

Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA

Andressa Silva Almeida

Limite da LRF e arrecadação própria dos municípios brasileiros no ano de 2016

BRASÍLIA - DF
2017

Profa. Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Prof. Mestre Enrique Huelva
Vice-reitor da Universidade de Brasília

Profa. Doutora Cláudia da Conceição Garcia
Decana de Ensino de Graduação

Profa. Doutora Helena Eri Shimizu
Decana de Pós-Graduação

Prof. Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Prof. Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador de Pós-Graduação do curso Ciências Contábeis

Prof. Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis - Diurno

Prof. Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis - Noturno

ANDRESSA SILVA ALMEIDA

Limite da LRF e arrecadação própria dos municípios brasileiros no ano de 2016

Monografia apresentada à banca da Universidade de Brasília como requisito para conclusão do curso de bacharelado em Ciências Contábeis, sob orientação do Prof. Dr. José Lúcio Tozetti Fernandes.

Linha de pesquisa: Contabilidade e gastos públicos.

Área: Contabilidade Pública.

BRASÍLIA - DF

2017

ALMEIDA, Andressa Silva.

**Limite da LRF e arrecadação própria dos municípios brasileiros
no ano de 2016**

Andressa Silva Almeida - 2017. 36f. Orientação: Dr. José Lúcio Tozetti
Fernandes

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Ciências Contábeis - Brasília,
Universidade de Brasília, 2017.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Gastos com Pessoal. Receita
Corrente Líquida. Federalismo Fiscal. Efeito Flypaper.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais e às minhas irmãs, que sempre me deram apoio e torceram comigo. Os demais familiares também estão sempre presentes, comemorando cada objetivo conquistado.

Aos meus amigos, pelo carinho e companheirismo, que foram de grande importância nesta fase de graduação.

Aos professores do departamento do curso de Ciências Contábeis, pela troca de experiências e conhecimentos.

Agradeço, em especial, ao professor Lúcio, que me acompanhou nessa jornada, me orientando e me dando todo o apoio e atenção necessários.

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe regras relevantes no que diz respeito ao planejamento e controle das contas públicas. Uma das suas implantações foi estabelecer os limites de despesas com pessoal inseridas dentro de um objetivo geral de equilibrar as receitas e as despesas e buscar a transparência das contas públicas. O objetivo desse trabalho é analisar o efeito dos limites impostos pela LRF sobre os gastos com pessoal dos municípios brasileiros. De modo particular, analisa o esforço arrecadatório dos poderes Executivos dos municípios no ano de 2016 através de indicadores que relacionam os gastos com pessoal com a receita corrente líquida arrecadada pelo município, seja receita fiscal gerada por IPTU, ISS, ITBI ou originada por transferências governamentais. Para a realização da pesquisa foi utilizada uma amostra de 2.637 municípios, selecionados a partir do banco de dados da FINBRA, e em seguida foram separados em dois grupos: 1) municípios em que seus Poderes Executivos ultrapassaram o limite de 54% de gastos com pessoal estabelecido pela LRF; 2) municípios em que seus Poderes Executivos não ultrapassaram o limite estabelecido pela LRF. Os resultados dos testes revelaram que houve uma diferença significativa quanto a arrecadação dos dois grupos de municípios. Os resultados demonstraram que os dois grupos não obtiveram o mesmo esforço arrecadatório. Os municípios que estão dentro do limite previsto arrecadaram, em média, mais que os que não estão dentro do limite; e, proporcionalmente à receita corrente líquida, a porcentagem média das transferências correntes é maior nos municípios que não estão dentro do limite estabelecido pela lei, sugerindo a ocorrência do efeito flypaper.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Gastos com Pessoal. Receita Corrente Líquida. Federalismo Fiscal. Efeito Flypaper.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Limites impostos pela LRF	17
Tabela 2 – Estatística descritiva da amostra total de municípios com base em R\$.....	27
Tabela 3 – Estatística descritiva da amostra total de municípios com base em indicadores ..	27
Tabela 4 – Estatística descritiva dos grupos de municípios com base em R\$	28
Tabela 5 – Estatística descritiva dos grupos de municípios com base em indicadores	28
Tabela 6 – Tabela do teste de Levene de todos os municípios da amostra	29
Tabela 7 – Tabela do teste de média dos municípios que feriram ou não a LRF.....	29

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Contexto	8
1.2 Problema	9
1.3 Objetivos	9
1.3.1 <i>Objetivo geral</i>	9
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i>	9
1.4 Justificativa	9
1.5 Organização do trabalho	10
2 REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 Federalismo fiscal e descentralização fiscal	11
2.1.1 <i>Efeito flypaper</i>	13
2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal	13
2.2.1 <i>Limites Fiscais</i>	15
2.2.2 <i>Despesa com pessoal</i>	18
2.2.3 <i>Receita Corrente Líquida</i>	19
3 PROCEDIMENTO DA PESQUISA	22
3.1 Seleção da amostra	22
3.2 Coleta dos Dados	22
3.3 Variáveis da pesquisa	23
3.4 Procedimentos estatísticos	24
4 ANÁLISE E RESULTADO	26
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	30
REFERÊNCIAS	32

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contexto

O Brasil está organizado numa federação desde a Proclamação da República em 1889 e, com a Constituição promulgada em 1988, adota de modo mais expressivo o federalismo fiscal, via descentralização das atividades do Governo, ao ampliar as atribuições dos Estados e Municípios no que diz respeito à arrecadação de impostos, à repartição dos mesmos entre os entes da Federação e à competência de cada ente em relação aos serviços públicos a serem prestados. O sistema de transferência de recursos é estabelecido pela própria Constituição, que prevê transferências da União para os Estados, em particular ao criar o Fundo de Participação dos Estados, da União para os Municípios, via Fundo de Participação dos Municípios, e dos Estados para os Municípios (GUEDES; GASPARINI, 2007).

As consequências dessas novas atribuições foram o aumento da responsabilidade de Estados e Municípios no tocante à prestação de serviços públicos, sem a contrapartida de receita própria, e, portanto, uma dependência maior de transferências intergovernamentais. Com a transferência de responsabilidade do governo nacional para os governos locais, a descentralização da prestação de serviços e da provisão de bens permite que os contribuintes exerçam uma influência maior sobre as decisões de gastos do governo. Essa maior influência tende a fazer com que estes contribuintes prefiram aparelhar o setor público de modo a fornecer os bens e serviços localmente (GIUBERTI, 2005).

Como os recursos arrecadados para as transferências provêm de uma base que engloba todo o país, o governo local não internaliza o custo total desse aumento do gasto público. Tem-se, deste modo, que o efeito de um aumento nos recursos disponíveis sobre o gasto público depende da origem desses recursos: o crescimento no gasto será maior para um aumento das transferências intergovernamentais que quando comparado ao crescimento oriundo de uma maior arrecadação de impostos na própria jurisdição. Este efeito é conhecido na literatura como “flypaper effect” ou efeito flypaper (GIUBERTI, 2005).

Para que os recursos públicos fossem geridos com responsabilidade, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 101 em 04 de maio de 2000, que ficou também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta lei exige o acompanhamento da gestão financeira e orçamentária dos administradores públicos, visando o equilíbrio entre receitas e despesas, instituindo regras de limitação de gastos e endividamento e indicando providências para coibir os desvios em relação às metas fiscais e à boa gestão (BRASIL, 2000).

Para Araujo e Loureiro (2005) uma das inovações trazidas pela LRF foram os limites para despesas com pessoal, um dos principais itens da despesa nos entes federados. A lei estabeleceu não somente o quanto pode ser gasto por nível de governo em relação à receita líquida, mas também o percentual equivalente aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, eliminando, dessa forma, a distorção existente anteriormente, em especial nos governos estaduais. A LRF veio estabelecer, também, punições para maus gestores, reprimindo exageros como a extrapolação dos limites dessas despesas.

1.2 Problema

Tendo em vista a importância da LRF e suas inovações, o presente estudo pretende responder as seguintes questões de pesquisa: qual o esforço arrecadatório dos municípios brasileiros em 2016?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Comparar o esforço arrecadatório dos municípios relacionando-os com os limites impostos pela LRF referente a gastos com pessoal no ano de 2016.

1.3.2 Objetivos específicos

- Comparar a média de arrecadação própria e transferências governamentais dos municípios;
- Verificar a ocorrência do efeito flypaper.

1.4 Justificativa

A justificativa para a realização desse estudo reside no fato de que a participação contínua da sociedade na gestão pública é um direito assegurado pela Constituição Federal, permitindo que os cidadãos não só participem da formulação das políticas públicas, mas, também, fiscalizem de forma permanente a aplicação dos recursos públicos (PORTAL DA

TRANSPARÊNCIA, 2017). Com a falta de divulgação de contas públicas de mais de 52% dos municípios brasileiros, fica limitada a informação e, conseqüentemente, o controle do cidadão.

As despesas com pessoal dos municípios brasileiros - um dos principais itens da despesa nos entes federados - têm uma elevada rigidez, tendendo a se manter constantes ou crescentes, enquanto que a trajetória das receitas é afetada pelo nível de eficiência da arrecadação da receita através de tributos ou de transferências vindas de outros entes (ALVES; FREITAS; OLIVEIRA, 2016). A Lei de Responsabilidade Fiscal e o controle da população tem um papel importante para que os gastos públicos não comprometam mais que o necessário as receitas públicas.

1.5 Organização do trabalho

Este trabalho estrutura-se em quatro outras partes, além dessa introdução. A segunda parte aborda o referencial teórico da pesquisa, enfocando os principais conceitos e outras informações identificadas na literatura sobre federalismo fiscal e efeito flypaper, Lei de Responsabilidade Fiscal e seus limites, Despesa com Pessoal e Receita Corrente Líquida. A terceira trata-se da metodologia, que caracteriza como e onde foi selecionada a amostra, como ela está disposta e quais procedimentos estatísticos foram utilizados. A quarta seção refere-se à análise dos dados, em que se descrevem os resultados obtidos pela pesquisa empírica; são apresentados os cálculos dos índices. Na última seção, estão relatadas as conclusões que se chegaram por meio do resultado e da análise dos dados e as contribuições e sugestões para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Federalismo fiscal e descentralização fiscal

Ferreira (2016) define federalismo como um sistema de governo que consiste na reunião de vários Estados em confederação para fomentarem e defenderem os interesses comuns, sem perda de autonomia própria.

Segundo Oliveira e Santana (2010), uma das questões centrais em qualquer regime federativo é o relato de como os recursos fiscais são repartidos entre os entes federados de modo que todos disponham de uma capacidade de financiamento compatível com as respectivas responsabilidades. Disso trata o federalismo fiscal.

O equilíbrio entre responsabilidades e recursos em uma federação requer soluções tão mais complexas quanto maiores forem as disparidades regionais e sociais. Nesses casos, a concentração das atividades econômicas modernas em partes do território nacional gera grandes disparidades na repartição da arrecadação tributária, cuja correção depende do desenho e da operação de um eficiente regime de transferências intergovernamentais. Depende, ainda, de soluções específicas para evitar que as populações pobres de regiões menos desenvolvidas não disponham de iguais oportunidades de ascensão social (OLIVEIRA; SANTANA 2010).

No federalismo fiscal, quando se comparam as prescrições para a alocação eficiente de tributos e de gastos entre níveis de governo, tem-se que diversas ações públicas são passíveis de descentralização, não ocorrendo o mesmo com o conjunto de tributos que podem ser arrecadados de forma eficiente pelos governos municipais e estaduais. O resultado é um gap entre receitas e despesas, surgindo, assim, um dos motivos para a existência de transferências intergovernamentais (VARELA; MARTINS; FÁVERO 2010).

Bahl (1999) conclui que esta diferença (*gap*) entre as responsabilidades de gastos e a arrecadação própria deve ser suprimida de duas formas: atribuindo-se uma maior competência tributária para os governos locais ou mediante transferências intergovernamentais. Bahl (1999) levanta a questão da dificuldade, quanto às transferências intergovernamentais, de se determinar este gap para cálculo do montante das transferências. Segundo o autor, trata-se de uma medida essencialmente subjetiva. Nada obstante, alguns estados estabelecem este montante com base em padrões mínimos de prestação de serviços públicos.

Segundo o Tribunal de Contas da União (2008), a reconquista da democracia pressupunha o fortalecimento dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e sua

capacidade de autogestão dependia em grande parte da ampliação de suas competências tributárias e do aumento na participação dos recursos, arrecadados de forma centralizada.

O TCU informa também que além da autonomia trazida pela descentralização, o que mais se destaca é a função primordial das transferências, voltadas à redução das desigualdades regionais, à equalização das rendas individuais e ao equilíbrio socioeconômico entre os Municípios brasileiros e os demais entes da Federação brasileira. Assim, as transferências governamentais contribuem para a promoção da justiça social e para o aumento da eficiência econômica (TCU, 2008).

Em tese, tem ao menos duas justificativas econômicas para efetuar essas transferências. A primeira advém dos ganhos de eficiência obtidos na arrecadação dos tributos pelo governo central, que pela amplitude da base tributária concentra maior volume de recursos, e da capacidade dos governos locais de proverem a maior parte dos serviços públicos de forma mais eficiente. Isso origina um descompasso contábil da arrecadação de recursos versus necessidade de prover serviços públicos nas unidades da federação, que se denomina brecha fiscal vertical, segundo a literatura sobre finanças públicas. A segunda que é um tanto quanto subjetiva, mas não menos importante que a outra, justifica-se na provisão de serviços públicos com um padrão mínimo de qualidade em todas as unidades da federação circunscritas em um mesmo País. Em outras palavras, qualquer indivíduo independentemente da localidade onde resida, considerando-se as fronteiras de um mesmo País, deveria ao menos acessar um serviço público com padrão de qualidade mínimo. Quando a provisão de serviços públicos é oferecida de forma heterogênea no espaço geográfico de um País, ocorre o que na literatura é conhecido como desequilíbrio horizontal (DUARTE; SILVA; LUZ; GERARDO 2009).

Gomes (2010) cita que a autonomia financeira de uma entidade descentralizada compreende o poder de arrecadar, gerir e despende dinheiros e valores públicos de modo independente das demais esferas de governo. Uma condição necessária da autonomia financeira é justamente a disponibilidade, pelos governos subnacionais, dos recursos necessários para fazer face aos encargos que lhes foram atribuídos. Tais recursos compreendem a arrecadação própria, no âmbito de sua competência tributária, e os oriundos das transferências intergovernamentais.

Adicionalmente, ao se incorporarem com critérios objetivos e incondicionais às receitas orçamentárias de cada ente, o TCU informa que essas transferências conferem às administrações condições de flexibilidade, regularidade e previsibilidade nos respectivos fluxos financeiros, facilitando o planejamento e o controle de suas ações (TCU, 2008).

2.1.1 Efeito flypaper

O federalismo fiscal brasileiro, previsto na Constituição, ao estabelecer mecanismos de transferência automática de recursos fiscais aos Estados e Municípios para promover a função redistributiva, conforme Musgrave (1974), incentiva o comportamento irresponsável dos Governadores, que utilizam estas transferências constitucionais como receitas líquidas e certas para financiar o déficit dos seus Estados e municípios.

Em um grande número de estudos empíricos tem-se evidenciado que as transferências intergovernamentais causam expansões das despesas dos governos locais receptores maiores do que aumentos equivalentes na renda da população. Na literatura de finanças públicas esse fenômeno é conhecido como efeito flypaper, para representar a idéia de que as transferências intergovernamentais tendem a ficar nas unidades receptoras (governos locais) e expandir seu gasto ao invés de serem redistribuídas entre os contribuintes mediante, por exemplo, diminuição de impostos (Fisher, 1982; Wyckoff, 1991).

Segundo Rios e Costa (2005), o efeito flypaper está relacionado com o impacto nas despesas públicas locais provocado pelas transferências intergovernamentais do tipo lump-sum. Significa que o dinheiro das transferências tende a “colar onde cai”, ou seja, é utilizado para aumentar as despesas públicas em vez de ser devolvido aos eleitores através de uma redução de impostos.

Mattos, Rocha e Arvate (2011) reinterpretem o efeito flypaper propondo, para o caso brasileiro, a caracterização do efeito como consequência direta da maior ineficiência dos governos locais na arrecadação de impostos. Ineficiência esta que é influenciada pelo fluxo de transferências do governo federal em direção aos governos locais. Portanto, o aumento dos gastos públicos está mais fortemente relacionado aos recursos de transferências intergovernamentais, por consequência da perda de eficiência na coleta de impostos sobre rendimentos da população local, à medida que estes fluxos de transferência se intensificam.

2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), conforme ALVES (2001), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade do Administrador Público, na gestão fiscal, ao longo de setenta e cinco artigos, dispostos em dez capítulos; vinte e quatro seções; seis subseções; cento e trinta e nove parágrafos, e dezenas de incisos e alíneas.

Segundo Luque e Silva (2004), a LRF tem os seguintes propósitos: 1) o planejamento fiscal; 2) o disciplinamento do uso dos recursos públicos no último ano de mandato; 3) a definição de condições para o endividamento e gasto financeiro público; 4) a definição de limites de gastos com pessoal, incluindo previdência, por nível de governo e pelos diversos poderes; 5) a incorporação da transparência e participação popular na gestão fiscal.

Para Dalmonech, Teixeira e Sant'Anna (2011), o objetivo da LRF é instituir a simetria da informação, a partir da obrigatoriedade de publicação de relatórios governamentais, de ações planejadas e transparentes. Outro propósito da Lei é também estabelecer uma relação entre as despesas e as receitas para equilibrar as contas públicas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal objetiva aprimorar a responsabilidade na gestão fiscal dos recursos públicos, por meio de ação planejada e transparente que possibilite prevenir riscos e corrigir 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).

Segundo Nóbrega (2002), a responsabilidade fiscal ultrapassa a mera responsabilidade civil do Estado e faz parte de outros campos como a prestação de contas, a transparência e a cidadania. Ela busca estabelecer um novo modelo de gestão fiscal no Brasil.

Gontijo e Araújo (2006) consideram responsabilidade fiscal um conceito inovador no ordenamento jurídico brasileiro. Para Torres (2000), vem do inglês com sentido de responsabilidade moral (responsibility) ou mesmo da responsabilidade por prestação de contas (accountability).

Sena e Rogers (2007) assinalam que a LRF surgiu como resposta aos grandes déficits públicos e ao acúmulo de dívidas resultante desses. Matias-Pereira (2006) afirma que a Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu para combater o desequilíbrio fiscal da administração pública brasileira, tanto em nível federal e estadual, como municipal; por meio de um rígido controle do endividamento público.

De acordo com Sodré (2002), a LRF trouxe modificações importantes nas regras de planejamento e controle das contas públicas, objetivando, principalmente, a disciplina fiscal. É uma lei de grande abrangência, que regulamenta aspectos tanto do controle das arrecadações quanto dos gastos governamentais. Sua implementação leva a uma reflexão de como os governos devem lidar com a gestão e aplicação de recursos públicos.

2.2.1 Limites Fiscais

A Constituição Federal não autoriza que as despesas com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios excedam os limites estabelecidos em lei complementar (BRASIL, 1988).

A Emenda Constitucional nº 19 veio para alterar a Constituição Federal quanto aos limites e adquiriu, com seu novo texto, e principalmente com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o status de norma diretora na definição e na execução orçamentária, impondo aos administradores e legisladores uma atuação conjunta na contenção dos gastos públicos com pessoal, dadas as severas sanções previstas para o descumprimento dos postulados normativos tratados (BRASIL, 1998).

Segundo a LRF (2000), a despesa total com pessoal não poderá exceder alguns percentuais da receita corrente líquida, em cada período de apuração, porém algumas despesas não são computadas nesse limite. Pode-se destacar, resumidamente:

- a) Despesas com indenização por demissão de servidores ou empregados;
- b) Despesas relativas a incentivos à demissão voluntária;
- c) Despesas derivadas da aplicação de convocação extraordinária do Congresso Nacional feita pelo Presidente da República, pelos Presidentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal ou pela maioria absoluta dos membros das duas casas;
- d) Despesas decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração referente a antes dos doze meses imediatamente anteriores ao mês em referência;
- e) Despesas com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma estabelecida pela Constituição Federal e de sua Emenda nº 19;
- f) Com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes da arrecadação de contribuições dos segurados, da compensação financeira de que trata o § 9º do art. 201 da Constituição e das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

A limitação das despesas com pessoal na gestão pública é um assunto que vem contribuir para o equilíbrio das contas públicas e aumentar a responsabilidade do gestor que passará a seguir limites e regras claras para conseguir administrar as finanças de maneira transparente. Um dos aspectos importantes abordados nessa lei é a fixação dos limites para as despesas com

pessoal, tendo em vista que demonstra quanto os entes públicos estão autorizados a gastar com os ativos, os inativos e os pensionistas (FREITAS; DAMASCENA 2014).

Segundo Menini (2003), a limitação dos gastos com pessoal em percentual da Receita Corrente Líquida veio pela necessidade de manter o setor público com os recursos necessários à sua manutenção e ao atendimento das demandas sociais.

Para Araujo e Loureiro (2005), as limitações das despesas com pessoal são uma das inovações trazidas pela LRF, já que esta estabeleceu não somente o quanto pode ser gasto por nível de governo em relação à receita líquida, mas também o percentual equivalente aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, eliminando, assim, a distorção existente anteriormente, em especial nos governos estaduais.

Luque e Silva (2004) discordam da utilização do percentual da receita corrente líquida para limitar os gastos com pessoal. Para eles, pode-se pensar na adoção de metas de despesa de pessoal com uma margem de variação, do mesmo modo que no regime de metas de inflação. Ainda segundo eles, a LRF impõe algumas restrições quanto ao aumento de despesas de pessoal para evitar ações que possam ser iniciadas no último mandato, comprometendo os orçamentos futuros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal divide os limites globais de despesa com pessoal em limites setoriais. Os limites impostos pela LRF estão dispostos na tabela 1 (BRASIL, 2000).

Tabela 1: Limites impostos pela LRF.

	União	Estado	Município
Poder Executivo	40,9%	49%	54%
Poder Legislativo	2,5%	3%	6%
Poder Judiciário	6%	6%	-
Ministério Público	0,6%	2%	-
Total	50%	60%	60%

Fonte: Elaboração própria.

A LRF reservou na esfera federal, 3% (três por cento) das despesas com pessoal do Executivo para organizar e manter o Poder Judiciário, Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios, Defensoria Pública dos Territórios, polícia civil, polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio. Os valores serão repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada um destes dispositivos,

em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar (BRASIL, 2000).

Nos Poderes Legislativo e Judiciário de cada esfera, os limites serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar (BRASIL, 2000).

A LRF permite concluir que a verificação do cumprimento dos limites tem de ser feita a cada quadrimestre, cujo início pode ocorrer em qualquer mês do ano, já que a despesa total é calculada com base no regime de competência (DI PIETRO, 2001).

A Lei de Responsabilidade Fiscal oferece mecanismos de correção para o caso em que a despesa com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite previsto. Uma vez atingido este percentual, a lei determina que o Poder ou o órgão responsável fica proibido de conceder vantagens, aumentos, reajustes ou adequação de quaisquer tipos de remuneração, excluindo-se as determinações contidas em sentenças judiciais, em leis específicas ou contratos. Fica proibido também a criação de novos cargos, empregos e funções, alterações na estrutura de carreira que resultem em aumento de despesas com pessoal e provimento de cargos públicos, admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título. Exceção à regra é a reposição natural, decorrente de falecimento ou aposentadoria, restrita às áreas de educação, saúde e segurança (BRASIL, 2000).

Alves, Gomes e Afonso (2001) destacam que o inciso da lei que proíbe a contratação de hora extra caso se exceda o limite de 95% em nada colabora com o sentimento de moralização impresso pela LRF, porque os parlamentares legislaram em causa própria ao inserirem na lei exceção à regra quanto à proibição de hora extra, ressalvado as previstas na LDO e em caso de convocação extraordinária do Congresso Nacional.

Além das proibições previstas caso as despesas com pessoal atinjam 95% do limite fixado, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece as regras para a situação quando a despesa com pessoal exceda o limite máximo no quadrimestre. Neste caso, o excedente de despesa deverá ser eliminado em oito meses (BRASIL, 2000).

Ressalte-se que, já no primeiro quadrimestre, a LRF determina que haja, pelo menos, redução de um terço das despesas. Caso não se cumpra tal redução, adota-se, dentre outras, as seguintes providências admitidas pela Constituição de 1988: redução em pelo menos vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança e exoneração dos servidores não estáveis. Se essas medidas adotadas não forem suficientes para assegurar o cumprimento da determinação da lei complementar, o servidor estável poderá perder o cargo, desde que ato

normativo motivado de cada um dos Poderes especifique a atividade funcional, o órgão ou unidade administrativa objeto da redução de pessoal. A hipótese de perda de cargo pelo descumprimento do limite com despesa de pessoal no quadrimestre é disciplinada pela Lei nº 9.801, em consonância com a Constituição Federal (BRASIL, 1988, 1999, 2000).

Para DI PIETRO (2001), a LRF, ao oferecer regra de enquadramento das despesas com pessoal como a redução da jornada de trabalho temporária adequando-se os vencimentos à nova carga horária, fere a Constituição Federal que assegura a todos os servidores públicos o direito à irredutibilidade de vencimentos e subsídios, admitindo-se a redução de jornada de trabalho mediante acordo ou convenção coletiva de trabalho. A medida agrava-se ainda mais porque dispõe de redução de vencimentos em hipótese não abrangida pela Constituição Federal.

A punição pela não realização das metas dentro dos prazos estabelecidos, encontra-se definida na LRF que determina que, enquanto perdurar o excesso de despesa, o ente não poderá receber transferências voluntárias, obter garantia, direta ou indireta, de outro ente e contratar operações de crédito, ressalvadas aquelas destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visarem à redução das despesas com pessoal. Estas restrições terão aplicação imediata caso a despesa com pessoal exceda os limites estabelecidos pela LRF já no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão constantes do art. 20 (BRASIL, 2000).

2.2.2 Despesa com pessoal

Linhares, Penna e Borges (2013) conceituam Despesa com Pessoal como uma variável que indica qual a parcela da receita corrente que deve ser comprometida com despesas de pessoal. Para Nascimento e Debus (2002), os gastos com o pagamento de pessoal correspondem ao principal item de despesas de todo o setor público brasileiro.

O conceito de despesa total com pessoal é dado, em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal e com o entendimento de DI PIETRO (2001), pelo somatório dos gastos do Ente da Federação com: a) servidores públicos em atividade, sejam ocupantes de cargo, função ou emprego, sem qualquer distinção quanto à natureza do vínculo, permanente ou transitório, estatutário ou celetista, seja ele civil ou militar; b) inativos, abrangendo o aposentado, o servidor em disponibilidade e o militar reformado; c) pensionistas (dependentes de servidores falecidos) e d) mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder.

Ainda conforme a LRF, nesses gastos deve-se somar quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (BRASIL, 2000).

Antes de prosseguir, é interessante definir a terminologia utilizada pela lei em questão. No entendimento de ALVES (2001), no sentido lato sensu, pode-se dividir as espécies remuneratórias em subsídio e remuneração.

Menini (2003) determina que a remuneração subdivide-se, por sua vez, em vencimentos e salários. Assim, subsídio refere-se à remuneração paga aos detentores de mandato eletivo, como o Presidente da República, Governadores, Prefeitos, e respectivos Vices, Senadores, Deputados Federais, Distritais e Estaduais, Vereadores, Ministro de Estado, Secretários Estaduais, Distritais e Municipais, membros da Magistratura e do Ministério Público e, Ministros e Conselheiros dos Tribunais de Contas da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, onde houver. Vencimentos, no plural, correspondem à soma do vencimento padrão e das vantagens pecuniárias. Observe-se que vencimento, no singular, é o padrão do cargo público fixado em lei específica. Já as vantagens pecuniárias são valores acrescidos incorporados ao vencimento, podendo ser subdividida em adicionais e gratificações. As vantagens pecuniárias adicionais são desdobradas em adicional por tempo de serviço e adicional de função. Já as gratificações de serviços dizem respeito a risco de vida e saúde, por serviços extraordinários, pela representação de gabinete, diárias, ajuda de custo etc. Enquadram-se ainda como gratificação de pessoal o salário-família, a licença-gestante e a licença-paternidade.

Ainda em consonância com a LRF, a apuração total da despesa com pessoal será obtida pela soma do mês em referência com as dos onze meses imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência (BRASIL, 2000).

Iudícibus (2001, pág. 172) leciona que o Regime de Competência é o princípio básico da contabilidade que considera receita gerada em determinado período e a despesa realizada no mesmo período social, independentemente do recebimento ou pagamento.

2.2.3 Receita Corrente Líquida

Segundo a LRF, a Receita Corrente Líquida - RCL corresponde ao somatório das receitas referente a) aos tributos bem como contribuições, as patronais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes,

excluindo as transferências da União 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) transferências dos Estados aos Municípios por determinação constitucional; c) a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e c) as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição na União, nos Estados e nos Municípios. Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos de ICMS, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19 (BRASIL, 2000).

Para Menini (2003), receita corrente líquida (RCL) representa um valor financeiro líquido para o Estado durante o exercício, afastando a possibilidade do governante se valer de recursos de terceiros ou operações de crédito para pagamento de salários e obrigações previdenciárias.

A RCL, segundo a LRF, será calculada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades (BRASIL, 2000).

Lima (2000) define receita pública como qualquer recurso obtido pelo Estado a fim de atender às despesas públicas e, juridicamente, divide-a em: receitas originárias, que têm origem no próprio patrimônio público ou na atuação do Estado como empresário, nas vendas de combustíveis, percepção de aluguéis etc; receitas derivadas, que são aquelas obtidas de particulares, envolvendo o patrimônio alheio e não o do próprio Estado, tributos e multas.

Assim, em conformidade com a Lei nº 4.320, as receitas públicas orçamentárias subdividem-se em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital, que se desdobram em fontes de receitas. Já estas fontes em sub-fontes de receitas e serão apresentadas em rubricas e sub-rubricas, constituindo um padrão legal obrigatório para os entes da Federação. As receitas correntes, também denominadas primárias ou efetivas, serão compostas pela somatória das receitas tributárias, derivadas de impostos, taxas, receitas de contribuições de melhorias, receitas patrimoniais, aluguéis, dividendos etc., receitas agropecuárias, receitas industriais, receitas de serviços, receitas de transferências - intragovernamental e intergovernamental - dentre outras receitas correntes (STN, 2016).

As transferências correntes que compõe a receita corrente referem-se a recursos recebidos de outras unidades da federação, neste caso, intergovernamental, como o recebimento de recursos financeiros pelo Estado proveniente da União ou o Estado transferindo cota-parte

do IPVA para os municípios. As transferências intragovernamentais referem-se aos recursos provenientes de outras unidades da administração pública da mesma esfera de governo, como exemplo, recursos recebidos da Secretaria da Saúde (RIANI, 2002).

Lima e Castro (2003) definem as receitas de capital, também denominadas secundárias ou receitas por mutação patrimonial, como a soma dos recursos obtidos em operações de crédito, alienação de bens, recebimento de dívidas, transferências intragovernamental e intergovernamental e outras receitas de capital.

3 PROCEDIMENTO DA PESQUISA

O trabalho encontra suporte e tem fundamentação teórica erigida a partir de estudo descritivo. Nesse tipo de pesquisa, conforme Andrade (2003, p.124), "os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador". Para o delineamento do trabalho, foram aplicadas as técnicas utilizadas em levantamento de dados.

3.1 Seleção da amostra

Para analisar quais municípios do Brasil cumpriram a LRF referente aos gastos com pessoal do Poder Executivo no ano de 2016, foi preciso, inicialmente, selecionar os municípios que teriam os dados de suas demonstrações contábeis do ano de 2016 disponíveis na base de dados Finanças do Brasil - FINBRA da Secretaria do Tesouro Nacional. Entretanto, o não encaminhamento da prestação de contas por parte de algumas administrações inviabilizou o estudo de toda a população da pesquisa. Sendo assim, esses municípios que tinham seus dados publicados foram utilizados como amostra da pesquisa, totalizando 2.637 municípios. Os dados foram relacionados com vistas a encontrar a representatividade dos gastos com pessoal, em relação à receita corrente líquida, em termos percentuais.

Os municípios foram classificados em dois grupos: GRUPO 1) municípios em que seus Poderes Executivos não ultrapassaram o limite de 54% de gastos com pessoal estabelecido pela LRF, com 2.143 municípios; GRUPO 2) municípios em que seus Poderes Executivos ultrapassaram o limite estabelecido pela LRF, com 494 municípios.

3.2 Coleta dos Dados

Para a coleta dos dados, foi utilizado o demonstrativo de Despesas com Pessoal do 2º semestre de 2016, que faz parte do Relatório de Gestão Fiscal (RGF); o demonstrativo de Receitas Orçamentárias, que faz parte das Contas Anuais; e o demonstrativo da Receita Corrente Líquida do 6º bimestre, pertencente ao Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO). O RGF, os demonstrativos das Contas Anuais e o RREO estão disponibilizados no banco de dados Finanças do Brasil. O Relatório Finanças do Brasil (FINBRA) é composto por

informações das despesas e receitas dos municípios brasileiros enviadas a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e, através dele, é possível verificar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira dos entes. Ainda neste sentido, é uma oportunidade de se observar a situação patrimonial destes.

Foi escolhido o último bimestre da Receita Corrente Líquida, já que, para a LRF, receita corrente líquida é o somatório de doze meses de arrecadação: a do mês de apuração e a dos onze anteriores, excluídas as duplicidades já antes comentadas. Então, ao se referir àquele número, há de sempre vislumbrar um conjunto de doze meses de receita executada. Nesse passo, não existe RCL de um mês, de três ou de seis meses, mas, tão-só, de doze meses. Essa amplitude de tempo nem sempre coincide com o exercício financeiro (ano civil), mas o objetivo do estudo é que coincida com os doze meses do ano de 2016.

As informações utilizadas nos indicadores, referente ao ano de 2016, foram:

- Receita tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, cota-parte do FMP e impostos, transferências exigidas pela LC nº 87/1996, pela LC nº 61/1989 e pela FUNDEB e outras transferências e receitas correntes, que, somadas, resultam na Receita Corrente Bruta;

- Contribuição dos Servidores para o Plano de Previdência, compensações financeiras entre Regimes de Previdência e deduções de receita para formação do FUNDEB, que correspondem às deduções da Receita Corrente Bruta para formar a Receita Corrente Líquida;

- Despesas gastas com pessoal ativo, inativo, pensionista e outras despesas decorrentes de contratos de terceirização, que, somados, resultam na Despesa Bruta com Pessoal;

- Indenização por demissão e incentivo à demissão voluntária, despesas decorrentes de decisão judicial e despesas de exercício anterior de período anterior ao da apuração e despesas com inativos e pensionistas com recursos vinculados, que representam as despesas não computadas e, somadas, correspondem às deduções da Despesa Bruta com Pessoal para formar a Despesa Líquida com Pessoal.

3.3 Variáveis da pesquisa

Segundo Torres e Valle (2008), um dos indicadores de controle da LRF é o quociente despesa com pessoal em relação à receita corrente líquida. Para fazer a classificação dos grupos da amostra de município, foi calculado o indicador, conforme demonstrado na equação 1:

$$\%LimGlobal = \frac{Despesa\ Líquida\ com\ Pessoal\ Total}{Receita\ Corrente\ Líquida\ Total} \quad (1)$$

As despesas com pessoal, um tipo de despesa corrente, são custeadas com recursos oriundos de receitas correntes. Assim, a Receita Corrente Líquida (RCL) é utilizada como parâmetro para limitação das despesas com pessoal. A escolha da comparação pela Receita Corrente Líquida ao invés da Bruta se deve ao fato de que a RCL traduz a efetiva capacidade de arrecadação do ente governamental e afasta a dupla contagem que geram as transações entre entidades públicas do mesmo governo (NASCIMENTO; DEBUS, 2002).

Foram coletados os dados na base de dados da FINBRA sobre as receitas tributárias de IPTU, ISS, ITBI e as receitas de transferências intergovernamentais. Em seguida foram criados indicadores comparando cada uma das fontes arrecadatórias com a Receita Corrente Líquida total do município, conforme mostram as equações 2 a 5.

a) Fontes tributárias

$$\%IPTU = \frac{IPTU}{Receita\ Corrente\ Líquida} \quad (2)$$

$$\%ISS = \frac{ISS}{Receita\ Corrente\ Líquida} \quad (3)$$

$$\%ITBI = \frac{ITBI}{Receita\ Corrente\ Líquida} \quad (4)$$

b) Fontes de transferências correntes intergovernamentais

$$\%TransfCI = \frac{Transferência\ Correntes\ Intergovernamentais}{Receita\ Corrente\ Líquida} \quad (5)$$

3.4 Procedimentos estatísticos

Os dados foram submetidos ao teste t de student de igualdade de médias por meio do software SPSS. O teste t é um tipo de teste de significância (também chamado de teste de hipótese). Segundo Stevenson (2001), o objetivo dos testes de significância para médias é avaliar afirmações feitas a respeito de médias populacionais.

A hipótese nula do teste de igualdade de médias será refutada se o nível de significância dos resultados for menor que 0,05 ($\alpha < 0,05$) (BRUNI, 2009).

Nesta pesquisa, a estatística t student foi calculada para comparar os índices de arrecadação própria e de receitas oriundas de transferências intergovernamentais do grupo de municípios que estão e os que não estão dentro do limite estabelecido pela LRF. O teste dirá se o esforço arrecadatório é o mesmo dos municípios que cumpriram e dos que não cumpriram a LRF referente a gastos com pessoal do Poder Executivo no ano de 2016.

O teste t de student de igualdade de médias pode ser realizado para amostras considerando variâncias iguais ou diferentes. Dessa forma, utilizou-se inicialmente o teste de Levene para verificar a igualdade das variâncias dos grupos de municípios que estão e os que não estão dentro do limite estabelecido pela LRF, para confirmar a aplicabilidade do teste t de student de igualdade de médias para as amostras da pesquisa. A hipótese nula de igualdade de variâncias será rejeitada se o nível de significância dos resultados for menor que 0,05 ($\alpha < 0,05$).

Além disso, foram calculadas as estatísticas descritivas da amostra total de municípios utilizada no trabalho. Os índices analisados foram as medidas de tendência (média, mediana) e de dispersão (desvio padrão, mínimo, máximo).

4 ANÁLISE E RESULTADO

A média da receita oriunda de transferência intergovernamental é mais que o triplo do somatório das receitas originadas por IPTU, ISS e ITBI, como pode-se observar na tabela 2.

Como valor mínimo, todas as fontes de receita apresentadas possuem zero, o que significa que não houve arrecadação de cada fonte por pelo menos um dos municípios. Já as fontes de receita possuem como valor máximo para o IPTU R\$7.497.459.760, para o ISS R\$11.871.684.186, para o ITBI R\$1.750.185.528 e para as transferências R\$15.466.566.117.

Tabela 2: Estatística descritiva da amostra total de municípios com base em R\$.

Estatística	<i>IPTU</i>	<i>ISS</i>	<i>ITBI</i>	<i>TransfCI</i>
Média	10.201.093	16.742.151	3.031.395	91.723.362
Desvio Padrão	157.353.148	261.227.602	38.330.186	406.351.359
Mediana	199.829	633.405	178.580	29.933.068
Mínimo	-	-	-	-
Máximo	7.497.459.760	11.871.684.186	1.750.185.528	15.466.566.117

Fonte: Elaboração própria.

Já pela tabela 3, podemos ver que, proporcionalmente à receita corrente líquida, as transferências governamentais são maiores que a soma dos tributos em mais de 15 vezes, sendo uma média de 1,86% arrecadado por IPTU, 3,36% por ISS, 0,95% por ITBI e 95,91% pelas transferências intergovernamentais.

As fontes de receita apresentadas em índices também possuem zero como valor mínimo e máximo para o IPTU 27,62%, para o ISS 48,48%, para o ITBI 12,07% e para as transferências 116,62%. Os índices indicam quanto das receitas dos municípios foi arrecadado por cada fonte tributária apresentada. É possível que se tenha índice com mais de 100%, já que a variável utilizada para cálculo não é o valor bruto correspondente à soma de todas as fontes arrecadatórias, mas sim um valor líquido, considerando algumas deduções.

Tabela 3: Estatística descritiva da amostra total de municípios com base nos indicadores em %.

Estatística	<i>% IPTU</i>	<i>% ISS</i>	<i>% ITBI</i>	<i>%TransfCI</i>
Média	1,86	3,36	0,95	95,91
Desvio Padrão	2,89	3,90	1,07	13,56
Mediana	0,79	2,09	0,67	99,42
Mínimo	-	-	-	-
Máximo	27,62	48,48	12,07	116,62

Fonte: Elaboração própria.

As tabelas 4 e 5 apresentam separadamente a estatística descritiva dos municípios dos dois grupos estudados.

Podemos perceber na tabela 4 que, em valores, os municípios do grupo 1 arrecadaram, em média, mais que os municípios do grupo 2.

Pelo menos um município do grupo 1 não recebeu transferências intergovernamentais (mínimo igual a zero), enquanto todos os municípios que feriram a LRF receberam (mínimo igual a R\$ 3.951.657)

Tabela 4: Estatística descritiva dos grupos da amostra de municípios com base em R\$.

	GRUPOS	Média	DP	Mediana	Mínimo	Máximo
IPTU	GRUPO 1	12.085.920	174.345.622	232.949	-	7.497.459.760
	GRUPO 2	2.024.606	15.449.679	79.272	-	312.616.474
ISS	GRUPO 1	19.846.508	289.620.852	631.255	-	11.871.684.186
	GRUPO 2	3.275.276	14.139.164	651.244	-	274.870.663
ITBI	GRUPO 1	3.562.699	42.479.742	206.255	-	1.750.185.528
	GRUPO 2	726.568	2.950.031	80.028	-	52.286.435
Trans fCI	GRUPO 1	98.750.829	447.765.774	28.162.165	-	15.466.566.117
	GRUPO 2	61.237.810	103.062.526	38.746.718	3.951.657	1.672.923.518

Fonte: Elaboração própria.

Proporcionalmente à receita corrente líquida, os municípios do grupo 1 arrecadaram mais tributos que os demais municípios. Já as transferências correntes intergovernamentais, tiveram o percentual médio maior nos municípios do grupo 2, como pode-se observar na tabela 5.

Tabela 5: Estatística descritiva dos grupos da amostra de municípios com base nos indicadores em %.

GRUPO	% IPTU		% ISS		% ITBI		%TransfCI	
	G1	G2	G1	G2	G1	G2	G1	G2
Média	2,07	0,96	3,52	2,68	1,03	0,62	95,03	99,75
Desvio Padrão	3,01	2,08	4,10	2,80	1,07	0,99	14,13	9,86
Mediana	0,95	0,21	2,18	1,68	0,75	0,20	98,73	102,40
Mínimo	-	-	-	-	-	-	-	51,71
Máximo	27,62	19,95	48,48	25,15	12,07	8,91	116,62	113,83

Fonte: Elaboração própria.

O desvio padrão nos indica como os valores se comportam quando distantes da média, ou seja, seu grau de dispersão e sua probabilidade de acontecer a certa distância da média. Ele também foi maior em todos os indicadores nos municípios que estão de acordo com a lei.

Analisando a proporção das fontes de receita de IPTU, ISS, ITBI e de transferências correntes intergovernamentais com a receita corrente líquida dos dois grupos de municípios, é possível observar, de acordo com o resultado do teste de igualdade de variância apresentado na tabela 6, que o nível de significância em todas as amostras foi menor que 0,05. Conclui-se, então, com 95% de confiança, que foi rejeitada a hipótese nula do teste de Levene de que as variâncias são iguais. Dessa forma, foi utilizado o teste t para igualdade de médias considerando amostras com variâncias diferentes.

Tabela 6: Tabela do teste de Levene de todos os municípios da amostra

VARIÁVEL	Estatística t-student	p-valor
%IPTU	59,357	0,00
%ISS	24,525	0,00
%ITBI	6,560	0,01
%TransfCI	71,436	0,00

Fonte: Elaboração própria.

O teste t para todas as variáveis foi de 0,000. Os níveis de significância foram menores que 0,05, levando-se à rejeição, com 95% de confiança, da hipótese nula de igualdade de média, ou seja, existe diferença estatisticamente significativa entre a média da arrecadação de IPTU, ISS, ITBI e de transferências correntes intergovernamentais com base na receita corrente líquida dos dois grupos de municípios. As médias dos índices das receitas das amostras, de acordo com a estatística descritiva, também são diferentes, sendo maiores as dos municípios dentro do limite da LRF (G1), salvo as receitas vindas de transferências intergovernamentais, que são maiores no outro grupo de município (G2). Os dados são apresentados na tabela 7.

Tabela 7: Tabela do teste de média dos municípios que feriram ou não a LRF

VARIÁVEL	Estatística t-student	p-valor	MÉDIA	
			G1	G2
%IPTU	-9,699	0,000	0,0207	0,0096
%ISS	-5,466	0,000	0,0352	0,0268
%ITBI	-8,187	0,000	0,0103	0,0062
%TransfCI	8,763	0,000	0,9503	0,9975

Fonte: Elaboração própria.

Esses resultados explicam, por um lado, a situação dos municípios quanto a estarem ou não dentro do limite permitido pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Verifica-se que os dois grupos não obtiveram o mesmo esforço arrecadatório. Os municípios que estão dentro do limite previsto arrecadaram, em média, mais que os que não estão dentro do limite. As transferências correntes intergovernamentais vieram para ajudar os municípios a atingirem a porcentagem prevista pela lei. Proporcionalmente à receita corrente líquida, a porcentagem média dessas transferências correntes é maior nos municípios que não estão dentro do limite estabelecido pela lei, mas ainda assim não é suficiente para mantê-los dentro das normas.

A fim de adequar o percentual dos municípios ao aceito pela LRF, medidas devem ser tomadas para que se aumente a receita corrente líquida e diminuam as despesas com pessoal. No que diz respeito à receita corrente, o gestor pode buscar promover o aumento de arrecadação para o município, melhorando os mecanismos de arrecadação e buscando incentivar ao recolhimento por parte dos contribuintes, além de promover fiscalização de forma eficaz a fim de evitar sonegação. Quanto às deduções e abatimentos, elas devem ser reduzidas, tendo em vista que diminuem o valor da receita corrente para obter a receita corrente líquida, então quanto menor o valor das deduções, maior será a receita corrente líquida e o percentual de comprometimento do limite para a despesa também vai ser maior. Significa dizer que a despesa com pessoal vai representar um valor menor da RCL, ajustando assim ao limite. Com relação à despesa com pessoal, deve ser feito ajustes necessários, através da redução de cargos comissionados e até mesmo corte de pessoal, que pode estar acima do necessário. Esse esforço diminui as despesas com pessoal e impacta diretamente no percentual de despesa com pessoal referente à RCL (PEREIRA; OLIVEIRA; SAMPAIO; HOLANDA; REGO, 2016).

No que concerne ao maior valor proporcional de transferências correntes intergovernamentais nos municípios que não estão dentro da lei, indica que quanto maior a receita oriunda de transferências intergovernamentais, maior é o gasto e reduz a probabilidade do município cumprir o limite estabelecido pela Lei. Apesar dessas variáveis não medirem diretamente o efeito “flypaper”, estes resultados sugerem sua presença, conforme visto na literatura e encontrado por Carvalho e Cossio (2001) para os municípios brasileiros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A LRF trouxe regras relevantes no que diz respeito ao planejamento e controle das contas públicas. É uma lei que regulamenta aspectos tanto do controle das arrecadações quanto dos gastos governamentais e mostra em seu contexto uma nova perspectiva fiscal. Uma das suas implantações foi estabelecer os limites de despesas com pessoal inseridas dentro de um objetivo geral de equilibrar as receitas e as despesas e buscar a transparência das contas públicas (BRASIL, 2000).

O objetivo desse trabalho foi analisar o comportamento da arrecadação própria dos municípios brasileiros no ano de 2016, comparando os municípios que estão ou não de acordo com o limite permitido pela LRF sobre gastos com pessoal. Para isso, foi utilizada uma amostra de 2.637 municípios.

Visando comparar os municípios brasileiros dos dois grupos da amostra, foi calculado o indicador em percentual de Despesa Total com Pessoal sobre a Receita Corrente Líquida (DTP/RCL).

Os resultados demonstraram que os dois grupos não obtiveram o mesmo esforço arrecadatório. Os municípios que estão dentro do limite previsto arrecadaram, em média, mais que os que não estão dentro do limite. Também verificou-se que, proporcionalmente à receita corrente líquida, a porcentagem média das transferências correntes é maior para os municípios que não estão dentro do limite estabelecido pela lei, mas ainda assim não é suficiente para que esses municípios fiquem com o percentual de gastos com pessoal inferior a 54%.

A fim de adequar o percentual dos municípios ao aceito pela LRF, os governantes devem tomar medidas para que se aumente a receita corrente líquida, aumentando a receita corrente e diminuindo suas deduções, e reduzindo as despesas com pessoal (PEREIRA; OLIVEIRA; SAMPAIO; HOLANDA; REGO, 2016).

No que concerne ao maior valor proporcional de transferências correntes intergovernamentais nos municípios que não estão dentro da lei, indica que quanto maior a receita oriunda de transferências intergovernamentais, maior é o gasto e reduz a probabilidade do município cumprir o limite estabelecido pela Lei. Apesar dessas variáveis não medirem diretamente o efeito “flypaper”, estes resultados sugerem sua presença, conforme visto na literatura e encontrado por Carvalho e Cossio (2001) para os municípios brasileiros.

A limitação da pesquisa fica elevada por conta da indisponibilidade de dados de mais de 52% dos municípios no site eletrônico da FINBRA.

Sugere-se para pesquisas futuras, que utilizam de modelos dinâmicos com dados em painel ou análise envoltória de dados para analisar a eficiência da arrecadação dos tributos. Sugere-se também a continuidade desta pesquisa com outros anos a fim de verificar a evolução dos municípios no que se refere a arrecadação própria.

REFERÊNCIAS

ALVES, A. B.; GOMES, S. E. R.; AFFONSO, A. G. **Lei de responsabilidade fiscal comentada e anotada**. 3 ed. São Paulo: editora Juarez de Oliveira, 2001.

ALVES, Juliana Alencar; FREITAS, Maria Rafaela de Oliveira; OLIVEIRA, Leonel Gois Lima. A análise do controle das despesas com pessoal no Poder Judiciário: um estudo aplicado aos Tribunais de Justiça de médio porte. **Revista Controle (Online)**, [S.l.], v. 13, n. 2, p. 32-58, nov. 2016. ISSN 2525-3387. Disponível em: <<http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/3>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. 6. ed.. São Paulo: Atlas, 2003, 124p.

ARAUJO, F. C.; LOUREIRO, M. R. Por uma metodologia pluridimensional de avaliação da LRF. **Revista de Administração Pública**, v. 39, n. 6, p. 1231-1252, 2005. Disponível em: <<http://www.spell.org.br>> Acesso em: 20 de abr. 2017.

BAHL, R. **Intergovernmental transfers in developing and transition countries: principles and practice**. Washington, DC: World Bank, 1999. Disponível em: <<http://www1.worldbank.org/publicsector/LearningProgram/Decentralization/ITFPrinciples.pdf>>. Acesso em: 24 mar. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em:< www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 04 mai. 2017.

_____. **Lei Ordinária nº 9.801, de 14 de junho de 1999.** Dispõe sobre as normas gerais para perda de cargo público por excesso de despesa e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9801.htm>. Acesso em: 06 mai. 2017

BRUNI, Adriano Leal. **SPSS Aplicado à pesquisa Acadêmica.** São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO, L M. de COSSIO, F. A. B. “Flypaper Effect” e Spillovers Espaciais no Brasil: Evidências de Finanças Públicas Municipais. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v.31, n.1, p.75-124, 2001.

DALMONECH, L. F.; TEIXEIRA, A.; SANT’ANNA, J. M. O impacto ex-post da Lei de Responsabilidade Fiscal nº101/2000 nas finanças dos estados brasileiros. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 4, p. 1173-1196, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Orgs.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal.** São Paulo: Saraiva, 2001.

DUARTE, A. J. M.; SILVA, A. M. A.; LUZ, E. M.; GERARDO, J. C. **Transferências fiscais intergovernamentais no Brasil: uma avaliação das transferências federais, com ênfase no sistema único de saúde.** IPEA, 2009 (Texto para Discussão, nº 1451).

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/federalismo>>. Acesso em: 23 May. 2017.

FISHER, R.C.(1982), Income and Grants Effects on Local Expenditure: the Flypaper Effect and other difficulties. **Journal of Public Economics.** v. 17, p 51-70. 1982.

FREITAS, Valdirene Alves de; DAMASCENA, Luzivalda Guedes. A Lei de 37 Responsabilidade Fiscal e a limitação da despesa com pessoal no município de Catolé do Rocha – PB. **Alumni - Revista Discente da UNIAUBEU**, Paraíba, v.2, n. 3, p. 90-105, jan/jul 2014.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros.** Brasília: ESAF, 2005.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. Fundamentos das Transferências Intergovernamentais. **Direito Público**, [S.l.], v. 6, n. 27, ago. 2010. ISSN 2236-1766. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1565>>. Acesso em: 4 maio 2017.

GONTIJO, Cibele Sebba; ARAÚJO, Clézia Freitas dos Santos. **Responsabilidade Fiscal: Adequação Orçamentária e Financeira da Despesa.** Brasília: 2006. Disponível em: < <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0AE38A543835> >. Acesso em: 5 abr. 2017.

GUEDES, Kelly Pereira; GASPARINI, Carlos Eduardo. Descentralização fiscal e tamanho do governo no Brasil. **Economia Aplicada**, vol.11, n.2, pp.303-323, 2007. ISSN 1413-8050. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1590/S1413-80502007000200007>>. Acesso em: 15 mai. 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARION, José Carlos. **Dicionário de termos de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LINHARES, Fabricio; PENNA, Christiano; BORGES, Glenda. Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos municípios do Piauí. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 6, p.1359-1373, 2013.

LUQUE, Carlos Antonio; SILVA, Vera Martins. A Lei de Responsabilidade na Gestão Fiscal: Combatendo Falhas de Governo à Brasileira. **Revista de Economia Política**. v. 24, n. 3, p. 404-421, jul./set. 2004.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTOS, Enlinson; ROCHA, Fabiana; ARVATE, Paulo. **Flypaper effect revisited: evidence for tax collection efficiency in brazilian municipalities**. Estudos Econômicos, v. 41, n. 2, p. 239-267, 2011.

MENINI, Edmo Alves. **A Lei de Responsabilidade Fiscal: uma retrospectiva no Estado de São Paulo**. São Paulo: EAESP/FGV, 2003. (Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Finanças Públicas). Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2437/1_Mestrado%20Edmo%20Menini.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 4 abr. 2017.

MUSGRAVE, R. A. **Teoria das finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1974.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2ª edição. ESAF: Brasília, 2002.

NÓBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal e leis orçamentárias**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

OLIVEIRA, R.P.; SANTANA, W. **Educação e federalismo no Brasil: combater as desigualdades, garantir a diversidade**. Brasília, DF: UNESCO, 2010.

PEREIRA, A.W.R.; OLIVEIRA, F.C.; SAMPAIO, F.J.C.S.; HOLANDA, S.S.P; REGO, S.M.O. **Limite Percentual da Despesa com Pessoal em Relação à Receita Corrente Líquida: Um Estudo nas Prefeituras dos Municípios Paraibanos**. Natal, RN: 2016.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **Controle Social**. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/controleSocial/>>. Acesso em: 28 jun. 2017.

RIANI, Flávio. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RIOS, M. E; COSTA, J. S. O Efeito Flypaper nas Transferências para os Municípios Portugueses. **Revista Portuguesa de Estudos Regionais**, n. 8, p. 85-108, 2005.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 7ª ed. Brasília: 2016.

SENA, L. B., ROGERS, P. Análise agregada dos municípios mineiros de grande porte quanto a adequação à lei de responsabilidade fiscal (LRF). **Anais do Congresso Brasileiro de Custos**, João Pessoa, PB, Brasil, 14.

SODRÉ, A. C. A. Lei de responsabilidade fiscal: condição insuficiente para o ajuste fiscal. **RAE-eletrônica**, v. 1, n. 2, art. 10, p. 1-15, 2002. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração**. São Paulo: Harper & Row do Brasil. Editora Harbra, 2001.

TORRES, Felício Ribas; VALLE, Bruno Siqueira do. **Impactos sobre a despesa com pessoal dos estados brasileiros em decorrência da LRF**. EnANPAD, Rio de Janeiro, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. 5.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Transferências Governamentais Constitucionais**. Brasília, DF: 2008.

VARELA, P. S.; MARTINS, G. A.; FÁVERO, L. P. L. “Ineficiência do gasto público e ilusão fiscal: uma avaliação do flypaper effect na atenção básica à saúde”. **Anais do IV Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**, Natal, 2010.

WYCKOFF, P.G. The elusive flypaper effect. **Journal of Urban Economics**. v.30, p 293-305, 1991.