

A Controladoria e a Lei de Responsabilidade Fiscal gerando informações para a tomada de decisão.

Clarice Pereira de Paiva Ribeiro (CMV) - claorion@gmail.com

Jéssika do Vale Silva (ufv) - jessika.adm@hotmail.com

Luiz Antônio Abrantes (UFV) - abrantes@ufv.br

Marco Aurélio Marques Ferreira (UFV) - marcoaurelio@ufv.br

Resumo:

A administração pública passou por várias reformulações visando atender as novas necessidades da legislação e da população. Nesse sentido, foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal para combater o desequilíbrio fiscal e reforçar os mecanismos de controle das contas públicas. Neste contexto, questiona-se A implementação da LRF ocasionou reflexos positivos nos indicadores de desempenho fiscal dos municípios? Neste aspecto, este artigo objetivou analisar o comportamento das finanças públicas nos municípios mineiros no período de 1989 a 2010, utilizando como parâmetro os preceitos e limites estabelecidos pela LRF, que objetiva uma gestão pautada no planejamento orçamentário e transparência. Observou-se a partir do estudo que após a aprovação da Lei houve queda no nível de endividamento dos municípios, porém grande aumento com despesas de pessoal possivelmente devido a contratações desnecessárias. Contudo, a pesquisa demonstra maior preocupação por parte dos gestores em atender a legislação e aplicar os recursos de forma planejada e transparente. Nesse cenário, salienta-se a importância da utilização pela Controladoria de indicadores do desempenho fiscal, trazendo informações que possam auxiliar os gestores na tomada de decisão, influenciando a melhoria do desempenho municipal.

Palavras-chave: *Controladoria. Lei de Responsabilidade Fiscal. Indicadores de desempenho.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

A Controladoria e a Lei de Responsabilidade Fiscal gerando informações para a tomada de decisão.

Resumo

A administração pública passou por várias reformulações visando atender as novas necessidades da legislação e da população. Nesse sentido, foi aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal para combater o desequilíbrio fiscal e reforçar os mecanismos de controle das contas públicas. Neste contexto, questiona-se A implementação da LRF ocasionou reflexos positivos nos indicadores de desempenho fiscal dos municípios? Neste aspecto, este artigo objetivou analisar o comportamento das finanças públicas nos municípios mineiros no período de 1989 a 2010, utilizando como parâmetro os preceitos e limites estabelecidos pela LRF, que objetiva uma gestão pautada no planejamento orçamentário e transparência. Observou-se a partir do estudo que após a aprovação da Lei houve queda no nível de endividamento dos municípios, porém grande aumento com despesas de pessoal possivelmente devido a contratações desnecessárias. Contudo, a pesquisa demonstra maior preocupação por parte dos gestores em atender a legislação e aplicar os recursos de forma planejada e transparente. Nesse cenário, salienta-se a importância da utilização pela Controladoria de indicadores do desempenho fiscal, trazendo informações que possam auxiliar os gestores na tomada de decisão, influenciando a melhoria do desempenho municipal.

Palavras-chave: Controladoria. Lei de Responsabilidade Fiscal. Indicadores de desempenho.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A acepção da palavra administrar é gerir os serviços públicos. Significa não só prestar serviços e controlá-los, mas também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil. Para gerir a *res pública* o governante utiliza instrumentos, como tributos e renúncias fiscais, para promover a oferta de serviços de consumo coletivo como educação, segurança, saúde, habitação, entre outros, que possam contribuir para o bem-estar social. Sendo assim, o governo que é o representante da nação e administrador dos recursos públicos, personificando o Estado ao exercer as suas funções. (ANDRADE, 2007).

Neste contexto, a administração de uma entidade pública é exercida através de ações coordenadas e planejadas, denominadas de funções administrativas. Estas funções, segundo Fayol, são a previsão, a organização, a coordenação, a direção e o controle. A palavra controle contextualizado para a administração pública refere-se ao planejamento de suas atividades. Dessa forma para que os recursos públicos sejam empregados em benefício da coletividade, faz-se o planejamento com metas e objetivos pré-fixados a fim de alcançá-las de forma eficiente e eficaz.

A controladoria tem por finalidade, segundo Kalife (2004), prestar contas anualmente pelo Governo ao Poder Legislativo, por meio do Tesouro Nacional, auxiliar por meio de relatórios o processo decisório e inovar nos meios de controle tradicionais estabelecendo um elenco de indicadores financeiros, econômicos e sociais que permitam a melhoria do processo decisório.

Nesse sentido, a LRF para combater o desequilíbrio fiscal reforça os mecanismos de compatibilização entre os instrumentos de planejamento, a saber: o Plano Plurianual (PPA), a

Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Busca, principalmente, o controle das contas públicas gerindo com responsabilidade de forma planejada buscando o equilíbrio ao diminuir os níveis de endividamento e corrigindo desvios e informar a sociedade de forma transparente as ações do Governo. Além disso, reafirma os mecanismos de controle interno e externo estabelecidos pela Lei 4.320/1964 e estabelece diretrizes para o controle social, tornando a utilização de indicadores como principal mecanismo para comparar as metas estabelecidas e realizadas na gestão pública.

Assim, chega-se a questão norteadora desta pesquisa: A implementação da LRF ocasionou reflexos positivos nos indicadores de desempenho fiscal dos municípios? Neste aspecto, este artigo objetivou analisar o comportamento das finanças públicas nos municípios mineiros no período de 1989 a 2010, utilizando como parâmetro os preceitos e limites estabelecidos pela LRF.

Como espaço de análise foi adotado o conjunto de municípios do estado de Minas Gerais. Esta escolha se justifica pelo fato de Minas Gerais ser o maior estado em área da região sudeste, o segundo estado brasileiro mais populoso, e com a terceira economia do País, ficando atrás de São Paulo e Rio de Janeiro. Possui mais de 20 milhões de habitantes distribuídos em 853 municípios numa área de 586.528,294 km² (IBGE, 2010).

2 Revisão de Literatura

2.1 O papel da Controladoria nas organizações

A administração pública passou por várias reformulações visando atender as novas necessidades da legislação e da população. Segundo Barcelos et al (2005) a modernização da gestão pública desde a década de 1980 várias nações tem feito reformas em seus paradigmas de gestão. Na Inglaterra, por exemplo, a administração pública vem sendo inovada com o objetivo de melhorar a eficácia na ação do Estado. Este autor afirma que no Brasil o esforço pela modernização da gestão pública é sentido nas reformulações macroeconômicas, adoção de novos dispositivos regulatórios e novas práticas na condução do patrimônio estatal, os quais vêm refazendo as bases da relação entre o Governo, o mercado e a sociedade. Tais reformulações econômicas, políticas e sociais trouxeram a necessidade de implementação de ferramentas auxiliares na administração pública, objetivando avaliar a eficiência na utilização dos recursos públicos e transparência em suas informações.

Neste contexto, a Controladoria pode ser vista como uma importante ferramenta de gestão, pois colabora para a análise de informações que são utilizadas para a tomada de decisões. Segundo Suzart et al (2009, p.2) “a controladoria propicia às entidades a melhoria seu desempenho futuro, através da sinalização de aspectos importantes de suas atividades e da antecipação e resolução tempestiva de problemas. Assim, contrapõe-se com a contabilidade financeira pois vai além de mensurar o desempenho passado”.

Riccio (1993, p.9) afirma que “a Controladoria é um órgão com postura firme frente aos fatos e acontecimentos administrativos que objetiva, dentro do programa de incremento contínuo de melhorias, monitorar as atividades e resultados da empresa e informar aos gestores, de maneira proativa, os paradigmas de qualidade detectados”. Portanto, a missão da Controladoria é a otimização dos resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão. Para a execução da controladoria destaca-se o *controller* como gerente da organização. Nakagawa (1998, p.19) afirma que “no planejamento estratégico, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa”. Borinelli (2006, p.135) descreve como funções da controladoria:

a função contábil- desenvolvida pela contabilidade financeira; a função gerencial-estratégica - que visa o apoio à tomada de decisões e ao alcance dos objetivos

organizacionais; função de custos - relaciona-se com as atividades desenvolvidas pela contabilidade de custos; função tributária - corresponde à gestão desenvolvida pela contabilidade fiscal; função de proteção e controle dos ativos - compreende as atividades de salvaguarda dos ativos da organização; função de controle interno - está relacionada com o desenvolvimento, a implementação e o acompanhamento do sistema de controle interno; função de controle de riscos - vincula-se a gestão de riscos com a evidenciação de seus efeitos; função de gestão de informação - tais atividades envolve a criação e a modelagem dos sistemas de informações de natureza contábil, financeira, econômica, patrimonial e gerencial (BORINELLI, 2006, p. 135)

Já Silva (2009, p.8) “destaca que as funções de controladoria são: subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação dos resultados, gerir o sistema de informações e atender aos agentes de mercado”. O mesmo autor aponta que o papel da Controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Assim, a controladoria é uma importante ferramenta aos gestores, pois traz informações necessárias à tomada de decisão, contribuindo para que os mesmos cumpram suas metas e objetivos nas ações do governo, possibilitando ações corretivas no desempenho e na qualidade dos serviços prestados.

2.2. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), integra o processo de ajuste fiscal no Brasil, estabelecendo normas e limites às finanças públicas. Tornou-se importante ferramenta de controle dos gestores, e tem por objetivo a transparência, o controle, o planejamento e a responsabilização quanto às contas públicas.

Sano (2003) afirma que a redemocratização do país também contribuiu para que as demandas sociais passassem a ser direcionadas diretamente aos governadores e, mais fortemente, aos prefeitos, que, em meio a orçamentos reduzidos, foram levados a inovar na forma de gerir os recursos e levar à população os serviços que ela tanto anseia. A preocupação dos gestores em elaborar relatórios contábeis e demonstrar de forma transparente as ações de melhorias inseriu o conceito de planejamento e a utilização de políticas públicas para melhorar a alocação de recursos e aquisição bens e serviços.

A implantação da LRF no Brasil foi inspirada em modelos de outros países, e, de acordo com Nascimento e Debus (2002) estes modelos são provenientes do Fundo Monetário Internacional, organismo do qual o Brasil é Estado-membro, da Nova Zelândia, através do Fiscal Responsibility Act, de 1994, da Comunidade Econômica Européia, a partir do Tratado de Maastricht e, dos Estados Unidos, cujas normas de disciplina e controle de gastos do governo central levaram à edição do Budget Enforcement Act, aliado ao princípio de “accountability”.

Segundo Viana (2010, p.44) “a LRF trouxe uma importante contribuição para a gestão pública brasileira, além de criar a primeira, e ainda não suficiente, estrutura de governança pública no país”, sendo aplicável, igualmente, para todos os níveis e esferas de Governo. De acordo com Rogers e Sena (2007, p.100)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) atribuiu à Contabilidade Pública novas funções com relação aos controles orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial. Com essa lei enfatizou-se o interesse das informações contábeis não apenas para a Administração Pública e para seus gestores, mas também para a sociedade, que se tornou mais ativa no processo de acompanhamento e fiscalização das contas governamentais, mediante instrumentos por ela fornecidos (ROGERS e SENA, 2007, P.100).

Os mecanismos de controle, sob o prisma da LRF, têm como finalidade auxiliar na gestão das receitas e despesas públicas, do endividamento e do patrimônio público, impondo regras fiscais claras e precisas que devem ser aplicadas a todos os níveis de governo. Assim, principalmente, os municípios deverão ser capazes de administrar suas finanças de forma mais planejada com controles mais apurados para gerenciar as atividades e os recursos do setor público (LIMA, 2001). Segundo Cochrane *et al* (2003):

A função do controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; verificar a perfeita aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas (COCHRANE *et al*, 2003, p.7):

Nesta arena, os indicadores de desempenho representam meios ou modelos que oferecem condições para a mensuração dos serviços prestados (e dos benefícios gerados) à população (KOHAMA, 2003). São ferramentas para mensurar quantitativamente ou qualitativamente determinada situação e têm sido utilizados em diversos campos das ciências, como a social ou a econômica, para prover parâmetros para a sociedade que permitissem avaliar o progresso ou comparar realidades (CAMPELO e MATIAS, 2000).

Assim, os indicadores são unidades de medida que permitem o acompanhamento e avaliação periódica das variáveis significativas de uma organização, mediante sua comparação com as correspondentes referências internas e externas, constituindo peças fundamentais em qualquer sistema de planejamento (BARACHO, 2002).

3. Percurso Metodológico

Esta pesquisa foi abordada sob o aspecto quantitativo. Segundo Silva (2003), nas ciências sociais a pesquisa quantitativa corresponde a uma medição objetiva e a quantificação dos resultados, ou seja, mede com precisão as variáveis que são expressas através de números. E, para se apurar a possível relação existente entre as variáveis, foi realizada uma pesquisa descritiva, em que os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. O estudo descritivo do objeto permitirá a exposição das características, relações ou propriedades existentes no grupo pesquisado.

A análise dos dados deu-se por meio de dados secundários e informações de organismos oficiais extraídos da base de dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e das demonstrações contábeis publicadas pelo Poder Executivo na página do FINBRA – Finanças Brasil, da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN); correspondentes aos dados de receitas, despesas, passivo e ativo referentes ao período de 1989 a 2010 para os municípios de Minas Gerais. Inicialmente, dividiu-se estes indicadores em três categorias: estrutura das receitas, estrutura das despesas e limites da LRF.

A primeira categoria referiu-se aos indicadores de estrutura de receitas, utilizados por Campello e Matias (2000) e Kohama (2003), e permitiram determinar o perfil das receitas, obtendo-se o grau de autonomia dos municípios em relação às outras esferas de governo, estando assim definidos:

- a) Participação das receitas tributárias (RT): receitas tributárias/receitas orçamentárias;
- b) Participação das receitas de transferências (RTR): receitas de transferências correntes/receitas orçamentárias;
- c) Participação das receitas de capital (RK): receitas de capital/receitas orçamentárias;

A segunda categoria formada pelos indicadores de estrutura de despesas, utilizados por Campello e Matias (2000) e Andrade (2007), permitiram a identificação da estrutura das despesas governamentais em função da sua categoria econômica, a saber:

- a) Participação das despesas correntes (DCR): despesas correntes/despesa orçamentária;
- b) Participação das despesas de capital (DK): despesas de capital/despesa orçamentária;
- c) Participação das despesas de custeio (DCT): despesas de custeio/receita orçamentária; e
- d) Participação das despesas de pessoal (DP): despesas de pessoal/despesa orçamentária.

A terceira categoria consistiu na análise do cumprimento dos dispositivos da LRF, foram selecionados indicadores que possibilitassem identificar se os limites estabelecidos pela LRF com relação ao equilíbrio orçamentário e aos gastos com folhas de pagamento, contratação de dívidas e capacidade de pagamento estavam sendo cumpridos pelos municípios. Foram considerados apenas 4 indicadores devido a limitação de dados informacionais para períodos anteriores a 1996. Os indicadores foram adaptados de Campello e Matias (2000), Andrade (2007) e da LC 101/2000, sendo assim determinados:

- a) Índice de resultado orçamentário (IRO): receitas – despesas/receitas;
- b) Índice de despesa com pessoal (IDP): despesas com pessoal/receita corrente líquida;
- c) Índice de capacidade de pagamento (ICP): receitas tributárias/despesas de custeio;
- d) Índice de endividamento (IE): operações de crédito/receitas correntes.

Os valores monetários foram deflacionados pelo IGP-DI da FGV, a preços de dezembro de 2010, utilizando o seguinte critério adotado pela Secretaria do Tesouro Nacional:

$$Deflator_ano_t = \frac{IGP-DI\ dez./2010}{IGP-DI\ médio\ ano\ t}$$

O estado de Minas Gerais possui 853 municípios agrupados em 66 microrregiões. Neste estudo, todas as microrregiões foram representadas e a amostra é composta por 94,37% do total de municípios, ou seja 805 municípios.

Neste estudo, primeiramente foi analisada o comportamento do desempenho fiscal dos municípios mineiros, para o período de 1989 a 2010, considerando as três categorias de indicadores propostas: receitas, despesas e responsabilidade fiscal. Esta análise é feita a partir das médias destes indicadores para cada um dos 22 anos analisados. Assim, foi possível construir o perfil das finanças municipais para os municípios mineiros. Em seguida, O impacto da LRF sobre os indicadores fiscais foi apurado por meio dos testes *t-Student* de médias emparelhadas para dois períodos: antes e após a LRF, respectivamente, 1989 a 1999 (*período 1*), e, 2000 a 2010 (*período 2*). Assim a hipótese nula é de que não há diferença entre as médias dos indicadores antes e após a edição da Lei, e, a hipótese alternativa pressupõe a existência de diferença entre estas médias.

Todos os dados foram compilados no SPSS e para os testes foi utilizado o nível de 99% de confiança.

4. Resultados e Discussão

4.1. Comportamento das finanças públicas municipais dos municípios mineiros

Considerando o comportamento das receitas tributárias, de transferências, de capital e outras receitas demonstra-se a composição da receita orçamentária. As receitas tributárias representam o poder arrecadatório municipal. As receitas de transferências, neste estudo, consideradas as transferências correntes correspondem ao grau de dependência de recursos externos. As receitas de capital referem-se aos convênios e alienações realizados pelo

município, expressando sua capacidade de buscar recursos. No Estado de Minas Gerais, a composição das receitas dos municípios está demonstrada na figura 1. Observou-se que em média 4,93% correspondem às receitas tributárias, 81,43% às transferências correntes e 7,59% às receitas de capital, indicando dependência financeira, por parte dos municípios mineiros, de recursos externos – como as transferências provenientes de outras esferas da Federação, a exemplo do FPM (União) e o ICMS (Estado). Esta condição corroborou os estudos de Santos (2007), Ramos, Loch e Oliveira (2004) e Zuccoloto, Ribeiro e Abrantes (2008), que também apuraram alta dependência dos municípios e estados brasileiros com relação aos recursos externos, principalmente, provenientes de transferências de esferas superiores do Governo.

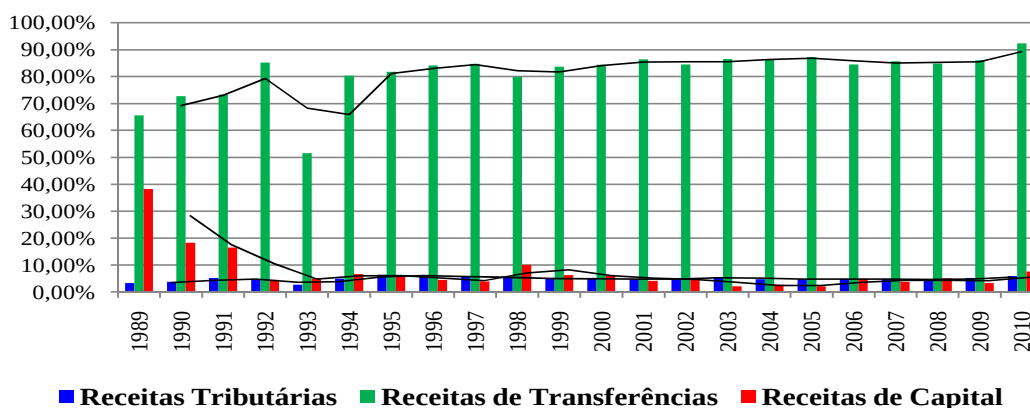


Figura 1: Composição da estrutura das receitas municipais, em percentuais, de 1989 a 2010.

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

A segunda categoria de indicadores expressa o comportamento das despesas municipais ao longo do período de 1989 a 2010. A composição da estrutura das despesas municipais pode-se ser sintetizada da seguinte forma: em média, 15,33%% representam as despesas de capital, e, 84,97% as despesas correntes. Corrobora este comportamento, a representatividade das despesas custeio, que em média correspondem a 65,00% do gasto municipal, englobando as despesas com pessoal. Ao longo do período de 1989 a 2010, verificou-se que as despesas correntes permaneceram constante, e, relativamente altas quando comparadas aos níveis de arrecadação municipal, corroborando os levantamentos realizados por Pitelckow, Faroni e Vieira (2005) e Fioravante e Pinheiro (2006). O aumento continuado desta natureza de despesa, segundo os autores, pode vir a comprometer a sustentabilidade financeira do ente público.

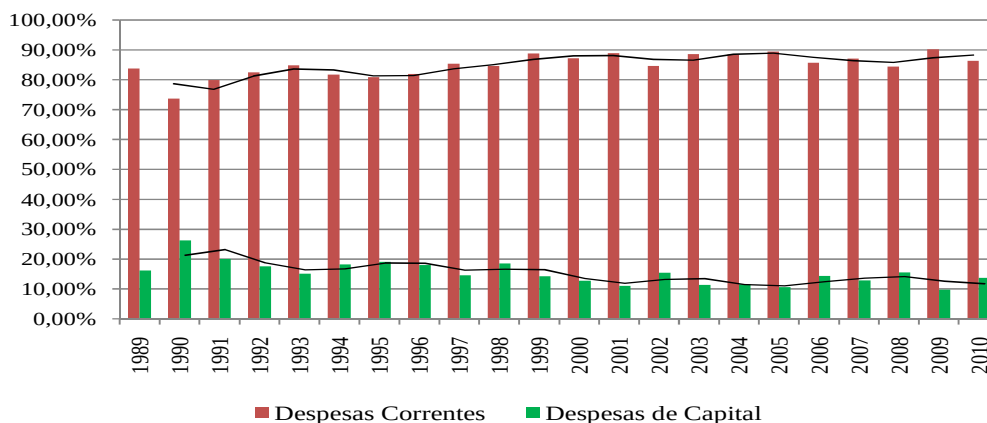


Figura 2: Composição da estrutura das despesas municipais, em percentuais, de 1989 a 2010.

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

A terceira categoria refere-se a análise do cumprimento dos dispositivos da LRF. Embora esta Lei só tenha entrado em vigor a partir de 2000, foram definidos quatro indicadores que pudessem ser calculados para todo o período estudado, com a finalidade de ser utilizado como referência comparativa da evolução das finanças públicas municipais. Os indicadores são: índice de resultado orçamentário, índice de despesa com pessoal, índice de endividamento (representado pelas operações de créditos) e índice de capacidade pagamento (representado pelo financiamento das despesas de custeio) e seus respectivos valores estão evidenciados na figura 3.

Em relação ao índice de despesa com pessoal notou-se pequenas oscilações ao longo dos anos, mantendo-se um nível médio de 42,22%, sendo que a Lei fixa como limite máximo para este índice 60% da RCL. Portanto, pode-se inferir que em média os municípios mineiros não descumpriram a legislação, embora, percebeu-se que houve aumento nos índices de gasto com pessoal a partir do ano de 2000.

O índice de endividamento também exibiu um comportamento homogêneo e relativamente abaixo do limite legal, correspondendo em média a 0,43% das receitas correntes. Observou-se que após a edição da Lei houve queda nos índices de endividamento chegando à média de 0,25% dessa forma, tem-se a expectativa de que com a normatização os municípios reduziram suas dívidas e começaram a honrar seus compromissos. Nos termos da norma, o ideal para este índice é zero, ou seja, nenhuma dívida.

Analisando a capacidade de pagamento dos municípios a partir de seu esforço de arrecadação constatou-se pequena elevação ao longo dos anos, apesar de a geração de receitas próprias pelos municípios não cobrir suas despesas de curto prazo. Tal situação corrobora a dependência dos municípios de recursos externos para financiar seus gastos. Em média, as receitas próprias dos municípios estão conseguindo financiar 9,26% de seus gastos. O ideal para este índice é 100%.

Quanto ao índice de resultado orçamentário, para o qual quanto maior o seu valor positivo melhor é a situação do município, percebeu-se que até o exercício de 2000 os municípios, em média, apresentaram déficit orçamentário. Somente a partir de 2001 começaram a exibir superávits. Logo, tem-se a expectativa de que a legislação promoveu mudanças no comportamento das finanças municipais fazendo com que os municípios mantenham seus orçamentos mais equilibrados.

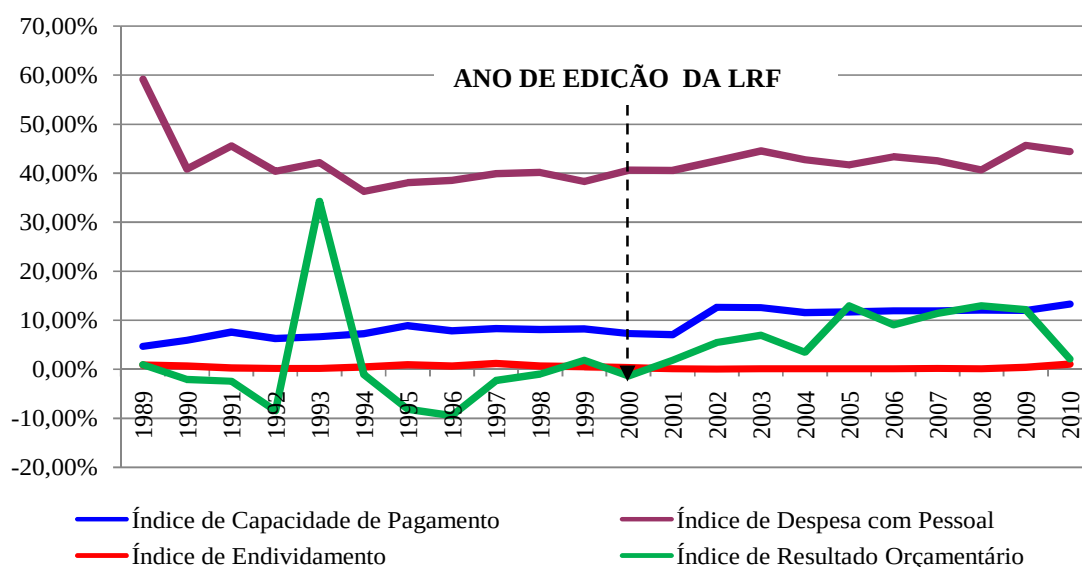


Figura 3: Indicadores de responsabilidade fiscal, em percentuais, de 1989 a 2010.

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

A análise do comportamento das finanças municipais sugere que a Legislação tenha causado reflexos positivos nos indicadores fiscais dos municípios mineiros. Diante desta perspectiva, a próxima seção tem por objetivo verificar se a LRF é um dos fatores que causou mudanças positivas na gestão pública municipal em Minas Gerais.

4.2. Impacto da LRF sobre o desempenho fiscal no estado de Minas Gerais

Para verificar o efeito da Legislação sobre os indicadores foram calculadas médias antes e após a LRF, *período 1 (antes da Lei)*: 1989 a 1999, e, *período 2 (depois da Lei)*: 2000 a 2010. Notou-se diferenças entre todas as médias do período 1 para o período 2. Com relação às receitas de capital, receitas de FPM, índice de endividamento, despesas de capital e despesas de custeio as alterações apuradas sugerem um decréscimo destes indicadores após a sanção da Lei. Enquanto que, para as receitas tributárias, receitas de transferências correntes, receitas de ICMS, índice de despesa com pessoal, índice de capacidade de pagamento, despesas correntes, despesas com pessoal e encargos sociais e índice de resultado orçamentário indicam aumentos após a normatização.

Em consonância com os atributos da distribuição das variáveis foi realizado o teste *t-Student* para médias emparelhadas. A hipótese nula consistia na premissa de que as médias não se alteraram, ou seja, as médias de 1989 a 1999 são iguais às médias de 2000 a 2010. A hipótese alternativa é de que haja diferença entre as médias dos períodos analisados. Os reflexos da legislação foram percebidos de maneira diferenciada nas três categorias de indicadores, em consonância com os resultados dos testes (Tabela 1), pode-se inferir que após a LRF:

- Houve redução das despesas de capital (de 18,41% para 12,59%), do indicador de endividamento (de 0,57% para 0,25%), das receitas de capital (de 10,38% para 4,26%), das receitas de FPM (de 54,60% para 44,52%);
- Houve aumento das receitas tributárias (de 4,59% para 5,02%), receitas de transferências correntes (de 77,68% para 86,28%), das receitas de ICMS (de 16,41% para 17,56%), do índice de despesa com pessoal (de 40,82% para 42,67%), das despesas correntes (de 82,20% para 87,40%), dos gastos com pessoal e encargos sociais (de 35,54% para 42,28%) e do índice de resultado orçamentário (de R\$ 0,00 para R\$ 0,07);
- Para as despesas correntes, apurou-se que não houve mudança em seu comportamento após a implementação da LRF.

Com relação à primeira categoria notou-se que as receitas de transferências correntes e de ICMS aumentaram sua participação na arrecadação municipal após a aprovação da LC 101/2000. Fato que pode justificar tal comportamento é o aumento de transferências de recursos aos municípios por parte da União, fruto de uma política distributiva do governo federal para amenizar desigualdades sociais, como bolsa família, bolsa trabalho, renda mínima, entre outras de cunho assistencial. Já o acréscimo no ICMS pode indicar um aumento da atividade econômica nos municípios, principalmente para os de grande porte, contribuindo para a saúde financeira do município.

As receitas tributárias também apresentaram acréscimos após a LRF. Todavia, o baixo percentual de participação das receitas tributárias aliado à alta representatividade das receitas de transferências correntes, sejam provenientes do Estado ou da União, corroboram para a inferência de que os municípios mineiros são dependentes de recursos externos e possuem baixa autonomia tributária, corroborando os achados de Souza (2007).

A LRF disciplina que não se pode iniciar novas obras antes de terminar as já iniciadas nas administrações anteriores, sendo assim os gestores municipais só pode contratar novos convênios quando estiverem com suas prestações de contas de convênios aprovadas pela

União. Tal normatização funciona como fator inibidor do aumento de obras inacabadas e desperdício dos recursos de convênio, fato verificado na redução das receitas de capital, após a aprovação da LC 101/2000, no montante das receitas orçamentárias. Este é um efeito direto de uma política regulatória. Verificou-se também a diminuição da participação das receitas de FPM após a normatização. Em média, o FPM tem se tornado menos representativo no total das receitas municipais, embora ainda correspondendo a aproximadamente 45% das receitas orçamentárias. A grande representatividade do FPM no orçamento municipal também foi verificada por Giambagi e Além (2008) e Zuccolotto, Ribeiro, e Abrantes (2008).

Analisando o impacto da legislação na segunda categoria de indicadores, observou-se elevação nas despesas correntes e redução das despesas de capital, no período 2. A elevação da primeira categoria econômica da despesa é explicada pelos aumentos ocorridos nas despesas com folhas de pagamentos e encargos sociais, após sanção da referida Lei. Também se verifica aumentos relativos à prestação de serviços de terceiros, tanto por pessoa física quanto jurídica. Portanto, pode-se dizer que o governo municipal destina a maior parte de seus recursos (cerca de 87,40%) para a manutenção da máquina pública.

A redução nas despesas de capital pode ser proveniente de menor volume de aquisições de materiais e equipamentos, bem como redução de obras de edificações e infraestrutura inacabadas. Geralmente, são despesas vinculadas ao recebimento de receitas de capital e como estas receitas diminuíram sua participação na arrecadação municipal, consequentemente, há o corte de despesas desta natureza. Salienta-se que na LRF há proibição da contratação de obras municipais a partir do mês de maio em anos de eleições.

Com a finalidade de identificar o perfil de cada microrregião mineira quanto à terceira categoria, foram calculadas as médias para os indicadores de responsabilidade fiscal, e, em seguida, foram determinados três grupos para análise do desempenho fiscal: baixo, médio e alto, a partir das características descritivas média e desvio padrão. O objetivo foi mostrar a situação de cada município em relação aos demais quando se considera a análise global do estado de Minas Gerais. No quadro 1 estão descritas as categorias dos indicadores de responsabilidade fiscal para os dois períodos: 1989-1999 (antes da LRF) e 2000-2010 (depois da LRF). No grupo de alto desempenho estão situados os municípios que apresentaram elevação em sua folha de pagamentos, aumento de dívidas, maiores superávits orçamentário e maior capacidade de pagamento a curto prazo. A situação é inversa no grupo de baixo desempenho fiscal.

PERÍODO DE 1989 A 1999 – ANTES DA LEI				
Grupo	IE	ICP	IDP	IRO
Alto	$E > 0,026$	$E > 0,119$	$E > 0,355$	$E > -0,043$
Médio	$0,016 < E < 0,025$	$0,063 < E < 0,118$	$0,244 < E < 0,354$	$-0,008 < E < -0,042$
Baixo	$E < 0,015$	$E < 0,062$	$E < 0,243$	$E < -0,009$
PERÍODO DE 2000 A 2010 – DEPOIS DA LEI				
Grupo	IE	ICP	IDP	IRO
Alto	$E > 0,012$	$E > 0,119$	$E > 0,424$	$E > 0,113$
Médio	$0,006 < E < 0,011$	$0,074 < E < 0,118$	$0,391 < E < 0,423$	$0,099 < E < 0,112$
Baixo	$E < 0,005$	$E < 0,073$	$E < 0,390$	$E < 0,098$

Quadro 1: Classificação das microrregiões mineiras conforme sua responsabilidade fiscal.

Fonte: Dados da pesquisa, 2012.

A LRF destaca atenção especial ao controle das dívidas, endossando esses limites. Neste estudo o indicador de endividamento foi representado pela contratação de novas dívidas como operações de crédito e empréstimos. Não foram consideradas as amortizações das dívidas e o pagamento de juros e encargos por motivo de ausência de dados para o período anterior a 1997. Considerando a aquisição de novas dívidas foi utilizado para o indicador o valor de fronteira 0,00, isto significa que o município que apresentar valor superior a este

limite assumiu novas formas de financiamento para o ano analisado. Verificou-se que todos os municípios adquiriram novas dívidas.

Analisando o índice de endividamento percebeu-se que até o exercício de 2000 as microrregiões se encontravam na faixa de médio desempenho, significando que os municípios contrataram dívidas no montante de até 2,5% de sua Receita Corrente Líquida (RCL). Todavia, a partir deste ano várias microrregiões reduziram este percentual, em que a contratação de novas dívidas não ultrapassaram a fronteira de 1,1% de sua RCL (figura 5). Assim, verificou-se maior controle das dívidas por parte das administrações municipais, o que pode colaborar para acúmulo de capital nos cofres públicos que podem ser destinados a outros programas do governo municipal.

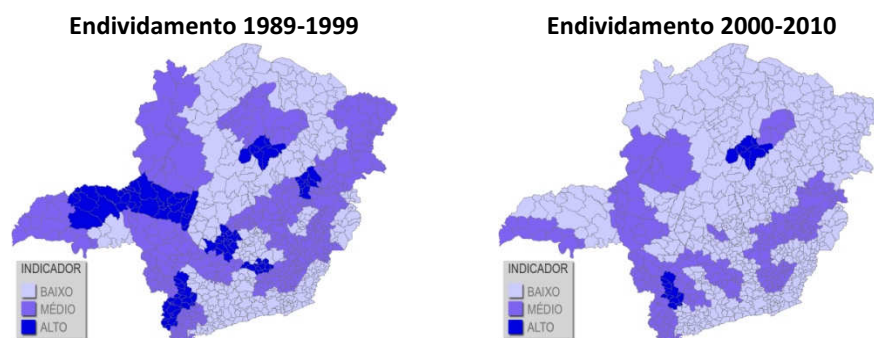


Figura 5: Classificação das microrregiões de acordo com o seu nível de endividamento.

Fonte: Elaboração dos autores, 2012.

De maneira geral, observou-se um efeito positivo da edição da Lei sobre o comportamento dos municípios quanto à tendência de endividamento, visto que houve redução nos percentuais de contratação de dívidas. Na percepção de Giambiagi e Além (2008) o controle da dívida é condição imprescindível para promover uma situação econômica-financeira sustentável e, de acordo com Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006) este controle deve ser realizado de maneira eficiente.

A capacidade de pagamento dos municípios foi analisada considerando sua arrecadação tributária face aos seus compromissos de curto prazo. Para este indicador não há limite, mas quanto maior o seu valor melhor é o controle financeiro do município. Quanto à capacidade de pagamento a curto prazo a grande maioria das microrregiões conseguiram saldar com os recursos próprios no máximo 11,80% de suas despesas, no período de 1989 a 1999. A partir de 2000, verificou-se uma redução na capacidade de pagamento, ou seja, a maioria dos municípios não conseguiram saldar mais que 6,30% de seus gastos de curto prazo, conforme pode ser visualizado na figura 6. São exceções, no primeiro período (1989-1999), as microrregiões de: Metropolitana de Belo Horizonte, Divinópolis, Poços de Caldas e Uberlândia que possuem capacidade de saldar no curto prazo de até 17,30% de seus gastos. A partir de 2000, só a microrregião de Belo Horizonte mantém-se com alto controle financeiro.

Portanto, embora preconize a sustentabilidade financeira das finanças municipais, mesmo após a vigência da LRF esta condição não foi comprovada para os municípios mineiros, que demonstraram baixa autonomia financeira com relação aos recursos próprios. Segundo Vescovi Jr (2003) esta situação é explicada pela ineficiência da arrecadação municipal, a qual o autor creditou à falta de qualificação dos servidores da área fazendária. Já Pereira (2002) defende a reformulação do sistema de arrecadação tributária como solução para a ineficiência, incluindo uma reforma tributária de abrangência nacional. Zuccolotto, Ribeiro e Abrantes (2008) explicam que o baixo esforço tributário está ligado ao fato de que a

entrada de recursos via transferências, estimula a baixa exploração de sua base fiscal própria aliada a dependência de recursos externos.

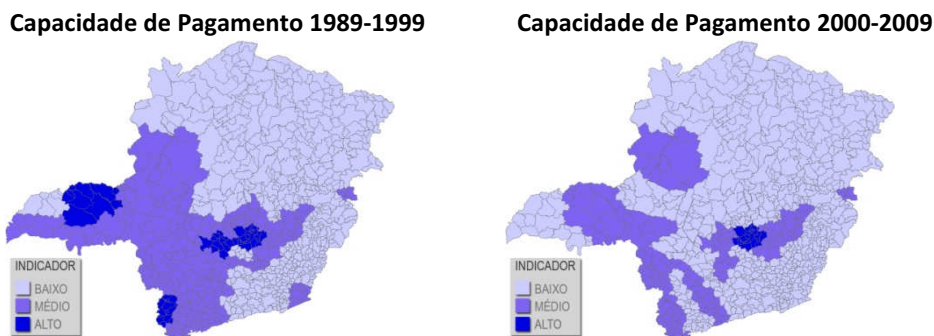


Figura 6: Classificação das microrregiões segundo sua capacidade de pagamento.

Fonte: Elaboração dos autores, 2012.

Com relação ao indicador de despesa total com pessoal verificou-se que as microrregiões estão migrando dos grupos de alto para médio desempenho, conforme demonstrado na Figura 7. Embora se verificou queda no desempenho relativo dos municípios, absolutamente, isto significou que os municípios tem comprometido mais recursos para quitar sua folha de pagamentos. Até o ano de 2000 a grande maioria dos municípios mantinha esta despesa na faixa de 25 a 40% da RCL, após 2001 constatou-se a elevação da faixa do gasto para faixas entre 39 a 45% da RCL. Tal aumento pode ser explicado, principalmente, pelo aumento de concursos públicos realizados, pelo crescimento natural da folha de pagamentos e pelo aumento de cargos em comissão.

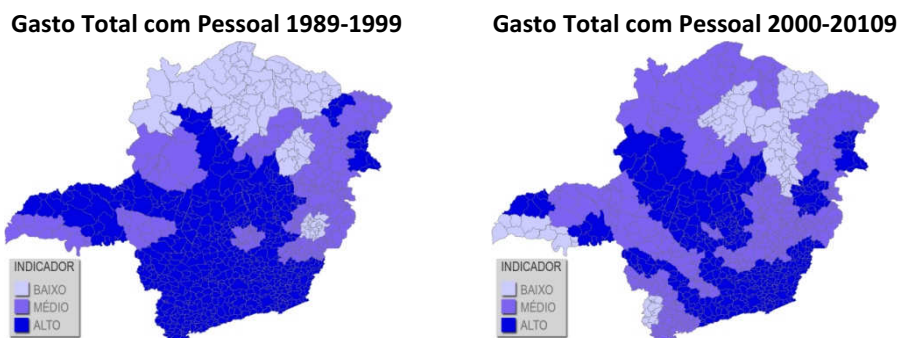


Figura 7: Classificação das microrregiões segundo suas despesas com pessoal.

Fonte: Elaboração dos autores, 2012.

As microrregiões de Capelinha, Caratinga, Janaúba, Januária, Montes Claros, Peçanha e Salinas mantiveram seus indicadores entre 33,28 a 41,70%, o que pode ser considerado como bom controle deste tipo de despesa. Quanto maior o controle da despesa com pessoal, maior é a possibilidade de sobra financeira para aplicação de recursos em outros setores municipais que demandem investimentos, como saúde, educação, infraestrutura, entre outros.

Com relação às despesas com pessoal apurou-se o aumento nos níveis mínimos deste gasto em 10% a partir de 2001. Embora os empregos públicos sejam uma importante fonte de renda para os munícipes, destaca-se que a elevação desta modalidade de despesa pode prejudicar o investimento em outras áreas, desta forma descumprindo o princípio da neutralidade econômica, o que representa um reflexo negativo da Lei sob o ponto de vista econômico-clássico.

Outro parâmetro analisado foi o resultado orçamentário, cujo objetivo foi apurar se houve equilíbrio nas contas públicas municipais. O comportamento deste indicador pode ser visualizado na Figura 8, onde verificou-se que os municípios em relação ao orçamento estão se equilibrando, embora ainda seja uma incipiente tendência.

Considerando o resultado orçamentário ao longo do período percebeu-se que a partir do ano de 2001 as microrregiões se enquadram no grupo de médio desempenho. Embora pareça que não houve alterações na gestão, importante lembrar que o grupo de médio desempenho antes da LRF possuía déficits orçamentários, enquanto que após a Lei este grupo representa superávits. Isto significou que os municípios que apresentavam déficits orçamentários, a partir de 2003, estão evidenciando superávits orçamentários. Esta situação traduz um reflexo positivo da LRF no comportamento da gestão orçamentária dos municípios que passaram a incorporar o princípio do equilíbrio orçamentário: não gastar mais do que arrecadam. Ressaltam Zuccoloto, Ribeiro e Abrantes (2008) que a Lei de Responsabilidade Fiscal é um importante instrumento na promoção do ajuste fiscal para todos os níveis de governo.

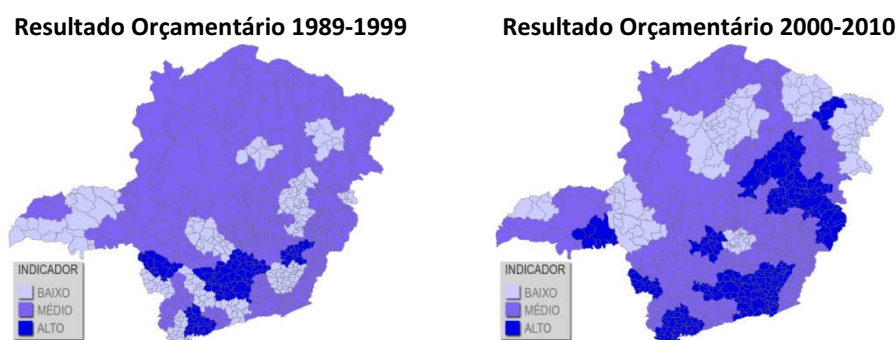


Figura 8: Classificação das microrregiões conforme índice de resultado orçamentário.

Fonte: Elaboração dos autores, 2012.

Com relação à responsabilidade fiscal preconizada pela LRF, de forma generalizada, observou-se que as microrregiões de Ituiutaba, Frutal, Uberlândia e Uberaba, que fazem parte da mesorregião do Triângulo Mineiro melhoraram seu desempenho fiscal. Pois, a partir do ano de 2001, diminuíram suas dívidas em 2,0%, aumentaram sua capacidade de pagamento a curto prazo em 1,10%, passaram de uma situação deficitária em seus orçamentos para uma posição de superávit e elevaram sua despesa com pessoal em 7,00%, mas sem comprometer os limites legais. Sendo assim, pode-se afirmar que o superávit orçamentário aliado ao controle da dívida possibilitou que nestes municípios houvesse sobra financeira, melhorando sua capacidade de quitar seus compromissos a curto prazo, e permitindo reajustar os salários dos servidores públicos já contratados bem como contratar agentes para execução dos programas de governo, como exemplo, agentes de PSF.

5. Conclusão

Esta pesquisa objetivou responder se a sustentabilidade fiscal preconizada por um instrumento regulador, mais especificamente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), tornou-se uma realidade para as administrações municipais; causando reflexos positivos nos indicadores de desempenho fiscal.

Verificou-se que a LRF, implementada em 2000, influenciou positivamente a maioria dos indicadores de desempenho fiscal. A pesquisa demonstra que ao que se refere aos gastos com pessoal os municípios apresentaram pequenas oscilações ao longo dos anos não descumprindo a legislação já que a Lei permite como limite máximo 0,60 para este índice. A

partir de 2000 houve aumentos nos gastos com pessoal que pode ser causado por contratações desnecessárias. Após a implementação da lei houve queda no índice de endividamento dos municípios, assim esse índice demonstra que os municípios estão conseguindo honrar seus compromissos.

A capacidade de pagamento reduziu ao longo dos anos, a geração de receitas não cobre as dívidas de curto prazo causando dependência de recursos externos para financiar seus gastos, como consequência cria-se mais dívidas. Quanto ao índice de resultado orçamentário somente a partir de 2002, os municípios começaram a exibir superávits. Logo, tem-se a expectativa de que a legislação promoveu mudanças no comportamento das finanças municipais fazendo com que os municípios mantenham seus orçamentos mais equilibrados.

Com relação às receitas de transferências houve maior arrecadação do ICMS após a Lei, que pode indicar maior aumento da atividade econômica. Verificou-se menor participação do FPM no total das receitas municipais. Além disso, os resultados apontaram que, após a Lei, houve aumento no índice orçamentário indicando que eles têm aplicado o conceito de que não devem gastar mais do que é arrecadado equilibrando as contas públicas.

É importante frisar que a Controladoria está interligada aos instrumentos da gestão pública e pode influenciar na melhoria do desempenho do município, utilizando como ferramenta indicadores de desempenho fiscal, que proporcionam o direcionamento dos gastos através da avaliação do desempenho na execução orçamentária, garantindo informações essenciais na tomada de decisão.

Neste contexto, A LRF destaca-se como uma ferramenta importante na gestão dos municípios, principalmente com relação à descentralização quanto ao repasse do dinheiro público aos municípios. O objetivo principal não é somente obedecer aos limites impostos pela lei, e sim mudar o conceito de como utilizar o recurso público. Os municípios têm autonomia para fazer o planejamento anual dos gastos, e avaliar a necessidade de melhorias para que a população seja beneficiada, ou seja, aplicar o dinheiro público com consciência e evitar gastos excessivos.

Referências Bibliográficas

ANDRADE, N. A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

BARACHO, M. A. P. **A importância da gestão das contas públicas municipais sob as premissas da governance accountability**. Disponível em: http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2002/02/-sumario?next=1. Acesso: 11 jun. 2012.

BARCELOS, C. L. K.; SOBRAL, Y. D.; LUSTOSA, P. R. B. **Orçamento público gerencial e mensuração do valor agregado: uma abordagem da teoria da gestão econômica**. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/129.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2012.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da Teoria e da Práxis**. Disponível em: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/.../Teseborinelli.pdf. Acesso em: 08 ago. 2012.

BRASIL. **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 www.planalto.gov.br. Acesso em 28 de out 2011.

CAMPELLO, C. A. G. B. e MATIAS, A. B. **Administração Financeira Municipal**. São Paulo: Atlas, 2000. 413p

COCHRANE, T. M. Ci; MOREIRA, S. S., PINHO, R. C. S. **A importância do Controle Interno na Administração Pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da Gestão Pública**. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/conv/t22.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2012.

FIORAVANTE, D. G., PINHEIRO M. M. S. e VIEIRA, R. S. **LRF e finanças públicas municipais: impactos sobre despesa com pessoal e endividamento**. IPEA. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/pub/td/2006/td_1223.pdf. Acesso: 20 out. 2011.

GIAMBIAGI, F; ALEM, A. C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 3 ed.rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Síntese de Indicadores Sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2010** Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/Estadossat/default.php>> Acesso em: 27 jan. 2012.

KALIFE, M. A. **Administração Pública: Lei de Responsabilidade**

Fiscal e a Controladoria. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIn01/a15vIn01.pdf>. Acesso em 15 jul. de 2011.

KOHAMA, H. **Balancos públicos: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, C. F. **O controle da Gestão Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.revistafarn.inf.br/revistafarn/index.php/revistafarn/article/view/23/26>. Acesso em 20 jul. 2012.

NAKAGAWA, M. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas e implantação**. 7.ed. São Paulo: Atlas. 1998.

NASCIMENTO, E. R. e DEBUS, I. **Complementar n. 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 17 de mai. de 2011.

PEREIRA, J. A. M. **Finanças públicas municipais: relação de dependência entre receita transferida e receita própria dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul**. 2002. Disponível em: http://www.fee.rs.gov.br/sitefee/download/eeg/1/mesa_9_pereira.pdf. Acesso: 5 set. 2010.

PILTELCKOW, E. S. FARONI, W.; VIEIRA, R. S. O Comportamento das finanças públicas municipais nos três primeiros anos da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo das capitais brasileiras. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, Florianópolis, 2005, **Anais...**, ABEPRO: 2005 (CD-ROM).

RAMOS, L. S., LOCH, C. e OLIVEIRA, R. Estrutura e aspectos das finanças públicas dos municípios do Estado do Pará. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CADASTRO TÉCNICO MULTIFINALITÁRIO, UFSC... Florianópolis, 2004.

RICCIO, E. L e PETERS, M. R. S. **Novos paradigmas para a função Controladoria.** Disponível em: <http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/paradigmas.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2012.

ROGERS, P. e SENA, B. L. **Análise Agregada dos Municípios Mineiros de Grande Porte quanto à Adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).** Revista Contemporânea em Contabilidade Vol.1 , Núm. 008, julho-dezembro , 2007, pp. 99-119. Disponível em: <<http://redalyc.uaemex.mx/pdf/762/76240807.pdf>>. Acesso em: 7 de jun. de 2011.

SANO, H. **Nova Gestão Pública e a Accountability: O caso das Organizações Sociais Paulistas.** Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/os/03.10.15-DISSERTACAO-HIRO.pdf>>. Acesso em: 20 de out. de 2011.

SILVA, A. C. R. Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, dissertações, teses. São Paulo; Atlas, 2003.181p.

SILVA, O. S. **Controladoria no processo de gestão Organizacional.** Disponível em: <http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/CPGLS/IV%20MOSTRA/NEGCIO/Controladoria%20no%20Processo.pdf>. Acesso em; 07 ago. 2012.

SANTOS, S.R.T. **O Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal nos Orçamentos:** uma análise do desempenho financeiro dos municípios do Rio Grande Sul de 1997 a 2004. UNISINOS. São Leopoldo, 2007.

SOUZA, C.O. de. **Esforço Fiscal e Alocação nos Municípios da Zona da Mata de Minas Gerais.** Dissertação de mestrado-UFV. Viçosa. MG, 2007. Disponível em <<http://bases.bireme.br>>. acessado em 10 de janeiro de 2012.

STN – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Estados e Municípios:** Indicadores fiscais e de endividamento. Disponível em:<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/lrf/index.asp>>Acesso em: 20 jan. 2011.

SUZART, J. A. S.; MARCELINO, C. V; ROCHA, J. S. **As instituições brasileiras de Controladoria Pública – Teoria versus Prática.** Disponível em: <http://www.contabeis.ufba.br/Site/arquivos/Editor/file/Mestrado/Artigos/artigo%20-%20versao%20final%20congresso%20usp.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2012.

VESCOVI Jr., J. **O perfil da administração tributária em municípios com até 30.000 habitantes: o esforço fiscal e viabilidade municipal.** 98p. Dissertação (mestrado em Administração Pública), FGV. São Paulo, 2003.

VIANA, E. **A Governança corporativa no setor público municipal – um estudo sobre a eficácia da implementação dos princípios de governança nos resultados fiscais** dissertação de mestrado controladoria e contabilidade 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-07012011-094505/pt-br.php>>. Acesso em: 10 de jan. de 2012.

ZUCCOLOTTO, R. ; RIBEIRO, C.P.P. e ABRANTES, L.A. **O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos Estados brasileiros.** In: XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, **Anais.** ABC (CR –ROOM). 2008.