicas	3.500,00	0,68
			Taxa de administração de Financiamento coletivo	131,36	0,03
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	1.559,75	0,30
Total de Recursos arrecadados	**421.825,00**	**100**	**Total de Despesas**	**511.440,41**	**100,00**
Sobras de campanha	484,59	0,11	Dívida da campanha	90.100,00	17,62

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 6, o valor total arrecado, entre doações e recursos financeiros, foi de R$ 421.825,00 (quatrocentos e vinte e um mil, oitocentos e vinte e cinco reais) utilizados pelo candidato para custear os projetos durante a campanha. A receita que obteve maior representatividade foi Recurso de Partido, no valor de R$ 210.000,00, onde esse valor representa 49,78% do total de recursos. As contas de origem de recursos próprios, Recursos de pessoas físicas e Financiamento coletivo, arrecadaram R$111.300,00, R$98.600,00 e R$1.925,00, com representatividade próximas entre Recursos próprios e Recursos de pessoas físicas, apresentando o percentual de 23,37% e 26,39%.

Já o Financiamento coletivo apresentou o menor índice de representatividade inferior as demais formas de recurso, com 0,46 do total de recursos arrecadados. As sobras de campanha, com saldo positivo a R$ 484,59, representam 0,11 do total de recursos arrecadados após o período de campanha.

Em relação às despesas, o valor total de gastos durante a campanha foi de R$511.440, 41 (quinhentos e onze mil, quatrocentos e quarenta reais e quarenta e um centavos), os gastos foram maiores que os totais arrecadados, a conta com maior concentração de gastos foi a de publicidade por adesivos, com uma representatividade de 23,47%, seguida da conta atividades de militância e mobilização de rua, com uma representatividade de 19,90 do total de gastos. Após essa análise comprova-se que ficará dívida da campanha referente ao valor de R$ 90.100,00 que deverá ser pago no futuro. Ainda com relação às despesas, os serviços advocatícios e contábeis somando os valores R$ 35.000.00 e 32.000,00, com respectivas representatividades de 6,84 e 6,26, ambas bastante parecidas.

A sétima análise realizada foi aferida com base na prestação de contas da candidata à prefeita Maria da Conceição Cesário, com os dados expostos na Tabela 7, em que constam as receitas e despesas.

Tabela 7 - Receitas e Despesas da Candidata Maria da Conceição Cesário

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	1.059,00	5,56	Produção de jingles, vinhetas e slogans	3.800,00	19,94
Recurso do Partido-FEFC	8.000,00	94,44	Publicidade por adesivos	3.726,50	19,55
Recursos Próprios			Serviços contábeis	3.459,50	18,15
			Locação/cessão de bens móveis (exceto veículos)	3.000,00	15,74
			Serviços prestados por terceiros	3.000,00	15,74
			Serviços advocatícios	1.045,00	5,48
			Materiais de expediente	1.000,00	5,25
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	28,00	0,15
Total de Recursos arrecadados	**19.059,00**	**100**	**Total de Despesas**	**19.059,00**	**100**

Sobras de campanha	Dívida de campanha

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 7, o total de receitas arrecadas entre Recursos de pessoas físicas e Recurso do Partido foi de R$ 19.059,00 (Dezenove mil e cinquenta e nove reais) utilizados pela candidata para custear os projetos da campanha eleitoral. O maior índice de receita foi de Recurso do Partido (FEFC), onde se encontra uma representatividade de 94,44%, seguido de Recursos de pessoas físicas com R$ 1.059,00, tendo uma representatividade de 5,56% do total das receitas arrecadadas.

Em relação às despesas, o total gasto nos projetos da campanha somam o valor de R$ 19.059,00 (Dezenove mil e cinquenta e nove reais), o valor dos gastos foi igual ao total de receitas arrecadadas. O maior índice de despesas corresponde a produção de jingles, vinhetas e slogans, onde foi gasto R$ 3.800,00 tendo uma representatividade de 19,94%, seguido de Publicidade por adesivos com uma representatividade de 19,55% do total de gastos.

As despesas com serviços advocatícios e contábeis somam os valores de R$ 1.045 e R$3.459,50, considerando que se obteve um gasto maior com serviços contábeis, com respectivas representatividades de 5,48% e 18,15% do total de gastos da campanha.

A oitava análise realizada foi aferida com base na prestação de contas da candidata à prefeita Cláudia Regina Freire de Azevedo, com os dados expostos na Tabela 8, em que constam as receitas e despesas.

Tabela 8 - Receitas e Despesas da Candidata a prefeita Cláudia Regina

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	2.840,00	0,37	Atividades de militância e mobilização de rua	41.922,77	3,00
Recurso do Partido- FEFC	760.000,00	98,85	Publicidade por adesivos	58.105,00	4,16
Recursos Próprios	6.000,00	0,78	Combustíveis e Lubrificantes	56.043,69	4,01
			Despesas com Pessoal	43.207,91	3,09
			Locação/cessão de Bens Imóveis	1.800,00	0,13
			Cessão ou locação de veículos	8.500,00	0,61
			Serviços advocatícios	92.000,00	6,58
			Serviços contábeis	69.000,00	4,94
			Produção de jingles, vinhetas e slogans	6.000,00	0,43
			Diversas a especificar	238.601,00	17,08
			Publicidade por materiais impressos	417.321,00	29,87
			Locação/cessão de Bens Imóveis (exceto veículos)	1.500,00	0,11
			Despesa com impulsionamento de conteúdos	4.000,00	0,29
			Serviços prestados por terceiros	148.500,00	10,63
			Pesquisas ou testes eleitorais	25.000,00	1,79

			Produção de programas de rádio, televisão e rádio	183.000,00	13,10
			Energia elétrica	1.327,85	0,10
			Pré-instalação física de comitê de campanha	717,00	0,05
			Criação e inclusão de páginas na internet	76,00	0,01
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	735,80	0,05
Total de Recursos arrecadados	**768.840,00**	**100**	**Total de Despesas**	**1.397.358,02**	**100**
Sobras de campanha	2.146,95	0,28	Dívidas de campanha	766.693,05	54,87

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 8, o total arrecadado de receitas entre Recursos de pessoas físicas e Recursos do Partido – FEFC foi de R$ 768.840,00 (setecentos e sessenta e oito mil e oitocentos e quarenta reais), a parte maior da arrecadação é referente aos Recursos do partido, com um valor de R$ 760.000,00, tendo uma representatividade de 98,85% do total de recursos arrecadados, seguido do valor de Recursos próprios, com um montante de R$ 6.000,00, tendo representatividade de 0,78% do total de recursos arrecadados.

Com relação às despesas, o total de gastos foi de R$ 1.397.358,02, a maior concentração de gastos se deu por publicidade por materiais impressos, onde o gasto foi de R$ 417.321,00, tendo uma representatividade de 29,87% do total das despesas, seguido das Despesas a especificar, com uma representatividade de 17,08%. As menores despesas encontram-se em: criação e inclusão de páginas na internet, com representatividade 0,05% e encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito com uma representatividade de 0,01% do total de despesas durante o pleito.

As despesas com serviços advocatícios e contábeis estão em parâmetros parecidos, os valores gastos são de R$ 92.000,00 e R$ 69.000,00, com representatividade de 6,58 e 4,94 do total das despesas, essas despesas concentram um número menor com relação aos gastos eleitorais.

O saldo a ser pago com relação aos gastos eleitorais, um valor de (R$ 766.693,05), quase o mesmo valor arrecadado para custear a campanha, o total de dívidas da campanha tem uma representatividade de 54,87% do total das despesas.

A nona análise realizada foi aferida com base na prestação de contas da candidata à prefeita Maria Isolda Dantas de Moura, com os dados expostos na Tabela 9, em que constam as receitas e despesas.

Tabela 9 - Receitas e Despesas da Candidata Maria Isolda Dantas de Moura

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	63.741,00	13,46	Atividades de militância e mobilização de rua	12.580,00	2,58
Recurso do Partido-FEFC	399.680,05	84,42	Publicidade por adesivos	44.528,85	9,14
Recursos Próprios	10.000,00	2,11	Combustíveis e Lubrificantes	13.363,16	2,74
			Despesas com Pessoal	3.500,00	0,72
			Baixa de Estimáveis - Recursos de pessoas físicas	2.341,00	0,48
			Cessão ou locação de veículos	47.710,00	9,80
			Serviços advocatícios	50.000,00	10,27
			Serviços contábeis	13.000,00	2,67
			Produção de jingles, vinhetas e slogans	22.500,00	4,62
			Diversas a especificar	1.900,00	0,39
			Publicidade por materiais impressos	62.205,60	12,77
			Baixa de Estimáveis - Recursos de partido político	1.000,00	0,21
			Despesa com impulsionamente de conteúdos	12.500,00	2,57
			Serviços prestados por terceiros	107.214,23	22,02
			Produção de programas de rádio, televisão e rádio	55.000,00	11,29
			Baixa de Estimáveis - Recursos de partido político	37.000,00	7,60
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	611,55	0,13
Total de Recursos arrecadados	**473.421,05**	**100**	**Total de Despesas**	**486.954,39**	**100**
Sobras de campanha - Financeiro Líquido	20,80	0,004	Dívidas de campanha	13.544,14	2,78

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 9, o valor total de recursos arrecadados foi de R$ 473.421,05 (quatrocentos e setenta e três mil, quatrocentos e vinte e um reais e cinco centavos), entre recursos de pessoas físicas e recursos do partido. Os Recursos do Partido (FEFC) foi de R$ 399.680,05, com uma representatividade de 84,42% das receitas totais. Seguido dos Recursos de pessoas físicas no valor de R$ 63.741,00 com representatividade 13,46% do total arrecadado, e de Recursos próprios no valor de R$ 10.000,00 com representatividade de 2,11% do total de arrecadações. Obteve sobra de campanha no valor de R$ 20,80, com relação ao que foi arrecadado e gasto.

E relação às despesas, o total gasto foi de R$ 486.954,39, a maior concentração de gastos encontra-se em serviço realizado por terceiros, onde se destinou o valor de R$ 107.214,23, com representatividade 22,02% do total de gastos.

Seguido de publicidade por materiais impressos, onde foi gasto R$ 62.205,60, obtendo uma representatividade de 12,77% do total de gastos.

O gasto com serviços advocatícios representa 10,77% do total de despesas durante o período eleitoral, já os gastos com os serviços contábeis representam apenas 2,67 do total de gastos apresentados. A candidata obteve dívidas de campanha equivalente ao valor de R$ 13.544,14, que serão pagos pelo partido político.

A décima análise realizada foi aferida com base na prestação de contas do candidato a prefeito Antônio Ronaldo Gomes Garcia, com os dados expostos na Tabela 10, em que constam as receitas e despesas.

Tabela 10 - Receitas e Despesas do Candidato a prefeito Prof. Ronaldo

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	159,95	6,27	Produção de programas de rádio, televisão e rádio	1.080,00	47,06
Recurso do Partido-FEFC	2.392,29	93,73	Publicidade por adesivos	295,00	12,85
Recursos Próprios			Diversas a especificar	420,00	18,30
			Serviços prestados por terceiros	300,00	13,07
			Publicidade por materiais impressos	200,00	8,71
Total de Recursos arrecadados	**2.552,24**	**100**	**Total de Despesas**	**2.295,00**	**100**
Sobras de campanha - Financeiro Líquido	257,24	10,07	Dívidas de campanha		

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 10, o valor arrecadado foi de R$ 2.552,24 (dois mil, quinhentos e dois reais e vinte quatro centavos), entre recursos do partido e recursos de pessoas físicas, os Recursos do partido (FEFC) correspondem ao valor de R$ 2.392,29 do total arrecadado tendo uma representatividade de 93,73%, seguido dos recursos de pessoas físicas no valor de R$ 159,95 do total arrecadado, tendo uma representatividade de 6,27% do valor total arrecadado.

Com relação às despesas, o valor total de gastos foi de R$ 2.295,00, a maior concentração de gastos se deu por produção de programas de rádio, televisão e rádio, onde obteve o gasto de R$ 1.080,00, tendo representatividade de 47,05% do total de gasto, seguido das diversas a especificar com representatividade de 18,30 do total de gastos.

Observa-se que as despesas com serviços advocatícios e contábeis não aparecem destacados, na relação das despesas constam os nomes das empresas

que prestaram serviço.

O candidato não obteve dívidas de campanha, pelo contrário, obteve um saldo de campanha referente ao valor de R$ 257,24 do total arrecadado menos o total de gastos. A décima primeira análise realizada foi aferida com base na prestação de contas da candidata à reeleição à prefeita Rosalba Ciarlini Rosado com os dados expostos na Tabela 11, em que constam as receitas e despesas.

Tabela 11 - Receitas e Despesas da Candidata a prefeita Rosalba Ciarlini

Origem das receitas	Saldo R$	AV 100%	Despesas destino dos recursos	Saldo R$	AV 100%
Recursos de pessoas físicas	178.560,98	18,74	Serviços prestados por terceiros	218.300,00	22,91
Recurso do Partido- FEFC	695.500,85	72,98	Produção de programas de rádio, tv ou vídeo	90.600,00	9,51
Recursos Próprios	79.000,00	8,29	Cessão ou locação de veículos	83.100,00	8,72
			Combustíveis e lubrificantes	34.329,06	3,60
			Serviços advocatícios	60.000,00	6,30
			Atividades de militância e mobilização de rua	50.900,00	5,34
			Despesas com impulsionamento de conteúdo	43.000,00	4,51
			Serviços contábeis	30.000,00	3,15
			Locação/cessão de bens móveis (exceto veículos)	20.400,00	2,14
			Produção de jingles, vinhetas e slogans	3.350,00	0,35
			Publicidade por materiais impressos	295.020,48	30,96
			Baixa de Estimáveis - Recursos de pessoas físicas	23.684,48	2,49
			Encargos financeiros, taxas bancárias e/ou op. Cartão de Crédito	200,00	0,02
Total de Recursos arrecadados	**953.061,83**	**100**	**Total de Despesas**	**952.884,02**	**100**
Sobras de campanha	177,81	0,020	Dívidas de campanha		

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Conforme consta na tabela 11, o valor total arrecadado foi de R$ 953.061,83 (novecentos e cinquenta e três mil, sessenta e um reais e oitenta e três centavos), divididos entre Recursos do partido – FEFC e Recursos de pessoas físicas, destacando o Recurso do partido com o valor de R$695.500,85, tendo representatividade de 72,98% do total arrecadado, seguido dos Recursos de pessoas físicas com valor de R$ 178.560,98, tendo representatividade de 18,74% do total arrecadado. Os Recursos próprios somam o total de R$ 79.000,00 com uma representatividade de 8,29% do total de recursos para custear a campanha.

Com relação às despesas, somam o valor de R$ 952.884,02. A maior concentração de despesas se deu através de publicidade por materiais impressos,

onde foi gasto o valor de R$295.020,48, representando 30,96% do total das despesas. Seguido de serviços prestado por terceiros, com R$ 218.300,00 do total das despesas, representando 22,91% do total das despesas.

Observa-se que as despesas com serviços advocatícios e contábeis não aparecem destacados, na relação das despesas constam os nomes das empresas que prestaram serviço. Observa-se na análise, que não obteve dívidas de campanha, pelo contrário, obteve sobra de campanha, no valor de R$ 177, 81, referente (receita – despesas), tendo representatividade do total arrecadado pela candidata à reeleição.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, analisou-se as receitas arrecadadas e despesas nas campanhas eleitorais nos anos 2016 e 2020, enfatizando os impactos da COVID-19 em 2020, respondendo o questionamento: os reflexos da COVID – 19 podem ter impactado na prestação de contas das eleições de 2020?

Identificou-se que as receitas sofreram um impacto negativo, tendo reduzido em 15,95% no período. As despesas também sofreram um impacto negativo, tendo reduzido em 10,25 no período.

A pesquisa foi realizada por coleta de dados, através das informações divulgadas no site Divulgacand-TSE, essas informações constam nos extratos, a análise foi realizada de forma individual, candidato por candidato, a partir dessas deduções e resultados, o objetivo proposto na pesquisa foi alcançado.

Com as medidas restritivas para o combate à COVID-19, foi-se necessário adotar outros meios de realizar as companhas, os candidatos (as) utilizaram as mídias para fomentar a campanha, com isso, houve um aumento em relação aos meios de cominação e mídias sociais.

Essa forma substituiu os comícios e carretas, que antes eram onde acorria o maior número de despesas. A atividade de militância e mobilização de rua foi realizada no pleito de 2020, foi o único meio utilizado pelos candidatos (as) como uma maneira de poder ir às ruas.

Às limitações desta pesquisa, houve dificuldade de realizar uma comparação com outros trabalhos de Contabilidade, visto que, as demais pesquisas realizadas são voltadas para o Direito. Quanto as recomendações, propõe-se a continuação da análise fazendo uma comparação dos anos 2012, 2016 e 2020, visto que nos anos 2012 e 2016 não tiveram medidas restritivas com relação ao ano de 2020.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. BAÍA, T. da S. **Analise Econômico-Financeira da Empresa Makro.** Belém-PA, 2007. Disponível em: http://www.peritocontador.com.br/wp-content/uploads/2015/03/Mariza-Tobias-Almeida-e-Tatiana-Ba%C3%A-Da-An%C3%A1lise-Econ%C3%B4mico-Financeira.pdf.
Acesso em: 7 dez. 2021.

BEZERRA, J. A. **A participação do profissional da contabilidade foi garantida no processo eleitoral de 2016.** Conselho Federal de Contabilidade. Dezembro, 2015.

BORGES, Josiane Luiza dos Santos**. Avaliação dos parâmetros de elaboração da prestação de contas eleitoral e a capacitação para julgamento pelos técnicos da justiça eleitoral**: Estudo no Cartório Eleitoral de Feira de Santana-BA**.** Governador Mangabeira - BA, 2016. Disponível em: http://131.0.244.66:8082/jspui/bitstream/123456789/298/1/Monografia%20Josiane.pdf
Acesso em: 18 out. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/constituicao.htm**.** Acesso em: 7 set. 2021.

CAVALCANTE F**. Demonstrações Contábeis Elaboração e Análise.** 2017.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento técnico CPC 26 **(**R1) apresentação das demonstrações contábeis, p. 6. Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev 14.pdf Acesso em: 21 set. 2021.

ECO, U. **Como se faz uma tese em Ciências Humanas.** 13º edição, Editora Presença. 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

KNIESS, A. B.; MARQUES, F. P. J. Como o agente fiscalizador utiliza a comunicação online? A ideia de transparência pública nas redes sociais da Controladoria-Geral da União. **Opinião Pública**, Campinas, n. 27, p. 90-126, 2021. https://doi.org/10.1590/1807-0191202127190

LOPES, A. T. Despesas públicas sob a ótica da lei de responsabilidade fiscal: Município de Pacaraima-RR, exercício financeiro de 2014. **Revista de Administração de Roraima-RARR**, Roraima, n.7, n.1, p. 182-200, 2017. Disponível em: http://revista.ufrr.br/index.php/adminrr/ Acesso em: 21 mai. 2021.

Marconi, M. de A.; Lakatos, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

MARQUES, B. **Medo, accountability e eleições.** Jornal da Universidade. UFRGS. 2020. Disponível em:

https://www.ufrgs.br/jornal/medo-accountability-e-eleicoes/. Acesso em 19 set. 2021.

MARX, C. A. **A CGU e a dualidade do papel do Controle Interno no Brasil**. São Paulo. Dissertação (Mestre em Gestão e Políticas Públicas) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. 2015. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14107/TF_MPGPP_VF.pdf?se Acesso em: 08 mai. 2021.

MCASP. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8º ed. 2019.

Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:99:P9_ID_PUBLICACAO:31484
Acesso em 27 set, 2021.

NEVES, G.; GUIMARÃES, A.; JUNIOR, A. **As bases para um novo modelo de administração pública orientada para resultados***:* evolução dos paradigmas, novos princípios e dimensões operacionais de funcionamento. Brasília. 2017. Disponível em: http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-15_01.pdf Acesso em: 23 jun. 2021.

NEVES, T. R. L.; GASPARETTO, V. Controle e monitoramento de contratos terceirizados no setor público: a perspectiva de gestores e fiscais de contratos de um órgão público federal. **Revista Brasileira de Administração Científica,** Aracajú, n.11, v. 1, p.111-126. 2020. https://doi.org/10.6008/CBPC2179-684X.2020.001.0009

PAES, J. P. L. **O sufrágio e o voto no Brasil: Direito ou Obrigação?** Revista Eletrônica da EJE, Brasília: ano 3, n.3, 2013. Disponível em:

https://bibliotecadigital.tse.jus.br/xmlui/handle/bdtse/1333. Acesso em: 7 set.2021.

PADOVEZE, C. L. **Manual de Contabilidade Básica** - Contabilidade Introdutória e Intermediária. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

ROCHA, M. S. da. **O papel de contador na prestação de contas eleitorais.** Revista ReGea, Fortaleza: vo. 5, n. 5, 2016. Disponível em: https://periodicos.unichristus.edu.br/gestao/article/view/779/438. Acesso em 02 nov. 2021.

SALM, J. F.; MENEGASSO, M. E. Os modelos de Administração Pública como estratégias complementares para a coprodução do bem público. 2009. **Revista de Ciências da Administração,** Florianópolis, n.11, v.25, p.97-96. https://doi.org/10.5007/2175-8077.2009v11n25p83

SANTOS, A. S. **Contabilidade**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2014.

SILVA, E. L. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação.** 3. Ed. Florianópolis. 2001.

SILVA, T. A. da. **Conceitos e Evolução da Administração Pública:** O Desenvolvimento do Papel Administrativo. Territórios, Redes e Desenvolvimento Regional: Perspectivas e Desafios Santa Cruz do Sul, RS. 2017. Disponível em:https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidr/article/viewFile/16678/4429 Acesso em: 29 jun. 2021.

ZUCOLOTTO, R., ROCHA, D. G da; ZUZART, J. A. da S. O que o regime contábil de competência revela sobre os patrimônios dos governos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 228, v. 1, p. 15-27. 2017. Disponível em: http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/issue/view/140 Acesso em: 28 set. 2021.

COMO PEGAR UMA CARONA? ANÁLISE DAS ATAS DE REGISTRO DE PREÇOS DE UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO RN

HOW TO GET A RIDE? ANALYSIS OF THE REGISTRATION MINUTES OF A MUNICIPALITY IN THE STATE OF RN

Esp. Moises de Moura Henrique
Bacharel em Ciências Contábeis (UERN)
E-mail: mourahmoises@gmail.com

Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Doutorado em Geografia (UFPE)
E-Mail: sergiopedrosa@uern.br

Dr. Jandeson Dantas da Silva
Doutorado em Administração UNP
E-mail: jandesondantas@uern.br

Ms. Jorge Eduardo de Medeiros Lopes
Mestre em Ciências Contábeis UFRN/UNB/UFPB
E-mail: jorgeeduardo@uern.br

Ms. Jorge Jalles Fernandes Neto
Mestre em Tecnologias da Informação Universidade de Coimbra
E-mail: jorgejales@uern.br

4

RESUMO

A gestão pública no Brasil sofreu impactos decorrentes da pandemia da COVID - 19, ocasião em que a administração necessitou tomar medidas urgentes no enfrentamento ao vírus. Nesse contexto, um município potiguar se utilizou do instituto carona para fomentar aquisições públicas céleres e com melhor custo benefício. Logo, a presente pesquisa objetivou analisar se um município do RN atendeu as legislações pertinentes nas adesões de atas caronas durante o período pandêmico. Quanto a metodologia, tem-se que esta se apresenta como estudo de caso, com caráter qualitativo, analisando as especificidades das Atas em um município no Estado do Rio Grande do Norte no referido período. Os resultados evidenciaram as inconsistências das adesões, destacando-se a ausência de documentação obrigatória e a inexistência de justificativas que comprovem a vantajosidade do Município analisado em aderir às Atas, contribuindo para a construção de arcabouço teórico referente à temática e cooperando com o aperfeiçoamento do setor de licitações do Ente estudado, auxiliando a tomada de decisão de outros órgãos públicos em futuras adesões a Atas de registro de preços. Assim, recomenda-se para as pesquisas posteriores, promover comparações entre o período pandêmico e pós-pandêmico, incluindo outros entes, quantificando os custos e o nível de transparência nos processos.

Palavras-chave: Ata de Registro de Preços; Licitações; atas caronas

ABSTRACT

Public management in Brazil was impacted by the COVID - 19 pandemic, when the administration needed to take urgent measures to fight the virus. In this context, a municipality in the state used the free ride institute to promote faster and more cost-effective public acquisitions. Therefore, this research aimed to analyze whether a municipality in RN complied with the relevant legislation in the adhesion of free rides during the pandemic period. As for the methodology, it is presented as a case study, with a qualitative character, analyzing the specificities of the minutes in a municipality in the State of Rio Grande do Norte in that period. The results evidenced the inconsistencies of the adhesions, highlighting the absence of mandatory documentation and the in existence of justifications that prove the advantage of the analyzed Municipality in adhering to the Minutes, contributing to the construction of a theoretical framework related to the theme and cooperating with the improvement of the sector of bids of the ente studied, helping the decision-making of other public bodies in future adhesion to Minutes

of registration of prices. Thus, it is recommended for further research to promote comparisons between the pandemic and post-pandemic periods, including other entities, quantifying the costs and the level of transparency in the processes.

Keywords: Price Registration Minutes; Bids; minutes rides.

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário brasileiro, a rápida propagação do novo Coronavírus (SARS-CoV-2), iniciada em 2019, lançou Estados e Municípios em uma inesperada crise sanitária que atingiu diversos setores estratégicos da economia, gerando desdobramentos no âmbito da administração pública. Nesse sentido, os serviços públicos foram afetados e empresas foram fechadas, provocando a redução de atividades laborais, adotadas modalidades de trabalho remoto para promover o distanciamento social na tentativa de conter o vírus (CEPEDES, 2020; CALDERON, 2021).

Diante desse contexto, evidencia-se a vulnerabilidade da gestão pública no que diz respeito aos métodos de enfrentamento à pandemia, observando-se o colapso no sistema de saúde, a diminuição de arrecadação, urgência nos processos licitatórios frente ao surgimento de novas demandas públicas, aumentando as despesas correntes, dentre outros fatores. Ademais, verifica-se que nessa crise, a distribuição dos recursos nos diversos setores mostrou-se ineficiente, cabendo a administração pública os desafios para gerir e operacionalizar tais recursos com a finalidade de equilibrar novamente o sistema econômico do país (CEPEDES, 2020).

Nessa conjuntura, tem-se que a gestão pública no Brasil sofreu diretamente os impactos da referida crise, atingindo as formas de administração das políticas de interesse coletivo. Outrossim, os gestores necessitaram incluir mecanismos e ações emergenciais para gerenciar a pandemia, realocando os recursos disponíveis nos diversos setores. Desse modo, constata-se que nesse cenário, as transformações no âmbito da gestão pública são notórias e indispensáveis para o reequilíbrio das diversas áreas e políticas públicas no país (BARRETO; VIEIRA, 2020).

Em se tratando das modificações vivenciadas pelo setor público frente à pandemia, é válido evidenciar que este já vinha se ajustando às transformações requeridas pelas implementações digitais na administração pública. Nessa perspectiva, Brognoli e Ferenhof (2020), ressaltam que tais implantações são céleres e desafiadoras ao exercício da gestão, tendo o potencial de reduzir em até 97 % os custos em comparação com as atividades presenciais. Dentre tais desafios, verificam-se as aplicações de recursos por meio dos processos licitatórios, atendendo

aos requisitos legais, amparados pela Lei nº 8.666/1993, que no decorrer dos últimos anos sofreu alterações e que no contexto da pandemia, editou-se a nova Lei de Licitações de nº 14.133, de 1º de abril de 2021 (BRASIL, 1993; BRASIL, 2021).

Quanto às modalidades de licitação, Reis e Cabral (2018) explicam que estas conduzem todo o processo de contratação de compras de produtos ou serviços públicos, objetivando assegurar aos interessados em contratos com o Poder Público isonomia ao estabelecer suas propostas, fazendo com que a Administração Pública selecione a mais vantajosa e que corresponda às expectativas fixadas. Nesse prisma, são consideradas cinco modalidades de licitação, conforme a nova Lei de Licitações, sendo elas: pregão, Concorrência, Concurso, Leilão e o Diálogo Competitivo, ressaltando-se a inserção do Pregão em sua versão eletrônica, sendo este um tipo de licitação que envolve a contratação de bens e serviços comuns seja qual for o valor estimado (BRASIL, 2021).

No que se refere ao cenário pandêmico, para Lima Filho, Martins e Peixe (2021), torna-se relevante elucidar as flexibilizações legislativas concernentes às compras públicas, uma vez que estas foram instigadas pela crise. Assim, motivado por essa instabilidade econômica e sanitária, o Estado necessitou de medidas céleres no tocante ao abastecimento de produtos e serviços para o enfrentamento da pandemia. Logo, foi editada a Lei nº 13.979/2020, dispondo em seu artigo 4º a dispensa de licitação para a aquisição de bens, serviços e insumos de saúde em caráter temporário (BRASIL, 2020).

Posteriormente, foi redigida a Lei nº 14.035/2020, alterando a lei supracitada ao incluir a dispensa de licitação a obras, e permitir a compra de equipamentos usados (BRASIL, 2020). Ademais, cabe destacar o que expõe a Lei nº 14.133/2021, nova Lei de Licitações, mencionando em seu artigo 17, § 2º, que as licitações serão realizadas preferencialmente sob a forma eletrônica (BRASIL, 2021). Ante o exposto, verificam-se modificações relevantes referentes ao processo licitatório, adaptando-o às realidades presentes.

Por outro lado, têm-se os vícios licitatórios, sendo imprescindível tratar das circunstâncias que envolvem as atas caronas. Nesse quesito, Kobus (2015) frisa que o instituto da carona ofende alguns princípios, como o da obrigatoriedade da licitação, ao permitir que outros órgãos públicos se utilizem do sistema de registro de preços por meio daquele instituto, obtendo certa vantagem. Kobus (2015) ainda explica que dessa ofensa decorrem a violação de outros princípios, como o da livre concorrência e da legalidade, já que a carona se torna onerosa ao Poder Público, restringindo a concorrência e atuando em desacordo com a lei ao realizar contratações baseadas nessas atas.

Diante do exposto, o presente estudo se propõe a responder o seguinte questionamento: **como se deu a utilização das ATAS de registro de preços em**

um município no Estado do Rio Grande do Norte, no período de pandemia? Para tanto, a pesquisa objetiva analisar se um município do RN atendeu as legislações pertinentes nas adesões de atas caronas durante a pandemia da COVID-19. Assim, a abordagem se faz relevante, visto que a temática abrange uma discussão atual no âmbito do Estado Potiguar, destacando-se os escândalos investigados pela Polícia Federal na 2ª fase da Operação Guaraíras, visando o combate às fraudes em processos licitatórios nas prefeituras do RN (G1RN, 2021).

Tratando-se das contribuições, o referido estudo espera colaborar para que gestores, entes públicos, contadores e demais interessados tomem conhecimento acerca dos procedimentos legais das Atas de Registro de Preços, com a finalidade destes aprimorarem os seus processos de compras, fiscalização, aprofundando-se sobre todos os mecanismos formais que envolvem o tema proposto.

No tocante ao enfoque metodológico, a pesquisa identifica-se como um estudo de caso, uma vez que analisa as especificidades das Atas de Registro de Preços em um município no Estado do Rio Grande do Norte no período de pandemia. Quanto ao objetivo e procedimentos, possui caráter descritivo e documental, além de apresentar uma abordagem qualitativa no tocante a problemática.

O estudo foi estruturado em referencial teórico, método, resultados e discussão das relevantes conclusões obtidas através da análise das Atas de Registro de Preços de um município potiguar no contexto da pandemia, possibilitando as considerações finais, além de apontar referências que embasam a pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No intuito de elucidar os processos licitatórios vigentes no Brasil, bem como o uso das Atas Caronas em um município do Rio Grande do Norte decorrente das flexibilizações nas aquisições públicas no período da pandemia da COVID-19, o presente esquema teórico se propõe a esboçar as relevantes perspectivas e conceitos com vistas a sintetizar os critérios normativos úteis a análise das Atas, determinando sua consonância ou divergência com os parâmetros legais.

2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O PROCEDIMENTO LICITATÓRIO

No que alude à Administração Pública, Moraes (2020) esclarece que esta é uma atividade executada pelo Estado, que tem por finalidade a promoção dos interesses coletivos, bem como é desempenhada por órgãos e pessoas jurídicas

que possuem atribuições conferidas pela legislação para exercer a função administrativa do Estado. Ademais, é válido salientar que a Administração Pública tem como um dos princípios basilares a transparência, que deve auxiliar em todo o processo de tomada de decisão da gestão pública, tornando o exercício da função administrativa por parte dos gestores transparente à sociedade (SANTIN; FRIZON, 2020).

Em se tratando da transparência nas tomadas de decisão junto aos interesses coletivos, Fernandes (2019) destaca a criação de portais de aquisições públicas como ferramenta de fomento à lisura no âmbito dos processos informatizados. Nesse sentido, tais recursos impulsionam a Administração Pública, enquanto permitem a contenção dos custos, a desburocratização das negociações entre fornecedores e a gestão pública, além de agregar valor aos instrumentos licitatórios previstos em lei.

Conforme a legislação vigente, tem-se que as contratações e aquisições públicas que versam sobre obras, serviços, compras e alienações, devem ser realizadas por meio de processo licitatório. A Constituição Federal (1988) em seu artigo 37 estabeleceu a referida previsão, constatando-se que a regra geral é licitar. Nesse aspecto, tem-se a Lei nº. 8.666/93 regulamentando o disposto na Constituição, estabelecendo as diretrizes para as contratações mediante licitações na esfera da Administração Pública (SOUZA FILHO; SILVA JÚNIOR, 2020).

Ressalta-se quanto aos desdobramentos licitatórios, de acordo com Negrão e Matos (2016), que a Lei de Licitações instituiu as modalidades aplicáveis às contratações e aquisições, especialmente, a modalidade Pregão, determinada pela Lei nº. 10.520/2002, que versa sobre a aquisição de bens e serviços comuns. Nesse âmbito, elucida-se que a Lei do Pregão ainda instrui relativamente à possibilidade de se aplicar a referida modalidade quando as contratações fossem realizadas pelo Sistema de Registro de Preços.

Ainda nesse contexto, por meio do Decreto nº. 10.024/2019, tem-se que o Pregão Eletrônico é um tipo de modalidade que facilitou as negociações, reduzindo a burocratização do processo aquisitivo de bens e serviços, além de ampliar a participação de fornecedores, diminuindo o custo de aquisição e, consequentemente, simplificando os processos licitatórios nesse âmbito, uma vez que as propostas são enviadas e recebidas por meio virtual, utilizando-se de sessões públicas eletrônicas para a disputa pelo fornecimento desses bens ou serviços, que engloba propostas e lances sucessivos (FERNANDES, 2019).

Sob uma ótica comparativa, cabe enfatizar elementos essenciais que envolvem a Lei nº. 8.666/93, considerada a Lei Geral de Licitação, e a Lei nº. 10.520/02, denominada como a Lei do Pregão. Nesse aspecto, ao analisar o encadeamento dos processos licitatórios nas duas legislações, percebe-se que há uma alteração na ordem das fases da licitação nas leis em questão. A Lei de Lici-

tação, conforme explica Carvalho *et al.* (2021), descreve que a licitação se inicia com o edital, compreendendo toda a documentação requisitada com a finalidade de verificar os habilitados que irão integrar este processo. Logo, a fase de habilitação precisa ser concluída antes da fase de julgamento.

Já no que diz respeito a legislação que dispõe sobre o Pregão, Figueiredo e Costa (2018) explanam que a fase de julgamento nesse contexto é realizada anteriormente à habilitação, ocasião em que as propostas são analisadas consoante as determinações que constam no edital. Posteriormente, ocorre a fase de habilitação, sendo verificada a melhor proposta. Outrossim, esta inversão é considerada uma das vantagens do Pregão, uma vez que se examina primeiro quem será o licitante vencedor para depois conferir a documentação que o habilita, tornando o processo mais célere.

Quanto às fases de homologação e adjudicação no procedimento licitatório, nota-se igualmente que estas sofreram inversões nas duas legislações, cabendo frisar que na Lei nº. 8.666/93 homologam-se os atos licitatórios para produzirem os efeitos jurídicos demandados e depois ocorre a adjudicação, em que o licitante vencedor é concedido o objeto da licitação pela Administração Pública. Entretanto, na Lei nº. 10.520/02 as fases são alteradas, mudando-se a ordem destas, ocorrendo primeiro a adjudicação e logo após a homologação de todo o processo e atos referentes à licitação (CAETANO, 2020).

Em síntese, constata-se que as fases da licitação estipuladas nas legislações supracitadas se invertem, conforme demonstrado no (Quadro 1).

Quadro 1 – Comparativo Licitatório entre as Leis

Fases da Licitação	
Conforme: Lei 8.666/93 - Regra	**Conforme: Lei 10.520/02 - Pregão**
Edital	Edital
Habilitação	Julgamento
Julgamento	Habilitação
Homologação	Adjudicação
Adjudicação	Homologação

Fonte: Adaptado de Brasil (1993, 2002)

Ainda no tocante às comparações, Pereira (2021) pontua as relevantes modificações e diferenças percebidas nas legislações que tratam especificamente sobre o procedimento licitatório no âmbito da Administração Pública, quais sejam: a Lei nº. 8.666/93 e a Lei nº. 14.133/2021. Nessas circunstâncias, nota-se que a Lei nº. 8.666/93 traz em seu conteúdo as fases da licitação, tratando da ab-

ertura do processo licitatório, seguidas da habilitação, apresentação das propostas, julgamento e classificação, homologação e adjudicação. Todavia, a Lei nº. 14.133/21 traz a inversão das fases de julgamento e habilitação observadas na Lei anterior, verificando-se que a fase de habilitação vem posteriormente à fase de julgamento das propostas (BRASIL,1993; BRASIL, 2021).

Logo, notam-se as vantagens que a Nova Lei de Licitação trouxe para a Administração Pública e para os contratos administrativos, promovendo um processo licitatório mais ágil e eficaz, uma vez que não há a necessidade de se verificar toda a documentação que habilita determinada empresa no procedimento, antes de julgar se suas propostas merecem prosperar, gerando, dessa forma, maior fluidez e confiabilidade do referido processo (PEREIRA, 2021).

2.2 SISTEMA DE REGISTRO DE PREÇOS

O Sistema de Registro de Preços (SRP), disposto no artigo 15, inciso II, da Lei nº. 8.666/93, versa acerca de procedimento especial de licitação, podendo ser realizado por meio das modalidades concorrência ou pregão, elegendo a melhor proposta, observando-se o princípio da isonomia para as contratações eventuais ou futuras executadas pela Administração Pública (BARBOSA, 2020). Ademais, conforme o Decreto Federal nº. 7.892/13, o Sistema de Registro de Preços compreende um conjunto de procedimentos com a finalidade de registrar formalmente preços referentes a aquisições de bens e prestação de serviços para possíveis contratações (BRASIL, 2013).

Dessa forma, quando a licitação é realizada pelo Sistema de Registro de Preços, constata-se que esta resultará na Ata de Registro de Preços. Logo, esta Ata, consoante artigo 2º do Decreto supracitado, é um documento vinculativo e obrigacional, portanto compromisso para contratações futuras, em que se registram os preços, os fornecedores, órgãos participantes e condições a serem executadas, conforme as determinações compreendidas no instrumento convocatório e propostas apresentadas.

Outrossim, abordando sobre os benefícios observados na utilização do Sistema de Registro de Preços pela Administração Pública, tem-se que este é vantajoso quando se considera os transtornos de contingenciamento orçamentário que os entes públicos enfrentam, uma vez que nesse contexto a gestão pública pode deixar o referido sistema organizado para ser utilizado posteriormente, aguardando-se somente a alocação de recursos. Não obstante, o Sistema de Registro de Preços oportuniza a efetivação de aquisições até a data limite do exercício financeiro, e possibilita a não obrigatoriedade de adquirir tudo que foi registrado na Ata por parte da Administração Pública (PINHEIRO; BOSELLI, 2016).

Na esfera federal, conforme explana Kobus (2015), o Sistema de Registro de Preços pode ser utilizado em algumas situações específicas conforme dispõe o artigo 3º do Decreto nº. 7.982/2013, como em circunstâncias apropriadas a compra de bens no modo parcelado; por produtos ou serviços com características que careçam de contratações constantes; em serviços que atuem em sistema de tarefa ou por unidade de medida através de contratação remunerada; para a compra de bens ou contratação de serviços destinados a programas do governo ou que atendam a outro órgão da Administração Pública; e quando pelas particularidades do produto, não for possível quantificar previamente a necessidade deste pela Administração Pública.

Segundo Kobus (2015), um dos principais objetivos do SRP é a diminuição dos custos operacionais, haja vista que a sua utilização encarna o princípio da economicidade ao reduzir a quantidade de processos licitatórios, possibilitar a participação de diferentes instituições numa mesma Ata, adquirindo bens e serviços em até um ano de prazo, além de diminuir dependência dos estoques ao contar com fornecimento segundo a necessidade de cada ente participante (GONÇALVES *et al*., 2015).

Em se tratando das implicações práticas do sistema no contexto público, Negrão e Matos (2016) pontuam que além da utilização do SRP gerar economias significativas ao drenar gastos no decorrer de quatro anos consecutivos no âmbito da Secretaria de Estado de Administração do Pará (SEAD-PA), ainda consolidou o sistema enquanto mecanismo de padronização tanto para os processos de aquisições públicas, quanto para a qualidade de cada item ou serviço adquirido por meio destes. Desse modo, se atesta o valor agregado referente ao custo benefício do SRP para o erário.

Já quanto aos aspectos desfavoráveis a aplicação do Sistema de Registro de Preços, Pinheiro e Boselli (2016) explicam que a desnecessidade de previsão orçamentária gera desvantagem ao fornecedor, pois dificulta a aferição no que diz respeito ao montante que poderá ser utilizado pelo contratante, além de reproduzir incertezas quanto à contratação e ao estabelecimento de preço de venda. Ainda nesse sentido, os autores mencionados advertem que o SRP pode culminar em riscos referentes a perda de economia de escala em virtude da impossibilidade de se prever a quantidade que será obtida pela Administração Pública, resultando em incertezas sobre quantitativos mínimos e máximos da Ata de Registro de Preços.

Em síntese, tem-se no Quadro 2 explanando as principais vantagens e desvantagens do sistema em análise.

Quadro 2 – SRP: Aspectos favoráveis e desfavoráveis

Benefícios	Autores	Desvantagens	Autores
Otimização do controle de estoque, padronização e qualidade das aquisições.	GONÇALVES *et al.*,2015; NEGRÃO; MATOS, 2016; SOUZA FILHO; SILVA JÚNIOR, 2020	Inviabilidade de se presumir a totalidade dos itens a serem adquiridos	DUARTE, 2021; OLIVEIRA; SILVA; DUARTE 2015; PINHEIRO; BOSELLI, 2016; SOUZA FILHO; SILVA JUNIOR, 2020
Redução da quantidade de procedimentos licitatórios	DUARTE, 2021; KOBUS, 2015; PINHEIRO; BOSELLI,2016; SOUZA FILHO; SILVA JUNIOR, 2020	Facilitação de conluios e cartéis.	DUARTE, 2021; BOSELLI, 2016
Celeridade nas aquisições	DUARTE, 2021; PINHEIRO; BOSELLI,2016; SOUZA FILHO; SILVA JUNIOR, 2020	Risco de concorrência desleal	DUARTE, 2021; SOUZA FILHO; SILVA JUNIOR, 2020
Não imposição da previsão orçamentária	DUARTE, 2021; PINHEIRO; BOSELLI, 2016	Possibilidade de encarecimento dos itens ante aos riscos de contratação	PINHEIRO; BOSELLI,2016; KOBUS, 2015
Utilização conforme o surgimento da demanda do(s) licitante(s).	DUARTE, 2021; PINHEIRO; BOSELLI, 2016; SOUZA FILHO; SILVA JUNIOR, 2020	Obsolescência e Incompletude	DUARTE, 2021; OLIVEIRA; SILVA; DUARTE 2015; PINHEIRO; BOSELLI, 2016; SOUZA FILHO; SILVA JUNIOR, 2020

Fonte: Adaptado de Avigo e João Roland (2019)

No que concerne às Atas de Registro de Preços, documento vinculativo que faz parte do processo licitatório com o uso do SRP, tem-se que estas situam-se entre o certame e o contrato nesse procedimento, diferentemente do que ocorre no método tradicional, que tem como efeito imediato o contrato da licitação. Posto isso, nota-se que no Sistema de Registro de Preços a contratação sucede de forma progressiva, e quando surgem necessidades reais pela Administração Pública, ocasião em que o vencedor passa a assinar a Ata. Sendo assim, o Sistema de Registro de Preços desenvolve-se em três fases, abrangendo a licitação, a Ata de Registro de Preços e o contrato (ANDRADE JÚNIOR, 2017).

Cabe ressaltar que a Lei nº. 14.133/2021 trouxe modificações referentes ao SRP, abordando as condições de participação de entidades e órgãos não integrantes da Ata de Registro de Preços, os chamados "caronas", objeto de análise do tópico posterior da referida pesquisa. A Nova Lei de Licitações supracitada ainda explanou em seu artigo 86, § 4º sobre as contratações adicionais, explicando que estas não poderão ultrapassar a 50% dos quantitativos dos itens do instrumento convocatório registrados na Ata de Registro de Preços para o órgão gerenciador e para os órgãos participantes (BRASIL, 2021).

Contudo, a referida Lei traz uma condicionante em seu artigo 86, § 5º, expondo acerca do quantitativo referente às adesões às Atas de Registro de Preços, elucidando que este quantitativo não pode exceder, na sua integralidade, ao dobro do quantitativo de cada item registrado na Ata de Registro de Preços para o órgão gerenciador e órgãos participantes, independentemente do número de órgãos não participantes que aderirem. Em contrapartida, concernente às necessidades extraordinárias que geram efeitos nas contratações, como do contexto pandêmico atual, tem-se no § 7º do artigo mencionado a exceção relacionada à aquisição emergencial de medicamentos e material de consumo médico-hospitalar do limite disposto no § 5º do mesmo artigo (BRASIL, 2021).

A Lei nº. 14.133/21 ainda dispõe em seu artigo 86, § 8º, a vedação aos órgãos e entidades da Administração Pública federal a adesão à Ata de Registro de Preços gerenciada por órgão ou entidade estadual, distrital ou municipal. Além disso, conforme prescreve o artigo 84 da Lei em análise, a Ata de Registro de Preços, após efetivada, tem prazo de um ano, já citado no presente estudo, podendo ocorrer a prorrogação por igual período, sob a condição de que se comprove o preço vantajoso, facultando a Administração Pública de licitação específica, desde que motivada, segundo a prescrição contida no artigo 83 da legislação ora sob estudo.

2.3 PEGANDO CARONA NA PANDEMIA

Ao considerar as características excepcionais advindas da pandemia da COVID-19, Fiuza *et al.* (2020) destacam que esta expõe a vulnerabilidade dos acordos institucionais de abastecimento para os sistemas de saúde, provocando a centralização das compras de produtos básicos e emergenciais para as redes hospitalares, além de gerar disputas predatórias entre compradores de vários setores dos estados brasileiros para a obtenção destes. Nessa conjuntura, tais disputas tiveram consequências prejudiciais em torno dessas aquisições, uma vez que foram objeto de investigações por denúncias de irregularidades sobre compras referentes à pandemia, mais precisamente acerca da obtenção de respiradores.

Em sequência, ressalta-se que esta crise no sistema de saúde culminou em necessidades urgentes relativas às contratações e aquisições de bens, promovendo medidas como a previsão de aplicação da dispensa de licitação para seleção de fornecedores para Atas de Registro de Preços, bem como propiciou a expansão da utilização do RDC (Regime Diferenciado de Contratações), o pagamento de forma antecipada de despesas que foram contratadas, além do aumento no modo temporário dos limites de valor concernentes à dispensa de licitação (FIUZA *et al.,* 2020; CORDEIRO, 2021).

Nesse cenário, verifica-se que houve ampliações de contratações conjuntas e compartilhadas por órgãos ou entidades não participantes dos processos licitatórios para a aquisição de produtos e contratação de serviços, ocasião em que se estendeu a utilização das Atas Caronas nesse contexto. Logo, Souza Filho e Silva Junior (2020), apresentam a conceituação do instituto carona, definindo os chamados caronas como órgãos ou entes que não atuaram como participantes originais do processo licitatório, e que, desse modo, se utilizam da Ata de Registro de Preços de outro órgão para promover suas contratações.

Assim, o processo de adesão dos entes caroneiros ocorre quando, ao considerarem suas demandas aquisitivas frente a morosidade, lentidão e desgaste dos processos licitatórios, além de comprovar a vantagem existente na Ata de Registro de Preço pertencente ao certame ainda vigente realizado por outros órgãos, resolvem solicitar adesão com vistas a utilização dos itens e preços registrados (SOUZA FILHO; SILVA JÚNIOR, 2020; DUARTE, 2021).

Nesse sentido, o referido instituto precisa atender aos requisitos dispostos no Decreto nº. 7.892/13, expondo a justificativa da vantagem da adesão pelo órgão com intenção de pegar carona, momento em que o órgão não participante precisa fazer a solicitação ao responsável pela ata para saber se existe concordância referente a essa adesão. Ademais, o órgão solicitante da carona precisa demonstrar, mediante estudo, o ganho de eficiência, a viabilidade e a economicidade que terão se utilizarem a ata em vez de fazer a sua própria licitação, cabendo frisar que esta determinação é válida para os órgãos federais, dispensada nos demais órgãos (BRASIL, 2013).

Ainda referente aos requisitos, o artigo 22, § 2º do Decreto mencionado, explana que o fornecedor com os preços registrados na Ata precisa aprovar a adesão, aceitando apenas se não houver danos às obrigações resultantes da Ata, admitidas com os órgãos participantes e órgão gerenciador. Acerca dos limites estabelecidos para o quantitativo solicitado, tem-se que o carona pode requerer até 50% dos quantitativos dos itens do instrumento convocatório e registrados na Ata de Registro de Preços (BRASIL, 2013).

Além disso, o § 4º do artigo 22 da legislação supracitada, elucida que o instrumento convocatório deve prever que o quantitativo decorrente das adesões à Ata de Registro de Preços não pode exceder, no todo, ao dobro do quantitativo de cada item registrado na Ata para o órgão gerenciador e para os órgãos participantes, independentemente do número de órgãos não participantes que aderirem (BRASIL, 2013).

No âmbito do Rio Grande do Norte, a pesquisa realizada por Cordeiro (2021) intitulada “Análise da participação das micro e pequenas empresas nas compras públicas da Prefeitura Municipal de Natal/RN no contexto da pandemia da COVID-19”, acerca das compras e contratações públicas efetuadas no ano de

2020 pela prefeitura do Município de Natal, demonstrou que dentre os 700 procedimentos de aquisições, a utilização do Sistema de Registro de Preços através da adesão a ARP, valendo-se do instituto carona, ocupou o segundo lugar entre 5 estratégias usadas pelo município no que diz respeito às compras públicas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que diz respeito aos métodos utilizados para o desenvolvimento da presente pesquisa, tem-se que esta se identifica como estudo de caso quanto aos procedimentos, uma vez que se pretendeu aprofundar a temática através de objetivos limitados, visando aprimorar e detalhar as perspectivas resultantes (GIL, 2019). Já em se tratando da natureza, se define como aplicada, pois priorizou a aplicabilidade dos resultados obtidos a partir de problemas específicos (FREITAS; PRODANOV, 2013).

Ademais, no que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como qualitativa por analisar a observância das normas vigentes em documentos públicos no âmbito das Atas de Registro de Preços de um município potiguar, sem o auxílio de ferramentas estatísticas (RAUPP; BEUREN, 2013; GIL, 2019).

Outrossim, considerando a proposição de examinar se um município do RN atendeu as legislações pertinentes nas atas caronas durante a pandemia da COVID-19, quanto ao objetivo geral, a pesquisa possui caráter descritivo, visto que se propôs a descrever os fatos examinados sem alterá-los, destacando as características concernentes aos dados por meio da observação sistemática (FREITAS; PRODANOV, 2013).

Quanto aos procedimentos técnicos, o estudo se classifica como documental, já que lidou com documentos processados passíveis de novas análises interpretativas (GIL, 2019). Não obstante, referente às técnicas de pesquisa adotadas neste trabalho, tem-se que os dados foram obtidos a partir da coleta documental e tratados com base na análise de conteúdo, pois as perspectivas resultam de comparações entre a legislação vigente e os documentos de fontes primárias: as adesões a atas de registro de preços de um município do Rio Grande do Norte (MARCONI; LAKATOS, 1996).

No que se refere a identificação do universo da pesquisa, tem-se que este é composto pelos documentos de adesão às ARPs por um município do RN, sendo a amostra determinada pelas adesões realizadas durante a pandemia da COVID-19. No entanto, buscou- se preservar a identidade do município em questão, optando pela descrição: “um município do RN”. Ainda quanto às ARPs caronas, para efeito de apresentação dos resultados, se denominam: Ata 1, Ata 2, Ata 3, aplicando sucessivamente a todas as atas analisadas.

Quanto às análises e discussões das possíveis inconsistências, foram

desenvolvidas com base nos requisitos legais que os entes devem seguir para pedir carona, dispostos e sintetizados no (Quadro 3).

Quadro 3 – Síntese dos Requisitos Normativos Necessários a Carona

Requisitos	Arcabouço Normativo
Justificativa da vantagem da ARP pretendida.	Art. 22, caput, do Decreto nº. 7.892/13
Demonstração, mediante estudo, do ganho de eficiência, da viabilidade e da economicidade que terão se utilizarem a ARP.	Art. 22, § 1º-A, incluído pelo Decreto nº. 9.488/18
Consentimento do órgão fornecedor frente às condições estabelecidas.	Art. 22, § 2º, do Decreto nº. 7.892/13
Quantitativo de até 50% dos itens do instrumento convocatório e registrados na Ata.	Art. 22, § 3º, redação dada pelo Decreto nº. 9.488/18
O instrumento convocatório preverá que o quantitativo decorrente das adesões à ata de registro de preços não poderá exceder, na totalidade, ao dobro do quantitativo de cada item registrado na ata, independentemente do número de órgãos não participantes que aderirem.	Art. 22, § 4º, redação dada pelo Decreto nº. 9.488/18

Fonte: Adaptado de Brasil (2013, 2018)

O Quadro 3 demonstra em duas colunas, as principais legislações, dispondo a adesão às ARPs, sintetizadas em cinco requisitos usados como critérios de conformidade às ARPs caronas. Estas, no que lhe concerne, foram sumarizadas para análise, nas quais as inconsistências desenvolveram-se em conjunto, enquanto as excepcionais foram examinadas individualmente.

Posteriormente, visando evidenciar as relevantes conclusões, os dados foram interpretados conforme o arcabouço normativo descrito no referencial e confrontado com a literatura acima exposta para as devidas apurações, e, obtidos os resultados, foram apresentados em quadros resumo para descrição avaliativa dos objetivos alcançados.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os dados foram coletados e tratados a partir do exame de processos administrativos referentes às Atas de Adesão envolvendo um município potiguar. Cabe ressaltar que as referidas análises são fundamentadas nas legislações já mencionadas no decorrer do trabalho.

Diante do exposto, passa-se a discriminar a quantidade de atas analisadas, elencando seus respectivos objetos e prazos dispostos nos processos realizados.

A seguir, tem-se o Quadro 4 expondo um compilado das atas caronas a serem analisadas.

Quadro 4 - Compilado das ARPs caronas de um município do RN

ARPs	VIGÊNCIA	OBJETO DAS ARPs CARONAS
Ata 1	05/07/2019 a 04/07/2021	Serviços de publicação de atos administrativos.
Ata 2	24/07/2017 a 24/07/2021	Contratação de empresa especializada para cessão de direito de uso de sistemas integrados diversos.
Ata 3	20/12/2017 a 20/12/2018 – 1º aditivo 20/12/18 a 20/12/19 – 2º aditivo 20/12/19 a 20/12/2020	Contratação de pessoa jurídica destinada a eventual cessão de software de administração tributária, em plataforma totalmente web, com suporte técnico e manutenção.
Ata 4	25/10/2018 a 25/10/2021	Contratação da pessoa jurídica destinada à locação de estrutura para eventos e festividades.
Ata 5	16/10/2020 a 30/04/2021	Aquisição de Combustível para suprir as necessidades de deslocamento da frota de veículos das secretarias.
Ata 6	09/05/2017 a 09/05/2018	Contratação de empresas especializadas em prestação de serviços terceirizados – mão de obra.
Ata 7	15/10/2020 – 31/12/2020	Adesão à Ata de Registro de Preços visando a contratação de Pessoa Jurídica destinada à aquisição de medicamentos éticos, genéricos, similares e biológicos com base no maior desconto percentual constantes na tabela de preços de medicamentos.
Ata 8	08/12/2020 – 31/12/2020	Adesão à Ata de Registro de Preços visando a eventual contratação de pessoa jurídica destinada à aquisição de materiais hospitalares, bens duráveis (equipamentos médicos), saneantes e congêneres, por meio do maior percentual de descontos no catálogo de preços da Revista Simpro.
Ata 9	08/07/2020 – 31/12/2020	Adesão à Ata de Registro de Preço para a contratação de eventual futura e parcelada de empresa de engenharia para a prestação de serviços para a execução de obras e manutenção de prédios e logradouros públicos.
Ata 10	14/10/2020 – 31/12/2020	Adesão à Ata de Registro de Preços visando à contratação de Pessoa Jurídica destinada à aquisição de material odontológico.
Ata 11	02/07/2019 a 02/07/2020 (Ata) - Contrato 18/05/2020 a 02/07/2020	Adesão à Ata de Registro de Preços visando à contratação de empresa especializada em serviços técnicos de design gráfico e editoração redacional de publicações físicas e eletrônicas.
Ata 12	Ata: 05/08/2019 à 01/08/2020 – Contrato:07/04/2020 a 31/12/2020 Aditivo 1- 03/04/2020 a 31/12/2020	Adesão à Ata de Registro de Preços visando à contratação de Pessoa Jurídica visando aquisição parcelada de combustíveis.
Ata 13	21/10/2020 a 21/10/2021	Adesão à Ata de Registro de preços visando à contratação de Pessoa Jurídica para execução dos serviços de manutenção preventiva, corretiva e instalações de equipamentos elétricos em geral.

Ata 14	23/10/2020 à 31/12/2020	Registro de Preços visando à contratação de pessoa jurídica para aquisição de motobomba, equipamentos e peças para manutenção de poços artesianos.
Ata 15	18/03/20 a 18/03/21	Adesão à Ata de Registro de Preços visando à contratação de Pessoa Jurídica para informatização da rede de atenção à saúde envolvendo software em comodato e conectividade em todos os pontos da rede.
Ata 16	Não Identificado	Adesão à ata de Registro de Preço para Contratação de Pessoa Jurídica visando aquisição de material de expediente.
Ata 17	18/11/20 a 24/04/21	Adesão à Ata de Registro de Preços visando para a eventual contratação de pessoa jurídica destinada a aquisição fracionada de medicamentos injetáveis e material de uso médico hospitalar.

Fonte: Atas caronas do município analisado (2021)

O Quadro 4 evidencia a existência de 17 (dezessete) adesões a Atas de Registro de Preços no âmbito de um município potiguar, dispondo sobre o período de vigência de cada uma, bem como trazendo a síntese do objeto de cada ARP e suas adesões. Por sua vez, conforme Santin e Frizon (2020), tais discriminações instrumentalizam o princípio da transparência ao aclarar as informações sobre os processos aquisitivos utilizados pela administração pública no âmbito municipal, viabilizando a fiscalização e o controle social, pois a checagem eletrônica dos fatos se torna acessíveis à verificação e ao juízo dos cidadãos. Isto posto, passa-se a apresentar as inconsistências com a literatura e as legislações pertinentes à matéria.

4.1 INCONSISTÊNCIAS VERIFICADAS NAS ADESÕES DE ARPS

No que concerne às fundamentações substanciais das adesões, tem-se que as dezessete Atas analisadas carecem de documentos essenciais para instruir o procedimento referente ao instituto carona, sendo este o instrumento que o município potiguar está se utilizando para realizar aquisições de bens e serviços, tal constatação vai ao encontro do pensamento esboçado pelos autores que destacam a tendência da incompletude como desvantagem (OLIVEIRA; SILVA; DUARTE 2015; PINHEIRO; BOSELLI, 2016; SOUZA FILHO; SILVA JUNIOR, 2020). Nesse sentido, verifica-se que as atas possuem desconformidade com a legislação do Decreto Federal nº. 7.892/13 e com Decretos Municipais do ente em análise, que dispõe acerca dos requisitos obrigatórios que devem constar no referido procedimento.

Sob uma ótica aprofundada, observaram-se inconsistências na Ata 1, sen-

do verificado que o documento referente a Solicitação de Despesa por parte dos Órgãos gerenciador e não participante não foi identificado, restando comprovado o desacordo com as legislações pertinentes supracitadas. Ademais, o Termo de Adesão foi aditivado, ocasião em que o prazo foi prorrogado, conforme fls. 132/135 acostadas ao processo, inexistindo comprovação de que esta prorrogação sucedeu em melhor opção econômica para o Município estudado, conforme disposto no art. 57, inciso II, da Lei nº. 8.666/93.

Em se tratando da Ata 2, foi constatado que faltaram para o Órgão não participante as justificativas e evidências de economicidade referente aos três aditivos de prorrogação de prazos no referido processo, conforme os ditames da Lei nº 8666/93 e do entendimento dos Órgãos de Controle. Ainda se frisa que não se localizou o protocolo de envio ao SIAI do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN) concernente ao aditivo 01.

No que diz respeito aos requisitos legais exigidos para o procedimento, especialmente sobre a comprovação das etapas da licitação, determinadas nos artigos 3° e 4° da Lei 10.520/02, subsidiariamente, no artigo 38 da Lei 8.666/93, bem como no Decreto Municipal do ente examinado, e Decreto Federal 7292/13, tem-se que nas Atas 3 restou evidenciado que o Órgão não participante deixou de apresentar determinados documentos obrigatórios, como as justificativas e evidências de economicidade dos aditivos, conforme a Lei nº. 8.666/93, que previam dilação de prazo do processo administrativo em questão.

Acerca do processo licitatório abrangendo a Ata 4, nota-se que não foram localizadas as justificativas e evidências de economicidade nos dois aditivos que prorrogam o prazo para o Ente Público em estudo, além da ausência de evidências que comprovem que a prorrogação de prazo contida nos dois aditivos resultou em vantagem econômica para o Município analisado, segundo disposições previstas na Lei nº. 8.666/93 e do entendimento dos Órgãos de controle TCU e TCE/RN.

Referente às inconsistências observadas na Ata 5, evidencia-se que não foram localizados determinados documentos obrigatórios por parte do Órgão não participante, como o termo de anuência do Órgão gerenciador, consoante Decreto Federal 7.982/13. Além disso, verificou-se que foram realizados dois contratos administrativos consecutivos, com períodos de vigência próximos, cabendo realçar a desaderência entre o saldo do termo de adesão identificado à fl. 167, com valor de R$ 321.862,59, representando somente 36,79% do total do Termo de Adesão, decorridos apenas setenta e seis dias do início da execução contratual referida.

Já concernente a Ata 6, foram percebidos no processo administrativo que o Órgão não participante não apresentou no aditivo 01 as justificativas e evidências de economicidade e nem o protocolo de envio para TCE-RM (SIAI); e no aditivo 02 também deixou de apresentar a justificativa e memória de cálculo objetiva

dos novos quantitativos ajustados, sendo constatado que foi anexada somente a convenção coletiva da categoria e o percentual a ser aplicado sobre o contrato. Ademais, não se localizou o protocolo de envio do aditivo 02 ao TCE-RN (SIAI). Em relação ao quantitativo solicitado pelo ente estudado para participar da ATA, verificam-se 135 postos de trabalho, conforme documentos juntados às fls. 2-11. Porém, o contrato apresentado pelo Órgão em análise, expôs quantitativos divergentes dos requisitados.

Ainda cabe ressaltar que os limites referentes aos quantitativos demonstrados na Ata supracitada excedem os limites previstos no Decreto Federal nº. 7.892/13, bem como extrapolam os limites do Decreto nº. 9.488/18, sendo evidenciado que o contrato em questão não atendeu aos padrões legais, quando determinou um quantitativo de 1.620 postos de trabalho, representando dez vezes o valor registrado na ATA mencionada, comprovando-se que o contrato disposto na referida Ata está em desacordo com as legislações pertinentes.

No que lhe concerne, a Ata 7 dispõe de contrato administrativo que consta os documentos relevantes tanto por parte do Órgão gerenciador quanto pelo Órgão não participante, todavia, ao requerer a participação junto ao órgão Gerenciador e ao fornecedor vencedor da ATA, o Município examinado não comprovou a vantagem para a participação nesta ATA, apontando apenas o Registro de Preços, cabendo frisar a necessidade de comprovação detalhada de ser vantajoso para aquele não realizar o processo licitatório, conforme preceitos estabelecidos no art. 57, II, da Lei 8.666/93 e entendimentos dos órgãos de Controle TCU e TCE/RN.

Quanto às constatações presenciadas na Ata 8, destaca-se que, sobre a comprovação da vantagem econômica para a adesão à Ata, foi exposta cópia dos preços de determinada Revista hospitalar a fl. 252 no processo, restando ausente uma descrição aprofundada da vantajosidade para o ente realizar a referida adesão, consoante disposições do art. 57, II, da Lei nº. 8.666/93. Nesse contexto, o ente analisado necessita realizar pesquisa extensa no mercado, banco de preços, dentre outros aspectos, para conseguir descrever essa vantagem. Embora careça desses elementos, o referido processo foi instruído de forma satisfatória atendendo as determinações da Lei nº. 10.520/02 e legislação pertinente.

No tocante a Ata 9, constatou-se que o Órgão gerenciador da Ata não apresentou os documentos obrigatórios referentes a Solicitação de Despesa; Pesquisa mercadológica/cotação de preços/Memória de cálculo do orçamento de referência; Termo de Autorização de Despesa e Publicação da Ata, agindo em desconformidade com os requisitos dispostos no Decreto Federal nº. 7.892/13. Já quanto ao Órgão não participante, este não expôs os documentos de Pesquisa mercadológica de preços para atestar a vantagem econômica para o Município potiguar estudado, justificando a relevância em aderir à Ata e não realizar sua própria licitação. Logo, o referido ente não atendeu às demandas legais previstas no artigo 22, do

Decreto supracitado.

Em relação às inconsistências demonstradas na Ata 10, notou-se que o Órgão gerenciador não exibiu os seguintes documentos: Solicitação de Despesa; Termo de Autorização de Despesa; Envio de cópia do resultado do processo licitatório para o TCE/RN e Ata da Sessão Pública de julgamento e apresentação de propostas. No que diz respeito ao Órgão não participante, os documentos faltosos versam acerca de Termo de referência com projetos; informações de custos; edital abrangendo o objeto da licitação; exigências de habilitação, requisitos de aceitação de propostas; aviso de licitação; documentos de credenciamento e habilitação dos licitantes, dentre outras documentações, sendo possível concluir que a falta desses itens acarreta discrepâncias com a legislação do Decreto Federal já mencionado.

A respeito da Ata 11, foi constatado que para a instrução do processo, faltaram documentos do Órgão gerenciador, como Solicitação de Despesa; Termo de Autorização de Despesa; Parecer Jurídico; Publicação da Ata, entre outros. Já relativo ao Órgão não participante, verificou-se a ausência do documento de Aviso de licitação, que apresenta a convocação dos interessados através de Jornal Oficial e imprensa local. Outrossim, quanto às constatações percebidas na composição do referido processo, nota-se que nos autos inexiste relatório técnico que justifique a quantidade de itens inscritos nos Termos de adesão, conforme fl. 216 do procedimento em questão, além de equívocos, abrangendo municípios diferentes, que não possuem relação com o processo em análise. Tais incongruências podem suceder em prejuízos referentes a legalidade do certame, bem como causar riscos para a administração, gerando custos inadequados caso ocorra a inserção de mais itens.

Por seu turno, percebe-se que a Ata 12 possui desarmonia com as legislações pertinentes, visto que o Órgão gerenciador deixou de apresentar documentos relevantes para a instrução processual, como Parecer da controladoria, informando a disponibilidade de recursos no orçamento; publicação da Ata de Registro de Preços e Envio de cópia do resultado do processo para o TCE. Ademais, não foram localizados a Anuência do Órgão gerenciador e o Aviso de licitação por parte do Órgão não participante. Ainda se verificou, conforme os autos, que a justificativa foi elaborada de forma ampla no Termo de adesão, e que inexiste relatório técnico que ateste a quantidade dos itens visto na fl. 259 do procedimento em análise.

Além dessas constatações, observou-se que nas cotações de preços do ente examinado, não foi demonstrado a verificação dos preços junto a ANP; os documentos enviados pelo Órgão gerenciador não foram assinados; e, consoante fl. 278 do processo estudado, tem-se que o contrato celebrado em maio de 2020 foi somente publicado em agosto do ano citado, excedendo o prazo de cinco dias úteis do mês posterior à data de assinatura, conforme artigo 61, parágrafo único,

da Lei nº. 8.666/93.

Apesar da Ata 13 apresentar instrução processual adequada quanto a ata original, à luz do Decreto Federal n. 7.892/2013, bem como estar em conformidade quanto às etapas licitatórias previstas pelos Artigos 3° e 4° da Lei 10.520/02, Art. 38 da Lei 8.666/93. Constata-se, entretanto, que o referido processo obteve participante único, colocando em suspeição a vantajosidade econômica da adesão pelo município potiguar, já que não houve real concorrência. Ademais, em se tratando do procedimento, carona realizado pelo Órgão não participante, verificam-se aspectos incongruentes recorrentes em outras adesões efetuadas no período pandêmico, quais sejam: a ausência do aviso licitatório; a não constatação do envio de cópia do Termo de adesão ao TCE; a não especificação da real necessidade de contratação dos serviços requisitados; e a inexistência de embasamento técnico para o total de itens aquisitivos constante na folha 449 do Termo de Adesão.

Referente a Ata 14, tem-se que esta apresenta instrução adequada concernente ao processo originário consoante aos termos do Decreto Federal n. 7.892/2013, más, quanto ao Órgão não participante e ao trâmite de adesão à ARP, não constam os registros compulsórios alusivos a apresentação do resultado do processo licitatório para o TCE, além da ausência de relatórios técnicos que comprovem ou fundamente a quantificação dos itens dispostos na folha 304 do Termo de adesão. Conforme o entendimento de Souza Filho e Silva Junior (2020), faz-se necessário observar a relevante alteração normativa disposta no Decreto 9.488/2018, que prevê que a adesão a Ata de registro de preços por órgão não participante, que deve se limitar as aquisições de 50% (cinquenta por cento) do quantitativo estabelecido no certame inicial. Nesse sentido, tal inconformidade pode resultar em impugnação do certame e incorrer em riscos à administração com custos indevidos, uma vez que os itens sejam acrescidos.

Ao analisar a Ata 15, se destaca a conformidade dos documentos obrigatórios à legislação do Decreto Federal 7892/2013, pois constam no processo em análise. Não obstante, quanto à vigência do procedimento, se verifica desacordo visto que o Órgão gerenciador licitou por meio de Ata de Registro de Preços para o período compreendido entre 31 de outubro de 2019 a 30 de outubro de 2020, conforme evidenciado nas folhas 229/230 da respectiva ata. Entretanto, decorridos 128 dias da Ata sem evidência de aditivo ao seu prazo de origem, o município caroneiro estabeleceu vigência ao Contrato de adesão pelo prazo de mais 12 meses, constante nas folhas 304/305 do Termo de adesão, incorrendo em não conformidade pertinente ao uso dos serviços contratados após 30 de outubro de 2020.

Constata-se que a Ata 16 não apresenta discriminação referente ao período de vigência, além de possuir, conforme estudo detalhado, inconsistências relativas aos documentos essenciais para a adesão, como pesquisa mercadológica de

preços/memória de cálculo do orçamento de referência; termo de autorização de despesa; termo de adesão, dentre outros documentos não localizados, destacando o conflito entre esta Ata e a legislação do Decreto Federal nº. 7.892/13.

Já em se tratando da Ata 17, tem-se que além de incompleta, com salteamento de páginas, sua publicação realizada pelo Órgão Gerenciador em 22/05/2020, não atendeu ao prazo de até 5 dias úteis do mês seguinte, consoante os termos do Parágrafo Único do Art. 61 da Lei 8.666/93. Não obstante, quanto aos documentos obrigatórios faltantes, o órgão não participante resta ausente com o contrato administrativo e sua devida publicação, enquanto o órgão gerenciador não apresentou lista de presença das empresas licitantes, bem como o aviso licitatório.

Assim, tais constatações vão ao encontro do entendimento de Souza Filho e Silva Junior (2020), que mesmo em posição contrária ao processo de adesão às atas pela administração, elucidam que o estudo prévio comprovando a viabilidade econômica da carona é relevante por assegurar a conformidade a Publicidade e torna os atos administrativos mais transparentes.

Diante desse quadro, nota-se que o município Norte Rio Grandense ao realizar a adesão à Ata de Registro de Preços, carece da utilização de um checklist para verificar se todos os documentos necessários foram demonstrados, pois, segundo o Decreto Federal nº 7892/2013, a ausência ou não conformidade de itens necessários ao processo são subsidiariamente compactuados aos órgãos que aderiram à Ata de Registro de Preços, como se esse houvessem realizado o processo Licitatório.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto, evidencia-se a relevância das licitações caronas no período pandêmico enquanto dispositivos céleres e redutores dos custos processuais no âmbito do município norte riograndense. No entanto, a partir do aprofundamento da temática, constataram-se os vícios licitatórios recorrentes apontados pela imprensa e estudos anteriores.

Isto posto, a pesquisa realizada se propôs a compreender como se deu a utilização das ATAS de registro de preços em um município no Estado do Rio Grande do Norte, no período de pandemia, e para tanto, buscou analisar se o município do RN atendeu as legislações pertinentes nas adesões de Atas Caronas durante a disseminação da doença, confrontando as adesões às Atas de Registro de Preços deste período com o arcabouço legislativo em vigor, o que por sua vez, apresentou resultados incongruentes, inconsistências processuais.

Ademais, notou-se que os resultados da pesquisa foram satisfatórios e

identificaram as inconformidades dos processos de adesão frente às legislações pertinentes, destacando-se que as principais fragilidades dos procedimentos versam acerca de ausência de documentação obrigatória e inexistência de justificativas que comprovem a vantajosidade do Município analisado em aderir às Atas supracitadas, conforme Decreto Federal nº. 7.892/2013 e Lei nº. 8.666/93. Nesse sentido, a pesquisa contribuiu para a construção de arcabouço teórico sobre a temática, cooperando com o aperfeiçoamento do setor de licitações, orçamento e registro de preços do Ente em estudo, além de auxiliar na instrução normativa e tomada de decisão de outros órgãos públicos em futuras adesões a Atas de registro de preços.

Quanto à metodologia, a pesquisa traz um estudo de caso, relativo à adesão de Atas de Registro de Preços no âmbito de um município potiguar, onde foram analisadas qualitativamente dezessete adesões a Atas de outros entes públicos.

Em se tratando das limitações percebidas, as conclusões resultantes das análises comparativas expostas podem divergir de outros estudos realizados, uma vez que foram verificadas em um único município no transcorrer de uma significativa calamidade pública, em que se demandou celeridade processual para as aquisições públicas emergenciais. Assim, aponta-se para as pesquisas posteriores relacionadas com a temática estudada, promover comparações entre o período pandêmico e pós-pandêmico, incluindo outros entes públicos e quantificando os custos e o nível de transparência nos processos licitatórios.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL**. Nova Lei de Licitações é sancionada com vetos. (2021).** Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/tags/lei-de-licitacoes. Acesso em: 22 set. 2021.

ANDRADE JÚNIOR, E. F. Os Aspectos Jurídicos da Ata de Registro de Preços e a Recomposição do Equilíbrio Econômico Financeiro. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, Fortaleza, v. 15, n. 2, p. 126-159, 2017. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6522442 Acesso em: 26 set. 2021.

AVIGO, R. O.; JOÃO-ROLAND, I. S. Inovação organizacional em compras públicas pelo SRP: análise da acurácia do planejamento participativo do Instituto Federal do Triângulo Mineiro (IFTM). **Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL**, Florianópolis, v. 12, n. 3, p. 173-195, 2019. Disponível em: https://www.redalyc.org/jatsRepo/3193/319360153009/319360153009.pdf Acesso em: 26 set. 2021.

BARBOSA, M. A. M. **Sistema de Registro de Preços no Estado de Pernambuco**. Recife: CEFOSPE, 2020. Disponível em: https://www.pm.pe.gov.br/wp-con-

tent/uploads/2021/03/Apostila-Sistemas-de-Registro-de-Precos.pdf Acesso em: 25 nov. 2021

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.**
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/constituicaoc-ompilado.htm.
Acesso em: Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. **Decreto n.º 7.892/2013**. Regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº8.666/1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7892.htm Acesso em: 8 nov. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 10.024/2019**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10024.htm Acesso em: 8 nov. 2021

BRASIL. **Lei 13.979/2020.**Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13979.htm Acesso em: 8 nov. 2021.

BRASIL. **Lei 14.035/2020.** Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.035-de-11-de-agosto-de-2020-271717691 Acesso em: 8 nov. 2021.

BRASIL. **Lei 14.133/2021.** Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm Acesso em: 4 nov. 2021.

BROGNOLI, T. S.; FERENHOF, H. A. Transformação digital no governo brasileiro: desafios, ações e perspectivas. **Navus - Revista de Gestão e Tecnologia**, Florianópolis, v. 10, n. 1, p. 1-11, 2020. Disponível em: http://dx.doi.org/10.22279/navus.2020.v10.p01-11.989

CAETANO, M. F. **Análise das fraudes nas licitações públicas e suas medidas preventivas**. 2020. 32f. Artigo (Graduação em Direito) – Centro Universitário Fametro, Fortaleza, 2020. Disponível em: http://repositorio.unifametro.edu.br/bitstream/123456789/571/1/MATHEUS%20FEITOSA%20CAETANO_TCC.pdf Acesso em: 24 nov. 2021.

CALDERON, N. Guerra Fiscal: uma análise sobre o fenômeno no Brasil. **Revista Conceito Jurídico**, Brasília, v. 49, n.1, n. 84-112, 2021. Disponível em: https://rochacalderon.com.br/wp-content/uploads/2021/01/revista-conceito-Juridico-n49.pdf Acesso em: 24 set. 2021.

CARVALHO, G. A. S.; CAVALCANTI, E. K. da C.; SOUZA, E. R.; ALBUQUERQUE, J. L.; LINS, R. R.; CORREIA NETO, J. S. Municipal Public Management: a study on bidding in the trading modality in the Municipality Pesqueira-PE. **Research, Society and Development**, [S. l.], v. 10, n. 13, 2021. http://

doi:10.33448/rsd-v10i13.21313

CEPEDES, C. M. F.; SILVA, I. V. M.; CIDADE, N. C.; SILVAM. A.; PERES, M. C. M.; NUNES, F. S. B. **A gestão de riscos e governança na pandemia por COVID-19 no brasil.** Observatório COVID-19 para a informação. 2021**.** Disponível em: https://www.arca.fiocruz.br/bitstream/icict/41452/2/relatorio_cepedes_gestao_riscos_COVID19_final.pdf Acesso em: 24 set. 2021.

CORDEIRO, L. L. G. **Análise da participação das micro e pequenas empresas nas compras públicas da prefeitura municipal de Natal/RN no contexto da pandemia de COVID-19**. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/35245/1/AnaliseDaParticipacaoComprasPublicas_Cordeiro_2021.pdf Acesso em: 6 nov. 2021.

DUARTE, D. S. A adesão do "Carona" no Sistema de Registro de Preços na célere modalidade eletrônica de licitar. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação,** São Paulo, p. 11–108, 2021. http://doi.org/10.29327/547387

FERNANDES, C. C. C. Compras Públicas no Brasil: vertentes de inovação, avanços e dificuldades no período recente. **Administração Pública e Gestão Social**, Viçosa, v. 4, n. 11, p. 1-19, 2019. http://doi:10.21118/apgs.v4i11.7262 .

FIGUEIREDO, J. I. E.; COSTA, A.V. Vantagens do Pregão Eletrônico. **Revista ID on line**. Jaboatão dos Guararapes, v.13, n.43, p. 846-864, 2019. https://doi.org/10.14295/idonline.v13i43.1566.

FIUZA, E. P. S.; SANTOS, LOPES, MEDEIROS, SANTOS. **Revisão do arranjo das compras públicas a partir de um contexto de crise,** Rio de Janeiro: Ipea, 2020. (Nota Técnica, n. 68). Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10088/1/NT_68_Diset_Revisao%20do%20Arranjo%20das%20Compras%20Publicas%20a%20Partir%20de%20um%20Contexto%20de%20Crise.pdf Acesso em: Acesso em: 22 nov. 2021.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, M.; GONÇALVES, T.; TAVARES, D.; MELO, A.; NUNES, D. Sistema para geração automática de requisição de compras e controle de atas de registro de preços: um estudo de caso no setor elétrico. **Revista Gestão Industrial**, Ponta Grossa, v. 11, n. 4, p 134-153, 2015. http://doi10.3895/gif. v11n4.2886

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LIMA FILHO, S. S.; MARTINS, G. D.; PEIXE, B. C. S. Compras públicas para enfrentamento da COVID-19: uma análise sob a lente da teoria contingencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 18, n. 48, p. 40-55, 2021. http://doi:10.5007/2175-8069.

MORAIS, A. **Direito Constitucional** 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

NEGRÃO, I. A. M.; MATOS, T. F. Sistema de registro de preços nas compras governamentais do Estado do Pará. **Compras públicas estaduais–Boas práticas brasileiras**, 2016. Disponível em: http://consad.org.br/wp-content/uploads/2016/06/Painel-40-02.pdf Acesso em: 16 nov. 2021.

KOBUS, R. C. Análise das contratações públicas por intermédio de "carona" nas atas de registro de preços. **Revista do Direito Público**. Londrina, v.10, n. 1, p. 211-228, 2015. http://doi:10.5433/1980-511X.2015v10n1p211.

OLIVEIRA, M. M.; DA SILVA, S. S.; DUARTE, G. R. O uso do sistema de registro de preços para execução de obras e serviços de engenharia no município de Lagoa da Prata/MG. **Gestão Pública: Práticas e Desafios**, Recife, v. 6, n. 2, p. 233-257, 2015 Disponível em: https://periodicos.ufpe.br/revistas/gestaopublica/article/view/2063/1637 Acesso em: 26 set. 2021.

OPERAÇÃO **da PF investiga supostas fraudes em licitações, corrupção e desvios de recursos públicos em município do RN**. G1RN, 05 fev. 2021. Notícias. Disponível em: https://g1.globo.com/rn/rio-grande-do-norte/noticia/2021/02/05/operacao-da-pf-investiga-supostas-fraudes-em-licitacoes-corrupcao-e-desvios-de-recursos-publicos-em-municipio-do-rn.ghtml. Acesso em: 3 nov. 2021.

PEREIRA, B. L. **Análise comparativa das legislações pertinentes a licitações**. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso. Disponível em: https://repositorio.ifpb.edu.br/bitstream/177683/1706/1/TCC%20Brenda%20Lima%20Pereira.pdf Acesso em: 23 nov. 2021.

PINHEIRO, K. M.; BOSELLI, F. Registro de Preços: a aplicação deste sistema na visão do fornecedor à Administração Pública. **Revista empreendedorismo e sustentabilidade**, São José, v. 1, n. 1, p. 122-141, 2016. Disponível em: http://www.icepsc.com.br/ojs/index.php/empreendedorismo/article/view/148 Acesso em: 26 nov. 2021.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, Ernani C. **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: https://www.feevale.br/Comum/midias/0163c988-1f5d-496f-b118-a6e009a7a2f9/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf Acesso em: 6 nov. 2021.

RAUPP, F.; BEUREN, I. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências So-**

ciais. *In:* BEUREN, I. M. (Org.). Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

REIS, P. R. C.; CABRAL, S. Para além dos preços contratados: fatores determinantes da celeridade nas entregas de compras públicas eletrônicas. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 52, n.1, p. 107-125. fev. 2018. https://doi.org/10.1590/0034-7612164442.

SANTIN, J. R.; FRIZON, L. Administração consensual, accountability e transparência na administração pública brasileira. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 2, p. 1435-1458, jun. 2020. https://doi.org/10.12957/rdc.2020.48608

SOUZA FILHO, J. P.; SILVA JÚNIOR, A. A. Limites impostos à utilização da "carona" no Sistema se Registro de Preços. **Revista Jurídica Direito, Sociedade e Justiça**, Dourados, v. 7, n. 10, 2020. Disponível em: https://periodicosonline.uems.br/index.php/RJDSJ/article/view/4035 Acesso em: 16 nov. 2021.

APLICAÇÃO DOS RECURSOS DA COVID-19 NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ-RN

APPLICATION OF COVID-19 RESOURCES IN THE MUNICIPALITY OF MOSSORÓ-RN

Jefferson Ícaro de Medeiros
Bacharel em Ciências Contábeis (UERN)
jeffersonmedeiros@alu.uern.br

Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Doutorado em Geografia (UFPE)
E-mail: sergiopedrosa@uern.br

Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Doutorado em Administração UNP
E-mail: wenykaleite@uern.br

Dr. Jandeson Dantas da Silva
Doutorado em Administração UNP
E-mail: jandesondantas@uern.br

Mariza Camila de Miranda
Mestranda em administração (UFERSA)
E-mail: mariza.camila@hotmail.com

5

RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo analisar e verificar os recursos destinados ao município de Mossoró RN, no tocante as verbas emergenciais no combate à COVID-19 se essas atenderam às necessidades básicas e informacionais da sociedade Mossoroense. O método de pesquisa foi qualitativo, em que procurou descrever e os dados pesquisados do Portal da Transparência do Município no período de março a dezembro, do ano de 2020. Os resultados apresentados foram satisfatórios de acordo com os recursos enviados para o Municipio, em que os gastos realizados com os recursos da COVID-19 promoveram melhorias no sistema de saúde da cidade, atendendo aos cidadãos durante a pandemia. A contribuição dessa pesquisa se dá na compreensão, análise e registro dos fatos para que a sociedade tenha ciência do que foi recebido, gasto e liquidado pela Prefeitura da Cidade e também facilitar a informação para a população, possa fazer suas leituras e cobrar dos governantes a aplicação de verbas para o bem-estar da sociedade. Como contribuição para a academia um roteiro de análise de procedimentos legais na aplicação de recursos da COVID-19.

Palavras-Chave: Portal da Transparência Mossoró RN; Recursos da COVID-19; Serviço Público de Saúde.

ABSTRACT

The present research aimed to analyze and verify the resources destined to the municipality of Mossoró RN, regarding the emergency funds in the fight against COVID-19, if they met the basic and informational needs of the Mossoroense society. The research method was qualitative, in which it sought to describe, and the data researched from the Municipality's Transparency Portal in the period from March to December, in the year 2020. The results presented were satisfactory according to the resources sent to the Municipality, in which expenditures made with COVID-19 resources promoted improvements in the city's health system, serving citizens during the pandemic. The contribution of this research is given in the understanding, analysis and recording of the facts so that the society is aware of what was received, spent and paid by the City Hall and also to facilitate the information for the population, to be able to make their readings and to demand from the governments the application of funds for the welfare of society. As a contribution to the academy, a roadmap for the analysis of legal procedures in the application of COVID-19 resources.

Keywords: Transparency Portal Mossoró RN; COVID-19 Resources; Public Health Service.

1 INTRODUÇÃO

A pandemia da COVID-19, configurou-se em um cenário de turbulência econômica e sanitária mundial, em que foi atrelada com a crise dos *subprimes* de 2008, das hipotecas fraudulentas, onde títulos de baixa credibilidade, foram classificados como de baixo risco, mas, quando isso foi descoberto, a bolsa de valores mundial foi abalada, onde em 2019, a maioria dos países lampejava sinais de recuperação, com a pandemia no início de 2020, esse cenário ficou agravado, necessitando de políticas públicas para recuperar as economias dos países, no Brasil não diferiu, o governo federal desencadeou ações para atender as necessidades dos entes federados e da população (FELTRINI; GONÇALVES; PINHO FILHO, 2020; NOBRE; AGUIAR, 2020).

Para os entes federados promoveu-se a compensação financeira do Imposto sobre a Circulação de mercadorias e Serviços (ICMS) e do Impostos sobre Serviços (ISS), visando amenizar a queda de arrecadação dos Estados e municípios, gerados pela pandemia que acentuou à recessão econômica. No que lhe concerne, o Governo Federal promoveu o auxílio emergencial, para atender a população em vulnerabilidade social, que ficou sem emprego e renda (BRASIL, 2019; FLORÊNCIO FILHO; ZANON, 2020; NOBRE; AGUIAR, 2020; NANDER, 2020).

Na aplicação das políticas públicas para combater a pandemia da COVID-19, o Governo Federal desencadeou ações, para socorrer os entes da federação, como montagem de hospitais de campanha, aquisição de insumos hospitalares: mascaras, luvas, respiradores artificiais e outros, mas, diante do volume de recursos em que foram transferidos de cerca de R$ 500 bilhões de reais, entre auxílio emergencial, auxílio financeiro aos entes federativos, benefícios emergenciais de manutenção de emprego e renda e demais programas no combate a pandemia da COVID-19 (NANDER, 2020; PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, CGU, 2020).

Evidenciou-se nos meios de comunicação uma série de escândalos que foram descobertos por operações da polícia Federal, em parceria com a Controladoria Geral da União (CGU) e Ministério Público Estaduais, como operação cobiça fatal no Maranhão, desvios de R$ 2,3 milhões de reais, operação *Desvid*-19, Rondônia, R$ 20 milhões reais, operação vírus *infectio*, R$ 4,9 milhões de reais, todas provenientes de superfaturamentos de preços em licitações para aquisições no combate a pandemia, e outras que se desenvolveram por todo o país, observa-se que em cenários de excepcionalidade, gestores com desvio de conduta, promovem ações com os recursos públicos para obterem benefícios pessoais, desvirtuando a aplicação no combate a pandemia CALDAS; COSTA; PAGLIARUSSI, 2017; PASCHOAL; SANTOS; FARONI, 2020).

A má gestão de gastos públicos e diversos casos de corrupção no país também é apontada como uma das causas prováveis desse descontrole. O sistema político brasileiro está desmoralizado devido aos escândalos da PETROBRAS e a operação lava jato, nos quais vários políticos foram citados e preso com desvios de dinheiro. O dinheiro "desviado" dos cofres públicos deixa de ser utilizado para a melhoria das questões sociais, como educação de base, saúde, transporte, emprego, moradia, que, juntos, diminuem a desigualdade social e, consequentemente os crimes que dela decorrem (MENDRONI, 2015).

A ocorrência desses fatos tem refletido de negativamente ao país, gerando a má versação dos recursos públicos. Para auxiliar o controle dos gastos públicos foi editada a Lei nº 4.320/64, conhecida como a lei da contabilidade pública, lei essa que estabelece o processo da despesa pública dos entes públicos no Brasil, que visa a transparência na divulgação dos fatos e receitas públicas com intuito de estabelecer um regramento jurídico de como os entes devem proceder com os gastos públicos, por sua vez, em 2000, foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), nº 101,visando promover a transparência e fiscalização dos gastos públicos no Brasil, no controle aplicação para conhecimento de toda a sociedade (BRASIL, 1964; CGU, 2020, BRASIL 2000).

Esse arcabouço jurídico da Lei nº 4.320/64 e Lei nº 101/2000, objetivam promover a organização e transparência com as verbas públicas, e são instrumentos imprescindíveis de regramento das práticas na administração pública. Diante desse cenário pandêmico que assola o Brasil e os municípios da Federação e diante de um quadro evidenciado de corrupção com a aplicação dos recursos públicos no Brasil; inferiu-se o seguinte questionamento.

Como a Prefeitura Municipal de Mossoró aplicou os recursos Federais na pandemia da COVID-19 no ano de 2020? Buscou-se nessa pesquisa a presentar como o município aplicou os recursos federais recebidos, e se essas aplicações atenderam aos ditames legais da administração Pública, principalmente na observância das Leis nº 4.320/64 e Lei 101/2000 e demais legislações aplicáveis à COVID-19. Esse estudo será documental, pois será realizado no portal da transparência do município de Mossoró.

Como contribuição, essa pesquisa evidenciará se o município de Mossoró atendeu os requisitos legais das legislações pertinentes a aplicação de gastos públicos, e com isso será do conhecimento de toda a sociedade como esses recursos foram aplicados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os tópicos abordados no referencial têm por objetivo transcorrer sobre as

categorias elencadas no nosso tema, com a finalidade de promover um arcabouço robusto que possa subsidiar o debate dos autores com os resultados dessa pesquisa.

2.1 PANDEMIA DA COVID-19

A pandemia da COVID-19, se iniciou como um surto de pneumonia desconhecida, relatado inicialmente na China, na cidade Wuhan, em dezembro de 2019. Os casos foram identificados, principalmente entre os chineses que frequentavam um mercado de frutos-do- mar, na província de Hunei, onde se constatou a presença de animais mortos e vivos nesse comércio. O surto de pneumonia foi evidenciado, através das pessoas que tinham contato direto, com esses animais comercializados nesse mercado (CHAVEZ; BELLEI, 2020; RODRIGUES *et al.*, 2020).

Diante desse cenário inicial, a pandemia, foi disseminada por todos os países, em 11 de março de 2019, a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou a pandemia da COVID-19. Infectando milhões de pessoas em todo o mundo, promovendo a morte prematura de muitos cidadãos, principalmente de pessoas de grupos de riscos, como diabéticos, obesos, hipertensos e outras comorbidades, além de ser letal em idosos, que possuem imunidade baixa (SOUSA JÚNIOR, 2020).

Com o fechamento do comércio para conter a proliferação da COVID-19 no primeiro semestre de 2020, de acordo com Guimarães Júnior *et al.* (2020) a venda por meios digitais apresentou-se como uma das principais soluções para evitar a falência de empresas e o aumento do desemprego. Evidenciando que os negócios que já estavam avançando na esfera da transformação digital tiveram condições de adaptar-se melhor a essas novas situações, enquanto os negócios tradicionais foram forçados a se ajustar abruptamente.

Para Centurião *et al.* (2020) montou-se um novo cenário, onde demissões e fechamentos deixaram o mercado mais esvaziado e com menor atividade, mas não menos competitivo. Dessa forma, os aprendizados que antes estavam em outro campo das ideias foram para a prática em uma incrível velocidade, idealizações como a digitalização, o home office, e outros ensinamentos, impuseram aos empresários, novas formas de se estruturar seus negócios e de competir, como também as tomadas de decisões e estratégias a serem elaboradas diante desse novo cenário.

Os governos passaram a atuar como agentes amenizadores da pandemia, promovendo campanhas e informações para população de como se proteger, utilizando mascaras, higienização pessoal e residencial, e ainda, disseminou-se a

estratégia do *lockdown*, para reduzir a propagação do vírus, em que, se observou efeitos imediatos com essas ações (CHAVEZ; BELLEI, 2020).

A pandemia representa um novo desafio para a medicina no século XXI, onde, até o mês de janeiro/2021, infectou 96.267.473 no mundo, com 2.082.745 mortes; enquanto no Brasil, até essa data, 8.844.577 pessoas foram infectadas, com 7.821.376 recuperados e 217.037 pessoas vieram a óbito, onde o Brasil possui um percentual de 2,84% de mortes em relação aos infectados, enquanto a média mundial é de 2,44% em relação aos que contraíram a coronavírus (AGÊNCIA BRASIL, 2020; ANDERSON, 2020; LIU *et al*., 2020; RODRIGUES *et al*., 2020).

O contador tem um papel fundamental neste cenário, dessa forma os profissionais contábeis, agora, mais do que nunca, devem se informar e estudar sobre as medidas impostas pelo governo e assim apresentar as melhores condutas a serem tomadas por seus clientes e garantir durante a pandemia da COVID-19 a sustentabilidade dos negócios (CORREA, 2020; ALVES, 2020).

Destaca-se no Brasil, casos agravantes para este quadro, pois, evidenciam-se desigualdades sociais e demográficas nas várias regiões do país, onde se constatam falta dos recursos básicos como habitação adequada, falta de água potável e saneamento básico, em regiões de periferias, provendo a sua rápida disseminação. (AQUINO *et al*., 2020; GARRIDO; GARRIDO, 2020; RODRIGUES *et al*., 2020).

2.2 RECURSOS DA COVID-19

Consoante o Portal da Transparência do Governo Federal, em 2020 foram destinados em verbas mais de 500 Bilhões de reais para aplicação de recursos na luta contra a corona vírus, o valor equivale a mais de 15% dos gastos públicos aplicados (CGU, 2020).

De tal forma, os estados exigem, em suas mais variadas dimensões, ações e implementação de políticas públicas, a curto e médio prazo, em que se faz necessária a atuação dos agentes públicos, principalmente, o Governo Federal, para suprir as necessidades dos municípios brasileiros para conter a pandemia, onde se constato a liberação de recursos e ações para aplacar a disseminação da COVID-19 (SCHIMIDT; MELLO; CAVALCANTE, 2020).

O Governo Federal abriu R$ 44,2 bilhões de créditos extraordinários, para disponibilizar recursos para conter a pandemia da COVID-19, desse total R$ 34,2 bilhões já foram pagos, esse anúncio se deu em 9 de novembro de 2020 pela equipe do Ministério da Saúde em entrevista coletiva. (AGÊNCIA BRASIL, 2020; BRASIL, 2020; SCHIMIDT; MELLO; CAVALCANTE, 2020).

Diante desse quadro de investimento pelo Governo brasileiro, com intuito de atender as necessidades da população, em decorrência da pandemia da COVID-19, evidencia-se nesses períodos, a simplificação dos processos licitatórios, para com maior rapidez, atender a todas as demandas, destaca-se a promoção de práticas ilícitas dos gestores públicos e de terceiros, no interesse de obterem ganhos pessoais em detrimento do público (FLORÊNCIO FILHO; ZANON, 2020; MATA; MUNIZ, 2020).

Entre toda a verba destinada, que equivale a quase R$ 525 bilhões de reais destinados para combate a pandemia no período de 2020, estão entre as principais aplicações, despesas e separação destes recursos. Auxilio Emergencial que ocupou o maior investimento com R$ 231 bilhões de reais, que equivale a 43% do orçamento de 2020, sendo os demais Benefício Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda com R$ 41 bilhões, que equivale 8% do recurso, Enfretamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente ao Coronavírus R$ 47 bilhões, sendo assim 9% do recurso total, Auxílio Financeiro aos Estados e aos Municípios Relacionados ao Programa de Enfrentamento à COVID-19 R$ 60 bilhões, sendo 11% do recurso total, Auxilio Residual para enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de importância Internacional R$ 64 bilhões, destacando 12% do recurso e Outras despesas R$ 96 bilhões, com 18% do recurso total. Foram estes elencados no Portal da Transparência do Governo Federal os detentores das maiores partes do recurso destinado ao combate a pandemia no ano de 2020 (AGÊNCIA BRASIL, 2020; SCHIMIDT; MELLO; CAVALCANTE, 2020).

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

A pesquisa exposta configura-se como descritiva, segundo Prodanov e Freitas (2013) esse método utilizado não tem a intenção de manipular os dados apontados, apenas observá-los, registrá-los e analisá-los em sua correta ordenação sem haver uma intervenção por parte do pesquisador.

Quanto ao objetivo geral, a pesquisa classifica-se como descritiva, pois busca conhecer e interpretar a realidade sem interferir nela (MARCONI; LAKATOS, 2009; GIL, 2010). Por sua vez, o tratamento dos dados desenvolve-se através da análise de conteúdo, realizando a interpretação e compilação dos dados, cruzando com as opiniões dos autores (BARDIN, 2011), portanto uma pesquisa transversal com dados capturados de março 2020 a dezembro de 2020.

Com relação aos procedimentos técnicos utilizados, classifica-se em documental, pois se utilizará de documentos como fonte primária de dados, onde foram analisados *websites* do Governo Federal, Transparência Internacional e do

portal da transparência da Prefeitura de Mossoró RN, na busca de informações para subsidiar o estudo (BEUREN, 2006).

Sobre as técnicas de pesquisas, a obtenção dos dados, deu-se através de análise na porta da transparência da prefeitura de Mossoró no ano de 2020, busca-se explorar os resultados para promover interpretações sobre o objeto de estudo (BARDIN, 2011). NO quadro 1 o roteiro de como se realizou o acesso no portal da transparência do município de Mossoró-RN.

Quadro 1 – Roteiro de acesso no Portal da transparência

Portal da Transparência Município de Mossoró RN	
Despesas	
Posição consultada	Março a dezembro
Exercício a ser consultado	2020
Fase dos Gastos a ser consultado	Empenho – Liquidação - Pagamento
Por Unidade Gestora	Secretaria de Saúde
Fontes	12140000 -Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde
	13110000 - Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS
	12110000 - Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde
	10010000 - Recursos Ordinários

Fonte: Portal da Transparência do município de Mossoró (RN) (2022)

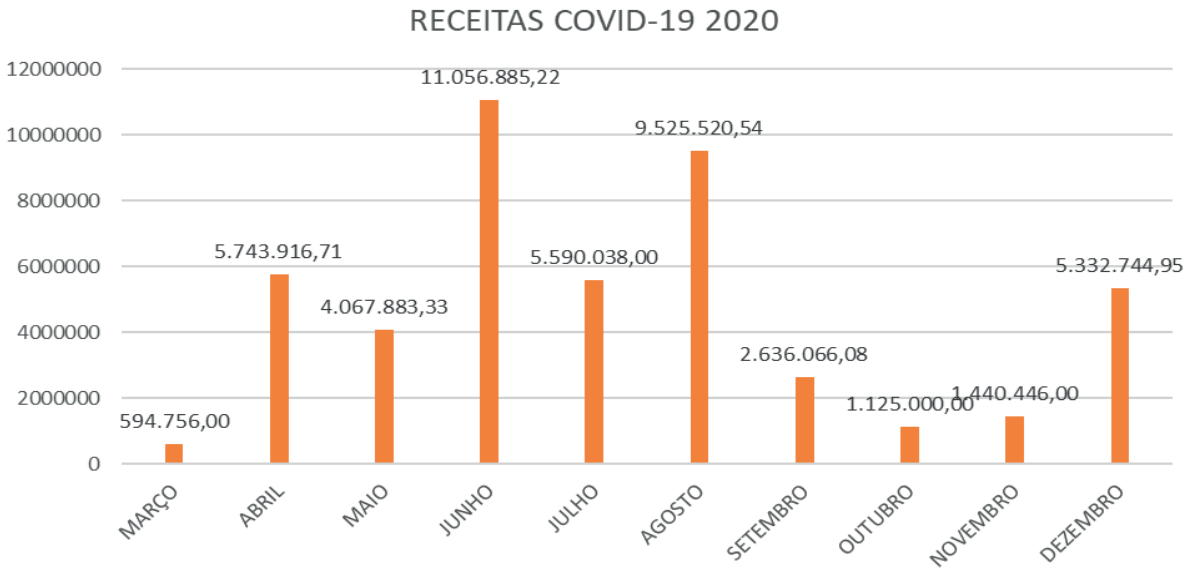
Na sequência, o tratamento de coleta de dados realizou-se por uma análise de documentos publicados no Portal da Transparência do município de Mossoró que tornará possível a demonstração dos pagamentos que se promoveu. Destaca-se no Quadro 1, o passo a passo no Portal da Transparência que permitiram verificar os documentos e valores recebidos e gastos pelo Município.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nessa análise utilizou-se dos dados apresentados no Portal da Transparência da Prefeitura de Mossoró RN, pela metodologia de análise do grau de transparência da cidade mencionada, na aplicação de recursos da COVID-19,

no Gráfico 1, evidenciam-se os valores das receitas recebidas pelo município de Mossoró no período de 2020, em que se passa a promover a análise dos dados.

Gráfico 1 - Receitas para combater à COVID-19 ano 2020



Fonte: Portal da transparência – Prefeitura de Mossoró 2022

Conforme o Gráfico 1, no período de 2020, Mossoró recebeu do Governo Federal o valor de R$ 47.113.256,83 (quarenta sete milhões, cento e treze mil, duzentos e cinquenta seis reais e oitenta três centavos), para o combate à COVID-19, destacando-se o mês de junho de 2020, com R$ 11.056.885,22 (onze milhões, cinquenta seis mil, oitocentos e oitenta cinco reais e vinte dois centavos), onde as medidas de restrições no Município foram adotadas com fechamentos de lojas e o cancelamento da festa Junina de São João, tradicional do Rio Grande do Norte, que atraí turistas de diversos estados do país para a cidade que é o 'Mossoró Cidade Junina', onde o número de casos da COVID-19 estavam crescendo, cujo o valor do repasse foi o maior em todo o período.

Destacando o mês de junho de 2020, com o mês que mais recebeu recurso do Governo federal, também foi o mês de maiores despesas de todo o período, com destaque para as manutenções do Centro de Referência de Assistência Social (CRAS) onde os valores foram usados para Gás de Cozinha, Locação de Imóvel e vencimentos fixos durante o mês, Contratações de Serviços de Saúde – Rede Privada com o elemento de despesa em Contribuições, e Manutenção das Unidades Básicas de Saúde onde os valores foram gastos com Despesas Variáveis, Contratações por tempo determinado, e Manutenção das Unidades de Pronto Atendimento em que os valores foram gastos com suprimentos para unidades como Kits de teste rápido, medicamentos específicos e EPI', que tomaram os maiores valores dos recursos transferidos pelo Governo Federal.

Na Tabela 1 apresentam-se as despesas com a pandemia da COVID-19 no município de Mossoró-RN.

Tabela 1 - Despesas da COVID-19 mês de junho de 2020

Aplicação dos recursos	Valores	Percentual	Fonte dos recursos
C.R.A. S	R$ 1.102.751,40	7,46 %	13110000 - Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS
Manutenção U.B. S	R$ 1.063.857,47	7,20 %	12110000 - Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde
Manutenção UPA	R$ 803.954,00	5,44 %	12140000 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde
Contratação de Serviço de Saúde – Rede Privada	R$ 11.811.009,93	79,90 %	12140000 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde
Total	**R$ 14.781.572,80**	**100%**	**-**

Fonte: Portal da transparência – Prefeitura de Mossoró 2022

No ano de 2020, o município de Mossoró totalizou de despesas liquidadas o valor de R$ 35.978.277,79. Na Tabela 2 evidenciam-se as maiores despesas desse período, com valores, porcentagem, a forma de aplicação dos recursos e também a fonte de qual recurso foi enviado tal valor, para ser mostrado e documentado através desse artigo.

Tabela 2 - Despesas da COVID-19 ano 2020

Aplicação dos recursos	Valores	Percentual	Fonte dos recursos
Promoção e Manutenção Cultura dos grupos artísticos	R$ 1.834.700,00	5%	10010000 - Recursos Ordinários
Manutenção U.B.S	R$ 2.988.562,93	9%	12110000 - Receitas de Impostos e de Transferência de Impostos - Saúde
Coordenação e Manutenção dos serviços administrativos da Vara da Infância e da Juventude	R$ 999.712,74	3%	13110000 - Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS
C.R.A. S	R$ 1.222.208,65	4%	13110000 - Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Assistência Social – FNAS

MANUTENÇÃO UPA	R$ 7.628.857,32	22%	12140000 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde
Contratação de Serviços de Saúde – Rede Privada	R$ 19.523.344,71	57%	12140000 - Transferências Fundo a Fundo de Recursos do SUS provenientes do Governo Federal - Bloco de Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde
Total	**R$ 34.197.386,35**	**100%**	**-**

Fonte: Portal da transparência – Prefeitura de Mossoró 2022

Conforme evidenciado na Tabela 2, o município de Mossoró teve elevadas despesas no exercício de 2020, com maiores destaques para a Contratação de Serviços da Saúde que tomou mais da metade do orçamento de 2020, quanto ao controle e combate da COVID -19, conforme foi aberto a despesa e verificado a observação do documento de empenho para verificar do que se trata e em seu texto falava sobre ASSOCIAÇÃO DE ASSISTÊNCIA E PROTEÇÃO A MATERNIDADE E A INFÃNCIA DE MOSSORÓ (APAMIM) – atividades de assistência à saúde e atos de gestão que celebram com o município de Mossoró, através da Secretaria Municipal de Saúde e a APAMIM para execução dos serviços de assistência médico-hospitalar e ambulatorial, inerentes a suplementação temporária médico hospitalar e ambulatorial, com base em Termo de ajustamento de Conduta elaborado pelo Ministério Público do Trabalho, de 16 de abril de 2020.

Para Fauvel (2020) a pandemia causou efeitos negativos na economia, impactou os setores comerciais, tributários, trabalhistas e com isso fizeram com que muitas empresas encerrassem suas atividades definitivamente diante da crise financeira e econômica causada pela COVID-19. A classe artística de Mossoró não diferiu, sofreu bastante com as medidas de proteção e fechamentos de casas de show, teatros, fazendo assim que empresas de iluminação, bandas, empresas que fornecem som para determinadas festas fosse afetado, com isso a Prefeitura de Mossoró procurou ajudar artistas locais.

A PMM promoveu ajudar 126 profissionais do setor artístico e cultural, entre pessoas físicas e jurídicas que durante a pandemia ficaram sem renda, alocando 5% dos recursos recebidos no montante de R$ 1.834.700,00.

Vale destacar também as despesas das manutenções das Unidades de Pronto Atendimento (UPA), onde tomou 22% do orçamento de 2020, com valores de R$ 7.628.857,32 (sete milhões, seiscentos e cinte oito mil, oitocentos e cinquenta sete reais e trinta dois centavos), no controle e combate à COVID-19, também foi aberto a despesa para verificação do item do empenho, onde foi identificado que

a maioria dos gastos foram com materiais de EPI para unidade, como máscaras reutilizáveis, tripla proteção, com filtro, avental hospitalar, luvas de procedimento hospitalar, toucas descartáveis, entre outros EPI, conforme o item do empenho, conforme o art. 4º da Lei nº 13.979/2020. Com as empresas de fornecimento de material médico hospitalar utilizados no combate à COVID-19, por emenda parlamentar.

Tabela 3 - Despesas da COVID-19 ano 2020

Aplicação de Recursos	Valores	Equipamentos ou Serviços
Manutenção U.B.S	R$ 2.988.562,93	Aparelhos de pressão para adultos, Estetoscópio, Termômetros Clínicos Digitais, Kit testes rápidos para detecção da COVID 19, Folha de pagamento - despesas variáveis e contratações por tempo determinado.
C.R.A. S	R$ 1.222.208,65	Gás de cozinha, Locação de imóvel e Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
Manutenção da UPA	R$ 7.628.857,32	Kits de teste rápido, Máscaras, Medicamentos específicos como remédios para pacientes e EPI 's
Contratação de Serviços de Saúde – Rede Privada	R$ 19.523.344,71	APAMIN – Assistência à Saúde

Fonte: Portal da transparência – Prefeitura de Mossoró (2022)

Conforme o mostrado na Tabela 3, em que se evidencia os gastos no ano de 2020 no Município de Mossoró RN, mostrando as aplicações dos recursos enviados e com o que eles foram gastos, destacando o valor maior das contratações de serviços de saúde que foi a APAMIM para execução dos serviços de assistência médico-hospitalar e ambulatorial.

Sobre esse requisito, Lima e Schmidt (2019), destacam que apesar dos preceitos legais de transparência, já mencionados, o objetivo da divulgação não vem sendo alcançado, pois, as informações publicadas são de difícil compreensão pela população, onde os gestores públicos, estão mais preocupados em atender os requisitos da lei, em detrimento da informação compreensível para participação popular, e observam que se deve procurar mecanismos para resolver a assimetria das informações.

No que lhe concerne, Reis e Ramos (2019), corroboram serem imprescindíveis essas informações sobre a transparência de atos públicos, pois, dessa forma, pode-se evitar ações fraudulentas dos gestores, pois, com a evidenciação minuciosa dos contratos públicos, esses podem ser fiscalizados pelos cidadãos, os maiores interessados, minimizando assim, ilícitos com recursos governamentais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa, teve como objetivo avaliar documentos no Portal da Transparência do município de Mossoró RN, sobre recursos da COVID-19, como foi utilizado os recursos, e liquidação em prol da população no meio deste cenário pandêmico.

A metodologia utilizada deu-se através de uma pesquisa esse método utilizado não tem a intenção de manipular os dados apontados, apenas observá-los, registrá-los e analisá-los em sua correta ordenação sem haver uma intervenção por parte do pesquisador, buscando documentos e dados no Portal da transparência do Município de Mossoró RN.

Em relação aos dados obtidos na pesquisa, pode-se verificar com detalhes como o recurso foi gasto pela Prefeitura de Mossoró RN de março a dezembro de 2020. Observou-se nos dados os gastos e liquidações com materiais para combate da COVID-19, reformas de UBS, Hospitais de Pronto Atendimento, Reforma dos CRAS e contratações de profissionais da área de Saúde nesse cenário pandêmico.

Vale destacar os maiores recursos usados pela Prefeitura do Município de Mossoró no ano de 2020, como a Contratações de serviços de saúde com 79,90%, Manutenção das unidades de Pronto Atendimento (UPA) 5,44%, reformas dos CRAS 7,46% e Manutenção das UBS 9%, foram esses dados encontrados nos documentos do Portal da transparência e registrado pelo pesquisador. Da mesma forma, Santos e Mota (2020), detectaram baixo nível de informações apresentados nos portais, relacionados à COVID-19 e Maciel (2020), constatou baixo nível das respostas apresentadas aos requerentes e falta de sigilo da identificação dos requerentes.

Entende-se que a pesquisa contribuiu para entender como foi usado todos os recursos destinados ao município de Mossoró RN, verificando os documentos para registrar valores, contas e liquidação feita pela Prefeitura em prol da população no ano de 2020. Com os indicadores e informações obtidas na pesquisa, fica disponível para população do Município de Mossoró RN para verificação e rastreio de valores, contas e informações contidas através dessa pesquisa.

Como indicadores para futuras pesquisas sobre o tema, destaca-se a necessidade de buscar junto aos cidadãos os seus anseios e necessidades sobre as informações que os mesmos almejam e necessitam, para construir modelos de informações segundo as necessidades dos usuários, em conjunto com o interesse público.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. **Governo executa 77% dos recursos para ações de combate à COVID-19**. (2020). Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2020-10/governo-executa-77-dos-recursos-para-acoes-de-combate-a-COVID-19 Acesso em: 3 nov. 2021.

ANDERSON R. M., HEESTERBEEK H.; KLINKENBERG D.; HOLLINGSWORTH T. D. How will country-based mitigation measures influence the course of the COVID-19 epidemic? **Lancet,** [s.l], 2020. http://doi.org/10.1016/S0140-6736(20)30567-5

AQUINO, E.; SILVEIRA, I. H.; PESCARINI, J.; AQUINO, R.; SOUZA-FILHO, J. A. Medidas de distanciamento social no controle da pandemia da COVID-19: Potenciais impactos e desafios no Brasil. **Ciênc. Saúde Coletiva Preprints**. 2020. Disponível em: http://www.cienciaesaudecoletiva.com.br/artigos/medidas-de-distanciamento-social-nocontrole-da-pandemia-de-COVID19-potenciais-impactos-e-desafios-no-brasil/17550 Acesso em: 14 dez. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.320, **de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm Acesso em: 23 dez. 2021.

BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal nº 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: 12 dez. 2021.

BRASIL. (2019). **Lei Complementar nº 149/2019**. Compensação financeira. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2206395 Acesso em: 16 fev. 2022.

CALDAS, O. V.; COSTA, C. M.; PAGLIARUSSI, M. S. Corrupção e composição dos gastos governamentais: evidências a partir do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos da Controladoria-Geral da União. **Revista de Administração Pública**, Rio de janeiro, v. 50, n.2, p. 237-264, 2016. https://doi.org/10.1590/0034-7612140185

CENTURIÃO *et al.* Desafios empresariais e sugestões de políticas frente a pandemia de COVID-19. **A Economia em Revista - AERE**, Maringá, v. 28, n. 1, p. 54-65, 2020.

CHAVES, T. S. S.; BELLEI, N. SARS-CoV-2, o novo Coronavírus: uma reflexão sobre a Saúde Única (One Health) e a importância da medicina de viagem na

emergência de novos patógenos. **Revista de Medicina**, São Paulo, v. 99, n. 1, 2020. http://dx.doi.org/10.11606/issn.1679-9836.v99i1pi-iv

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). COVID-19: CGU e PF combatem irregularidades na saúde no Maranhão. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2021/09/COVID-19-cgu-e-pf-combatem-irregularidades-na-saude-no-maranhao. Acesso em: 11 jan. 2022.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Portal da Transparência do Governo Federal. (2020). Disponível em: https://www.portaltransparencia.gov.br/ acesso em: 2 jan. 2022.

CORREA, L. O papel do Contador com o Coronavírus. 2020. **Luiz Correa Contador.** Disponível em: https://luizcorreacontador.com.br/o-papel-do-contador-com-o-coronavirus/**.** Acesso em: 5 abr. 2022.

FAUVEL, A. COVID-19 e as prorrogações tributárias. **Arquivei**, São Paulo, 28 de mai. de 2020. Disponível em: https://arquivei.com.br/blog/COVID19easprorrogacoestributarias/#2_Prorrogacao_do_INSS_PIS_e_COFINS. Acesso em: 5 abr. 2022.

FELTRINI, I. F.; GONÇALVES, J. R.; PINHO FILHO, L. C. de. Contratação emergencial no Distrito Federal: análise da medida provisória nº 961/2020. **Revista Processus**, Distrito Federal, v.11, n. 41, p.126-156, 2020. https://doi.org/10.5281/zenodo.4086571

FERREIRA, A.; SILVA, P.; RODRIGUES; R. Como as empresas estão se ajustando aos impactos causados pela COVID-19? Um estudo em MPE's situadas em shoppings centers da Feira de Santana. *In*: CONGRESO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 10, 2020, São Paulo. **Anais**[...]. São Paulo: USP, 2020.

FLORÊNCIO FILHO, M. A.; ZANON, P. B. COVID-19 e corrupção: políticas de controle em face às medidas emergenciais. **Revista Pensamento Jurídico,** São Paulo, n. 14, v.2, Edição Especial COVID-19. 2020. Disponível em:

https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/207 Acesso em: 27 abr. 2021.

GARRIDO, R. G.; GARRIDO, F. S. R. G. COVID-19: Um panorama com ênfase em medidas restritivas de contato interpessoal. **Interfaces Científicas - Saúde e Ambiente**, Aracaju, v. 8, n. 2, p. 127–141. 2020. https://doi.org/10.17564/2316-3798.2020V8N2P127-141

GUIMARÕES JÚNIOR *et al.* Efeitos da Pandemia do COVID-19 na Transformação Digital de Pequenos Negócios. **Revista de Engenharia e Pesquisa Apli-**

cada. Recife**,** v. 5, n. 4, p. 1-10, 2020.

LIMA, R. V.; SCHMIDT. O direito de acesso à informação pública e a política de participação Social**. CONGREFAC**, 2019. https://doi.org/10.29327/116387.3-10.

LIU Y.; GAYLE A.A.; WILDER-SMITH A.; ROCKLÖV J. The reproductive number of COVID-19 is higher compared to SARS coronavirus. **Journal Travel Med,** n. 27, v. 2, 2020. http://doi.org/10.1093/jtm/taaa021

MENDRONI. **Crime de Lavagem de Dinheiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2015/Bol18_07.pdf

NANDER, D. **TCU: só 5% devolveram auxílio emergencial recebido indevidamente**. 2020. (2020). Disponível em:https://www.contabeis.com.br/noticias/45392/tcu-so-5-devolveram-auxílio-emergencial-recebido-indevidamente/ Acesso em: 27 mar 2022.

NOBRE, E. S. M.; AGUIAR, S.C. Lei nº 13.979/2020 e o regime emergencial da dispensa de licitação do coronavírus. **Revista Controle**, Fortaleza, v.18, n.2, p.77-108, 2020. Disponível em: file:///C:/Users/slpsc/Music/Orienta%C3%A7%C3%B5es/Andierika/lei%20das%20licitacoes%20para%20o%20COVID%2019.pdf Acesso em: 29 mai. 2021.

PASCHOAL, A. L. P.; SANTOS, N. de A.; FARONI, W. Diamante da fraude: evidências empíricas nos relatórios de demandas externas do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) dos municípios brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v.12, n. 2, p.136-156, 2020. http://doi:10.21680/2176-9036.2020v12n2ID18732

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA da PREFEITURA MUNICIPAL DE MOSSORÓ. (2021). Disponível em: http://187.19.199.132:8082/transparencia/despesas.aspx Acesso em: 8 dez. 2021.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DE GOIÂNIA. (2020). Disponível em: http://187.19.199.132:8082/transparencia/COVID19.aspx Acesso em: 12 dez. 2021.

REIS, H. J. de A.; RAMOS, J. C. C. O município de Simplício Mendes – PI e a Lei nº 12.527/2011 (Lei de acesso à informação). **Revista Id on line**, Recife, v. 13, n. 45, 2019. Disponível em: https://idonline.emnuvens.com.br/id/about/contact Acesso em: 11 jan. 2022.

SANTOS, J. G. dos. MOTA, F. P. B. A transparência governamental em tem-

pos de COVID-19: reflexões do quadro brasileiro. **Revista Gestão e Sociedade**, Belo Horizonte, v. 14, n. 39, p. 3716-3724, 2020. https://doi.org/10.21171/ges.v14i39.3288

SCHIMIDT, F.; MELLO, J.; CAVALCANTE, P. **Estratégias de Coordenação Governamental na crise da COVID-19**. Nota Técnica, IPEA, 2020. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9828/1/NT_32_Diest_Estrat%c3%a9gias%20de%20coordena%c3%a7%c3%a3o%20governamental%20na%20crise%20da%20COVID_19.pdf Acesso em: 11 nov. 2021.

SOUSA JUNIOR, J. H. de; RAASCH, M.; SOARES, J. C.; RIBEIRO, L.V.H.A. de S. da desinformação ao caos: uma análise das Fake News frente à pandemia do Coronavírus (COVID-19) no Brasil. **Cadernos de Prospecção**, Salvador, v. 13, n. 2, Edição Especial, p. 331-346, 2020. http://dx.doi.org/10.9771/cp.v13i2.COVID-19.35978

IMPACTOS DA PANDEMIA DA COVID-19 NA ARRECADAÇÃO FISCAL DO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN

IMPACTS OF THE COVID-19 PANDEMIC ON TAX COLLECTION IN THE MUNICIPALITY OF MOSSORÓ/RN

Maria Daliane dos Santos

Bacharel em Ciências Contábeis (UERN)

E-mail: d.lianesantos90@gmail.com

Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva

Doutorado em Geografia (UFPE)

E-mail: sergiopedrosa@uern.br

Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa

Doutorado em Administração UNP

E-mail: wenykaleite@uern.br

Dr. Jandeson Dantas da Silva

Doutorado em Administração UNP

E-mail: jandesondantas@uern.br

Mariza Camila de Miranda

Mestranda em administração (UFERSA)

E-mail: mariza.camila@hotmail.com

6

RESUMO

A presente pesquisa teve como propósito analisar os impactos da COVID-19 nas receitas tributárias do município de Mossoró, para esclarecer sobre os efeitos causados pela pandemia na arrecadação dos tributos. Classifica-se como uma pesquisa bibliográfica com natureza descritiva, documental, qualitativa, de forma longitudinal. Os procedimentos utilizados foram análise das receitas tributárias no período de 2019 a 2021, encontradas no Portal da Transparência do referido município, como também trabalhos científicos que relatam o mesmo conteúdo. Os resultados demonstraram que durante o período de 2020 onde as medidas restritivas estavam mais rigorosas na tentativa de conter o avanço da doença, o município apresentou uma perda em sua arrecadação, e no ano seguinte, com as normas mais flexibilizadas, o município apresentou um crescimento na arrecadação, superando até mesmo o ano anterior a pandemia. O ISS se destacou como sendo o imposto que mais sofreu variação, pois em 2020 apresentou uma variação negativa e logo após aparece com um crescimento superior aos anos anteriores. O estudo auxiliará os gestores municipais a cumprir suas metas relacionadas à arrecadação tributária, para a sociedade servirá para acompanhar os impostos que são pagos e na comunidade acadêmica será um estímulo para futuras pesquisas sobre o assunto.

Palavras-Chave: arrecadação tributária; COVID-19; receitas.

ABSTRACT

The purpose of this research was to analyze the impacts of COVID-19 on the tax revenue of the municipality of Mossoró, to clarify the effects caused by the pandemic on tax collection. It is classified as a bibliographic research with a descriptive, documentary, qualitative nature, in a longitudinal way. The procedures used were the analysis of tax revenues from 2019 to 2021, found on the Transparency Portal of that municipality, as well as scientific works that report the same content. The results showed that during the period of 2020, where the restrictive measures were stricter in an attempt to contain the advance of the disease, the municipality presented a loss in its collection, and in the following year, with the more flexible rules, the municipality presented a growth in the collection, surpassing even the year before the pandemic. The ISS stood out as the tax that suffered the most variation, as in 2020 it presented a negative variation and soon after appears with a higher growth than in previous years. The study will help municipal managers to meet their goals related to tax collection, for society it will serve as a way to monitor the taxes that are paid, and in the academic community it will be a stimulus for future research on the subject.

Keywords: tax collection; COVID-19; revenue.

1 INTRODUÇÃO

A pandemia do Coronavírus iniciou em 2019, devido a rápida transmissão, espalhou-se por todos os países. Originando além de uma crise sanitária, também uma crise econômica. Trazendo mudanças e desafios tanto na vida pessoal, como profissional. Impondo transformações comportamentais e fazendo todos se adaptarem à nova realidade imposta por ela. Devido à crise que se instalou, as pessoas passaram a refletir a respeito do seu consumo, dando mais relevância ao que é vital para suas necessidades (LIMA; FREITAS, 2020)

A propósito, no Brasil, o primeiro caso da COVID-19, foi confirmado em fevereiro de 2020, logo, cresceu o número de pessoas contaminadas. E na tentativa de conter a disseminação da doença, várias medidas foram adotadas, dentre elas o isolamento social e o fechamento de atividades não essenciais, na esperança de amenizar o avanço da COVID-19 e preservar vidas. Por outro lado, essas medidas de restrições de circulação, afetaram negativamente a economia, causando abalo financeiro nas empresas, consequentemente, impactando nas receitas tributárias dos municípios e estados (BORGES, 2020).

As cidades brasileiras têm suas receitas públicas originadas de fontes próprias, como exemplo: Imposto Predial e Territorial Urbano e Predial (IPTU), Imposto Sobre Serviços (ISS) e Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), taxas. Como também de transferências constituídas por lei, estas são responsáveis pela maior parte do orçamento público do município. São referentes às porcentagens de participação que pertencem ao município, relacionado aos recolhimentos dos tributos de competência do Estado e da União. Dessa forma, havendo queda no arrecadamento dos tributos de competências federais e estaduais, consequentemente refletirá na quantidade de recursos que serão repassados para os municípios (NASCIMENTO; NEURAUTER, 2020).

Segundo dados da pesquisa da Confederação Nacional dos Municípios (CNM, 2020) os mesmos já vinham enfrentando dificuldades financeiras em honrar seus compromissos, pelo fato das despesas financeiras terem aumentado, contudo, sem melhoria nas receitas. Por essa razão, no ano de 2019, vários municípios decretaram “Estado de Calamidade Financeira”. Brito e Dias (2016) explicam que, mesmo com a autonomia dos municípios, os gestores municipais têm enfrentado desafios, a respeito da arrecadação e da utilização dos recursos arrecadados, devido às cobranças da sociedade, em relação ao crescimento e desenvolvimento do município.

Cabe ressaltar que o recolhimento de tributos municipais é essencial tanto para a gestão pública como para a sociedade. As receitas geradas no recolhimento são transformadas em melhorias e investimentos em prol da população, como educação, saúde e segurança (PILOTTI; RODRIGUEZ, 2019). Diante desse con-

texto, considerando a relevância da arrecadação dos tributos municipais, para que os gestores consigam manter suas atividades e cumprir seus objetivos, surgiu a seguinte problemática a ser respondida neste estudo: quais os impactos da pandemia da COVID-19, na arrecadação fiscal do município de Mossoró?

Nesse sentido, o objetivo do estudo consiste em analisar os impactos da pandemia da COVID-19, na arrecadação Fiscal do município de Mossoró, no intervalo de 2019 a 2021.

Dessa forma, a pesquisa buscará esclarecer para a sociedade os efeitos da pandemia da COVID-19 na arrecadação fiscal no âmbito municipal, para compreenderem os problemas enfrentados com a atual realidade imposta pela pandemia. E para a gestão pública colaborar com informações, para auxiliar na formulação de estratégias, como também nas tomadas de decisões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Essa seção discorre a respeito da crise econômica provocada pela pandemia da COVID-19, e enfatiza também a respeito das receitas públicas e receitas municipais.

2.1 A PANDEMIA DA COVID-19 E A CRISE ECONÔMICA

O surto causado pela pandemia da COVID-19 gerou pânico em todo o mundo. Por ser uma doença desconhecida, e causar milhões de mortes, gerou medo, insegurança e incertezas na população, obrigada a enfrentar tamanho desafio. Nenhum país ficou imune a essa doença, devido sua rápida transmissão, logo, espalhou- se por todo o planeta, trazendo consigo prejuízos incontáveis, como vidas perdidas e dificuldades financeiras (SANTOS; VIDAL, 2020).

Conforme dados do Ministério da Economia (BRASIL, 2020) todos os países foram afetados, inclusive alguns parceiros comerciais do Brasil, como os Estados Unidos, China, Argentina e a Comunidade Europeia, tiveram redução das suas atividades econômicas, uns tiveram impactos maiores enquanto outros em menores proporções, dessa forma refletindo negativamente na economia brasileira, pois houve reduções tanto de volume, quanto de preço das exportações para o resto do mundo.

Devido ao aumento de casos e fatalidades, diligências foram tomadas na tentativa de frear a doença. Para evitar o mínimo de contato entre as pessoas, medidas restritivas foram adotadas, dentre elas o isolamento social, proposta pela

Organização Mundial de Saúde (GARRIDO; GARRIDO, 2020). As medidas adotadas pelos governantes, a respeito do horário de funcionamento do comércio e até do fechamento temporário dos estabelecimentos das atividades consideradas não essenciais, entre outras, causaram efeitos negativos no faturamento das empresas, e em relação aos órgãos públicos uma redução na arrecadação tributária.

Lima e Freitas (2020) alegam que foi necessário o auxílio do governo para auxiliar famílias e empresas a atravessarem esse momento difícil, garantindo a sobrevivência, renda e empregos. Mesmo com essa realocação de recursos disponibilizados pelo Governo Federal, para colaborar com o enfrentamento da crise ocasionada pela pandemia. Santos e Vidal (2020) apontam em seus estudos que as atividades empresariais foram prejudicadas, causando um expressivo número de demissões, consequentemente, aumentando o número de empregos informais, e sobrecarregando os serviços públicos, aprofundando uma crise econômica.

Do ponto de vista de Monteiro *et al*. (2021) é um desafio para os gestores públicos manter o equilíbrio no orçamento, tendo em vista a crise que assola o mundo, onde a economia está estagnada e como efeito a diminuição das receitas orçamentárias e, por outro lado, aumento da demanda de serviços que atendam a população, gerando medo de que talvez não seja possível atender as necessidades da sociedade.

Dessa forma é relevante ressaltar que como consequência até o final da pandemia, o governo federal estará com um aumento da dívida pública, pois com a redução das atividades econômicas, consequentemente uma redução na arrecadação dos tributos de todas as esferas tanto municipais, estaduais e federais, obrigará o governo a aumentar seus gastos, devido à colaboração para com os estados e municípios, que tiveram redução nas suas receitas públicas (BRASIL, 2020).

2.2 RECEITA PÚBLICA

As receitas públicas conforme Kohama (2016) é todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, como também a variação ativa oriunda do registro de direito a receber, no período que o fato gerador ocorreu, que pode ser efetuado através de dinheiro ou outros meios específicos de valores. Sendo que essa arrecadação é de direito do governo, por leis, contratos ou qualquer outro documento que configure direito a favor do Estado.

No dizer de Santin, Pereira e Camargo (2017) receita pública cuja finalidade é atender uma despesa pública, caracteriza-se como recolhimento de recursos ao patrimônio público, ou seja, uma entrada de receita financeira, sendo os meios financeiros que serão utilizados pelo estado ou qualquer pessoa de direito

público para cobrir as despesas necessárias e dessa forma cumprir as funções exigidas.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2018) receita pública é conceituada como meios numerários, que entram nos cofres públicos, podendo ser registradas como receitas orçamentárias, quando as mesmas apresentam disponibilidades de recursos financeiros, aumentando o saldo financeiro das instituições.

Podendo o Estado fazer uso desses recursos, originados da arrecadação de receitas para realizar suas políticas públicas, através de programas que irão beneficiar toda a sociedade, pois atenderá a demanda e a necessidade da mesma (MCASP, 2018). Para Almeida e Ferreira (2018) o Estado necessita se estruturar como organização e desenvolver atividades financeiras, e arrecadar recursos, para manter seu funcionamento e garantir o andamento dos projetos e o cumprimento de seus objetivos.

Na visão de Gaieski *et al*. (2016) as receitas públicas são classificadas como receitas orçamentárias e extraorçamentárias. As Orçamentárias são aquelas previstas no orçamento público, que pertence à entidade e são fontes para pagamentos dos gastos públicos, enquanto as receitas extraorçamentárias não integram o orçamento público, representam os passivos exigíveis, e não são utilizadas para custear despesas. Para Kohama (2016) as receitas extraorçamentárias são os valores arrecadados pelo Estado, porém não lhes pertencem como, fianças, cauções, entre outros.

Em conformidade o art. 11, da Lei Federal nº 4.320/64 considerando a categoria econômica, as receitas orçamentárias são classificadas em: receitas correntes e receitas de capital (BRASIL, 1964). Segundo Kohama (2018) as receitas correntes se classificam da seguinte forma: receita tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, enquanto as receitas de capital são classificadas em operações de créditos, alienações de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

Tendo como destaque a receita tributária que faz parte das receitas correntes, e são de competência da União, Estados ou municípios. Podendo ser conceituada como o montante arrecadado da cobrança dos tributos, pagos pelos contribuintes, em relação às suas atividades, rendas e propriedades, e até mesmo de valores recebidos do estado (MCASP, 2018).

2.3 RECEITA PÚBLICA MUNICIPAL

Conforme descrito na Constituição Federal de 1988, os municípios gan-

haram autonomia, tanto em seus gastos como também, no que diz respeito a arrecadação de tributos, e na criação de novos impostos de sua competência, permitindo que constituam receita suficiente para custear os serviços oferecidos pelos próprios municípios (BRASIL, 1988). Gaieski *et al*. (2017) afirmam que embora a arrecadação municipal esteja prevista na lei, dependendo do grau de desenvolvimento econômico de cada município, a arrecadação deferirá em cada um deles.

No entendimento de Flor e Guerra (2020) aos municípios não cabe apenas o direito em arrecadar receitas, mas também o dever em recolher esses tributos. Conforme a Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o sistema tributário nacional no seu artigo 3º relata que tributo é toda cobrança obrigatória, estabelecida por lei, que deve ser paga em dinheiro, e cobrada mediante alguma ação específica, como vender alguns serviços e produtos, compras de imóveis, entre outras (BRASIL, 1964).

Na opinião de Chagas Neto, Ferreira e Souza (2020) as receitas municipais são originadas de várias fontes, dentre elas podemos destacar a arrecadação própria, oriundas dos tributos e taxas recolhidos no próprio município, como também das receitas provenientes das transferências feitas pelo Governo Estadual e da União para o município. Para Bijos (2018) existem as transferências legais, que sucedem a partir de uma lei específica, onde tais transferências não necessitam de nenhuma oficialização de acordo. E as transferências voluntárias são formalizadas mediante contratos ou acordos, entre os entes da federação.

Como descrito na Constituição Federal de 1988, pode-se citar três modalidades de arrecadação tributária atribuídas ao município que são: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Entre esses os principais impostos que podemos destacar são: o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Serviços de Transmissão Qualquer Natureza (ISSQN), Inter Vivos (ITBI) (BRASIL, 1988).

Conforme descreve no artigo 156, inciso II, da Constituição (1988) o ITBI é um imposto cobrado ao comprador de qualquer imóvel, e caso o imposto não seja pago, não será permitido a transferência do imóvel para outro dono. O Cálculo desse imposto é baseado nos valores de mercado. A localização desses bens imóveis pode ser tanto urbana como rural. A alíquota é definida conforme a legislação de cada município.

Marzzoni *et al.* (2020) conceituam o ISSQN ou ISS como é mais conhecido, sendo imposto que recai sobre prestações de serviços, tanto de indivíduos que prestam serviços autônomos como também de empresas. Já o IPTU incide sobre os proprietários de imóveis localizados em zona urbana. Chagas Neto, Ferreira e Souza (2020) alegam que o preço do IPTU a ser cobrado dependerá de alguns fatores como estrutura, localização e preservação do imóvel.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES RELACIONADOS COM O TEMA

Para ter um melhor entendimento e clareza a respeito da realização desse estudo, buscaram-se pesquisas e estudos realizados sobre o tema impactos da pandemia da COVID-19 na arrecadação municipal, mostrando os resultados e objetivos que os outros autores e pesquisadores obtiveram.

No estudo feito por Machado *et al.* (2020) que objetivaram analisar a relação entre a arrecadação fiscal e pandemia da COVID-19 no município de Juína – MT, onde foi realizado com os dados encontrados uma análise comparativa, por técnica de análise horizontal e obtiveram os seguintes resultados, constataram que houve uma pequena queda no índice de arrecadação, cujo resultado deve ter sido influenciado pelo comércio, tendo em vista que o fechamento não se estendeu por muito tempo, como também alguns setores continuaram suas atividades, desde que obedecessem aos decretos publicados. Outro fator relevante que pode ter influenciado no resultado obtido é o recebimento do auxílio emergencial que inseriu um montante de valor na economia do município de Juína - MT.

Destaca-se também a pesquisa realizada por Fujiwara, Chropacz e Offmann (2020), que buscou investigar os efeitos da pandemia da COVID-19 na arrecadação dos tributos de alguns municípios do Brasil. Os resultados demonstraram que em alguns municípios a arrecadação já apresentava oscilação mesmo antes da pandemia e que em alguns municípios a queda na arrecadação foi mais significativa que em outros, como o município de Piripá localizado no interior da Bahia, que apresentou redução de -58,03% e Araucária situado no interior do Paraná com - 47,87%.

Na pesquisa realizada por Almeida (2020), buscou verificar se a influência que a pandemia causou sobre as receitas dos tributos recolhidos pela prefeitura de Rondonópolis – MT, no período de 2019 a 2020, cujos resultados demonstraram que comparando os dois semestres do período analisado, pode perceber que houve uma evolução positiva nas receitas e que a pandemia não influenciou na arrecadação.

O estudo realizado por Borges (2020) objetivou analisar os impactos que os estados da região sudeste do Brasil nos anos de 2019 e 2020, sofreram devido à pandemia da COVID-19, o trabalho se deu por análise das receitas tributárias e suas variações provocadas pela pandemia. Onde o resultado encontrado foi que no ano de 2019 alguns estados já vinham apresentando déficit na arrecadação e em 2020 não houve melhora no recolhimento dos tributos.

A pesquisa feita por Parapinski (2021), com o propósito de investigar o comportamento das receitas tributárias, dos municípios do Triângulo mineiro

durante a pandemia da COVID-19, onde concluiu que não houve nenhum efeito negativo na arrecadação fiscal nos municípios estudados durante a pandemia.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No intuito de esclarecer as questões apresentadas, que nortearam a elaboração desse estudo, foi realizado pesquisas bibliográficas, tendo como base livros e artigos científicos já publicados e relacionados com o tema, como também, consultas em sites da Confederação Nacional dos Municípios (CNM) e no Portal da transparência do município escolhido para o estudo (GIL, 2017).

Com relação ao objetivo deste trabalho, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois os dados foram analisados e interpretados, sem haver nenhuma interferência ou manipulação sobre os mesmos (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Quanto aos procedimentos técnicos realizados qualifica-se como documental, por tratar de materiais publicados no Portal da Transparência e analisados no ano de 2022, onde foi dada mais relevância aos principais impostos de arrecadação própria do município de Mossoró (PRODANOV; FREITAS, 2013). Os documentos analisados foram os relatórios das receitas correntes realizadas pelo município, consultados detalhadamente, ou seja, foi selecionado o mês e o exercício pretendido.

Em relação à forma de abordagem do problema a pesquisa é classificada em qualitativa, pois para interpretar os dados não houve necessidade de métodos ou técnicas estatísticas (PRODANOV; FREITAS, 2013). Enquanto a coleta de dados foi realizada de forma longitudinal, pois os dados coletados e analisados com o intuito de investigar possíveis alterações nos valores arrecadados, foram especificamente no período entre janeiro de 2019 a dezembro de 2021.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Passa-se a apresentar os dados coletados no portal da transparência, sendo que o enfoque maior da pesquisa é em torno da receita tributária especificada pelos impostos e taxas, onde foi priorizada a consulta pelos Impostos sobre a Produção, Circulação de Mercadorias e Serviços, cujo imposto existente é o ISSQN, e o Imposto sobre Patrimônio para Estados/DF/Municípios, onde se destaca o IPTU e ITBI como também as receitas de contribuição que tem como espécie a Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública.

Salienta-se que os valores das taxas apresentados abrangem as que são específicas dos estados e municípios (Taxas de Inspeção, Controle e Fiscalização), as taxas pelas Prestações de Serviços (Taxas de Expediente e Serviços Diversos, Taxas de Limpeza Pública) e também Taxa pelo Exercício do Poder da Polícia (Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental e Taxa de Serviço de Segurança Pública).

Para elaborar essas planilhas houve a simplificação das informações encontradas no Portal da transparência do Município de Mossoró, dando ênfase aos tributos que são de competência do município, dados esses sendo apresentados mensalmente, contemplando o período de 2019 a 2021.

Na Tabela 1, apresentam-se os tributos do município de Mossoró, com seus respectivos valores arrecadados durante o primeiro semestre do ano de 2019. Percebe-se que foi recolhido o montante de R$ 72.081.664,07. Evidenciando que o mês de março foi o que teve os valores mais expressivos, no seu total. Vale ressaltar que nesse período analisado, ainda não tinha nenhuma influência em relação à pandemia, pois os primeiros casos do município, só começaram a surgir em março do ano de 2020.

Tabela 1 - Receitas Tributárias demonstradas mensalmente – 1° semestre 2019

Desc.	Jan (mil)	Fev (mil)	Mar (mil)	Abr (mil)	Mai (mil)	Jun (mil)	Semestre (mil)
IPTU	R$ 795	R$ 993	11.346	R$ 2.145	R$ 1.842	R$1.280	18.404
ITBI	R$ 247	R$ 933	R$ 399	R$ 298	R$ 301	R$ 245	2.426
ISSQN	R$ 5.764	R$ 5.488	R$ 5.656	R$ 6.083	R$ 6.739	R$ 6.150	35.882
TAXAS	R$ 1.647	R$ 657	R$ 3.263	R$ 629	R$ 560	R$ 414	7.172
Contrib.	R$ 1.449	R$ 1.397	R$ 1.313	R$ 1.386	R$ 1.289	R$ 1.359	8.196
1° Sem.	**R$ 9.903**	**R$ 9.471**	**21.979**	**R$10.543**	**R$ 10.732**	**R$ 9.450**	**R$72.081**

Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Tendo como destaque o IPTU que apresentou um aumento considerável no mês de março, pode-se ter como justificativa, o fato que, coincidentemente no mês mencionado, foi estipulada a data de pagamento da cota única do referido tributo no ano citado, e como incentivo para que o contribuinte se realizar o pagamento, era concedido ao mesmo, um desconto de 20%.

No tocante ao ISS, o mesmo se manteve na média durante o início do semestre e no mês de maio, observa-se que houve um aumento na arrecadação e que ele representa a maior fatia na arrecadação, pois do valor total de tributos arrecadados no semestre, metade corresponde ao valor do ISS.

Em relação ao ITBI, comparado com os outros impostos, apresenta-se como o único que teve o menor valor arrecadado no semestre, pois tanto as Taxas

como também a Contribuição de Custeio, tiveram valores expressivos em sua arrecadação.

Na Tabela 2, exibe-se os valores arrecadados da receita tributária durante o segundo semestre do ano de 2019. Mostrando que o município arrecadou o total de R$ 59.437.198,79 apresentando assim uma diferença de R$ 12.644.465,28 comparado ao valor arrecadado no primeiro semestre, demonstrando que houve um declínio na arrecadação.

Tabela 2 - Receitas tributárias demonstradas mensalmente- 2° semestre 2019

Desc.	Jul (mil)	Ago (mil)	Set (mil)	Out (mil)	Nov (mil)	Dez (mil)	Semestre (mil)
IPTU	R$ 1.556	R$ 1.343	R$ 1.312	R$ 1.375	R$ 975	R$ 827	R$ 7.390
ITBI	R$ 684	R$ 388	R$ 230	R$ 600	R$ 329	R$ 432	R$ 2.665
ISSQN	R$ 6.745	R$ 6.252	R$ 6.608	R$ 6.115	R$ 6.464	R$ 6.779	R$38.966
Taxas	R$ 486	R$ 503	R$ 344	R$ 366	R$ 228	R$ 208	R$ 2.137
Contrib.	R$ 1.364	R$ 1.428	R$ 1.132	R$ 1.465	R$ 1.442	R$ 1.443	R$ 8.277
2° semet.	**R$10.838**	**R$ 9.915**	**R$ 9.629**	**R$ 9.923**	**R$ 9.439**	**R$ 9.690**	**R$59.437**

Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Mesmo apresentando redução na arrecadação das receitas, vale ressaltar que o mês de julho foi o que apresentou maior volume financeiro, com um total de R$ 10.838.069,96 arrecadados. As Taxas aparecem como o tributo com menor valor arrecadado no semestre, acompanhado do ITBI, mesmo tendo apresentado um pequeno crescimento, comparado ao primeiro semestre.

Os meses de julho e dezembro foram os que apresentaram maior valor arrecadado de ISS, que comparado ao semestre anterior seus valores se mantiveram na média, e confrontado com os outros tributos, apresenta maior porção no valor total da arrecadação, pois, observa-se, que do valor total recolhido no semestre mais de 65% corresponde a quantia recolhida de ISS.

A Tabela 3 demonstra os valores dos tributos recolhidos durante o primeiro semestre de 2020. Observa-se que as receitas tributárias arrecadadas tiveram um total de R$ 71.329.299,10, apresentando assim uma variação negativa em relação ao período homologo, onde os meses de janeiro e fevereiro foram os que mais refletiram de forma positiva na arrecadação. Um ponto a destacar é que nesse período analisado, no mês de março o município apresentou os primeiros casos da COVID-19.

Tabela 3 - Receitas Tributárias - 1° semestre 2020

Desc.	Jan (mil)	Fev (mil)	Mar (mil)	Abr (mil)	Mai (mil)	Jun (mil)	Semestre (mil)
IPTU	R$12.949	R$ 2.656	R$ 1.668	R$ 1.047	R$ 1.154	R$ 1.279	$20.756
ITBI	R$ 368	R$ 258	R$ 159	R$ 120	R$ 220	R$ 314	R$ 1.440
ISSQN	R$ 6.221	R$ 5.738	R$ 5.892	R$ 5.490	R$ 4.935	R$ 4.903	R$33.181
Taxas	R$ 4.913	R$ 698	R$ 468.	R$ 293	R$ 397	R$ 450	R$ 7.221
Contrib.	R$ 1.597	R$ 1.507	R$ 1.504	R$ 1.352	R$ 1.361	R$ 1.404	R$ 8.728
1° Semet.	**R$26.049**	**R$10.858**	**R$ 9.693**	**R$ 8.305**	**R$ 8.069**	**R$ 8.352**	**R$71.329**

Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Os tributos que mais se destacaram em todo o semestre foi o ISS seguido do IPTU. Em relação ao ISS, constata-se que, nos meses de abril, maio e junho, apresentou declínio. Fortalecendo o resultado encontrado por Fujiwara, Chropacz e Offmann (2020), que observaram em seu estudo que todos os municípios analisados na pesquisa apresentaram nos três primeiros meses da pandemia, uma diminuição no valor arrecadado referente ao ISS. Um fato é que coincidentemente nesse período de queda na arrecadação do ISS, medidas restritivas rígidas foram adotadas conforme decretos, para tentar conter o avanço da COVID-19, onde os estabelecimentos comerciais, cujas atividades consideradas não essenciais, tiveram seu funcionamento reduzido ou paralisados. Porém, o ISS surge como o imposto de maior participação no montante das receitas tributárias arrecadadas, referente ao primeiro semestre de 2020.

O IPTU no mês de janeiro apresentou o maior volume de arrecadação, fato esse que pode ser justificado pelo motivo que, o último dia de vencimento referente à quota única do mês analisado era dia 31 de janeiro, e como estímulo para o contribuinte era obtido um desconto de 20% para quem efetuasse o pagamento.

No que lhe concerne, o ITBI, apresenta um decréscimo se comparado aos outros semestres, enquanto as Taxas apresentam um pequeno aumento em relação ao primeiro semestre do ano anterior. Já no valor arrecadado pela Contribuição de melhorias pode-se observar que o mesmo se apresentou na média ao ser confrontado com os semestres anteriores.

Os valores arrecadados durante o segundo semestre do ano de 2020, estão expostos na Tabela 4, verifica-se que o valor total dos tributos arrecadados foi R$ 59.284.827,59. Esse valor corresponde ao percentual de 45,39% do valor anual arrecadado. Quando comparado ao segundo semestre de 2019, o mesmo apresenta uma redução no valor total das suas receitas. Esse resultado contraria os obtidos por Parapinski (2021) cuja análise feita com os municípios do Triângulo mineiro, apontou que considerando o início da pandemia pode não ter havido nenhuma retração na arrecadação de impostos desses municípios.

O mês de dezembro destaca-se como o que mais apresentou o volume de arrecadação, em evidência aparece o ISS com o valor arrecadado de R$ 38.936.346,82, representando um percentual de 65,68% do total do semestre. Também se ressalta que em função dos impactos causados pela pandemia e na tentativa de amenizar os efeitos da crise causada pela mesma, a prefeitura decidiu que as empresas optantes do simples nacional teriam o direito de prorrogar por 90 dias o pagamento do ISS, cujos vencimentos estavam previstos para o primeiro semestre, com essa mudança os pagamentos ficaram para o segundo semestre do ano.

Tabela 4 - Receitas Tributárias mensal (2° semestre 2020)

Descr.	Jul (mil)	Ago (mil)	Set (mil)	Out (mil)	Nov (mil)	Dez (mil)	Semestre (mil)
IPTU	R$ 1.359	R$ 1.413	R$ 876	R$ 864	R$ 1.108	R$ 998	R$ 6.622
ITBI	R$ 391	R$ 595	R$ 596	R$ 569	R$ 429	R$ 467	R$ 3.049
ISSQN	R$ 6.022	R$ 6.099	R$ 6.535	R$ 6.342	R$ 6.450	R$ 7.485	R$38.936
Taxas	R$ 393	R$ 397	R$ 253	R$ 294	R$ 339	R$ 342	R$ 2.021
Contrib.	R$ 1.354	R$ 1.336	R$ 1.403	R$ 1.574	R$ 1.485	R$ 1.501	R$ 8.654
2°Semet.	**R$ 9.521**	**R$ 9.842**	**R$ 9.665**	**R$ 9.645**	**R$ 9.813**	**R$ 10.795**	**R$ 59.284**

Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

No tocante ao IPTU, apresenta uma queda nos meses de setembro e outubro. Comparando os valores do ITBI, visualiza-se que o mês de menor arrecadação foi em julho. Verificando os valores recolhidos no segundo semestre do ano anterior, percebe-se que as Taxas apresentaram uma variação negativa.

Ressalta-se que, nesse período, houve flexibilização das medidas restritivas, publicadas nos decretos estaduais e municipais, onde autorizava que os estabelecimentos que, anteriormente, estavam fechados ou atendendo aos clientes em forma de delivery, pudessem reabrir, desde que obedecessem aos protocolos sanitários.

Analisando os valores recolhidos nos semestres, nota-se que no ano de 2020, foi arrecadado o total de R$ 130.614,126,69, apresentando assim uma queda na arrecadação comparada ao ano anterior. Corroborando com os resultados da pesquisa de Almeida (2020), onde denota que o município de Goiânia também apresentou declínio no recolhimento no mesmo ano, demonstrando que a arrecadação foi afetada devido à queda das atividades comerciais paralisadas, atendendo o decreto publicado pelo governo do estado.

Segundo os dados apresentados no ano de 2021, referente ao primeiro semestre o valor total das receitas arrecadadas foram R$ 85.659.858,28, assim como mostra a Tabela 5, esse valor representa o percentual de 54.17% do valor arrecadado no ano de 2021, evidenciando o mês de fevereiro que se destacou,

como o que contribuiu com maior fatia na arrecadação. Percebe-se que comparando os valores referente aos semestres do ano de 2019, conclui que o ano de 2021 superou o ano de 2019, durante os dois semestres, onde é relevante frisar que durante o ano de 2021 a pandemia se encontrava moderada, porém ainda estava afetando as atividades comerciais e ao consumo das pessoas.

Tabela 5 - Receitas Tributárias – 1° semestre 2021

Desc.	Jan (mil)	Fev (mil)	Mar (mil)	Abr (mil)	Mai (mil)	Jun (mil)	Semestre(mil)
IPTU	R$ 2.985	R$13.996	R$ 2.850	R$ 1.916	R$ 2.296	R$ 2.699	R$26.744
ITBI	R$ 427	R$ 324	R$ 537	R$ 492	R$ 425	R$ 527	R$ 2.736
ISSQN	R$ 6.359	R$ 6.156	R$ 6.713	R$ 6.362	R$ 6.193	R$ 6.900	R$38.686
TAXAS	R$ 2.532	R$ 3.792	R$ 712	R$ 486	R$ 553	R$ 588	R$ 8.665
Contrib.	R$ 1.094	R$ 1.503	R$ 1.594	R$ 1.530	R$ 1.528	R$ 1.575	R$ 8.828
1° Sem.	**R$ 3.400**	**R$25.772**	**R$12.408**	**R$10.789**	**R$10.997**	**R$12.291**	**R$ 85.659**

Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Tendo como ênfase o IPTU sendo o imposto que aparece com o maior volume de arrecadação no mês citado, fato este que pode ser esclarecido pelo motivo que, o contribuinte que realizasse o pagamento da quota única que vencia no dia 26 de fevereiro obteria um desconto de 25%. Em contrapartida, o ITBI no mês de fevereiro apresentou-se como o menor imposto arrecadado.

O ISS no decorrer do período mostrou-se na média, tendo uma elevação significativa no mês de junho e referente ao montante total das receitas o ISS é o imposto de maior participação, com o valor expressivo de R$38.686.029,57, representando o percentual de 45,16% das receitas tributárias arrecadadas do semestre é possível perceber que as Taxas nos meses de janeiro e fevereiro apresentaram um volume de arrecadação maior, comparando aos outros meses do semestre. Enquanto os valores arrecadados relacionados a Contribuição, nota-se que no mês de janeiro houve um decréscimo, e nos meses seguintes observa-se que o mesmo apresenta uma evolução positiva.

Fazendo um comparativo desse período com os primeiros semestres anteriores, percebe-se que houve uma elevação de R$ 13.578.194,21 para R$ 14.330.559,18 respectivamente nos anos de 2019 e 2020. Dessa forma, contrariando os resultados dos estudos de Borges (2020), onde concluiu que os estados que teriam apresentado uma evolução positiva no ano de 2019, demonstraram no ano seguinte um agravamento na saúde fiscal dos mesmos.

Em relação ao segundo semestre do ano de 2021 apresentado no Quadro 6, o valor auferido das receitas tributárias pela prefeitura municipal foi de R$ 72.484.863,01, se comparado ao valor arrecadado no segundo semestre de 2020, nota-se que houve uma elevação na arrecadação dos tributos.

Tabela 6 - Receitas Tributárias (2° semestre 2021)

Desc.	Jul (mil)	Ago (mil)	Set (mil)	Out (mil)	Nov (mil)	Dez (mil)	Semestre (mil)
IPTU	R$ 1.955	R$ 1.826	R$ 1.634	R$ 1.072	R$ 1.014	R$ 1.032	**R$ 8.536**
ITBI	R$ 619	R$ 580	R$ 569	R$ 426	R$ 572	R$ 425	**R$ 3.193**
ISSQN	R$ 7.630	R$ 7.514	R$ 8.202	R$ 7.923	R$ 7.473	R$ 9.426	**R$48.170**
TAXAS	R$ 388	R$ 457	R$ 428	R$ 253	R$ 279	R$ 313	**R$ 2.120**
Contrib.	R$ 1.662	R$ 1.652	R$ 1.752	R$ 1.791	R$ 1.676	R$ 1.928	**R$10.464**
2° Sem.	**R$12.256**	**R$12.030**	**R$12.587**	**R$11.466**	**R$11.016**	**R$13.126**	**R$ 72.484**

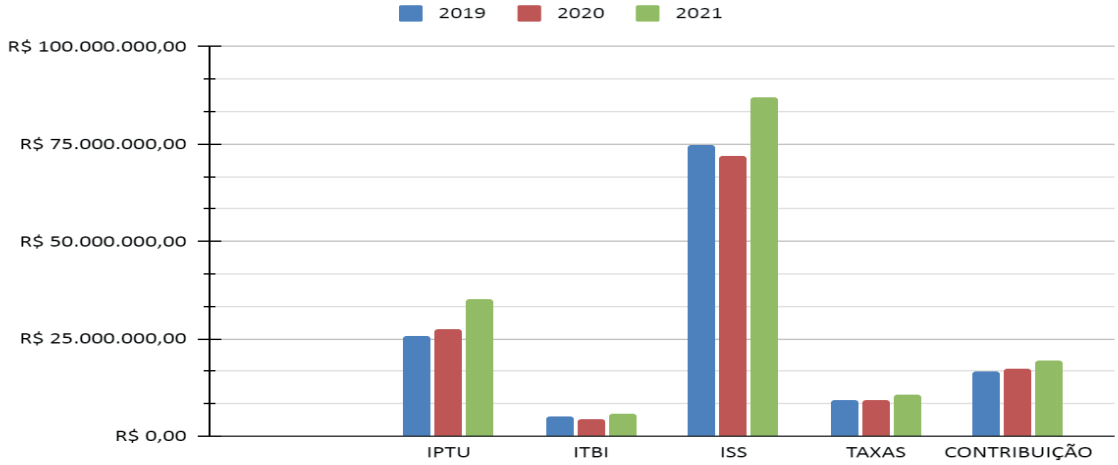
Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Conforme os dados analisados, novembro aparece como o mês de menor arrecadação do semestre, com uma queda na arrecadação dos seus principais tributos, enquanto o mês de dezembro aparece como o de maior impacto na arrecadação, tendo como destaque o ISS, que apresentou o maior volume de arrecadação com um total de R$ 48.170.863,46, em percentual sua representatividade é de 66,46% se comparado com os outros tributos, mensalmente, ele é apontado como imposto de maior porção recolhido entre os demais. Em contrapartida, as Taxas aparecem como o imposto de menor valor arrecadado no mês citado, com apenas R$ 313.512,84.

O IPTU no decorrer do período apresentou-se na média, porém nota-se um declínio nos meses de outubro, novembro e dezembro, onde representam apenas 36,55% do total. Já a contribuição de melhoria apresentou um valor expressivo em sua arrecadação, evidenciando o mês de dezembro, que comparado ao semestre anterior aparece com uma elevação positiva.

Diante dos resultados apresentados, é notório que a arrecadação da maioria dos tributos do ano de 2020 foi afetada pela pandemia da COVID-19, onde se percebe que o ISS foi o que apresentou maior redução no ano de 2020, apenas o IPTU e as contribuições de melhoria apresentaram evolução positiva no período. Em relação ao ano de 2021 a arrecadação tributária apresentou variação positiva, percebe-se que todos os tributos evoluíram positivamente, onde se evidencia que o IPTU e o ISS apresentaram crescimento expressivo, como demonstra o (Gráfico 1).

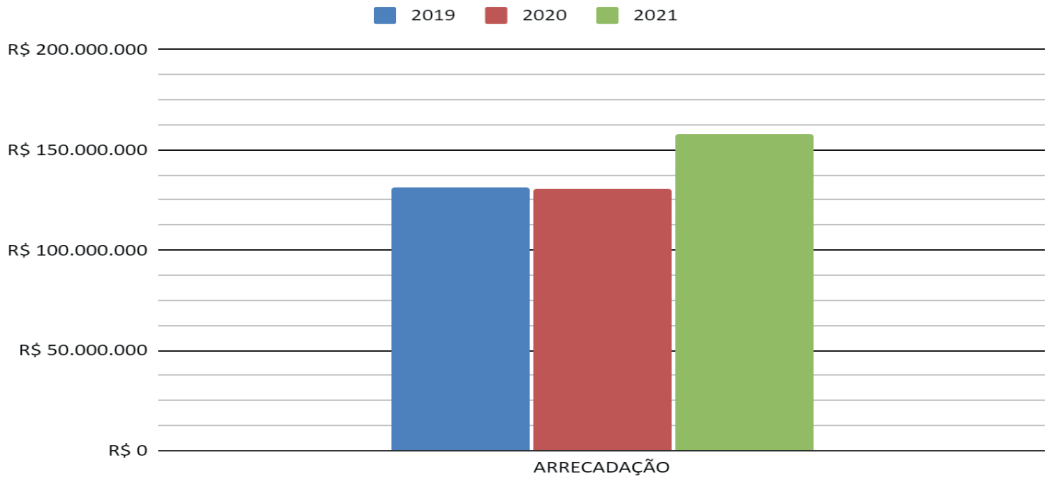
Gráfico 1 -Comparativo dos tributos no período de 2019 a 2021



Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Em relação ao valor total da arrecadação tributária no período de 2019 a 2020, pode-se concluir que no período de 2020, a arrecadação tributária apresentou uma variação negativa comparada ao ano de 2019, tendo em vista as restrições de funcionamento das atividades comerciais. Enquanto no período de 2021 as receitas tributárias apresentaram um crescimento volumoso, superando até mesmo o ano de 2019, período este anterior a pandemia, conforme ilustração do (Gráfico 2).

Gráfico 2 - Comparativo do total de arrecadação tributária de 2019 a 2021



Fonte: Dados da Pesquisa (2022)

Apresentando assim no período de 2019 um montante de R$ 131.518.862,86 de receitas tributárias, enquanto no ano de 2020 foi arrecadado o valor de 130.614.126,69 em reais, demonstrando uma redução nos tributos recolhidos. Entretanto, o ano de 2021 evidencia uma elevação positiva, pois revelou um vol-

ume financeiro de R$ 158.144.721,29, valor superior aos anos anteriores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme foi evidenciado anteriormente, é de suma importância o recolhimento dos tributos arrecadados, pois através deles os gestores públicos poderão ajustar suas despesas frente às receitas realizadas, auxiliando nas tomadas de decisões e na possibilidade de trazer benefícios e melhorias para a sociedade. Este estudo teve como objetivo analisar os impactos da pandemia nas receitas tributárias do município de Mossoró no período de 2019 a 2021, que buscou mediante comparações semestrais observar o comportamento das receitas durante o período pandêmico.

Diante dos resultados apresentados, é possível concluir que houve o impacto da pandemia na arrecadação municipal, principalmente no ano de 2020, onde as medidas restritivas estavam mais rigorosas, com uma diferença de apenas R$ 904.736,17 em relação a 2019. O ITBI e o ISS foram os tributos mais influenciados negativamente, refletindo assim na arrecadação anual. Já no ano de 2021, ainda com a pandemia, ocorreu uma elevação no recolhimento de todos os tributos, superando o ano de 2019.

Os dados demonstrados nas tabelas esclarecem que durante o ano de 2020 os meses que sofreram maior impacto na arrecadação foram abril, maio e junho, coincidentemente nesse período os decretos estavam em vigor, na tentativa de conter o avanço da doença. No segundo semestre, com as liberações do comércio houve uma melhora no recolhimento dos tributos, destacando mês de dezembro que teve um aumento de R$ 952.814,97 em relação ao mês de agosto que vinha sendo o de maior arrecadação do período.

No ano de 2021 houve uma liberação maior em relação aos decretos e percebeu-se um crescimento na arrecadação com mais de 27 milhões de reais de diferença do ano anterior, tendo fevereiro como o mês de destaque representando 30,09% do total do semestre e também como o mês que mais arrecadou no ano. Tendo os meses de abril e maio como os de menor arrecadação R$ 10.789.415,52 e R$ 10.997.05,03 respectivamente.

Considerando os dados analisados, espera-se que o presente estudo auxilie os gestores públicos na reformulação de estratégias para tomadas de decisões, e dar um esclarecimento maior para a sociedade a respeito dos efeitos da pandemia na arrecadação tributária e as suas consequências. Como limitação desta pesquisa, vale ressaltar a utilização apenas das receitas tributárias sem analisar as despesas do mesmo período para que assim pudesse ter uma comparação dos resultados obtidos frente aos gastos incorridos para o enfrentamento da pandemia.

Sugere-se para estudos futuros em que sejam analisados outros municípios, como também os impostos estaduais e distritais no período da pandemia, podendo também realizar uma mesma pesquisa no município estudado, abrangendo todos os tipos de receitas, tanto as correntes como as de capitais, e as despesas também devem ser examinadas na análise.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, E.K. F. **Arrecadação tributária**: uma análise dos efeitos da pandemia COVID-19 sobre as receitas de tributos na prefeitura municipal de Rondonópolis- MT, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020. Monografia (Trabalho de Conclusão de curso) - Universidade Federal Rondonópolis, Mato Grosso, 2021. Disponível em: http://bdm.ufmt.br/handle/1/1818 Acesso em 09 abr.2022

ALMEIDA, M. E. S; FERREIRA. G. R. Métodos de acompanhamento e previsão da receita pública: um estudo de município do Recife. **Revista Capital Científico – Eletrônica (RCCe).** Guarapuava, v.16, n.2, p. 22-38, abr./jun. 2018. Disponível em: https://pdfs.semanticscholar.org/b87a/e0cb653ec131e2b41d-711d81aff0d39ee7c3.pdf.
Acesso em: 13 out. 2021

BIJOS, D. Repensando as transferências voluntárias pela perspectiva dos atores e das instituições locais. **Desenvolvimento em Questão**. Ijuí, v. 15, n. 44, p. 322-350, 2018. Disponível em: http://www.spell.org.br/documentos/ver/50555/repensando-as-transferencias-voluntarias-pela-perspectiva-dos-atores-e-das-instituicoes-locais. Acesso em: 11 out. 2021.

BORGES, M. G. B.; Impactos da COVID-19 nas Receitas Tributárias e na Condição Financeira dos Estados do Sudeste do Brasil. *In:* USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING, 20. , 2020, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo, 2020. p. 1- 13.

Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/20UspInternational/ArtigosDownload/3010.pdf. Acesso em: 02 set. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília: Presidência da República, [1964]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL**. Lei nº 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. Diário oficial da união. Brasília: Presidência da República, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. Ministério Da Fazenda. Secretaria Do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 8 ed. Brasília: 2019. Disponível em: https://cdn.tesouro.gov.br/sistemasinternos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/31484_980063/MCASP%208%C2%AA%20ed%20%20publica%C3%A7%C3%A3o_com%20capa_3vs_Errata2.pdf?v=5843. Acesso em: 10 out. 2021

BRASIL. Ministério da economia. Governo Federal. Coronavírus gera custo de R$ 20 bilhões por semana ao país durante a paralisação. **Ministério da Economia calculou impacto econômico da pandemia; PIB de 2020 deve cair 4,7%.** Brasília, DF.13 maio. 2020. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/maio/coronavirus-gera-custo-r-20-bilhoes-por-semana-ao-pais-durante-a-paralisacao Acesso em 01 out.2021.

BRITO, H. S.; DIAS R. R. O Comportamento da receita pública municipal: um estudo de caso no município de Parnaíba- PI. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**. Floriano, PI. v.3. n.1, p.131-133, jan./jun. 2016. Disponível em: https://comunicata.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/3466/2941. Acesso em 10 out. 2021.

CHAGAS NETO, M. D.; FERREIRA. F. D.S; SOUZA, J. A. N. Eficiência na arrecadação tributária dos municípios potiguares. **Revista de Economia Regional Urbana e do Trabalho**, Natal, v. 9, n. 1, p. 33 -56, 2020. Disponível em: https://periodicos.ufrn.br/rerut/article/view/20333/1305. Acesso em: 13 out. 2021.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM -. **Situação fiscal dos Municípios Brasileiros.** Decretos de Calamidade Financeira. Estudos Técnicos. Brasília: CNM, Jan 2020. Disponível em: https://www.cnm.org.br/. Acesso em 02 set. 2021.

FLOR, D. R; GUERRA, F.O. Mensuração da arrecadação tributária do município de Itapororoca: Um estudo de comparativo do período de 2013 a 2017. **Revista Campo do Saber**, Cabedelo, v. 6, n.1, p. 81-93, jan./jun. 2020. Disponível em: https://periodicos.iesp.edu.br/index.php/campodosaber/article/view/341/262. Acesso em: 13 de out. 2021.

FUJIWARA, R.S.; CHROPACZ, F.; OFFMANN, D. Administração tributária municipal e a COVID-19: Um estudo do impacto nas receitas tributárias e nos

serviços públicos. **Boletim de Conjuntura (BOCA)**. Boa Vista, v. 3, n .8, p. 86-100, 2020.

Disponível em: https://revista.ufrr.br/boca/article/view/Fujiwara. Acesso em: 26 dez. 2021.

GAIESKI, R. J. *et al.* Efeito da arrecadação tributária e do PIB no índice de desenvolvimento socioeconômico (IDESE) dos municípios do estado do Rio Grande do Sul. **Revista Estudo e debate**. Lajeado, v. 24, n. 3, 2017. http://dx.doi.org/10.22410/issn.1983-036X.v24i3a2017.1382.

GARRIDO, R.G.; GARRIDO, F. S. R. G. COVID-19: um panorama com ênfase em medidas restritivas de contato interpessoal**. Interfaces cientificas.** Aracaju, v. 8, n. 2, p. 127 – 141, 2020, fluxo contínuo. https://doi.org/10.17564/2316-3798.2020v8n2p127-141.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2016. Disponível em: https://forumturbo.org/wp-content/uploads/wpforo/attachments/37986/3496-Contabilidade-Publica-15-a-edi-Heilio-Kohama.pdf. Acesso em: 10 out.2021.

LIMA, A. V.; FREITAS, E.A. A pandemia e os impactos na economia brasileira**. Boletim economia empírica**. Brasília, v.1, n. 4, 2020. Disponível em:

https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/bee/article/view/4773/1873 . Acesso em: 02 set. 2021.

MACHADO, S.C. N. C. *et al.* Pandemia do COVID-19 e arrecadação municipal: Estudo de Caso no Município de Juína/MT. **RCA - Revista Científica da AJES**, Juína, v. 9, n.19, p. 175 – 192, 2020. Disponível em: http://revista.ajes.edu.br/index.php/rca/article/view/395 . Acesso em: 26 dez. 2021.

MARZZONI, D. N. S**.** *et al*. Contabilidade Pública Municipal: Análise do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. **Brazilian Journal of Development**. Curitiba, v. 6, n.6, p. 36502-36517, jun. 2020.

MONTEIRO, J. J. *et al.* Reflexos da COVID-19 no orçamento público do governo federal. RGO – **Revista Gestão Organizacional**, Chapecó, v. 14, n. 1, p. 97-116, 2021.Disponível em: https://pdfs.semanticscholar.org/093e/91fe6e0f26fecd51a064bbb7fe3e512a96a7.pdf. Acesso em: 12 out. 2021.

NASCIMENTO, I.V.; NEURATEUR, M. Arrecadação tributária municipal em tempos de crises – possibilidades. **Revista da ESCM**. Porto Alegre, v. 6, n. 11, p. 23 – 24, 2020. Disponível em: http://revista.esdm.com.br/index.php/esdm/article/view/131/104. Acesso em: 26 dez. 2021.

PARAPINSKI A. A. O. **Comportamento da arrecadação tributária dos municípios do Triângulo mineiro frente à pandemia da COVID-19**. Artigo Acadêmico - Universidade Federal de Uberlândia, Minas Gerais, 2021. Disponível em: http://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/33132/1/ComportamentoDaArrecada%C3%A7%C3%A3o.pdf Acesso em: 9 abr. 2022.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Freevale, 2013.

PILOTTI, J. A.; RODRIGUES, W. M. O Efeito das receitas tributárias sobre o equilíbrio financeiro municipal – estudo de caso múltiplo. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis,** Rio Grande do Sul, v. 8, n. 1, 2019. Disponível em:

https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/viewFile/1235/809. Acesso em: 29 ago. 2021.

SANTOS, J.E.S; VIDAL, R. C. A proteção orçamentária dos direitos e garantia fundamentais durante a pandemia causada pelo novo coronavírus no Brasil. **Brazilian Journal Of Development.** Curitiba, v. 6, n. 9, p.64958-64984, set. 2020. http://dx.doi.org/10.34117/bjdv6n9-072

SANTIN, J. R.; P. A. S.; CAMARGO, E. J. B. Administração pública municipal e lei de responsabilidade fiscal: gastos e receitas públicas. **Revista de Direito Brasileira.** São Paulo, v.17, n.7, p.108 – 124, maio/ago. 2017. http://Doi:10.5585/rdb.v17

TRANSPARÊNCIA DAS CAPITAIS BRASILEIRAS NOS CONTRATOS EMERGÊNCIAIS NO COMBATE À COVID-19

TRANSPARENCY OF CAPITALS IN BRAZIL IN EMERGENCY CONTRACTS IN THE FIGHT AGAINST COVID-19

Andiérika Bezerra Martins de M. Oliveira
Bacharel em Ciências Contábeis (UERN)
E-mail: andierika_martins@hotmail.com

Dr. Sérgio Luiz Pedrosa Silva
Doutorado em Geografia (UFPE)
E-mail: sergiopedrosa@uern.br

Dra. Wênyka Preston Leite Batista da Costa
Doutorado em Administração UNP
E-mail: wenykaleite@uern.br

Dr. Jandeson Dantas da Silva
Doutorado em Administração UNP
E-mail: jandesondantas@uern.br

Mariza Camila de Miranda
Mestranda em administração (UFERSA)
E-mail: mariza.camila@hotmail.com

7

RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo verificar se o nível de transparência das capitais brasileiras, no tocante as verbas emergenciais no combate à COVID-19 têm atendido às necessidades informacionais da sociedade. A metodologia configura-se como descritiva, os procedimentos técnicos, pesquisa documental, tendo como objeto de análise os *websites* dos municípios das (27) capitais brasileiras, com abordagem do problema qualitativo, utilizando-se da metodologia *Open Knowledge Brasil* OKBR (2020). Os resultados da OKBR, apresentaram-se satisfatórios, que vão de ótimo a ruim, onde somente duas capitais foram classificadas como 'regular'. Apesar dos bons índices das capitais, nessa busca, detectou-se que os entes públicos estão mais preocupados em atender os aspectos legais, do que promover informação compreensível para os cidadãos, principalmente informações adicionais, não obrigatórias. A contribuição dessa pesquisa se dá na compreensão de que, não basta atender os requisitos legais, carecendo de promover melhorias para se buscar o real sentido da transparência, fazer a informação ser compreendida pelo cidadão. Aponta-se para que se realize pesquisas junto às pessoas para se conhecer as informações que elas almejam e necessitam, para serem atreladas ao interesse público, na promoção de informações simétricas.

Palavras-Chaves: Transparência Internacional; Capitais Brasileiras; Portal da transparência da COVID-19

ABSTRACT

This research aimed to verify whether the level of transparency in Brazilian capitals, with regard to emergency funds in combating COVID-19, has met society's informational needs. The methodology is configured as descriptive, technical procedures, documentary research, having as object of analysis the websites of the municipalities of (27) Brazilian capitals, with a qualitative problem approach, using the Open Knowledge Brazil OKBR methodology (2020). The OKBR results were satisfactory, ranging from excellent to bad, where only two capitals were classified as 'regular'. Despite the good indexes of the capitals, in this search, it was found that public entities are more concerned with meeting the legal aspects, than promoting understandable information for citizens, especially additional, non-mandatory information. The contribution of this research occurs in the understanding that, it is not enough to meet the legal requirements, needing to promote improvements to seek the real sense of transparency, which is to make the information understood by the citizen. We aim to carry out research with people to get to know the information they want and need, so that they are linked to the public interest, in promoting symmetrical information.

Keywords: Transparency International; Brazilian Capitals; COVID-19 Transparency Portal.

1 INTRODUÇÃO

Ao final do ano de 2019, o mundo começava a receber informações sobre uma nova doença, à COVID -19, com a sua fácil transmissibilidade e grave evolução em algumas pessoas, inclusive com riscos de óbito, mudou a rotina bruscamente e os hábitos da população mundial (AQUINO *et al.* 2020).

No entanto, em situações de emergências como essa em questão, os municípios enfrentam dificuldades econômicas e sociais, onde precisa atender as novas necessidades da população, pelo estado de calamidade gerado pelo vírus, promovendo dessa forma, operações emergenciais para atender de imediato o surto que se propagou. Nesse cenário de emergência, surge pessoas inescrupulosas e oportunistas, que aproveitam da situação caótica, para obterem benefícios pessoais com as verbas públicas destinadas a atender à população (BERLT; BENDER FILHO; TRISTÃO, 2017; BATISTA, 2019; CARVALHO, 2020).

De acordo com Open Knowledge Brasil (OKBR), uma medida considerada necessária é a flexibilização das regras para às contratações públicas. Para isso, o Governo Federal brasileiro regulamentou contratações de bens e serviços por meio da Lei Federal nº 13.979 de 2020, complementada pelas Medidas Provisórias nº 926 e 951 de 2020, onde estabelece medidas excepcionais para as contratações emergenciais (NOBRE; AGUIAR, 2020; FELTRINI; GONÇALVES; PINHO FILHO, 2020).

Embora a lei nº 12.527/2011 (Lei da transparência), no Brasil exija ampla divulgação das novas contratações, até então, as informações apresentadas nos portais da transparência, não são suficientes e não existe um padrão de divulgação da utilização das verbas emergenciais relacionadas à COVID-19, com o aumento consideravelmente dos gastos governamentais, existe uma desatenção dos controles sem precedentes, por isso, mais do que nunca, é necessário haver a expansão da transparência, pois, através desse mecanismo será possível prevenir o desperdício e a corrupção das verbas públicas (OKBR, 2020).

Há uma competência legítima no Brasil visando assegurar a transparência fiscal e o conhecimento de dados a qualquer indivíduo. Mas, é necessário fiscalizar se as regras estão sendo cumpridas realmente, e se a entidade pública está determinada a mostrar sem restrições e sem ocultar as suas despesas e atuação (CALEFFI; RAUPP, 2017; PASCHOAL; SANTOS; FARONI, 2020).

Os dados deverão ser fornecidos principalmente de forma clara e objetiva para qualquer cidadão que deseje verificar as informações, sendo verdadeira e de fácil compreensão. Além disso, deverá ser publicada em página específica, informando que se refere a contratações emergenciais relativa à pandemia da COVID-19 (OKBR, 2020).

Diante disso, o presente estudo vem, por meio deste, levantar a seguinte questão: **O nível de transparência das capitais brasileiras, no tocante as verbas emergenciais no combate à COVID-19 têm atendido às necessidades informacionais dos cidadãos?** Sendo assim, o principal objetivo dessa pesquisa é analisar o nível de transparência das capitais brasileiras no tocante as verbas emergenciais no combate à COVID – 19 atendem a necessidade informacional dos cidadãos, com base na metodologia do ranking de transparência no combate à COVID-19, elaborado pela OKBR, das 27 (vinte sete) capitais brasileiras, nas contratações relativas à pandemia, para verificar a sua efetividade na prestação de informações oportunas à sociedade. Dessa forma, evidenciar-se como as capitais realizaram os seus processos de aquisições de insumos e prestações de serviços para atender as demandas da COVID-19 em seus municípios, se as mesmas, atenderam os níveis de transparência na aplicação dos recursos públicos.

Esse tema, é atual e relevante, pois é notório um elevado número de operações realizadas pela polícia federal relacionadas a desvios da COVID-19, destacando-se as operações: cobiça fatal, São Luís/MA e São José do Ribamar/MA, na fraude em licitações e desvios de verbas federais, provenientes de superfaturamento em licitações, com valores de 2,3 milhões de reais; operação Serônio, Aracaju/SE; operação Panacela, Oiapoque/AP; Operação fiel da balança, Macapá/AP; Operação reagente, Picos/PI; Operação desvid-19, Boa Vista/RO, dentro outras que estão sendo investigadas, demonstrando o oportunismo, diante da situação caótica que passa a população brasileira (POLICIA FEDERAL, 2020).

Além disso, a pesquisa busca contribuir para que os governantes públicos possam melhorar cada vez mais a transparência em suas administrações, podendo orientá-los na ampliação de políticas na apresentação de informações incontestáveis e eficazes, o que pode ajudar no afunilamento entre governo e ser humano (BATAGLIA; FARRANHA, 2020; SANTOS; MOTA, 2020).

Em razão da pandemia atual do vírus COVID-19, muitos estados, buscando tratamento e reduzir os impactos econômicos, desenvolveram políticas públicas em seus territórios. No que lhe concerne, experiências passadas no Brasil evidenciam que apesar de serem imprescindíveis, essas políticas, aumentam os riscos de práticas corruptas e não transparente praticadas pelos gestores (BATAGLIA; FARRANHA, 2020; PASCHOAL; SANTOS; FARONI, 2020). Essa pesquisa justifica-se, portanto, por sua potencialidade em evidenciar para população o real direcionamento dos recursos públicos, de forma clara e acessível.

Nesse artigo, apresentam-se o referencial teórico robusto, para suportar a análise dos resultados da pesquisa realizada, por uma metodologia da OKBR, será divido em: contratos públicos emergenciais, transparência de recursos públicos, metodologia utilizada, análise dos resultados, considerações finais e as referências utilizadas nesse estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Os tópicos que foram abordados no referencial têm por objetivo transcorrer sobre as categorias elencadas no nosso tema, com a finalidade de promover um arcabouço robusto que possa subsidiar o debate dos autores com os resultados dessa pesquisa.

2.1 PANDEMIA DA COVID-19

A pandemia da COVID-19 se iniciou como um surto de pneumonia desconhecida, relatado inicialmente na China, na cidade *Wuhan*, em dezembro de 2019. Os casos foram identificados, principalmente entre os chineses que frequentavam um mercado de frutos-do- mar, na província de *Hunei,* onde se constatou a presença de animais mortos e vivos nesse comércio. O surto de pneumonia foi evidenciado, através das pessoas que tinham contato direto, com esses animais comercializados nesse mercado (CHAVEZ; BELLEI, 2020; RODRIGUES *et al.*, 2020).

Diante desse cenário inicial, esse surto, foi disseminado em todos os países, em 11 de março de 2019, a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou a pandemia da COVID-19. Infectando milhões de pessoas em todo o mundo, promovendo a morte prematura de muitos cidadãos, principalmente de pessoas de grupos de riscos, como diabéticos, obesos, hipertensos e outras comorbidades, além de ser letal em idosos, que possuem imunidade baixa (SOUSA JÚNIOR, 2020).

Os governos passaram a atuar como agentes amenizadores da pandemia, promovendo campanhas e informações para população de como se proteger, utilizando mascaras, higienização pessoal e residencial, e ainda, disseminou-se a estratégia do *lockdown*, para reduzir a propagação do vírus, em que, se observou efeitos imediatos com essas ações.

A pandemia representa um novo desafio para a medicina no século XXI, onde, até o mês de janeiro/2021, infectou 96.267.473 no mundo, com 2.082.745 mortes; enquanto no Brasil, até essa data, 8.844.577 pessoas foram infectadas, com 7.821.376 recuperados e 217.037 pessoas vieram a óbito, onde o Brasil possui um percentual de 2,84% de mortes em relação aos infectados, enquanto a média mundial é de 2,44% em relação aos que contraíram a coronavírus (AGÊNCIA BRASIL, 2020; ANDERSON, 2020; LIU *et al*., 2020; RODRIGUES *et al*., 2020).

O governo brasileiro por desconhecimento sobre a coronavírus, e por sua

rápida disseminação na população ocasionando mortes, principalmente nas populações mais vulneráreis do país; passou a promover políticas públicas para combater a pandemia, muitas incertezas nas decisões e estratégias de enfrentamento dessa pandemia assoladora se apresentaram. Destaca-se no Brasil, alguns agravantes para esse quadro, pois, evidenciam-se desigualdades sociais e demográficas nas várias regiões do país, onde se constatam a falta de habitação adequada, água potável e saneamento básico, em regiões periféricas, provendo a sua rápida disseminação. (AQUINO *et al*., 2020; GARRIDO; GARRIDO, 2020; RODRIGUES *et al*., 2020).

Dessa forma, essa crise sanitária exige dos Estados em suas variadas dimensões, ações e implementação de políticas públicas, a curto e médio prazo, em que se faz necessária a atuação dos agentes públicos, principalmente, o governo federal para suprir as necessidades dos municípios brasileiros para conter a pandemia, onde, constatou-se a liberação de recursos e ações para conter a disseminação da COVID-19. O governo Federal abriu R$ 44,2 bilhões de créditos extraordinários, para disponibilizar recursos para conter a pandemia da COVID-19, desse total R$ 34,2 bilhões já foram pagos, esse anúncio se deu em 9 de novembro pela equipe do Ministério da Saúde em entrevista coletiva (AGÊNCIA BRASIL, 2020; BRASIL, 2020; SCHIMIDT; MELLO; CAVALCANTE, 2020).

Destaca-se nesse anúncio da Agência Brasil de 9 de novembro de 2020, em coletiva dos representantes do Ministério da Saúde, onde apresentaram os investimentos realizados para conter a pandemia da COVID-19, declarou que já foram gastos R$ 281 milhões com equipamentos de proteção individual (EPI); dos leitos de UTI disponibilizados 7.844 são de responsabilidade dos estados e municípios, e ainda, com relação aos testes para constatação da COVID-19, 2,8 milhões foram conduzidos por instituições particulares (AGÊNCIA BRASIL, 2020; BRASIL, 2020; CARVALHO, 2020).

Diante desse quadro de investimento pelo Governo brasileiro, com intuito de atender as necessidades da população, em decorrência da pandemia da COVID-19, evidencia-se nesses períodos, a simplificação dos processos licitatórios, para com maior rapidez, atender a todas as demandas, destaca-se a promoção de práticas ilícitas dos gestores públicos e de terceiros, no interesse de obterem ganhos pessoais em detrimento do público (FLORÊNCIO FILHO; ZANON, 2020; MATA; MUNIZ, 2020).

Essas práticas não se evidenciam somente no Brasil, na pandemia do Ebola na África em 2014, constatou-se o desvio de mais de $5 milhões de dólares de recursos doados pela Cruz Vermelha e Organizações internacionais para erradicar essa pandemia através de processos ilícitos nas aquisições. O Brasil, igualmente, merece o olhar atento dos órgãos de controle do Estado, Controladoria Geral da União (CGU) e demais órgãos externos, pois o índice de corrupção no Brasil em 2019, atingiu 35 pontos, sendo um índice elevado (FLORÊNCIO FILHO;

ZANON, 2020; OKBR, 2020).

Por esse motivo, a Controladoria Geral da União (CGU), e os demais órgãos de controle externo dos Estados, promoveram uma série de procedimentos de controle, para monitorar os processos relacionados as aquisições pelos Estados e Municípios na aplicação dos recursos para combater à COVID-19 (CARVALHO, 2020; CALDAS; COSTA; PAGLIARUSSI, 2020).

2.2 CONTRATOS PÚBLICOS EMERGENCIAIS

Entre tantas medidas causadas pela pandemia, o Brasil foi motivado a considerar alguns critérios emergenciais, como, alterações nas normas de licitação e de contratos públicos, com a finalidade de promover contratações mais céleres e eficientes (MATA; MUNIZ, 2020; NOBRE; AGUIAR, 2020; MATA; MUNIZ, 2020).

O contrato público regulamente é um processo administrativo onde prevê na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 37, inciso XXI, à exceção em caso preciso mencionado em lei, onde os serviços públicos precisarão ser estabelecidos por intermédio de processos de licitação pública em que, certifique conformidade de requisitos entre os adversários (FLORÊNCIO FILHO; ZANON, 2020).

Entre as normas gerais para licitação de administração pública, pode-se mencionar a que determina probabilidades de contratações diretas, ou seja, é a dispensa e a inexigibilidade por licitação. É trivial que a contratação direta seja uma exceção, mas, no cenário emergencial, ela se torna necessária (RODRIGUES JÚNIOR, 2018; MATA; MUNIZ, 2020; RABELO).

Para Silva Neto (2020) um exemplo de circunstância que pode ser justificada para a contratação direta é o caso de calamidade pública ou de situações de emergências, situação real que se vive atualmente. Essa exceção da Lei, prevista no art. 24 e inciso IV da lei nº 8.666/93, pode ser considerada uma flexibilização polêmica ao regulamento imprescindível de licitação pública.

Como se observa, situações emergenciais são, geralmente, casos inesperados, muita das vezes não há como prevê. Por isso, deve-se tomar medidas em tempo hábil, na tentativa de atenuar os danos causados, porém, é necessário verificar as hipóteses que dão consentimento para ocorrer a contratação, e também, os limites aplicáveis a ela (RODRIGUES JÚNIOR, 2018; MATA; BATISTA, 2019; MUNIZ, 2020).

Lamentavelmente, o nível de corrupção no Brasil é expressivo, conforme estudos da Organização das Nações Unidas (ONU) e do Instituto Brasileiro de

Planejamento Tributário (IBPT) (2017), onde apontaram, respectivamente, índices de corrupção de 8% de toda a arrecadação brasileira anual e de 4% a 5% de todo o PIB do Brasil anual, estariam esses recursos envoltos em perdas para a corrupção de verbas públicas.

A Polícia Federal tem operações em andamento, relacionadas ao desvio de recursos da COVID-19, além de superfaturamentos, fraude em licitações e desvios de verbas federais, dessa forma, como tentativa de amenizar esses impactos, o Governo, pôs à disposição um portal virtual onde é possível visualizar as compras especiais em que foram realizadas sem licitação. A corrupção impede melhores condições na saúde pública e é uma ameaça à continência da COVID-19 (FLORÊNCIO FILHO; ZANON, 2020).

2.3 TRANSPARÊNCIA DE RECURSOS PÚBLICOS

A transparência vem obtendo ênfase nos últimos anos despertando a atenção de estudiosos e de trabalhadores, mundo afora. A transparência fiscal, através da sua amplitude, exatidão, fidedignidade, assiduidade, dos relatórios de finanças públicas, tornou-se imprescindível para uma prestação de conta eficiente e eficaz (HEALD; HODGES, 2018; RABELO; RODRIGUES JÚNIOR, 2018; BALDO; WATANABE; TIUSSI, 2019).

De acordo com Batista (2019) pode-se observar que as instituições públicas têm a função de atentar ao que está sendo gasto e também no aproveitamento desses recursos públicos. Tem-se a necessidade do acatamento de regras, além de ter que prestar contas com a sociedade naquilo que está sendo utilizado dos recursos públicos, que pode ser através de portais ou quaisquer outros instrumentos que permita o acompanhamento das verbas governamentais.

A sociedade, como fiscal da gestão pública, tem como principal ferramenta o direito à informação, conforme a Lei de Acesso a Informação (LAI) nº 12.527/2011, sobre todos os direcionamentos dos gastos públicos, exercendo assim, a institucionalização do controle social (SOUZA, 2018).

Salienta-se que no controle dos gastos públicos, e dever dos cidadãos de exercerem o seu papel como agente ativo da sociedade, para exigir da gestão governamental melhorias nos serviços públicos de saúde, educação, transporte, saneamento, entre outros (SOUZA, 2018; BALDO; WATANABE; TIUSSI, 2019; REIS; RAMOS, 2019).

2.4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A lei complementar n°101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foi o principal marco para a organização dos entes federativos devido ao descontrole, instabilidade econômica e oscilações inflacionárias das taxas de juros. O processo de organização das contas públicas foi intenso, iniciado no Governo Sarney no início dos anos 90, com a intenção de controlar a alta inflação, amenizar a crise política e instaurar as novas práticas de controle dos gastos públicos (VIEIRA, 2018; BALDO; WATANABE; TIUSSI, 2019).

Essa norma tornou-se o marco referência na divisão entre as gestões desorganizadas e descontroladas com os gastos públicos e as gestões equilibradas e coerentes com a legislação fiscal. Com a intenção principal de reduzir as despesas públicas, a LRF, a qual tem como presunção a ação planejada e transparente das contas públicas, por meio do estabelecimento de normas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos (BERLT; BENDER FILHO; TRISTÃO, 2017; RABELO; RODRIGUES JÚNIOR, 2018).

A LRF teve como finalidade mudar a forma de administrar os gastos públicos, antes caracterizada como totalmente burocrática, para um serviço mais efetivo com os recursos disponíveis. Além disso, a legislação teve a intensão de melhorar o desenvolvimento e a expansão econômica do Brasil. Junto ao estabelecimento dessa nova forma de organização, impondo uma série de limitações, a LRF apresenta alguns pontos que aproximaram o cidadão da gestão governamental, essencialmente em relação à transparência da gestão fiscal. Ademais, a restrição dos gastos é um dos temas fundamentais da LRF, alterando as metodologias aplicadas e os percentuais previstos na legislação anterior (BENDER FILHO; TRISTÃO, 2017; RABELO; RODRIGUES JÚNIOR, 2018).

2.5 ESTUDOS ANTERIORES RELACIONADOS COM O TEMA

Com o intuito de realizar comparações com os resultados dessa pesquisa, com outros estudos relacionados com o tema, buscou-se os mesmos, em que, passa-se a apresentar os principais resultados.

Na pesquisa realizada por Mata e Muniz (2020), com utilização da metodologia da OKBR (2020), nos cinco maiores municípios do Espírito Santos. Os mesmos, enquadraram-se, entre ótimo e bom, com resultados plenamente satisfatórios para as dimensões, informações disponíveis e formato das informações,

destacam os autores que por determinação da LAI, os munícipios atendem todos esses requisitos; no que lhe concerne, os resultados que apresentaram inconsistências com a OKBR (2020), como, a falta de transparência nas contratações emergenciais e a falta de informações relacionadas a pandemia nos portais da transparência, concluem a pesquisa apontando a necessidade de melhoria nos sítios eletrônicos desses municípios.

Em estudo realizado por Raupp e Pinho (2020), que tiveram por objetivo analisar o nível de transparência dos estados brasileiros, através da OKBR (2020), destacaram a necessidade de evolução no nível de transparência dos estados, no tocante as informações de contratações relacionadas à COVID-19, em que os mesmos ficaram na faixa de ótimo e bom, destacaram com melhor desempenho os estados; Pernambuco, Ceará, Espirito Santo e Rondônia.

Na pesquisa realizada por Santos e Mota (2020), na verificação do nível de transparência em contratações para enfrentamento da COVID-19, via metodologia da OKBR (2020), constataram que na pesquisa realizada em maio/2020, os estados brasileiros apresentaram níveis baixos de transparência e de qualificação das informações apresentadas nos portais, por sua vez, em junho/2020, na 2ª avaliação da OKBR, os estados apresentaram níveis bom e ótimo, isso se deu pelo *feedback* da OKBR, para os entes públicos analisados, em que, promoveram melhorias em seus sítios eletrônicos de informações públicas.

Em sua pesquisa sobre a governança digital e transparência pública, Maciel (2020), destacou, que apesar dos avanços da transparência pública, motivada principalmente pela LAI, a autora constatou pontos que carecem de melhoria na governança digital no Brasil, como, informações em formato inadequado, não abertos para o público, classificação de documentos, como sigilosos, com acesso restrito, ainda, problemas relacionados a transparência passiva e baixo nível na qualidade das respostas dos requerentes e falta de sigilo do requisitante, são exemplos de ocorrências na maior parte dos portais eletrônicos no Brasil. Conclui, que existe um longo caminho a ser percorrido na busca pela excelência na governança digital brasileira.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para obter as respostas para o problema proposto neste estudo, e assim, alcançar o objetivo, foi realizado estudos bibliográficos e consultas nos sites das capitais brasileiras. Quanto ao objetivo geral, a pesquisa classifica-se como descritiva, pois busca conhecer e interpretar a realidade sem interferir nela (LAKATOS, 2009; GIL, 2010; MARCONI; LAKATOS, 2009).

Com relação aos procedimentos técnicos utilizados, classifica-se em documental, pois se utilizará de documentos como fonte primária de dados, onde foram analisados *websites* do Governo Federal, Transparência Internacional e das capitais brasileiras, na busca de informações para subsidiar o estudo (BEUREN, 2006).

A forma de abordagem evidenciou-se qualitativa, pois, considera que existe relação entre o mundo real e o sujeito, que não pode ser traduzida em números, onde a interpretação dos fatos configura-se à base da pesquisa qualitativa (MARCONI; LAKATOS, 2009; BEUREN, 2006). Por sua vez, o tratamento dos dados desenvolve-se através da análise de conteúdo, realizando a interpretação e compilação dos dados, cruzando com as opiniões dos autores (BARDIN, 2011), portanto uma pesquisa transversal com dados capturados de novembro/2020 a janeiro/2021.

Para analisar o nível de transparências das capitais brasileiras foi utilizado o *Ranking* da Transparência no combate à COVID-19, em que consiste em um estudo desenvolvido pela Transparência Internacional Brasil (OKBR). Eles aplicaram o estudo nas 26 capitais do Brasil e no Distrito Federal, desenvolvido entre os meses de maio a agosto de 2020.

No que lhe concerne, processaram-se quatro coletas de dados pelos pesquisadores da OKBR, 1º (maio/2020), (2ª junho/2020), (3ª julho/2020) e última coleta (4ª agostos/2020), os dados analisados na presente pesquisa, referem-se a coleta de agosto/2020, por ser atualizada, onde inconsistências encontradas nos meses anteriores foram corrigidas nos portais das capitais brasileiras na sua maioria. No Quadro 1, apresentam-se os critérios de avaliação da metodologia utilizada pela OKBR (2020).

Quadro 1 - Critérios de avaliação da OKBR

Informações Essenciais	Site específico; Nome do contratado; Número CPF ou CNPJ Valor Unitário; Prazo Contratual; número integrado do processo.
Informações Desejáveis	Data da celebração; órgão contratante; quantidade; descrição do bem ou serviço; local de execução; edital e fases da licitação; modalidade de contratação;
Formato das Informações	Dados publicados em formato aberto; *download;* mecanismos de busca; *download* da integra do contrato; dicionário de dados.
Legislação	Legislação específica no estado/município; contratações e orientações aos gestores responsáveis por contratações; repositório com legislação de enfrentamento à COVID-19
Destaque para contratações	Portal oficial do governo; Portal COVID-19 ou portal da Sec. De Saúde; Portal da transparência ou órgãos de controle; redes sociais
Ouvidoria	Link para ouvidoria; Denúncia anônima; Assunto COVID-19;

Transparência Passiva	Link e-sic; pedido de acesso sigiloso; assunto COVID-19
Órgãos Coletivo	Conselho ou Comissão

Fonte: OKBR (2020)

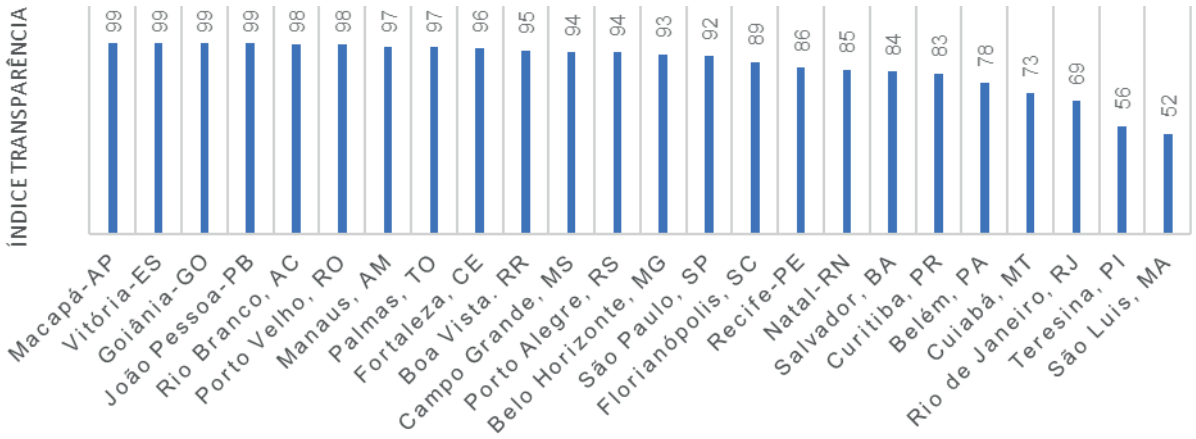
A coleta dos dados, segundo a OKBR, são informações sobre contratações emergenciais nos seguintes portais: portal dedicado às contratações emergenciais (se houver); portal oficial do governo municipal, estadual, distrital e federal; portal da Transparência; portal de Compras; portal de Dados Abertos (se houver); portal dedicado à COVID-19 (se houver); redes sociais (*Facebook, Twitter* e *Instagram*).

A OKBR (2020), destaca que as informações obtidas são em sites oficiais e redes sociais dos entes públicos, coletadas por pesquisadores da OKBR, onde, os resultados das pesquisas são submetidos aos gestores responsáveis pelos respectivos entes em análise, para que esses tenham oportunidade de tomar conhecimento dos resultados e possam promover esclarecimentos, após essas considerações das partes, os resultados são consolidados e publicados. A partir dos resultados, a metodologia propõe uma escala de avaliação: péssimo (entre 0 e 19 pontos); ruim (entre 20 e 39 pontos); regular (entre 40 e 59 pontos); bom (entre 60 e 79 pontos); ótimo (entre 80 e 100 pontos). O quadro com os critérios de pontuação está disponível do site da OKBR (2020), no ícone, metodologia 2. Dessa forma, o tratamento dos dados se deu por intermédio da análise do conteúdo dos dados coletados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nessa análise se utilizará dos critérios apresentados pela OKBR (2020), pela metodologia de análise do grau de transparência das capitais no Brasil, na aplicação de recursos da COVID-19, no gráfico 1 (4ª avaliação agosto/2020), evidencia-se o resultado do índice de transparência, com as pontuações obtidas no *ranking* da transparência, em que se passa a promover a análise e discussão dos dados.

Gráfico 1 - Ranking da Transparência das capitais no Brasil



Fonte: OKBR (2020)

Conforme o gráfico 1, constatou-se que as capitais (Macapá, Vitória, João Pessoa e Rio Branco), obtiveram a maior pontuação, 99 pontos, classificadas como ´ótimo' e as quatro capitais com menor pontuação no índice foi Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina e São Luís, com pontuação respectivas de 73 (bom), 69 (bom), 56 (regular) e 52 (regular).

Observa-se que a OKBR, já está no Brasil a 2 anos e essa é quarta avaliação que foi realizada, onde os entes federativos recebem o *feedback* da OKBR, para apresentarem suas contra razões e promover melhorias e correções para atender os requisitos avaliados por esse órgão (OKBR, 2020). Passa-se a analisar os tópicos avaliados pela OKBR.

4.1 INFORMAÇÕES ESSENCIAIS

Na análise desse quesito pela OKBR (2020), para se obter a pontuação máxima, as informações pesquisadas sobre à COVID-19, devem estar disponíveis em uma aba única, caso isso não seja possível, deve existir o *link* de acesso aos documentos que não estão na aba. Dessa forma, obtiveram a pontuação máxima as capitais que disponibilizaram o processo na íntegra, com todos os seus anexos ou *links* de acesso. Na tabela 1, apresentam-se as informações essenciais das capitais brasileiras.

Tabela 1 - Informações Essenciais (Índice Transparência Internacional)

Tópico analisado	Capitais que não atenderam	Conforme %	Não Conforme %
Site específico	0	100%	0
Nome do contratado (a)	0	100%	0
N° CPF ou CNPJ	Aracaju	96%	4%

Valor total/Unitário do processo	Recife, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, Aracaju, Maceió	76%	24%
Prazo Contratual	Belém	96%	4%
N° e Integra do Processo	Florianópolis, Natal, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió	76%	24%

Fonte: OKBR (2020)

Na análise da Tabela 1, destacam-se os pontos relevantes, no requisito, site específico para à COVID-19 e nome do contratado, todas as capitais obtiveram a pontuação de conformidade; no tocante aos valores do contrato, (24%) das capitais, não evidenciaram esse item, foram, Florianópolis, Natal, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju e Maceió, e ainda (24%) não apresentaram a íntegra dos processos nos seus sites (Florianópolis, Natal, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju e Maceió (OKBR, 2020).

Essas informações essenciais estão respaldadas na LRF nº 101/2000, art. 48, II, alterada pela Lei Complementar nº 156/2016, em que expressamente determinam a divulgação em tempo real de todas as informações da execução orçamentária, através de sites oficiais, com acesso para toda a sociedade. Esse mesmo entendimento é destacado na Lei nº 12.527/2011, art. 8º, § 2º, "sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet)" (RABELO; RODRIGUES JÚNIOR, 2018).

Sobre esse requisito, Lima e Schmidt (2019), destacam que apesar dos preceitos legais de transparência, já mencionados, o objetivo da divulgação não vem sendo alcançado, pois, as informações publicadas são de difícil compreensão pela população, onde os gestores públicos, estão mais preocupados em atender os requisitos da lei, em detrimento da informação compreensível para participação popular, e observam que se deve procurar mecanismos para resolver a assimetria das informações.

4.2 INFORMAÇÕES DESEJÁVEIS

A OKBR (2020), nesse requisito esclarece, que se deve evidenciar nos sites, o destaque de contratações com 'problemas ou pendências', relacionados a qualquer descumprimento contratual, caso não ocorram pendências, deve-se destacar a conformidade de todos os contratos relacionados com contratações para combater à COVID-19. Na Tabela 2, evidenciam-se as informações desejáveis (adicionais) verificadas nas capitais brasileiras pela OKBR (2020).

Tabela 2 - Informações Desejáveis (Índice Transparência Internacional)

Tópico analisado	Estados que não atenderam	Conforme %	Não Conforme %
Data da celebração	Aracaju	96%	4%
Órgão contratante	Aracaju	96%	4%
Quantidade de processos	Recife, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, Aracaju, Maceió	78%	22%
Descrição do serviço ou bem	Maceió	96%	4%
Local de execução	Natal, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió	68%	32%
Edital e fases da Licitação	São Luís, Aracaju, Maceió	89%	11%
Modalidade de contratação	São Luís, Aracaju, Maceió	89%	11%
Status de contratações com problemas	Boa Vista, Natal, Salvador, Curitiba, Porto Alegre, Belém, Florianópolis, Recife, Rio de Janeiro, Teresina, Aracaju, Maceió	56%	44%

Fonte: OKBR (2020)

Conforme evidenciado na Tabela 2, destacam-se os principais pontos, em que, seis capitais não evidenciaram a quantidade de processos da COVID-19 (Recife, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, Aracaju e Maceió, com (22%) de não conformidade; no item do local da execução do contrato, (32%) das capitais não destacaram aonde o contrato foi realizado (Natal, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju e Maceió). Ainda, evidenciam-se com a não conformidade de (44%) das capitais no requisito de divulgar as contratações com problemas, em que, 12 (doze) delas não atenderam esse requisito da análise da OKBR, representando a inconsistência representativa desse quesito (OKBR, 2020).

A possibilidade de acompanhamento posterior da licitação está elencada no Art. 9º, inciso I, a e b da Lei nº 12.527/2011, constata-se que não destacar os contratos com problemas, dificultar a visualização e entendimento do cidadão, uma vez que, a quantidade de informações nesses sítios é expressiva, isso acaba confundindo os buscadores (BATISTA, 2019; RABELO; RODRIGUES JUNIOR, 2018).

No que lhe concerne, Reis e Ramos (2019), corroboram serem imprescindíveis essas informações sobre a transparência de atos públicos, pois, dessa forma, pode-se evitar ações fraudulentas dos gestores, pois, com a evidenciação minuciosa dos contratos públicos, esses podem ser fiscalizados pelos cidadãos, que são os maiores interessados, minimizando assim, ilícitos com recursos governamentais.

4.3 FORMATO DAS INFORMAÇÕES DA COVID-19

Esse requisito de análise da OKBR (2020), promove-se, através da fiscalização dos contratos administrativos durante a pandemia da COVID-19, assegurando ao cidadão detalhamento desses processos de interesse da sociedade, acarretando dessa forma um maior controle das contratações públicas, atendendo aos requisitos do art. 6º da Lei nº 13.460/17, submetendo as informações aos interesses sociais dos processos emergenciais. Na tabela 3, destacam-se os itens relacionados ao formato das informações.

Tabela 3 - Formato das Informações (Dados abertos)

Tópico analisado	Estados que não atenderam	Conforme %	Não Conforme %
Dados publicados em formato aberto	Curitiba, São Luís	93%	7%
Download	São Luís	96%	4%
Mecanismos de busca	Florianópolis, São Luís	93%	7%
Download da íntegra do contrato	Campo Grande, Rio de Janeiro	93%	7%
Dicionário de Dados	São Luís, Aracaju	93%	7%

Fonte: OKBR (2020)

Por sua vez, na Tabela 3, são evidenciados os itens relacionados ao formato das informações, observou-se que a maioria das capitais atendeu a esses requisitos, com pequenas não conformidades entre os avaliados. Esses dados abertos, encontra-se respaldo na Lei. 12.527/2011, § 3º, inciso I, quando destaca que os sítios eletrônicos devem conter ferramenta de busca, que proporcione acesso às informações objetivamente e transparente, em linguagem clara e compreensível a todos.

Em estudo realizado por Baldo, Watanabe e Tiussi (2019), sobre os itens não avaliados na LAI, contrariam os resultados na OKBR (2020), que observaram que na metodologia de análise da LAI (método utilizado pelo Ministério Público Federal no Brasil), constataram que o método deixa de avaliar como as informações são apresentadas, deixando esse lapso desses requisitos da LAI, e ainda, destacaram que existe falta de uniformidade de apresentação das informações, e que um órgão central para fiscalizar e padronizar esses procedimentos seriam fundamentais para uma evidenciação eficaz da LAI.

4.4 LEGISLAÇÃO SOBRE PROCESSOS DA COVID-19

O propósito dessa dimensão criada pela OKBR (2020) é facilitar o acesso às legislações específicas relacionadas com à COVID-19, por isso, verificou-se nos sítios das capitais brasileiras, a existência de normas, medidas fiscais, políticas sociais, etc., relacionados com essa temática. Na Tabela 4 evidenciaram-se os itens relacionados às leis e normas da COVID-19.

Tabela 4 - Legislações relacionadas à COVID-19

Tópico analisado	Estados que não atenderam	Conforme %	Não Conforme %
Legislação específica no Município	Florianópolis, Cuiabá	93%	7%
Legislação específica disponível o portal	Cuiabá	96%	4%
Contratações acompanhadas por órgãos de controle	Salvador, Cuiabá, São Luís e Maceió	89%	11%
Informações e orientações aos gestores responsáveis pelas contratações	Maceió e Teresina	93%	7%
Repositório com legislações de enfrentamento à COVID-19 por temas	Boa Vista, Salvador, Belém, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió	74%	26%

Fonte: OKBR (2020)

Nos tópicos analisados na Tabela 4, sobre a existência de legislações nos sites das capitais brasileiras, o tópico que obteve a maior não conformidade com o requisito da OKBR (2020), foi a falta de um repositório com legislações de enfrentamento à COVID-19 por temas, em que, (26%) das capitais (Bos Vista, Salvador, Belém, Teresina, São Luís, Aracaju e Maceió) não atenderam esse requisito. Evidencia-se, relevante esse repositório, pois, como os cidadãos poderão acompanhar e fiscalizar os processos publicizados se os mesmos desconhecem às legislações de enfrentamento da COVID-19, nos processos licitatórios (NOBRE; AGUIAR, 2020; CARVALHO, 2020; SANTOS; MOTA, 2020).

Destacam-se três grupos principais de legislações relacionadas a pandemia da COVID-19, fomento econômico, proteção social e funcionamento dos órgãos e entidades. No primeiro grupo as legislações que alteraram a lei de licitações nº 8666/93, como a Lei nº 13.979/2020, em que estabeleceu o mecanismo de aquisições sem a realização do processo licitatório (Art. 4º), essa sofreu alterações

pelas medidas Provisórias (MP) nº 951/2020 e MP nº 926/2020, acrescentando a flexibilidade do processo licitatório, inclusive para bens de engenharia, para as aquisições não se restringirem somente a equipamentos novos (usados também), todas essas legislações objetivam promover a celeridade nas aquisições públicas, diante da pandemia enfrentada, legislações de interesse da sociedade (NOBRE; AGUIAR, 2020; FELTRINI; GONÇALVES; PINHO FILHO, 2020).

A lei nº 13.982/2020, sobre o auxílio emergencial para atender aos brasileiros que ficaram em vulnerabilidade econômica, durante a pandemia e outro destaque, trata-se da Lei Complementar nº 149/2019, que compensa a perde de arrecadação de ICMS e ISS de Estados, Municípios e Distrito Federal (FELTRINI; GONÇALVES; PINHO FILHO, 2020; NOBRE; AGUIAR, 2020; RAUPP; PINHO, 2020).

No segundo grupo, proteção social, destaca-se o Decreto nº 10.273/2020, promovendo tratamento diferenciado para consórcios envolvendo microempresas e Empresas de Pequeno Porte (EPP), no que lhe concerne, o Decreto nº 10.314/2020, que trata do recebimento de doações de bens móveis e serviços, sem ônus ou encargos para pessoas físicas, ainda, legislações sobre funcionamento de órgãos e entidades, normas dos Tribunais de Contas Estaduais (TCE), legislações estaduais e municipais, seriam legislações que deveriam constar nos portais da transparência relacionados à COVID-19 (FELTRINI, GONÇALVES, PINHO FILHO, 2020).

4.5 DOAÇÕES RELACIONADAS À COVID-19

Na dimensão doações, foi acrescentado ao *ranking* da OKBR (2020), com o objetivo de se verificar a transparência que os entes governamentais têm utilizado para divulgar as doações recebidas de pessoas físicas e jurídicas; no âmbito federal às doações são regidas pela Lei nº 9764/2019, que normatizou essas ações, assim é relevante que orientações legais sejam estabelecidas nos municípios e estados, para estabelecer regras relativas a pandemia da COVID-19 Na tabela 5 evidenciam-se os itens sobre doações analisados pela OKBR (2020).

Tabela 5 - Doações para pandemia da COVID-19

Tópico analisado	Estados que não atenderam	Conforme %	Não Conforme %
Orientações sobre como fazer doações	Curitiba, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió	81%	19%

Informações sobre doações recebidas das doações *in natura*	Belo Horizonte, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Maceió	81%	19%
Informações sobre a destinação das doações *in natura*	Belo Horizonte, Salvador, Curitiba, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió	67%	33%

Fonte: OKBR (2020)

Na análise da Tabela 5, sobre a transparência das doações na pandemia da COVID-19, das capitais brasileiras, cerca de 80% atenderam aos requisitos de avaliação da OKBR, (2020), mas no tópico sobre a destinação das doações *in natura*, promovidas pelas capitais, a não conformidade alcançou 33%, onde, observa-se a necessidade de melhorar a transparência sobre esse item, as capitais que não atenderam, foram, Belo Horizonte, Salvador, Curitiba, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju e Maceió.

A OKBR destacou o Distrito Federal (DF), pela transparência que promoveu com as doações recebidas para o combate da COVID-19, em que, o DF editou o Decreto nº 40.559/2020, onde estabeleceu as regras para recebimentos em doações, em dinheiro, bens móveis e imóveis, serviços, insumos e equipamentos, além disso apresentou prestação de contas, de todas as doações recebidas, evidenciando, nome do doador, CNPJ, valor, data, utilização do recurso; onde arrecadou cerca de R$ 2,3 milhões de reais, até 05/01/2021, recursos esses aplicados em insumos para combater a pandemia, conforma relatório de prestação de contas (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA (DF), 2020).

A destinação das doações são fundamentais para que aqueles que doaram, possam acompanhar e fiscalizar, promovendo a transparência da distribuição e utilização de tais recursos, ainda a OBKR (2020), destaca, caso nenhuma doação tenha sido recebida, deve-se destacar esse fato no portal (SCHIMIDT; MELLO; CAVALCANTE, 2020; FLORÊNCIO FILHO, ZANON, 2020).

4.6 MEDIDAS DE ESTÍMULO ECONÔMICO E PROTEÇÃO SOCIAL

Segundo a OKBR (2020), essas medidas objetivaram incluir itens de avaliação de enfrentamento e minimização dos efeitos econômicos e sociais da pandemia na detecção de ações fraudulentas e possibilitar o acompanhamento da sociedade das políticas públicas disponíveis. Em que, encontra-se respaldo na Lei nº 12.528/2011, art. 8º, inciso V, que determina a divulgação nos sítios eletrônicos de informações sobre políticas públicas para acompanhamento e fiscalização dos cidadãos (DUARTE, 2015; MATA; MUNIZ, 2020; BATAGLIA; FARRANHA,

2020).

Destaca-se que nas recomendações do *feedback*, promovido pela OKBR, aos entes analisados, orienta os mesmos, que quando não existe a prática analisada, deve o ente destacar 'nenhuma medida de estímulo econômico foi adotada'. Na Tabela 6, apresentou-se a análise de medidas de estímulo econômico e proteção social.

Tabela 6 - Medidas de Estímulo econômico e proteção social

Medidas	Tópico analisado	Estados que não atenderam	Conforme %	Não Conforme %
Econômicas	Legislação e medidas de estímulo econômico	São Paulo, Belo Horizonte, Cuiabá, Aracaju, Maceió	81%	19%
Econômicas	Informações consolidadas sobre recursos destinados às medidas de estímulo econômico e seus impactos	Porto Alegre, São Paulo, Curitiba, Belo Horizonte, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, Aracaju, Maceió	67%	33%
Proteção Social	Legislação e medidas de proteção social	Natal, Salvador, Belo Horizonte, Teresina, Aracaju, Maceió	78%	22%
Proteção Social	Informações consolidadas sobre recursos destinados às medidas de proteção social e seus impactos	Curitiba, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, Teresina, Aracaju, Maceió	78%	22%

Fonte: OKBR (2020)

Na análise da tabela 6, constatou-se não conformidade de 10 (dez) capitais (33%), por não apresentar informações consolidadas sobre as medidas de estímulo econômico nos seus portais da transparência (São Paulo, Porto Alegre, Curitiba, Belo Horizonte, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, Aracaju e Maceió), e nem destacaram a não existência dessas políticas públicas, conforme recomendado pela OKBR (2020). Nos demais itens das medidas de estímulo econômico e proteção social, as capitais alcançaram cerca de (80%) de conformidade nessa dimensão.

A OKBR (2020), destacou o estado de Goiânia, como exemplo de boas práticas de transparência, destacando, como mediadas de estímulo econômico, a extensão de prazos de alvarás de funcionamento, para amenizar o impacto econômico em estabelecimentos comerciais; e ainda medidas de proteção social, como, disponibilização de banheiros públicos, para atender a população em situação de rua, e aquisição de cestas básicas para atender famílias em situação de vulnerabilidade social, com aplicação de cerca de R$ 5 milhões de reais nessas dimensões (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA – GOIÂNIA, 2020).

4.7 CONTROLE SOCIAL

Na dimensão controle social, consoante a metodologia da OKBR (2020), esclarecem que as pessoas necessitam de conhecimento técnico para analisar e compreender os dados publicados, mas como isso não é possível, a alternativa, foi de facilitar a compreensão desses usuários, promovendo mecanismos para compreenderem as informações nos bancos de dados. Esse tópico encontra respaldo legal na Lei nº 12.527/2011, art. 30, que exige a divulgação de relatórios estatísticos (SCHMIDT; MELLO; CAVALCANTE, 2020).

A obrigação da publicação de relatórios periódicos e atualizados sobre as demandas recebidas pelas ouvidorias é prevista, ainda, no art. 14 da Lei nº 13.460/2017. Aplicado ao contexto atual, esses relatórios são uma maneira de tornar os órgãos governamentais mais transparentes quanto às ações de enfrentamento da pandemia (RAUPP; PINHO, 2020; FLORÊNCIO FILHO; ZANON, 2020). Na tabela 7 apresentam-se os itens analisados na dimensão controle social.

Tabela 7 - Controle Social das ações para combater à COVID-19

Medidas	Tópico analisado	Estados que não atenderam	Conforme %	Não Conforme %
Destaque Para contratações	Portal do Governo	Teresina	96%	4%
	Portal do covis-19 ou portal da Sec. Saúde	Teresina, São Luís	93%	7%
	Portal da Transparência ou órgão de controle	-	100%	-
	Redes Sociais	São Luís, Florianópolis, Recife, Boa Vista, Porto Velho	81%	19%
	Visualizações para contratações emergenciais	Porto Velho, Florianópolis, Natal, Salvador, Curitiba, Belo Horizonte, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió	63%	37%
Ouvidoria	Link da Ouvidoria	-	100%	-
	Denúncia Anônima	Belém, Maceió	93%	7%
	Assunto COVID-19	Fortaleza, Salvador, Belém, Cuiabá, São Luís	81%	19%
	Relatório Estatístico Ouvidoria	Recife, Salvador, Belo Horizonte, Teresina, São Luís, Maceió	78%	22%

	Link para e-SIC	-	100%	-
Transparência Passiva	`Pedido de acesso sigiloso	Rio Branco, Manaus, Palmas, Teresina, Fortaleza, São Paulo, Salvador, Cuiabá, Rio de Janeiro	67%	33%
	Assunto COVID-19	Salvador, Aracaju, Maceió, Manaus, São Paulo, Belém, Cuiabá, São Luís, Aracaju	67%	33%
	Relatório Estatístico transparência Passiva	Florianópolis, Belém, Teresina, São Luís, Maceió	81%	19%
Órgão Coletivo	Conselho ou Comissão	Porto Velho, Palmas, Fortaleza, Boa Vista, Campo Grande, Porto Alegre, Belo Horizonte, São Paulo, Florianópolis, Recife, Natal, Salvador, Curitiba, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió	30%	70%

Fonte: OKBR (2020)

Na análise da tabela 7, no item destaque para as contrações, a não conformidade com maior representatividade (37%) foi sobre as visualizações para contratações emergenciais, com as capitais (Porto Velho, Florianópolis, Natal, Salvador, Curitiba, Belo Horizonte, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió), não atendendo esse requisito, dessa forma dificultam a localização dos processos pelos usuários da informação pública. No tópico ouvidoria, as capitais apresentaram conformidade de cerca de 80% para os requisitos analisados (OKBR, 2020).

Por sua vez, no tópico, transparência passiva (assunto COVID-19), as capitais apresentaram não conformidade de (33%), com as capitais (Salvador, Aracaju, Maceió, Manaus, São Paulo, Belém, Cuiabá, São Luís, Aracaju), onde nos portais da transparência desses entes públicos, não se localizou o ícone relacionado à COVID-19, coaduna com o entendimento de Lima e Schmidt (2019), que constatam que os órgãos públicos estão mais interessados em atender aos requisitos legais do que informar.

Por último, analisou-se a existência de conselho ou comissão coletiva, para tratar de assuntos relacionados a contratações para combater à COVID-19, onde (70%) das capitais (Porto Velho, Palmas, Fortaleza, Boa Vista, Campo Grande, Porto Alegre, Belo Horizonte, São Paulo, Florianópolis, Recife, Natal, Salvador, Curitiba, Cuiabá, Rio de Janeiro, Teresina, São Luís, Aracaju, Maceió), não apresentaram a existência de órgão colegiado com propósito de resolver problemas relacionados às contratações da COVID-19.

O serviço eletrônico de informação e-SIC, conforme determinação da Lei

nº 12.527/2011, art. 10º, §2º, todas as capitais atenderam a esse requisito, permitindo o envio de pedidos de informação via e-SIC. Assim como, o pedido de acesso sigiloso, sem exigências de identificação e documentos do requerente (Lei nº 12.527/2011, art. 10º, §1), mas nesse requisito evidenciou-se não conformidade de (33%), por as capitais (Rio Branco, Manaus, Palmas, Teresina, Fortaleza, São Paulo, Salvador, Cuiabá, Rio de Janeiro), exigirem identificação dos requerentes, dessa forma não atendendo ao requisito legal e inibindo os cidadãos de fazerem solicitações, por serem identificados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral dessa pesquisa foi alcançado, pois, conseguiu-se analisar o nível de transparência da OKBR, apresentando os seus requisitos, as conformidades e não conformidades dessas dimensões, nessa análise foi possível evidenciar o nível de transparência das capitais brasileiras e percebeu-se que impacta diretamente as informações disponíveis para os cidadãos. Constatou-se nessa análise que os entes públicos estão mais preocupados em atender os requisitos legais, ou de institutos como a OKBR, do que promover informações compreensíveis para os cidadãos brasileiros.

Coaduna com esse entendimento, Lima e Schmidt (2019), que observam que não basta atender os preceitos legais da LAI, pois, o objetivo principal, não está sendo alcançado de fornecer informações compreensíveis para os usuários das informações, que se vêm no amontoado de dados, mas não sabem analisá-los.

Nas informações desejáveis, o item, status de contratações com problemas nos portais das capitais, apresentou (44%) de não atendimento a esse requisito, pois, facilitaria a verificação do buscador, visualizar de imediato, as aquisições com problemas relacionados à COVID-19, mas como esse não é um requisito exigido pela legislação, uma parcela representativa das capitais não disponibilizou, e com isso, dificultam o acesso à informação pela sociedade.

Na busca de resolver esse impasse de facilitar as buscas dos usuários da informação, Baldo, Watanabe e Tuissi (2020), destacam a falta de padronização do formato das informações, como dificultador para os usuários que navegam nos portais da transparência, e apontam como medida para amenizar esse impasse, a criação de um órgão centralizador para promover um formato padrão para disponibilização de informações em sítios eletrônicos de órgãos públicos.

Destacaram-se como principais não conformidades da metodologia da OKBR, das capitais brasileiras, onde (26%) não possuem repositório de legislações, por temas, sobre à COVID-19, (33%) não informaram sobre o destino das doações *in natura,* (33%) não apresentaram informações consolidadas sobre

recursos destinados às medidas de estímulo econômico, (33%) não apresentaram tópico relacionado a transparência passiva, (37%) não destacaram nos seus sítios, ícone para contratações emergenciais e ainda (70%) das capitais não possuem órgão coletivo para deliberação e enfrentamento de problemas relacionados à COVID-19, não conformidades essas evidenciadas na pesquisa que dificultam o acesso e a compreensão da informação pelo usuário.

As capitais que obtiveram, as melhores avaliações pela OKBR, classificadas, como 'ótimo', com (99 pontos) na metodologia da OKBR (2020), foram, Macapá-AP, Vitória-ES, Goiânia-GO e João Pessoa-PB, pode-se utilizar o portal da transparência dessas cidades para se fazer um *benchmarking,* de boas práticas de transparência; por outro lado, os piores resultados foram através das capitais, Cuiabá-MT, Rio de Janeiro-RJ, Teresina-PI e São Luís-MA, as duas primeiras na classificação 'bom' (60-79) pontos e às duas últimas, como 'regular', faixa de (40-59) pontos.

Em estudos relacionados com o tema, na pesquisa de Mata e Muniz (2020), e Rapp e Pinho (2020), coadunaram com os achados dessa pesquisa, que evidenciaram, falta de transparência, principalmente nos tópicos desejáveis e não obrigatórios nos sítios eletrônicos, denotando falta de transparência nas contratações emergenciais e informações relacionadas a pandemia. Da mesma forma, Santos e Mota (2020), detectaram baixo nível de informações apresentados nos portais, relacionados à COVID-19 e Maciel (2020), constatou baixo nível das respostas apresentadas aos requerentes e falta de sigilo da identificação dos requerentes.

Entende-se que essa pesquisa contribuiu academicamente com a seara de estudos acerca da temática, ainda pouco enfatizada. No contexto prático as contribuições norteiam para maior entendimento acerca do processamento da transparência nos portais das capitais brasileiras, que apesar de obterem boas notas nos quesitos da OKBR, mas carecem de informações adicionais e esclarecedoras. No que tange a perspectiva social, o estudo traz contribuições pertinentes acerca das dificuldades por parte dos cidadãos na obtenção e compreensão das informações dos portais da transparência dos entes públicos, destacando que a participação da sociedade é incipiente, entretanto ressalta-se que a participação social nos processos de governabilidade, pode auxiliar na melhoria na prestação de serviços públicos.

Como indicadores para futuras pesquisas sobre o tema, destaca-se a necessidade de buscar junto aos cidadãos os seus anseios e necessidades sobre as informações que os mesmos almejam e necessitam, para construir modelos de informações segundo as necessidades dos usuários, em conjunto com o interesse público.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. **Governo executa 77% dos recursos para ações de combate à COVID-19**. (2020). Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2020-10/governo-executa-77-dos-recursos-para-acoes-de-combate-a-COVID-19 Acesso em: 3 nov. 2020.

AQUINO, E.; SILVEIRA, I. H.; PESCARINI, J.; AQUINO, R.; SOUZA-FILHO, J. A. Medidas de distanciamento social no controle da pandemia da COVID-19: Potenciais impactos e desafios no Brasil. **Ciênc. Saúde Coletiva Preprints**. 2020. Disponível em: http://www.cienciaesaudecoletiva.com.br/artigos/medidas-de-distanciamento-social-nocontrole-da-pandemia-de-COVID19-potenciais-impactos-e-desafios-no-brasil/17550 Acesso em: 14 dez. 2020.

ANDERSON R. M.; HEESTERBEEK H.; KLINKENBERG D.; HOLLINGSWORTH T. D. How will country-based mitigation measures influence the course of the COVID-19 epidemic? **Lancet,** 2020. http://doi.org/10.1016/S0140-6736(20)30567-5

BATISTA, A.B. R. C. Instrumentos de transparência e controle dos gastos públicos. **Brazilian Journal of Development.** Curitiba, v. 5, n. 5, p. 3564-3588, may. 2019. Disponível em: file:///C:/Users/slpsc/AppData/Local/Temp/1520-4146-1-PB.pdf Acesso em: 11 jan. 2021.

BALDO, F. S.; WATANABE, Y. V.; TIUSSI, D. T. Ranking de transparência e Lei de acesso à informação: identificação das obrigações de transparência não avaliadas. **Brazilian Journal of Develop**, Curitiba, v.5, n.12, p.33354-33367, 2019. Http://doi:10.34117/bjdv5n12-380

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2011.

BATAGLIA, M. B.; FARRANHA, A. C. Corrupção, Transparência e CGU: Analisando o contexto para a implementação do direito de acesso a informação. **Revista NAU Social**, Salvador, v.10, n.19, p. 23-50, 2020. Disponível em: https://portalseer.ufba.br/index.php/nausocial/article/view/33923/19659 Acesso em: 21 set. 2020.

BERLT, C.; BENDER FILHO, R.; TRISTÃO, P. A. Gastos públicos: análise da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Constituição Federal no COREDE Alto Jacuí. **Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria**, Santa Maria, v. 10, n. 1, p. 85-100, 2017. https://doi.org/10.5902/1983465910409

BEUREN, I. M. (Organizador). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Lei nº 101/2000. Lei de Responsabilidade Fiscal (2000). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em: 8 jan. 2021.

BRASIL. Lei nº 12.527/2011. (2011). Lei de acesso a informações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm Acesso em: 14 jan. 2021.

BRASIL. decreto nº 9.764, de 11 de abril de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9764.htm Acesso em: 14 dez. 2020.

BRASIL. Decreto nº 10.314, de 6 de abril de 2020. Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.314-de-6-de-abril-de-2020-251490656 Acesso em: 12 dez. 2020.

BRASIL. **Ministério da Saúde.** Painel de casos de doença pelo coronavírus 2019 (COVID-19) no Brasil [Internet]. Brasília: Ministério da Saúde; 2020. Disponível em: https://COVID.saude.gov.br Acesso em: 14 set. 2020.

CALDAS, O. V.; COSTA, C. M.; PAGLIARUSSI, M. S. Corrupção e composição dos gastos governamentais: evidências a partir do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos da Controladoria-Geral da União. **Revista de Administração Pública**, Rio de janeiro, v. 50, n.2, p. 237-264, 2016. https://doi.org/10.1590/0034-7612140185

CARVALHO, S. T. N. **Impacto da inteligência artificial na atividade de auditoria: equacionando gargalos nos repasses da união para entes subnacionais**. Dissertação (mestrado) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. 2020. 114 f. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace;/handle/10438/29680 Acesso em: 14 jan. 2021.

CHAVES, T. S. S.; BELLEI, N. SARS-CoV-2, o novo Coronavírus: uma reflexão sobre a Saúde Única (One Health) e a importância da medicina de viagem na emergência de novos patógenos. **Revista de Medicina**, São Paulo, v. 99, n. 1, 2020. http://dx.doi.org/10.11606/issn.1679-9836.v99i1pi-iv

DUARTE, C. S. **O ciclo das políticas públicas**. *In:* SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins; BRASIL, Patricia Cristina. O Direito e as Políticas Públicas no Brasil. São Paulo: Atlas, 2015. p. 15-43, p. 15. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/novasaquisicoes/2014-04/991828/sumario.pdf Acesso em: 18 dez. 2020.

FELTRINI, I. F.; GONÇALVES, J. R.; PINHO FILHO, L. C. de. Contratação emergencial no Distrito Federal: análise da medida provisória nº 961/2020.

Revista Processus, Distrito Federal, v.11, n. 41, p.126-156, 2020. https://doi.org/10.5281/zenodo.4086571

FLORÊNCIO FILHO, M. A.; ZANON, P. B. COVID-19 e corrupção: políticas de controle em face às medidas emergenciais. **Revista Pensamento Jurídico,** São Paulo, v. 14, n. 2, Edição Especial COVID-19. 2020. Disponível em: https://fadisp.com.br/revista/ojs/index.php/pensamentojuridico/article/view/207 Acesso em: 4 nov. 2020.

GARRIDO, R. G.; GARRIDO, F. S. R. G. COVID-19: Um panorama com ênfase em medidas restritivas de contato interpessoal. **Interfaces Científicas - Saúde e Ambiente**, Aracaju, v. 8, n. 2, p. 127–141. 2020. https://doi.org/10.17564/2316-3798.2020V8N2P127-141

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HEALD, D.; HODGES, R. Accounting for government guarantees: perspectives on fiscal transparency from four modes of accounting. **Accounting and Business Research**, v. 48, n. 7, p. 782-804, 2018. https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1428525

IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Estudo demonstra que a corrupção no país consome 29 dias de trabalho de cada cidadão.** (2017). Disponível em: https://ibpt.com.br/brasileiro-trabalhara-ate-sexta-feira-2-de-junho-so-para-pagar-impostos-releva-ibpt/ Acesso em: 14 out. 2020.

ISTO É. Brasil perde cerca de R$ 200 bilhões por ano com corrupção diz Ministério Público Federal (MPF), 2017. Disponível em: https://istoe.com.br/brasil-perde-cerca-de-r-200-bilhoes-por-ano-com-corrupcao-diz-mpf/ Acesso em: 8 nov. 2020.

LIMA, R. V.; SCHMIDT. O direito de acesso à informação pública e a política de participação Social**. CONGREFAC**, 2019. https://doi.org/10.29327/116387.3-10.

LIU Y.; GAYLE A.A.; WILDER-SMITH A.; ROCKLÖV J. The reproductive number of COVID-19 is higher compared to SARS coronavírus. **Journal Travel Med,** n. 27, v. 2, 2020. http://doi.org/10.1093/jtm/taaa021

MACIEL, C. S. F. dos S. Governança Digital e transparência pública: avanços, desafios e oportunidades, v. 16, n. 20, p. 1-18, **Liinc em Revista**, Rio de janeiro, 2020. https://doi.org/10.18617/liinc.v16i2.5240

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATA, R.S.; MUNIZ, J. M. B. Transparência dos municípios mais populosos

do Estado do Espirito Santo sobre contratações emergenciais no combate ao COVID-19. **10º Congresso da UFSC DE Contabilidade e Finanças.** 2020. Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/10CCF/20200624121836_id.pdf Acesso em: 3 nov. 2020.

NOBRE, E. S. M.; AGUIAR, S.C. Lei nº 13.979/2020 e o regime emergencial da dispensa de licitação do coronavírus. **Revista Controle**, Fortaleza, v.18, n.2, p.77-108, 2020. Disponível em: file:///C:/Users/slpsc/Music/Orienta%C3%A7%C3%B5es/Andierika/lei%20das%20licitacoes%20para%20o%20COVID%2019.pdf Acesso em: 14 jan. 2020.

OPEN KNOWLEDGE BRASIL (OKBR). **Índice de percepção da Corrupção 2019.** Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/10CCF/20200624121836_id.pdf Acesso em; 5 nov. 2020.

OPEN KNOWLEDGE BRASIL (OKBR). (2020). **Contratações públicas em situações de emergência**. Disponível em: https://www.transparency.org/files/application/flash/COVID_19_Public_procurement_Latin__America_ES_PT.pdf Acesso em: 20 nov. 2020.

OPEN KNOWLEDGE BRASIL (OKBR). (2020)**. Guia de transparência nas contratações emergenciais**. Disponível em: https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/asset/86:OKBR-recomendacoes-decontratacoes-emergenciais-COVID19?stream=1 Acesso em; 20 nov. 2020.

OPEN KNOWLEDGE BRASIL (OKBR). (2020)**. Metodologia 2**. Disponível em: https://comunidade.transparenciainternacional.org.br/asset/103:OKBR-notametodologica2rankingCOVID?stream=1 Acesso em: 20 nov. 2020

PASCHOAL, A. L. P.; SANTOS, N. de A.; FARONI, W. Diamante da fraude: evidências empíricas nos relatórios de demandas externas do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU) dos municípios brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v.12, n. 2, p.136-156, 2020. http://doi:10.21680/2176-9036.2020v12n2ID18732

Portal da Transparência do Distrito Federal. (2020). Disponível em: http://institutobrb.org.br/ajuda-humanitaria-coronavirus-COVID-19/ Acesso em: 14 dez. 2020.

Portal da Transparência de Goiânia. (2020). Disponível em: https://saude.goiania.go.gov.br/goiania-contra-o-coronavirus/ Acesso em: 21 dez. 2020.

SCHIMIDT, F.; MELLO, J.; CAVALCANTE, P. **Estratégias de Coordenação Governamental na crise da COVID-19**. Nota Técnica, IPEA, 2020. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9828/1/NT_32_Diest_Estrat%c3%a9gias%20de%20coordena%c3%a7%c3%a3o%20governamental%20

na%20crise%20da%20COVID_19.pdf Acesso em: 11 nov. 2020.

RABELO, N. C.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Análise das despesas com pessoal dos Poderes Executivos dos estados do Nordeste quanto aos limites estabelecidos na lei de responsabilidade fiscal. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, Fortaleza, v. 16, n. 1, p. 243, 2018. https://doi.org/10.32586/rcda.v16i1.453

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. Precisamos evoluir em transparência? Uma análise dos estados brasileiros na divulgação de informações sobre a COVID-19. **Revista Eletrônica Gestão & Sociedade,** Belo Horizonte, v.14, n.39, p. 3725-3739. 2020. https://doi.org/10.21171/ges.v14i39.3253

REIS, H. J. de A.; RAMOS, J. C. C. O município de Simplício Mendes – PI e a Lei nº 12.527/2011 (Lei de acesso à informação). **Revista Id on line**, Recife, v. 13, n. 45, 2019. Disponível em: https://idonline.emnuvens.com.br/id/about/contact Acesso em: 11 jan. 2021.

RODRIGUEZ-MORALES A. J.; GALLEGO V.; ESCALERA-ANTEZANA J. P.; MÉNDEZ C. A.; ZAMBRANO LI, FRANCO-PAREDES C. COVID-19 *in* Latin America: The implications of the first confirmed case in Brazil. **Travel Med Infect Dis** 2020. https://doi.org/http://doi.org/10.1016/j.tmaid.2020.101613

SANTOS, J. G. dos. MOTA, F. P. B. A transparência governamental em tempos de COVID-19: reflexões do quadro brasileiro. **Revista Gestão e Sociedade**, Belo Horizonte, v. 14, n. 39, p. 3716-3724, 2020. https://doi.org/10.21171/ges.v14i39.3288

SOUZA, F. J. V.; DA SILVA, M. C.; DE BARROS CÂMARA, R. P. Análises das Despesas com Pessoal das Capitais Brasileiras Nordestinas. **Revista Gestão Organizacional**, Fortaleza, v. 11, n. 1, 2018. https://doi.org/10.32586/rcda.v16i1.453

SOUSA JUNIOR, J. H. de; RAASCH, M.; SOARES, J. C.; RIBEIRO, L.V.H.A. de S. da desinformação ao caos: uma análise das Fake News frente à pandemia do Coronavírus (COVID-19) no Brasil. **Cadernos de Prospecção**, Salvador, v. 13, n. 2, Edição Especial, p. 331-346, 2020. http://dx.doi.org/10.9771/cp.v13i2.COVID-19.35978

Edições
UERN