

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO
CAMPUS PASSO FUNDO
ESTÁGIO SUPERVISIONADO

MARCOS PEREIRA

**Análise da efetividade de gestão no município de Campos Borges sob a ótica da Lei de
Responsabilidade Fiscal**

PASSO FUNDO

2016

MARCOS PEREIRA

**Análise da efetividade de gestão no município de Campos Borges sob a ótica da Lei de
Responsabilidade Fiscal**

Estágio supervisionado apresentado ao Curso
de Administração da Universidade de Passo
Fundo, campus Passo Fundo, como parte dos
requisitos para obtenção do título de Bacharel
em Administração
Orientador: Prof. Me. João Paulo Gardelin

PASSO FUNDO

2016

MARCOS PEREIRA

Análise da efetividade de gestão no município de Campos Borges sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal

Estágio supervisionado aprovado em ___ de _____ de _____, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Administração no curso de Administração da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Me. João Paulo Gardelin
UPF – Orientador

Prof. Me. Daniel Vinícius Demarchi
UPF

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por me conceder a oportunidade de trilhar a rotina acadêmica, que proporcionou diferentes visões e conhecimentos na minha vida.

Aos meus pais, que tanto me deram forças e ânimo para suportar momentos difíceis no decorrer desta caminhada.

Aos servidores da Prefeitura Municipal de Campos Borges, que sempre estiveram à disposição em compartilhar conhecimentos e pelos bons momentos de trabalho.

Aos colegas de aula, pelo companheirismo vivenciado.

Aos professores da Universidade de Passo Fundo, pela forma de ensino e conhecimento repassado durante a graduação, principalmente ao Prof. Ms. João Paulo Gardelin, pela presteza e atenção dada nas orientações.

“O orçamento nacional deve ser equilibrado. As dívidas públicas devem ser reduzidas. A arrogância das autoridades deve ser moderada e controlada. Os pagamentos a governos estrangeiros devem ser reduzidos, se a Nação não quiser ir à falência. As pessoas devem novamente aprender a trabalhar, em vez de viver por conta pública.”

MARCUS TULLIUS CÍCERO

RESUMO

PEREIRA, Marcos. **Análise da efetividade de gestão no município de Campos Borges sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Passo Fundo, 2016. 90 f. Estágio Supervisionado (Curso de Administração). UPF, 2016.

A responsabilidade fiscal dos municípios brasileiros tem sido fortalecida pela Lei Complementar 101/2000, objetivando o equilíbrio, planejamento e transparência dos recursos públicos. Buscou-se, então, verificar a efetividade de gestão no município de Campos Borges - RS sob a ótica da referida Lei, no período de 2009 a 2015. Por meio de uma pesquisa documental, de abordagem quantitativa, este estudo teve como base o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal por estar em consonância com o objetivo geral do estudo. Através de dados secundários, a análise fundamenta-se na estatística descritiva das variáveis que compõe o índice, verificando assim as possíveis causas que impactam na gestão fiscal do município. Para um melhor entendimento, o referencial teórico abordou aspectos relevantes que envolvem o tema do trabalho através de conceitos de vários autores e na legislação atual. Os resultados revelaram que o município tem tido pouco rigor no cumprimento da arrecadação tributária e elevado comprometimento com despesas com pessoal nos últimos três exercícios, como também se verificou forte dependência nas transferências voluntárias. Aliado ao resultado dos demais indicadores, o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal manteve-se na maior parte do período classificado como difícil, demonstrando a necessidade do município no cumprimento rígido dos preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Se aplicada as sugestões apresentadas neste trabalho, o município terá maior desempenho no Índice e conseqüentemente atendimento aos princípios estabelecidos pela lei complementar.

Palavras-chaves: Índice de Gestão Fiscal, Lei de Responsabilidade Fiscal, Administração Pública.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Novas disposições para PPA, LDO e LOA na Lei de Responsabilidade Fiscal	28
Quadro 2 - Limites de Despesa com Pessoal por Poder e Órgão	34
Quadro 3 - Repartição de competências por ente federativo.....	42
Quadro 4 - Competência tributária por ente federativo.....	42
Quadro 5 - Critério de cálculo do Índice de Participação dos Municípios.....	44

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cálculo de distribuição financeira de recursos do FPM - Municípios Interior.....	44
Figura 2 - Cálculo do IFGF Receita Própria.....	47
Figura 3 - Cálculo do IFGF Gastos com Pessoal	48
Figura 4 - Cálculo do IFGF Investimentos.....	49
Figura 5 - Cálculo do IFGF Liquidez	50
Figura 6 - Cálculo do IFGF Custo da Dívida	51
Figura 7 - Localização do município de Campos Borges – RS.....	54

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução do IFGF Receita Própria	56
Gráfico 2 - Evolução das transferências correntes	60
Gráfico 3 - Panorama mensal de recebimento de recursos do FPM.....	61
Gráfico 4 - Evolução do IFGF Gastos com Pessoal	63
Gráfico 5 - Evolução do IFGF Investimentos	67
Gráfico 6 - Evolução do IFGF Liquidez.....	71
Gráfico 7 - Evolução do IFGF Custo da Dívida.....	74
Gráfico 8 - Evolução da Gestão Fiscal (IFGF).....	76

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cálculo da variável Receita Própria – em R\$.....	56
Tabela 2 – Cálculo da variável Receita Corrente Líquida – em R\$	57
Tabela 3 – Composição da Receita Própria – em R\$	58
Tabela 4 – Descontos concedidos sobre a receita própria – em R\$	59
Tabela 5 – Cálculo do Índice de Receita Própria	62
Tabela 6 – Evolução de Gastos com Pessoal sobre a Receita Corrente Líquida (STN).....	64
Tabela 7 – Evolução de Gastos com Pessoal sobre a Receita Corrente Líquida (TCE-RS)	65
Tabela 8 – Quantitativo de servidores ativos.....	65
Tabela 9 – Cálculo do Gastos com Pessoal	66
Tabela 10 – Evolução dos Investimentos sobre a Receita Corrente Líquida	68
Tabela 11 – Valores investidos por área – em R\$	69
Tabela 12 – Investimentos realizados por fonte de recurso – em R\$.....	69
Tabela 13 – Cálculo do IFGF Investimentos.....	70
Tabela 14 – Demonstrativo de Restos a Pagar (STN).....	71
Tabela 15 – Demonstrativo de Restos a Pagar (TCE-RS).....	72
Tabela 16 – Cálculo do IFGF Liquidez	73
Tabela 17 – Composição da Dívida.....	74
Tabela 18 – Cálculo do IFGF Custo da Dívida	75
Tabela 19 – Composição do IFGF Final	77
Tabela 20 – Variações entre IGF e IFGF	79

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

BRDE – Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul

Cap. – Capítulo

Contrib. – Contribuições

FAMURS – Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul

FAT – Fundo de Amparo ao Trabalhador

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

FINAM – Fundo de Investimentos da Amazônia

FINOR – Fundo de Investimentos do Nordeste

FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

FUNRES – Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo

GP – Gastos com Pessoal

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE – Imposto de Exportação

IFGF – Índice FIRJAN de Gestão Fiscal

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

IGP-M – Índice Geral de Preços do Mercado

II – Imposto de Importação

Imob. – Imobiliária

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPM – Índice de Participação dos Municípios

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MDE – Manutenção e Desenvolvimento do Ensino

Mob. – Mobiliária

nº – Número

ONU – Organização das Nações Unidas

PIB – Produto Interno Bruto

PIMES – Programa Integrado de Melhoria Social

PIN – Programa de Integração Nacional

PIT – Programa de Integração Tributária

Pont. – Pontuação

PPA – Plano Plurianual

PROTERRA – Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e Nordeste

RAP – Restos a Pagar

RCL – Receita Corrente Líquida

Rec. – Receita

RFB – Receita Federal do Brasil

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RLR – Receita Líquida Real

RP – Receita Própria

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE-RS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

TCU – Tribunal de Contas da União

Transf. – Transferências

Trib. – Tributária

TSE – Tribunal Superior Eleitoral

VAF – Valor Adicionado Fiscal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVOS	16
1.2.1 Objetivo geral	16
1.2.2 Objetivos específicos	16
2 REVISÃO DA LITERATURA	17
2.1 CONCEITO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	17
2.2 ESTRUTURAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	17
2.3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	18
2.3.1 Princípio da Legalidade	18
2.3.2 Princípio da Impessoalidade	19
2.3.3 Princípio da moralidade administrativa	19
2.3.4 Princípio da publicidade	20
2.3.5 Princípio da eficiência	21
2.4 CONCEITOS DE EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE	21
2.5 CONTABILIDADE PÚBLICA, ORÇAMENTO PÚBLICO E RESPONSABILIDADE FISCAL	22
2.5.1 Orçamento público	24
2.5.2 Responsabilidade Fiscal	26
2.5.2.1 Planejamento	27
2.5.2.2 Receita Pública.....	29
2.5.2.3 Despesa Pública	32
2.5.2.4 Dívida Pública.....	35
2.5.2.5 Restos a Pagar e Disponibilidade de Caixa.....	36
2.5.2.6 Transparência.....	38
2.6 O MUNICÍPIO E O PACTO FEDERATIVO.....	41
2.7 O ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL (IFGF).....	45
2.7.5 IFGF Custo da Dívida	50
3 METODOLOGIA	52
3.1 DELINEAMENTO DE PESQUISA	52
3.2 COLETA DE DADOS	52
3.3 ANÁLISE DE DADOS	53
3.4 VARIÁVEIS.....	53
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	54
4.1 CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CAMPOS BORGES	54
4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	55
4.2.1 Receita Própria	55
4.2.2 Gastos com Pessoal	63
4.2.3 Investimentos	67
4.2.4 Liquidez	71
4.2.5 Custo da Dívida	73
4.2.6 Efetividade da Gestão Fiscal	76
4.3 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	80
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	82
REFERÊNCIAS	85

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, que foi marcado desde sua descoberta por uma gestão implantada pelo estado colonial português, se vê até os dias de hoje apresentando características de uma administração patrimonialista. Com a implantação do regime democrático, inúmeras leis foram criadas com o propósito de impor regras não somente aos cidadãos, mas também para esferas públicas e seus gestores.

A legislação aplicada ao controle dos recursos na administração pública teve marco inicial com a Lei nº 4.320, criada em 17 de março de 1964, pouco antes do início da ditadura, que instituiu normas gerais de contabilidade pública servindo até hoje para o controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios, Distrito Federal e respectivas autarquias e fundações. Foi considerada revolucionária, pois regula o tratamento das finanças públicas exigindo do gestor público maior responsabilidade na forma de administrar as receitas e despesas.

Após 24 anos, em plena gestão democrática, foi promulgada a atual Constituição Federal abrangendo todos os direitos e deveres imposto aos cidadãos e a federação. Nela constam importantes normas voltadas ao orçamento e as finanças públicas, reforçando ainda mais a Lei 4320/1964.

No entanto, várias matérias da Administração Pública ainda estavam carentes na legislação e precisavam ser definidas. A Lei Complementar 101/2000, conhecida popularmente como Lei de Responsabilidade Fiscal, abordou vários aspectos importantes não estabelecidos até então, sendo considerada um marco na história das finanças públicas aplicando regras rígidas para todas esferas do governo.

Estabelecendo pesadas punições para administradores e governantes que não cumprirem suas normas, a Lei de Responsabilidade Fiscal diminuiu o espaço da tradicional cultura da irresponsabilidade Fiscal que assola a administração pública no Brasil. Mesmo assim, foi bastante criticada, especialmente por prefeitos de cidades pequenas com pouca capacidade técnica e administrativa para implantar todas as regras de transparência fiscal e planejamento orçamentário impostas pela lei complementar. (AVELAR e CINTRA, 2007)

Neste contexto, o tema deste presente estudo objetiva analisar a efetividade de gestão no município de Campos Borges sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal, verificando o fiel cumprimento das disposições estabelecidas.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Os municípios atualmente são amparados por várias leis que regem o exercício da atividade pública. Mesmo assim, é crescente as notícias veiculadas na mídia em que gestores públicos cometem infrações que resultam no prejuízo ao erário.

Há uma grande responsabilidade por parte dos prefeitos para seguir seu mandato atendendo as demandas da população, garantindo a ordem, o bem-estar social, o acesso a saúde e a educação, fazendo não mais que sua competência constitucional. Embora qualquer cidadão em pleno exercício de seus direitos políticos possa concorrer a um pleito municipal, muitos não possuem os requisitos prévios ideais para exercício da atividade pública, como a competência técnica e gerencial, além de conhecimento da legislação que cerca o âmbito da administração pública.

Os gastos desenfreados pelos gestores públicos é uma das principais causas que desencadeiam uma péssima gestão fiscal, muitas vezes em virtude da desobediência ao princípio do equilíbrio orçamentário no qual as despesas não devem ser superiores às receitas. A baixa arrecadação por meio de fontes próprias também contribui para o desequilíbrio das contas municípios, tornando o desempenho das políticas públicas condicionado a repasses de recursos provenientes da União e do Estado.

Segundo dados divulgados pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (2016), os municípios enfrentam a pior situação fiscal da década. Cerca de 87% das prefeituras brasileiras apresentam situação fiscal entre difícil e crítica, e apenas 12,6% das cidades têm condições consideradas boas ou excelentes.

Além disso, os gastos dos gestores públicos em despesas de custeio tornam escassas as possibilidades de maiores investimentos em educação, saúde e segurança. A forma que os municípios gerenciam seu orçamento também é uma das principais razões que resultam em péssimos índices de desempenho. O comprometimento que os municípios possuem ao usar grande parte do orçamento em despesas de pessoal, a inércia da obrigação em cobrar tributos tornando sempre dependente de recursos não próprios e a forma na qual os mesmos postergam suas despesas para exercícios seguintes, agravando os valores inscritos em Restos a Pagar, são alguns entraves que devem ser extintos para possibilitar maior efetividade da gestão fiscal.

A Lei das Finanças Públicas e, principalmente, A Lei de Responsabilidade Fiscal, ajudaram significativamente para que além dos poderes federais e estaduais, os gestores municipais tenham mais prudência e transparência na execução das atividades públicas em seu mandato, mas ainda não é o suficiente.

Diante deste exposto, surge o seguinte problema para seguimento da pesquisa:

Como a gestão no município de Campos Borges está sendo efetiva sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal?

A oportunidade de buscar os resultados que a Lei de Responsabilidade Fiscal para o município de Campos Borges se faz de maneira positiva para a sociedade, na medida que os munícipes terão maior conhecimento da efetividade dos gestores na execução de suas prerrogativas, servindo de incentivo a seriedade e responsabilidade no trato das atividades que envolvem a administração pública.

1.2 OBJETIVOS

A seguir serão apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos necessários para a elaboração do trabalho.

1.2.1 Objetivo geral

Verificar como a gestão no município de Campos Borges está sendo efetiva sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.2.2 Objetivos específicos

A fim de alcançar os objetivos gerais, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) analisar os indicadores de Receita Própria, Liquidez, Gastos com Pessoal, Investimentos e Custo da Dívida de acordo com o IFGF no período de 2009 a 2015;
- b) comparar os dados fornecidos pelo município com os indicadores da FIRJAN;
- c) verificar a legalidade e efetividade da gestão a partir do resultado final do Índice
- d) apontar sugestões e recomendações a partir das análises realizadas

2 REVISÃO DA LITERATURA

Para que possamos dar continuidade aos objetivos definidos nesta pesquisa, será exposto os principais aspectos da literatura pertinente ao tema investigado. Dessa forma, este capítulo apresentará os principais conceitos que são determinantes no aprofundamento do assunto deste estudo, com a finalidade de familiarizar-se e melhor entender as análises que serão colocados na etapa de apresentação e discussão dos resultados.

2.1 CONCEITO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Há vários conceitos que definem o termo Administração Pública. Medauar define como:

um conjunto de atividades do Estado que auxiliam as instituições políticas de cúpula no exercício de funções do governo, que organizam a realização das finalidades públicas postas por tais instituições e que produzem serviços, bens e utilidades para a população, como por exemplo: ensino público, calçamento de ruas, coleta de lixo. (MEDAUAR, 2004, p. 47)

Para Harmon e Mayer (1999, apud MARTINS e PIERANTI, 2006, p. 112) “a administração pública é a ocupação de todos aqueles que atuam em nome do povo - em nome da sociedade, que delega de forma legal e cujas ações têm consequências para os indivíduos e grupos sociais. ”

Alexandre de Moraes (2003, p. 310), conceitua como a “atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado. ”

2.2 ESTRUTURAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública está organizada em duas formas de atuação: direta e indireta. De acordo com o Decreto-Lei nº 200/1967, em sua redação:

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.
- d) fundações públicas. (BRASIL, 1967)

Nesse aspecto, a devida prestação dos serviços públicos pelo qual todo cidadão tem direito é incumbido a administração direta e indireta. A execução das funções aplica-se aos agentes públicos, que são as pessoas físicas que prestam serviços ao Estado e às pessoas jurídicas da Administração Indireta (PIETRO, 2014, p. 596)

O agente público é a pessoa física investida em função pública, seja de modo permanente ou transitório, seja de maneira remunerada ou não. O agente público, no exercício de sua função, deve seguir princípios dispostos na Constituição Federal que iram nortear a execução e o desenvolvimento de sua função pública.

2.3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Quanto aos princípios da administração pública, temos disposto na Constituição Federal do Brasil, no Art. 37, diz que, “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. ”

2.3.1 Princípio da Legalidade

No que diz respeito a legalidade, o Art. 5º da Constituição Federal, em seu inciso II, rege que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Todos nós estamos em pleno direito de liberdade, visto que estamos em um Estado baseado em leis democráticas, inexistindo algo que possa privar o livre arbítrio do cidadão, exceto disposição constante em Lei.

No entanto, no âmbito da Administração Pública somente é permitido realizar algo precedido de lei autorizadora, vedado o agente público demandar tarefas com finalidades

particulares, mas, sim, em prol da coletividade e do interesse público e atuando de forma lícita sem cometer ilegalidades.

2.3.2 Princípio da Impessoalidade

Em relação ao princípio da impessoalidade, o agente público deve ter uma atuação objetiva, visando apenas o atingimento dos interesses públicos. Não pode ele, em desempenho de sua função pública, buscar interesse privado e desviar a finalidade da administração pública.

Destaca-se também nesse princípio, o agente público usar de meios publicitários que tendem sua autopromoção pela execução de seus atos praticados por sua função. A Constituição Federal do Brasil, parágrafo 1º do Art. 37 da Constituição Federal, diz que:

a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos. (BRASIL, 1988, p. 38)

No entanto, mesmo que o agente público infrinja o princípio da impessoalidade no exercício de sua função ou em razão dela, a imputação da sanção resultante do ato ilícito cabe a entidade à qual ele esteja vinculado.

2.3.3 Princípio da moralidade administrativa

Já no que diz respeito ao princípio da moralidade administrativa, trata das situações em que não basta o gestor público somente respeitar o rege a lei, mas existir honestidade no trato da coisa pública. Isso não significa dizer que se aplica ao uso da moralidade comum, e sim, a moralidade jurídica e institucional.

Uma das formas mais contundentes de violação ao princípio da moralidade, é a prática de improbidade administrativa. A consequência do exercício desses atos está prevista no parágrafo 4º do Art. 37 da Constituição Federal, enunciando que “os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.”

2.3.4 Princípio da publicidade

A administração pública é incumbida apenas para cuidar dos interesses da coletividade. Para tanto, é necessário que exista transparência para que a população possa ter conhecimento das atividades e ações realizadas na gestão pública, conferindo uma maior acessibilidade ao controle interno e externo.

A Constituição Federal do Brasil estabelece claramente no Art. 5º, inciso XXXIII, que:

todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. (BRASIL, 1988, p. 14)

Também a Carta Magna estabelece no Art. 37, parágrafo 1º, que:

A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I – as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II – o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III – a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública. (BRASIL, 1988, p. 38)

Consoante à Constituição Federal, a Lei 12.527/2011 regulamentou o acesso a informações e estabeleceu mecanismos para que o cidadão possa realizar solicitações ao poder público. Desta forma, fica estabelecido que os entes federativos devem dispor de conteúdo institucional, financeiro e orçamentário independentemente de solicitações, oferecendo em meios eletrônicos ferramentas de pesquisa de fácil manuseio de acordo com as normas de acessibilidade na web, entre outros aspectos relevantes, garantindo essencialmente o acesso das informações aos cidadãos. (Fórum de Direito de Acesso a Informações Públicas, 2011)

Além disso, vários canais são usados para divulgação de atos oficiais, como o Diário Oficial da União, a mídia de rádio e TV, entre outros meios. A publicidade é a regra, ressalvadas somente os casos de interesse superior da Administração Pública ou em que há risco a segurança da população, como é o caso do sigilo conferido em determinadas investigações policiais.

2.3.5 Princípio da eficiência

Quando falamos em eficiência, normalmente lembramos de termos referente a economia, otimização de resultados e redução de custos, bem como o controle de resultados. No âmbito da Administração Pública, significa a melhor satisfação possível dos interesses da coletividade.

Há vários instrumentos para análise dos resultados em relação a atividade administrativa como por exemplo, o indivíduo recém aprovado em concurso público e apto para provimento, que será submetido a avaliação periódica de desempenho por meio do processo de estágio probatório, que entre outros objetivos, busca avaliar a eficiência na atividade administrativa.

Di Pietro (2014, p. 84) aborda o princípio da eficiência sob dois aspectos:

pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

A eficiência então envolve o exercício da função desenvolvida pelo agente público com uma atuação prestativa, da forma mais perfeita possível, objetivando o melhor rendimento funcional e o satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros. (MEIRELLES, 1998, p. 93)

2.4 CONCEITOS DE EFICIÊNCIA, EFICÁCIA E EFETIVIDADE

No trato da Administração pública, é de relevância que seja abordado os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, visto que estes termos estão relacionados a execução da atividade pública.

Segundo Torres (2004, p. 175), a eficácia trata do “atingimento dos objetivos desejados por determinada ação estatal, pouco se importando com os meios e mecanismos utilizados para atingir tais objetivos. ” Em outras palavras, é “a qualidade da norma de produzir, em maior ou menor grau, os seus efeitos típicos” (NOVELLI, 1960, p. 21 *apud* BARROSO, 2006, p. 81) conforme “as situações, relações e comportamentos nela indicados, ou seja, diz respeito à aplicabilidade, exigibilidade ou exectoriedade da norma. ” (SILVA, 1982, p. 56 *apud* BARROSO, 2006, p. 81).

Ela está totalmente voltada para os resultados, cumprindo com sua obrigação, desprezando a maneira da execução realizada para atingimento do objetivo. Se o gestor público alcançou suas metas com êxito, significa que ele foi eficaz e de acordo como planejado.

Já a eficiência, é “uma relação entre custos e benefícios. Assim, ela está voltada para a melhor maneira pela qual as coisas devem ser feitas ou executadas (métodos), a fim de que os recursos sejam aplicados da forma mais racional possível”. (CHIAVENATO, 2006, p. 26)

Significa dizer que a eficiência está ligada a boa utilização dos recursos públicos, baseado nos meios que foram utilizados para atingir um objetivo. Nela há uma maior preocupação em fazer corretamente as atividades atribuídas, com ênfase nos meios, métodos, processos, regras e regulamentos.

Segundo Chiavenato (2006, p. 26) há uma certa distinção entre eficácia e eficiência: “a eficácia é uma medida normativa do alcance dos resultados, enquanto eficiência é uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo”.

Quanto a efetividade, Torres (2004, p. 175) argumenta que:

É o mais complexo dos três conceitos, em que a preocupação central é averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais, deixando claro que setores são beneficiados e em detrimento de que outros atores sociais. Essa averiguação da necessidade e oportunidade deve ser a mais democrática, transparente e responsável possível, buscando sintonizar e sensibilizar a população para a implementação das políticas públicas.

A efetividade “equivale à realização do Direito, do desempenho concreto de sua função social” (BARROSO, 2006, p. 82). Nela há uma simultaneidade entre a eficiência e a eficácia, ao analisar se houve impacto positivo ou negativo para a sociedade através da maneira e o alcance do resultado concretizado.

A negligência dos gestores públicos às regras a eles impostas, fazem da lei uma norma sem eficácia, ignorando a responsabilidade, a prudência e ainda o respeito perante a sociedade. A atuação dos órgãos de controles internos e externos, para efeito de fiscalização, baseia-se na legislação vigente para avaliar a execução das atividades de um gestor público e fazer cumprir as leis, e a partir delas, poder aplicar sanções caso o mesmo tenha cometido infrações.

2.5 CONTABILIDADE PÚBLICA, ORÇAMENTO E RESPONSABILIDADE FISCAL

A análise efetiva de como o próprio estado se mobiliza no gerenciamento das receitas para fazer frente as despesas é de extrema importância para a sociedade. Segundo Baleeiro,

apud Filho (2008, p. 81) a despesa pública pode ser entendida como “o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”.

Estudos empíricos realizados por Richard Bird entre 1910 e 1960, apontaram três causas determinantes para o crescimento da despesa pública: “o crescimento das funções administrativas e de segurança, as crescentes demandas por maior bem-estar social, especialmente educação e saúde e a maior intervenção direta e indireta do governo no processo produtivo.” (GIACOMONI, 2010, p. 7)

Os governantes tomam conta de um grande patrimônio público, provendo muitas despesas para geração de seus serviços oferecidos em seus órgãos que são custeadas por recursos arrecadados da sociedade por meio de taxas, impostos e contribuições. Essas despesas geradas merecem ser transparentes e transformadas em serviços de qualidade e que, desta forma, a questão do autocontrole e a transparência por parte do governo se torna necessária.

É nesse contexto que o *accountability* faz seu papel sublime. De um modo geral, o *accountability* pode ser definida como o dever de prestar contas, da transparência e eficiência daqueles responsáveis pela realização da Atividade Financeira do Estado, enfatizando também a existência de uma efetiva democracia, proporcionando o fortalecimento de uma cidadania participativa. (PASCOAL, 2010, p. 8)

Este termo está essencialmente ligado ao princípio da publicidade na medida em que obriga os gestores públicos a prestar informações de suas despesas perante a sociedade. Também está intimamente ligado ao conceito de *accountability* a Contabilidade Pública.

A Contabilidade Pública é o “o ramo da ciência contábil que controla o patrimônio público, evidenciando as variações e os consequentes resultados, inclusive sociais, decorrentes dos atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial nas entidades de Administração Pública.” (FILHO, 2008, p. 133). A evolução da contabilidade pública no Brasil foi com a promulgação do Código de Contabilidade da União, marcando a legislação brasileira com o Decreto-Lei nº 4.536/1922, que visava a implantação de regras e procedimentos referentes as atividades orçamentárias, patrimoniais, financeiras e outras relacionadas ao setor público, reforçada subsequentemente pela Lei nº 4.320/64, responsável por regular ainda mais os preceitos que envolvem a contabilidade ao setor público.

2.5.1 Orçamento público

O avanço significativo no controle das finanças públicas foi com a criação da Lei nº 4.320/64, que instituiu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Burkhead define o conceito de orçamento como:

Um orçamento de desempenho é aquele que apresenta os propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos programas propostos para atingir àqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa. (BURKHEAD, 1981, p. 87 *apud* GIACOMONI, 2010, p. 166),

A Lei nº 4.320/64 trata o aspecto orçamentário em seu Art. 2º, estabelecendo que “a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”. Nesse aspecto, o orçamento é determinante para obtenção de informações que iram nortear a condução da receita e despesa, conseqüentemente gerando para a gestão maior controle e previsibilidade financeira.

Após vigorada a Lei nº 4.320/64, foi decretada a Lei nº 200/1967 que organizou a Administração Federal e estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa do Estado. Nela, em seu Art. 78, define que “o acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização”.

Segundo MOTA e HADDAD (2010, p. 66), a contabilidade pública “concentra muito de sua atenção no registro do orçamento aprovado e no acompanhamento da execução orçamentária, o que nos permite afirmar que o orçamento é também um objeto da contabilidade pública.”

A Constituição Federal também trata do tema de orçamento e finanças públicas em seus Arts. 163 ao 169. No Art. 165, a Carta Magna já coloca que o poder executivo deverá estabelecer o Plano Plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

O PPA deverá abranger “as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (BRASIL, 1988, p. 103). Nela são compreendidas as grandes prioridades com metas em diversas áreas como saúde, educação, saneamento, transportes, energia, entre outras.

O plano plurianual terá vigência de quatro anos, tendo sempre como início no segundo mandato do chefe do executivo e encerrando-se no primeiro exercício financeiro do próximo mandato. (GIACOMONI, 2010, p. 222)

Já no que diz respeito à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), o parágrafo 1º do Art. 165 da Constituição Federal, rege que:

[..] compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (BRASIL, 1988, p. 103)

Quanto a lei orçamentária anual, a Constituição Federal estabelece, no parágrafo 5º do Art. 165, que:

A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. (BRASIL, 1988, p. 104)

Ainda consta que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.” (BRASIL, 1988, p. 104)

Podemos frisar a importância da Constituição Federal em regular ainda mais a construção do orçamento conforme Giacomoni:

A Constituição de 1988 reforçou a concepção que associa planejamento e orçamento como elos de um mesmo sistema, ao tornar obrigatória a elaboração de planos plurianuais abrangendo as despesas de capital e demais programas de duração continuada. Substituindo os orçamentos plurianuais de investimentos previstos na legislação anterior, os planos plurianuais orientarão a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, bem como a apresentação de emendas por parte dos legisladores. (GIACOMONI, 2010, p. 53)

Desta forma, a Constituição Federal deu grandes passos no que se refere a planejamento, conduzindo o exercício da administração pública para uma gestão mais eficiente em prol dos objetivos da sociedade. A elaboração de instrumentos orçamentários de forma obrigatória faz

com que os recursos públicos tenham mais controle e atinjam as metas propostas de acordo com a disponibilidade financeira, evitando possíveis gastos exacerbados na execução das políticas públicas.

2.5.2 Responsabilidade Fiscal

Para instrumento de complementação e reforço do que institui a Lei nº 4.320/64 e o Cap. II da Constituição Federal que trata as finanças públicas, surge a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como pressuposto o equilíbrio das contas públicas e enfatizou a necessidade de planejamento, controle, transparência e responsabilização na administração pública (ANDRADE, 2010, p. 5). Regulamentando especificadamente o Art. 163 da Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal trata de seus pilares logo em seu Art. 1º, parágrafo 1º:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (BRASIL, 2000, p. 15)

Ela tem origem na proposta do Governo Federal para reforma do estado, devido à crise econômica vinha sofrendo pela sua intervenção estatal na economia, pela insuficiência de atender as demandas e necessidades da população por consequência de seu endividamento e desorganização das contas públicas. Assim, a Lei de Responsabilidade Fiscal marcou o tratamento dado até então as finanças públicas.

A elaboração do texto teve como orientação a legislação internacional, motivado pela sua eficácia jurídica. Como fonte de preparação da lei, conforme Nascimento e Debus:

Vale citar o caso da Nova Zelândia, após a introdução 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 da “accountability”. Estes exemplos foram tomados como referência para a elaboração da nossa Lei de Responsabilidade Fiscal. (NASCIMENTO e DEBUS, 2001, p. 33)

Segundo Silva (2011, p. 15), a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece a transparência como uma das premissas básicas da gestão responsável e indica instrumentos a serem utilizados com o objetivo de melhorar a interação entre o Estado e o cidadão. Desta forma, promove o *accountability* na medida em que trata da transparência, por meio de prestações de contas, relatórios e outros meios permitam que a sociedade possa ter conhecimento da gestão fiscal do gestor público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal também demonstra uma grande evolução da contabilidade pública sob a ótica orçamentária e financeira-patrimonial, incentivando a gestão focada no processo decisório e o cumprimento dos princípios da responsabilização e prestação de contas. (SILVA, 2011, p. 82)

2.5.2.1 *Planejamento*

O planejamento é entendido como um processo racional para definir objetivos e determinar os meios para alcançá-los, que deve ser anterior à realização do empreendimento (JUND, 2006, p. 122). No tocante das contas públicas é sem sombra de dúvida um aspecto fundamental e de extrema relevância, sendo determinante para uma gestão pública responsável.

A criação da Lei 4.320/1964 foi imprescindível para o controle das contas públicas, mas estava essencialmente restrito a normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços, não se estendendo ao planejamento. A Constituição Federal de 1988 aliou o orçamento e planejamento público ao tratar do PPA, LDO e da LOA, servindo de base para o gerenciamento dos recursos públicos para manutenção da máquina pública.

A correta interpretação das categorias e elementos indicados no plano plurianual tem se constituído em permanente desafio, pois havia dúvidas quanto ao que ele estabelece, em especial no que se refere a regionalização (GIACOMONI, 2010, p. 219). Em tese os instrumentos orçamentários estavam mais aplicados a União, pairando aos Estados e Municípios a melhor distribuição regional da programação e as metas do plano.

Como já previsto na Constituição que a lei complementar iria dispor, entre outras matérias, a organização dos instrumentos orçamentários, a Lei de Responsabilidade Fiscal estendeu as regras para Estados, Distrito Federal e Municípios, além de complementar com normas mais específicas estabelecendo assim um entendimento mais definitivo. O Quadro 1 abaixo demonstra as novas disposições impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal nos instrumentos orçamentários:

Quadro 1 - Novas disposições para PPA, LDO e LOA na Lei de Responsabilidade Fiscal

Plano Plurianual	Lei de Diretrizes Orçamentárias	Lei do Orçamento Anual
Art. 3º (vetado)	Art. 4º	Art. 5º
Anexo de políticas fiscais e alteração do prazo de encaminhamento do projeto.	Equilíbrio entre receitas e despesas; Critérios e forma de limitação de empenho para todos os poderes; Normas para o controle de custos e avaliação de resultados das despesas orçamentária; Estabelecimento de condições para as transferências de recursos às entidades públicas e privadas Anexo de Metas Fiscais; Anexo de Riscos Fiscais.	Compatibilidade com as metas fiscais da LDO; Disporá medidas compensatórias de renúncias de receitas e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; Conterá reserva de contingência destinadas ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, cuja forma de utilização e montante baseadas na RCL, definidos na LDO.

Fonte: Elaborado pelo autor embasados na LC 101/2000 (BRASIL, 2000, p. 17-19)

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu Art. 3º, instituiu ao Plano Plurianual a obrigatoriedade de constar o Anexo de Política Fiscal. Nele, seriam estabelecidos os objetivos e metas de política fiscal a serem alcançados no período de vigência do plano, compactuando premissas e objetivos das políticas econômica nacional e de desenvolvimento social. Contudo, o Art. 3º da LRF foi vetado pelo Presidente da República conforme mensagem nº 627/2000, justificando o veto em consequência do curto prazo que inviabilizaria o aperfeiçoamento metodológico e a seleção criteriosa de programas e ações prioritárias de governo.

Ainda sob argumento do veto, o mesmo não incide em prejuízos a Lei Complementar visto que a Lei de Diretrizes Orçamentárias já contém o Anexo de Metas Fiscais, especificando de forma mais precisa as metas em valores correntes e constantes.

O Anexo de Metas Fiscais foi outro ponto importante para Lei de Responsabilidade Fiscal. Nele, o município fica obrigado a apresentar:

- Metas de resultado primário e nominal e de dívida pública para o exercício da LDO e para os dois seguintes;
- Memória e metodologia de cálculo das metas anuais;
- Metas fiscais dos três exercícios anteriores;
- Avaliação do cumprimento das metas relativas ao exercício anterior;
- Avaliação da evolução do patrimônio líquido da União, com destaque para origem e aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;
- Avaliação financeira e atuarial dos regimes de previdência e dos fundos de natureza atuarial, como o FAT; e
- Demonstrativo da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. (GIACOMONI, 2010, p. 242)

Além disso, a Lei de Diretrizes orçamentárias também conterá o Anexo de Riscos Fiscais, que segundo o parágrafo 3º da LRF, “serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.” (BRASIL, 2000, p. 63)

A elaboração do cronograma mensal de desembolso e programação financeira também é uma novidade importante na Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal cronograma procura ajustar as necessidades da execução do orçamento ao fluxo de caixa, espelhando-se nas saídas de recursos financeiros. (JUND, 2006, p. 374)

Claramente é visível que a Lei de Responsabilidade Fiscal colaborou positivamente na ampliação das regras que dispõe sobre a Lei de Diretrizes orçamentárias. Isto permitiu um melhor disciplinamento das finanças públicas e possibilitou uma compreensão partilhada entre Executivo e Legislativo sobre os vários aspectos da economia e da administração do setor público, facilitando sobremaneira a elaboração da proposta orçamentária anual e sua discussão e aprovação no âmbito legislativo. (GIACOMONI, 2010, p. 225)

2.5.2.2 *Receita Pública*

A receita pública é o oxigênio que permite honrar os compromissos perante a sociedade, viabilizando a manutenção das políticas públicas. Em termos conceituais, Jund define que:

consiste no conjunto de ingressos financeiros, com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, originados da ação e de atributos inerentes à instituição, que, na qualidade de elemento novo, produz acréscimos patrimoniais, sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros. (JUND, 2006, p. 146)

A Lei de Responsabilidade Fiscal criou regras mais rigorosas quanto a gestão da receita pública, sobretudo no que compete a previsão e arrecadação e também a renúncia de receita. De

regra constitucional, é dever do município instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

Este preceito está reforçado na Lei de Responsabilidade Fiscal, especificadamente no Art. 11, que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Além disso, o município que porventura venha a omitir sobre a arrecadação destas receitas, é impedido de receber transferências voluntárias de qualquer ente federativo.

Não obstante, a lei complementar ainda definiu, em seu Art. 12, que a receita pública deve ser prevista respeitando as normas técnicas legais, devendo obedecer às alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico e de qualquer valor que venha a ser relevante. As mesmas também serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. (BRASIL, 2000, p. 22)

Isto reforçou a seriedade e responsabilidade no estágio da previsão da receita, aliada aos critérios condicionados para elaboração da Lei Orçamentária Anual. Segundo o MCASP (2007), a previsão da receita baseia-se em geral na “série histórica de arrecadação das mesmas ao longo dos anos ou meses anteriores (base de cálculo), corrigida por parâmetros de preço (efeito preço), de quantidade (efeito quantidade) e mudanças de alíquota em sua base de cálculo (efeito legislação) ”.

Segundo Albuquerque, Medeiros e Silva (2008, p. 365), “o princípio da legalidade impõe que os atos dos quais resultem execução de despesa se encontrem devidamente amparados na legislação, sendo um dos pré-requisitos a previsão na Lei Orçamentária”.

Além da previsão, existem mais três estágios que configuram a receita pública: lançamento, arrecadação e recolhimento. Segundo a Art. 53 da Lei 4.320/64 “o lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”

Segundo Giacomoni (2010, p. 315), a arrecadação é a etapa em que ocorre de fato o pagamento da obrigação pelo contribuinte, podendo ocorrer de forma direta ou indireta. Na forma direta, é quando realizada em repartições administrativas do Estado, e na forma indireta ocorre em entidades depositárias, como bancos, no qual retêm os valores dos contribuintes. O último estágio refere-se ao recolhimento, fase em que o recolhimento dos valores arrecadados é destinado aos cofres públicos.

A receita pública é indispensável para honrar compromissos com a sociedade e para isso é necessária uma gestão competente. O gestor municipal tem de ficar mais responsável no que tange a efetiva arrecadação de suas receitas, podendo sofrer sanções caso omita de cumprir com sua obrigação constitucional de qualquer ato que configure renúncia de receita.

A omissão de receita vai muito além de não arrecadar impostos. Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, parágrafo 1º do Art. 14, a renúncia de receita:

compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (BRASIL, 2000, p. 23)

Deste modo, qualquer ato do poder executivo que venha a reduzir ou eliminar entrada de crédito aos cofres públicos está configurado como renúncia de receita, podendo estar cometendo um crime de responsabilidade fiscal. Além disso, a negligência na arrecadação de tributos ou renda pode acarretar em improbidade administrativa, conforme Art. 10, inciso X, da Lei nº 8.429/92.

No entanto, vale destacar que conforme disposto na Constituição Federal, parágrafo 6º do Art. 150, qualquer ato de renúncia de receita relativos a impostos, taxas ou contribuições só deve ser concedido se precedida de lei. A Lei de Responsabilidade Fiscal em seu caput do Art. 14 também expressa que no ato de incentivo ou benefício tributário, o mesmo será acompanhado de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que vigorar a concessão e nos próximos dois exercícios seguintes, devendo estar em atendimento à Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Além disso, deverá o chefe do poder executivo pelo menos evidenciar que a renúncia de receita foi estimada na Lei Orçamentária Anual e demonstrar que tais medidas não irão impactar nas metas fiscais. Também podem ser propostas formas de compensação destes incentivos, por meio de aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (JUND, 2006, p. 169)

Outro ponto a considerar é a base de cálculo utilizada pela Lei de Responsabilidade Fiscal na maioria de suas restrições aos entes da federação. A receita corrente líquida é usada como parâmetro principal para apurar limites estabelecidos na lei, como no cálculo das despesas com pessoal e da dívida pública.

Conforme consta na Lei de Responsabilidade Fiscal, inciso IV do Art. 2º, podemos definir a Receita Corrente Líquida como:

[..] somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do Art. 195, e no Art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do Art. 201 da Constituição. (BRASIL, 2000, p. 16)

A Lei de Responsabilidade Fiscal, para fins de apuração da Receita Corrente Líquida no que se refere aos dados dos entes federativos enviados à Secretaria do Tesouro Nacional, considera a soma das receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades. (JUND, 2006, p. 166)

2.5.2.3 Despesa Pública

O aumento da despesa, de forma descontrolada e irresponsável, tem sido um fator que mais prejudica a gestão pública e tendo impactos também na sociedade. A Lei de Responsabilidade Fiscal, com uma posição mais branda no tocante deste assunto impôs medidas que conduzem o poder público a ter mais seriedade e consciência no aumento dos gastos públicos.

O Art. 15 da LRF determina que qualquer ato que venha a gerar despesa não estimadas no impacto orçamentário-financeiro vigente, que estão incompatíveis com o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, e sem compensação financeira para despesas de caráter continuado são consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público.

Embora toda despesa pública baseia-se nos instrumentos orçamentários, vale considerar que devem ser obedecidas os seus respectivos estágios: empenho, liquidação e pagamento. Segundo Jund (2006, p. 194), tais estágios devem ser precedidos da fixação de dotações orçamentárias aprovadas na Lei Orçamentária Anual, que possibilitam a execução de programas pelos órgãos e unidades orçamentárias, concedendo ao ordenador de despesas o direito de gastar os recursos públicos mediante a emissão de empenho, limitado ao valor autorizado.

Conforme Art. 58 da Lei no 4.320/64, “o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.”. Para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria, sendo vedada a realização de despesa sem prévio empenho, exceto em casos especiais previstos na legislação específica, e sua realização não poderá exceder o limite dos créditos concedidos. (JUND, 2006, p. 194)

O segundo estágio da despesa é a liquidação, que conforme Art. 63 da Lei 4.320/64, “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. A liquidação envolve todos os atos de verificação e conferência, desde a entrada do material ou a prestação do serviço até o reconhecimento da despesa, sendo que a formalização deste estágio se dá pelo atestado de recebimento no verso da nota fiscal, fatura ou conta. (JUND, 2006, p. 196)

O pagamento é o último estágio, que conforme Jund (2006, p. 197), deve ser compreendido pelo despacho do ordenador da despesa, a partir de documento processado pelo serviço de contabilidade, determinando que a despesa seja paga. Além disso, o Art. 65 da Lei 4.320/1964 deixa claro que esta etapa deve ser precedida de liquidação do empenho e “efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente constituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento”.

Na maioria dos municípios brasileiros, o maior problema da despesa pública se concentra nas despesas com pessoal. A criação da LEI CAMATA e da Lei Complementar 96/1999, atualmente revogadas, foram voltadas a imposição de limites com despesas com pessoal e serviram de base para construção dos parâmetros dos tetos aplicados atualmente sob regimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

De acordo com a Lei Complementar 101/2000, no caput do Art. 18, podemos definir despesas com pessoal como:

o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. (BRASIL, 2000, p. 26)

Ainda, no Art. 20 da mesma Lei, estão definidos os limites para cada esfera do governo. O Quadro 2 a seguir demonstra o teto percentual de gastos com pessoal sobre a Receita Corrente Líquida:

Quadro 2 - Limites de Despesa com Pessoal por Poder e Órgão

Esfera	União	Estados	Municípios
Poder Executivo	40,9%	49%	54%
Poder Legislativo (incluído o Tribunal de Contas)	2,5%	3%	6%
Poder Judiciário	6%	6%	-
Ministério Público	0,6%	2%	-
LIMITE TOTAL	50%	60%	60%

Fonte: Elaborado pelo autor embasados na LC 101/2000 (BRASIL, 2000, p. 26-28)

O cálculo considera o total empenhado no mês de apuração somado aos onze meses anteriores e é realizada ao final de cada quadrimestre e semestralmente em municípios com população inferior a 50 mil habitantes. Caso o ente federativo descumpra o limite estabelecido, está condicionado a seguir medidas impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal para adequação aos percentuais vigentes.

Quando atingido 90% do limite das despesas com pessoal, o Tribunal de Contas competente alertará o Poder ou órgão para contornar a situação. Caso atinja 95% do limite estabelecido, conforme disposto no parágrafo único do Art. 20 da referida Lei, as seguintes medidas devem ser adotadas:

- I – concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;
- II – criação de cargo, emprego ou função;
- III – alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa
- IV – provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- V – contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000, p. 30)

Caso o Poder ou órgão venha a ultrapassar o limite máximo de gastos com pessoal, além de perceber as medidas citadas acima, deverá eliminar o percentual excedido nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro. Também deverão ser adotadas as medidas inclusas no parágrafo 3º do Art. 169 da Constituição Federal, devendo eliminar cargos em comissão e de funções de confiança em pelo menos 25% e exonerar

servidores não estáveis, e se não for suficiente tais medidas, poderá o servidor estável perder seu cargo.

Vale destacar que enquanto percorrer o excesso, conforme disposto no parágrafo 3º do Art. 23, o ente federativo fica impedido de receber transferências voluntárias; garantias, direta ou indireta, de outro ente e também de contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, além de especificar os limites pelos quais devem ser obedecidos, também deixou a par todas as medidas necessárias a serem realizadas em uma situação de comprometimento crítico de despesas com pessoal. Deste modo, se cria barreiras a argumentos que justifiquem o excesso de tais gastos que não compactuem com a legislação vigente.

2.5.2.4 Dívida Pública

Segundo Pascoal (2010, p. 113), a dívida pública pode ser definida como “um conjunto de compromissos, de curto ou longo prazos, assumidos pelo Estado com terceiros, nacionais ou estrangeiros, que compreende os juros e a amortização do capital devido pelo Estado.”

Tem sido uma grande dificuldade para o governo brasileiro, especialmente na esfera federal e estadual. Segundo dados do Portal Siga Brasil (2016), o impacto da dívida pública no orçamento federal do exercício de 2015 foi de 42,43% sobre os gastos da união, demonstrando um enorme problema para a União.

A dívida pública é classificada em consolidada e flutuante. Segundo a Lei 4.320/64 em seu Art. 98, define que a dívida consolidada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos. Já a dívida flutuante é aquela contraída pela administração pública por breve e determinado período de tempo, que compreende os restos a pagar, serviços da dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria.

Conforme dados da FIRJAN (2016), a dívida pública para a maioria dos municípios não é um problema, sendo que 3.779 municípios sequer declararam possuir Dívida Consolidada Líquida no exercício de 2015. Além disso, o endividamento público está concentrado em cidades mais populosas, que representa cerca de 60% da população nacional.

A maioria dos municípios brasileiros possuem baixa dívida pública por estarem vedados a realizar operações de crédito com a emissão de títulos públicos. Além disso, a resolução senatorial nº 40/2001 que impôs limite a dívida consolidada líquida tem sido fortalecida pela

Lei de Responsabilidade Fiscal, que dá mais rigor de controle não somente para a esfera federal e estadual, mas também para a municipal.

Dessa forma, a resolução nº 40/2001 do Senado Federal definiu como teto da dívida pública os percentuais de 200% para Estados e 120% para municípios, com base na receita corrente líquida. Quanto ao comprometimento anual, a resolução nº 43/2001 determinou que deve ser obedecido o limite de 11,5% da receita corrente líquida.

A Lei de Responsabilidade Fiscal impõe algumas medidas caso o ente federativo ultrapasse os limites impostos pelas resoluções senatoriais:

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

§ 1º Enquanto perdurar o excesso, o ente que nele houver incorrido:

I - estará proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária;

II - obterá resultado primário necessário à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do Art. 9º.

§ 2º Vencido o prazo para retorno da dívida ao limite, e enquanto perdurar o excesso, o ente ficará também impedido de receber transferências voluntárias da União ou do Estado.

§ 3º As restrições do § 1º aplicam-se imediatamente se o montante da dívida exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato do Chefe do Poder Executivo. (BRASIL, 2000, p. 36-37)

O estabelecimento de limites e as sanções aplicadas pela lei complementar é fundamental para o controle da dívida pública. Desta forma, predomina a responsabilidade dos gestores na realização de operações de crédito, obedecendo assim as restrições na legislação vigente caso houver excesso.

2.5.2.5. Restos a Pagar e Disponibilidade de Caixa

O orçamento público tem sido fundamental no controle das contas públicas, sendo a base para a execução das despesas públicas. Contudo, em muitos municípios há extrapolação dos gastos, mesmo existindo instrumentos obrigatórios que auxiliem os gestores públicos no planejamento e controle, evitando gastos superiores a arrecadação.

Segundo o jornal O Estado de São Paulo (2014) em cálculos realizados com base na pesquisa do Produto Interno Bruto (PIB) dos Municípios de 2011, somente 8% das prefeituras arrecadam mais do que gastam. A grande maioria dos municípios brasileiros tem gastos públicos maiores do que o que sua economia gera de imposto sobre a produção, somando as arrecadações municipais, estaduais e federais.

Consequentemente, toda insuficiência financeira em caixa implica em não pagamentos de gastos pelo ente federativo. Quando isso ocorre, as despesas não pagas no exercício devem ser contabilizados para que no ano subsequente sejam passíveis de pagamento, sendo inscritas em conta contábil denominada de “restos a pagar”.

No entanto, nem sempre os restos a pagar são provenientes de déficits nas receitas. Em muitos casos, as despesas podem se estender a exercícios ulteriores devido a burocracia que a legislação impõe, como processos licitatórios e fiscalização da entrega dos produtos e serviços, permanecendo assim até que todos estágios da despesa sejam cumpridos.

A Lei 4.320/64 em seu Art. 36 considera como restos a pagar as “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”. Logo, existem dois tipos de restos a pagar: processados e não processados.

Podemos conceituar essas duas classificações, segundo Feijó, Medeiros e Albuquerque (2008), como:

- a) Restos a pagar Processados - despesas em que o credor já tenha cumprido com as suas obrigações, ou seja, já tenha entregue os bens ou serviços, e em que tenha reconhecido como líquido e certo o seu direito ao respectivo pagamento. Tratam-se dos empenhos liquidados no exercício anterior e ainda não pagos.
- b) Restos a pagar não Processados - despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou, ainda que tal entrega tenha se efetivado, o direito do credor ainda não foi apurado e reconhecido. Tratam-se de despesas empenhadas no exercício anterior, ainda não liquidadas e não pagas. (ALBUQUERQUE, MEDEIROS e SILVA, 2008, p. 366)

As inscrições das despesas em restos a pagar se baseia nos dois primeiros estágios da despesa, ou seja, empenho e liquidação. Em outras palavras, significa dizer que os restos a pagar processados é a despesas empenhada e liquidada não paga, enquanto os restos a pagar não processados corresponde a despesa somente empenhada.

Os restos a pagar tem sido empregado pelos gestores públicos como uma manobra orçamentária para postergar as despesas do exercício vigente para o subsequente, resultando em superávit financeiro. Quando tais métodos são repetidamente realizados, acabam

engessando orçamentos anuais e diminuindo a margem para execução de despesas em outras áreas, como também ferindo o princípio da anualidade orçamentária.

A Lei de Responsabilidade Fiscal abordou o tema de restos a pagar e deu maior rigor para coibir este tipo de prática. Conforme em seu Art. 42, é vedado nos últimos dois quadrimestres de cada mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte com insuficiência financeira.

Deste modo, conforme Feijó, Medeiros e Albuquerque (2008, p. 371), a inscrição em restos a pagar não poderá ultrapassar o montante da disponibilidade financeira existente no encerramento do exercício, para que não reste descumprimento da norma legal. No caso de empenhos em que seu objeto ainda não se efetivou, fica a critério o cancelamento para resultar em uma folga orçamentária, desde que seu credor esteja ciente da anulação da obrigação.

Um ponto importante é que tal regra não deveria servir somente ao último ano de mandato, mas em todos os exercícios financeiros. Como a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe ao gestor público a elaboração do cronograma de execução mensal de desembolso e programação financeira, nada mais justo que as despesas correspondam a este disposto, evitando assim desequilíbrio orçamentários advindos de despesas de restos a pagar.

Contudo, a lei não se restringe tão somente aos restos pagar empenhados. Depreende-se do termo “obrigação de despesa” empregado pelo Art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal aquelas contraídas mesmo com a ausência de empenho prévio, também passível de crime de responsabilidade.

Vale destacar que se aplica as despesas realizadas entre os oitos meses antecedentes do novo mandato, não englobando aquelas decorrentes dos dois primeiros quadrimestres do último mandato. No entanto, é necessário atentar-se ao fato que se contraídas despesas nos dois últimos quadrimestres e mesmo que houver suficiência financeira, estas devem obedecer às regras do Art. 5º da lei nº 8.666/1993, seguindo a ordem cronológica de pagamento dos empenhos realizados anteriormente não submetendo a nenhuma prioridade, salvo quando houver relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada.

2.5.2.6 Transparência

O princípio da publicidade foi fortalecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, dando mais ênfase a transparência na gestão fiscal. A publicação de relatórios sobre as finanças

públicas permite que os cidadãos tenham um maior conhecimento sobre a gerencia dos recursos públicos e sua legalidade perante a legislação vigente.

A Lei de Responsabilidade Fiscal considera como instrumentos de transparência na gestão fiscal, conforme caput do Art. 48, “os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos”. Neste caso, será dada ampla publicidade, inclusive em meios eletrônicos, para que a população tenha fácil acesso a estes instrumentos e possam analisar a efetividade dos gestores com as finanças públicas.

Ainda no mesmo artigo, a Lei de Responsabilidade Fiscal assegura aos cidadãos a participação popular durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos por meio de audiências públicas. Isso permite que a sociedade tenha exercício de seus direitos democráticos, promovendo discussões e ideias decisivas para as políticas públicas, sendo de benefício ao interesse coletivo.

Todos os relatórios devem ser uniformes, ou seja, deverão ser de caráter semelhante aos demais publicados pelos entes federativos para melhor compreensão pelos cidadãos. A Secretaria do Tesouro Nacional é quem aplica as normas de consolidação das contas públicas, sendo também o órgão responsável por receber as publicações dos Estados e Municípios e divulga-las por meio eletrônico de acesso público.

Quanto ao Relatório Resumido de Execução Orçamentária, o Poder Executivo de cada ente federativo é responsável por sua elaboração e publicação, devendo constar os seguintes demonstrativos:

- Balanço Orçamentário;
- Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção;
- Demonstrativo da Receita Corrente Líquida;
- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social;
- Gestão de Finanças Públicas
- Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos;
- Demonstrativo do Resultado Nominal ;
- Demonstrativo do Resultado Primário;
- Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino;
- Demonstrativos das Despesas com Saúde;

- Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária.

Adicionalmente, após o encerramento do último bimestre do ano deverão ser elaborados, e publicados até o final do mês de janeiro, os seguintes relatórios:

- Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital;
- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social;
- Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos
- Servidores Públicos;
- Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos;
- e
- Demonstrativo das Despesas de Caráter Continuado Derivadas das Parcerias Público-Privadas. (JUND, 2006, p. 105-106)

O relatório abrange vários demonstrativos em um único documento, servindo de base até mesmo para os Tribunais de Contas acompanhar a execução orçamentária do ente federativo. Vale destacar que a Constituição Federal no parágrafo 3 do Art. 165 já previa a obrigatoriedade deste relatório, estabelecendo sua publicação em até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

Também a Lei de Responsabilidade Fiscal exige que seja emitido ao final de cada quadrimestre o Relatório de Gestão Fiscal. O relatório deverá conter os seguintes demonstrativos com comparativo de limites: Demonstrativo das Despesas com Pessoal (Anexo I), Demonstrativo da Dívida Consolidada (Anexo II), Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores (Anexo III), Demonstrativo das Operações de Crédito (Anexo IV), Demonstrativo das Disponibilidades de Caixa (Anexo V), Demonstrativo dos Restos a Pagar (Anexo VI), Demonstrativo das Despesas com Serviços de Terceiros (Anexo VII) e Demonstrativo dos Limites da LRF (Anexo VIII). (JUND, 2006, p. 587)

O relatório de gestão fiscal deverá ser publicado em até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, sendo facultado aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes divulgá-lo semestralmente. Não obedecendo o prazo estabelecido, o gestor público estará sujeito a multa, além de tornar o município impossibilitado de receber transferências voluntárias e realizar operações de crédito enquanto não publicado. (JUND, 2006, p. 586).

O Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório Resumido de Execução Orçamentária será divulgado publicamente pela Secretaria do Tesouro Nacional, Tribunal de Contas competente e pelo município. Além disso, o município também ficará obrigado de manter em portal eletrônico acesso detalhado pelo cidadão acerca das despesas e receitas do município.

Neste caso, o Art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que em relação a publicidade da despesa, deverá constar todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução e realização, com dados do processo, bem fornecido ou serviço prestado, beneficiário do pagamento e quando houver, o procedimento licitatório realizado.

2.6 O MUNICÍPIO E O PACTO FEDERATIVO

Segundo o Art. 18 da Constituição Federal, está definida que a “organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Assim, cada ente federativo possui autonomia própria não dependendo da decisão de outro, ou seja, não há hierarquia entre as esferas, possuindo capacidade de poderes e competências a serem seguidas dentro dos limites traçados dentro da Constituição Federal.

Segundo Paulo e Alexandrino (2015, p. 345), "a repartição de competências é a técnica que a Constituição utiliza para partilhar entre os entes federados as diferentes atividades do Estado federal." Para dividir as competências de cada esfera de governo, a Constituição Federal define o critério de Predominância de Interesse, em que a amplitude do assunto a ser tratado decorre de seu âmbito: se é de interesse nacional, cabe a União determinada responsabilidade, se for de interesse regional, cabe aos Estados e Distrito Federal, e por fim, caso o interesse for local, a competência é do município.

A forma na qual as competências foram distribuídas estão enumeradas na Constituição Federal, sendo que as atribuições correspondentes a União está disposta nos Arts. 21 a 22 e para os municípios no Art. 30. Quanto aos Estados ficam reservadas as competências residuais, ou seja, aquelas que não lhe foram vedadas, conforme consta no parágrafo 1º do Art. 25 da Constituição Federal, no caso do Distrito Federal ficam acumuladas as competências dos municípios e dos Estados conforme parágrafo 1º do Art. 32, salvo o que consta nos incisos XIII, XIV do Art. 21 e no XVII do Art. 22.

Algumas funções são tão importantes que elas não são divididas entre os entes, mas compartilhadas, em que todas as esferas de governo são responsáveis, como consta no Art. 23 da Constituição Federal sendo chamadas competências comuns, entre elas podemos citar a saúde, educação, meio ambiente, assistência social e habitação. Já as competências legislativas, conforme Paulo e Alexandrino (2015, p. 348) estabelecem o poder para normatizar respectivas matérias, não quanto ao respeito à atuação em si, à execução de uma atividade, mas sim à edição das normas que regularão determinada atuação.

Quadro 3 - Repartição de competências por ente federativo

Competência	Atribuições
União	Arts. 21 a 22
Municípios	Art. 30
Distrito Federal	Art 32, § 1º
Estados (remanescente/não enumerada)	Art. 25, § 1º
Competência administrativa comum (União, Estados, DF e municípios)	Art. 23
Competência legislativa comum (União, Estados, DF e municípios)	Art. 24

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Paulo e Alexandrino (2015, p. 349)

Da mesma forma que as competências administrativas e legislativas estão expressamente enumeradas e definidas de acordo com a Constituição Federal, a competência tributária segue a mesma regra, ficando a União responsável pelas competências remanescentes. Elas estão definidas na Constituição Federal, nos Arts. 145, 148, 149 e 153 para as competências expressas, e no inciso I do Art. 154 e parágrafo 4º do Art. 195, para residuais.

O Quadro 4 abaixo representa os impostos competentes a cada ente federativo:

Quadro 4 - Competência tributária por ente federativo

Municípios	Estados	União
Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Imposto de Importação (II)
Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Imposto de Exportação (IE)
Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)	Imposto de Renda (IR)
		Imposto sobre Produtos Industrializados
		Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
		Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
		Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)

Fonte: Elaborado pelo autor embasados na Constituição Federal (BRASIL, 1988, p. 97-100)

Segundo Art. 159, da Constituição Federal, a arrecadação de receitas do Imposto de Renda - IR e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI por parte da União formam o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Da receita líquida do IR e do IPI (arrecadação bruta deduzida de restituições e incentivos fiscais),

são destinados 21,5% ao FPE e 23,5% para o FPM, sendo os municípios acrescidos de 1% que será acumulado no decorrer dos meses e integralmente distribuído no 1º decêndio de dezembro do ano em curso.

Segundo o Tribunal de Contas da União (2008), a apuração da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Importados correspondente ao FPM decorre da seguinte forma:

A arrecadação bruta do IR e do IPI é apurada decendialmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que deduz as restituições e incentivos fiscais (Finor, Finam, Funres, PIN e Proterra) ocorridas no mesmo período, e comunica o montante da arrecadação líquida resultante à Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Esta Secretaria, por sua vez, procede à contabilização dessas arrecadações líquidas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), informando, em seguida ao Banco do Brasil o montante financeiro a ser transferido que corresponde a 23,5% da arrecadação líquida contabilizada mais 1,0% no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano. Esses valores são transferidos aos municípios observados os coeficientes individuais de participação no FPM fixados em Decisão Normativa específica do TCU. (TCU, 2008, p. 14-15)

O critério de distribuição das cotas do FPM é definido a partir das informações prestadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Segundo o TCU (2008, p. 16), o “IBGE publica no Diário Oficial da União, até o dia 31 de agosto de cada ano, para os fins de cálculo das quotas dos fundos de participação, a relação das populações por Estados e por Municípios”.

No entanto, deve-se considerar que cada Estado tem direito a uma participação diferenciada na distribuição dos recursos do FPM, podendo ocorrer de dois ou mais Municípios de Estados distintos situados na mesma faixa populacional possuírem o mesmo coeficiente populacional e receberem valores financeiros diferentes. (TCU, 2008, p. 17)..

. Do montante total do FPM, 10% pertencem às Capitais, 86,4% aos municípios classe-interior e o restante, 3,6%, constituem o FPM-Reserva, distribuídos entre os municípios do Interior com população acima de 156.216 habitantes. Como o critério de rateio para Capitais e o FPM-Reserva não são relevantes para o objeto do estudo deste trabalho, a Figura 01 a seguir demonstra somente a metodologia de cálculo para distribuição aos municípios classe-interior:

Figura 1 - Cálculo de distribuição financeira de recursos do FPM - Municípios Interior

$$V = (C \times (PE \times FPM-Int)) / S$$

Onde:

V = Valor da cota do Município

C = Coeficiente individual do município

PE = percentual de participação do Estado de origem no FPM-Interior

FPM-Int = valor financeiro do FPM destinado aos Municípios do Interior (86,4 % FPM Total);

S = Somatório de coeficientes de todos os Municípios do Estado

Fonte: Elaborado pelo autor embasados em informações do TCU (2008, p. 18)

O coeficiente do município é calculado pelo TCU e é obtido a partir das informações fornecidas pelo IBGE e pelo fator populacional do município disposto no Decreto-Lei nº 1881/1981 (TCU, 2008, p. 19). Os percentuais destinados a cada Estado estão definidos pela Resolução nº 242/1990 do Tribunal de Contas da União. (TCU, 2008, p. 17)

No caso do ICMS, embora a obrigação do recolhimento seja de competência do Estado, a Constituição Federal em seu Art. 158, inciso IV, define que seja destinado aos municípios 25% do montante recolhido. Os repasses das parcelas é calculado a partir do Índice de Participação dos Municípios – IPM, que por sua vez considera para elaboração a movimentação econômica, a área e a população de cada município.

O quadro 05 demonstra de forma clara o cálculo do Índice de Participação dos Municípios:

Quadro 5 - Critério de cálculo do Índice de Participação dos Municípios

PERCENTUAL	LEI REGULAMENTADORA
Composição 75% VAF	Lei Complementar (LC) 63/90
7% Área	Lei Estadual 11.038/97
7% População	Lei Estadual 11.038/97
5% Número propriedades rurais	Lei Estadual 11.038/97
3,5% Produtividade Primária	Lei Estadual 11.038/97
2% inversa ao VAF "per capita" municípios	Lei Estadual 11.038/97
0,5% Programa de Integração Tributária – PIT	Lei Estadual 11.038/97 e Decreto 45.659/2008

Fonte: Elaborado pelo autor embasados na Lei Estadual 11.038/1997 e LC 63/1990

Por outro lado, há um certo conflito nestas competências, em que impostos gerados que são transferidos a União voltam aos cofres de Estados e Municípios na maioria das vezes em proporção menor do que a arrecadada, sendo que este fator, entre outros, é o que impulsiona a muitos a proposta de um novo pacto federativo. Conforme descrito na Carta pelo Fortalecimento da Federação (2015, p. 10), o “contexto atual é de diminuição da atividade econômica e de divisão desigual dos recursos tributários, ora concentrados nas mãos da União,

a delegação de obrigações sem a previsão das fontes de financiamento leva Estados e Municípios a insolvência”.

Cada vez mais municípios e estados estão em um difícil cenário para execução de suas competências administrativas, convivendo com quedas nos recursos repassados pela União. Com isso, os gestores acabam por comprometer a máquina pública e assumindo os riscos pelas responsabilidades impostas perante a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo o periódico *Em Discussão* (2015, p. 10), “a queixa de governadores estaduais e prefeitos é de que, enquanto reduz o abastecimento do FPE e do FPM, via desonerações fiscais (como a do IPI), a União aumenta as alíquotas de contribuições que não divide com os demais entes”. Como a maioria dos municípios possuem alta dependência em recursos federais, acabam diminuindo a sua capacidade de investimento, visto que grande parte da arrecadação própria se concentra em despesas com pessoal.

2.7 O ÍNDICE FIRJAN DE GESTÃO FISCAL (IFGF)

Anualmente, a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro realiza uma pesquisa para analisar dados fornecidos pelas próprias prefeituras a Secretaria de Tesouro Nacional para gerar informações sobre gestão fiscal de todas as prefeituras dos municípios brasileiros. O Índice FIRJAN de Gestão Fiscal é o resultado desta pesquisa que vem sendo uma ferramenta aliada aos fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal e fortalece uma questão de extrema importância, que é a forma como as prefeituras administram os tributos pagos pela sociedade.

O objetivo é gerar indicadores para que a população possa fiscalizar como está sendo administrado os recursos públicos e estimular a cultura da responsabilidade administrativa, bem como auxiliar gestores municipais na tomada de decisão quanto a alocação dos recursos. Segundo a FIRJAN (2016), o problema fiscal brasileiro não é exclusivo do governo federal, sendo que municípios estão à beira da insolvência, tendo como agravante o fato de que centenas deles já estão descumprindo os limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), gerando além de riscos fiscais, riscos político-institucionais.

Os resultados do IFGF são publicados no site da FIRJAN e permitem analisar de forma intuitiva e simples a gestão fiscal do município. Para cada edição do índice, considera-se como referência o exercício anterior e o município pode realizar o acompanhamento da evolução da gestão fiscal ao longo dos anos, podendo comparar dados de municípios com base em ranking de classificação.

Para construção do IFGF, a FIRJAN tomou como base os resultados de cinco indicadores: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida. Estes possuem metodologia e pesos específicos e são compostos por dados publicados pelas prefeituras ao STN, sendo analisados por pontuação que variam de 0 a 1.

Desta forma, com intuito de facilitar o entendimento da análise do IFGF, foram aplicados conceitos correspondente a nota estabelecida, sendo conceito A (Gestão de Excelência) para resultados superiores a 0,8 pontos; conceito B (Boa Gestão) entre 0,6 e 0,8 pontos; conceito C (Gestão em Dificuldade) entre 0,4 e 0,6 pontos; e conceito D (Gestão Crítica) para resultados inferiores a 0,4 pontos.

2.7.1 IFGF Receita Própria

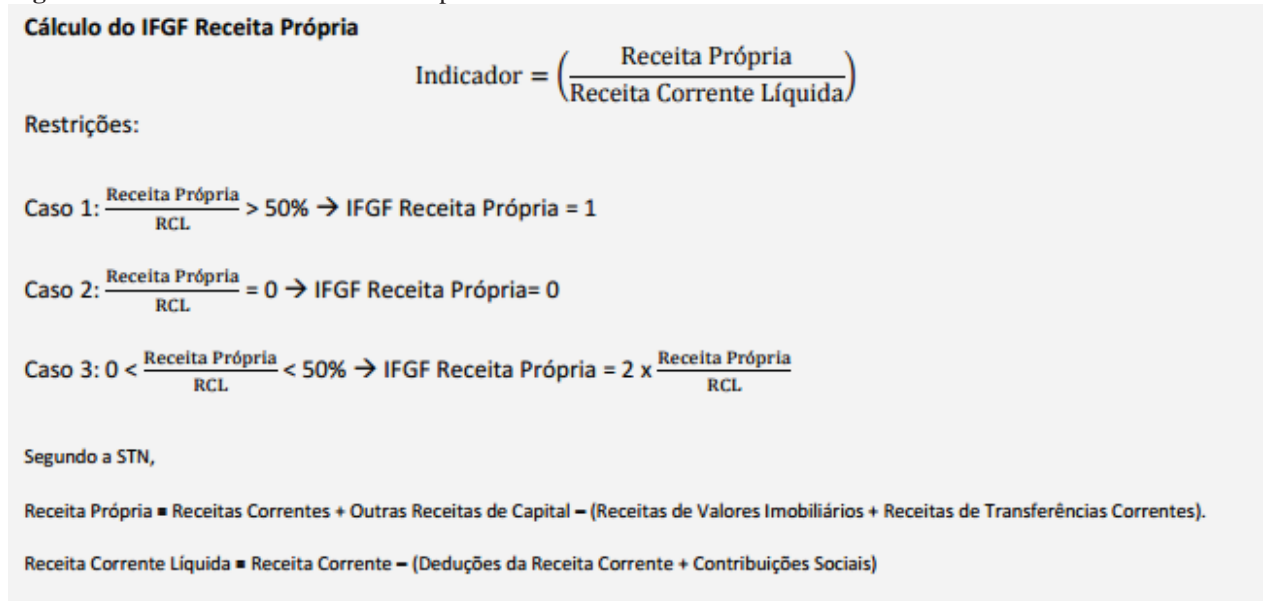
A manutenção das atividades de qualquer ente federativo deriva fonte de recursos tributários, mas no caso dos municípios brasileiros, há uma forte dependência das transferências constitucionais e há poucas medidas por parte dos gestores para torná-los autossustentáveis. A inércia dos gestores públicos na cobrança de tributos e até mesmo em criar incentivos que possam fortalecer o aumento das receitas próprias tornam as prefeituras mais propensas ao desequilíbrio financeiro.

Segundo a FIRJAN (2016, p. 11), apenas 12,7% das receitas municipais são provenientes de recursos próprios, sendo todo o restante proveniente de transferências dos estados e do governo federal. Isto demonstra a falta de eficácia dos municípios na arrecadação municipal, dentro de um cenário de queda de repasses constitucionais estão praticamente sem margem de manobra para gerenciar suas despesas.

O IFGF Receita Própria tem como objetivo de verificar o grau de autonomia das receitas do município. Visto que grande parte dos municípios brasileiros não se sustentam somente de suas receitas próprias, o indicador foi formulado no pressuposto de que o município seja capaz de gerar receitas próprias equivalentes à metade de suas receitas correntes líquidas.

Desta forma, se o município não gera receita própria, recebe nota igual a zero, e caso tenha gerado 50% da RCL ou mais, recebe a pontuação máxima no IFGF Receita Própria. Quanto mais próximo de 1,00 a pontuação, menor a dependência de transferências constitucionais e voluntárias de outros entes, sendo que o peso deste indicador corresponde a 22,5% do resultado do IFGF.

A Figura 02 a seguir demonstra exatamente a metodologia de cálculo empregada para este indicador:

Figura 2 - Cálculo do IFGF Receita Própria

Fonte: FIRJAN (2016)

2.7.2 IFGF Gastos com Pessoal

Sempre apontado pelos órgãos de fiscalização como um problema pelos gestores públicos, a despesa com pessoal é considerada como o principal agravante no orçamento dos municípios. O descontrole dos municípios na contratação de servidores cada vez mais impacta a receita dos municípios impactando nos investimentos.

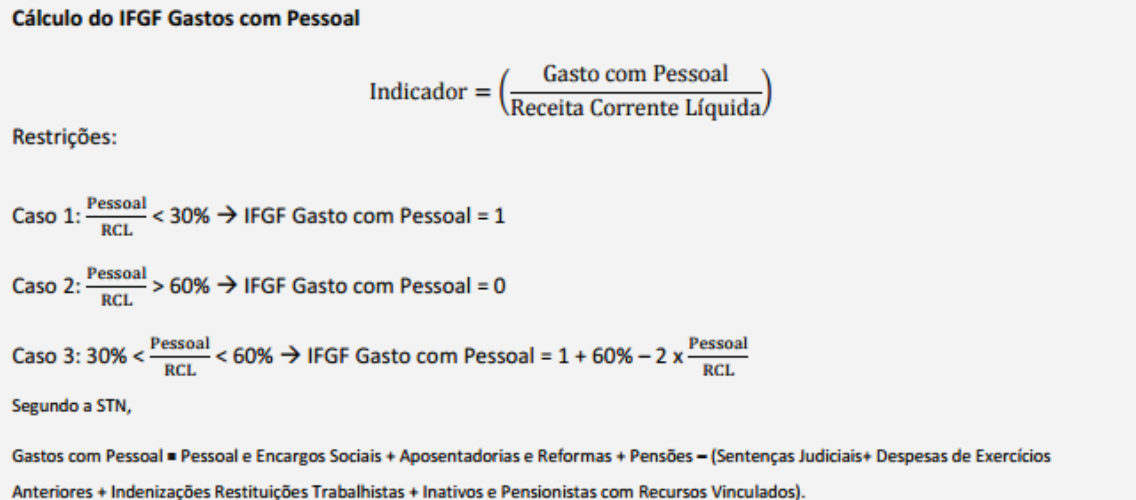
O limite estabelecido para municípios equivale a 60% da Receita Corrente Líquida, sujeito ao gestor público a medidas e sanções previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal caso ultrapasse este valor. Segundo a FIRJAN (2016, p. 13), foram 740 prefeituras ultrapassaram o limite de 60% da RCL para gasto com pessoal imposto pela LRF no exercício de 2015, sendo que entre 2007 e 2015, a proporção da RCL consumida por essas despesas nos municípios brasileiros passou de 45,0% para 54,1%, evidenciando o excessivo comprometimento neste tipo de despesa.

O IFGF Gastos com Pessoal objetiva avaliar o comprometimento das receitas com as despesas de pessoal e sua metodologia de cálculo é construída similarmente ao limite imposto pela LRF. O município que ultrapassar o limite imposto pela Lei terá sua nota equivalente a zero, e caso seu gasto com funcionalismo público ser inferior a 30% sobre a RCL terá nota máxima.

Para fins de interpretação, quanto mais próximo de 1,00, menor o comprometimento com funcionalismo municipal e maior será o espaço de manobra para a prefeitura executar

políticas públicas. O peso deste indicador corresponde a 22,5% do resultado do IFGF. A Figura 03 abaixo demonstra a forma de cálculo estabelecida pela FIRJAN:

Figura 3 - Cálculo do IFGF Gastos com Pessoal



Fonte: FIRJAN (2016)

2.7.3 IFGF Investimentos

Conforme Jund (2006, p. 190),

Investimentos são as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e a constituição ou o aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

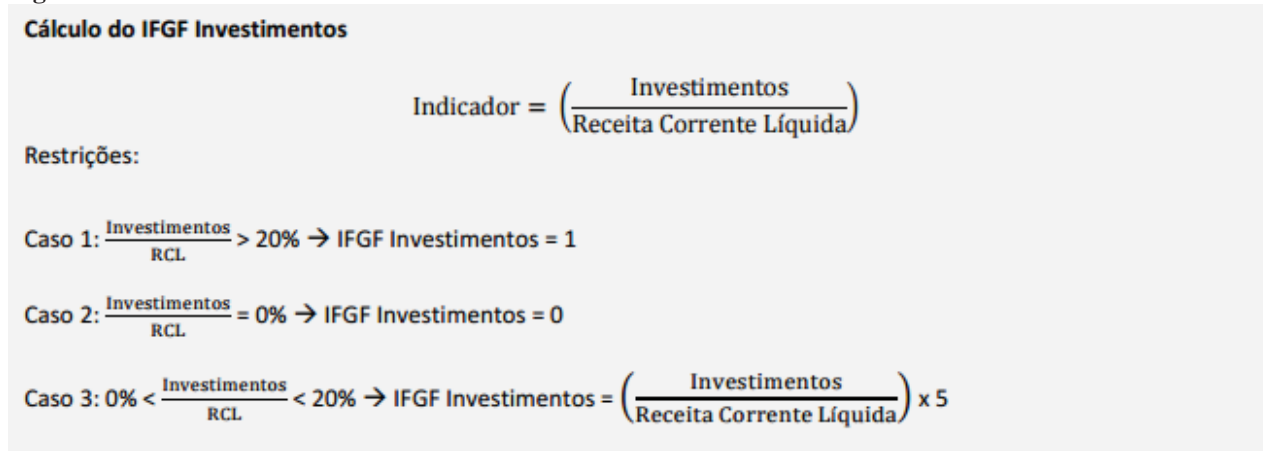
O esforço em investimentos torna o município cada vez mais suscetível a um patamar elevado de qualidade e bem-estar social. Quando o município procura alocar seus recursos em saúde, infraestrutura, educação, entre outras atividades, isto se reverte em qualidade de vida, crescimento econômico e empregos para a sociedade.

No entanto, o nível de investimentos depende de projetos propostos no orçamento do município. Segundo a FIRJAN (2016, p. 15), cerca de 54,4% cidades brasileiras investiram no máximo 9% de sua Receita Corrente Líquida em políticas públicas, evidenciando o alto contraste em relação a despesas com funcionalismo público.

Neste contexto, o IFGF Investimentos visa medir a parcela dos investimentos nos orçamentos municipais. Se o município investiu mais de 20% da sua RCL, recebe nota 1,00. Na leitura dos resultados, quanto mais próximo de 1,00, mais investimentos foram realizados, sendo o peso deste indicador corresponde a 22,5% do resultado do IFGF.

A Figura 04 a seguir demonstra a fórmula de cálculo estabelecida pela FIRJAN:

Figura 4 - Cálculo do IFGF Investimentos



Fonte: FIRJAN (2016)

2.7.4 IFGF Liquidez

O gasto público deve ser coerente com a previsão orçamentária, devendo ser realizado somente com suficiência financeira. O equilíbrio da receita e despesa é a base para que a manutenção da máquina pública ocorra dentro da normalidade, sem que haja contratempos e não afete os serviços a serem realizados.

O gestor público em seu último ano de mandato deve possuir recursos financeiros suficientes para saldar despesas postergadas no exercício seguinte. Conforme a FIRJAN (2016, p. 18), o nível de comprometimento do caixa das prefeituras com os restos a pagar do exercício anterior vem evoluindo significativamente, sendo que em 2015, as prefeituras viraram o ano deixando cerca de 57,6% do caixa comprometido com despesas postergadas.

Neste contexto, o IFGF Liquidez verifica a relação entre o total de restos a pagar acumulados no ano e os ativos financeiros disponíveis para cobri-los no exercício seguinte. O peso deste indicador corresponde a 22,5% do resultado do IFGF e a interpretação do resultado parte da regra em que se o município possuir Restos a Pagar maior do que Recursos em Caixa, terá sua pontuação igual a zero, sendo que quanto mais próximo de 1.00, menos o município está postergando pagamentos para o exercício seguinte sem a devida cobertura.

A Figura 05 a seguir demonstra claramente a forma de cálculo utilizada pela FIRJAN:

Figura 5 - Cálculo do IFGF Liquidez**Cálculo do IFGF Liquidez**

$$\text{Indicador} = \left(\frac{\text{Caixa} - \text{Restos a Pagar}}{\text{Receita Corrente Líquida}} \right)$$

Restrições:

$$\text{Caso 1: } \frac{\text{Caixa-RAP}}{\text{RCL}} > 25\% \rightarrow \text{IFGF Liquidez} = 1$$

$$\text{Caso 2: } \frac{\text{Caixa-RAP}}{\text{RCL}} < 0\% \rightarrow \text{IFGF Liquidez} = 0$$

$$\text{Caso 3: } 0\% < \frac{\text{Caixa-RAP}}{\text{RCL}} < 25\% \rightarrow \text{IFGF Liquidez} = 0,4 + 0,6 \times \frac{(\text{Caixa-Restos a Pagar})}{\text{Receita Corrente Líquida}} \times 25\%$$

Fonte: FIRJAN (2016)

2.7.5 IFGF Custo da Dívida

O setor público como estado organizado tem a obrigação de oferecer políticas públicas para atendimento a sociedade, sendo estas financiadas a partir dos tributos e outras formas de arrecadação impostas aos cidadãos. Quando os recursos arrecadados não são suficientes, o estado usa o instrumento de endividamento público para cumprimento de suas competências.

Segundo Jund (2006, p. 278), para isso o ente federativo "toma dinheiro emprestado, necessitando, para tanto, gozar de confiança no mercado perante aqueles, sejam estrangeiros ou nacionais, dispostos a emprestar o dinheiro, mediante o qual o governo contrai o empréstimo." Esta forma de financiamento consiste em simples ingressos financeiros que deverão ser amortizados no futuro, geralmente acrescidos de juros e demais encargos.

Neste contexto, o IFGF Custo da Dívida tem como objetivo avaliar o peso dos encargos da dívida em relação às receitas líquidas reais, em consonância com o limite de 13% da receita líquida real estabelecido pela resolução nº 43 do Senado Federal. Quanto mais próximo de 1,00, menor o comprometimento dos recursos do município com juros e amortizações referentes a empréstimos contraídos em anos anteriores, sendo o peso deste indicador corresponde a 10% do IFGF.

A Figura 06 a seguir estabelece a metodologia de cálculo para este indicador:

Figura 6 - Cálculo do IFGF Custo da Dívida**Cálculo do IFGF Custo da Dívida**

$$\text{Indicador} = \left(\frac{\text{Juros} + \text{Amortizações}}{\text{Receita Líquida Real}} \right)$$

Restrições:

$$\text{Caso 1: } \frac{\text{Juros} + \text{Amort}}{\text{RLR}} = 0\% \rightarrow \text{IFGF Custo da Dívida} = 1$$

$$\text{Caso 2: } \frac{\text{Juros} + \text{Amort}}{\text{RLR}} > 13\% \rightarrow \text{IFGF Custo da Dívida} = 0$$

$$\text{Caso 3: } 0\% < \frac{\text{Juros} + \text{Amort}}{\text{RLR}} < 13\% \rightarrow \text{IFGF Custo da Dívida} = 1 - \frac{\left(\frac{\text{Juros} + \text{Amortizações}}{\text{Receita Líquida Real}} \right)}{13\%}$$

Segundo a STN,

Receita Líquida Real = Receita Orçamentária – Operações de Crédito – Alienação de Bens – Transferências Voluntárias – Transferências de Capital.

Fonte: FIRJAN (2016)

3 METODOLOGIA

A seguir, serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para alcance dos objetivos desta pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DE PESQUISA

O presente estudo teve como objetivo a análise da efetividade de gestão no município de Campos Borges sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No que tange os procedimentos técnicos, foi empregada a pesquisa documental visto que será utilizada informações de documentos oficiais emitidos pelo próprio município.

Nesta categoria podemos destacar: documentos de arquivo públicos ou privados, documentos pessoais como cartas, diários, fotografias, gravações, documentos de empresas e instituições como ofícios, memorandos, relatório de atividades, dados estatísticos etc. (FIALHO e OTANI, 2011, p. 41)

Com relação à abordagem do problema, classifica-se como quantitativa visto que foi desenvolvida por meio da interpretação e análise dos dados coletados. Segundo Richardson (1999, p. 70), “o método quantitativo representa, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências”.

Quantos aos objetivos, classifica-se como descritiva, pois teve como propósito descrever a efetividade da gestão fiscal do município, e que, conforme Gil (2008, p. 28), “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, um estabelecimento de relações entre variáveis.”

3.2 COLETA DE DADOS

Para alcance dos objetivos gerais deste trabalho, a coleta de dados foi realizada a partir de dados secundários, por meio de dados publicados do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal (IFGF), compostos por indicadores que avaliam a qualidade de gestão fiscal do município,

sendo eles: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida. Também foram utilizados documentos publicados pelo município à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, como Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO e o Relatório de Gestão Fiscal – RGF, bem como dados divulgados pelo Portal da Transparência do município.

3.3 ANÁLISE DE DADOS

Após realizado a coleta dos dados a partir dos indicadores do IFGF, os mesmos foram primeiramente tabulados em uma planilha eletrônica usando o software Microsoft Excel. Para tratamento dos dados, utilizou-se a estatística descritiva, que segundo Diehl e Tatim (2004, p. 86), “permite tratar os dados quantitativa e qualitativamente ao mesmo tempo para apoiar uma interpretação ou desencadeá-la”. Conseqüentemente, a apresentação se deu por meio de tabelas e gráficos, que possibilitaram ser analisados os períodos com melhor índice em cada grupo de indicador e compará-los ano a ano.

3.4 VARIÁVEIS

As variáveis de estudo utilizadas neste presente trabalho foram aquelas usadas na construção do IFGF. Conforme consta no site da FIRJAN, este índice é composto por cinco indicadores: Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida.

Deste modo, para cada indicador serão estudadas as seguintes variáveis:

IFGF Receita Própria: Aquelas que interferem no resultado do índice, sendo o ISS, ITBI, IRRF e outras receitas tributárias, bem como as receitas de transferências correntes, como FPM, ICMS, entre outras.

IFGF Gastos com Pessoal: A despesa bruta com Pessoal e Encargos Sociais, bem como o quantitativo de servidores em cada período pesquisado.

IFGF Investimentos: Serão utilizados os valores compreendidos com investimentos no orçamento do município.

IFGF Liquidez: Será utilizado os valores finais de Caixa e os Restos a Pagar no final de cada exercício pesquisado.

IFGF Custo da Dívida: O total de Juros e Amortizações de cada período.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

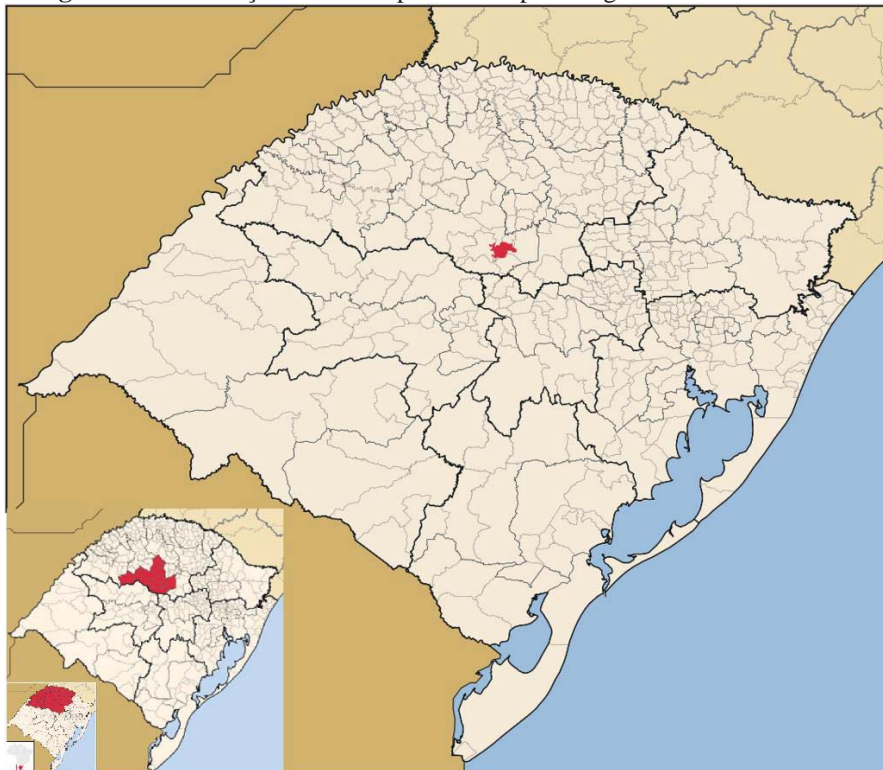
Neste presente capítulo, será realizada a caracterização do município de Campos Borges, apresentando suas informações mais relevantes. Em seguida, serão expostos os resultados e a análise da pesquisa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CAMPOS BORGES

O município de Campos Borges pertence ao Noroeste Rio-grandense, sob a microrregião de Cruz Alta, localizado a uma distância de 213 km da capital do Estado (FAMURS, 2016). Situa-se a uma latitude de 28°53'16" ao sul e a uma longitude de 53°0'3" ao oeste, estando a uma altitude de 513 metros. (IBGE, 2016)

A Figura 07 abaixo ilustra claramente a localização do município:

Figura 7 - Localização do município de Campos Borges – RS



Fonte: (IBGE, 2016)

Abrange uma extensão territorial de 226,578km² e divide-se por seis distritos: Rincão dos Toledos, Mundo Novo, São José, Volta Vitória, Varamé e Linha Ferrari. Possui como limites territoriais os municípios de Alto Alegre, Espumoso, Jacuizinho e Quinze de Novembro (FAMURS, 2016).

Possui 3.785 habitantes predominante de origem portuguesa, alemã e italiana, emancipou-se em 13 de abril de 1988 pela Lei Estadual nº 8563/1988. Sua economia do município baseia-se na pecuária, extração de madeira e principalmente na agricultura, além de investimentos em plantações de soja, milho e trigo, bem como a pecuária de corte e leite, proporcionando a diversificação agrícola. Também possui um número significativo de famílias que se dedicam a extração de basalto em pedreiras distribuídas em diversos pontos do município e outras culturas, como horticultura e fruticultura (FAMURS, 2016).

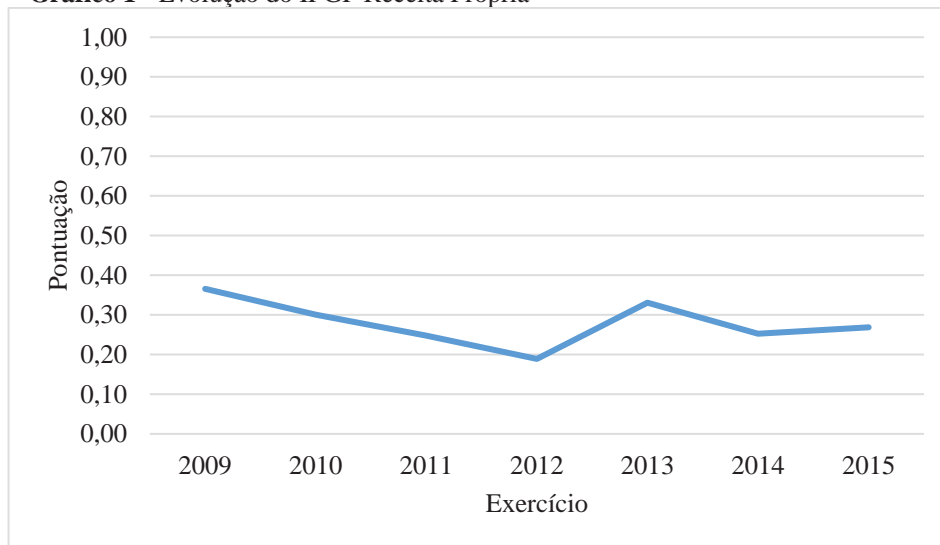
Possui atualmente 3.116 votantes (TSE, 2016) e o poder executivo é comandado pela prefeita Sandra Regina Soares, eleita no pleito-eleitoral de 2012. Com um orçamento anual que gira em torno de R\$ 14.375.000,00, é administrado por sete secretarias: Secretaria da Administração, Secretaria da Saúde, Secretaria de Educação, Secretaria da Agricultura, Secretaria da Fazenda, Secretaria da Infraestrutura e pelo Gabinete do Prefeita.

4.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir dos indicadores que formulam o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal, será feita a análise das variáveis que influenciaram positivamente ou negativamente na pontuação no período estudado. Para isto, será usado nos julgamentos cada item que compõe o indicador estudado por meio de tabelas e gráficos e posteriormente será realizada as devidas conclusões.

4.2.1 Receita Própria

Conforme explicado no referencial teórico, o IFGF Receita Própria tem o objetivo de verificar o grau de autonomia das receitas dos municípios. O Gráfico 1 a seguir demonstra a evolução do índice no período estudado:

Gráfico 1 - Evolução do IFGF Receita Própria

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da FIRJAN (2016)

Pode-se verificar que o índice diminuiu constantemente de 2009 a 2012, representando uma queda de 48,31% em sua pontuação. Houve uma variação positiva (+0,14189) de 2012 para 2013 mas caindo no ano seguinte e evoluindo novamente em 2015, demonstrando oscilações em sua pontuação nos exercícios financeiros em questão. Além disso, o município não obteve sucesso ao alavancar seu conceito no índice, visto que durante todo o período permaneceu no conceito D da FIRJAN, estando entre os municípios com pior índice de arrecadação.

Para evidenciar a pontuação calculada do IFGF Receita Própria, uma análise mais profunda merece ser estudada. A Tabela 1 a seguir demonstra as variáveis que compõem o cálculo do IFGF Receita Própria, conforme sua metodologia:

Tabela 1 – Cálculo da variável Receita Própria – em R\$

Exerc.	Receitas Correntes	Outras Receitas de Capital	Receitas Patrimoniais	Receita de Transferências Correntes	Receita Própria	% RP s/ RC
2009	8.697.958,16	-	-259.743,83	-7.039.949,31	1.398.265,02	16,08
2010	9.540.117,29	-	-427.785,32	-7.890.563,28	1.221.768,69	12,81
2011	11.252.608,63	-	-629.366,79	-9.402.550,79	1.220.691,05	10,85
2012	12.026.800,77	-	-1.063.032,44	-9.991.487,05	972.281,28	8,08
2013	12.470.827,57	-	-41.275,00	-10.747.245,09	1.682.307,48	13,49
2014	13.633.944,75	-	-93.824,99	-11.913.613,85	1.626.505,91	11,93
2015	15.001.790,51	-	-986.043,40	-12.438.182,16	1.577.564,95	10,52

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

As receitas correntes evoluíram consideravelmente ano a ano, decorrendo principalmente pelo volume crescente das transferências voluntárias. A receita de bens imobiliários e mobiliários obteve crescimento positivo, havendo uma queda significativa entre os anos de 2013 e 2014, provenientes das perdas de remunerações dos investimentos do Regime Próprio de Previdência Social – RPPS.

Após deduzida a receita patrimonial e as transferências correntes, obtém-se o montante da receita própria do município no exercício financeiro. No exercício financeiro de 2012 em que houve o menor índice a receita própria representava apenas R\$ 972.281,28, corroborando com a pontuação atribuída.

Também é necessário verificar a composição da Receita Corrente Líquida, base para cálculo dos indicadores do IFGF. A Tabela 2 abaixo demonstra a composição desta variável no período pesquisado:

Tabela 2 – Cálculo da variável Receita Corrente Líquida – em R\$

Exerc.	Receita Corrente	Outras Receitas de Capital	Deduções da Receita Corrente	Contribuições Sociais	Receita Corrente Líquida
2009	8.697.958,16	-	-1.077.160,31	-590.979,10	7.029.818,75
2010	9.540.117,29	-	-1.170.110,41	-253.220,29	8.116.786,59
2011	11.252.608,63	-	-1.427.725,68	-272.333,57	9.552.549,38
2012	12.026.800,77	-	-90.146,77	-262.033,12	11.674.620,88
2013	12.470.827,57	-	-1.959.004,75	-296.691,17	10.215.131,65
2014	13.633.944,75	-	-1.850.914,53	-320.470,17	11.462.560,05
2015	15.001.790,51	-	-2.816.906,78	-328.255,82	11.856.627,91

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

Verifica-se que as baixas deduções no exercício financeiro de 2012 também favoreceram para baixo índice de receita própria, resultando em uma receita corrente líquida maior. Além disso, a arrecadação proveniente de recursos próprios do município representa em média no período estudado aproximadamente 14% da receita corrente líquida, demonstrando a dependência do município em recursos não próprios.

Cabe analisar quais foram as receitas tributárias que conduziram ao déficit na arrecadação. Na Tabela 3 a seguir, verifica-se a participação de cada receita tributária na arrecadação total do município no período:

Tabela 3 – Composição da Receita Própria – em R\$

Ano	IPTU	ISS	ITBI	IRRF	Outras Rec. Trib.	Rec. de Contrib.	Rec. de Serviços	Outras Rec. Correntes	Rec. Própria
2009	55.145,40	53.372,69	27.427,99	34.821,71	130.454,78	590.979,10	33.010,98	473.052,37	1.398.265,02
2010	58.705,35	123.953,99	48.105,76	27.609,05	87.808,05	253.220,29	55.028,02	567.338,18	1.221.768,69
2011	69.704,30	111.920,56	55.893,98	36.019,04	70.104,81	272.333,57	47.409,05	557.306,04	1.220.691,35
2012	73.541,76	111.278,14	40.806,40	47.574,67	49.550,21	262.033,12	40.431,79	347.065,19	972.281,28
2013	86.533,27	101.322,88	104.447,86	62.607,55	56.297,80	296.691,17	53.111,02	921.295,61	1.682.307,16
2014	90.213,17	100.842,60	89.143,80	67.373,12	55.390,92	320.470,17	64.838,61	838.233,52	1.626.505,91
2015	83.581,30	119.041,60	85.359,68	65.314,41	54.895,96	328.255,82	44.188,61	796.927,57	1.577.564,95

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

De um modo geral, a maioria das fontes de arrecadação tiveram crescimento e outras também algumas oscilações. Em sua maioria, as oscilações ocorreram na receita de ITBI, estando condicionada ao volume de negociações de imóveis no exercício financeiro, bem como a fatores econômicos que influenciam o mercado imobiliário e que impactam no valor venal. A conta Outras Receitas Tributárias, composta por arrecadações com taxas e contribuições de melhoria, foi significativa somente em 2009 devido ao pagamento pelos contribuintes pelas obras com pavimentação poliédrica.

As Receitas de Contribuições e Outras Receitas Correntes, que respectivamente representaram em média 23,96% e 46,41% da Receita Própria, demonstraram ser fontes de arrecadação com maior valor em relação as demais. O melhor e pior índice de receita própria ocorreu em 2009 e 2012, justamente sendo influenciados por estas variáveis, visto que juntas em 2009 representaram um total de R\$ 1.064.031,47 e em 2012 resultou em R\$ 609.098,31.

Porém, vale lembrar que as receitas de contribuições se refere em sua maior parte aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende as contribuições do Regime Próprio de Previdência Social. Além disso, em 2009 estas receitas foram significativas pelo fato de estar elencada a Amortização do Passivo Atuarial com o Regime Próprio de Previdência Social, posteriormente sendo contabilizada em rubrica distinta nos exercícios seguintes. Já a conta Outras Receitas Correntes em sua maior parte deriva de Indenizações e Restituições, uma vez que o município possui em margem territorial coberta pela Bacia Hidrográfica do Rio Jacuí, recebe royalties pela utilização dos recursos hídricos.

Quanto as demais receitas, verifica-se que apresentaram evoluções durante o período, destacando a receita de ISS que teve uma disparidade de 132,24% em 2010, permanecendo ao longo dos anos com poucas variações.

O IPTU também teve um crescimento constante, demonstrando uma pequena queda em 2015, mas representando um aumento de 51,57% se comparado ao exercício de 2009. Porém,

se analisarmos o volume arrecadado no período estudado, a receita deste imposto é significativamente baixa se considerarmos o número de habitantes do município aliado a possível defasagem no cadastro imobiliário do município realizada somente no exercício de 2001.

Desde então, a forma adotada para correção dos valores venais dos imóveis é baseada no IGP-M (Índice Geral de Preços do Mercado) no lançamento de cada exercício. Assim, alguns imóveis do município localizados em áreas valorizadas acabam subavaliados demonstrando a necessidade do município em recalculá-los os valores venais.

No entanto, como na maioria dos municípios brasileiros, os gestores públicos acabam abstendo de realizar as correções necessárias para não se indispor com a população local e consequentemente evitar conflitos de caráter político, visto que uma suposta elevação deste imposto acarreta em desgaste eleitoral, além do impacto econômico que poderia ocorrer devido ao enorme tempo em que o cadastro imobiliário esteve desatualizado.

Por outro lado, o município promove programas de parcelamento e reduções dos juros e encargos financeiros para atrair inadimplentes não somente do IPTU, mas também de outras dívidas dos contribuintes em atraso. De certa forma, isto colabora com a elevação da receita, mas contribui com a prática do não pagamento para obtenção destes privilégios de concessão de abatimentos aos contribuintes inadimplentes.

Para fins de análise de como estes programas de desconto sobre a receita tributária impacta na receita própria, a Tabela 4 abaixo demonstra os descontos concedidos durante o período estudado:

Tabela 4 – Descontos concedidos sobre a receita própria – em R\$

Exerc.	IPTU	Receita de Serviços	Taxas	Contribuições de melhoria	ISS	Multa, Juros e Moras	Total
2009	6.576,13	1.068,13	1.799,00	14.718,88	-	-	24.162,14
2010	-	12.556,66	-	0,00	-	-	12.556,66
2011	5.764,45	8.388,05	-	0,00	-	-	14.152,50
2012	9.135,03	5.065,27	-	0,00	-	-	14.200,30
2013	11.112,55	6.340,83	-	0,00	-	-	17.453,38
2014	11.079,67	7.015,55	-	0,00	-	-	18.095,22
2015	15.084,84	6.428,75	1.705,31	0,00	368,96	5.415,24	29.003,10

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados do TCE-RS (2016)

Se analisarmos em termos médios a representatividade dos descontos sobre a receita tributária, veremos um impacto de 1,34% que não parece ser tão significativo, mas se

considerarmos o total de descontos já concedidos de 2009 a 2015 chegamos a um total de R\$ 129.623,30.

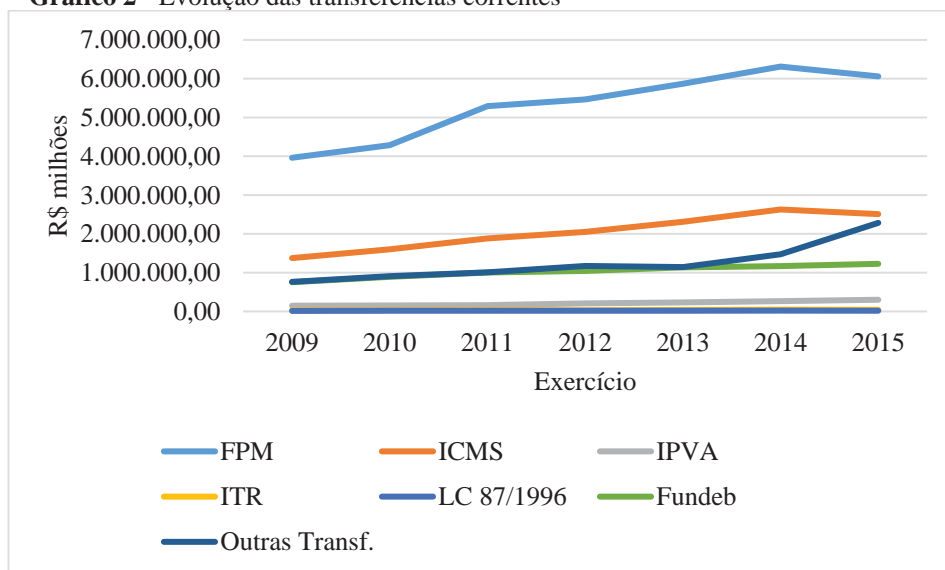
Além disso, se consideramos que o município não tem tomado providencias no tocante a atualização dos valores imobiliários e somarmos os descontos concedidos, tais atos tem impacto considerável sobre a receita própria. Os descontos do IPTU foram concedidos sem levar em consideração o real valor venal de cada imóvel, arrecadando valores ainda menores do que deveria receber.

De certo modo, renunciar valores de receitas tributárias acabam deixando a receita própria em defasagem. De 2009 para 2015 a receita própria evoluiu somente 12,82%, representando um acréscimo de R\$ 179.299,93, ao contrário das transferências correntes que evoluiu no mesmo período cerca de 76,68%.

Deve-se levar em conta que a transferências correntes engloba os valores recebíveis de outras pessoas de direito público ou privado (União, Estados, Instituições Privadas, Convênios e de pessoas físicas), formando uma enorme fonte de recursos para o município. Também deve-se apontar ao fato de que há uma maior competência tributária por parte do governo federal, que consequentemente deve repassar valores de diferentes áreas sociais, seja de sua competência obrigatória ou comum, aos cofres municipais.

O Gráfico 2 demonstra a participação de cada recurso recebido por transferências correntes ao município de Campos Borges no período estudado:

Gráfico 2 - Evolução das transferências correntes



Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

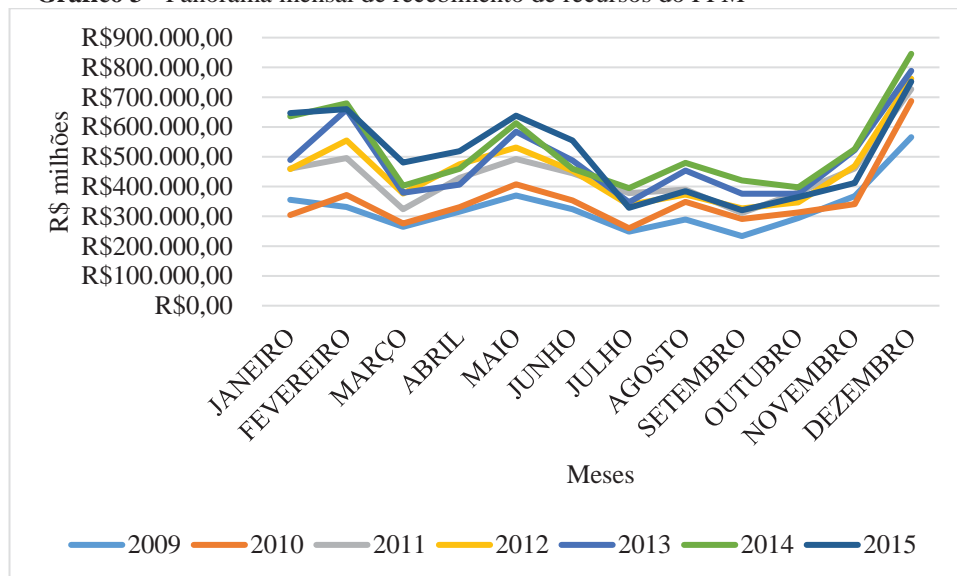
De fato, as maiores fatias das transferências correntes recebidas tiveram como fontes principais o FPM e o ICMS. Cabe constatar que os recursos do FPM responderam em média

aproximadamente 54% do montante das transferências correntes recebidas, com uma evolução de 7,65% ao ano, e o ICMS com uma média de participação de 20,59% do total das transferências correntes.

As outras fontes de recursos somadas representam 25,43% do montante, destacando neste percentual as receitas do FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação) e de Outras Transferências Correntes, sendo esta última derivada em sua maior parte de convênios celebrados entre o município e outros entes governamentais.

Cabe frisar que mesmo tendo crescimento contínuo ao longo dos anos, nem sempre ocorre essa situação nos meses em que estes recursos são recebidos pelo município. O Gráfico 3 abaixo toma como exemplo uma das principais fontes de recursos do município, o FPM, em um panorama mensal:

Gráfico 3 - Panorama mensal de recebimento de recursos do FPM



Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

Pode-se verificar que ao longo dos meses, o FPM possui grande oscilação em praticamente todos os exercícios financeiros do estudo. Vale destacar que no mês de dezembro há um aumento considerável em relação aos demais devido a cota extra, em que todos os municípios tem direito ao final do exercício conforme legislação vigente.

Por mais que o município veja os recursos de transferências correntes crescendo anualmente, estas oscilações no recebimento das parcelas dificultam o gerenciamento das contas públicas se levarmos como base os repasses dos meses anteriores. Possuir suficiencia financeira elevada em recursos próprios é importante nestas situações, visto que seria uma

manobra para enfrentar déficit de recursos recebidos de transferências correntes sem implicar na manutenção das políticas públicas do município.

De fato, o município pouco evoluiu na competência de suas obrigações tributárias. Um dos fatores que prejudicam um melhor desempenho nas receitas próprias é a ausência da nota fiscal eletrônica de serviços, muito difundida na maioria dos municípios, que poderia inibir práticas de evasão fiscal e incentivaria o município ao elevar a receitas de ISS.

Outro fator determinante é a atualização dos valores venais dos imóveis. Por ser um município de pequeno porte, a cultura do populismo prevalece e o gestor tende a não criar atritos com o eleitorado ao realizar ações públicas negativas, como um aumento do IPTU, que na maioria das situações não corresponde com o cenário imobiliário da cidade.

Porém, cabe analisar se o índice elaborado pela FIRJAN corresponde ao calculado com base nas informações fornecidas pelo município. A Tabela 5 a seguir demonstra o resultado dos indicadores e suas variações:

Tabela 5 – Cálculo do Índice de Receita Própria

Exerc.	Receita Própria (em R\$)	Receita Corrente Líquida (em R\$)	Índice Receita Própria (2*RP/RCL)	Índice FIRJAN de Receita Própria	Diferença entre índices
2009	1.398.265,02	7.029.818,75	0,3978	0,3657	0,0321
2010	1.221.768,69	8.116.786,59	0,301	0,3006	0,0005
2011	1.220.691,05	9.552.549,38	0,2556	0,2478	0,0078
2012	972.281,28	11.674.620,88	0,1666	0,189	-0,0225
2013	1.682.307,48	10.215.131,65	0,3294	0,3309	-0,0015
2014	1.626.505,91	11.462.560,05	0,2838	0,2527	0,0311
2015	1.577.564,95	11.856.627,91	0,2661	0,2687	-0,0025

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

Analisando os dados acima, pode-se verificar que há poucas variações entre os indicadores. Os resultados do cálculo a partir dos dados extraídos do RREO foram mais expressivos aos publicados pela FIRJAN nos exercícios de 2009 e 2014, em que representaram valores superiores equivalentes a 8,79% e 12,31%, respectivamente. No exercício financeiro de 2012, os cálculos resultaram na pontuação de 0,1666, representando numa queda de -11,88% se comparado ao publicado pela FIRJAN,

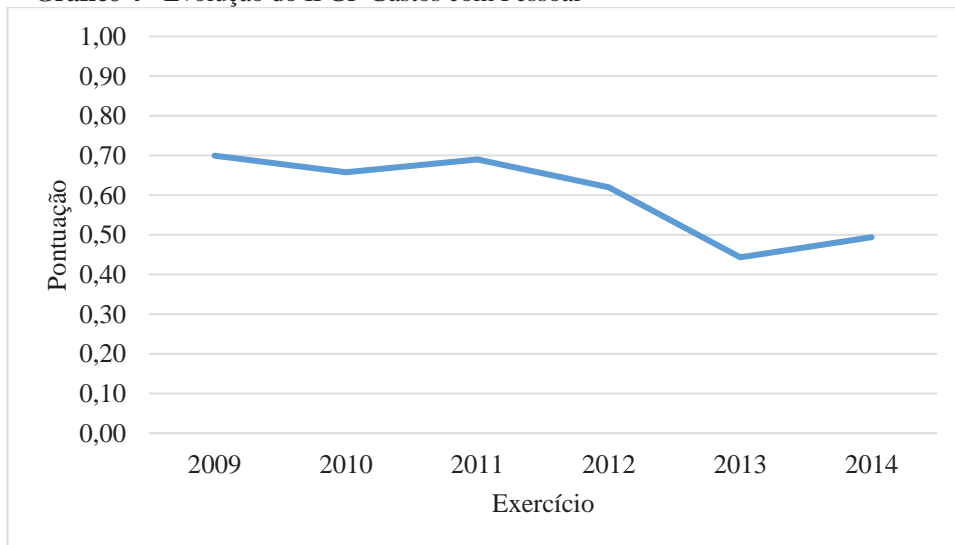
Nos demais exercícios, os resultados foram praticamente equivalentes aos divulgados pela FIRJAN. Vale destacar que essas variações ocorrem pelo fato que o município realiza

retificações nos dados enviados ao STN após o fechamento dos cálculos realizados pelo instituto, onde são recalculados em edições posteriores do IFGF.

4.2.2 Gastos com Pessoal

Este indicador, conforme enunciado no referencial teórico, busca avaliar o comprometimento das receitas com as despesas de pessoal. A evolução do IFGF Gastos com Pessoal no período estudado é apresentada no Gráfico 4 a seguir:

Gráfico 4 - Evolução do IFGF Gastos com Pessoal



Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da FIRJAN (2016)

Pode-se verificar que o índice teve um decréscimo significativo em sua pontuação de 2009 para 2014, representando uma queda de 29,38%. No decorrer do período o município que estava classificado entre os municípios com conceito B (Boa Gestão) nos exercícios de 2009 a 2012, acabou sendo rebaixado para o conceito C (Gestão em Dificuldade) devido ao declínio de sua pontuação desde 2013.

Isso significa que o município ao longo dos anos passou a ter um maior comprometimento com folha de pagamento, que por consequência acaba dificultando outras áreas do orçamento. Além disso, possuir um maior comprometimento da receita com gastos com pessoal pode implicar em sanções caso desrespeite o limite estipulado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, atualmente de 54% sobre a RCL.

Uma análise baseada em termos monetários pode evidenciar o resultado do índice divulgado pela FIRJAN. Na Tabela 6 a seguir, verifica-se a evolução dos Gastos com Pessoal no período estudado e também seu percentual sobre a Receita Corrente Líquida:

Tabela 6 – Evolução de Gastos com Pessoal sobre a Receita Corrente Líquida (STN)

Exercício	Gastos com Pessoal (em R\$)	Receita Corrente Líquida (em R\$)	% S/ RCL
2009	2.767.320,46	7.029.818,75	39,37
2010	3.166.151,07	8.116.786,59	39,01
2011	3.372.933,50	9.552.549,38	35,31
2012	4.525.958,83	11.674.620,88	38,77
2013	5.298.920,62	10.215.131,65	51,87
2014	5.948.624,05	11.462.560,05	51,9
2015	5.832.858,30	11.856.627,91	49,19

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

Verifica-se um crescimento significativo nas despesas com pessoal de 2009 para 2015, representando uma alta de R\$ 3.065.537,84, mais de 110%. Significa dizer que no período estudado esses gastos evoluíram cerca de 13,75% a cada ano, o que pode ser considerado um verdadeiro impacto no orçamento pelo qual se justifica a queda na pontuação do IFGF Gastos com Pessoal.

Ao analisarmos a participação destes gastos na Receita Corrente Líquida, pode-se considerar que o município teve um baixo impacto de 2009 a 2012, chegando ao menor percentual em 2011, com 35,31%. Porém, com base nos dados a partir de 2013, a gestão chegou a ultrapassar o limite prudencial (51,3%) de Gastos com Pessoal imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal alcançando sua maior representatividade em 2014, registrando 51,90% da Receita Corrente Líquida.

Quando algum município ultrapassa este limite prudencial, o mesmo é notificado pelo Tribunal de Contas do Estado e passa a seguir as consequências estipuladas na LRF, sendo impossibilitado de realizar qualquer ato que eleve aos gastos com pessoal. No caso de ultrapassar o limite legal de 54%, o poder executivo deve além das implicações anteriores, eliminar o percentual excedido nos próximos dois quadrimestres e adotar outras medidas, como por exemplo reduzir cargos em comissão e de servidores não estáveis.

Mesmo que o município de Campos Borges tenha se mantido no limite prudencial nos exercícios de 2013 e 2014, o mesmo não foi sequer notificado pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Acontece que para fins de cálculo, o TCE-RS adota metodologia diferente para apuração de Gastos com Pessoal e da Receita Corrente Líquida da realizada pela Secretaria do Tesouro Nacional, resultando em um menor percentual.

As diferenças estão evidenciadas na Tabela 7 a seguir, na qual consta os dados extraídos do TCE-RS e demonstra o percentual dos Gastos com Pessoal sobre a RCL:

Tabela 7 – Evolução de Gastos com Pessoal sobre a Receita Corrente Líquida (TCE-RS)

Exercício	Gastos com Pessoal (em R\$)	Receita Corrente Líquida (em R\$)	% S/ RCL
2009	2.767.320,46	7.057.078,71	39,21
2010	3.107.100,91	8.009.872,24	38,79
2011	3.360.736,52	9.358.389,19	35,91
2012	3.781.115,98	9.640.899,51	39,22
2013	5.425.153,59	10.636.922,63	51
2014	5.319.304,22	12.005.703,99	44,31
2015	5.832.682,35	12.461.407,15	46,81

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados do TCE-RS (2016)

Conforme as informações coletadas, pode-se verificar que em nenhum exercício o município chegou a alcançar o limite prudencial, diferentemente das informações do STN. Ao registrar 51% de sua receita corrente líquida em gastos com pessoal em 2013, o município acabou entrando no limite de alerta estipulado pela LRF, pelo qual estabelece que o município estará sujeito a advertência do Tribunal de Contas competente quando ultrapassar 48,60% de sua Receita Corrente Líquida em despesas com pessoal.

Por mais que o gasto com pessoal tenha tido crescimento contínuo ao longo dos anos, o município só não extrapolou os limites impostos pela LRF pois estas despesas evoluíram correspondendo a receita corrente líquida que município obteve. Porém, a forma metodológica do TCE-RS no cálculo destas variáveis de certo modo concede uma alternativa aos gestores para que possam elevar ainda mais o quadro de pessoal, mesmo que a Lei de Responsabilidade Fiscal possa ser bem rígida quanto a gestão dos gastos com servidores públicos, a eficácia da lei depende muito dos órgãos fiscalizadores e isso só pode ser aperfeiçoado através de uma metodologia conjunta que não conceda margens a artifícios contábeis dos gestores públicos ao não seguimento da lei.

Vale analisar também a evolução do quadro de pessoal no período estudado. A Tabela 8 demonstra o quantitativo de servidores, excluindo inativo e pensionistas, e tendo como base o mês de julho como referência para cada exercício estudado:

Tabela 8 – Quantitativo de servidores ativos (continua)

Exercício	Concursados	Cargos comissionados	Contrato seletivo	Cargos Eletivos	Total
2009	156	22	2	8	188
2010	150	28	12	7	197
2011	158	26	6	7	197
2012	159	27	8	7	201

Tabela 8 – Quantitativo de servidores ativos (continuação)

2013	156	40	6	7	209
2014	147	41	17	6	211
2015	155	41	24	7	227

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados fornecidos pelo Setor de Departamento Pessoal da Prefeitura de Campos Borges (2009-2015)

Pode-se verificar que houve um crescimento de 20,74% no quadro de servidores de 2009 para 2015. Este crescimento foi em sua maior parte representado pelo aumento de admissões de cargos comissionados e de contratos temporários, que somente em 2015 representaram 28,63% do total de servidores, ao contrário de servidores estáveis que somente obteve crescimento em 2011 e 2015, resultante dos concursos realizados no respectivo período.

Vale analisar também, com base na metodologia da FIRJAN, possíveis variações entre o índice divulgado pela instituição e o calculado a partir dos dados fornecidos pelo município.

A Tabela 9 abaixo demonstra estas divergências:

Tabela 9 – Cálculo do Gastos com Pessoal

Exercício	Gastos com Pessoal	Receita Corrente Líquida	Índice de Gastos com Pessoal (1+0,60)-(2*GP/RCL)	Índice de Gastos Com Pessoal (FIRJAN)	Diferença
2009	2.767.320,46	7.029.818,75	0,8127	0,6996	0,1131
2010	3.166.151,07	8.116.786,59	0,8199	0,6575	0,1623
2011	3.372.933,50	9.552.549,38	0,8938	0,6898	0,204
2012	4.525.958,83	11.674.620,88	0,8246	0,6197	0,205
2013	5.298.920,62	10.215.131,65	0,5625	0,4433	0,1192
2014	5.948.624,05	11.462.560,05	0,5621	0,494	0,0681
2015	5.832.858,30	11.856.627,91	0,6161	-	0,6161

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

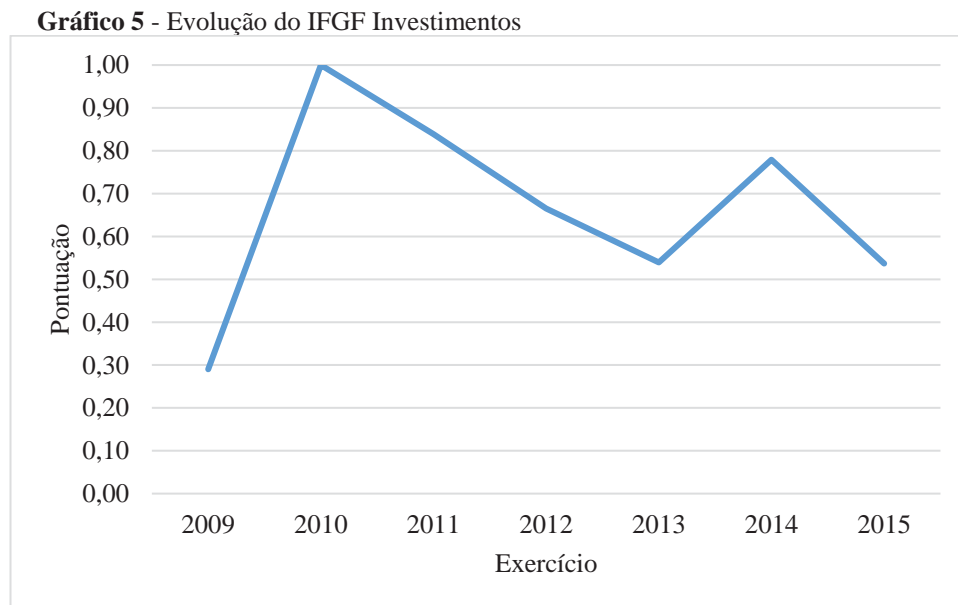
Pode-se verificar que em todos os indicadores houveram diferenças, sendo que os resultados calculados da coleta dos dados pela STN foram sempre maiores que os divulgados pela FIRJAN. A diferença mais expressiva ocorreu nos dados calculados de 2011 e 2012, onde houve uma variação de +0,2040 e +0,2050, respectivamente. Nos outros exercícios, destacamos em 2009 e 2010 concomitantemente as variações de +0,1131 e +0,1623, sendo que o resultado mais próximo aos dados divulgados pela FIRJAN refere-se a 2013, numa variação de +0,0681.

Além disso, no exercício de 2015 não houve pontuação divulgada pela FIRJAN neste indicador, possivelmente por consequência de o município não ter publicado na data de fechamento do índice as informações à Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

Vale destacar que essas diferenças não deveriam existir, visto que a fonte de dados para fins de cálculo obtida foi a mesma utilizada pelo Instituto FIRJAN, ou seja, nas publicações realizadas pelo município à Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Porém, os municípios podem fazer retificações e alterações nos dados publicados, sendo comum ocorrer diferenças nos dados coletados mesmo que significativas.

4.2.3 Investimentos

O objetivo deste indicador é de avaliar a parcela dos investimentos nos orçamentos municipais. No Gráfico 5 abaixo é demonstrado a evolução do indicador no período estudado:



Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da FIRJAN (2016)

Pode-se analisar que a parcela de investimentos do município tem oscilado muito, mas tem tido uma pontuação satisfatória. Houve um “contraste” de 2009 para 2010, em que o município saiu do Conceito D pela baixa representatividade dos investimentos no orçamento para o Conceito A, onde teve níveis de investimentos tão elevados que recebeu a nota máxima neste exercício. No entanto, sua pontuação caiu consecutivamente até 2013 representando uma queda de 35,70%, rebaixando sua classificação para o Conceito C.

Esta pontuação pode ser evidenciada na Tabela 10 abaixo, que representa as variáveis que formularam o resultado do indicador com base nos dados do STN:

Tabela 10 – Evolução dos Investimentos sobre a Receita Corrente Líquida

Exercício	Investimentos (em R\$)	Receita Corrente Líquida (em R\$)	Percentual sobre a RCL (em %)
2009	443.799,26	7.029.818,75	6,31
2010	3.013.842,70	8.116.786,59	37,13
2011	1.605.223,89	9.552.549,38	16,8
2012	1.368.207,86	11.674.620,88	11,72
2013	1.095.581,49	10.215.131,65	10,73
2014	1.470.990,17	11.462.560,05	12,83
2015	1.244.514,03	11.856.627,91	10,5

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

No ano que obteve nota máxima e melhor conceito, os investimentos representaram 37,13% da Receita Corrente Líquida, um percentual muito significativo se comparado ao exercício anterior, em que a variável tinha participação de 6,31%. Em termos médios, o nível de investimentos tem sido de 14,65% sobre a RCL, que de certa forma pode ser considerado satisfatório.

Vale reiterar que os valores demonstrados representam somente os valores gastos com investimentos, diferentemente das despesas de custeio. Os investimentos conforme já mencionado no referencial teórico representam os gastos com planejamento e execução de obras, aquisição de imóveis, aquisição de equipamentos, material permanente e entre outros da mesma natureza. A despesa de custeio engloba os itens básicos de manutenção de um projeto e que não resulta em aumento patrimonial, relativa ao pagamento de diárias, serviços prestados por pessoa física ou jurídica, e a aquisição de material de consumo.

A maioria destes investimentos é proveniente de convênios celebrados entre o município com o Estado e a União. Mesmo que determinada área seja de competência de outro ente federativo, estes convênios são realizados para realização de objetivos de interesse mútuo entre as partes, em que a concedente transfere recursos à conveniente para execução da finalidade.

A Tabela 11 abaixo demonstra as despesas realizados por áreas de investimento:

Tabela 11 – Valores investidos por área – em R\$

ÁREA INVESTIDA	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
AGRICULTURA	100.496,43	97.500,00	91.388,30	-	99.000,00	743.891,25	250.000,00
ADMINISTRAÇÃO	6.962,75	18.142,92	13.886,90	25.116,60	32.940,21	84.678,42	21.150,22
ASSISTÊNCIA SOCIAL	15.433,16	12.748,36	574,00	45.631,94	27.372,09	46.357,90	4.670,00
COMÉRCIO E SERVIÇOS	-	-	-	-	-	7.874,00	220.000,00
COMUNICAÇÕES	-	-	680,00	-	690,00	-	-
CULTURA	9.886,80	-	2.924,00	-	-	2.517,84	20.691,47
DESPORTO E LAZER	20.111,86	377.573,05	28.376,94	1.340,00	170.762,19	2.800,00	1.510,00
EDUCAÇÃO	25.643,97	697.587,51	251.601,59	166.777,95	296.332,20	467.594,25	104.311,41
GESTÃO AMBIENTAL	-	109.422,79	-	-	-	-	-
HABITAÇÃO	6.764,55	742.961,36	235.124,22	149.064,31	43.050,00	141,66	165.383,36
INDÚSTRIA	-	-	-	130.000,00	3.950,00	-	54.964,92
LEGISLATIVA	13.131,40	11.438,18	6.258,10	12.257,22	-	-	-
SANEAMENTO	-	25.000,00	46.684,62	124.090,18	5.392,00	3.121,40	90.326,55
SAÚDE	213.444,16	318.149,37	159.505,40	123.324,86	381.124,93	15.890,11	200.887,15
SEGURANÇA PÚBLICA	-	-	-	-	-	81.982,37	29.051,08
TRANSPORTE	400,00	33.876,17	20.218,33	-	27.500,00	6.380,00	47.450,73
URBANISMO	31.524,18	569.442,99	748.001,49	590.604,80	7.467,87	7.760,97	34.117,14
TOTAL	443.799,26	3.013.842,70	1.605.223,89	1.368.207,86	1.095.581,49	1.470.990,17	1.244.514,03

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados fornecidos pela Secretaria da Fazenda da Prefeitura Municipal de Campos Borges (2009-2015)

Pode-se verificar que a maior parte dos investimentos se concentram nas áreas de saúde, educação, urbanismo e agricultura, sendo que tomando como base os anos analisados, respectivamente essas áreas representaram em média 19,58%, 17,79%, 16,89% e 16,25% do total de investimentos. Além disso, somente no exercício de 2015 os investimentos em agricultura correspondem a 50,57%, pouco mais da metade do total realizado.

No exercício de 2010, em que o município obteve seu maior índice, os investimentos se concentraram em sua maior parte na área de habitação (24,65%), educação (23,15%) e urbanismo (18,89%). Isto demonstra uma grande diferença se comparado ao ano anterior em que não houve nenhum valor investido com habitação, sendo que na área de educação esses gastos representaram somente 6,30% do total de investimentos daquele ano.

A Tabela 12 abaixo demonstra a participação de cada fonte de recursos nos investimentos realizados:

Tabela 12 – Investimentos realizados por fonte de recurso – em R\$ (continua)

Exerc.	Federal	Estadual	Municipal	MDE + FUNDEB	TOTAL
2009	200.285,27	136.499,73	104.527,26	2.487,00	443.799,26
2010	2.255.479,10	378.285,11	296.525,62	83.552,87	3.013.842,70
2011	720.814,77	265.038,19	461.165,64	158.205,29	1.605.223,89
2012	326.373,48	85.852,00	858.784,83	97.197,55	1.368.207,86
2013	616.221,88	189.846,11	261.277,55	28.235,95	1.095.581,49
2014	731.354,27	93.627,26	636.688,48	9.320,16	1.470.990,17
2015	429.603,73	124.653,02	654.641,63	35.615,65	1.244.514,03

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados fornecidos pela Prefeitura Municipal de Campos Borges (2009-2015)

Pode-se verificar que os recursos federais representam em maior parte a fonte principal dos investimentos realizados no município. Somente em 2010 esta fonte de recurso representou mais de 74% do montante, sendo fundamental no recebimento da nota máxima no índice neste exercício e responsável por manter a classificação no conceito C nos anos subsequentes.

Os investimentos com fonte própria foram mais significativos no exercício de 2012. Os gastos municipais foram mais concentrados na área de urbanismo, motivado pelos esforços em construção de pavimentação poliédrica em diversas vias do município que representou 47,93% do montante investido, além dos gastos na área de indústria pela aquisição de terreno no valor de R\$ 130.000,00 para implantação do parque industrial que representou 15,14% dos gastos em investimentos naquele ano.

Os gastos em investimentos oriundos de fonte estaduais não foram tão significativos, estes representam em média 14,26%. Quanto aos valores financiados pelo MDE e FUNDEB, somados representaram 3,77% tanto pelo fato que os valores recebidos dessa fonte são mais restritos a despesas de custeio.

Vale analisar também, como nos outros indicadores, a variação entre os resultados do IFGF Investimentos. Na Tabela 13 abaixo é demonstrado estas diferenças:

Tabela 13 – Cálculo do IFGF Investimentos

Exercício	Investimentos (em R\$)	Receita Corrente Líquida(em R\$)	Índice de Investimentos (Invest./RCL) * 5	Índice de Investimentos (FIRJAN)	Diferença
2009	443.799,26	7.029.818,75	0,3157	0,2902	0,0255
2010	3.013.842,70	8.116.786,59	1	1	0
2011	1.605.223,89	9.552.549,38	0,8402	0,839	0,0012
2012	1.368.207,86	11.674.620,88	0,586	0,6652	-0,0792
2013	1.095.581,49	10.215.131,65	0,5363	0,5394	-0,0032
2014	1.470.990,17	11.462.560,05	0,6416	0,7789	-0,1373
2015	1.244.514,03	11.856.627,91	0,5248	0,5368	-0,0119

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

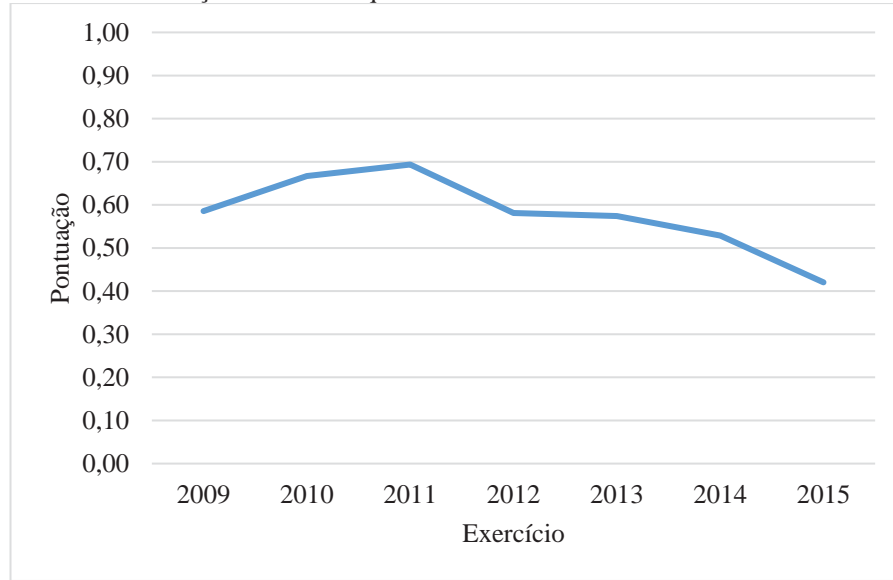
Analisando os resultados, verifica-se que houveram poucas variações entre os dois índices. Na maioria das situações, os resultados calculados estiveram bem próximos aos divulgados pela FIRJAN, sendo que as diferenças mais expressivas foram nos exercícios de 2012 e 2014 em que os resultados do instituto foram maiores do que o calculado, representando respectivamente em uma diferença de 13,52% e 21,39%.

4.2.4 Liquidez

A Lei de Responsabilidade Fiscal preza que os gestores devem ter recursos financeiros suficientes para pagar suas despesas postergadas.

O Gráfico 6 demonstra a evolução do índice no período estudado:

Gráfico 6 - Evolução do IFGF Liquidez



Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da FIRJAN (2016)

Pode-se verificar que a capacidade de liquidez evoluiu de 2009 para 2011 em 18,44%, mas caiu de 0,6935 para 0,4203 de 2011 para 2015 representando uma queda de 39,39%. Permaneceu grande parte do período classificado como Conceito C em grau de liquidez, exceto os exercícios de 2010 e 2011, em que esteve classificado como Conceito B.

Diante do índice divulgado, vale identificar quais foram os valores que conduziram aos resultados do índice. Neste sentido, a Tabela 14 abaixo demonstra um panorama dos valores inscritos em restos a pagar e sua disponibilidade financeira no final de cada exercício.

Tabela 14 – Demonstrativo de Restos a Pagar (STN)

Exercício	Caixa Bruto	Restos a Pagar		Caixa Líquido
		Recursos Vinculados	Recursos Não Vinculados	
2009	562.522,97	-120.040,54	-13.828,11	428.654,32
2010	2.556.233,55	-1.523.582,44	-132.857,51	899.793,60
2011	2.369.872,72	-575.414,24	-134.474,06	1.659.984,42
2012	1.846.234,82	-399.274,62	-154.755,33	1.292.204,87
2013	1.026.746,38	-179.420,36	-134.803,50	712.522,52
2014	1.651.171,39	-628.168,35	-60.356,77	962.646,27
2015	975.631,54	-492.600,80	-383.089,47	99.941,27

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

Vale destacar o exercício de 2010 houve uma folga financeira de R\$ 899.793,66, mesmo com uma expressiva quantidade de despesas inscritas em Restos a Pagar que consumiu 64,80% do Caixa Bruto. Esta significativa disponibilidade financeira deriva dos recursos vinculados destinado em sua maioria na execução dos investimentos no município que conseqüentemente impactou nos Restos a Pagar, visto que somente as inscrições originadas de recursos vinculados representaram naquele ano aproximadamente 92% sobre o total das inscrições, o que também explica uma melhor pontuação no IFGF Investimentos.

Os recursos recebidos para execução dos investimentos também resultaram em uma maior folga financeira em 2011, resultando em um Caixa Líquido de R\$ 1.659.984,42, evidenciando a melhor pontuação no IFGF Liquidez. No exercício financeiro em que o município teve seu pior índice (2015), o caixa representava apenas R\$ 99.941,27, uma queda de quase 94% se comparado ao ano de 2011.

No entanto, ao analisar os dados divulgados pelo TCE-RS, veremos que há divergências aos contidos na base da Secretaria do Tesouro Nacional. A Tabela 15 abaixo demonstra a partir dos dados do órgão fiscalizador o demonstrativo de restos a pagar:

Tabela 15 – Demonstrativo de Restos a Pagar (TCE-RS)

Exercício	Restos a Pagar (em R\$)	Evolução (em %)	Insuficiência Financeira
2009	R\$133.868,65	-	R\$70,79
2010	R\$1.656.439,97	1137,36%	R\$0,00
2011	R\$717.486,93	-56,69%	R\$0,00
2012	R\$558.369,95	-22,18%	R\$0,00
2013	R\$689.599,77	23,50%	R\$0,00
2014	R\$695.786,48	0,90%	R\$0,00
2015	R\$928.103,01	33,39%	R\$432.891,86

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados do TCE-RS

Analisando os dados da tabela, veremos claramente as divergências a partir do exercício de 2011, em que os restos a pagar divulgados pelo TCE-RS são superiores aos da Secretaria de Tesouro Nacional. Além disso, no exercício de 2015, o município demonstra uma insuficiência financeira de 46,64% sobre o total de despesas inscritas em restos a pagar, o que demonstra um descumprimento no que diz respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Considerando que os dados publicados à Secretaria do Tesouro Nacional são os mesmos enviados ao Tribunal de Contas do Estado e que os prazos para envio são praticamente em datas similares, logo estas divergências não deveriam existir. Isto demonstra que o setor de

contabilidade da prefeitura tem sido falho ao enviar dados consistentes aos órgãos, devendo o mesmo retificar os dados entre essas duas bases para tornar as informações mais próximas da realidade.

Como nos outros indicadores, cabe analisar as variações da pontuação resultante dos dados fornecidos pelo município e a divulgada pela FIRJAN. A Tabela 16 abaixo demonstra isto:

Tabela 16 – Cálculo do IFGF Liquidez

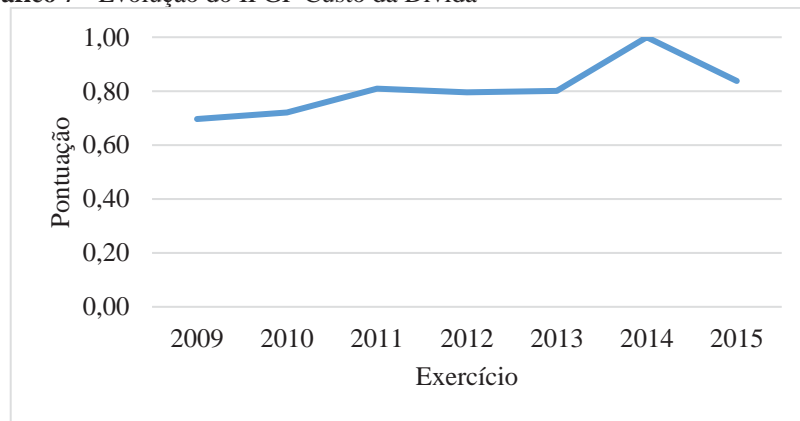
Exerc	Caixa Líquido	Receita Corrente Líquida	Índice de Liquidez 0,4+0,6 * (Cx. Líquido/RCL)	IFGF Liquidez (FIRJAN)	Diferença
2009	428.654,32	7.029.818,75	0,5463	0,5856	-0,0393
2010	899.793,60	8.116.786,59	0,6661	0,6669	-0,0008
2011	1.659.984,42	9.552.549,38	0,8171	0,6936	0,1235
2012	1.292.204,87	11.674.620,88	0,6656	0,5811	0,0846
2013	712.522,52	10.215.131,65	0,5674	0,5741	-0,0067
2014	962.646,27	11.462.560,05	0,6016	0,5288	0,0727
2015	99.941,27	11.462.560,05	0,4209	0,4204	0,0006

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

Pode-se verificar que pouco foram as variações, exceto alguns exercícios em que foram mais expressivas, relativo a 2011, 2012 e 2014, onde os índices calculados superaram os divulgados pela FIRJAN, respectivamente, em 17,80%, 14,55% e 13,75%. Nos demais anos as variações foram praticamente nulas, exceto em 2009, em que houve uma variação de -0,0393.

4.2.5 Custo da Dívida

Este índice avalia o peso dos encargos da dívida em relação às receitas líquidas reais, em consonância com o limite estabelecido pela resolução nº 43 do Senado Federal. O Gráfico 7 a seguir demonstra a evolução deste índice no período estudado:

Gráfico 7 - Evolução do IFGF Custo da Dívida

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da FIRJAN (2016)

Comparado aos demais indicadores, este foi o que melhor resultou em desempenho, evoluindo desde 2009 e alcançando sua pontuação máxima em 2014 e apresentando uma pequena queda no ano seguinte. Permaneceu a maioria dos anos classificado com Conceito A, estando entre os municípios com melhor manejo no que tange a dívida interna, porém ficando na 330ª posição do ranking estadual.

A Tabela 17 abaixo demonstra quais foram as dívidas realizadas no período em questão:

Tabela 17 – Composição da Dívida

Exerc.	INSS	BRDE	PIMES	RPPS	Poder Judiciário	FGTS	Total da Dívida
2009	48.412,21	121.627,79	82.509,08	0	0	0	252.549,08
2010	46.222,55	111.847,35	104.456,45	0	0	0	262.526,35
2011	45.157,33	60.631,64	94.560,37	12.952,72	0	0	213.302,06
2012	79.744,13	0	84.490,12	84.004,38	0	0	248.238,63
2013	97.266,70	0	32.222,98	95.041,26	18.658,87	1.446,25	244.636,06
2014	89.014,32	0	0	106.799,92	50.694,67	0	246.508,91
2015	78.706,22	0	0	120.352,50	53.210,13	0	252.268,85

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados fornecidos pelo Setor de Contabilidade da Prefeitura Municipal de Campos Borges (2009-2015)

Em sua maior parte os endividamentos foram obrigações ao INSS, correspondente ao pagamento de parcelas em atraso quando o hospital da cidade pertencia a Fundação Hospitalar do Agricultor de Campos Borges, representando uma média de 28,17% do custo da dívida.

Em seguida, temos as amortizações com o Fundo PIMES (Programa Integrado de Melhoria Social) da Caixa Econômica Federal e com o BRDE (Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul), correspondentes a valores investidos em pavimentação poliédrica em diversas vias do município. O Fundo PIMES se estendeu até o exercício de 2013

e representou um total de 24,37% sobre a RLR e as parcelas destinadas ao BRDE representaram em média 23,15% das amortizações.

A partir de 2011, começaram a serem pagas as parcelas da dívida do RPPS, em virtude do apontamento do Tribunal de Contas do Estado ao verificar que o município não recolhia os devidos encargos trabalhistas nos anos anteriores. Já em 2013, começaram a ser registradas na rubrica de amortizações as despesas com sentenças judiciais que em sua maior derivadas de processos trabalhistas.

Vale analisar as variações entre a pontuação divulgada pela FIRJAN e a calculada com base nos dados fornecidos pelo município. A Tabela 18 abaixo demonstra estas variações:

Tabela 18 – Cálculo do IFGF Custo da Dívida

CONTA	Exerc. 2009	Exerc. 2010	Exerc. 2011	Exerc. 2012	Exerc. 2013	Exerc. 2014	Exerc. 2015
Juros + Amortizações	252.549,08	262.526,35	213.302,06	248.238,63	244.636,06	246.508,91	252.268,85
Receita Corrente	7.302.576,17	7.620.797,84	8.370.294,39	9.789.325,34	10.535.418,14	10.446.760,08	12.739.052,01
(-) Operações de Crédito	-300.000,00	-	-	-	-	-	0,00
(-) Alienação de Bens	-	-	-54.730,00	-35.400,00	-1.500,00	-	-110.770,00
(-) Transferências Voluntárias	-65.380,16	-63.370,02	-159.307,46	-230.933,20	-355.932,44	-203.338,77	-160.914,08
(-) Transferências de Capital	-22.000,00	-192.550,92	-2.080.019,22	-1.449.948,27	-683.249,51	-1.114.957,66	-1.108.189,19
(=) Receita Líquida Real	6.915.196,01	7.364.876,90	6.076.237,71	8.073.043,87	9.494.736,19	9.128.463,65	11.359.178,74
IFGF CUSTO DA DÍVIDA ([Juros+Amortizações/RLR]/13%)	0,7191	0,7437	0,7547	0,7761	0,8026	0,7923	0,8292
Índice de Custo da Dívida (FIRJAN)	0,6966	0,7207	0,8092	0,7956	0,8011	1,0000	0,8377
Diferença	0,0224	0,0230	-0,0545	-0,0195	0,0014	-0,2077	-0,0086

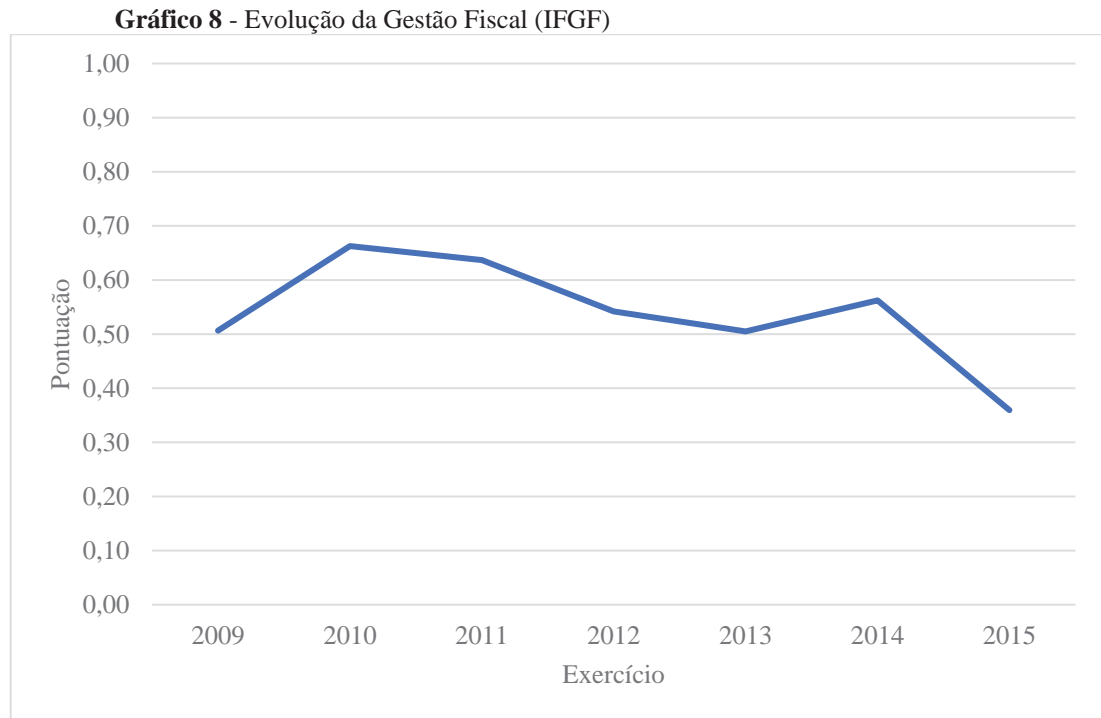
Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

Pode-se verificar que há pequenas variações entre os indicadores, tanto para mais quanto para menos. A variação mais expressiva foi no exercício de 2014, em que há uma diferença de -0,2077, em que o município no respectivo ano recebeu a nota máxima da FIRJAN. Em termos médios, o total das amortizações pouco impactaram no orçamento do município, representando 2,94% sobre a Receita Líquida Real.

Vale destacar que conforme mencionado no referencial teórico sobre a metodologia da FIRJAN, a mesma pode sofrer alterações devido aos ajustes que o município pode realizar nos dados enviados à Secretaria do Tesouro Nacional. Neste caso, no ano de 2014, possivelmente para fins de cumprimento de prazo o município publicou os dados sem registrar as despesas com amortizações, resultando na pontuação máxima divulgada pela FIRJAN.

4.2.6 Efetividade da Gestão Fiscal

Com base nos índices anteriores, é formulado o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal para demonstração da efetividade da Lei de Responsabilidade Fiscal. O Gráfico 8 abaixo demonstra a evolução da gestão fiscal no município de Campos Borges no período estudado:



Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da FIRJAN (2016)

Pode-se verificar que o índice esteve em seu ápice em 2010 com uma pontuação de 0,6626, permanecendo nesta classificação até o exercício de 2011, mesmo com uma queda de 3,92%. No entanto, o índice continuou decrescendo e mesmo com uma melhora no exercício de 2014, mas teve uma queda significativa no ano seguinte de 36,05%.

Analisando a partir dos conceitos de gestão atribuídos pela FIRJAN, o município não tem uma gestão fiscal satisfatória. Durante a maior parte dos exercícios, obteve o Conceito C, o que significa que o município esteve entre aqueles com “Gestão em Dificuldade”, excetuando-se nos exercícios de 2010 e 2011, em que obteve o Conceito B, classificado entre municípios com “Boa Gestão”.

Como o índice de gestão de fiscal é calculado a partir dos cinco índices demonstrados anteriormente, convém aprofundar quais impactaram sobre o resultado. A Tabela 19 a seguir demonstra os resultados dos indicadores divulgados pela FIRJAN e seu IFGF Final:

Tabela 19 – Composição do IFGF Final

Exerc.	Receita Própria (22,5%)		Gasto c/ Pessoal (22,5%)		Investimentos (22,5%)		Liquidez (22,5%)		Custo da Dívida (22,5%)		MÍNIMO	MÁXIMO	IFGF
	Pont.	% IFGF	Pont.	% S/ IFGF	Pont.	% S/ IFGF	Pont.	% S/ IFGF	Pont.	% S/ IFGF			
2009	0,3657	16,25	0,6996	31,08	0,2902	12,89	0,5856	26,02	0,6966	13,76	0,2902	0,6996	0,5064
2010	0,3006	10,21	0,6575	22,33	1,0000	33,95	0,6669	22,64	0,7207	10,87	0,3006	1,0000	0,6627
2011	0,2478	8,76	0,6898	24,38	0,8390	29,65	0,6936	24,51	0,8092	12,71	0,2478	0,8390	0,6367
2012	0,1890	7,85	0,6197	25,73	0,6652	27,62	0,5811	24,12	0,7956	14,68	0,1890	0,7956	0,5419
2013	0,3309	14,75	0,4433	19,76	0,5394	24,04	0,5741	25,59	0,8011	15,87	0,3309	0,8011	0,5049
2014	0,2527	10,11	0,4940	19,77	0,7789	31,17	0,5288	21,16	1,0000	17,79	0,2527	1,0000	0,5622
2015	0,2687	16,81	0,0000	0,00	0,5368	33,59	0,4204	26,30	0,8377	23,30	0,0000	0,8377	0,3596
MÉDIA	0,2793	12,10	0,5148	20,43	0,6642	27,56	0,5786	24,34	0,8087	15,57			0,5392

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da FIRJAN (2016)

Conforme já exposto no referencial teórico, o Índice Custo da Dívida possui um peso de 10% e os demais indicadores representam 22,5% sobre o IFGF. Pode-se verificar na tabela acima que a Receita Própria tem mais impactado negativamente a gestão fiscal, visto que representou em média pouco acima de 12% sobre o IFGF.

Em todo o período o Índice de Receita Própria permaneceu no conceito D da FIRJAN estando entre os municípios com pior arrecadação. Isto demonstra a falta de vigor do poder público municipal em cumprir com sua competência tributária ao optar por alternativas com pouca eficácia no aumento da arrecadação, como a concessão de descontos e abatimentos sobre a receita tributária mesmo possuindo déficit de arrecadação, além da inércia em atualizar o cadastro imobiliário que consequentemente poderia elevar consideravelmente a receita própria.

O Índice de Gastos com Pessoal também impactou a gestão fiscal do município no decorrer dos anos. Mesmo que em 2009 este indicador foi o que mais teve representatividade sobre o IFGF, este índice representou em média de 20,43% e foi fundamental para o agravamento do mesmo, motivado principalmente pela queda continua na pontuação que foi se estendendo ao longo dos anos.

A contratação de servidores que teve crescimento contínuo foi um dos principais fatores que levou a piora do índice, que também levou ao município a atingir o limite prudencial nos exercícios de 2013 e 2014. Isto demonstra que o município tem utilizado sua maior parte de suas receitas em gastos com pessoal e comprometendo a máquina pública ao contratar servidores mesmo estando acima de 51% da Receita Corrente Líquida, o que contraria a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Porém, cabe reiterar que no exercício de 2015 este indicador obteve uma pontuação igual a zero pelo fato de que o município não ter publicado no devido prazo as informações à Secretaria de Tesouro Nacional e em virtude disso, o menor IFGF foi resultante desta pontuação recebida conduzindo ao conceito de gestão crítica pela FIRJAN. Além disso, mesmo que tenha desrespeitado a LRF ao contratar servidores estando no limite prudencial de despesas com pessoal, pelo fato do TCE-RS possuir metodologia diferente ao da Secretaria de Tesouro Nacional, o município esteve em acordo com a legislação conforme o órgão fiscalizador competente.

Em seguida, o Índice de Liquidez respondeu em média aproximadamente 25% sobre o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal. Sua menor pontuação no exercício de 2015 consequentemente impactou o resultado do IFGF, porém vale destacar que a maioria dos restos a pagar foram provenientes principalmente de recursos não próprios.

Além disso, conforme já mencionado anteriormente, mesmo que o município tenha tido suficiência financeira a partir da metodologia da FIRJAN no exercício de 2015, o mesmo não ocorreu na apuração realizada pelo TCE-RS em que o município obteve uma insuficiência financeira naquele ano de R\$ 432.891,86. Se considerarmos a metodologia do órgão fiscalizador, o município não foi efetivo no cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal no exercício em questão, podendo o gestor sofrer penalidades pelo descumprimento da lei.

Quanto ao Índice de Investimentos, obteve a nota mais baixa no exercício de 2009 e representou aproximadamente 13% do IFGF naquele ano. Representou em média 27,56% sobre o IFGF justamente por obter pontuação elevada nos anos subsequentes, demonstrando que os investimentos do município de certa forma foram satisfatórios e por consequência impactou positivamente no resultado do Índice FIRJAN de Gestão Fiscal.

O Índice de Custo da Dívida também teve representatividade no IFGF, mesmo que seu peso sobre o resultado seja inferior aos demais indicadores. A partir de 2011, este indicador possuiu a maior nota entre os demais, demonstrando o baixo comprometimento do município com contração de dívidas com empréstimos e financiamentos, estando muito longe de superar o limite de 13% da Receita Líquida Real, imposto pela LRF.

Cabe analisar que em consequência de os resultados dos indicadores calculados estarem em divergência com os divulgados pela FIRJAN, o IFGF Final também teve variações. A Tabela 20 abaixo demonstra essas diferenças entre os índices:

Tabela 20 – Variações entre IGF e IFGF

Exerc.	Receita Própria (22,5%)	Gastos com Pessoal (22,5%)	Investimentos (22,5%)	Liquidez (22,5%)	Custo da Dívida (10%)	IGF	IFGF	Diferença
2009	0,3978	0,8127	0,3157	0,5463	0,7208	0,5384	0,5064	0,0320
2010	0,3010	0,8199	1,0000	0,6661	0,7603	0,7031	0,6627	0,0404
2011	0,2556	0,8938	0,8402	0,8171	0,7547	0,7070	0,6367	0,0703
2012	0,1666	0,8246	0,5860	0,6656	0,7761	0,5822	0,5419	0,0403
2013	0,3294	0,5625	0,5363	0,5674	0,8026	0,5293	0,5049	0,0244
2014	0,2838	0,5621	0,6416	0,6016	0,7923	0,5493	0,5622	-0,0130
2015	0,2661	0,6161	0,5248	0,4209	0,8292	0,4942	0,3596	0,1346

Fonte: Calculado e elaborado pelo autor com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional (2016)

Pode-se verificar que as diferenças não foram tão significativas, sendo até mesmo “aceitáveis” se consideramos que o município realiza retificações nos dados publicados. A diferença mais significativa é evidenciada no exercício de 2015, decorrendo justamente pelo fato de que neste ano o Índice de Gastos com Pessoal divulgado pela FIRJAN teve nota igual a zero.

Por consequência disso, a partir dos dados fornecidos pelo município à Secretaria de Tesouro Nacional devidamente atualizados no exercício de 2015 e se considerarmos os cálculos realizados, o município estaria no Conceito C ficando entre os municípios com “Gestão em Dificuldade”, diferente da atribuição dada pela FIRJAN como “Gestão Crítica”.

Por fim, tendo em vista que os indicadores estão em conformidade com os parâmetros definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, podendo assim servir como base para avaliar a legalidade e efetividade da gestão dos municípios no que rege a mesma, pode-se considerar que entre o período estudado a gestão fiscal do município não tem sido muito efetiva. A baixa arrecadação da receita própria e o elevado comprometimento com gastos com pessoal foram determinantes para que o município tenha ficado durante o período em uma gestão em dificuldade.

Mesmo que os outros indicadores em alguns casos tenham tido pontuações satisfatórias, poderiam ter sido ainda melhores. Se houvesse uma elevada receita própria o município poderia consideravelmente aumentar sua liquidez, diminuindo assim os valores inscritos em restos a pagar, e se os gastos com pessoal não fossem tão elevados, o município teria mais capacidade em investir em políticas públicas e conseqüentemente aumentaria ainda mais o índice de

investimentos, além de eliminar a necessidade de contrair dívidas com empréstimos e financiamentos.

Convém ainda referir ao fato de que a Lei de Responsabilidade Fiscal só se torna efetiva com uma fiscalização atuante. O setor de controle interno do município deve estar atento as atividades que a administração municipal realiza e notificar o gestor sempre que o mesmo deixa de realizar algo que lhe é incumbido por lei, apontando falhas e conseqüentemente as devidas correções para adequação a legislação. Os vereadores também devem aplicar sua competência fiscalizar as ações do poder executivo, sendo dever dos mesmos estar vigilantes no manejo dos recursos públicos pelo gestor municipal e garantir que sejam aplicados conforme interesses da sociedade, desde a aprovação do orçamento municipal até sua devida execução.

Não somente órgãos fiscalizadores e o legislativo devem colaborar com a efetividade das leis, mas principalmente os munícipes. São eles que usufruem das políticas públicas que a administração municipal realiza e a legislação prevê a publicidade dos atos do poder executivo, bem como torna disponível ferramentas que possibilitem efetuar qualquer denúncia de irregularidade cometidas pelo gestor público.

4.3 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Diante dos dados obtidos e dos resultados encontrados, convém colocar algumas sugestões e considerações que podem ser relevantes no exercício da gestão municipal.

No que diz respeito a Receita Própria, o município deve atualizar o cadastro imobiliário, visto que se encontra em defasagem desde o ano de 2001. O IPTU é uma das principais fontes de receita do município e deixar o mesmo desatualizado seria o mesmo que renunciar recursos fundamentais para a manutenção da máquina pública, mas deve-se atentar para que faça isso em etapas pelo fato de que a correção dos valores venais dos imóveis levaria a um aumento brusco das parcelas deste imposto, o que conseqüentemente conduziria a um impacto econômico e principalmente político que desgastaria a atual gestão.

Uma outra alternativa para elevar as receitas seria a implantação da nota fiscal de prestação de serviço eletrônica, substituindo a atual forma de emissão realizada em blocos de papéis. Isso diminuiria possíveis atos de sonegação de impostos na prestação de serviços e conseqüentemente elevando o ISS, além de manter o departamento tributário do município com maior controle fiscal.

Além disso, ao invés de conceder descontos e abatimentos para contribuintes em dívida ativa, a melhor opção seria inscrever-los em órgãos de proteção ao crédito, como o Serasa. Com

isso, evitaria de abrir mão de valores consideráveis aos cofres municipais com deduções e reduziria o custo do poder público com processos judiciais e trabalhos de procuradores, além de intensificar e agilizar o recebimento das dívidas.

Quanto as despesas com pessoal, diante da crescente contratação de servidores não estáveis nos últimos anos, o poder público municipal deve verificar a real necessidade de manter determinados servidores em atividade. O ideal seria reavaliar seu quadro de pessoal e cumprir com as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal ao atingir o limite prudencial de 51,80% da Receita Corrente Líquida com este tipo de despesa, reduzindo em pelos menos 20% os gastos com cargos em comissão, contratos temporários e funções de confiança e exonerando servidores não estáveis.

Quanto à liquidez do município, mesmo não sendo um problema significativo, o município deve atentar-se a possuir uma melhor previsão de suas receitas para consequentemente não cometer exageros em despesas. Realizando uma gestão baseada literalmente no Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a própria Lei Orçamentária Anual, o gestor terá melhor planejamento e conhecimento de suas receitas e evitará de executar despesas não contidas nestes instrumentos legais, resultando em aplicação de recursos com melhor qualidade e evitando encerrar o exercício com insuficiência financeira, como o ocorreu em 2015 conforme dados do TCE-RS.

No que se refere aos investimentos e a dívida pública, o município tem sido eficaz como demonstrado nos índices anuais. No entanto, é válido reiterar que o município aplique as sugestões para elevação da receita própria do município e além disso reduza as despesas com pessoal, para que assim tenha uma margem maior de aplicação de seus recursos próprios em investimentos e evitando de recorrer a empréstimos e financiamentos que aumentem a dívida pública.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A irresponsabilidade quanto ao controle e planejamento dos recursos públicos em virtude dos gastos desenfreados tem prejudicado muito a qualidade financeira dos municípios e por consequência acaba influenciando no desempenho das políticas públicas. Aliado a isso, os municípios brasileiros se encontram cada vez mais carregados de responsabilidades ao longo de suas décadas, ficando demasiadamente servidos em relação aos outros entes da federação.

O objetivo deste trabalho consistiu em analisar a efetividade da gestão no município de Campos Borges sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para isto, foi analisado o desempenho dos cinco indicadores – Receita Própria, Gastos com Pessoal, Investimentos, Liquidez e Custo da Dívida – que formam o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal. Deste modo, foram considerados os dados relativos aos exercícios compreendidos entre 2009 a 2015, verificando a partir da análise das variáveis que compõem cada indicador se o município tem tido uma gestão fiscal efetiva, além de realizar um comparativo entre os resultados divulgados pela FIRJAN e os calculados a partir da coleta de dados realizada.

Para alcance dos objetivos do estudo, foi utilizada a pesquisa documental em que os dados oficiais dos indicadores foram obtidos a partir do site da FIRJAN e as variáveis que compõem estes índices por meio de publicações realizadas pelo município à Secretaria do Tesouro Nacional e ao TCE-RS, bem como por dados contidos em relatórios emitidos pela Prefeitura Municipal. Posteriormente, após realizada a tabulação e tratamento dos dados no software Microsoft Excel, foi submetida a análise estatística descritiva para verificar a efetividade da gestão fiscal do município.

Os resultados da pesquisa demonstraram que o município tem tido bons resultados no que se refere ao custo da dívida. Mesmo havendo valores razoáveis em dívidas previdenciárias, como também àquelas correspondentes a financiamentos para execução de investimentos públicos, não foi o suficiente para impactar sobre o resultado do índice que se manteve positivo em todos os exercícios analisados e demonstrando que o endividamento não é um problema para o município.

As análises do índice de investimentos demonstram que os resultados foram significativos enquanto houveram recursos oriundos de convênios celebrados em sua maior parte com o governo federal que fortaleceram as áreas de saúde, educação e urbanismo. A

medida que estas receitas foram tendo queda nos últimos três anos, conduziram ao decréscimo na pontuação do índice que só não foi pior pelos esforços dos municípios em investimentos com recursos próprios.

No entanto, poderia haver mais investimentos com fontes próprias se a arrecadação municipal fosse mais eficaz na arrecadação tributária. Os resultados evidenciaram que o município permaneceu em todo os exercícios analisados em gestão crítica de receita própria, aliado a soluções de elevação dessas receitas com pouca eficácia, como é o caso das desonerações tributárias, aliado a defasagem dos valores venais contidos no cadastro imobiliário do município que consequentemente implicam em renúncia de arrecadação, como também a forte dependência dos recursos de transferências da União e do Estado.

No índice de gastos com pessoal, as análises permitiram verificar que esta despesa tem sido significativa e problemática, visto que chegaram a atingir a 51,80% da Receita Corrente Líquida motivada principalmente da contratação de cargos comissionados e contratos temporários. Consequentemente, essas despesas passaram a serem classificadas em uma situação de “dificuldade” pela FIRJAN, o que demonstra que o município tem sido pouco efetivo ao providenciar soluções que visem a redução do comprometimento de suas receitas em capital humano, principalmente nos exercícios que esta despesa atingiu o limite prudencial da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Quanto ao índice de liquidez, que em quase todos os exercícios manteve o município classificado a um grau de "dificuldade" pela FIRJAN, só não foi pior pelo fato das transferências de receitas de recursos vinculados. Consequentemente, estas receitas também colaboraram para um aumento significativo dos restos a pagar e conduzindo o município a insuficiência financeira no exercício de 2015, se considerarmos os dados do TCE-RS.

Além disso, foi constatado várias divergências nos resultados calculados com base na metodologia e nas variáveis coletadas com os resultados divulgados pela FIRJAN. No entanto, essas diferenças são consideradas “aceitáveis” se levarmos em conta as retificações que o município realiza após a apuração dos dados pelo Instituto e o fato que os dados são publicados com informações faltantes somente para cumprimento dos prazos.

A divergência mais grave ocorre nos dados entre o Tribunal de Contas do Estado do Rio grande do Sul e a Secretaria de Tesouro Nacional, nos relatórios de gastos com pessoal e de restos a pagar em que houveram divergências pela qual não deveriam existir. A justificativa mais plausível é de que a forma metodológica realizada pelo TCE-RS em algumas ocasiões é diferente da adotada pela STN, o que demonstra a inconsistência nestas informações.

Por fim, o objetivo geral deste trabalho foi verificar a efetividade da gestão fiscal do município de Campos Borges sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal, tomando por base o Índice FIRJAN de Gestão Fiscal visto que o mesmo toma como parâmetros de cálculo os preceitos desta lei. Os resultados do IFGF demonstraram que em quase todos os exercícios o município teve dificuldade em gerir a máquina pública, consequência principalmente dos resultados do índice de receita própria e de gastos com pessoal.

De um modo geral e já evidenciado nas análises, os resultados demonstram pouca efetividade da gestão fiscal do município sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal, em que vale destacar a renúncia de receita pela inércia na atualização do cadastro imobiliário e as concessões de descontos, a não redução de gastos com pessoal mesmo atingindo o limite prudencial nos exercícios de 2013 e 2014 e a insuficiência financeira no exercício financeiro de 2015 são evidências que demonstram que o município tem demonstrado expressamente a “dificuldade” fiscal já evidenciada pela FIRJAN.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, C. M. D.; MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F. D. **Gestão de finanças públicas**. 2ª. ed. Brasília: Gestão Pública, 2008. 580 p.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Planejamento Governamental para Municípios: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AVELAR, L.; CINTRA, A. O. **Sistema Político Brasileiro - Uma Introdução**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2007. 496 p.
- BARROSO, L. R. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira**. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 345 p.
- BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 200, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 22 out. 2016.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/524539/CF88_EC93_2016_Livro.pdf>. Acesso em: 03 out. 2016.
- BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 63, DE 11 DE JANEIRO DE 1990**. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências., 1990. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp63.htm>. Acesso em: 27 out. 2016.
- BRASIL. **LEI Nº 8.666, DE 21 DE JUNHO DE 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências., 1993. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 20 out. 2016.
- BRASIL. **Lei de Responsabilidade Fiscal: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 2000. 80 p. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70313/738485.pdf?sequence=2>>.
- BRASIL. **Mensagem nº 627, de 4 de maio de 2000**. Razões de Veto Parcial ao Projeto de Lei nº 4, de 2000, 2000. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. **Receitas Públicas**: manual de procedimentos. 4^a. ed. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2007. 233 p. Disponível em:

<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Manual_Procedimentos_RecPublicas.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016.

BRASIL. **LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências., 2011. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: 26 out. 2016.

BRASIL. **DECRETO Nº 4.536, DE 28 DE JANEIRO DE 1922**. Organiza o Código de Contabilidade da União. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536.htm>. Acesso em: 17 out. 2016.

BURGARELLI, R. Estado de São Paulo. **Só 8% dos municípios brasileiros arrecadam mais do que gastam**, 2014. Disponível em:

<<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,so-8-dos-municipios-brasileiros-arrecadam-mais-do-que-gastam,174415e>>. Acesso em: 15 out. 2016.

CAMPOS BORGES. Prefeitura Municipal de Campos Borges. Departamento Pessoal.

Relatório de funcionários com cargo e C.B.O. Campos Borges. 2009-2015.

CAMPOS BORGES. Prefeitura Municipal de Campos Borges. Secretaria da Fazenda.

Demonstrativo da Dívida Fundada Interna. Campos Borges. 2009-2015.

CAMPOS BORGES. Prefeitura Municipal de Campos Borges. Secretaria da Fazenda.

Resumo do Movimento de Empenhos por Recurso. Campos Borges. 2009-2015.

CHIAVENATO, I. **Recursos Humanos**: O Capital Humano das Organizações. 9^a. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. 528 p.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Pearson, 2004. 176 p.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **LEI Nº 11.038, DE 14 DE NOVEMBRO DE 1997**.

Dispõe sobre a parcela do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) pertencente aos municípios., 1997. Disponível em:

<<http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/arquivo.asp?Rotulo=Lei%20n%BA%2011038&idNorma=534&tipo=pdf>>. Acesso em: 27 out. 2016.

FALCÃO, A. et al. O roteiro do novo pacto. **Revista Em Discussão**, Brasília, p. 10, 09 set. 2015. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/@@images/arquivo_pdf/>. Acesso em: 03 out. 2016.

FAMURS, Federação das Associações de Municípios do Rio Grande do Sul. **Portal Municipal**, 2016. Disponível em:

<http://www.portalmunicipal.org.br/entidades/famurs/dado_geral/mumain.asp?iIdEnt=5523&iIdMun=100143068>. Acesso em: 15 out. 2016.

FIRJAN, Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **Anexo Metodológico IFGF 2016**, 2016. Disponível em:

<<http://www.firjan.com.br/data/files/15/43/6A/D1/BE6465107778C955F8A809C2/Anexo%20Metodo%20C3%B3gico%20IFGF%202016.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2016.

FIRJAN, Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **Índice Firjan de Gestão Fiscal**, 2016. Disponível em:

<<http://www.firjan.com.br/data/files/DE/F0/65/91/B34265107778C955F8A809C2/IFGF-2016-versao-completa.pdf>>. Acesso em: 26 set. 2016.

FIALHO, F. A. P.; OTANI, N. **TCC - Métodos e Técnicas**. 2ª. ed. Florianópolis: Visual Books, 2011. 160 p.

FILHO, J. E. B. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 360 p.

FIRJAN, Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **IFGF de Municípios Brasileiros por Unidades da Federação**, 2015. Disponível em:

<<http://www.firjan.com.br/data/files/B8/31/06/1D/11E265100AB8C955A8A809C2/IFGF%202015%20-%20RS.xls>>. Acesso em: 02 set. 2016.

FIRJAN, Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro. **Municípios brasileiros enfrentam pior situação fiscal dos últimos 10 anos**, 28 jul. 2016. Disponível em:

<<http://www.firjan.com.br/noticias/indice-firjan-de-gestao-fiscal-2016-1.htm>>. Acesso em: 10 set. 2016.

Fórum de Direito de Acesso a Informações Públicas. **Principais pontos da lei de acesso a informações públicas**, 2011. Disponível em:

<http://www.informacaopublica.org.br/?page_id=1871>. Acesso em: 26 set. 2016.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 373 p.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200 p.

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Banco de Dados Geodésicos**, 2016.

Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/home/geociencias/geodesia/bdgpesq_googlemaps.php>. Acesso em: 15 out. 2016.

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. 920 p.

MARTINS, P. E. M.; PIERANTI, O. P. **Estado e Gestão Pública: Visões do Brasil Contemporâneo**. Rio de Janeiro: FGV, 2006. 340 p.

MEDAUAR, O. **Direito administrativo moderno**. 8ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 512 p.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 23ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. 702 p.

MORAES, A. D. **Direito Constitucional**. 13ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 836 p.

MOTA, F. G. L.; HADDAD, R. C. **Contabilidade Pública**. Brasília: Capes, 2010. 152 p.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal: LC 101 de 4 de Maio de 2000. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 3, n. 24, p. 32-68, Maio 2001. ISSN 1518-8876. Disponível em:

<<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1084/1067>>. Acesso em: 15 set. 2016.

PASCOAL, V. F. **Direito financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 400 questões**. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. 328 p.

PAULO, V.; ALEXANDRINO, M. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14ª. ed. São Paulo: Método, 2015. 1059 p.

PIETRO, M. S. Z. D. **Direito Administrativo**. 27ª. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 966 p.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999. 334 p.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público**, 2016. Disponível em:

<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf>. Acesso em: 15 set. 2016.

SENADO FEDERAL. **Resolução do Senado nº 43, de 2001**. Disponível em:

<<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=234195&tipoDocumento=R SF&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 10 out. 2016.

SENADO FEDERAL. **Resolução nº 40, de 2001**. Disponível em:

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/gfm/legislacao/RS_40_2001.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016.

SENADO FEDERAL. **Carta pelo Fortalecimento da Federação**, 20 maio 2015. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/arquivos/2015/06/30/pacto-federativo-encontro-com-governadores-1>>. Acesso em: 27 out. 2016.

SENADO FEDERAL. Portal Siga Brasil. **Orçamento Geral da União**, 2016. Disponível em: <<http://www8d.senado.gov.br/BOE/BI>>. Acesso em: 10 out. 2016.

SILVA, L. M. D. Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 400.

TCE-RS, Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Controle Social**, 2016.

Disponível em: <<http://www1.tce.rs.gov.br/aplicprod/f?p=20001:23:NO:>>. Acesso em: 15 out. 2016.

TCU, Tribunal de Contas da União. **Transferências governamentais constitucionais**.

Brasília: Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2008. 75 p. Disponível em:

<<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056838.PDF>>. Acesso em: 20 out. 2016.

TORRES, M. D. D. F. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004. p. 224.

TSE, Tribunal Superior Eleitoral. **Estatísticas do eleitorado**, 2016. Disponível em:

<<http://www.tse.jus.br/eleitor/estatisticas-de-eleitorado/consulta-quantitativo>>. Acesso em: 03 out. 2016.