

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

CARLA SCHNORR

**DESEMPENHO DE MUNICÍPIOS GAÚCHOS:
UMA ANÁLISE PRÉ E PÓS PROMULGAÇÃO DA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF**

SÃO LEOPOLDO
2012

CARLA SCHNORR

**DESEMPENHO DE MUNICÍPIOS GAÚCHOS:
UMA ANÁLISE PRÉ E PÓS PROMULGAÇÃO DA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza

SÃO LEOPOLDO

2012

CARLA SCHNORR

DESEMPENHO DE MUNICÍPIOS GAÚCHOS:
UMA ANÁLISE PRÉ E PÓS PROMULGAÇÃO DA LEI DE
RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de mestre, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Aprovado em 23/03/2012.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Tiago Wickstrom Alves - UNISINOS

Prof. Dr. Adolfo Vanti - UNISINOS

Profa. Dra. Aneide Oliveira Araújo - UFRN

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza.

Visto e permitida a impressão.

São Leopoldo, ____/____/____.

Prof. Dra. Clea Beatriz Macagnan
Coordenadora Executiva PPG em Ciências Contábeis

AGRADECIMENTOS

Faço um agradecimento especial:

Aos meus pais, Dirceu Schnorr e Teresinha Schnorr, que sempre primaram pela educação, e ao meu irmão Eduardo Schnorr, ofereço a vocês o título que conquistei, pois vocês são os grandes mestres da minha vida;

Ao meu noivo Guilherme Augusto Weizenmann pelo companheirismo, paciência e carinho durante todo o período de estudos;

Ao meu querido orientador, Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza, pelas suas sábias palavras e valiosos ensinamentos, bem como pela sua compreensão com minhas dúvidas e apreensões durante o curso;

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Unisinos, em especial ao Tiago, Carlos, Romeu, Aneide, Clea e Adolfo, por transmitirem seus conhecimentos e experiências contribuindo para o meu desenvolvimento pessoal e intelectual;

Aos funcionários do PPG, em especial a Luciana;

Aos colegas do curso de mestrado em Contábeis, em especial a Fernanda e a Sabrina pela amizade e troca de experiências;

Aos amigos Alaidete Brenner Miguel, Luiz Inácio Petry e Sandra Maria Warken Marques por toda presteza e apoio durante o período de estudos;

A todos os amigos que compartilharam comigo este momento.

Muito obrigada!

RESUMO

Excluído:

O estudo teve por objetivo identificar o desempenho de municípios gaúchos pré e pós promulgação da LRF. Em decorrência do desregramento da gestão dos recursos públicos municipais, a instituição da LRF teve o intuito de disciplinar as finanças públicas e garantir o equilíbrio fiscal. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quali-quantitativa, realizada no período entre 1997-1999 e 2008-2010. Para a obtenção dos dados, foi utilizada a técnica de levantamento de dados documental, por meio de relatórios FINBRA publicados no site da STN, nos 429 municípios que compuseram a amostra da pesquisa. Buscou-se nesses documentos dados referentes às métricas estabelecidas pela LRF: despesa com pessoal, dívida consolidada líquida, operações de crédito, serviços da dívida e garantias. Os dados coletados foram submetidos ao tratamento e análise da técnica de diferença de média. Com base na análise pode-se constatar que o desempenho com a vigência da LRF foi favorável quanto à redução da média geral nas variáveis referentes à despesa com pessoal, dívida consolidada líquida e serviços da dívida; e desfavorável nas operações de créditos e concessão de garantias. Relativo ao cumprimento dos limites legais fixados pela legislação, o desempenho foi positivo nas métricas despesa com pessoal, operações de crédito e serviços da dívida, já que o número de municípios em desacordo à LRF reduziu, enquanto que a dívida consolidada líquida e a concessão de garantias apresentaram desempenho negativo, visto que houve aumento no número de municípios que infringiram a lei. Os resultados permitem concluir que o advento da LRF contribuiu para melhorar o desempenho dos municípios gaúchos.

Palavras-chave: Gestão Pública. LRF. Desempenho. Municípios Gaúchos.

ABSTRACT

The study had the purpose of identify the performance of gauchos cities before and after LRF's promulgation. Because of the uncontrolled management of municipal public resources, LRF's institution had the intention of disciplining public finances and ensure the fiscal balance. This is a descriptive research, with qualitative and quantitative approach, carried out between 1997-1999 and 2008-2010. To obtain the data, the documentary data collection technique was employed, through FINBRA reports published in the STN website, in the 429 cities that formed the research sample. It was searched in these documents data that take into account the metrics established by LRF: personnel expenditure, consolidated net debt, credit transactions, debt service and guarantees. The collected data was submitted to treatment and analysis of the mean difference technique. Based on the analysis it is possible to determine that the performance with LRF was favorable in the decrease of the variables' overall averages from personnel expenditure, consolidated net debt and debt service; and unfavorable in credit transactions and granting guarantees. Relative to the accomplishment of the legal limits fixed by the law, the performance was positive in the personnel expenditure, credit transactions and debt service metrics, since the amount of cities at odds with LRF reduced, while the consolidated net debt and granting guarantees presented a negative performance, considering that there was an increase in the number of cities that broke the law. The results allow one to conclude that the LRF's advent contributed to improve the performance of the gauchos cities.

Key-words: Public Management. LRF. Performance. Gauchos Cities.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Instrumentos de planejamento na administração pública	29
Figura 2: Evolução do processo de planejamento governamental	29
Figura 3: Demonstração do resultado econômico.....	38
Figura 4: Ciclo operacional na administração pública	40
Figura 5: Estrutura da Gestão Pública Municipal	41
Figura 6: Ciclo financeiro municipal.....	42
Figura 7: Enquadramento contábil das variáveis da pesquisa	46
Figura 8: Estágios da despesa	52
Figura 9: Distribuição de municípios no Brasil	66
Figura 10: Regionalização do Estado por COREDEs	82

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolução demográfica do estado do Rio Grande do Sul.....	67
Gráfico 2: Valor Adicionado Bruto por setores de atividade do RS: 2009.....	71
Gráfico 3: Média da despesa com pessoal pré edição da LRF.....	85
Gráfico 4: Média da despesa com pessoal pós edição da LRF.....	86
Gráfico 5: Média da dívida consolidada líquida pré edição da LRF.....	89
Gráfico 6: Média da dívida consolidada líquida pós edição da LRF.....	90
Gráfico 7: Média das operações de crédito pré edição da LRF.....	94
Gráfico 8: Média das operações de crédito pós edição da LRF.....	95
Gráfico 9: Média dos serviços da dívida pré edição da LRF.....	99
Gráfico 10: Média dos serviços da dívida pós edição da LRF.....	100
Gráfico 11: Média das garantias pré edição da LRF.....	102
Gráfico 12: Média das garantias pós edição da LRF.....	103
Gráfico 13: Nova média das garantias pré edição da LRF.....	104
Gráfico 14: Nova média das garantias pós edição da LRF.....	105

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Diferenças entre os setores público e privado	25
Quadro 2: Princípios básicos da administração pública.....	26
Quadro 3: Princípios da administração pública	27
Quadro 4: Exigências da LRF sobre a LDO	32
Quadro 5: Tipos de orçamentos consolidados pela LOA.....	33
Quadro 6: Reformas do Estado no Brasil.....	35
Quadro 7: Comparativo entre a contabilidade privada e a contabilidade pública	44
Quadro 8: Níveis do plano de contas	45
Quadro 9: Receitas Orçamentárias Corrente.....	47
Quadro 10: Receitas Orçamentárias de Capital.....	48
Quadro 11: Codificação da natureza da receita	48
Quadro 12: Classificação dos créditos adicionais.....	50
Quadro 13: Classificação das despesas orçamentárias	50
Quadro 14: Classificação das despesas correntes quanto à natureza.....	51
Quadro 15: Classificação das despesas de capital quanto à natureza.....	51
Quadro 16: Características das experiências internacionais incorporadas pela LRF	53
Quadro 17: Cálculo da RCL	55
Quadro 18: Limites quanto ao gasto de pessoal.....	57
Quadro 19: Limites para dívida consolidada líquida, operações de crédito e concessão de garantia... 59	
Quadro 20: Demonstrações de órgãos públicos	62
Quadro 21: Estudos empíricos do impacto da LRF nas finanças municipais.....	73
Quadro 22: Visão geral das regras fiscais em outros países.....	75
Quadro 23: Legenda dos COREDEs.....	82

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Maiores municípios populacionais do Rio Grande do Sul: 2000 e 2010.....	68
Tabela 2: População gaúcha por zona domiciliar e por gênero: 2000 e 2010	69
Tabela 3: Blocos do IDESE do Rio Grande do Sul: 2000 e 2007	69
Tabela 4: 10 maiores municípios, segundo o IDESE 2007	69
Tabela 5: Participação do PIB do Rio Grande do Sul no do Brasil: 2002-2010	70
Tabela 6: COREDEs com aumento no gasto com pessoal pós LRF.....	87
Tabela 7: Média do gasto com pessoal dos COREDEs acima de 50% pré LRF.....	87
Tabela 8: Número de municípios acima do limite legal da LRF (60%)	88
Tabela 9: Distribuição do número de municípios acima do limite legal da LRF (60%) por COREDE ...	88
Tabela 10: COREDEs com desempenho inferior ao da média do estado pós LRF	91
Tabela 11: COREDEs com desempenho superior ao da média do estado pós LRF	91
Tabela 12: Número de municípios acima do limite legal da LRF (120%)	92
Tabela 13: Distribuição de municípios acima do limite legal da LRF (120%) por COREDE.....	93
Tabela 14: COREDEs com desempenho superior ao da média do estado pós LRF	95
Tabela 15: COREDEs com desempenho inferior ao da média do estado pós LRF	96
Tabela 16: COREDEs com redução nas operações de crédito pós LRF	97
Tabela 17: Número de municípios acima do limite legal da LRF (16%)	97
Tabela 18: Distribuição de municípios acima do limite legal da LRF (16%) por COREDE.....	98
Tabela 19: COREDEs com aumento nos serviços da dívida pós LRF	100
Tabela 20: Número de municípios acima do limite legal da LRF (11,5%)	101
Tabela 21: Distribuição de municípios por COREDE acima do limite legal da LRF (11,5%).....	101
Tabela 22: Número de municípios que contabilizam as garantias.....	104
Tabela 23: Número de municípios acima do limite legal da LRF (22%)	105
Tabela 24: Distribuição de municípios por COREDE acima do limite legal da LRF (22%).....	106
Tabela 25: Média das variáveis pré e pós edição da LRF por COREDE.....	108
Tabela 26: Distribuição do número de municípios acima do limite legal da LRF por COREDE	109

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ARO	Antecipação de Receita Orçamentária
CF	Constituição Federal
COREDE	Conselho Regional de Desenvolvimento
EUA	Estados Unidos da América
FEE	Fundação de Economia e Estatística
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Social
NGP	Nova Gestão Pública
NPM	<i>New Public Management</i>
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
RCL	Receita Corrente Líquida
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RMPA	Região Metropolitana de Porto Alegre
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	15
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	18
1.3 OBJETIVOS	18
1.3.1 Objetivo Geral.....	18
1.3.2 Objetivos Específicos	18
1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO.....	19
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	20
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	23
2.1 ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	23
2.1.1 Princípios Básicos da Administração Pública	26
2.1.2 Instrumentos de Planejamento da Administração Pública	28
2.1.2.1 Plano Plurianual	30
2.1.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	31
2.1.2.3 Lei Orçamentária Anual.....	33
2.2 O ESTADO COMO ENTIDADE ECONÔMICA	34
2.2.1 Gestão Econômica	37
2.2.2 Resultado Econômico da Atividade Pública.....	37
2.3 GESTÃO PÚBLICA	39
2.3.1 Introdução à Gestão Municipal	39
2.3.2 Gestão Pública Municipal	40
2.3.3 Gestão Financeira Municipal.....	41
2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA	43
2.4.1 Caracterização geral	43
2.4.2 Plano de Contas	44
2.4.3 Receita Pública.....	46
2.4.4 Despesa Pública.....	49
2.5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	53

2.5.1 Limites e Condições Legais	54
2.5.1.1 Limites estabelecidos pela LRF e Resoluções do Senado Federal	56
2.5.2 Transparência da Informação Pública	59
2.5.2.1 Prestação de Contas.....	61
2.5.2.2 Relatórios de Gestão.....	62
2.5.2.3 Controle Social.....	64
2.6 MUNICÍPIOS BRASILEIROS	65
2.6.1 Criação de municípios brasileiros	65
2.6.2 Caracterização geral dos municípios gaúchos	67
2.6.3 Estrutura sócio-econômica dos municípios gaúchos	70
2.7 ESTUDOS RELACIONADOS	72
2.7.1 Estudos Nacionais	72
2.7.2 Estudos Internacionais	75
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	77
3.1 MÉTODO DE PESQUISA	77
3.2 CLASSIFICAÇÃO GERAL DA PESQUISA	77
3.2.1 Quanto aos objetivos	77
3.2.2 Quanto à forma da abordagem do problema	78
3.2.3 Quanto à natureza	79
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA.....	79
3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	79
3.5 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	81
3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	83
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	85
4.1 DESPESA COM PESSOAL	85
4.2 DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA	89
4.3 OPERAÇÕES DE CRÉDITO	94
4.4 SERVIÇOS DA DÍVIDA.....	99
4.5 GARANTIAS	102
4.6 ANÁLISE CRUZADA DAS VARIÁVEIS ESTUDADAS.....	107
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	111
5.1 CONCLUSÕES	111

5.2 RECOMENDAÇÕES DE NOVOS ESTUDOS.....	113
REFERÊNCIAS.....	115
APÊNDICE A – Distribuição dos municípios que compõem a amostra	123

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Desde o final do século XIX, o desregramento fiscal interno e externo tem sido um dos principais problemas macroeconômicos enfrentados pelo país. Os crescentes déficits públicos e endividamento, as altas taxas inflacionárias, o desequilíbrio financeiro, dentre outros, têm sido intensamente debatidos, com especial destaque à reforma fiscal (KALIFE, 2004; ALBUQUERQUE, 2007; MENDONÇA, 2009).

Desta forma, a partir do pressuposto de que a crise era consequência da indisciplina fiscal e do excesso de intervenção do Estado na economia, houve a necessidade da implantação de medidas e reformas estruturais para garantir a estabilidade financeira (CHIEZA, 2008). Esse foi o objeto da Lei Federal nº 4.320, de 17/03/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Posteriormente, com o advento da Constituição Federal (CF) de 1967 foi explicitada, nos Capítulos II, III e IV, a determinação de um conjunto de regras para limitar os poderes e funções de uma entidade pública, em cada esfera de governo. Por ocasião da Constituição Federal de 1988, as normativas definidas pelo sistema global de leis são ampliadas e aprofundadas, uma vez que estabeleceu novos instrumentos de planejamento e orçamento, a exemplo do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Em consonância com essas tendências, surgiu a necessidade de estabelecer um conjunto de diretrizes e normativas que disciplinasse as finanças públicas. Com esse propósito, em maio de 2000 foi publicada a Lei Complementar nº 101, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estabelece uma série de normas voltadas a assegurar a gestão fiscal responsável por meio da ação planejada e transparente, da prevenção, controle e correção de desvios e do equilíbrio das finanças públicas em todas as esferas da administração pública direta e indireta.

A LRF é uma complementação às leis anteriormente estabelecidas, tais como a Lei nº 4.320/64 e a Constituição de 1988, pois traz mecanismos concretos para tornar a gestão pública mais efetiva e eficaz. Em termos práticos, propõe uma administração direcionada ao cumprimento de metas de desempenho no que tange à relação entre despesas e receitas. Para que isto se concretize, a lei instituiu controles à aplicação dos recursos em ações públicas e limites relativos à dívida consolidada, operações de créditos e gastos com pessoal. Além disso, no que tange a transparência, estabelece regras relativas à realização de audiências públicas para a participação popular na definição de planos, diretrizes e elaboração do orçamento (MARCUIZZO e FREITAS, 2004; ALBUQUERQUE, 2007; CHIEZA, 2008).

Contudo, a LRF apenas definiu princípios norteadores da gestão fiscal, ou seja, não estabeleceu instrumentos que disciplinassem a eficiência e eficácia desta gestão fiscal. Este fato, fez com que tramitasse, em 2009, no Senado Federal, o Projeto de Lei nº 248 para estabelecer normas gerais de finanças públicas voltadas para a qualidade na gestão fiscal. De acordo com Mendonça (2009), isto mostra que ainda se discute propostas de mudanças e melhorias frente às legislações vigentes, com vistas a garantir maior credibilidade, eficiência, eficácia e efetividade na administração do gestor público.

A edição da LRF criou a expectativa de progresso na gestão fiscal do país em todas as esferas de governo, em virtude de considerar fundamental para a administração pública contemporânea o equilíbrio fiscal. No entanto, deve-se ressaltar que o equilíbrio fiscal não trata apenas de uma exigência legal, pois dele também depende a sustentabilidade financeira do ente público (KALIFE, 2004).

Este cenário evidencia que dentre as diversas abordagens que envolvem a gestão pública brasileira, a questão referente ao equilíbrio fiscal tem tomado uma posição de destaque nos últimos anos.

No âmbito municipal, a LRF estipulou um limite para os gastos com pessoal de 60% da receita corrente líquida (RCL) e, para evitar o endividamento excessivo, determinou uma relação de 1,2 entre a dívida consolidada líquida e a RCL. Já por meio de Resolução do Senado Federal, foram estabelecidos outros limites, tais como: 16% da RCL para operações de crédito no exercício fiscal, 11,5% da RCL

para pagamento de serviços da dívida, 7% da RCL referente à antecipação de receitas orçamentárias (ARO's) e, ainda, o limite de 22% da RCL referente às garantias de receitas tributárias e/ou provenientes de transferências constitucionais à contratação de operações de crédito (CARVALHO, 2007). Santolin, Jayme Jr. e Reis (2009) enfatizam que as normativas não objetivam apenas determinar níveis de gastos específicos, mas sim, regulamentar as finanças públicas. Assim, tal conjunto de métricas passa a compor as variáveis de análise de desempenho da gestão fiscal.

Diante deste contexto, Mendonça (2009, p.13) salienta que o comportamento da gestão fiscal dos governos municipais pode ser influenciado pela existência de diversos fatores, tais como: (1) nível educacional dos administradores; (2) nível de recursos que o órgão dispõe e (3) possibilidade de reeleição do governo, um elemento que possivelmente incentive o aumento dos gastos, bem como, influencie na qualidade do investimento e aplicação dos recursos públicos. Entretanto, Baracho (2000) destaca a importância da elaboração e estruturação de indicadores de desempenho financeiros e não financeiros para viabilizar aspectos inerentes ao controle da qualidade e da eficiência da gestão das administrações públicas municipais, calculados e evidenciados a partir dos dados das prestações de contas municipais.

Mais especificamente, a mensuração destes indicadores proporciona aos administradores municipais as seguintes vantagens: (1) oferece ao gestor elementos que traduzam o cumprimento de metas; (2) permite o estabelecimento de medidas que traduzam a eficiência e eficácia da gestão; (3) permite a construção de cenários que auxiliem na tomada de decisão vinculada à otimização na alocação de recursos; (4) possibilita o cálculo e evidenciação da produtividade de planos e projetos, incentivando a concepção de práticas inovadoras e (5) introduz e mantém um ambiente interno de avaliação permanente (BARACHO, 2000, p.132).

Observa-se, com isso, que os gestores municipais, vêm convivendo frente a novas responsabilidades com vistas a garantir o equilíbrio das contas públicas, bem como atender as crescentes demandas pelos serviços públicos da população. Isto significa que as responsabilidades vão desde a necessidade de manter o equilíbrio entre as receitas e as despesas, uma das principais premissas dessa nova ordem

dentro das administrações públicas, até a necessidade de desenvolverem ações que visem melhores resultados na aplicação dos recursos existentes para prover os interesses da sociedade (GERIGK, 2008).

Nesse sentido, dada a importância do cumprimento das normativas para o gerenciamento das finanças públicas, estudos têm sido processados com a finalidade de avaliar o desempenho da gestão pública frente às novas determinações legais.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Em função do contexto apresentado, a respeito da necessidade do equilíbrio fiscal, e visando contribuir com a avaliação da gestão das entidades públicas municipais, o presente estudo busca responder o seguinte problema de pesquisa: **Qual o desempenho de municípios gaúchos, anterior e posterior à promulgação da LRF?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Dado o problema enunciado, o objetivo geral do estudo é identificar o desempenho de municípios gaúchos anterior e posterior à promulgação da LRF. Trata-se de uma forma de avaliar os efeitos da LRF na gestão fiscal dos municípios pesquisados, ou mesmo da adaptação da gestão pública às determinações da nova lei.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral estabelecido, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Caracterizar a gestão pública governamental na atualidade;

- b) Identificar as categorias de receitas e despesas públicas;
- c) Identificar as métricas de desempenho estabelecidas pela LRF;
- d) Coletar e analisar os dados da gestão municipal relativamente às métricas estabelecidas nos períodos pré e pós edição da LRF.

1.4 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Costa, Faroni e Vieira (2006) destacam que a situação econômico-financeira dos municípios brasileiros sofreu impactos desfavoráveis nas últimas décadas com a gestão descontrolada dos recursos públicos. Instrumentos legais, como a LRF, surgiram com o objetivo de trazer maior equilíbrio à gestão fiscal.

Nesse sentido, a presente pesquisa visa contribuir no sentido de identificar o impacto da LRF sobre a gestão dos municípios, com o objetivo de aferir se ocorreram mudanças significativas com o advento dessa lei. É, portanto, uma forma de avaliar, via análise do desempenho dos governantes, a eficácia da lei.

Focar o impacto da LRF justifica-se pelo fato de que a esfera municipal nunca teve, na história do federalismo brasileiro, participação tão relevante e crescente na execução do gasto público. Támez e Moraes Jr. (2007) destacam, pela análise da evolução histórica, que principalmente com a instituição da Constituição de 1988 os municípios passaram a incorporar cada vez mais atividades e responsabilidades sobre as finanças públicas que, geralmente, eram de competência dos Estados e da União.

Diante dessa realidade, considera-se importante identificar se uma mudança institucional, representada pela LRF, possibilitou o surgimento de inovações na gestão pública e se estas apontaram para a racionalização das despesas, do endividamento e do déficit público, permitindo a ampliação e a qualificação dos serviços básicos prestados à sociedade, função esta indissociada do Estado.

A realização de estudos que envolvam a administração pública municipal tem significativa importância tanto para os gestores públicos como para a sociedade. Gerigk (2008) descreve que os principais fatores que enfatizam a relevância para pesquisas nesta área são em razão de: (1) expressivo número de municípios na

estrutura-político administrativa brasileira; (2) crescente responsabilidade que os municípios têm assumido quanto à prestação de serviços públicos à população; (3) escassez de recursos financeiros em contrapartida à crescente demanda da sociedade local por mais e novos serviços públicos; (4) impacto que a gestão financeira municipal provoca diretamente na vida dos munícipes.

A despeito da importância do tema, esta pesquisa mostra-se necessária pois visa preencher uma lacuna no que se refere ao reduzido número de estudos sobre o impacto da LRF nas finanças públicas municipais, uma vez que a literatura nacional tem sido escassa em estudos que tenham o foco dado nessa pesquisa (CHIEZA, 2008; MENDONÇA, 2009). Entre os trabalhos que discutem as questões da LRF, pode-se citar Giuberti (2005); Costa, Faroni e Vieira (2006); Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006); Menezes (2006); Carvalho (2007a); Gerigk (2008) e Chieza (2008).

Passados 11 anos de vigência da LRF, é importante verificar em que medida esse conjunto de normas está sendo efetivamente obedecido pelo gestor público e que impactos trouxe às finanças municipais. Estudos que envolvam a gestão dos municípios devem ser realizados constante e permanentemente, visto que os entes municipais devem prezar pela continuidade financeira sustentável como forma de assegurar o atendimento das necessidades da população. Esta é também uma forma de materializar o controle social.

Diante deste cenário, a pesquisa visa oportunizar a discussão das questões relacionadas à gestão financeira municipal, principalmente no sentido de proporcionar o conhecimento dos impactos da LRF sobre a estrutura financeira municipal, capacitando a gestão pública a cada vez mais cumprir o compromisso com a oferta sustentável de serviços que viabilizem o bem estar dos cidadãos.

1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Este estudo é focado nos municípios do Estado do Rio Grande do Sul, por isso, não se consideram as particularidades de outras esferas de governo (estadual e federal), bem como de municípios de outros estados.

O estudo se restringe a analisar o período de 1997 até 1999 e de 2008 até 2010, uma vez que visa apresentar o desempenho financeiro dos municípios

gaúchos pré e pós à instituição da LRF, ou seja, mensurar o desempenho das finanças antes e após a criação da referida lei. Entende-se que essa é a forma de avaliar o seu impacto. Portanto, não abrange outros períodos de análise cujos desempenhos possam ser diferentes dos apresentados neste estudo.

As conclusões apresentadas são características apenas dos municípios que compõem a amostra da pesquisa, não podendo ser generalizadas para outras regiões ou esferas de governo sob nenhuma justificativa. Da mesma forma, os resultados não podem ser automaticamente assumidos como válidos para outros períodos nos municípios estudados.

Cabe ressaltar que todas as conclusões desta pesquisa se baseiam nos dados oficialmente publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ou seja, não está contemplada neste estudo a verificação da possibilidade de algum tipo de distorção dos dados apresentados frente à realidade dos municípios. Além disso, o estudo não tem como finalidade: (1) avaliar o desempenho dos municípios quanto ao atendimento às demandas da população; (2) discutir as políticas e prioridades manifestadas pelos executivos nos municípios; (3) analisar a eficiência e eficácia dos gastos e investimentos realizados pelos gestores nos municípios.

Por fim, este estudo se insere na linha de pesquisa “Controles de Gestão” do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Mais especificamente, a pesquisa é desenvolvida no âmbito do Núcleo de Pesquisa em Gestão de Custos – NUPEGEC, cadastrado no CNPq e coordenado pelo Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está estruturada em cinco capítulos. O primeiro trata da introdução, contemplando a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa e relevância do estudo e a delimitação da pesquisa.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico que dá sustentação ao estudo e aborda a estrutura da administração pública; o estado como entidade econômica; aspectos da gestão e contabilidade pública; matéria apresentada pela LRF; caracterização dos municípios e estudos relacionados com o tema.

O terceiro capítulo destina-se aos aspectos metodológicos adotados no desenvolvimento da pesquisa, descrevendo o método de pesquisa, a classificação geral do estudo, caracterização da população e amostra, as técnicas de coleta, tratamento e análise dos dados, além das limitações do método.

No quarto capítulo é realizada a análise dos dados, evidenciando os resultados do estudo empírico.

O quinto capítulo apresenta a conclusão e as recomendações para novos estudos. Finaliza-se o conteúdo do estudo com a lista de referências, anexos e apêndices utilizados na pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública caracteriza-se como a estrutura administrativa criada e mantida para a execução dos serviços públicos de competência do ente público, para atender as necessidades coletivas (GERIGK, 2008). Kohama (2006) conceitua a administração pública como um elo entre o governo e a sociedade com o objetivo de concretizar o bem comum, ou seja, atender as necessidades da população mediante a administração dos recursos públicos.

A estrutura político-administrativa brasileira compreende os três níveis de governo – federal, estadual e municipal – e os três poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário – em que cada qual tem sua própria autonomia e responsabilidades para cumprir com suas atribuições institucionais perante a sociedade (GERIGK, 2008). Segundo Kohama (2006) e Meirelles (2004), tal estrutura pode abranger duas instâncias:

- (1) A administração direta, que é regida pelo direito público e exerce as funções e as atividades públicas diretamente nos três poderes por intermédio de sua estrutura funcional e/ou administrativa;
- (2) A administração indireta, que é constituída por entidades de personalidade jurídica reguladas por normas de direito público e de direito privado, podendo assumir a forma de autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações ou serviços sociais autônomos. Assim, determinadas atividades públicas são transferidas da incumbência direta do Governo para serem realizadas por outras entidades por ele criadas ou que tenha autorizado a sua criação.

Além destas abordagens, Souza (2006) relata a existência de três modelos da administração pública, desenvolvidos e utilizados ao longo da história política brasileira: o patrimonialista, o burocrático e o gerencial. Salieta que todos estes modelos são objeto de controvérsias e discussões, em que as tentativas de reformas administrativas e de modernização enfatizam ora um ora outro modelo,

tentando melhorar tanto o desempenho das organizações públicas quanto a qualidade dos serviços prestados à população brasileira.

A principal diferença entre os modelos patrimonialista e burocrático é que enquanto no primeiro o gestor usa o que é público como se fosse privado, por meio de benefícios individuais no segundo modelo os procedimentos da entidade são excessivamente burocratizados em obediência às regras, normas e legislações (SOUZA, 2006).

Souza (2006) destaca que na administração patrimonialista não existia separação entre propriedade pública e privada, ou seja, os patrimônios públicos eram confundidos como particulares pelos governantes. Em relação aos benefícios individuais, Santos (2002) esclarece que se destacam: (1) nepotismo (nomeações de cargos públicos para parentes ou pessoas próximas); (2) enriquecimento ilícito (acréscimo de bens que se verifica no patrimônio do governante, em detrimento do patrimônio da administração pública, sem que tenha fundamento legal); (3) clientelismo (troca de favores entre os indivíduos); (4) malversação do cargo público (má gestão dos recursos públicos pelo administrador); (5) abuso de poder (ato ou efeito de impôr a vontade do gestor sobre a de outro, tendo por base o exercício do poder, sem considerar as leis vigentes); (6) corrupção (apropriação indébita de recursos públicos para o interesse próprio). Nesse sentido, o modelo de administração pública patrimonialista foi substituído pelo modelo burocrático como reação de combate dessas práticas indevidas.

No entanto, processos de reforma da administração pública trouxeram mudanças significativas no que tange às regras constitucionais, por meio da criação de novos instrumentos legais, uma vez que exigiram do administrador público combinar o cumprimento da legislação em conjunto com uma gestão efetiva e responsável. Além disso, a reforma apresentou uma inovação quanto à gestão participativa dos municípios, pois garante maior transparência das ações governamentais, bem como, é essencial para assegurar a continuidade de programas e planos de diferentes administrações ou governos (FIDELIS, 2006).

Este novo cenário originou o modelo de administração gerencial no setor público, uma vez que exigiu que os órgãos representantes apresentassem mudanças no seu comportamento de gestão, tais como: revisão dos processos,

estratégias de redimensionamento, redução de despesas, otimização da arrecadação de recursos e melhoria da qualidade dos serviços públicos prestados (VIGODA, 2002). Esta gestão contemporânea, denominada como a Nova Gestão Pública (NGP) ou *New Public Management* (NPM), é um movimento de modernização da administração pública, com origem nas teorias institucionais e na racionalidade econômica, que consiste na gestão voltada para resultados, desempenho e produtividade, por meio da utilização de práticas gerenciais orientadas para os interesses dos cidadãos (BARZELAY, 2000).

Hood (1995) explica que a NPM deve ser vista como uma importante ruptura nos padrões de administração do setor público, uma vez que busca diminuir ou remover as diferenças entre os setores públicos e privados, conforme apresenta o Quadro 1.

Quadro 1: Diferenças entre os setores público e privado

Setor Público	Setor Privado
Ênfase no processo	Ênfase no resultado
Foco nas ações punitivas	Foco nas ações corretivas
Responsabilidades pouco definidas	Responsabilidades claramente distribuídas
Burocracia	Objetividade
Processo decisório diluído	Processo decisório bem definido
Autoridades governamentais se orientam pelo desejo de reeleição	Empresários são motivados pela busca do lucro

Fonte: Adaptado de Hood (1995) e Federasul (2009)

No Brasil o modelo de administração gerencial originou-se das abordagens americanas e inglesas da nova administração pública, em que estão presentes os objetivos da redução de custos, responsabilização, descentralização das atividades e principalmente da satisfação da demanda social quanto aos produtos ou serviços oferecidos pelo setor público (SOTHE, 2009).

Desta forma, tendo em vista que a administração pública é constituída para gerir e atender as necessidades sociais, alguns princípios e instrumentos de planejamento foram estabelecidos para nortear e auxiliar as ações dos gestores públicos.

2.1.1 Princípios Básicos da Administração Pública

Segundo Cretella Júnior (1997), os princípios de uma ciência são as proposições básicas que condicionam todas as estruturas subsequentes; da mesma forma, os princípios administrativos são os postulados fundamentais para a condução das ações na administração pública.

A Constituição de 1988 dispõe que deve ser observado por todos os entes federativos, o cumprimento dos seguintes princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Tais princípios têm por objetivo reger a conduta dos gestores à frente das organizações públicas as quais administram, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2: Princípios básicos da administração pública

Princípio	Definição
Legalidade	Significa que toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei. Este princípio visa a combater as arbitrariedades emanadas do poder público, uma vez que somente por meio de normas legais podem ser criadas obrigações.
Impessoalidade	Tem o mesmo sentido que o clássico princípio da finalidade, ou seja, impõe que o administrador tenha seus atos voltados, exclusivamente, para o interesse público, em detrimento de interesses particulares, próprios ou de terceiros, sob pena do ato ser caracterizado pelo desvio de finalidade.
Moralidade	Impõe que o administrador público não dispense os princípios éticos em sua conduta, tais como: responsabilidade, boa-fé, igualdade, honestidade e idoneidade.
Publicidade	A publicidade é requisito de eficácia dos atos administrativos, pois exige ampla divulgação dos atos praticados pela administração, de maneira a garantir a transparência a estes atos, ressalvadas às hipóteses em que a lei admite o sigilo.
Eficiência	O princípio da eficiência é o mais moderno da função administrativa, foi inserido no texto constitucional por meio da Emenda Constitucional nº 19/98. Impõe ao agente público atuação que produza resultados favoráveis, não bastando que as atividades sejam desempenhadas apenas com legalidade, mas sim, buscando a qualidade e produtividade nas decisões e condutas dos administrados.

Fonte: Adaptado de Meirelles (2004) e Di Pietro (1999)

No entanto, ressalta-se que os princípios citados no Quadro 1 não são os únicos aplicáveis à administração pública e, em especial, ao processo administrativo, porquanto existem outros pressupostos na legislação infraconstitucional. É o que se observa na Lei nº 4.320/64, Lei nº 9.784/99 e na LRF, ao disporem que a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da finalidade, isonomia, razoabilidade, proporcionalidade, irretroatividade, anterioridade, continuidade, economicidade, eficácia, planejamento, controle, transparência, responsabilidade e equilíbrio.

Para os fins deste estudo considera-se necessário situar e conceituar esses outros princípios, conforme apresenta o Quadro 3.

Quadro 3: Princípios da administração pública

Obra	Princípio	Definição
Cruz (1997)	Economicidade	Pressupõe a obtenção e a utilização exata de recursos, ou seja, sem desperdícios, nas quantidades necessárias e suficientes, no momento adequado e observando as alternativas mais econômicas no mercado.
Cruz (1997)	Eficácia	É a obtenção de resultado dentro dos objetivos propostos, ou seja, refere-se à capacidade de atingir o efeito desejado ou esperado por meio da realização de uma ação.
Pitelckow, Faroni e Vieira (2005)	Planejamento	É uma ferramenta administrativa que possibilita estruturar o futuro desejado e os meios para alcançá-los, bem como auxiliar a tomada de decisão dos gestores e propiciar qualidade nos serviços prestados à sociedade. Além disso, é necessário observar atentamente a elaboração do PPA, da LDO e da LOA.
Cruz (1997)	Controle	Caracteriza-se por qualquer atividade de verificação sistemática, exercida de forma permanente ou periódica, com o objetivo de verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determinam a legislação e as normas.
Sacramento e Pinho (2007)	Transparência	Este princípio também é conhecido como <i>disclosure</i> ou evidenciação. Cumpre a função de aproximar o Estado da sociedade, ampliando o nível de acesso do cidadão às informações sobre a gestão pública. São instrumentos de transparência da gestão: os planos, orçamentos, relatórios de prestações de contas, realização de audiências públicas, entre outros.
Rocha (2008)	Responsabilidade	Também denominado como <i>accountability</i> . Pressupõe a responsabilização permanente dos gestores públicos em decorrência do uso do poder que foi outorgado pela sociedade, bem como a obrigação da prestação de contas dos resultados obtidos em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder
Addison (2009)	Continuidade	A execução dos serviços públicos essenciais deve ser prestada de maneira contínua, sem interrupção e/ou suspensão, com vistas a não permitir prejuízos à coletividade. Em razão desse princípio, decorrem restrições e limitações ao direito de greve dos servidores públicos, art. 37, VII da CF/1988, uma vez que o serviço público não pode implicar em paralisação total da atividade, caso contrário será inconstitucional. Enquadram-se como serviços essenciais: transporte coletivo, assistência médica e hospitalar e tratamento e abastecimento de água.
Addison (2009)	Isonomia	Impõe a administração pública o tratamento igualitário dos cidadãos, ou seja, é vedada qualquer espécie de favoritismo ou desvalia em proveito ou detrimento de alguém. A CF/1988 fixa instrumentos que garantam a isonomia, tais como o provimento de cargos ou emprego mediante concurso público e a contratação de mão de obra ou compra de bens por meio de licitação.
Addison (2009)	Finalidade	Impõe à administração pública a prática de atos voltados para o interesse público. O afastamento de ações de interesse público configura-se como desvio de finalidade.
Addison (2009)	Razoabilidade	Pressupõe que a prática dos atos administrativos devem obedecer critérios racionais, como por exemplo: conveniência, oportunidade, sensatez, coerência e proporção.
Addison (2009)	Proporcionalidade	Este princípio constitui um dos aspectos contidos no princípio da razoabilidade, uma vez que exige que atividade da administração pública seja exercida na medida e no grau exato aos fins que pretendem alcançar. Por isso, o gestor não pode utilizar instrumentos que fiquem aquém do que seja estritamente necessário para o cumprimento da lei.
CF/1988	Irretroatividade	É vedado a administração pública cobrar impostos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
CF/1988	Anterioridade	É vedado à administração pública cobrar impostos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.
Burkhead (1956)	Equilíbrio	Este princípio estabelece que os órgãos em cada exercício financeiro não podem gastar mais do que o ente arrecada, ou seja, o montante da despesa não deve ultrapassar a receita arrecadada no período.

Fonte: Adaptado dos autores citados

Apesar das administrações públicas estarem obrigadas ao cumprimento de diversos princípios, destaca-se que a gestão no setor público tem seus alicerces fixados no cumprimento de regras (*compliance*), cuja premissa básica de todo administrador é de que somente é possível fazer o que existe previsão em lei, ou seja, significa agir de acordo com as normas legais e regulamentares. Nesse sentido, os princípios administrativos referem-se às normativas e diretrizes que regem a atuação dos gestores públicos.

2.1.2 Instrumentos de Planejamento da Administração Pública

Temas como planejamento público, administração de contas, controle de *déficit*, necessidade de equilíbrio das contas e, principalmente, a direção dos negócios públicos, têm sido alvo de grande preocupação das entidades governamentais (ANDRADE *et al*, 2005).

O planejamento é considerado o ponto de partida para a administração eficiente e eficaz da máquina pública. A prática do planejamento tem como objetivo corrigir distorções administrativas, sanear as finanças públicas em todas as esferas de governo, contornar empecilhos institucionais, minimizar a escassez de recursos financeiros e assegurar a viabilização do funcionamento do sistema geral (ANDRADE *et al*, 2005).

A Lei nº 4.320/64 foi o embrião no processo de planejamento governamental, ao instituir a elaboração da proposta orçamentária e prever que as receitas e despesas de capital devem ser elencadas em um quadro de recursos e de aplicação de capital, aprovado por decreto do Poder Executivo, abrangendo, no mínimo, um triênio. Este quadro devia ser reajustado anualmente acrescentando as previsões de mais um ano, de modo a assegurar a projeção contínua dos períodos.

Contudo, deve-se destacar que as normas da citada lei, no que tange aos instrumentos de planejamento, não são mais aplicáveis, visto que tal dispositivo não foi recepcionado pela constituição. Por outro lado, a própria constituição definiu em seu art. 165 os novos instrumentos de planejamento, ao fixar a seguinte hierarquia dos processos de planejamento: (I) o PPA; (II) a LDO e (III) a LOA.

Posteriormente, a partir da edição da LRF (2000), enfatizou-se a integração dos três instrumentos, conforme apresentado na Figura 1, e juntos passaram a compor o sistema de orçamento na administração pública.

Figura 1: Instrumentos de planejamento na administração pública



Fonte: Adaptado de Gerigk (2008)

Nesse sentido, nota-se que o processo de planejamento da administração pública brasileira esteve em constante evolução. A Figura 2, apresenta as principais abordagens que acompanharam a tendência mundial, prevendo em suas normas a elaboração de planejamento e o processo orçamentário.

Figura 2: Evolução do processo de planejamento governamental

	Lei nº 4.320 1964	Constituição Federal 1988	LRF 2000
Orçamento elaborado com ênfase no passado	Orçamento com foco no futuro	Criação de novos instrumentos de planejamento	Ênfase na responsabilidade, ação planejada e transparência na gestão fiscal e atos públicos
<i>Orçamento tradicional ou clássico</i>	<i>Orçamento de desempenho ou de realizações, integrado com planejamento</i>	<i>Processos orçamentários:</i> - PPA; - LDO - LOA	<i>Orçamento com ênfase no cumprimento de metas de resultado nominal e primário, anexo de metas e riscos fiscais</i>

Fonte: Adaptado de Carvalho (2007b)

Burkhead (1956, p.7, *apud* Araújo, 2003) descreve que com a formalização dos procedimentos orçamentários, alguns princípios tornaram-se amplamente reconhecidos: (1) anualidade ou periodicidade (o orçamento deve ser anual); (2) anterioridade (ser votado pelo governo antes do início de exercício financeiro a que se refere); (3) universalidade (conter todas as provisões necessárias para aquele ano); (4) não afetação das receitas (os itens de receita não devem ser vinculados a propósitos especiais, isto é, nenhuma receita poderá ser reservada ou comprometida para atender gastos previamente determinados).

Os programas de planejamento orçamentário têm sido utilizados em diversos países, uma vez que exerce impacto significativo na administração e no desenvolvimento econômico e social (KLUVERS, 2001). Dentro dessa perspectiva, Kluvers (2001) menciona que a alocação eficiente dos recursos determina a estabilidade econômica e a distribuição equitativa dos recursos públicos, uma vez que a gestão orçamentária significa condicionar os gastos públicos à capacidade de arrecadação de receitas e a efetiva capacidade de pagamento do setor governamental.

Verifica-se, nesse contexto, que o planejamento público é essencial, pois tem como intuito disciplinar o comportamento do gestor público, bem como buscar a eficiência e a eficácia nos serviços públicos prestados à sociedade. Dado que os instrumentos que compõem o planejamento da gestão nas entidades públicas possuem finalidades específicas, tem-se na sequência a descrição detalhada dos três pilares do sistema de planejamento integrado.

2.1.2.1 Plano Plurianual

O PPA se constitui em um instrumento de planejamento, cuja finalidade é a de estabelecer os programas, objetivos e metas de investimentos governamentais (BOTELHO, 2009). Andrade *et al* (2005) acrescentam que o PPA tem como objetivo principal conduzir os gastos públicos, durante a sua vigência, de maneira racional, de modo a possibilitar a manutenção do patrimônio público e a realização de novos investimentos.

O PPA tem como papel nortear ou orientar o governo quanto à realização dos programas de trabalho para um período de quatro anos. Contudo, o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do PPA devem ser estabelecidos, conforme determina o § 9º, inciso I, do art. 165 da CF/1988, por lei complementar.

No entanto, o art. 3º da Lei Complementar nº 101/2000 que versava sobre o conteúdo e regulamentação do PPA teve seu referido dispositivo integralmente vetado. Por isso, atualmente, a base legal para a elaboração do PPA é dada pelo art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que textualiza

que, até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art.165, § 9º, I e II, o projeto do PPA será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro ano de gestão do administrador.

Andrade (2006) descreve que o PPA é um programa de trabalho elaborado pelo Poder Executivo para ser executado no período correspondente a gestão do administrador, ou seja, quatro anos, contados a partir do segundo ano de mandato, atingindo o primeiro ano de seu sucessor. Nesse sentido, o PPA é um mecanismo administrativo que visa garantir a continuidade ao desenvolvimento dos programas, projetos e ações de um governo para o outro.

Carvalho (2007b) menciona que o PPA é doutrinariamente conhecido como o planejamento estratégico de médio prazo da administração pública, visto que contém os projetos e as atividades que o governo pretende realizar, ordenando as suas ações e visando a consecução de objetivos e metas a serem atingidas nos quatro anos subsequentes ao primeiro ano de mandato. Além disso, Andrade *et al* (2005) enfatizam que durante a elaboração do PPA, as ações governamentais devem ser quantificadas física e financeiramente, definindo os resultados que se pretende atingir.

De forma sucinta, o PPA é a transformação, em lei, dos programas, metas e objetivos da administração pública juntamente com os interesses sociais. Posteriormente à elaboração do plano, cabe a administração acompanhar e avaliar os resultados dos programas propostos.

2.1.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Kohama (2006) menciona que a LDO serve como um elo entre o PPA e a LOA. Andrade *et al* (2005) explicam esta afirmação ao descrever que na LDO são definidas as diretrizes que orientarão a administração na elaboração da proposta orçamentária e na sua execução, sendo selecionadas dentre as diversas ações governamentais constantes no PPA aquelas que serão prioritárias durante a elaboração e execução da LOA.

De acordo com as exigências da Constituição Federal, a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública, orientará a elaboração da LOA, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências oficiais de fomento. Além das disposições constitucionais, a LDO também deverá respeitar a LRF, que ampliou a sua importância ao disciplinar temas específicos, conforme apresentado no Quadro 4.

Quadro 4: Exigências da LRF sobre a LDO

Exigências da LRF	Explicação
Equilíbrio entre receitas e despesas	Refere-se ao equilíbrio entre as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas, não apenas no exercício financeiro, mas também nos exercícios seguintes.
Critérios e forma de limitação de empenho	A LDO deverá disciplinar os critérios e as formas de limitação de empenhos em dois casos, quando o montante das receitas poderá comprometer os resultados estabelecidos no anexo de metas fiscais e quando for apurado excesso da dívida consolidada.
Normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos	Avaliar se os gastos são necessários para manter cada programa, tais como: as secretarias, as escolas, os hospitais, entre outros.
Condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas	A transferência de recursos às pessoas jurídicas de direito público entende-se pela entrega voluntária de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS). Quanto às transferências de recursos financeiros às pessoas físicas e às pessoas jurídicas de direito privado, a destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

Fonte: Adaptado de LRF (2000) e Andrade *et al.* (2005)

Dentre as diversas alterações introduzidas pela LRF a respeito da LDO, merece destaque o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais. Andrade *et al.* (2005) descrevem que os dois anexos previstos são essenciais para o acompanhamento das finanças públicas e para a obtenção e manutenção do equilíbrio das contas públicas. Kohama (2006) justifica o Anexo de Riscos Fiscais à queda da arrecadação, o decréscimo da atividade econômica, entre outros eventos que tenham impactos desfavoráveis nas contas públicas.

Pode-se concluir que a LDO é a seleção das ações prioritárias constantes no PPA, em atendimento a compatibilidade dos recursos públicos arrecadados, para a execução orçamentária e para a gestão financeira do município.

2.1.2.3 Lei Orçamentária Anual

A LOA consolida a viabilização da concretização das situações planejadas no PPA, em consonância com a LDO, transformando-as em realidade por meio da elaboração do orçamento anual, onde são programadas as ações a serem executadas (KOHAMA, 2006).

Cavalheiro (2007b), em outras palavras, descreve que a LOA é um processo contínuo, dinâmico e flexível pelo qual o Poder Executivo prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para o período de um ano, e o Poder Legislativo lhe autoriza.

De acordo com o disposto na Constituição Federal, a LOA deve compreender três tipos de orçamentos: o fiscal, o de investimento e o da seguridade social, os quais refletem os planos que a administração pretende realizar nas diferentes áreas de atuação do município, conforme apresentado no Quadro 5.

Quadro 5: Tipos de orçamentos consolidados pela LOA

Lei Orçamentária Anual			
	Orçamento Fiscal	Orçamento de Investimento	Orçamento da Seguridade Social
Entidades envolvidas	Refere-se aos poderes do município, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público.	Empresas estatais em que o município, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.	Abrange todas as entidades e órgãos vinculados a seguridade social, da administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.
Abrangência	Abrange todas as receitas e todas as despesas projetadas para o exercício financeiro a que se refere à LOA, exceto as que compõem o orçamento de investimento e da seguridade social.	Refere-se às despesas com o planejamento e a execução de obras; as empresas estatais podem ser classificadas como dependentes ou não dependentes de recursos do tesouro.	A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, por isso, contém as receitas e as despesas vinculadas a este fim.

Fonte: Adaptado de Andrade *et al* (2005) e Constituição Federal (1988)

Gerigk, Taffarel e Navarro (2008) relatam que para que a administração pública possa materializar suas metas e objetivos é necessário aprovar e executar a LOA, visto que contém todas as ações que a administração pretende realizar no decorrer de determinado ano.

Em resumo, a LOA é o instrumento utilizado para a concretização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados no PPA e na LDO.

Cavalheiro (2007b) explica que esse processo integrado de alocação de recursos atende simultaneamente diversos fins, entre eles: (1) controle dos gastos (deve ser um instrumento que auxilie na eficiência da gestão dos administradores); (2) gestão dos recursos (deve especificar os programas e metas de modo a possibilitar orientação efetiva aos gestores e o conhecimento das tarefas a serem desenvolvidas aos munícipes, para obter maior eficiência produtiva e melhor relação custo-benefício na realização das ações); (3) planejamento (deve ser um plano das ações a serem executadas pelos administradores); (4) administração macroeconômica (deve ser um instrumento para controlar as receitas e despesas agregadas).

Diante do exposto, pode-se concluir que as mudanças ocorridas na administração pública, com a adoção do sistema de planejamento integrado, foram o ponto de partida do processo de transformação da administração burocrática em administração por resultados. As fases do planejamento são consideradas importantes ferramentas para o processo de gestão econômica, uma vez que o ciclo orçamentário tem como objetivo viabilizar o alcance dos resultados esperados pela entidade pública.

2.2 O ESTADO COMO ENTIDADE ECONÔMICA

De acordo com Chieza (2008) a função do Estado configura-se um tema de extenso debate. No período de 1930 até o início de 1980, o Estado brasileiro interveio fortemente na economia desempenhando as funções de indutor do crescimento econômico. Todavia, a partir de 1980 configurou-se o esgotamento do estado desenvolvimentista em função de um conjunto de variáveis macroeconômicas nacionais e internacionais.

Dentre esse conjunto de variáveis, Abrucio (1998) caracteriza o enfraquecimento do poder estatal em função dos seguintes aspectos: (1) globalização da economia; (2) crise fiscal, marcada pela incapacidade dos governos de financiar seus déficits; (3) situação da ingovernabilidade dos Estados, devido ao excesso de atividades e escassez de recursos públicos; (4) crise do petróleo; (5) aumento do poder do capital privado, que resultou no avanço de uma ideologia privatizante.

Dentro dessa lógica, surgiu a necessidade da implementação de um conjunto de reformas estruturais na economia com o objetivo de melhorar não apenas a estrutura do Estado, mas também suas finanças e todo o seu sistema institucional-legal. Esta reforma, no Brasil, começou com a crise enfrentada a partir do final da década de 1970 e início da década de 1980, tendo como justificativa a incapacidade do estado em continuar exercendo o papel de indutor do crescimento econômico, conforme apresentado no Quadro 6 (CHIEZA, 2008).

Quadro 6: Reformas do Estado no Brasil

Governo	Período	Reformas no Estado brasileiro
Figueiredo	1979-1985	Programa Nacional de Desburocratização e Programa de Desestatização para racionalizar e dotar de maior eficiência as relações do Estado com os usuários dos serviços públicos, por meio da descentralização de atividades públicas para os entes federados, estados e municípios.
Sarney	1985-1990	Programa de privatizações; promulgação da Constituição de 1988 e criação de novos órgãos, tais como a Secretaria da Administração Pública da Presidência da República (SEDAP) e Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), para reconstituir e criar carreiras públicas voltadas à elaboração, implantação e avaliação de políticas públicas e para qualificar os servidores públicos.
Collor	1990-1992	Extinção de ministérios, secretarias e órgãos especiais para promover mudanças significativas na estrutura organizacional do Executivo Federal e amplo programa de privatizações para reduzir a dívida pública e retomar investimentos domésticos pelas empresas privatizadas, bem como, redimensionar o Estado para áreas consideradas de prioridade nacional.
Itamar Franco	1992-1994	Continuidade do processo de privatizações; criação da Secretaria de Controle sobre as Estatais e do Conselho Administrativo de Defesa Econômico (CADE); instituição das Leis Orgânicas do Ministério Público e da Advocacia Geral da União e disciplinamento das licitações e contratos administrativos.
Fernando Henrique Cardoso	1995-2002	Programas da ordem econômica - para eliminar mecanismos de reserva de mercado, protecionismo, monopólio estatal e a execução do programa de privatizações ou a concessão de setores de infra-estrutura, tais como: petróleo, energia elétrica e telecomunicações; da ordem previdenciária e da administração pública - objetivavam reduzir gastos públicos, flexibilizar a administração pública para viabilizar a modernização da gestão pública rumo a administração gerencial.

Fonte: Chieza (2008)

As dificuldades enfrentadas pelo Estado, e que antecederam às reformas, são explanadas por Sacramento (2004, p.25-26) ao descrever fatores como: (1) a crise política; (2) a necessidade de estabelecer mecanismos de controle na utilização dos recursos públicos; (3) a falta de recursos para financiar os déficits acumulados ao longo do tempo; (4) melhorar a transparência nos atos praticados na gestão e (5) a urgência no equilíbrio das finanças do governo.

Diante deste cenário, Marini (2003, p.29) destaca que no campo da administração pública discutir sobre a qualidade da gestão pública (e o significado dos movimentos reformistas decorrentes), envolve o seu alinhamento com: (1) o contexto mais geral, em que se insere o país e a sociedade em questão; (2) o tipo

de desenvolvimento pretendido; (3) o modelo de Estado que se quer (papéis e funções a desempenhar); (4) as estratégias e planos a implantar.

A análise da situação econômico-financeira dos órgãos públicos procura obter informações sobre a capacidade de o ente suportar com os próprios recursos, o compromisso assumido com a sociedade a fim de desenvolver suas atividades sem se endividarem (COSTA, 2007). Em outras palavras, a entidade deve ser capaz de gerir recursos e agregar utilidade à população garantindo o equilíbrio das finanças públicas.

Chieza (2008) demonstra que do ponto de vista econômico a execução da política fiscal comprometia a condução de uma política fiscal e monetária mais austera, uma vez que ante o contexto de instabilidade macroeconômica e de agudos desequilíbrios das finanças públicas, a estrutura institucional vigente ao longo de toda a década de 1970 perdera sua funcionalidade.

A partir disso, Gerigk (2008) salienta que o Estado deve controlar o fluxo de entrada e aplicação dos recursos financeiros, com a finalidade de subsidiar financeiramente meios para a realização dos serviços públicos à população, mantendo o equilíbrio entre as receitas e as despesas públicas.

Isto evidencia que o Estado, a exemplo de qualquer outro tipo de organização, é uma entidade econômica que arrecada e consome recursos. Enquanto que a arrecadação é oriunda, principalmente, das transferências constitucionais e voluntárias e do recolhimento de tributos de sua competência, o consumo efetiva-se pelo gasto no custeio da máquina pública e aplicação do excedente em investimentos como, por exemplo, construção de escolas e postos de saúde. Inobstante, quando ocorre desequilíbrio nesse fluxo de entrada e saída de recursos o Estado perde a sua função

Nesse sentido, Catelli *et al* (2001) observam que a atuação do Estado pode ser considerada como uma administração das economias (ou superação de deseconomias) que se situam fora do controle dos agentes econômicos privados. Isso significa que o Estado exerce atuação regulatória sobre a economia, por meio de normatização, voltada para a correção das deficiências do mercado e fomento ao equilíbrio do sistema econômico.

2.2.1 Gestão Econômica

A gestão econômica tem como finalidade auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão e na busca pela eficácia operacional, de maneira que possa contribuir para o resultado econômico (GIMENEZ, 2009).

Segundo Catelli e Santos (2004), a gestão econômica significa administração por resultados e tem como principal objetivo a otimização deles por meio da eficiência operacional, visando à eficácia organizacional.

De acordo com Gimenez (2009), pesquisadores da gestão econômica trouxeram à tona dois conceitos relevantes para a gestão: o custo de oportunidade e o valor adicionado. O custo de oportunidade significa o menor preço de mercado à vista desprezado para aquele serviço público prestado ao cidadão com similar qualidade, oportunidade e tempestividade (SOUZA *et al*, 2008b). Já o valor adicionado é o valor agregado que adquirem os bens e serviços transformados durante o processo produtivo, bem como permite medir o valor criado por um agente econômico, visto que explicita o quanto a entidade contribui para a formação do Produto Interno Bruto (PIB) do país (GIMENEZ, 2009).

Em síntese, a gestão econômica desenvolve meios para a mensuração, avaliação e geração dos resultados econômicos da gestão pública. Nesse sentido, o resultado econômico consiste, basicamente, numa fonte de informação relevante para avaliar o processo de gestão e subsidiar a tomada de decisão na gestão econômica.

2.2.2 Resultado Econômico da Atividade Pública

As organizações públicas podem ser entendidas como um conjunto de secretarias, departamentos, centro de custos ou atividades que consomem recursos para gerar serviços que podem ser mensurados por receitas econômicas (MAUSS e BLEIL, 2010).

Souza *et al.* (2008b) conceituam a receita econômica como o valor não pago pelo cidadão no mercado, por utilizar o serviço público ao invés do particular, ou,

como, o serviço não comprado no mercado (terceirizado) pelo poder público. Conto (2010) explica que a receita econômica gerada por uma entidade pública refere-se ao valor que a população deixa de gastar por utilizar serviços públicos. Dessa forma, cada divisão do ente público auferir um resultado econômico que precisa ser mensurado e avaliado para aprovação ou não da administração dos gestores e verificação do seu desempenho (MAUSS e BLEIL, 2010).

Corbari *et al.* (2007) descrevem que o resultado econômico das entidades públicas forma-se a partir de suas atividades, ou seja, por meio do processamento dos recursos ocorre a geração de valores econômicos oriundos dos bens ou serviços públicos. Em outras palavras, o resultado econômico é obtido quando as atividades de uma entidade pública agregam valor aos serviços prestados via menor consumo de recurso (CONTO, 2010).

Slomski (1996) define que o resultado econômico, em uma entidade pública, é a diferença entre a receita econômica e a soma dos custos diretos e indiretos incorridos, conforme demonstração apresentada na Figura 3. Neste caso, ainda de acordo com Slomski (1996), a receita econômica é o produto do custo de oportunidade (preço do serviço no mercado) que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, multiplicado pela quantidade de serviços que a entidade pública tenha efetivamente executado.

Figura 3: Demonstração do resultado econômico

(+)	Preço no Mercado do Serviço
(x)	Número de Atendimentos dos Serviços
(=)	Receita Econômica
(-)	Custos Diretos e Indiretos dos Serviços Prestados
(=)	Resultado Econômico

Fonte: SLOMSKI (1996)

O sistema de avaliação é importante na gestão econômica e está amparado em dois sistemas: o de desempenho divisional ou das áreas da organização e o de desempenho individual ou funcional, onde cada área ou função possui receitas e despesas planejadas e executadas como se fosse uma entidade independente (SOUZA *et al.*, 2008b).

Mauss e Bleil (2010) complementam que esta mensuração e avaliação do resultado econômico das divisões de uma organização resultam da necessidade de

identificar os gastos e as receitas de cada divisão da entidade, para poder analisar e interpretar as causas de suas variações com o fim de melhorar o seu desempenho. No setor público, significa verificar se o valor gerado pelos serviços públicos prestados à sociedade alcançou a expectativa de resultado fixada quando do planejamento.

Nesse sentido, Ribeiro Filho (2002) conclui que se a entidade pública contar com um resultado econômico fixado como objetivo em um planejamento, o seu valor será a base para se acompanhar a execução das ações organizacionais e o desempenho das áreas de responsabilidade da entidade. Assim, é possível medir a performance da gestão pública em nível individual e global do município, ou seja, possibilita avaliar os resultados dos serviços, e atividades de cada uma das unidades, da entidade como um todo e também dos respectivos responsáveis pela gestão (SOUZA *et al.*, 2008b).

2.3 GESTÃO PÚBLICA

2.3.1 Introdução à Gestão Municipal

Nas administrações públicas a gestão vincula-se a administração do patrimônio público e dos interesses sociais, executada pelo gestor por meio da atividade administrativa que deve estar de acordo com os princípios básicos da administração pública e com os processos de planejamento (FIDELIS, 2006).

De acordo com Gerigk (2008), a gestão pública refere-se à atuação dos gestores públicos, com vistas à alocação dos recursos existentes às diversas atividades de responsabilidade do ente público, levando em consideração as prioridades expressas no planejamento estabelecido, com o objetivo de atingir os resultados almejados para determinado exercício.

A gestão pública está relacionada com a capacidade dos governos na gestão das funções federais, estaduais e municipais, bem como com a competência na implantação de respectivas políticas públicas para facilitar as ações necessárias na condução do país, dos estados e das cidades, contextualizando a participação dos cidadãos nesses desafios (FIDELIS e REZENDE, 2008).

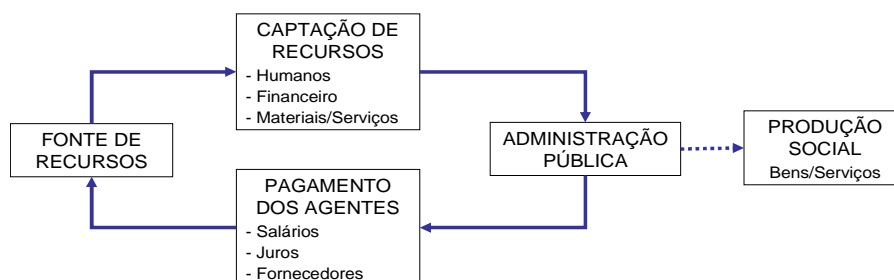
2.3.2 Gestão Pública Municipal

A gestão pública municipal é a gestão dos bens e interesses locais de cada cidade, que deve estar de acordo com os princípios básicos da administração pública, uma vez que são regras de observância permanente e obrigatória para o desempenho do gestor municipal (MARINI, 2003).

Para atender aos objetivos da gestão municipal, deve-se levar em conta a realidade e as expectativas locais, visando o desenvolvimento integral do município (PFEIFFER, 2000).

Os entes públicos municipais, no desenvolvimento de suas funções, interagem com diversos agentes. Ao relacionarem-se determinam um ciclo de operações, conforme apresentado na Figura 4, define-se uma sequência de etapas que compreende todos os processos e relações que permitem aos órgãos realizarem suas atividades e cumprirem com sua missão institucional (MATIAS e CAMPELLO, 2000).

Figura 4: Ciclo operacional na administração pública



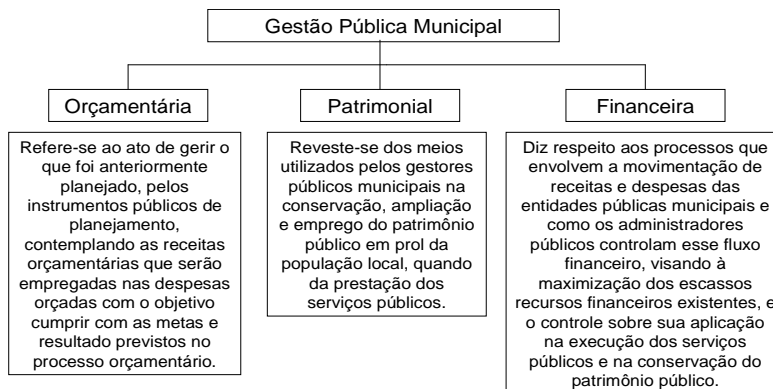
Fonte: Matias e Campello (2000)

As etapas que compõem o ciclo operacional são as seguintes: (a) as fontes de recursos são os agentes que fornecem recursos ou fatores de produção; (b) a captação de recursos é realizada junto às fontes de recursos, sendo classificados em financeiros, humanos e materiais/serviços; (c) a produção social de bens e serviços consiste no conjunto de atividades que são realizadas pelos diversos órgãos públicos, que permitem o exercício das funções governamentais e a satisfação das necessidades públicas; (d) o pagamento dos agentes representa a contrapartida da administração pública junto aos vários agentes com quem se

relacionam e que passam a figurar como fontes de recursos (MATIAS; CAMPELLO, 2000, p.30-33).

Desta forma, a função da gestão pública é disponibilizar os serviços públicos necessários à população, mediante a execução do orçamento público. Em relação aos municípios, ela está associada às questões de interesse local, englobando aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, conforme apresentado na Figura 5 (RHODES, 2000).

Figura 5: Estrutura da Gestão Pública Municipal



Fonte: Adaptado de Gerigk (2008)

Cabe salientar que outros aspectos poderiam ser incluídos, como, por exemplo, a gestão de recursos humanos e a gestão ambiental. Contudo, para os fins deste estudo, em que o tema versa sobre a administração financeira no âmbito da LRF, busca-se focar a gestão municipal sob os aspectos e os reflexos da execução do orçamento público e o desdobramento financeiro e patrimonial dessa execução. Por tal motivo que a gestão pública municipal aqui discutida restringe-se aos aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais.

2.3.3 Gestão Financeira Municipal

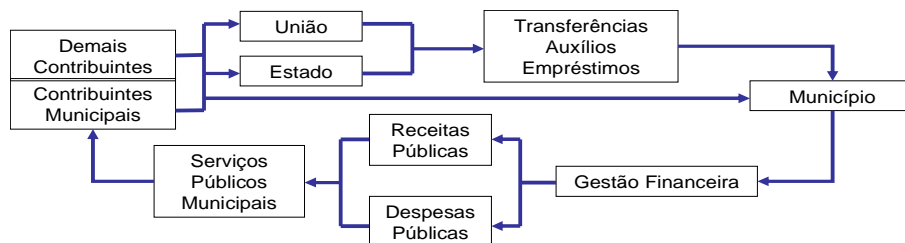
A gestão financeira na administração pública corresponde à atuação de cada entidade, que para cumprir suas atribuições e alcançar os fins próprios da gestão governamental deve arrecadar, gerir e despender recursos (GERIGK, 2008).

Silva (2004) afirma que a gestão financeira desenvolve-se fundamentalmente em três campos: (1) a receita (que é a obtenção de recursos patrimoniais); (2) a despesa (que é o emprego de recursos patrimoniais para realização dos fins do ente público); (3) a gestão (que se refere à administração e conservação do patrimônio público).

No âmbito municipal, a gestão financeira trata dos procedimentos empregados na obtenção e administração dos recursos financeiros – receitas públicas – necessárias para a realização dos serviços públicos e dos programas de governo de interesse local, que estão consignados no orçamento municipal, e são executados e/ou desenvolvidos por intermédio da realização de despesas públicas, que, conseqüentemente, consomem os recursos financeiros disponíveis (GERIGK, 2008).

Matias e Campello (2000) enfatizam que o ciclo financeiro na administração pública, representa o fluxo dos recursos financeiros que são necessários para o desenvolvimento das atividades inerentes à administração municipal. Este ciclo, conforme apresentado na Figura 6, origina-se no momento da captação de recursos, uma vez que ao ser realizada a arrecadação criam-se vínculos e obrigações à administração e termina com a contrapartida aos munícipes pela prestação dos serviços públicos.

Figura 6: Ciclo financeiro municipal



Fonte: Gerigk (2008)

O ciclo financeiro municipal apresenta dois tipos de contribuinte: (1) os munícipes, que contribuem para as receitas do município pelos tributos, contribuições e serviços cobrados; (2) os demais contribuintes para as receitas da União e dos Estados, que são repassadas aos municípios na forma de transferências (constitucionais ou voluntárias), auxílios ou empréstimos. Posteriormente, é executada a gestão financeira, uma vez arrecadada as receitas,

as mesmas são geridas pelos municípios e aplicadas nas despesas públicas produzindo os serviços, que são usufruídos pela população (GERIGK, 2008).

Gerigk (2008) resume que a gestão financeira municipal é o conjunto de ações implementadas pelos municípios com o objetivo de otimizar os recursos financeiros, levando-se em conta o processo pelo qual as atividades e a prestação dos serviços públicos são realizadas nas administrações públicas, visto que envolvem a efetivação das receitas e despesas orçamentárias.

Neste processo de gestão pública, a contabilidade é compreendida como elemento relevante para o controle, autoavaliação e atendimento dos objetivos e finalidades das práticas administrativas. Com este propósito, as informações disponibilizadas pela contabilidade permitem aos gestores desempenhar suas atividades com maior eficiência, visando diminuir os problemas e demandas sociais existentes (ANDRADE, 2006).

2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA

2.4.1 Caracterização geral

A contabilidade pública, como uma das divisões da Ciência Contábil, é o ramo que estuda, orienta, controla e demonstra a execução da fazenda pública, o patrimônio e suas variações (KOHAMA, 2006).

Para Mota (2003), é o ramo da ciência contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, por meio da apuração dos resultados e da elaboração de relatórios periódicos, considerando as normas de finanças públicas e os princípios gerais e os instrumentos de planejamento da administração pública.

Andrade (2006) complementa que o objetivo não é somente proporcionar o registro e o acompanhamento permanente da situação da entidade, mas servir como provedora de informações para subsidiar a tomada de decisão com relação ao seu patrimônio e as suas atividades, bem como, servir como um instrumento auxiliar de controle para atingir os objetivos fins do órgão.

Apesar das distinções marcantes existentes entre a contabilidade aplicada em organizações privadas e aquelas às entidades públicas, conforme apresentado no Quadro 7, o conceito de *ludíbus*, Martins e Gelbcke (2009) é aplicável aos dois ramos da contabilidade. Os autores as definem como um sistema de informação e avaliação destinado a fornecer aos usuários demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Quadro 7: Comparativo entre a contabilidade privada e a contabilidade pública

Obras	Contabilidade Privada	Contabilidade Pública
Piscitelli, Timbó e Rosa (2006)	As contabilizações são realizadas com base no regime da competência	O regime contábil adotado no Brasil é o misto. Adota-se o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas
Kohama (2006)	O exercício social poderá ter duração diversa entre as organizações.	O exercício financeiro coincidirá com o ano civil, que é o período de tempo durante o qual se exercem todas as atividades administrativas e financeiras à execução do orçamento.

Fonte: Piscitelli, Timbó e Rosa (2006) e Kohama (2006)

Mota (2003) descreve que a Lei nº 4.320/64, em vigor até hoje, é considerada a base da contabilidade pública brasileira, pois reafirma conceitos de exercício financeiro, regime orçamentário para a receita e despesa, determina as demonstrações e suas estruturas que devem ser apresentadas pelas entidades da administração pública.

Desta forma, a contabilidade pública deve cumprir a sua função social, refletindo o ciclo da administração pública, evidenciando as informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

2.4.2 Plano de Contas

O plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formado por um conjunto de contas previamente estabelecidas (STN, 2011). O objetivo principal do plano de contas é sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade, devendo permitir, de forma clara e precisa, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio público (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA, 2006).

No setor público, este instrumento está atrelado ao que determinam as legislações pertinentes, atualmente a Lei nº 4.320/64 e respectivas Portarias Ministeriais, que tratam de classificações, codificações e consolidação de balanços.

Nesse sentido, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da Portaria nº 467, de 06/08/2009, aprovou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Contudo, a STN editou a Portaria nº 406, de 20/06/2011, que aprovou a quarta edição do Volume IV destinado ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

A Portaria STN nº 406/2011, especifica que no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que caracterizam: (1) patrimônio (são as contas que evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público); (2) orçamento (são as contas que evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária); (3) controle (são as contas que evidenciam os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como outras que tenham função específica de controle, seja para fins de: (a) elaboração de informações gerenciais específicas, (b) acompanhamento de rotinas, (c) elaboração de procedimentos de consistência contábil, (d) registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio).

Além disso, o PCASP compreende sete níveis de desdobramento, classificados e codificados de acordo com a estrutura apresentada no Quadro 8.

Quadro 8: Níveis do plano de contas

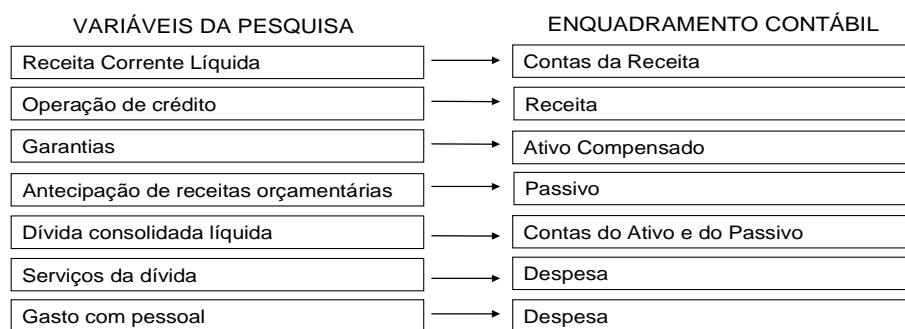
Nível	Código	Nomenclatura	Exemplificação
1º Nível	1	Classe	Ativo
2º Nível	1.1	Grupo	Circulante
3º Nível	1.1.1	Subgrupo	Disponível
4º Nível	1.1.1.1	Elemento	Disponível em Moeda Nacional
5º Nível	1.1.1.1.1	Subelemento	Bancos Conta Movimento
6º Nível	1.1.1.1.1.01	Item	Conta Única do Tesouro Nacional
7º Nível	1.1.1.1.1.01.01	Subitem	Banco Central do Brasil

Fonte: Adaptado de Piscitelli, Timbó e Rosa (2006)

No entanto, a STN (2011) menciona que os planos de contas dos entes da federação poderão conter mais níveis do que os detalhados no Quadro 8, desde que estes sejam posteriores ao 7º nível. Andrade (2006) acrescenta que os três primeiros níveis não são escriturados (não admitem registros), pois têm a função de agregar os valores dos níveis anteriores; já os demais níveis são escriturados (admitem registros), sendo possível a realização de desdobramentos para auxiliar no controle e acompanhamento dos saldos pelo gestor público.

Em relação às variáveis do estudo, apresenta-se na Figura 7 a localização contábil de cada uma delas no plano de contas.

Figura 7: Enquadramento contábil das variáveis da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora

Andrade (2006) destaca que o objetivo da padronização do plano de contas aplicado ao setor público para todas as esferas de governo, aos moldes determinados pela legislação, é viabilizar a consolidação dos saldos ao balanço geral da União. Além disso, possibilita analisar variáveis consistentes entre as diversas entidades públicas, inclusive as relacionadas à verificação de determinações legais como é o caso da LRF.

2.4.3 Receita Pública

Andrade *et al* (2005) define que receita pública é o conjunto de ingressos monetários aos cofres públicos, provenientes de várias fontes e fatos geradores, que formam as disponibilidades financeiras com as quais a Fazenda Pública pode dispor para o financiamento dos gastos, serviços e investimentos públicos.

A Lei nº 4.320/64, de maneira implícita, classifica a receita pública em dois grupos: orçamentária e extra-orçamentária. A receita orçamentária são aquelas que integram definitivamente ao patrimônio público sem qualquer correspondência no passivo, estejam ou não previstas na LOA. Enquanto que a receita extra-orçamentária são aquelas que não constam na LOA e compreende as entradas de caixa ou créditos de terceiros que o Estado tem a obrigação de devolução ou recolhimento (CARVALHO, 2007b).

A referida lei ainda classifica as receitas orçamentárias em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital. O Decreto-Lei nº 1.939/82 complementa a redação apresentada pela legislação citada, classificando as receitas correntes em receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, conforme apresentado no Quadro 9.

Quadro 9: Receitas Orçamentárias Corrente

Receita Orçamentária Corrente	Definição
Tributária	São os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria.
Patrimonial	É o ingresso proveniente da exploração do patrimônio de propriedade do ente público, como: receitas de aluguéis, de rendimentos auferidos com aplicações financeiras em instituições bancárias e outros rendimentos oriundos de renda de ativos permanentes.
Industrial	É o ingresso proveniente do desenvolvimento de atividades industriais, tais como: indústria de extração mineral, de transformação ou de construção.
Contribuições	É o ingresso proveniente de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.
Agropecuária	É o ingresso proveniente da atividade ou da exploração agropecuária de origem animal ou vegetal.
Serviços	É o ingresso proveniente das atividades de prestação de serviços de transporte, saúde, comunicação, fiscalização e processamento de dados.
Transferências Correntes	É o ingresso proveniente de recursos recebidos de outros entes públicos ou entidades privadas. No caso dos municípios, são exemplos: transferências do FPM, do ICMS, do FUNDEB, do FNDE, do SUS, do FNAS, de convênios e outros.
Outras Receitas Correntes	São os ingressos provenientes de outras origens não classificáveis nas subcategorias econômicas anteriores.

Fonte: Adaptado de Carvalho (2007b)

Já as receitas de capital são aquelas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital, conforme destacado no Quadro 10.

Quadro 10: Receitas Orçamentárias de Capital

Receita Orçamentária de Capital	Definição
Operações de Crédito	São ingressos oriundos da realização de recursos financeiros advindos da constituição de dívidas, empréstimos e financiamentos.
Alienação de Bens	É o ingresso de recursos provenientes da alienação de componentes do ativo permanente, ou seja, é a conversão de bens e direitos em moeda corrente.
Amortização de Empréstimos	É o ingresso proveniente do recebimento de valores referentes a parcelas de empréstimos ou financiamentos concedidos em títulos ou contratos.
Transferências de Capital	É o ingresso proveniente de outros entes ou entidades referentes a recursos pertencentes ao ente ou entidade recebedora ou ao ente ou entidade transferidora, efetivado mediante condições preestabelecidas ou mesmo sem qualquer exigência, desde que o objetivo seja a aplicação em despesas de capital.
Outras Receitas de Capital	São os ingressos provenientes de outras origens não classificáveis nas categorias econômicas anteriores.

Fonte: Adaptado de Carvalho (2007b)

Andrade (2006) descreve que a classificação da receita orçamentária busca a melhor identificação da origem do recurso segundo seu fato gerador. Por isso, a classificação é desdobrada em seis níveis, que formam o código identificador da natureza da receita, conforme apresentado no Quadro 11.

Quadro 11: Codificação da natureza da receita

Nível	Código	Nomenclatura Orçamentária	Exemplificação
1º Nível	1	Categoria Econômica	Receitas Correntes
2º Nível	11	Subcategoria Econômica	Receitas Tributárias
3º Nível	111	Fonte	Impostos
4º Nível	1113	Subfonte	Impostos sobre Produção e Circulação
5º Nível	1113.02	Alínea	Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
6º Nível	1113.02.01	Subalínea	Parte do Estado
	1113.02.02	Subalínea	Parte dos Municípios

Fonte: Adaptado de Andrade (2006)

Cabe aos entes públicos instituir, prever e efetivamente arrecadar todos os recursos financeiros de sua competência constitucional. Nesse sentido, a receita pública, desde a sua inclusão na proposta orçamentária até o seu recolhimento ao caixa, passa por diversas fases.

A previsão, que é o primeiro estágio, também chamado normalmente de receita orçada, é a estimativa de quanto o órgão espera arrecadar durante determinado exercício financeiro. A segunda fase é o lançamento, refere-se à identificação do crédito fiscal que a entidade pública tem sobre os contribuintes, para realizar a inscrição do débito. A arrecadação, terceiro estágio, consiste no recolhimento do débito pelo contribuinte ao agente arrecadador. E por fim, a última

fase, o recolhimento consiste no repasse, pelo agente arrecadador, do valor arrecadado para o caixa do município (CARVALHO, 2007b).

Kohama (2006) destaca que as receitas extra-orçamentárias somente passam pelas etapas correspondentes à arrecadação e ao recolhimento, visto que compreende recursos financeiros independentes de autorização orçamentária. O autor complementa que as receitas extra-orçamentárias são recursos de terceiros que transitam pelos cofres públicos, mas, em princípio, não lhe pertencem, uma vez que o Estado figura apenas como depositário de valores que ingressam a esse título, como por exemplo: as cauções, as fianças e as consignações.

Em síntese, a receita pública é o montante total recolhido aos cofres públicos para compor as disponibilidades financeiras para o atendimento das despesas e investimentos públicos.

2.4.4 Despesa Pública

Andrade (2006) define como despesa pública toda saída de recursos ou todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixados no Orçamento ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos, tais como: custeios e investimentos, aumentos patrimoniais e pagamento de dívidas.

Carvalho (2007b) acrescenta que despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.

Assim como as receitas, as despesas públicas também se classificam em dois grupos: orçamentárias e extra-orçamentárias. A despesa orçamentária é aquela que está incluída na LOA e, ainda, as provenientes dos créditos adicionais abertos durante o exercício financeiro (KOHAMA, 2006). Piscitelli, Timbó e Rosa (2006) explicam que os créditos adicionais referem-se as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas no orçamento. O Quadro 12 apresenta, conforme estabelecido na Lei nº 4.320/64, as três classificações dos créditos adicionais.

Quadro 12: Classificação dos créditos adicionais

Tipos de créditos adicionais	Definição
Suplementares	São autorizações destinadas ao reforço de dotação orçamentária.
Especiais	São autorizações destinadas a despesas eventuais ou especiais para as quais não haja dotação orçamentária específica.
Extraordinários	São autorizações destinadas a despesas urgentes e imprevistas, como por exemplo, as decorrentes de guerra ou calamidade pública.

Fonte: Adaptado de Piscitelli, Timbó e Rosa (2006)

Já a despesa extra-orçamentária é aquela que não consta na LOA, visto que não é uma despesa do governo, e, sim, refere-se a pagamentos de valores que estavam sob a guarda do Estado. Este grupo de despesa compreende as saídas de numerários decorrentes do pagamento ou recolhimento de depósitos, cauções, consignações, operações de crédito por antecipação da receita, retenções de contribuições previdenciárias e quaisquer outras saídas para pagamentos das entradas de recursos transitórios (KOHAMA, 2006).

Andrade (2006) menciona que as despesas orçamentárias podem ser classificadas da seguinte forma: institucional, funcional e econômica, conforme apresentado no Quadro 13.

Quadro 13: Classificação das despesas orçamentárias

Tipo de Classificação	Código	Nomenclatura	Exemplificação
Institucional	02	Órgão	Prefeitura
	07	Unidade	Secretaria de Saúde
Funcional	10	Função	Saúde
	301	Subfunção	Atenção Básica
Econômica	3	Categoria Econômica	Despesas Correntes
	3.1	Grupo de Natureza da Despesa	Pessoal e Encargos Sociais
	3.1.90	Modalidade de Aplicação da Despesa	Aplicações Diretas
	3.1.90.11	Elemento da Despesa	Vencimentos e Vantagens Fixas

Fonte: Carvalho (2007b)

A classificação institucional tem por objetivo identificar qual o órgão e a unidade orçamentária em que está consignada parte da despesa aprovada na LOA, enquanto que a classificação funcional tem por finalidade delimitar a despesa, definindo-a por função e subfunção (ANDRADE, 2006).

Já quanto à classificação econômica, a STN elaborou um modelo da estrutura da despesa, por meio da Portaria nº 103/2001, que deve ser utilizada pelos estados e municípios, com os ajustes necessários às suas peculiaridades.

Carvalho (2007b) esclarece que de acordo com a estrutura estabelecida pelo STN, a despesa é dividida em duas categorias econômicas: (1) despesas correntes (que são todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital); (2) despesas de capital (que são aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital).

A partir dessa divisão, as despesas correntes e de capital são divididas segundo o grupo de natureza da despesa que consiste na agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. O Quadro 14 apresenta a classificação quanto ao grupo de natureza da despesa orçamentária corrente.

Quadro 14: Classificação das despesas correntes quanto à natureza

Despesa Orçamentária Corrente	Definição
Despesas com pessoal e encargos sociais	São as despesas que a entidade pública tem com seus servidores, efetivos ou em comissão, bem como, os encargos sociais que são de obrigação da administração pública relacionados à remuneração dos servidores.
Juros e encargos da dívida	São as despesas relacionadas com os juros e outros encargos decorrentes das dívidas assumidas pela administração pública com outras entidades, geralmente, decorrentes de operações de créditos.
Outras despesas correntes	São todas as demais despesas que a entidade pública realiza para a prestação dos serviços públicos e a manutenção de suas unidades administrativas, como por exemplo: a aquisição de material de consumo (combustíveis, gêneros de alimentação, material odontológico, farmacológico, de limpeza), a contratação de serviços de outras empresas ou pessoas (locação de imóveis; mão-de-obra aplicada na manutenção e conservação de equipamentos, veículos e máquinas; serviços de telecomunicações).

Fonte: Gerigk (2008)

O Quadro 15 apresenta a classificação quanto ao grupo de natureza da despesa orçamentária de capital.

Quadro 15: Classificação das despesas de capital quanto à natureza

Despesa Orçamentária de Capital	Definição
Investimentos	São aplicações de recursos na obtenção de um novo bem de capital resultante de obras e/ou aquisição de materiais ou equipamentos permanentes novos, visando à expansão ou melhorias na prestação dos serviços públicos prestados à população (construção de escolas, creches, postos de saúde, equipamentos médicos, odontológicos, de processamento de dados; máquinas; veículos), ou que adicionam novo valor aos bens já existentes.
Inversões financeiras	São as despesas que resultam na aquisição de terrenos, urbanos ou rurais, e na aquisição de bens usados.
Amortizações da dívida	Referem-se ao pagamento do principal e da atualização monetária ou cambial das dívidas assumidas pelo ente público, geralmente, decorrentes de operações de crédito.

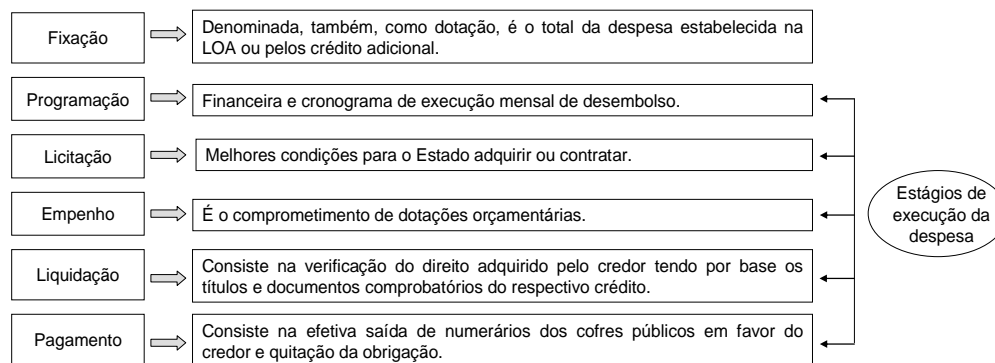
Fonte: Gerigk (2008)

Posteriormente, a despesa é classificada quanto à modalidade de aplicação da despesa que se destina a indicar se os recursos serão aplicados mediante transferência financeira para outras instituições e esferas de governo ou diretamente pela unidade detentora do crédito orçamentário (PISCITELLI, TIMBÓ E ROSA, 2006).

E, por fim, o elemento da despesa que tem por finalidade identificar os objetos de gastos, tais como: os vencimentos e vantagens fixas, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, obras e instalações, equipamentos e material permanente e outros de que a administração pública se utiliza para consecução de seus fins (KOHAMA, 2006).

A Lei nº 4.320/64 e a LRF dispõem que a despesa orçamentária, conforme apresentado na Figura 8, passa pelos seguintes estágios: fixação, programação, licitação, empenho, liquidação e pagamento. Entretanto, Carvalho (2007b) salienta que a fixação da despesa é apenas um estágio estático da lei de orçamento, por isso, a primeira fase de execução da despesa é a programação financeira que ocorre após a dotação e a última é o pagamento.

Figura 8: Estágios da despesa



Fonte: Carvalho (2007b)

Em resumo, a despesa pública compreende o conjunto dos recursos gastos em bens e serviços para custear os serviços públicos prestados à sociedade ou para a realização de investimentos, a serem computados na apuração do resultado do exercício. Os estágios citados anteriormente são as fases cumpridas para essa função.

2.5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

De acordo com Zuccolotto, Ribeiro e Abrantes (2009), a LRF foi inspirada em experiências e formulações estrangeiras como as da Nova Zelândia, dos Estados Unidos da América (EUA) e da União Européia. Enquanto da experiência dos EUA a LRF brasileira herdou as regras de rigidez fiscal, da Comunidade Econômica Européia herdou-se a possibilidade de abranger todos os Entes da Federação, já da experiência da Nova Zelândia aproveitou-se as regras de transparência (CHIEZA, 2008). O Quadro 16 apresenta as principais características incorporadas pela LRF decorrentes das experiências internacionais.

Quadro 16: Características das experiências internacionais incorporadas pela LRF

Países	Características
Nova Zelândia	a) o executivo tem liberdade para orçar e gastar, porém, exige-se forte transparência sobre esses itens; b) redução das dívidas públicas a níveis prudentes; c) alcançar e manter níveis de patrimônio líquido para enfrentar possíveis riscos fiscais; d) gerenciamento dos riscos fiscais existentes.
EUA	a) aplicado apenas ao Governo Federal; b) Congresso fixa metas de superávit e os mecanismos de controle seguem as regras de aplicação do orçamento (<i>Budget Enforcement Act</i>); c) limitação de empenho para garantir limites e metas orçamentárias; d) compensação orçamentária: atos que levem ao aumento das despesas devem ser compensados com redução de outras despesas ou aumento de receitas.
União Européia	a) critério para verificação da sustentabilidade financeira dos Estados-membros; b) comprometimento dos membros com metas fiscais e com déficits fiscais excessivos; c) metas orçamentárias e para o endividamento, monitorados por uma comissão.

Fonte: Toledo Jr. e Rossi (2005)

Atendendo às peculiaridades nacionais foram feitas algumas adaptações e em 4/05/2000, foi sancionada a Lei Complementar n.º 101. Cabe salientar que a regulamentação da LRF brasileira atende o artigo 163 da CF/88, visto que estabelece que lei complementar disporá sobre as finanças públicas.

Em consonância com essa exigência, a LRF instituiu normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal e apresenta quatro objetivos principais: (1) o planejamento; (2) a transparência; (3) o controle e (4) a responsabilização nas ações dos administradores.

Chieza (2008) destaca que quando a referida lei começou a ser concebida, em 1998, o diagnóstico da situação fiscal no Brasil indicava reiterados déficits em todos os níveis de governo. Historicamente, esses déficits foram financiados pela inflação, por impostos, pelo aumento das dívidas e pelas privatizações.

Mendes e Brito (2004) explicam que o país estava estagnado economicamente no intervalo de 1980-2000, e que para controlar o déficit foi necessário realizar as seguintes mudanças estratégicas nas políticas públicas: (1) as altas taxas de juros praticadas no período direcionaram a poupança privada para o financiamento público; (2) o congelamento dos títulos públicos permitiu reduzir a dívida pública e as despesas com juros; (3) o sistema de indexação tributária reduzia o intervalo do recolhimento dos tributos e indexava os valores a serem cobrados dos contribuintes; (4) as empresas estatais passaram a ser vendidas.

Diante deste cenário, a LRF tem como objetivo definir normas de finanças públicas direcionadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Nesse sentido, ela é vista como um novo código de regras para a gestão fiscal na medida em que impõe regras sólidas de gestão orçamentária, financeira e de transparência fiscal (CHIEZA, 2008).

Entre as principais características da LRF, cabe destacar que se trata de uma lei complementar à Constituição e, portanto, os requisitos necessários para a modificação dos seus dispositivos são mais rígidos e exigentes. Além disso, é importante ressaltar que a sua abrangência é nacional e extensiva a todos os entes da nação, ou seja, significa que a LRF vigora para as três esferas de governo, para os três poderes e para todos os órgãos e entidades pertencentes à administração pública (CULAU e FORTIS, 2006).

2.5.1 Limites e Condições Legais

Andrade (2006) comenta que com o objetivo de cumprir o papel do Estado, ou seja, promover benefício público mediante atos e fatos administrativos, a legislação brasileira vem estabelecendo normas legais para o cumprimento de percentuais ou números mínimos e máximos para atendimentos das necessidades da população.

Com esse propósito, foram estabelecidas exigências, fixadas pela Constituição, leis e resoluções da esfera federal, que obrigam os entes da federação a destinar parte de sua receita a determinado fim, assim como limitar algumas despesas (ANDRADE, 2006).

Dentre os limites estabelecidos pelos instrumentos legais, destacam-se: (a) os gastos com saúde e educação; a Constituição fixou percentuais mínimos de aplicação de recursos nessas áreas de 15% e 25%, respectivamente; (b) o endividamento público, despesas com pessoal, operações de créditos, pagamento de serviços da dívida, operações de antecipação de receitas orçamentárias e concessão de garantia; foram fixados pela LRF e pelas Resoluções nº 40 e nº 43 do Senado Federal os percentuais máximos para os gastos nesses quesitos.

Gerigk (2008) explica que a LRF escolheu o conceito de Receita Corrente Líquida (RCL) para ser utilizada como parâmetro comum aos limites impostos pela referida lei e pela Resolução do Senado Federal (RSF). O Quadro 17 apresenta a fórmula para o cálculo da RCL.

Quadro 17: Cálculo da RCL

Receitas tributárias
+ Receitas de contribuições
+ Receitas patrimoniais
+ Receitas industriais
+ Receitas agropecuárias
+ Receitas de serviços
+ Receitas de transferências correntes
+ Outras receitas correntes
(-) Transferências constitucionais de receitas de um ente para o outro
(-) Contribuição dos servidores públicos destinada ao custeio do sistema previdenciário
(-) Receitas de compensação financeira entre fundos previdenciários
RCL

Fonte: Adaptado da LRF

Além disso, a LRF especifica que o cálculo do montante da RCL abrange um período de doze meses, composto pelo mês de referência mais os onze meses anteriores a este.

No que tange às condições legais, a LRF fixou algumas exigências à renúncia de receita e à inscrição em restos a pagar. A renúncia de receita consiste no montante de ingressos que o órgão deixa de receber ao outorgar um tratamento diferenciado da legislação tributária para um determinado grupo específico e limitado de contribuintes. Já a inscrição em restos a pagar refere-se aos valores das despesas empenhadas e não pagas na data de encerramento do exercício financeiro de emissão do empenho (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA, 2006).

Nesse sentido, a LRF fixou que quando da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atender ao disposto na LDO e a pelo menos uma das seguintes condições: (I) demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo da LDO ou (II) estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Quanto à inscrição em restos a pagar, a LRF cita que é vedado ao responsável legal de cada ente público, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro desse período, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Em resumo, a legislação brasileira estabeleceu limites e condições para disciplinar as ações dos administradores públicos no intuito de proteger as finanças públicas visando priorizar o atendimento as demandas da população.

2.5.1.1 Limites estabelecidos pela LRF e Resoluções do Senado Federal

A despesa com pessoal ganhou grande ênfase na Lei Fiscal devido representar um percentual expressivo dos gastos dos entes da federação (GIUBERTI, 2005; CARVALHO, 2007a; CHIEZA, 2008). A lei no art.18 define o que caracteriza a despesa com pessoal, dispondo:

Art. 18 - Entende-se como despesa total com pessoal: 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.

Em função deste aspecto, no âmbito municipal, a LRF definiu que a despesa total com pessoal, em cada período de apuração, não pode exceder a 60% da RCL

do município. Entretanto, a lei apresenta uma particularidade, dado que distribui esse limite entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo, ou seja, tais poderes não podem exceder os seguintes limites da RCL:

- a) 6% para o Legislativo Municipal;
- b) 54% para o Executivo Municipal.

A legislação também estabelece o limite de alerta, quando o gasto com pessoal alcançar 90% do limite legal, e o limite prudencial, quando atingir 95% do limite padrão da lei. Contudo, os poderes ou órgãos que se enquadrarem nesse último caso, sofrerão algumas vedações, como por exemplo: ficam suspensas novas contratações, concessão de aumento, reajuste, criação de cargos ou empregos e contratação de horas extras. O Quadro 18 apresenta um resumo dos limites quanto ao gasto com pessoal no âmbito municipal.

Quadro 18: Limites quanto ao gasto de pessoal

Poderes	Descrição	Percentual
Executivo Municipal	a) Limite para Emissão de Alerta - LRF, Inciso II do § 1º do art. 59	48,6%
	b) Limite Prudencial - LRF, Parágrafo Único do art. 22	51,3%
	c) Limite Legal - LRF, alínea "b" do Inciso III do art. 20	54,0%
Legislativo Municipal	a) Limite para Emissão de Alerta - LRF, Inciso II do § 1º do art. 59	5,4%
	b) Limite Prudencial - LRF, Parágrafo Único do art. 22	5,7%
	c) Limite Legal - LRF, alínea "a" do Inciso III do art. 20	6,0%

Fonte: TCE/RS (2011)

Chieza (2008) salienta ainda que a LRF estipulou o prazo de dois quadrimestres para os poderes ou entes que em 1999 (exercício anterior ao da publicação da lei) estavam acima dos limites da despesa total com pessoal se adequarem nos referidos limites. A concretização deste fato se daria, gradualmente, eliminando o excesso, pelo menos um terço no primeiro quadrimestre, através da adoção de medidas como extinção de cargos e funções e redução de jornada de trabalho.

Quanto aos compromissos da dívida e do endividamento público, a Lei Fiscal foi introduzida com o objetivo de assegurar o controle e a redução do nível de endividamento do setor público brasileiro. A LRF abrange este tema no Capítulo VII, e define, no artigo 29 que:

- a) A dívida pública consolidada ou dívida fundada é o montante total das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de

leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

- b) A operação de crédito é o compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;
- c) A concessão de garantia é o compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada.

No artigo 30, a lei menciona que o Presidente da República submeterá ao Senado Federal proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada, operações de crédito e concessão de garantias. Nesse sentido, foram promulgadas as Resoluções nº. 40 e nº. 43, no ano de 2001, que prevê:

Resolução Nº. 40

Art. 3º A dívida consolidada líquida dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ao final do décimo quinto exercício financeiro contado a partir do encerramento do ano de publicação desta Resolução, não poderá exceder, respectivamente, a:

[...]

II - no caso dos Municípios: a 1,2 vezes a RCL.

Resolução Nº. 43

Art.7º - As operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios observarão, ainda, os seguintes limites:

I - o montante global das operações realizadas em um exercício financeiro não poderá ser superior a 16% da RCL;

II - o comprometimento anual com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% da RCL.

Art. 9º - O saldo global das garantias concedidas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios não poderá exceder a 22% da RCL.

Art. 10. O saldo devedor das operações de crédito por antecipação de receita orçamentária não poderá exceder, no exercício em que estiver sendo apurado, a 7% da RCL.

O Quadro 19 apresenta uma síntese dos limites quanto à dívida consolidada líquida, operações de crédito e concessão de garantia no âmbito municipal.

Quadro 19: Limites para dívida consolidada líquida, operações de crédito e concessão de garantia

Temas	Descrição	Percentual
Dívida Consolidada Líquida	a) Limite para Emissão de Alerta - LRF, inciso III do § 1º do art. 59	108,0%
	b) Limite Legal - Resolução do Senado Federal nº 40/2001, Inciso II do art. 3º	120,0%
Garantias	a) Limite p/ Emissão de Alerta s/ Limite Legal Ampliado - LRF, inciso III do § 1º do art. 59	19,8%
	b) Limite Legal Ampliado - Resolução Senado Federal nº 43/2001, Parágrafo Único do art. 9º	22,0%
Operações de Crédito	a) Operações de Crédito - Internas e Externas - Limite p/ Emissão de Alerta s/Limite Legal - LRF, Inciso III do § 1º do art. 59	14,4%
	b) Operações de Crédito - Internas e Externas - Limite Legal - Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 7º	16,0%
	c) Operações de Crédito - Amortização, juros e demais encargos da dívida - Limite p/Emissão de Alerta s/Limite Legal - Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 7	10,4%
	d) Operações de Crédito - Amortização, juros e demais encargos da dívida - Limite Legal - Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 7	11,5%
	e) Operações de Crédito - ARO - Limite p/Emissão de Alerta s/Limite Legal - Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 10	6,3%
	f) Operações de Crédito - ARO - Limite Legal - Resolução do Senado Federal nº 43/2001, art. 10	7,0%

Fonte: TCE/RS (2011)

Diante das novas premissas, dos vários limites impostos e pelo estabelecimento de metas de receitas e despesas para as administrações públicas, a LRF deixa explícito que os entes públicos devem estruturar suas administrações na busca de resultados e não mais, simplesmente, ao cumprimento dos aspectos legais que envolvem as gestões públicas (GERIGK, 2008).

2.5.2 Transparência da Informação Pública

A transparência da informação pública é expressa literalmente no Art. 1º da LRF, quando este define que: “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”. E tal equilíbrio ocorre mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições estabelecidos pela legislação.

Nesse sentido, Toledo Jr. e Rossi (2005) apresentam que a transparência na LRF é tratada como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, conceder ao público acesso a informações relativas às ações e atividades

dos entes públicos e desencadear, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

A referida lei, no Art.48, destaca que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: (1) PPA; (2) LDO; (3) LOA; (4) prestações de contas e o respectivo parecer prévio; (5) RREO (Relatório Resumido de Execução Orçamentária); (6) RGF (Relatório de Gestão Fiscal); (7) as versões simplificadas desses documentos. Além disso, a transparência também é assegurada mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes e orçamentos.

A realização das audiências públicas tem a finalidade de demonstrar e avaliar, quadrimestralmente, os resultados das metas fiscais estabelecidas, ou seja, apresentar ao Poder Legislativo e à população como foram gerados, aplicados e controlados os recursos dos municípios (ANDRADE, 2006). Andrade (2006) enfatiza que nas audiências deverão ser dadas explicações sobre o cumprimento das metas estabelecidas, e, no caso da não obtenção dos resultados previstos, deve-se apresentar as medidas corretivas a serem adotadas.

Com referência aos meios de divulgação das informações, Platt Neto, Cruz e Vieira (2006) destacam a *internet*, por meio dos portais da transparência, como instrumento potencial para fortalecer a ligação entre o governo e os cidadãos. No entanto, Silva (2005) realizou um estudo sobre o uso da *internet* pelos governos municipais das capitais brasileiras, e identificou que o governo ainda subutilizava os recursos tecnológicos colocados à sua disposição, os quais poderiam permitir maior acesso dos cidadãos às informações relacionadas à gestão pública. De outra parte, Sacramento e Pinho (2007) avaliaram a transparência na administração pública e a participação dos populares neste processo, e concluíram que apesar de algumas melhorias a partir do ano 2000 a transparência na gestão pública municipal ainda é incipiente.

Nessa sequência de estudos sobre transparência, Souza *et al* (2009) ressaltam que a presença dela nos atos da administração pública tem como finalidade impedir ações impróprias, como o uso indevido dos bens públicos por parte dos governantes e gestores. Souza *et al* (2009) acrescentam que além disso a

transparência alarga o acesso dos cidadãos as informações públicas a fim de edificar um país mais democrático, onde todos os segmentos da sociedade possam desempenhar com êxito o controle social, ajudando na efetivação de uma gestão mais eficiente e eficaz (SOUZA *et al*, 2009).

A ênfase pela transparência da informação pública nos órgãos proporcionou mudanças significativas em âmbito municipal. Estudos recentes apontam com destaque a *accountability* na responsabilização pelas ações de governo e no controle dos processos de interesse coletivo e, ainda, sobre a divulgação dos resultados oriundos da execução orçamentária. Segundo Santos (2007) tudo isso ocorre por meio da apresentação da prestação de contas e dos relatórios de gestão.

2.5.2.1 Prestação de Contas

Andrade (2006) descreve que a prestação de contas se trata de um demonstrativo ou processo elaborado pelas entidades da administração pública ou de quem fez uso de recursos públicos. Com periodicidade anual, as contas públicas receberão parecer prévio do respectivo Tribunal de Contas, que deve ocorrer no prazo máximo de 60 dias, contados da data do recebimento das contas, e terá ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas (SOUZA *et al.*, 2008a).

Segundo Souza *et al.* (2008a), a análise das prestações de contas, embora busque avaliar pontos relacionados à gestão de recursos, tem seu foco nos aspectos contábeis e no atendimento às normas legais, observados, dentre outros: (a) o equilíbrio orçamentário e financeiro; (b) o cumprimento das metas físicas previstas; (c) a existência de aporte financeiro às inscrições em restos a pagar.

A LRF enfatiza que a prestação de contas evidenciará o desempenho da arrecadação em relação à previsão, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições (CULAU e FORTIS, 2006).

No caso da divulgação de informações de prestação de contas ao público em geral, Puttomatti (2002) ressalta que a transparência na elaboração e na execução do orçamento garante a divulgação dos procedimentos e resultados orçamentários para os cidadãos e, possivelmente, elimina a assimetria de informação que normalmente existe entre os governos e a sociedade. Nesse sentido, as legislações vigentes estabelecem a obrigatoriedade dos órgãos públicos disponibilizarem relatórios dos respectivos atos de gestão. Tais relatórios são discutidos na sequência.

2.5.2.2 Relatórios de Gestão

No período de 1964 a 1987, os órgãos públicos estavam obrigados a apresentar somente os anexos contidos na Lei 4320/64, a fim de evidenciar os resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais ao final do exercício, conforme resumido no Quadro 20.

Quadro 20: Demonstrações de órgãos públicos

Demonstrações	Objetivo
Balanço Orçamentário	Demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.
Balanço Financeiro	Demonstrará a receita e despesa orçamentária, recebimentos e pagamentos extra-orçamentários, saldos em espécie do exercício anterior e transferidos para o exercício seguinte.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Evidenciará as alterações no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária e indicará o resultado patrimonial do exercício.
Balanço Patrimonial	Demonstrará o ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial e contas de compensação

Fonte: Adaptado da Lei nº 4.320/64

A CF/88 introduziu, em seu artigo 165, o chamado processo integrado de alocação de recursos, compreendendo as atividades de planejamento e orçamento, mediante a definição de três instrumentos de iniciativa do Poder Executivo: o PPA, a LDO e a LOA

Posteriormente, com o advento da LRF foram inseridos dois anexos que devem integrar a LDO - o Anexo de Metas Fiscais (AMF) e o Anexo de Riscos Fiscais (ARF) -, bem como o RREO e o RGF, para demonstrar efetivamente como

os gestores públicos conduzem as contas de seus governos e a *accountability* fiscal (SANTOS, 2007).

Támez e Moraes Jr. (2007) descrevem que o AMF estabelecerá as metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública para o exercício a que se referir e para os dois seguintes.

O anexo conterà, ainda, conforme estabelecido na legislação, LC nº 101/2000, a avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo utilizado que justifiquem os resultados pretendidos. Além disso, terá ainda a avaliação da situação financeira e atuarial e a evolução do patrimônio líquido (CULAU e FORTIS, 2006).

Já ao ARF caberá avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem (TÁMEZ e MORAES JR., 2007). Culau e Fortis (2006) esclarecem que os passivos contingentes são riscos fiscais associados à dívida e se referem às ações judiciais que podem representar custos futuros para os cofres públicos.

De acordo com Souza *et al.* (2008a), o conteúdo do RREO consiste basicamente na demonstração da execução das receitas, por categoria econômica e fonte, e das despesas, por grupo de natureza, separando as informações financeiras das não-financeiras. O relatório será acompanhado de demonstrativos que explicitem: (a) balanço orçamentário; (b) despesas por função e subfunção; (c) apuração da receita corrente líquida; (d) receitas e despesas previdenciárias; (e) resultado nominal e primário; (f) restos a pagar (CULAU e FORTIS, 2006). Cabe destacar, conforme previsto na LRF, que o RREO deverá ser publicado até 30 após o encerramento de cada bimestre, abrangendo todos os poderes.

A obrigatoriedade de elaboração e divulgação do RGF conterà os níveis de gastos com despesa de pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, a concessão de garantias e as operações de crédito. Caso os gastos ultrapassem qualquer dos limites estabelecidos pela LRF, deverão ser indicadas as medidas corretivas adotadas ou a adotar para correção. Além disso, em particular no último

quadrimestre deverão ser explicitadas detalhadamente as inscrições em restos a pagar.

Destaca-se que a elaboração e divulgação do relatório são feitas quadrimestralmente. Contudo, conforme o artigo 63 da LRF é facultado aos municípios com população inferior a 50.000 habitantes optar pela divulgação semestral do RGF.

2.5.2.3 Controle Social

Shiohara (2011) descreve que se por um lado a população ainda não se conscientizou de sua força democrática e determinante participação na administração pública, por outro a legislação, a partir da década de 1990 passou sistematicamente a determinar o dever do poder público em chamar a população para acompanhar, fiscalizar e participar da elaboração dos atos administrativos.

Muito embora a idéia de exercício do controle social de serviços públicos já se encontrasse presente na CF/1988, como decorrência do próprio Estado Democrático de Direito, a LRF determinou a obrigatoriedade de: (a) ampla divulgação de documentos da gestão fiscal; (b) incentivo ao uso de meios eletrônicos para veiculação dos relatórios previstos na lei; (c) incentivo à discussão popular (audiências públicas) para confecção das leis orçamentárias. Todas essas determinações foram estabelecidas com o objetivo de assegurar o exercício de direitos sociais e individuais, bem como garantir o desenvolvimento e o bem-estar da sociedade (SHIOHARA, 2011).

Nesse sentido, conforme entendimento de Lagos (2008), a função do controle social se constitui no exercício de democratização da gestão pública, visando direcionar as políticas públicas para as necessidades da sociedade, bem como atribuir à população o papel de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos.

Para Shiohara (2011) o controle social além de garantir à sociedade o acesso das informações da gestão pública, também assegura a participação popular na formulação dos planos, diretrizes e metas prioritárias e no acompanhamento e avaliação do desempenho da execução das atividades governamentais. Shiohara

(2011) complementa que a participação da sociedade ocorre em todas as fases do processo administrativo, ou seja, o controle social é prévio, concomitante e posterior à realização de ações do gestor público.

Desta forma, o controle social implica à entidade pública viabilizar aos cidadãos o exercício desse controle, juntamente com o controle interno municipal e os órgãos do controle externo (no âmbito municipal, é composto pelo TCE e Câmaras Municipais). Em síntese, a participação popular está intimamente relacionada aos cidadãos poderem intervir na tomada de decisão administrativa, orientando os gestores para que adotem medidas que realmente atendam ao interesse público e, ao mesmo tempo, exigindo que o administrador preste contas de sua atuação na gestão pública.

2.6 MUNICÍPIOS BRASILEIROS

2.6.1 Criação de municípios brasileiros

No contexto brasileiro o município nasceu no período colonial e foi aprimorado nas constituições promulgadas desde então, tendo na Constituição de 1988 seu ápice no que diz respeito à autonomia frente ao governo central (SLOMSKI, 1996). Torres (2004) explica que o impulsionador à CF/1988 foi o estabelecimento das competências funcionais de cada esfera federativa, da descentralização governamental e da configuração da autonomia municipal.

Costa *et al* (2009) apontam que a descentralização da administração pública contribui para: (a) a redução de entraves burocráticos; (b) maior proximidade aos problemas locais; (c) melhoria da capacidade de gestão dos governos locais; (d) participação popular nas decisões; (e) administração mais flexível; (f) eficiência e eficácia na prestação dos serviços públicos.

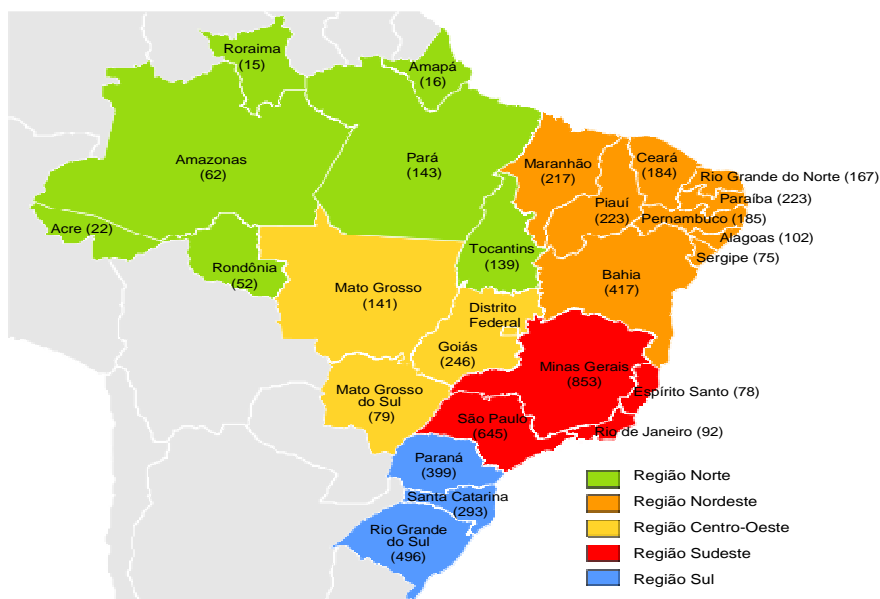
Nesse sentido, o município é reconhecido como a entidade que pode levar de forma mais eficiente e eficaz a presença do poder público ao interior do País, além de poder desempenhar o papel de agente do desenvolvimento econômico local (MENEZES, 2002). Matias e Campello (2000) também expressaram tal entendimento e afirmam que é no município, a menor unidade administrativa da

federação, que se encontram as condições mais adequadas para atender às demandas sociais.

Diante da reestruturação do setor público no país após a CF/1988, entende-se que a criação de novos municípios pode ser defendida com o intuito de promover a aproximação do Estado ao cidadão, com vistas a melhorar o serviço prestado à população (COSTA *et al*, 2009).

Desta forma, tendo em vista a importância dos entes públicos municipais perante a sociedade, a estrutura municipal atual em todo o território brasileiro é distribuída em 5.565 municípios, conforme apresentado na Figura 9. Além disso, a população brasileira residente nesses municípios, segundo resultado do censo de 2010, é composta de 190.732.694 habitantes. Em comparação com o censo de 2000 (169.799.170), ocorreu um aumento de 20.933.524 pessoas no país, o que demonstra um crescimento no período de 12,3%, inferior ao observado na década anterior (15,6% entre 1991 e 2000) (IBGE, 2010).

Figura 9: Distribuição de municípios no Brasil



Fonte: IBGE

De acordo com a Figura 9, o RS é o terceiro estado com maior número de municípios no país, uma representatividade de 8,9%, ficando apenas atrás de Minas Gerais (15,3%) e São Paulo (11,6%) (IBGE, 2010).

Quanto aos índices populacionais, entre 2000 e 2010, perderam participação as regiões Sudeste (de 42,8% para 42,1%), Nordeste (de 28,2% para 27,8%) e Sul (de 14,8% para 14,4%). Por outro lado, aumentaram seus percentuais de população brasileira as regiões Norte (de 7,6% para 8,3%) e Centro-Oeste (de 6,9% para 7,4%) (IBGE, 2010).

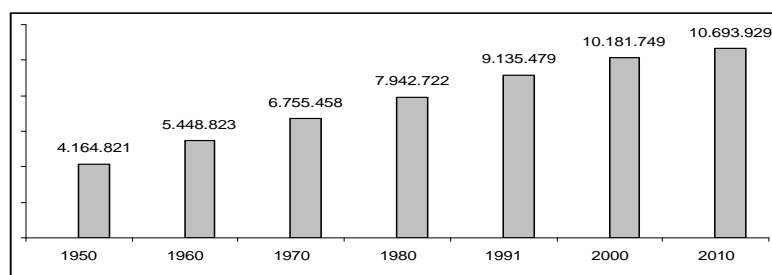
2.6.2 Caracterização geral dos municípios gaúchos

Segundo dados do IBGE (2010), o estado do Rio Grande do Sul possui 496 municípios, divididos em sete mesorregiões e 35 microrregiões. Além disso, atualmente o estado também é dividido em 28 regiões, que foram criadas oficialmente a partir da metade da década de 1990 com a criação do Conselho Regional de Desenvolvimento (COREDE).

De acordo com o censo demográfico de 2010, o RS tem uma população de 10.693.929 habitantes, contra 10.181.749 identificado no censo anterior (2000). Apresenta-se, no Gráfico 1, a evolução da população gaúcha desde o ano de 1950 até esse último censo de 2010. Os números indicam que nos dez anos transcorridos entre os citados censos, a população gaúcha cresceu 5%, um aumento absoluto de pouco mais de 500 mil habitantes (IBGE).

Segundo dados apresentados pelo IBGE (2010), em comparação com a evolução nacional, nesse período de dez anos, os destaques de crescimento demográfico foram verificados no Amapá (40,18%), Roraima (39,10%) e Acre (31,44%). Por outro lado, os menores percentuais ocorreram no Rio Grande do Sul (4,98%), Bahia (7,28%) e Paraná (9,16%).

Gráfico 1: Evolução demográfica do estado do Rio Grande do Sul.



Fonte: IBGE

Da população total do estado, 36,5% estava, em 2010, concentrada em dez municípios, conforme mostra a Tabela 1. O município de Porto Alegre (POA), capital do estado, é o que possui maior representatividade, com população de 1.409.939 habitantes, 13,2% do total, resultado de um crescimento de apenas 3,6% em relação a 2000. Além de POA, os municípios de Pelotas (1,4%) e Novo Hamburgo (1,2%), também cresceram abaixo da média estadual, que foi de 5%. Em termos relativos, os que obtiveram maior crescimento foram Gravataí (9,9%), São Leopoldo (10,7%) e, principalmente, Caxias do Sul (20,8%). O expressivo crescimento populacional dessa cidade serrana está relacionado ao principal movimento de migração ocorrido entre 2000 e 2010 dentro do RS, associado ao desempenho econômico do município, principalmente no segmento metal-mecânico, que, ao longo do período, foi o mais expressivo do estado (FEE, 2011).

Tabela 1: Maiores municípios populacionais do Rio Grande do Sul: 2000 e 2010

ESTADOS E MUNICÍPIOS	2000		2010		VARIÇÃO 2010/2000 (%)
	Habitantes	%	Habitantes	%	
Rio Grande do Sul	10.181.749	100,0	10.693.929	100,0	5,0
Porto Alegre	1.360.590	13,4	1.409.939	13,2	3,6
Caxias do Sul	360.419	3,5	435.482	4,1	20,8
Pelotas	323.158	3,2	327.778	3,1	1,4
Canoas	306.093	3,0	324.025	3,0	5,9
Santa Maria	243.611	2,4	261.027	2,4	7,1
Gravataí	232.629	2,3	255.762	2,4	9,9
Viamão	227.429	2,2	239.234	2,2	5,2
Novo Hamburgo	236.193	2,3	239.051	2,2	1,2
São Leopoldo	193.547	1,9	214.210	2,0	10,7
Rio Grande	186.544	1,8	197.253	1,8	5,7

Fonte: IBGE

Em termos de concentração, em 2010, 85,1% da população gaúcha vivia em áreas urbanas e 14,9% na zona rural. Contudo, verifica-se que no período 2000-2010, conforme apresentado na Tabela 2, houve um expressivo deslocamento da população rural para a área urbana, ou seja, a população urbana cresceu 9,4% enquanto que a da zona rural teve um decréscimo de 14,8%. Além disso, observa-se que o crescimento do número de mulheres é superior ao dos homens - em 2010 a população feminina representava 51,3% do total (FEE, 2011).

Tabela 2: População gaúcha por zona domiciliar e por gênero: 2000 e 2010

POPULAÇÃO	2000		2010		VARIACÃO 2010/2000 (%)
	Habitantes	%	Habitantes	%	
Total	10.181.749	100,0	10.693.929	100,0	5,0
Urbana	8.317.984	81,7	9.102.241	85,1	9,4
Rural	1.869.814	18,4	1.593.291	14,9	-14,8
Homens	4.994.719	49,1	5.205.705	48,7	4,2
Mulheres	5.193.079	51,0	5.489.827	51,3	5,7

Fonte: IBGE

Quanto aos indicadores sociais, o IDESE (Índice de Desenvolvimento Socioeconômico) do estado, em 2007, conforme dados da Tabela 3, era de 0,770, considerado como de médio desenvolvimento. Em relação ao ano de 2000 houve uma melhora nesse índice, puxado pelo desempenho positivo do bloco de renda, educação e saneamento e domicílios. Por outro lado, o índice da saúde caiu levemente no período (FEE, 2011).

Tabela 3: Blocos do IDESE do Rio Grande do Sul: 2000 e 2007

IDESE E BLOCOS	2000	2007	VARIACÃO 2000/2007 (%)
Idese	0,747	0,770	3,00
Educação	0,838	0,855	2,00
Renda	0,738	0,807	9,40
Saneamento e Domicílios	0,561	0,569	1,40
Saúde	0,852	0,848	-0,49

Fonte: FEE

Ainda com base no IDESE, dos 496 municípios gaúchos 16 estavam classificados como de alto desenvolvimento em 2007, ou seja, o índice estava acima de 0,800. Os dez primeiros da lista estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 4: 10 maiores municípios, segundo o IDESE 2007

MUNICÍPIOS	IDESE	
	Índice	Ordem
Caxias do Sul	0,848	1
Esteio	0,836	2
Porto Alegre	0,835	3
Canoas	0,828	4
Vacaria	0,824	5
Cachoeirinha	0,819	6
Cerro Largo	0,816	7
Cruz Alta	0,814	8
Campo Bom	0,812	9
Erechim	0,809	10

Fonte: FEE

Entre 2001 e 2009 a taxa de analfabetismo da população gaúcha foi reduzida de 6,2% para 4,6%, ficando bem abaixo da taxa nacional, situada em 9,7%. A taxa de mortalidade infantil do estado, um indicador geral muito usado para aferir a qualidade de vida e saúde, também se manteve abaixo da média nacional em 2008: 12,8 contra 15 para cada 1.000 nascidos vivos. Há também a informação de 12,8 óbitos antes de completado um ano de vida (FEE, 2011).

2.6.3 Estrutura sócio-econômica dos municípios gaúchos

A economia gaúcha representou aproximadamente 6,6% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, em 2008, valor este abaixo dos 7,1% verificados nos primeiros anos da década, conforme apresentado na Tabela 5. Dessa forma, o RS aparece na quarta posição do ranking dos estados com maiores participações na renda nacional, ficando apenas atrás de São Paulo (33,1%), Rio de Janeiro (11,3%) e Minas Gerais (9,3%) (FEE, 2011).

Tabela 5: Participação do PIB do Rio Grande do Sul no do Brasil: 2002-2010

ANO	PARTICIPAÇÃO %
2002	7,14
2003	7,33
2004	7,10
2005	6,72
2006	6,62
2007	6,64
2008	6,58
2009 (1)	6,49
2010 (1)	6,52

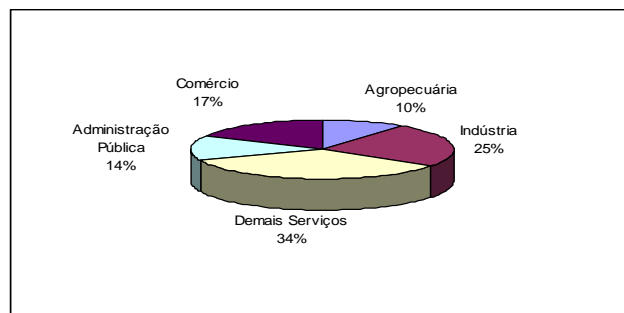
Fonte: FEE e IBGE
(1) Estimativa

Apesar desse vínculo da economia do estado à economia nacional, ao longo dos últimos 16 anos o PIB gaúcho apresentou um crescimento abaixo da média brasileira. Assim, enquanto que no período 1995-2010 a taxa média anual de crescimento da economia do RS esteve situada em aproximadamente, 2,5%, a brasileira cresceu 3%. Em termos acumulados, a economia gaúcha cresceu 43,8% e a brasileira 57,1% (FEE, 2011).

FEE (2011) trata de alguns elementos que podem ser apontados como responsáveis pelo desempenho relativamente inferior da economia gaúcha. Em primeiro lugar, desponta a sua maior suscetibilidade aos choques agrícolas, uma vez que períodos de estiagem têm afetado de forma mais profunda a agropecuária gaúcha do que a nacional. Em segundo destaca o fato de que a queda na renda do setor primário afeta não só o consumo das famílias, mas o próprio investimento do setor, ou seja, afeta a demanda de toda a atividade econômica de uma forma agregada. Em terceiro tem-se a estreita ligação da atividade primária com o setor industrial na economia gaúcha. Por fim há o fato de que grande parte do parque industrial localizado em território gaúcho mantém estreita ligação com o mercado internacional.

Quando a economia é analisada setorialmente, conforme apresentado no Gráfico 2, verifica-se que o setor de serviços concentra a maior parte da atividade econômica (48%), seguido pela indústria (25%), pelo comércio (17%) e pela agropecuária (10%). Entre as várias atividades ligadas ao setor de serviços destaca-se a administração pública (14%).

Gráfico 2: Valor Adicionado Bruto por setores de atividade do RS: 2009



Fonte: FEE e IBGE (2011)

Quanto à atividade da indústria, os principais setores, tanto pela representatividade na indústria brasileira, quanto pela importância local, são os de produtos alimentícios, químico, de veículos automotores, reboques e carrocerias, de máquinas e equipamentos (basicamente tratores e implementos agrícolas), de couros e calçados, de fumo e de produtos de metal. Entre 2000 e 2008 as mudanças mais notadas na estrutura industrial do estado estiveram relacionadas com a diminuição da relevância da produção de calçados e o crescimento dos

setores de produtos químicos e de veículos automotores, reboques e carrocerias (FEE, 2011).

No que tange a agropecuária, a agricultura gaúcha representa 12% da produção nacional. Entre os principais produtos destacam-se soja, arroz, fumo, trigo, maçã e uva. Na pecuária, aves e suínos são as principais criações do ponto de vista da geração de renda.

Tem-se também que as exportações gaúchas apresentaram forte crescimento a partir de 2003, alcançando o recorde de US\$ 18,4 bilhões em 2008. Nos dois anos seguintes (2009 e 2010), em função da crise internacional, houve uma redução nesse chegando em 2010 ao montante de US\$ 15,4 bilhões. No mesmo ano, a participação gaúcha no total das vendas externas brasileiras foi de 8,4%, mantendo-se como o quarto maior estado exportador. As exportações gaúchas estão concentradas em quatro setores: produtos alimentícios, produtos agrícolas (notadamente soja em grão), produtos químicos e produtos do fumo. Destaca-se que os setores de couros e calçados, que já foram muito importantes no passado, contribuem, agora, com 8,5% das vendas totais. Os principais mercados compradores do RS, segundo os dados de 2010, são: China (15,6%), Argentina (10,9%) e Estados Unidos (8,0%) (FEE. 2011).

2.7 ESTUDOS RELACIONADOS

2.7.1 Estudos Nacionais

Santos (2007) descreve que os resultados obtidos com pesquisas formam um panorama das contas municipais. Nesse sentido, de acordo com a pesquisa realizada por Giuberti (2005), no Brasil, um dos principais motivos do déficit fiscal e do acúmulo de dívidas dos municípios é a baixa representatividade da carga tributária arrecadada pela própria entidade municipal. Este fato faz com que os municípios mantenham uma grande dependência das transferências intergovernamentais, o estudo de Giuberti (2005) identificou que, em média, 55% das receitas correntes municipais eram provenientes de transferências da União e 30% dos estados.

Moura Neto e Palombo (2006) explicam que nos últimos anos as novas regras de repartição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) – que é calculado em razão do número de habitantes de cada município, conforme fixação prevista na Lei Complementar nº 106/2001 – incentivaram a proliferação de novas unidades municipais; na maioria dos casos, muito pequenas e sem a menor condição de se sustentarem sem os repasses do governo federal.

Além disso, Rios e Costa (2004) destacam que a dependência dos municípios pelos repasses dos outros entes, por sua vez, possibilita que ocorra o efeito *flypaper*, que significa que as transferências intergovernamentais estimulam mais o gasto público do que um aumento equivalente no rendimento disponível na sociedade, ou seja, é utilizado para aumentar as despesas públicas em vez de ser compensado à população por meio da redução de impostos.

Por outro lado, estudos empíricos como o de Giuberti (2005), Menezes (2006) e Gerigk (2008), demonstram que a LRF foi eficaz na redução dos déficits públicos municipais. No entanto, estas pesquisas identificaram um “erro de calibragem” na imposição de 60% da despesa com pessoal como proporção da receita, dado que apenas uma minoria dos municípios brasileiros ultrapassava esse teto. Neste sentido, a imposição de um limite superior estimulou o aumento desse tipo de despesa para a maioria dos municípios que apresentavam gastos inferiores ao teto (SANTOLIN, JAYME JR. e REIS, 2009).

Por outro lado, com exceção destas particularidades, os resultados das pesquisas realizadas por Fioravente, Pinheiro e Vieira (2006), Carvalho (2007a) e Chieza (2008) são unânimes quanto ao impacto positivo da LRF sobre o controle das receitas e despesas dos municípios.

O Quadro 21 apresenta um resumo dos estudos empíricos a respeito dos efeitos da LRF sobre as receitas e despesas municipais.

Obra	Título	Período Analisado	Principais Resultados
Giuberti (2005)	Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os gastos dos municípios brasileiros	1997 - 2003	O limite imposto pela LRF não afeta na média os municípios, uma vez que o estudo identificou que as despesas com pessoal se mantinham abaixo dos limites estabelecidos pela lei antes da sua instituição. Constatou-se também que existe grande dependência dos municípios brasileiros em relação às transferências intergovernamentais.
Menezes (2006)	Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as categorias e funções de despesas dos municípios brasileiros	1998 - 2004	Os resultados das análises evidenciam que a LRF obteve sucesso em fazer os municípios cumprirem os limites estabelecidos por ela. No entanto, os municípios que se encontravam dentro dos limites podem não ter sido afetados pela lei, pois permitiram que a despesa com pessoal crescesse mais do que a receita.
Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006)	Lei de Responsabilidade Fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesa com pessoal e endividamento	1998 - 2004	Identificou-se que os limites estabelecidos pela LRF encontravam-se acima da realidade dos resultados médios dos municípios brasileiros, por isso, os resultados mostram que este limite estimulou o aumento dessa despesa para a maioria dos municípios que apresentavam gastos muito inferiores ao teto determinado. No entanto, a minoria que ultrapassava este teto se ajustou. Para o indicador de endividamento a lei gerou um efeito controlador para os municípios que ultrapassavam o limite imposto.
Carvalho (2007a)	Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as despesas públicas dos municípios do estado do Piauí	2000 - 2002	A LRF como instrumento de controle dos gastos públicos comprovou eficiência na maioria dos municípios analisados, uma vez mesmo os municípios que descumpriam a lei tiveram queda nos seus gastos com pessoal e endividamento. Os limites mínimos estabelecidos para gastos com saúde e educação foram cumpridos.
Gerigk (2008)	O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios do Paraná	1998 - 2006	Os municípios paranaenses estudados, com menos de 20 mil habitantes, após o advento da LRF estão mais homogêneos quando comparados os dois grupos de municípios nos exercícios de 1998 e 2006. Contudo, observa-se que os municípios tiveram seu espaço de manobra da gestão financeira impactado negativamente pela vigência da LRF, visto que nos municípios extremamente pequenos (população até 5 mil habitantes) o espaço de manobra já se encontrava restringido antes da instituição da LRF, razão pela qual estes não sofreram as influências restritivas das novas normatizações impostas aos entes públicos.
Chieza (2008)	O ajuste das finanças públicas municipais à lei de responsabilidade fiscal: os municípios do RS	1997 - 2004	Os resultados apresentam que os municípios atenderam os limites da LRF. A pesquisa também aponta que, se de um lado, o gestor implementou medidas focadas ao equilíbrio fiscal exigido pela LRF, de outro, não é possível afirmar que estas medidas possibilitaram a racionalização do gasto público e a ampliação da qualidade dos serviços prestados.
Santolin, Jayme Jr. e Reis (2009)	Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico	1995 - 2005	A pesquisa mostra que a LRF, ao sugerir explicitamente que os municípios poderiam aumentar seus gastos com pessoal até o limite de 60%, a lei levou os municípios a associarem diretamente o aumento das transferências correntes com gastos de pessoal, além de reduzir o vínculo entre a despesa de investimento e a arrecadação tributária.

Fonte: Autores citados

Além dos estudos empíricos sobre a LRF realizados no Brasil, alguns países, também, adotaram regras fiscais em uma tentativa de reduzir os déficits públicos e garantir a sua sustentabilidade econômica e social do país.

2.7.2 Estudos Internacionais

De acordo com pesquisa realizada por Kennedy, Robbins e Delorme (2001), as regras fiscais, na prática, têm sido adotadas pelos países por uma variedade de razões, tais como: (1) assegurar a estabilidade macroeconômica; (2) aumentar a credibilidade da gestão fiscal do governo e ajudar na eliminação do déficit; (3) garantir sustentabilidade a longo prazo da política fiscal; (4) minimizar as externalidades negativas.

Evidências empíricas demonstram que as normativas fiscais são mecanismos legais que visam ao controle dos déficits públicos através de variáveis fiscais. Para tentar reduzir a expansão ou controlar o equilíbrio fiscal, muitos países adotaram regras fiscais de forma direta, impondo limites para o endividamento, e de forma indireta, limitando o grau de gastos ou déficit público. Apresenta-se no Quadro 22 as normativas utilizadas nos EUA, União Européia, Japão, Nova Zelândia, Suécia, Austrália e Reino Unido, para disciplinar a conduta fiscal dos governantes, segundo estudo de Kennedy, Robbins e Delorme (2001).

Quadro 22: Visão geral das regras fiscais em outros países

País	Visão Geral das Regras Fiscais
EUA	No âmbito do governo federal, foi introduzida, em 1985, a legislação <i>Gramm-Rudman-Hollings</i> (GRH) para controlar o déficit e estabelecer o orçamento equilibrado. Contudo, o objetivo esperado não foi alcançado e em 1990 a legislação foi substituída pelo <i>Budget Enforcement Act</i> (BEA) que mudou o foco para o controle das despesas e das receitas que estão sobre o controle direto dos legisladores.
União Européia	O Tratado de Maastricht (1992) estabeleceu critérios para os países pertencentes a Comunidade Econômica Européia, no intuito de assegurar a disciplina fiscal nos países membros e para evitar crises fiscais que poderiam afetar negativamente outros países. Nos termos do Tratado, disciplina fiscal deve ser julgada com base em dois critérios principais: (1) se o déficit excede o valor de referência de 3% do PIB; (2) se a relação da receita bruta e da dívida pública excede o valor de referência de 60% do PIB. Além disso, as disposições do Tratado foram reforçadas pelo Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) para garantir que os países sustentem seu compromisso com a prudência fiscal.
Japão	Desde 1947, o país possui uma normativa que limita a emissão de títulos para o financiamento de obras públicas. Em 1997 foi editada a Lei de Reforma Fiscal que fixou que a soma dos impostos, contribuições sobre a folha e o déficit não devem exceder 50% do PIB. No entanto, o país sofreu com o aperto fiscal iniciado em 1997 e a economia não conseguiu suportar. Sob pressão da crise econômica asiática e o fracasso de algumas grandes instituições financeiras japonesas, a economia caiu em recessão. Em resposta, o governo revisou a estrutura da legislação e introduzindo mais flexibilidade, e em 1998 suspendeu a sua aplicação.
Nova Zelândia	Em 1994, <i>Fiscal Responsibility Act</i> (FRA) foi promulgada para Zelândia para melhorar a condução da política fiscal, estabelecendo princípios de gestão fiscal responsável e promover a responsabilização com foco no planejamento fiscal. Em contraste com o Tratado de Maastricht, o FRA coloca mais ênfase na transparência do que em metas numéricas. Embora a lei não especifica metas numéricas para a dívida, o Governo definiu que a dívida bruta deveria estar 30% abaixo do PIB. O governo tem tido sucesso no cumprimento dos seus objetivos.
Suécia	A <i>Fiscal Budget Act</i> (FBA) foi editada em 1996 para definir limites de gastos para 27 áreas de despesas da administração central para um período de três anos. Cada ano, o governo

	estabelece novos limites para o terceiro ano, e os limites são definidos de forma a garantir que os gastos reduzam em proporção ao PIB.
Austrália	Em 1998 foi aprovada a <i>Charter of Budget Honesty</i> (CBH) que introduziu regras fiscais semelhantes à Nova Zelândia. A Carta exige que os governos definam as suas estratégias fiscais de médio prazo em cada orçamento, bem como seus objetivos de curto prazo e metas fiscais.
Reino Unido	A legislação do país fixou, em 1998, os princípios para guiar a condução da política fiscal (os princípios-chave são: transparência, estabilidade, responsabilidade, justiça e eficiência). O código fiscal do governo do país é guiado por duas regras: (1) "regra de ouro", em que os empréstimos só podem ser usados para financiar investimento; (2) "regra do investimento sustentável", que afirma que a dívida líquida será realizada a um nível estável e prudente, definido pelo governo como abaixo de 40% do PIB.

Fonte: Kennedy, Robbins e Delorme (2001)

Alesina *et al.* (1999) realizaram a pesquisa nos países da América Latina, no período de 1980 a 1990, e concluíram que a imposição de regras de procedimentos possuem melhor resultado em termos de disciplina fiscal do que as regras de orçamento equilibrado. Os autores confirmam que a estruturação de procedimentos hierarquizados, além de contribuir para uma maior disciplina fiscal, também, afetam o déficit público. Outra questão apontada pelos autores é quanto à transparência na elaboração e execução do orçamento, uma vez que a divulgação dos procedimentos e resultados orçamentários para o público elimina a assimetria de informação que permite ao governo adotar políticas que ferem a responsabilidade fiscal.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Compreendem-se como procedimentos metodológicos, as diversas etapas desenvolvidas ordenadamente ao longo de uma investigação com o objetivo de atingir o resultado desejado (LAKATOS E MARCONI, 2010).

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

Richardson (1999) define que o método corresponde à escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos. Para Lakatos e Marconi (2010, p.83) ele é o “conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permite alcançar o objetivo com maior segurança e economia, pois define o caminho a ser seguido, detecta erros e auxilia as decisões do cientista”,

O método científico que fornece as bases lógicas da investigação para responder o problema desta pesquisa é o método indutivo, definido por Lakatos e Marconi (2010) como o processo que parte de dados particulares de uma população, suficientemente constatados, para posteriormente tirar conclusões do comportamento das partes examinadas e, assim, poder traçar um perfil.

No caso específico da pesquisa, busca-se verificar o desempenho da gestão municipal pré e pós à edição da LRF.

Para sustentar o método utilizado, a seguir é especificado o delineamento do estudo, que obedece à classificação proposta por Silva e Menezes (2005), o qual caracteriza a pesquisa quanto aos seus objetivos, à forma de abordagem do problema, à sua natureza e aos procedimentos técnicos utilizados.

3.2 CLASSIFICAÇÃO GERAL DA PESQUISA

3.2.1 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos a pesquisa é classificada como descritiva. Gil (1999) menciona que este tipo de pesquisa visa descrever as características de

determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos.

Nesse sentido, o estudo tem o intuito de descrever o desempenho da gestão municipal no RS, de acordo com os parâmetros e variáveis estabelecidas na LRF.

3.2.2 Quanto à forma da abordagem do problema

A classificação quanto à abordagem do problema, segundo Richardson (1999), deve focar o problema de pesquisa e como este será abordado no estudo. Neste sentido, para que fosse possível obter resposta ao problema de pesquisa utilizou-se a abordagem quali-quantitativa.

A abordagem qualitativa é a metodologia de pesquisa que visa descrever a complexidade de determinado problema e decodificar a relação de causalidade entre fenômenos (MAANEN, 1979). Para Saha e Corley (2006, p.1824) os principais benefícios do método qualitativo são: "possibilidade dos pesquisadores descobrirem novas variáveis e relações, revelar e entender processos mais complexos e conseguir ilustrar a influencia do contexto social nas pesquisas". A partir disso, o estudo busca descrever o comportamento do desempenho de municípios gaúchos pré e pós à edição da LRF.

Por outro lado, as pesquisas quantitativas podem ser definidas como as que permitem recolher, num conjunto de elementos, informações comparáveis entre um elemento e outro (BOUDON, 1989). Richardson (1999, p.10) explica que o método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo "emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, análise fatorial etc". Neste estudo, utilizou-se a técnica de diferença de média.

3.2.3 Quanto à natureza

Dado que a pesquisa visa identificar o desempenho dos municípios do RS pré e pós à edição da LRF, trata-se de uma pesquisa aplicada, uma vez que o estudo posiciona-se para a verificação de como as legislações existentes são aplicadas e impactam no desempenho destes órgãos. Difere-se, portanto, da pesquisa básica, mais diretamente relacionada à criação de teorias (RICHARDSON, 1999), visto buscar verificar como a LRF é aplicada nos municípios gaúchos.

Portanto, esta classificação metodológica de pesquisa aplicada refere-se a uma investigação concebida pelo interesse em adquirir novos conhecimentos, bem como, é dirigida em função de um objetivo prático específico (GIL, 1999).

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

Silva e Menezes (2005) definem população ou universo como o conjunto de indivíduos, organizações ou outros objetos de estudo que o investigador pretende descrever ou para os quais pretende generalizar as suas conclusões ou resultados.

A população concentra um conjunto de elementos que possui as características desejáveis para a pesquisa, enquanto que a amostragem é o ato de obter uma amostra da população, ou seja, é um subconjunto escolhido seguindo critérios de representatividade na população (SILVA E MENEZES, 2005).

Nesse sentido, a população desta pesquisa são os 496 municípios do Estado do Rio Grande do Sul. Porém, desta população, foram excluídos 67 municípios uma vez que alguns deles se emanciparam no período posterior a promulgação da LRF, e outros não possuíam dados suficientes para alcançar o objetivo proposto pelo estudo. Desta forma, a amostra é constituída por 429 municípios gaúchos (Apêndice A).

3.4 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Pode-se definir como coleta de dados a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos” (LAKATOS e MARCONI, 2002, p.165).

A técnica de coleta de dados utilizada na pesquisa caracteriza-se por ser documental, uma vez que os dados necessários para realizar o estudo foram obtidos nos documentos FINBRA (Finanças do Brasil) divulgados pela STN.

Raupp e Beuren (2004, p.89) descrevem que a pesquisa documental “baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa”. Especificando a fonte de materiais utilizada na pesquisa trata-se de documentos oficiais publicados no site da STN, ou seja, informações disponibilizadas nos relatórios denominados FINBRA – dados contábeis dos municípios.

Gil (1999) apresenta uma série de vantagens da pesquisa documental, são elas: (a) deve-se considerar que os documentos constituem fonte rica e estável de dados, ou seja, como os documentos subsistem ao longo do tempo, tornam-se a mais importante fonte de dados para qualquer pesquisa de natureza histórica; (b) não exige contato com os sujeitos da pesquisa; (c) como a análise dos documentos, em muitos casos, além da capacidade do pesquisador exige apenas disponibilidade de tempo, o custo da pesquisa torna-se significativamente baixo, quando comparado com o de outras pesquisas.

A pesquisa enquadra-se, também, em um estudo de corte transversal, visto que neste caso, conforme Richardson (1999), os dados são coletados em um ponto de período de tempo, para descrever a situação da população nesse determinado momento.

Nesse sentido, o período a ser estudado é de 1997-1999 e de 2008-2010, ou seja, serão estudados os três anos anteriores à instituição da LRF e três anos posteriores a sua implantação. A opção em utilizar os exercícios de 1997 a 1999 visa apresentar a situação financeira dos municípios livre dos efeitos da LRF; já os exercícios de 2008 a 2010 por serem bem posteriores à entrada em vigor da LRF, supõem-se que todas as adaptações e consequências da LRF já tenham se manifestado.

3.5 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Depois de concluída a coleta de dados efetuou-se o tratamento dos dados coletados junto a FINBRA para as variáveis da pesquisa, por meio da padronização das informações de acordo com o estabelecido pela STN, com a finalidade de atribuir homogeneidade às informações obtidas.

Em seguida, realizou-se o cálculo das métricas da pesquisa, considerando:

$$i_{DPt} = \frac{\text{Despesa com Pessoal}_t}{RCL_t} \quad i_{DPt} < 0,6$$

$$i_{DCLt} = \frac{\text{Dívida Consolidada Líquida}_t}{RCL_t} \quad i_{DCLt} < 1,2$$

$$i_{OCt} = \frac{\text{Operação de Crédito}_t}{RCL_t} \quad i_{OCt} < 0,16$$

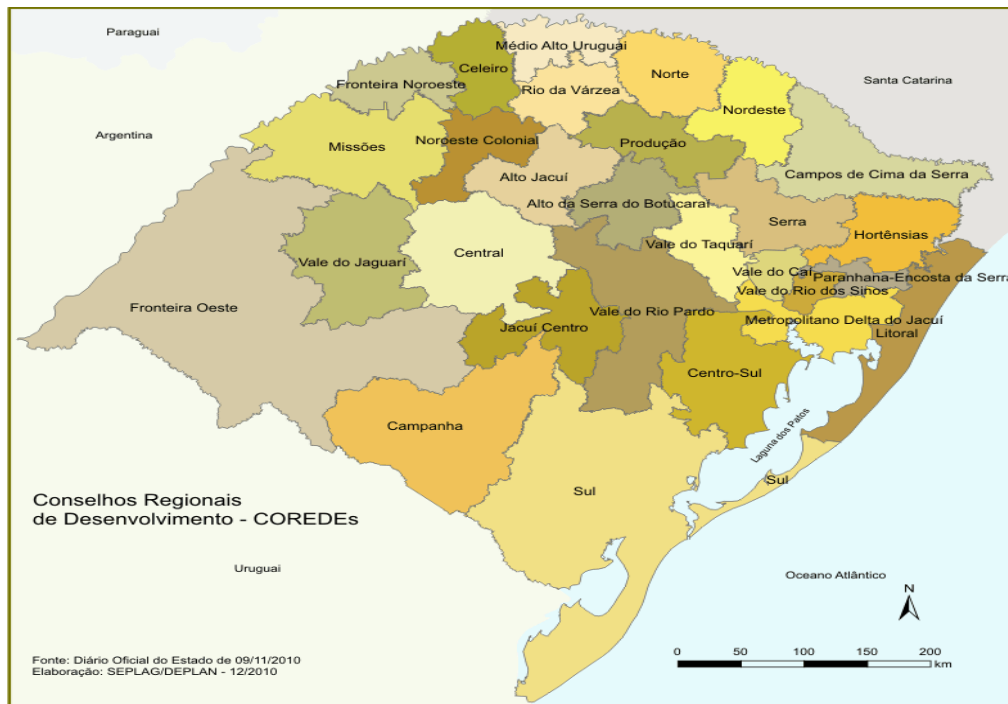
$$i_{SDt} = \frac{\text{Serviços da Dívida}_t}{RCL_t} \quad i_{SDt} < 0,115$$

$$i_{Gt} = \frac{\text{Garantias}_t}{RCL_t} \quad i_{Gt} < 0,22$$

Posteriormente, os municípios foram agrupados de acordo com a divisão regional estabelecida pelos COREDEs (Apêndice A). Os COREDEs, criados oficialmente pela Lei nº 10.283 de 17/10/1994, têm como objetivos: (1) promover o desenvolvimento regional sustentável; (2) realizar a integração dos recursos e das ações do governo na região; (3) melhorar a qualidade de vida da população; (4) proporcionar a distribuição equitativa da riqueza produzida; (5) estimular a permanência da população na sua região; (6) preservar e a recuperar o meio ambiente (IBGE, 2010).

A divisão regional do estado do RS, inicialmente composta por 21 regiões, foi alterada em 1998 com a criação do 22º COREDE – Metropolitano Delta do Jacuí. Em 2003, foram criados os COREDEs Alto da Serra do Botucaraí e Jacuí Centro. Já em 2006, houve a instituição das regiões Campos de Cima da Serra e Rio da Várzea. Por fim, em 10/01/2008, por meio do Decreto nº 45.436, foram criadas as regiões do Vale do Jaguari e Celeiro, passando, assim, o estado a contar com 28 Conselhos regionais (IBGE, 2010). A Figura 10 apresenta a divisão do estado em 28 regiões.

Figura 10: Regionalização do Estado por COREDEs



Fonte: Diário Oficial do Estado (09/11/2010)

Cabe destacar que para identificar os Conselhos na análise dos dados utilizou-se a legenda apresentada no Quadro 23.

Quadro 23: Legenda dos COREDEs

DENOMINAÇÃO DOS COREDES	DENOMINAÇÃO DOS COREDES
1 Centro Sul	15 Celeiro
2 Paranhama Encosta da Serra	16 Alto Jacuí
3 Vale do Caí	17 Médio Alto Uruguai
4 Vale do Rio dos Sinos	18 Nordeste
5 Metropolitano Delta do Jacuí	19 Norte
6 Vale do Rio Pardo	20 Produção
7 Hortênsias	21 Vale do Taquari
8 Serra	22 Campanha
9 Campos de Cima da Serra	23 Fronteira Oeste
10 Litoral	24 Central
11 Sul	25 Jacuí Centro
12 Fronteira Noroeste	26 Vale do Jaguarí
13 Missões	27 Alto da Serra do Botucaraí
14 Noroeste Colonial	28 Rio da Várzea

Fonte: Elaborado pela autora

Finalmente, apurou-se a média geral dos municípios gaúchos para cada variável do estudo, no período anterior e posterior a LRF, bem como as médias individuais dos COREDEs, para, assim, realizar a comparação do desempenho das métricas pré e pós edição da lei.

Cabe destacar que a análise dos dados foi realizada em duas etapas, sendo a primeira uma análise individual, também chamada de *within-case analysis*, na qual se realizou um estudo de cada variável com o objetivo de identificar o desempenho de municípios gaúchos no período pré e pós edição à LRF. Na segunda etapa se comparou as cinco variáveis entre si, com a técnica *cross-case analysis*, buscando verificar o desempenho geral dos municípios entre elas que facilitem a obtenção de conclusões gerais a respeito do objeto em estudo (YIN, 2001).

Além disso, os dados analisados na pesquisa, também, foram comparados com outros estudos já investigados cientificamente sobre o tema, conforme mencionados na seção de estudos relacionados. Caracteriza-se, então, a utilização do método comparativo, o qual permite verificar e explicar diferenças e semelhanças dos dados analisados e “possibilita o estudo comparativo de grandes grupamentos sociais, separados pelo espaço e pelo tempo” (GIL, 1999, p.34).

Lakatos e Marconi (2010) descrevem que o método comparativo é usado tanto para comparações de grupos no presente, no passado, ou entre existentes e os do passado, quanto entre sociedades de iguais ou de diferentes estágios de desenvolvimento.

3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

A pesquisa possui um fator limitante relacionado à subjetividade de alguns documentos utilizados na pesquisa. Devido o estudo abranger um período em que as informações não eram exigidas no padrão estabelecido pela LRF, a identificação dos dados deve ocorrer da mesma forma que é considerado nos relatórios exigidos pela referida lei. Por isso, realizou-se a padronização do cálculo das variáveis da pesquisa para todos os municípios com base no estabelecido pela STN.

Logo, o estudo não tem o intuito de julgar os critérios determinados para a apuração de cada métrica, mas sim apenas diagnosticar se houve evolução no

desempenho de municípios gaúchos entre o período anterior e posterior à vigência da LRF.

Outra limitação a ser considerada é quanto à disponibilidade dos dados, uma vez que no ano de 1997 não foi localizado a publicação dos relatórios do ativo e do passivo. Desta forma, como os dados das variáveis dívida consolidada líquida, serviços da dívida e garantias são extraídos nesses documentos, não foi abrangido 1997 na análise dessas três métricas. Além disso, o formato dos documentos disponibilizados impossibilita identificar os valores contabilizados para as ARO's, por conseguinte, essa métrica não integrou o estudo.

Por fim, a pesquisa não visa analisar a qualidade dos gastos dos municípios de um período para o outro, mas somente descrever se estão atendendo ou não ao cumprimento dos limites legais estabelecidos pela lei.

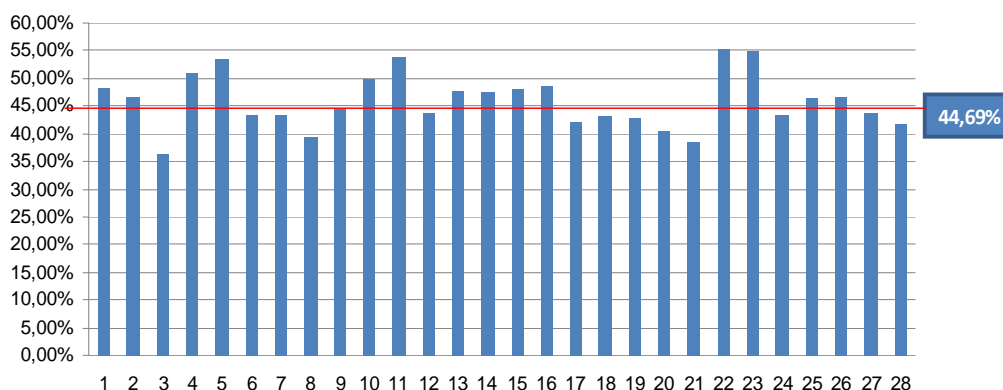
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os resultados apresentados neste capítulo referem-se à análise dos dados coletados nos relatórios publicados pela FINBRA dos municípios gaúchos. A análise encontra-se estruturada em cinco seções como segue: a) despesa com pessoal; b) dívida consolidada líquida; c) operações de crédito; d) serviços da dívida; e) garantias; f) análise cruzada das variáveis estudadas.

4.1 DESPESA COM PESSOAL

Com relação à despesa com pessoal, identificou-se que a média geral dos municípios gaúchos, no período entre 1997-1999, foi de 44,69%, enquanto que no período pós LRF, 2008-2010, a média caiu para 42,46%, conforme apresentam os Gráficos 3 e 4. Nesse sentido, pode-se observar que o gasto com pessoal após edição da LRF apresenta uma pequena melhoria no seu desempenho quando analisada pela média geral.

Gráfico 3: Média da despesa com pessoal pré edição da LRF



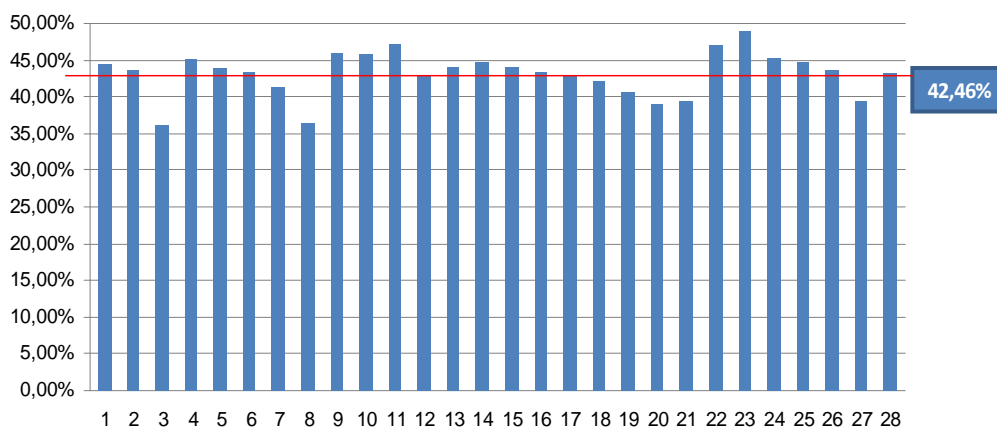
Fonte: Dados da pesquisa

Quando a despesa com pessoal é comparada pelos COREDEs, verifica-se que, antes da promulgação da lei, 14 COREDEs estavam acima da média geral do estado, enquanto que a outra metade dos Conselhos apresentava a média inferior a do estado. Já no período após a vigência da lei, 20 COREDEs (71,43%) obtinham a média superior à geral e apenas 8 COREDEs (28,57%) estavam com a média abaixo da média do RS.

Dentre os 14 COREDEs que estavam com a média inferior antes da edição da lei, mantiveram-se com o desempenho favorável posteriormente à LRF os seguintes Conselhos: Vale do Caí, Hortênsias, Serra, Nordeste, Norte, Produção, Vale do Taquari e Alto da Serra do Botucaraí. Já os COREDEs que tiveram seu desempenho decrescente de um período para outro, se comparado com a média geral, foram: Vale do Rio Pardo, Campos de Cima da Serra, Fronteira Noroeste, Médio Alto Uruguai, Central e Rio da Várzea.

Logo, estas evidências mostram que o desempenho médio dos Conselhos após a LRF foi inferior ao período anterior, uma vez que o número de COREDEs que se encontra abaixo da média geral decaiu.

Gráfico 4: Média da despesa com pessoal pós edição da LRF



Fonte: Dados da pesquisa

Por outro lado, nota-se que, após a implantação da LRF, o gasto reduziu-se em 22 dos Conselhos e nos outros 6 manteve-se praticamente inalterado, ou seja, o aumento não foi superior a 5% em cada COREDE, conforme apresenta a Tabela 6. Dentre os 6 Conselhos que tiveram incremento no gasto destacam-se entre os dois extremos a região Vale do Rio Pardo (0,04%), com o menor percentual de alteração, e a região Central (4,11%), que apresenta o Conselho com maior crescimento na despesa.

Tabela 6: COREDEs com aumento no gasto com pessoal pós LRF

COREDE	% Pré LRF	% Pós LRF	Variação	% Aumento
6	43,39%	43,41%	0,02%	0,04%
9	44,48%	45,98%	1,50%	3,37%
17	42,06%	42,96%	0,90%	2,14%
21	38,52%	39,36%	0,84%	2,19%
24	43,48%	45,27%	1,79%	4,11%
28	41,84%	43,15%	1,30%	3,11%

Fonte: Dados da pesquisa

Além disso, observa-se, ainda, que ao mesmo tempo em que os Conselhos que apresentaram maior redução nesta métrica, que são: Metropolitan Delta do Jacuí (18,01%), Campanha (15,13%), Sul (11,99%), Vale do Rio dos Sinos (11,66%) e Fronteira Oeste (11,02%), também foram os COREDEs que obtinham no período anterior à lei a média acima de 50%, conforme apresenta a Tabela 7. Isto evidencia que os Conselhos que estavam mais próximos ao limite legal do gasto com pessoal estabelecido pela LRF (60%) foram os que tiveram redução mais considerável no gasto após a referida lei.

Tabela 7: Média do gasto com pessoal dos COREDEs acima de 50% pré LRF

COREDE	% Pré LRF	% Pós LRF	Variação	% Redução
4	51,00%	45,05%	-5,94%	-11,66%
5	53,41%	43,79%	-9,62%	-18,01%
11	53,66%	47,23%	-6,43%	-11,99%
22	55,40%	47,02%	-8,38%	-15,13%
23	54,88%	48,84%	-6,05%	-11,02%

Fonte: Dados da pesquisa

No que tange ao limite legal estabelecido pela LRF, verifica-se que, entre 1997-1999, 79 municípios - que representam 6,14% - apresentavam o gasto com pessoal acima de 60% da RCL. No entanto, com a implantação da LC nº 101/2000 esse número de municípios, entre 2008-2010, reduziu para 5 (0,39%), sendo que no último ano nenhum município encontrava-se em desacordo com a lei, conforme apresenta a Tabela 8.

Tabela 8: Número de municípios acima do limite legal da LRF (60%)

Ano	Nº Municípios	%
1997	50	11,66%
1998	15	3,50%
1999	14	3,26%
2008	1	0,23%
2009	4	0,93%
2010	0	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 9 apresenta a distribuição do número de municípios que não estavam em atendimento com o limite fixado pela LRF nos COREDEs.

Tabela 9: Distribuição do número de municípios acima do limite legal da LRF (60%) por COREDE

COREDE	1997	1998	1999	2008	2009	2010	TOTAL
1	3	-	-	-	-	-	3
2	2	2	-	-	-	-	4
3	-	-	-	-	-	-	0
4	5	2	-	-	1	-	8
5	5	2	2	-	-	-	9
6	2	-	-	-	1	-	3
7	-	-	-	-	-	-	0
8	-	1	-	-	-	-	1
9	-	1	1	1	-	-	3
10	4	1	1	-	1	-	7
11	7	2	3	-	-	-	12
12	-	-	-	-	-	-	0
13	4	-	2	-	-	-	6
14	2	-	-	-	-	-	2
15	4	-	-	-	-	-	4
16	2	-	-	-	-	-	2
17	1	-	1	-	-	-	2
18	-	-	-	-	-	-	0
19	-	1	1	-	-	-	2
20	1	-	1	-	-	-	2
21	-	-	-	-	-	-	0
22	2	1	1	-	-	-	4
23	4	-	-	-	1	-	5
24	1	-	-	-	-	-	1
25	-	1	-	-	-	-	1
26	-	-	-	-	-	-	0
27	1	1	1	-	-	-	3
28	-	-	-	-	-	-	0
50	15	14	1	4	0		

Fonte: Dados da pesquisa

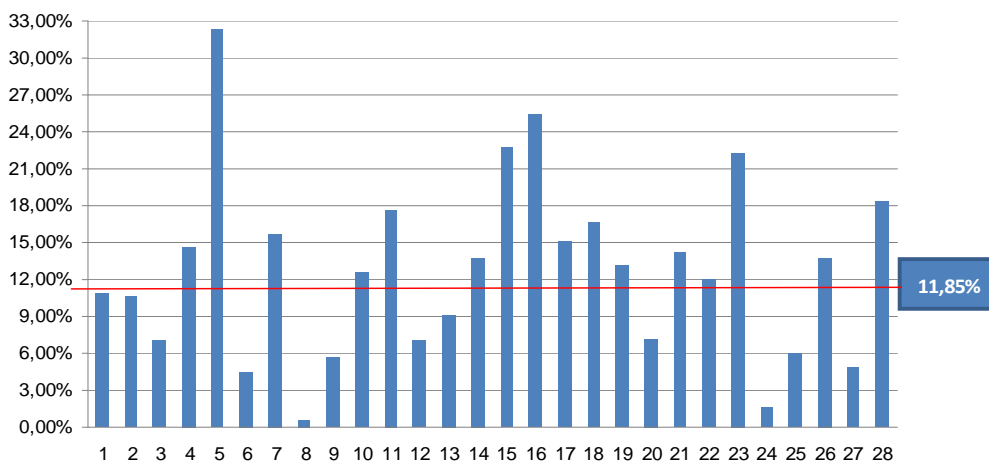
Observa-se que no período anterior à referida lei, o Conselho que concentrava o maior número de municípios era o Sul (14,29%), seguido pelo Metropolitano Delta do Jacuí (10,71%) e pelo Vale do Rio dos Sinos (8,33%). Já nos anos posteriores à LRF, identificam-se apenas 5 COREDEs que possuem somente um município descumprindo a lei, que são as seguintes regiões: Vale do Rio dos Sinos, Vale do Rio Pardo, Campos de Cima da Serra, Litoral e Fronteira Oeste, os demais Conselhos encontram-se adimplentes com a legislação.

Portanto, conclui-se que, com a promulgação da lei, o desempenho financeiro dos municípios melhorou na variável de despesa com pessoal, tanto quando verificada a média geral do estado entre os períodos quanto pelo número de Conselhos que descumpriam o limite legal estabelecido pela legislação. Todavia, na análise da média dos COREDEs o desempenho foi inferior, uma vez que aumentou o número de Conselhos acima da média geral.

4.2 DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA

Quanto à dívida consolidada líquida, verifica-se que a média geral antes da LRF era de 11,85%, enquanto que no período após a edição da lei a média reduziu para -9,94%, conforme apresentam os Gráficos 5 e 6. Essa redução evidencia que houve um crescimento significativo no desempenho da maioria dos municípios.

Gráfico 5: Média da dívida consolidada líquida pré edição da LRF

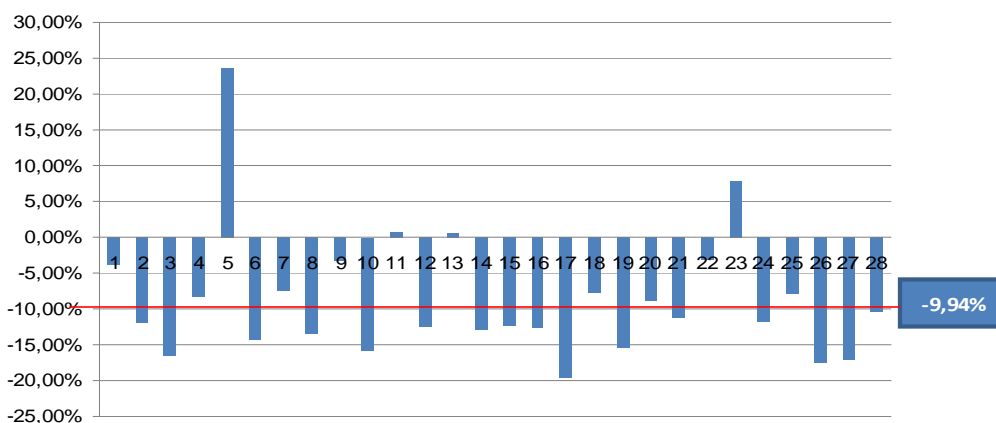


Fonte: Dados da pesquisa

Ao examinar a dívida em relação aos COREDEs, nota-se que no período anterior à LRF, 16 Conselhos estavam acima da média geral e 12 abaixo da média do RS. No entanto, independentemente da posição em relação à média do estado, todos os COREDEs estavam com endividamento contraído, uma vez que ao existir uma média acima de 0%, constata-se que os valores das dívidas são superiores às disponibilidades de caixa.

Por outro lado, se analisado o período posterior à promulgação da LRF, observa-se que na maioria dos COREDEs a situação da dívida inverteu-se, ou seja, caso os municípios quitassem todas as suas obrigações ainda restaria saldo em caixa. Excetuam-se desta afirmação apenas os COREDEs: Metropolitano Delta do Jacuí, Sul, Missões e Fronteira Oeste, pois estes continuaram com mais dívidas do que disponibilidades.

Gráfico 6: Média da dívida consolidada líquida pós edição da LRF



Fonte: Dados da pesquisa

Além disso, pode-se verificar que os COREDEs Vale do Rio dos Sinos, Metropolitano Delta do Jacuí, Hortênsias, Sul, Nordeste, Campanha e Fronteira Oeste mantiveram o seu desempenho acima da média de um período para o outro. Já os Conselhos Centro Sul, Campos de Cima da Serra, Missões, Produção e Jacuí Centro, no período pré LRF, estavam com a média abaixo da média geral, contudo, com a edição da lei, o desempenho desses COREDEs decaiu, uma vez que a média passou a ser superior a do estado, conforme apresenta a Tabela 10.

Tabela 10: COREDEs com desempenho inferior ao da média do estado pós LRF

COREDE	% Pré LRF	% Pós LRF
4	14,68%	-8,27%
5	32,34%	23,73%
7	15,66%	-7,51%
11	17,69%	0,72%
18	16,58%	-7,61%
22	11,97%	-3,13%
23	22,23%	7,85%
1	10,84%	-3,90%
9	5,70%	-3,26%
13	9,07%	0,62%
20	7,20%	-8,87%
25	5,96%	-7,91%

Fonte: Dados da pesquisa

Em contraponto, a Tabela 11, apresenta os COREDEs com desempenho superior ao da média do estado após implantação da LRF.

Tabela 11: COREDEs com desempenho superior ao da média do estado pós LRF

COREDE	% Pré LRF	% Pós LRF
2	10,56%	-12,01%
3	7,05%	-16,53%
6	4,52%	-14,25%
8	0,54%	-13,48%
12	7,04%	-12,59%
24	1,58%	-11,80%
27	4,80%	-17,16%
10	12,59%	-15,71%
14	13,68%	-12,93%
15	22,73%	-12,26%
16	25,39%	-12,61%
17	15,07%	-19,58%
19	13,12%	-15,43%
21	14,23%	-11,11%
26	13,74%	-17,54%
28	18,37%	-10,39%

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se notar que os COREDEs Paranhama Encosta da Serra, Vale do Caí, Vale do Rio Pardo, Serra, Fronteira Noroeste, Central e Alto da Serra do Botucaraí

apresentavam a sua média abaixo à do estado tanto antes quanto após a LRF. Da mesma forma, posteriormente à edição da lei, os Conselhos do Litoral, Noroeste Colonial, Celeiro, Alto Jacuí, Médio Alto Uruguai, Norte, Vale do Taquari, Vale do Jaguarí e Rio da Várzea também passaram a ter a sua média inferior à média do estado.

Logo, pode-se inferir que o desempenho dos COREDEs destacados na Tabela 10 é inferior à atuação dos COREDES listados na Tabela 11, visto que quanto mais abaixo da média geral os Conselhos estiverem melhor é o seu desempenho.

Quanto ao cumprimento do limite legal estabelecido pela LRF para a dívida consolidada líquida (120%), de acordo com a Tabela 12, constata-se que, no período entre 1998-1999, 4 municípios apresentavam a dívida acima do limite, uma vez que o município identificado no ano de 1998 também aparece incluído no ano de 1999. Já no período entre 2008-2010, o número de municípios que infringiram a lei aumentou para 6, visto que um mesmo município violou a lei nos três anos consecutivos.

Tabela 12: Número de municípios acima do limite legal da LRF (120%)

Ano	Nº Municípios	%
1997	-	0,00%
1998	1	0,23%
1999	4	0,93%
2008	5	1,17%
2009	2	0,47%
2010	1	0,23%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 13 apresenta a distribuição dos municípios em descumprimento com a legislação pelos COREDEs. No período anterior à LRF, os Conselhos que continham municípios que não se enquadravam com o parâmetro fixado pela lei eram Metropolitano Delta do Jacuí, Sul, Celeiro e Rio da Várzea. Já no período posterior à LRF, os COREDEs com municípios em desatendimento da legislação são Centro Sul, Vale do Caí, Metropolitano Delta do Jacuí, Fronteira Noroeste, Missões e Rio da Várzea.

Também cabe destacar que no ano de 2010 apenas um município ainda encontrava-se irregular com a LRF, o qual pertence ao COREDE das Missões. No entanto, percebe-se que há uma oscilação na inadimplência da legislação entre os Conselhos, fato este que não permite afirmar se nos próximos anos todos os municípios estarão em conformidade com a lei. Além disso, pode-se deduzir que o aumento no número de municípios que violaram a lei no ano de 2008 pode ter ocorrido em virtude da crise financeira enfrentada pelo país ou, então, por outro fator específico ou local.

Tabela 13: Distribuição de municípios acima do limite legal da LRF (120%) por COREDE

COREDE	1998	1999	2008	2009	2010	TOTAL
1	-	-	-	1	-	1
2	-	-	-	-	-	0
3	-	-	1	-	-	1
4	-	-	-	-	-	0
5	-	1	1	-	-	2
6	-	-	-	-	-	0
7	-	-	-	-	-	0
8	-	-	-	-	-	0
9	-	-	-	-	-	0
10	-	-	-	-	-	0
11	-	1	-	-	-	1
12	-	-	1	-	-	1
13	-	-	1	1	1	3
14	-	-	-	-	-	0
15	1	1	-	-	-	2
16	-	-	-	-	-	0
17	-	-	-	-	-	0
18	-	-	-	-	-	0
19	-	-	-	-	-	0
20	-	-	-	-	-	0
21	-	-	-	-	-	0
22	-	-	-	-	-	0
23	-	-	-	-	-	0
24	-	-	-	-	-	0
25	-	-	-	-	-	0
26	-	-	-	-	-	0
27	-	-	-	-	-	0
28	-	1	1	-	-	2
	1	4	5	2	1	

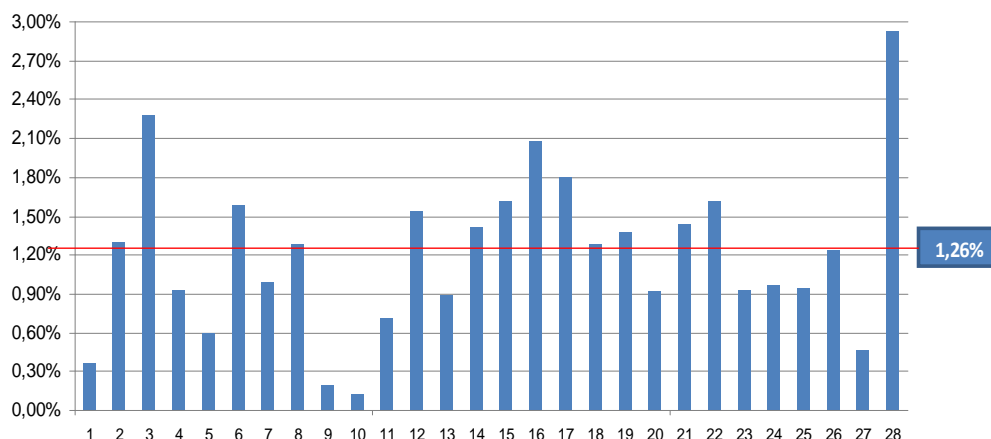
Fonte: Dados da pesquisa

Desta forma, pode-se afirmar que a edição da LRF teve impacto positivo no gerenciamento das dívidas públicas municipais. Além de a média geral ter reduzido de um período para o outro, o número de Conselhos abaixo da média geral obteve, também, desempenho favorável. Apesar de todos os COREDEs terem diminuído o nível de endividamento, 6 ainda apresentavam municípios em descumprimento com a legislação após a sua vigência.

4.3 OPERAÇÕES DE CRÉDITO

Com relação às operações de crédito, observa-se que a média geral dos municípios gaúchos, no período pré edição da LRF, era de 1,26%, enquanto que após a vigência da lei a média subiu para 1,31%, conforme apresentam os Gráficos 7 e 8. Esse aumento na média do estado - que representa 3,93% - comprova que os municípios contraíram mais empréstimos.

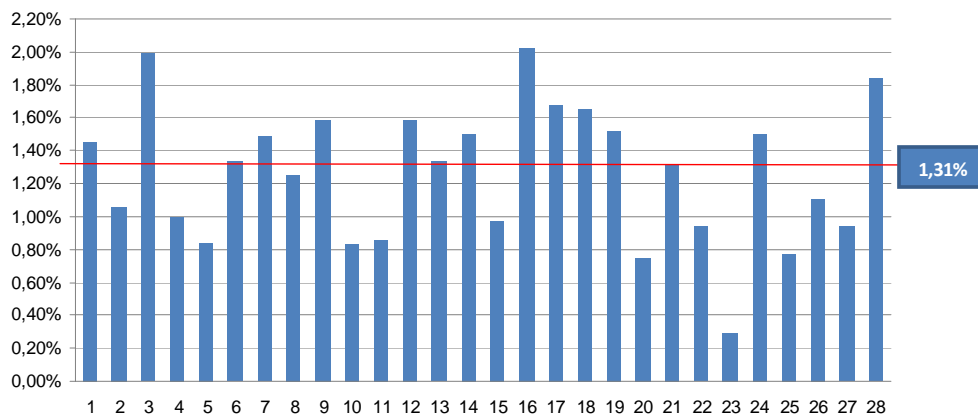
Gráfico 7: Média das operações de crédito pré edição da LRF



Fonte: Dados da pesquisa

Do total dos 28 COREDEs, no período entre 1997-1999, 50% encontravam-se acima da média geral e 50% abaixo dessa média. No período entre 2008-2010, 15 COREDEs (53,57%) estavam com a média superior à geral do estado enquanto que os demais 13 Conselhos apresentavam a média inferior à média geral.

Gráfico 8: Média das operações de crédito pós edição da LRF



Fonte: Dados da pesquisa

Contudo, dentre os Conselhos que estavam abaixo da média geral antes da LRF, mantiveram-se nesse mesmo patamar após a vigência da lei os seguintes Conselhos: Vale do Rio dos Sinos, Metropolitano Delta do Jacuí, Litoral, Sul, Produção, Fronteira Oeste, Jacuí Centro, Vale do Jaguarí e Alto da Serra do Botucaraí. Já os COREDEs Paranhama Encosta da Serra, Serra, Celeiro e Campanha passaram a enquadrar-se nesse grupo somente após a LRF, conforme apresenta a Tabela 14.

Tabela 14: COREDEs com desempenho superior ao da média do estado pós LRF

COREDE	% Pré LRF	% Pós LRF
4	0,93%	1,00%
5	0,60%	0,84%
10	0,13%	0,83%
11	0,71%	0,86%
20	0,92%	0,75%
23	0,94%	0,29%
25	0,94%	0,77%
26	1,24%	1,11%
27	0,47%	0,94%
2	1,29%	1,06%
8	1,29%	1,26%
15	1,61%	0,97%
22	1,61%	0,94%

Fonte: Dados da pesquisa

Por outro lado, a Tabela 15 apresenta os COREDEs que têm a média acima da média geral do estado após a LRF. Destacam-se os Conselhos Vale do Caí, Vale do Rio Pardo, Fronteira Noroeste, Noroeste Colonial, Alto Jacuí, Médio Alto Uruguai, Nordeste, Norte, Vale do Taquari e Rio da Várzea, que mantiveram o desempenho inferior à média tanto antes quanto depois da lei, e, ainda, os Conselhos Centro Sul, Hortênsias, Campos de Cima da Serra, Missões e Central, que tiveram desempenho negativo somente após a promulgação da legislação.

Tabela 15: COREDEs com desempenho inferior ao da média do estado pós LRF

COREDE	% Pré LRF	% Pós LRF
3	2,28%	1,99%
6	1,59%	1,34%
12	1,54%	1,59%
14	1,41%	1,50%
16	2,07%	2,02%
17	1,80%	1,68%
18	1,29%	1,65%
19	1,38%	1,52%
21	1,44%	1,32%
28	2,92%	1,84%
1	0,36%	1,45%
7	0,99%	1,49%
9	0,20%	1,59%
13	0,88%	1,34%
24	0,97%	1,51%

Fonte: Dados da pesquisa

Apesar desta distinção dos COREDEs quanto ao desempenho superior ou inferior à média geral, pode-se identificar que 50% dos Conselhos obtiveram redução nas contratações de operações de créditos após a edição da LRF, conforme apresenta a Tabela 16. Os Conselhos que tiveram maior representatividade na diminuição das operações foram: Fronteira Oeste (68,83%), Campanha (41,29%), Celeiro (39,37%) e Rio da Várzea (36,97%).

Tabela 16: COREDEs com redução nas operações de crédito pós LRF

COREDE	% Pré LRF	% Pós LRF	Variação	% Redução
2	1,29%	1,06%	-0,24%	-18,29%
3	2,28%	1,99%	-0,29%	-12,64%
6	1,59%	1,34%	-0,25%	-15,97%
8	1,29%	1,26%	-0,03%	-2,44%
15	1,61%	0,97%	-0,63%	-39,37%
16	2,07%	2,02%	-0,05%	-2,43%
17	1,80%	1,68%	-0,13%	-6,97%
20	0,92%	0,75%	-0,17%	-18,23%
21	1,44%	1,32%	-0,12%	-8,11%
22	1,61%	0,94%	-0,66%	-41,29%
23	0,94%	0,29%	-0,65%	-68,83%
25	0,94%	0,77%	-0,17%	-18,03%
26	1,24%	1,11%	-0,13%	-10,48%
28	2,92%	1,84%	-1,08%	-36,97%

Fonte: Dados da pesquisa

No que se refere ao cumprimento do limite legal fixado pela LRF para as operações de crédito (16%), verifica-se que, no período entre 1997-1999, 3 municípios ultrapassaram o limite legal, enquanto que no período entre 2008-2010, apenas no ano de 2009 identificaram-se 2 municípios - que representam 0,47% - acima do limite proposto, conforme expõe a Tabela 17.

Tabela 17: Número de municípios acima do limite legal da LRF (16%)

Ano	Nº Municípios	%
1997	2	0,47%
1998	1	0,23%
1999	-	0,00%
2008	-	0,00%
2009	2	0,47%
2010	-	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 18 apresenta a distribuição dos municípios por COREDEs que infringiram a legislação. Observa-se que no período anterior à LRF, cada um dos Conselhos Celeiro, Fronteira Oeste e Médio Alto Uruguai continham um município em descumprimento à legislação, ao passo que no período pós à lei, apenas os

COREDEs Centro Sul e Vale do Caí possuíam, cada um, um município em desacordo com a norma legal.

Tabela 18: Distribuição de municípios acima do limite legal da LRF (16%) por COREDE

COREDE	1997	1998	1999	2008	2009	2010	TOTAL
1	-	-	-	-	1	-	1
2	-	-	-	-	-	-	0
3	-	-	-	-	1	-	1
4	-	-	-	-	-	-	0
5	-	-	-	-	-	-	0
6	-	-	-	-	-	-	0
7	-	-	-	-	-	-	0
8	-	-	-	-	-	-	0
9	-	-	-	-	-	-	0
10	-	-	-	-	-	-	0
11	-	-	-	-	-	-	0
12	-	-	-	-	-	-	0
13	-	-	-	-	-	-	0
14	-	-	-	-	-	-	0
15	1	-	-	-	-	-	1
16	-	-	-	-	-	-	0
17	-	1	-	-	-	-	1
18	-	-	-	-	-	-	0
19	-	-	-	-	-	-	0
20	-	-	-	-	-	-	0
21	-	-	-	-	-	-	0
22	-	-	-	-	-	-	0
23	1	-	-	-	-	-	1
24	-	-	-	-	-	-	0
25	-	-	-	-	-	-	0
26	-	-	-	-	-	-	0
27	-	-	-	-	-	-	0
28	-	-	-	-	-	-	0
	2	1	0	0	2	0	

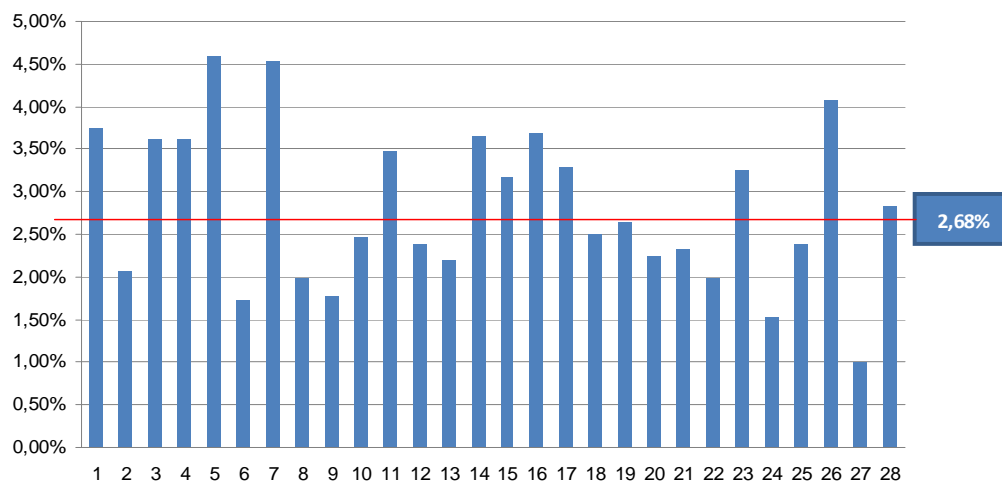
Fonte: Dados da pesquisa

Em resumo, pode-se inferir que o desempenho quanto às operações de crédito, no período posterior à LRF, apresentou aspectos desfavoráveis, como o aumento da média geral e o acréscimo do número de COREDE acima da média do estado. No que tange ao cumprimento do limite legal houve desempenho positivo, já que reduziu o número de Conselhos em desatendimento à lei.

4.4 SERVIÇOS DA DÍVIDA

Relativo aos serviços da dívida, nota-se que o desempenho dos municípios melhorou com a promulgação da LRF, visto que a média geral passou de 2,68% para 2,23%, ou seja, houve uma redução de 16,58%, conforme apresentam os Gráficos 9 e 10.

Gráfico 9: Média dos serviços da dívida pré edição da LRF

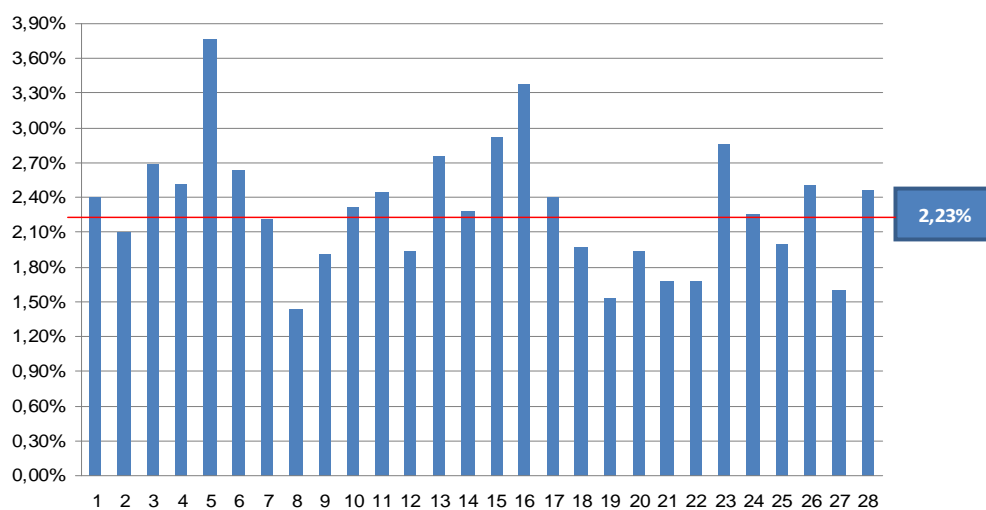


Fonte: Dados da pesquisa

Ao examinar os serviços da dívida pelos COREDEs, no período entre 1998-1999, 13 Conselhos encontravam-se acima da média e 15 abaixo. Entretanto, no período posterior à LRF, o número de COREDEs com média superior à média geral aumentou 23,08%, ou seja, em termos absolutos passou para 16 Conselhos e, conseqüentemente, o número de COREDEs abaixo da média geral reduziu para 12.

Os Conselhos que ocasionaram essa variação no desempenho foram Vale do Rio Pardo, Litoral, Missões e Central, uma vez que tiveram participação negativa, e apenas o COREDE Hortênsias que teve contribuição favorável. Cabe salientar que os demais Conselhos mantiveram-se na mesma posição pré e pós LRF.

Gráfico 10: Média dos serviços da dívida pós edição da LRF



Fonte: Dados da pesquisa

Além disso, dentre os 28 COREDES, 6 Conselhos apresentaram, de um período para o outro, aumento na sua média, dos quais destacam-se Alto da Serra do Botucaraí (59,89%), Vale do Rio Pardo (52,80%) e Central (47,06%).

Tabela 19: COREDEs com aumento nos serviços da dívida pós LRF

COREDE	% Pré LRF	% Pós LRF	Variação	% Aumento
2	2,07%	2,10%	0,03%	1,62%
6	1,73%	2,64%	0,91%	52,80%
9	1,79%	1,92%	0,13%	7,46%
13	2,20%	2,76%	0,56%	25,28%
24	1,53%	2,26%	0,72%	47,06%
27	1,00%	1,61%	0,60%	59,89%

Fonte: Dados da pesquisa

No que tange ao cumprimento do limite legal disposto na LRF (11,5%), pode-se analisar que apenas existiam municípios em desacordo com a legislação no período anterior à vigência da lei. Todavia, dentre os 4 municípios evidenciados na Tabela 20, um deles se repete nos dois anos (1998 e 1999), logo, considera-se em desatendimento à LRF somente 3 municípios.

Tabela 20: Número de municípios acima do limite legal da LRF (11,5%)

Ano	Nº Municípios	%
1997	-	0,00%
1998	2	0,47%
1999	2	0,47%
2008	-	0,00%
2009	-	0,00%
2010	-	0,00%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 21 expõe a distribuição dos COREDEs acima do limite legal da LRF.

Tabela 21: Distribuição de municípios por COREDE acima do limite legal da LRF (11,5%)

COREDE	1998	1999	2008	2009	2010	TOTAL
1	1	-	-	-	-	1
2	-	-	-	-	-	0
3	-	-	-	-	-	0
4	-	1	-	-	-	1
5	-	-	-	-	-	0
6	-	-	-	-	-	0
7	-	-	-	-	-	0
8	-	-	-	-	-	0
9	-	-	-	-	-	0
10	-	-	-	-	-	0
11	-	-	-	-	-	0
12	-	-	-	-	-	0
13	-	-	-	-	-	0
14	-	-	-	-	-	0
15	-	-	-	-	-	0
16	-	-	-	-	-	0
17	-	-	-	-	-	0
18	-	-	-	-	-	0
19	-	-	-	-	-	0
20	-	-	-	-	-	0
21	1	1	-	-	-	2
22	-	-	-	-	-	0
23	-	-	-	-	-	0
24	-	-	-	-	-	0
25	-	-	-	-	-	0
26	-	-	-	-	-	0
27	-	-	-	-	-	0
28	-	-	-	-	-	0
	2	2	0	0	0	

Fonte: Dados da pesquisa

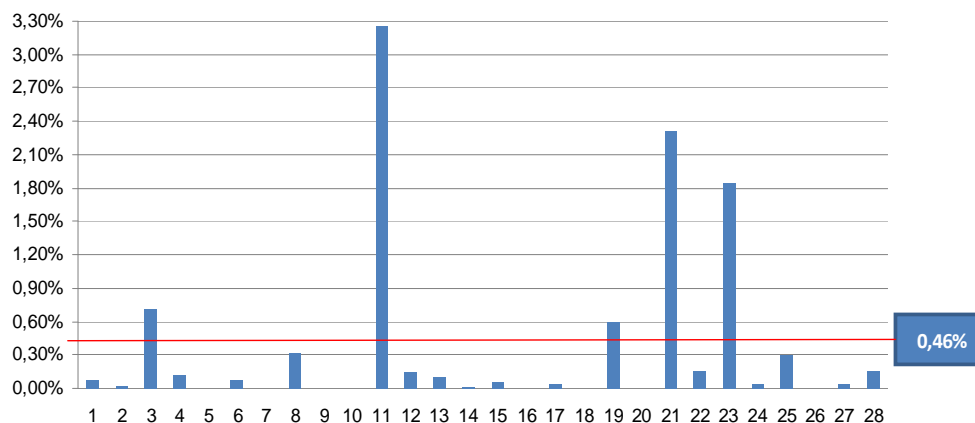
Verifica-se que os COREDEs que continham municípios em desacato à LRF eram Centro Sul e Vale do Taquari, em 1998, e Vale do Rio dos Sinos e Vale do Taquari, em 1999.

Conclui-se que a variável serviços da dívida, no período posterior à edição da LRF, teve desempenho favorável na média geral, bem como no número de COREDEs que cumpriram o limite legal, pois nenhum município continuou em desacordo com a legislação. Contudo, o desempenho dos COREDEs perante a média geral foi inferior.

4.5 GARANTIAS

Em relação às garantias, nota-se que a média geral dos municípios do RS passou de 0,46%, no período entre 1998-1999, para 0,86% após implantação da LRF, o que significa um aumento de 87,85%, conforme apresentam os Gráficos 11 e 12.

Gráfico 11: Média das garantias pré edição da LRF

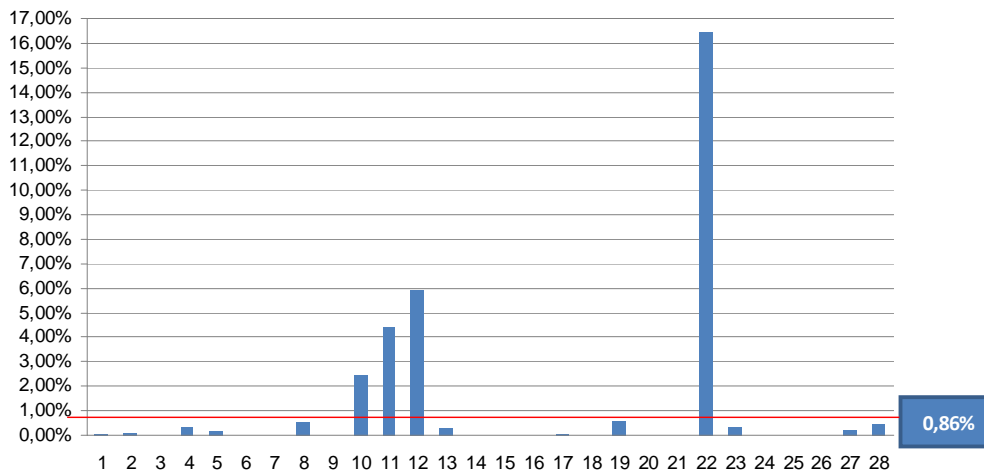


Fonte: Dados da pesquisa

Quando a análise é realizada pelos COREDEs, identifica-se a existência de disparidade entre os Conselhos. Tanto no período anterior quanto posterior da lei, evidenciam-se COREDEs que não continham nenhum registro nesta métrica, ao passo que outros apresentaram registros muito elevados.

Os Conselhos que se encontram acima da média geral, no período entre 1998-1999, são Vale do Caí, Sul, Norte, Vale do Taquari e Fronteira Oeste e, entre 2008-2010, são Litoral, Sul, Fronteira Noroeste e Campanha. Já os Conselhos que não possuem nenhum município que realizou contabilização das garantias são Hortênsias, Campos de Cima da Serra, Litoral, Nordeste e Vale do Jaguarí, no período anterior à LRF, e Campos de Cima da Serra, Nordeste e Produção, no período após edição da lei.

Gráfico 12: Média das garantias pós edição da LRF



Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se inferir que existe uma divergência nas informações publicadas pelos municípios, quando comparado operações de crédito versus concessão de garantias. Essa evidência comprova-se pelo fato de todos os Conselhos terem apresentado municípios com contratação de operações de crédito, logo, por exigência da LRF, não poderiam ter sido identificados COREDEs com garantias zeradas.

Nesse sentido, identificou-se que menos de 11% dos municípios realizam a sua contabilização, sendo que o número de municípios que registraram os valores referentes às garantias anteriormente à edição da LRF é superior ao número de municípios que realizaram a sua contabilização posterior à lei, conforme apresentado na Tabela 22. Assim, verifica-se que a LRF, quanto a esta métrica, possui limitações na avaliação do seu cumprimento, uma vez que a maioria dos municípios gaúchos não efetua o registro.

Tabela 22: Número de municípios que contabilizam as garantias

Ano	Nº Municípios	%
1997	-	-
1998	44	10,26
1999	40	9,32
2008	23	5,36
2009	30	6,99
2010	33	7,69

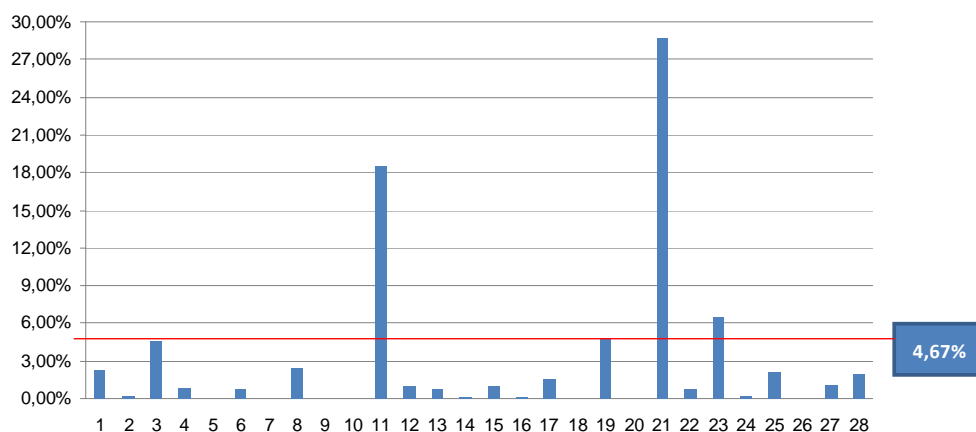
Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se, ainda, que dentre os municípios que apresentaram registro das garantias nos anos de 1998-1999, 28 são idênticos neste período. Já nos anos posteriores à LRF, 12 municípios são iguais nos três anos, 11 municípios se repetem em pelo menos dois anos e 28 enquadram-se apenas em um deles.

Assim, tendo por base que as médias apresentadas nos Gráficos 11 e 12 possuem distorções, e visto que os valores zerados não significam que o mesmo é devido, mas sim que o município pode não ter realizado o registro, recalculou-se as médias considerando apenas os municípios que continham valores informados.

Com o novo cálculo, a média geral antes da LRF passou para 4,67% enquanto que no período posterior aumentou para 12,85%, conforme apresentam os Gráficos 13 e 14.

Gráfico 13: Nova média das garantias pré edição da LRF

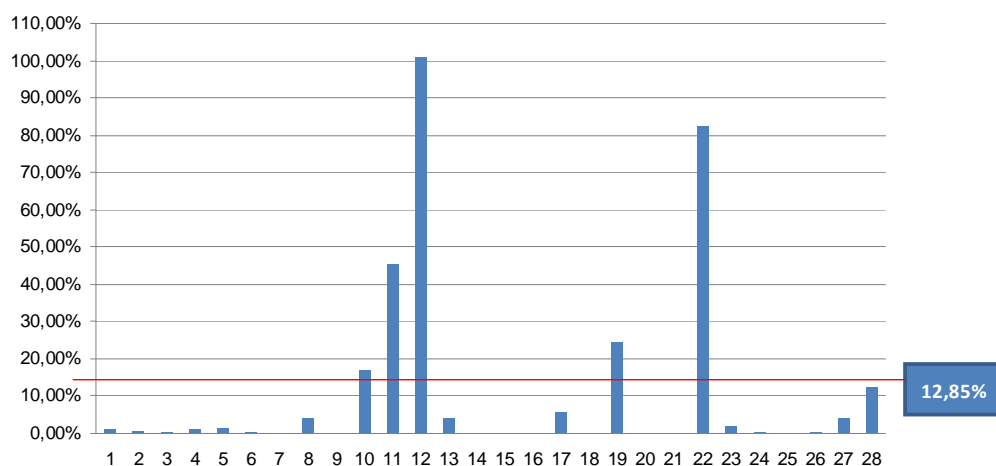


Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se perceber que, no período pré edição da LRF, os COREDEs que estavam acima da média geral eram Sul, Norte, Vale do Taquari e Fronteira Oeste

e, no período pós a lei, os Conselhos Litoral, Sul, Fronteira Noroeste, Norte e Campanha. Observa-se que os Conselhos Litoral, Fronteira Noroeste e Campanha tiveram desempenho inferior à média geral somente após a vigência da lei, já os COREDEs Sul e Norte mantiveram o desempenho negativo em relação à média do estado nos dois períodos, e, por fim, os Conselhos Vale do Taquari e Fronteira Oeste apresentaram desempenho favorável com a LRF.

Gráfico 14: Nova média das garantias pós edição da LRF



Fonte: Dados da pesquisa

No que se refere ao cumprimento da LRF, identifica-se que três municípios ultrapassaram o limite fixado pela lei (22%), no período anterior à sua implantação, visto que o município evidenciado em 1998 continuou em desatendimento à legislação no ano de 1999. O mesmo ocorre entre os anos 2009-2010, pois um município se repete nos dois anos, e, portanto, são 5 municípios que se encontram fora da lei, conforme apresenta a Tabela 23.

Tabela 23: Número de municípios acima do limite legal da LRF (22%)

Ano	Nº Municípios	%
1997	-	0,00%
1998	1	0,23%
1999	3	0,70%
2008	-	0,00%
2009	4	0,93%
2010	2	0,47%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 24 expõe a distribuição dos municípios acima do limite legal pelos COREDEs, na qual se identificam os Conselhos Sul e Vale do Taquari, entre 1998-1999, e os Conselhos Litoral, Sul, Fronteira Noroeste, Norte e Campanha, no período de 2008 a 2010.

Tabela 24: Distribuição de municípios por COREDE acima do limite legal da LRF (22%)

COREDE	1998	1999	2008	2009	2010	TOTAL
1	-	-	-	-	-	0
2	-	-	-	-	-	0
3	-	-	-	-	-	0
4	-	-	-	-	-	0
5	-	-	-	-	-	0
6	-	-	-	-	-	0
7	-	-	-	-	-	0
8	-	-	-	-	-	0
9	-	-	-	-	-	0
10	-	-	-	1	-	1
11	-	1	-	1	-	2
12	-	-	-	1	-	1
13	-	-	-	-	-	0
14	-	-	-	-	-	0
15	-	-	-	-	-	0
16	-	-	-	-	-	0
17	-	-	-	-	-	0
18	-	-	-	-	-	0
19	-	-	-	1	1	2
20	-	-	-	-	-	0
21	1	2	-	-	-	3
22	-	-	-	-	1	1
23	-	-	-	-	-	0
24	-	-	-	-	-	0
25	-	-	-	-	-	0
26	-	-	-	-	-	0
27	-	-	-	-	-	0
28	-	-	-	-	-	0
	1	3	0	4	2	

Fonte: Dados da pesquisa

Desta forma, salienta-se que a avaliação do desempenho dos COREDEs no que tange às garantias é restrita, visto que nem todos os municípios realizam o seu registro, mesmo que exigido pela LRF. No entanto, quanto ao cumprimento do limite legal instituído pela lei, o desempenho foi negativo, pois houve aumento no número de Conselhos que ultrapassaram o limite proposto após a vigência da LRF.

4.6 ANÁLISE CRUZADA DAS VARIÁVEIS ESTUDADAS

Com relação à média geral das variáveis estudadas, pode-se identificar que, com a implantação da LRF, as métricas despesa com pessoal, dívida consolidada líquida e serviços da dívida apresentaram desempenho positivo, enquanto que as médias referentes às operações de crédito e garantias tiveram desempenho negativo, conforme expõe a Tabela 25.

Além disso, também de acordo com a Tabela 25, do total dos 28 COREDEs, evidencia-se que:

- (1) 5 Conselhos apresentaram desempenho favorável em todas as variáveis analisadas, que são: Vale do Caí, Celeiro, Produção, Fronteira Oeste e Jacuí Centro;
- (2) 9 regiões tiveram desempenho inferior em uma das métricas, que são: Centro Sul, Serra, Noroeste Colonial, Alto Jacuí, Nordeste, Norte, Vale do Taquari, Campanha e Vale do Jaguarí;
- (3) 10 Conselhos registraram desempenho negativo em duas variáveis, que são: Paranhama Encosta da Serra, Vale do Rio dos Sinos, Metropolitano Delta do Jacuí, Vale do Rio Pardo, Hortênsias, Litoral, Sul, Fronteira Noroeste, Médio Alto Uruguai e Rio da Várzea;
- (4) 4 regiões apresentaram desempenho desfavorável em três métricas pesquisadas, que são: Campos de Cima da Serra, Missões, Central e Alto da Serra do Botucarái.

Cabe ainda destacar que, na variável garantias, a média dos COREDEs Campos de Cima da Serra e Nordeste não sofreu alteração, uma vez que tanto no período anterior quanto posterior à lei encontrava-se zerada, bem como, na variável

dívida consolidada líquida, todos os Conselhos apresentaram redução na média de um período para o outro.

Tabela 25: Média das variáveis pré e pós edição da LRF por COREDE

COREDE	Despesa com Pessoal		Dívida Consolidada Líquida		Operações de Crédito		Serviços da Dívida		Garantias	
	Pré LRF	Pós LRF	Pré LRF	Pós LRF	Pré LRF	Pós LRF	Pré LRF	Pós LRF	Pré LRF	Pós LRF
1	48,29%	44,54%	10,84%	-3,90%	0,36%	1,45%	3,74%	2,41%	0,084%	0,052%
2	46,60%	43,70%	10,56%	-12,01%	1,29%	1,06%	2,07%	2,10%	0,020%	0,092%
3	36,31%	36,17%	7,05%	-16,53%	2,28%	1,99%	3,62%	2,69%	0,713%	0,025%
4	51,00%	45,05%	14,68%	-8,27%	0,93%	1,00%	3,63%	2,52%	0,119%	0,348%
5	53,41%	43,79%	32,34%	23,73%	0,60%	0,84%	4,60%	3,77%	0,003%	0,196%
6	43,39%	43,41%	4,52%	-14,25%	1,59%	1,34%	1,73%	2,64%	0,079%	0,013%
7	43,57%	41,30%	15,66%	-7,51%	0,99%	1,49%	4,52%	2,21%	0,000%	0,002%
8	39,37%	36,45%	0,54%	-13,48%	1,29%	1,26%	1,98%	1,44%	0,319%	0,523%
9	44,48%	45,98%	5,70%	-3,26%	0,20%	1,59%	1,79%	1,92%	0,000%	0,000%
10	49,86%	45,75%	12,59%	-15,71%	0,13%	0,83%	2,46%	2,31%	0,000%	2,512%
11	53,66%	47,23%	17,69%	0,72%	0,71%	0,86%	3,46%	2,45%	3,262%	4,461%
12	43,78%	42,73%	7,04%	-12,59%	1,54%	1,59%	2,38%	1,94%	0,141%	5,949%
13	47,71%	44,06%	9,07%	0,62%	0,88%	1,34%	2,20%	2,76%	0,111%	0,306%
14	47,57%	44,69%	13,68%	-12,93%	1,41%	1,50%	3,66%	2,28%	0,012%	0,003%
15	48,12%	43,99%	22,73%	-12,26%	1,61%	0,97%	3,17%	2,93%	0,054%	0,001%
16	48,65%	43,53%	25,39%	-12,61%	2,07%	2,02%	3,69%	3,37%	0,004%	0,015%
17	42,06%	42,96%	15,07%	-19,58%	1,80%	1,68%	3,28%	2,40%	0,034%	0,087%
18	43,04%	42,18%	16,58%	-7,61%	1,29%	1,65%	2,50%	1,97%	0,000%	0,000%
19	42,85%	40,63%	13,12%	-15,43%	1,38%	1,52%	2,65%	1,54%	0,600%	0,583%
20	40,57%	38,92%	7,20%	-8,87%	0,92%	0,75%	2,25%	1,94%	0,002%	0,000%
21	38,52%	39,36%	14,23%	-11,11%	1,44%	1,32%	2,33%	1,68%	2,309%	0,001%
22	55,40%	47,02%	11,97%	-3,13%	1,61%	0,94%	1,98%	1,68%	0,164%	16,489%
23	54,88%	48,84%	22,23%	7,85%	0,94%	0,29%	3,26%	2,87%	1,842%	0,343%
24	43,48%	45,27%	1,58%	-11,80%	0,97%	1,51%	1,53%	2,26%	0,038%	0,014%
25	46,34%	44,70%	5,96%	-7,91%	0,94%	0,77%	2,39%	2,00%	0,299%	0,001%
26	46,63%	43,68%	13,74%	-17,54%	1,24%	1,11%	4,08%	2,51%	0,000%	0,025%
27	43,60%	39,46%	4,80%	-17,16%	0,47%	0,94%	1,00%	1,61%	0,045%	0,220%
28	41,84%	43,15%	18,37%	-10,39%	2,92%	1,84%	2,83%	2,47%	0,164%	0,458%
Média RS	44,69%	42,46%	11,85%	-9,94%	1,26%	1,31%	2,68%	2,23%	0,46%	0,86%

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 26 apresenta a distribuição dos municípios em descumprimento aos limites legais estabelecidos pela LRF por COREDES.

Tabela 26: Distribuição do número de municípios acima do limite legal da LRF por COREDE

COREDE	Despesa com Pessoal		Dívida Consolidada Líquida		Operações de Crédito		Serviços da Dívida		Garantias	
	Pré LRF	Pós LRF	Pré LRF	Pós LRF	Pré LRF	Pós LRF	Pré LRF	Pós LRF	Pré LRF	Pós LRF
1	3	0	0	1	0	1	1	0	0	0
2	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0
4	7	1	0	0	0	0	1	0	0	0
5	9	0	1	1	0	0	0	0	0	0
6	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0
7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
9	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0
10	6	1	0	0	0	0	0	0	0	1
11	12	0	1	0	0	0	0	0	1	1
12	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
13	6	0	0	3	0	0	0	0	0	0
14	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
15	4	0	2	0	1	0	0	0	0	0
16	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
17	2	0	0	0	1	0	0	0	0	0
18	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
19	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2
20	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
21	0	0	0	0	0	0	2	0	3	0
22	4	0	0	0	0	0	0	0	0	1
23	4	1	0	0	1	0	0	0	0	0
24	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
25	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
26	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
27	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
Total	79	5	5	8	3	2	4	0	4	6

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 26, pode-se constatar que:

- (1) 14 regiões registraram desempenho positivo em todas as variáveis pesquisadas, que são: Paranhama Encosta da Serra, Hortênsias, Serra, Noroeste Colonial, Celeiro, Alto Jacuí, Médio Alto Uruguai, Nordeste, Produção, Vale do Taquari, Central, Jacuí Centro, Vale do Jaguarí e Alto da Serra do Botucaraí, visto que não possuem nenhum município em desatendimento à legislação;
- (2) 4 Conselhos apresentaram melhora no seu desempenho, que são: Vale do Rio dos Sinos, Vale do Rio Pardo, Campos de Cima da Serra e Fronteira Oeste, uma vez que, apesar de ainda possuírem municípios

descumprindo os limites da LRF, houve redução no número de municípios se comparado com o período anterior à lei;

- (3) 3 COREDEs continuaram com desempenho igual em ambos os períodos, já que o número de municípios que infringiram o limite da LRF manteve-se inalterado, que são: Metropolitano Delta Jacuí, Sul e Rio da Várzea;
- (4) 1 Conselho, Litoral, apresentou progresso em uma das variáveis e desempenho negativo em outra;
- (5) 3 regiões tiveram desempenho desfavorável em uma das métricas, que são: Missões, Norte e Campanha, sendo que cada Conselho continha três, dois e um município em desrespeito à lei, respectivamente;
- (6) 3 Conselhos revelaram desempenho negativo em duas variáveis estudadas, que são: Centro Sul, Vale do Caí e Fronteira Noroeste, já que contêm municípios em desacordo com a LRF.

Nesse sentido, constata-se que os COREDEs que apresentaram desempenho benéfico em todas as variáveis foram, apenas, Celeiro, Produção e Jacuí Centro, já os demais Conselhos continuam, em pelo menos uma variável, municípios em descumprimento com o limite legal da LRF ou tiveram aumento na média das métricas no período posterior à referida lei.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÕES

O estudo buscou identificar o desempenho de municípios gaúchos pré e pós edição da LRF. Para tanto, foi realizado um levantamento por meio do instrumento de coleta de dados aplicado em documentos FINBRA disponíveis no site da STN dos municípios que compuseram a amostra.

Neste instrumento de coleta de dados foram identificados os valores contabilizados pelos municípios em cada uma das variáveis da pesquisa - despesa com pessoal, dívida consolidada líquida, operações de crédito, serviços da dívida e garantias - tanto no período anterior à edição da LRF, 1997-1999, quanto no período posterior, 2008-2010.

Quanto à despesa com pessoal, verificou-se que o desempenho financeiro dos municípios após a LRF melhorou se comparado com o período anterior. Esse fato pode ser evidenciado pela redução da média geral do gasto dos municípios e pelo número de COREDEs com municípios em descumprimento à legislação ter reduzido.

No que se refere à dívida consolidada líquida, identificou-se que a média geral dos municípios do estado, antes da lei, apresentava valor positivo, logo, infere-se que todos os COREDEs estavam com endividamento contraído. Por outro lado, no período posterior à lei, a média geral indicava valor negativo, que por sua vez significa capacidade financeira, ou seja, as disponibilidades são superiores às dívidas contratadas. Nesse sentido, os municípios tiveram desempenho financeiro favorável com a promulgação da LRF, pois mesmo os 4 Conselhos que se mantiveram com a média acima de 0%, também apresentaram redução no nível de endividamento.

Todavia, apesar de ter melhorado o desempenho da média geral da DCL, constatou-se que o número de Conselhos em desatendimento à legislação aumentou entre os períodos, assim, o desempenho decaiu neste aspecto.

Com relação às operações de crédito, a média geral dos municípios apresentou desempenho desfavorável entre o período anterior e posterior à LRF, visto que os municípios contraíram mais empréstimos. Evidencia-se que mesmo que os COREDEs que possuíam as médias mais elevadas antes da lei – Rio da Várzea, Alto Jacuí e Vale do Caí – tiveram redução no período posterior, os Conselhos que estavam com médias mais baixas, entre 1997-1999, obtiveram incremento considerável na média, que, conseqüentemente, contribuiu para o desempenho negativo apurado.

No entanto, o desempenho relativo ao cumprimento do limite legal fixado pela legislação melhorou com a vigência da LRF, visto que além de ter reduzido o número de municípios inadimplentes, em 2010 nenhum município encontrava-se acima do limite.

No que tange aos serviços da dívida, o desempenho apresentado nessa métrica foi positivo, pois se verificou diminuição da média geral dos municípios, bem como o cumprimento da totalidade dos municípios do limite estabelecido pela lei.

Por fim, quanto à concessão de garantias, observou-se a existência de municípios que não realizam a contabilização desta variável. Este fato pode ser comprovado quando comparadas as garantias com as operações de crédito, pois todos os COREDEs tinham registro de contratação de empréstimos, logo, não poderiam ter sido sinalizados Conselhos com garantias zeradas. Nesse sentido, identificou-se que menos de 11% dos municípios efetuam seu registro, e que, após a edição da LRF, esse percentual decresceu ainda mais.

Dentre os municípios que apresentaram contabilização, constatou-se que o desempenho desta métrica foi inferior no período pós LRF do que no período anterior. Além de a média geral ter sofrido acréscimo de um período para o outro, o número de municípios em desacordo com a legislação cresceu após a implantação da lei.

Desta forma, pode-se concluir que a média geral apresentou desempenho favorável nas variáveis referentes à despesa com pessoal, dívida consolidada líquida e serviços da dívida, e, por outro lado, desempenho desfavorável nas operações de créditos e concessão de garantias.

Quanto ao desempenho dos COREDEs, identificou-se que, após a edição da LRF, 22 Conselhos obtiveram desempenho positivo entre os períodos, no que tange à despesa com pessoal e aos serviços da dívida, e assim foram, também, todos os Conselhos no que se refere à dívida consolidada líquida. Entretanto, no caso das concessões de garantias o desempenho evidenciado mostrou efeito contrário, ou seja, o número de COREDEs que teve aumento da média de um período para o outro cresceu. Já a variável operação de crédito manteve o desempenho inalterado, uma vez que o número de Conselhos com aumento e redução da média é o mesmo.

Constata-se, ainda, que os COREDEs que apresentaram desempenho positivo em todas as variáveis foram Celeiro, Produção e Jacuí Centro, enquanto que as demais regiões continuam, em pelo menos uma variável, desempenho inferior no período posterior à promulgação da LRF.

Relativo ao cumprimento dos limites legais estabelecidos pela LRF, as métricas despesa com pessoal, operações de créditos e serviços da dívida tiveram desempenho superior no período posterior à lei, enquanto que a dívida consolidada líquida e concessão de garantias apresentaram desempenho oposto.

Os resultados permitem concluir que o advento da LRF contribuiu para melhorar o desempenho dos municípios gaúchos, assim como os resultados das pesquisas realizadas por Alesina *et al.* (1999), Fioravente, Pinheiro e Vieira (2006), Menezes (2006), Carvalho (2007a) e Chieza (2008) também confirmaram o impacto positivo da LRF sobre o controle das receitas e despesas dos municípios.

5.2 RECOMENDAÇÕES DE NOVOS ESTUDOS

A partir dos dados levantados neste estudo e da relevância do tema abordado, recomenda-se reaplicar esta pesquisa em outros estados brasileiros, para estruturar um *framework* do desempenho dos municípios no país, bem como identificar o cumprimento das métricas estabelecidas pela LRF no âmbito nacional.

Também se sugere além de aprofundar os estudos relativos às causas e às principais dificuldades encontradas pelos municípios no cumprimento da LRF, verificar as lacunas que a lei possui no que tange a contabilizações que podem

interferir no cálculo dos limites, e, assim, conseqüentemente, distorcer informações na apuração das métricas fixadas pela lei.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. Editora Hucitec, São Paulo, 1998.
- ADDISON, Ester Eloisa. **Os princípios que regem a administração pública: sua construção doutrinária e jurisprudencial**. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009.
- ALBUQUERQUE, Felipe Barbosa da Fonseca. **Análise da conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal no Rio de Janeiro**. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Faculdade de Economia e Finanças IBMEC. Rio de Janeiro, 2007.
- ALESINA, Alberto; HAUSMANN, Ricardo; HOMMES, Rudolf; STEIN, Ernesto. Budget Institutions and Fiscal Performance in Latin America. **Journal of Development Economics**, v. 59, p. 253-273, 1999.
- ANDRADE, Nilton de Aquino (Organizador); AGILAR, Adélia Martins; MORAIS, Eduardo Martins; PEREIRA, Robison Carlos Miranda; FONSECA, Viviani Rocha. **Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual**. São Paulo: Atlas, 2005.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ARAÚJO, Luis Sérgio de Oliveira. **A economia política do orçamento público: o caso brasileiro como inspiração e referência**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal Fluminense. Niterói, 2003.
- BARACHO, Maria Amarante Pastor. A importância da gestão de contas públicas municipais sob as premissas da governance e accountability. **Revista Tribunal de Contas de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 34, n. 1, p. 129-161, jan./mar. 2000.
- BARZELAY, M. The New Public Management: a bibliographical essay for Latin American (and other) scholars. **International Public Management Journal**, n. 3, p. 229-265, 2000.
- BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno: teoria e prática**. Curitiba: Juruá, 2009.
- BOUDON, Raymond. **Os métodos em sociologia**. São Paulo: Ática, 1989.
- BRASIL. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964**.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 24 de janeiro de 1967.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988.

_____. **Lei Federal nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999**.

_____. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**.

_____. **Resolução do Senado Federal nº 40 de 09 de abril de 2002**.

_____. **Resolução do Senado Federal nº 43 de 09 de abril de 2002**.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 467, de 06 de agosto de 2009**.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011**.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria, prática e mais de 700 exercícios. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007b.

CARVALHO, Paulino Fortes. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as despesas públicas dos municípios do estado do Piauí**. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2007a.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. Mensurando a criação de valor na gestão pública. **Rev. Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 38, n. 3, p. 423-449, mai./jun. 2004.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana; PARISI, Claudio; ALMEIDA, Lauro Brito de. Gestão econômica de organizações governamentais. In: CONGRESSO DO INSTITUTO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 7, León. **Anais...** Espanha, 2001

CHIEZA, Rosa Angela. **O ajuste das finanças públicas municipais à Lei de Responsabilidade Fiscal**: os municípios do RS. Tese (Doutorado em Economia do Desenvolvimento) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2008.

CONTO, Angelita Adriane. O resultado econômico na gestão de recursos públicos. **Unoesc & Ciência**, v. 1, n. 2, p. 155-162, 2010.

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus; FREITAG, Viviane da Costa; JUNIOR STARKE, Paulo Cesar: Os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento municipal: uma análise de dados painéis. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

COSTA, Danielle Martins Duarte; FARONI, Walmer; VIEIRA, Rodrigo Souza. Avaliação econômico-financeira dos municípios mineiros à luz da lei de responsabilidade fiscal no período de transição de governo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2006, Belo Horizonte – MG. **Anais...** Minas Gerais: ABC, 2006.

COSTA, Ivy Silva; MARTINS, Simone; OLIVEIRA, Adriel Rodrigues; BRUNOZI JR, Antonio Carlos. Análise dos municípios mineiros emancipados pós Constituição de 1988: um estudo considerando aspectos sociais, de gestão e de finanças públicas. In: ENCONTRO DA

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 20, 2009. **Anais...** Joinville: ENANGRAD, 2009.

CRETELLA JÚNIOR, José. Os cânones do direito administrativo. Brasília: **Revista de informação legislação**, ano 25, n. 97, p. 7, 1997.

CRUZ, F. O Método de custeamento ABC adaptado ao controle substantivo da despesa orçamentária ao setor público. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 8, n. 1, p. 33-42, 1997.

CULAU, Ariosto Antunes; FORTIS, Martin Francisco de Almeida. Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 11, Ciudad de Guatemala, 2006. **Anais...** Ciudad de Guatemala: CLAD, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES COMERCIAIS E DE SERVIÇOS DO RIO GRANDE DO SUL. Diferenças entre gestões públicas e privadas. FEDERASUL, Porto Alegre, 2009. Disponível em www.federasul.com.br. Acesso em: 01 nov 2011.

FIDELIS, Jussara. **Instrumentos de planejamento e suas contribuições na gestão municipal**: estudo de caso em três municípios. Dissertação (Mestrado em Gestão Urbana) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2006.

FIDELIS, Jussara; REZENDE, Denis Alcides. Contribuições estratégicas do planejamento na gestão municipal: estudo de caso em um município de Santa Catarina. **Revista de Informação Contábil – RIC**, v. 2, n. 2, p. 122-140, 2008.

FIORAVANTE, Dea Guerra; PINHEIRO, Maurício Mota Saboya; VIEIRA, Roberta da Silva. Lei de Responsabilidade Fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesa com pessoal e endividamento. **Texto para discussão – TD 1223**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, Brasília, 2006.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA - FEE. Resumo estatístico do RS. FEE, Porto Alegre, 2011. Disponível em www.fee.tche.br. Acesso em: 31 out 2011.

GERIGK, Willson. **O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios do Paraná**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008.

GERIGK, Willson; TAFFAREL, Marines; NAVARRO, Roberto Marcos. Custos na administração pública: análise sobre a utilização de conceitos da teoria de custos na elaboração dos orçamentos públicos municipais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, Curitiba . **Anais...** Paraná: CBC, 2008

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIMENEZ, Levi. **Uma análise comparativa das propostas de beyond e budgeting e gestão econômica**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuarias) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os gastos dos municípios brasileiros**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

HOOD, Christopher. The “new public management” in the 1980s: variations on a theme. **Accounting Organizations and Society**, v. 20, n. 213, Elsevier Science, Grant Britain, p. 93-109, 1995.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Censo Demográfico. IBGE, 2010. Disponível em www.ibge.gov.br. Acesso em: 27 ago 2011.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KALIFE, Marco Aurélio. Administração pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a controladoria. **Revista Eletrônica de Contabilidade - UFSM**, v. 1, n. 1, p. 266-288, set./nov. 2004.

KENNEDY, Suzanne; ROBBINS, Janine; DELORME, François. The role of fiscal rules in determining fiscal performance. **Canadian Department of Finance Working Paper**, v. 16, p. 237-266, 2001.

KLUVERS, Ron. Program budgeting and accountability in local government. **Australian Journal of Public Administration**. v. 60, nº 2, p. 35-43, 2001.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAGO, Roberto Carlos Brito. **Democracia e controle social: a denúncia ao tribunal de contas da Bahia como instrumento accountability**. Dissertação (Mestrado em Políticas Sociais e Cidadania) – Universidade Católica de Salvador. Salvador, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MAANEN, John Van. Reclaiming qualitative methods for organizational research: a preface. **Administrative Science Quarterly**, v. 24, n. 4, p. 539-550, 1979.

MARCUZZO, Juliana Luisa; FREITAS, Luiz Antonio Rossi de. A contabilidade gerencial e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Eletrônica de Contabilidade - UFSM**, v. 1, n. 1, p. 174-190, set./nov. 2004.

MARINI, Caio. Aspectos contemporâneos do debate sobre a reforma da administração pública no Brasil: a agenda herdada e as novas perspectivas. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 8, Panamá, 2003. **Anais...** Panamá: CLAD, 2003.

MATIAS, Alberto Borges; CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAUSS, Cezar Volnei; BLEIL, Claudedir. A gestão pública por resultados aplicada aos serviços municipais de educação para mensuração de sua eficiência e eficácia econômica. **Revista do CRCRS**, v. 142, p. 6-21, out. 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENDES, Áquilas Nogueira; BRITO, Érico Henrique Garcia. Os impasses da política econômica brasileira nos anos 90. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 5-18, 2004.

MENDONÇA, Heloísa Helena Maia. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e os determinantes que influenciam seu cumprimento**: uma investigação a partir dos municípios cearenses. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2009.

MENEZES, A. M. F. **O processo de descentralização e as contas públicas: um estudo sobre as bases financeiras municipais baianas**. Tese (Doutorado em administração) - Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2002.

MENEZES, Rafael Terra. **Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as categorias e funções de despesas dos municípios brasileiros 1998 a 2004**. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada) – Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada à administração pública**. 6ª ed. Brasília: Vestcon, 2003.

MOURA NETO, João Silva; PALOMBO, Paulo Eduardo Moledo. Lei de Responsabilidade Fiscal, transferências e a arrecadação própria dos municípios brasileiros. In: ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 30, Bahia. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006.

PFEIFFER, P. Planejamento estratégico municipal no Brasil: uma nova abordagem. **Textos para Discussão**, n. 37, Brasília: ENAP, 2000.

PILTELCKOW, Elisane Soares; FARONI, Walmer; VIEIRA, Rodrigo de Souza. O comportamento das finanças públicas municipais nos três primeiros anos da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal: um estudo das capitais brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 12, Santa Catarina. **Anais...** Florianópolis: ABC, 2005.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PLATT NETO, Orion Augusto; CRUZ, Flávio; VIEIRA, Audí Luiz. Transparência das contas públicas: um enfoque no uso da internet como instrumento de publicidade na UFSC. **Revista Contemporânea em Contabilidade**, v. 1, n. 5, p. 135-146, 2006.

- PUTTOMATTI, Giulia da Cunha Fernandes. Os dois anos de implementação da lei de responsabilidade fiscal no Brasil: avanços e desafios. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7, Lisboa. **Anais...** Portugal: CLAD, 2002.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004, p. 76-97.
- RHODES, R. A. W. Governance and public administration. In: PIERRE, Jon: Debating governance: authority, steering and democracy. New York: **Oxford University Press**, p. 54-90, 2000.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Modelo gerencial para a eficácia de hospitais públicos: análise do âmbito de uma entidade de ensino e assistência**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - FEA/USP, 2002.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- RIOS, M. A.; COSTA, J. S. O efeito *flypaper* nas transferências para os municípios portugueses. **Estudos regionais**, n. 8, p. 85-108, 2004.
- ROCHA, Arlindo Carvalho. O processo orçamentário brasileiro como instrumento de Accountability. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA – EnAPG, 3, Salvador (BA). **Anais...** Bahia: ANPAD 2008.
- SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da accountability no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – EnANPAD, 28, Paraná. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004.
- SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência na administração pública: o que mudou depois da lei de responsabilidade fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 1, n. 1, 2007.
- SAHA, S; CORLEY, K. Building better theory by bridging the quantitative-qualitative divide. **Journal of Management Studies**, v. 43, n. 8, p. 1821-1835, 2006.
- SANTOLIN, Roberto; JAYME JUNIOR; Frederico Gonzaga; REIS, Júlio César. Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. **Estudos Econômicos**, v. 39, n. 4, p. 895-923, out./dez. 2009.
- SANTOS, Luiz Alberto. Profissionalização da gestão pública, ética, corrupção, eficiência e eficácia: obstáculos institucionais e adequação do processo de reforma do Estado no Brasil. In: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 6, Argentina. **Anais...** Buenos Aires: CLAD, 2001.

SANTOS, Sandra Regina Toledo. O impacto da LRF na arrecadação tributária dos municípios gaúchos: uma análise do período de 1996 a 2005. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. FINBRA – Finanças do Brasil. STN, 2011. Disponível em www.ibge.gov.br. Acesso em: 01 nov 2011.

SHIOHARA, Mariane Yuri. **Serviço público e controle social:** cultura participativa e desenvolvimento. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica. Curitiba, 2011.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Eстера Muzkat. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação.** 4ª ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2005.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, S. P. Graus de participação democrática no uso da internet pelos governos das capitais brasileiras. **Opinião Pública**, v. 11, n. 2, p. 450-468, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas – uma proposta.** Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1996.

SOTHE, Ari. **Diretrizes do IFAC para o regime de competência: impactos nos resultados contábeis dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, 2009.

SOUZA, Antonio Artur; BOINA, Terence Machado; AVELAR, Ewerton Alex; GOMIDE, Pedro Lucio Rodrigues. Evidenciação contábil nos municípios mineiros: atendimento ao artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal, In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE – CBC, 18, Gramado. **Anais...** Rio Grande do Sul: CBC, 2008a.

SOUZA, Antonio Ricardo. Configurando dimensões organizacionais e modelos de gestão pública: em busca de um instrumento de análise de gestão para as agências reguladoras. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA – EnAPG, 2, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2006.

SOUZA, Auriza Carvalho; SANTANA, Josefa Amanda de Oliveira; CRUZ, Maria Poliana Souza; SILVA, Carlos Eduardo. A relevância da transparência na gestão pública municipal. **Revista Campus**, Paripiranga, v. 2, n. 5, p. 6-20, 2009.

SOUZA, Marcos Antônio; MAUS, Cezar Volnei; DIEHL, Carlos Alberto; BLEIL, Claudecir. A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2008b.

TÁMEZ, Carlos André Silva; MORAES JUNIOR, José Jayme. **Finanças Públicas:** teoria e mais de 350 questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

TOLEDO JR, F. C.; ROSSI, S. C. **Lei de responsabilidade fiscal**: comentada artigo por artigo. 3ª ed. São Paulo: NDJ, 2005.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

VIGODA, Eran. From responsiveness to collaboration: governance, citizens and the next generation of public administration. **Public Administration Review**, Washington, v. 62, n. 5, p. 527-540, 2002.

ZUCCOLOTTO, Robson; RIBEIRO, Clarice Pereira de Paiva; ABRANTES, Luiz Antônio. O comportamento das finanças públicas municipais nas capitais dos estados brasileiros. Enfoque: **Reflexão Contábil**, UEM – Paraná, v. 28, n. 1, p. 54-69, 2009.

APÊNDICE A – Distribuição dos municípios que compõem a amostra

1- Centro Sul	4- Vale do Rio dos Sinos	7- Hortênsias
Arambaré Barão do Triunfo Barra do Ribeiro Butiá Camaquã Charqueadas Chувиска Cristal Dom Feliciano Mariana Pimentel Minas do Leão São Jerônimo Sertão Santana Tapes	Araricá Campo Bom Canoas Dois Irmãos Estância Velha Esteio Ivoti Nova Hartz Nova Santa Rita Novo Hamburgo Portão São Leopoldo Sapiranga Sapucaia do Sul	Canela Gramado Nova Petrópolis Picada Café São Francisco de Paula
2- Paranhana Encosta da Serra	5- Metropolitano Delta do Jacuí	8- Serra
Igrejinha Lindolfo Collor Morro Reuter Parobé Presidente Lucena Riozinho Rolante Santa Maria do Herval Taquara Três Coroas	Alvorada Cachoeirinha Eldorado do Sul Glorinha Gravataí Guaíba Porto Alegre Santo Antônio da Patrulha Viamão	Antônio Prado Bento Gonçalves Boa Vista do Sul Carlos Barbosa Caxias do Sul Cotiporã Fagundes Varela Farroupilha Flores da Cunha Garibaldi Guabiju Guaporé Montauri Monte Belo do Sul Nova Araçá Nova Bassano Nova Pádua Nova Prata Nova Roma do Sul Paráí Protásio Alves Santa Tereza São Jorge São Marcos São Valentim do Sul Serafina Corrêa União da Serra Veranópolis Vila Flores Vista Alegre do Prata
3- Vale do Caí	6- Vale do Rio Pardo	9- Campos de Cima da Serra
Alto Feliz Barão Bom Princípio Brochier Feliz Harmonia Linha Nova Maratá Montenegro Pareci Novo São José do Hortêncio São Pedro da Serra São Sebastião do Caí São Vendelino Tupandi Vale Real	Arroio do Tigre Boqueirão do Leão Candelária Estrela Velha General Câmara Herveiras Ibarama Mato Leitão Passa Sete Passo do Sobrado Santa Cruz do Sul Segredo Sinimbu Sobradinho Tunas Vale do Sol Vale Verde Venâncio Aires Vera Cruz	André da Rocha Bom Jesus Campestre da Serra Esmeralda Ipê Monte Alegre dos Campos Muitos Capões São José dos Ausentes Vacaria

10- Litoral	13- Missões	16- Alto Jacuí
Arroio do Sal Balneário Pinhal Capão da Canoa Capivari do Sul Caraá Cidreira Dom Pedro de Alcântara Imbé Mampituba Maquiné Mostardas Osório Palmares do Sul Terra de Areia Torres Tramandaí Três Cachoeiras Três Forquilhas	Bossoroca Caibaté Cerro Largo Dezesseis de Novembro Entre-Ijuís Eugênio de Castro Garruchos Giruá Guarani das Missões Pirapó Porto Xavier Roque Gonzales Salvador das Missões Santo Ângelo Santo Antônio das Missões São Luiz Gonzaga São Miguel das Missões São Nicolau São Paulo das Missões São Pedro do Butiá Sete de Setembro Ubiretama Vitória das Missões	Colorado Cruz Alta Fortaleza dos Valos Ibirubá Lagoa dos Três Cantos Não-Me-Toque Quinze de Novembro Salto do Jacuí Santa Bárbara do Sul Selbach Tapera
11- Sul	14- Noroeste Colonial	17- Médio Alto Uruguai
Amaral Ferrador Arroio Grande Canguçu Herval Jaguarão Morro Redondo Pedro Osório Pelotas Pinheiro Machado Piratini Rio Grande Santa Vitória do Palmar Santana da Boa Vista São José do Norte São Lourenço do Sul Tavares Turuçu	Ajuricaba Augusto Pestana Catuípe Condor Coronel Barros Ijuí Jóia Nova Ramada Panambi Pejuçara	Alpestre Ametista do Sul Caiçara Cristal do Sul Dois Irmãos das Missões Erval Seco Frederico Westphalen Gramado dos Loureiros Iraí Nonoai Novo Tiradentes Palmitinho Pinhal Pinheirinho do Vale Planalto Rio dos Índios Rodeio Bonito Seberi Taquaruçu do Sul Trindade do Sul Vicente Dutra Vista Alegre
12- Fronteira Noroeste	15- Celeiro	18- Nordeste
Alecrim Alegria Campina das Missões Cândido Godói Doutor Maurício Cardoso Horizontina Independência Novo Machado Porto Lucena Porto Mauá Porto Vera Cruz Santa Rosa Santo Cristo São José do Inhacorá Senador Salgado Filho Tucunduva Tuparendi	Barra do Guarita Bom Progresso Braga Chiapetta Coronel Bicaco Crissiumal Derrubadas Esperança do Sul Humaitá Inhacorá Redentora Santo Augusto São Valério do Sul Sede Nova Tenente Portela Tiradentes do Sul Três Passos Vista Gaúcha	Água Santa Barracão Cacique Doble Ibiaçá Ibiraiaras Lagoa Vermelha Machadinho Maximiliano de Almeida Paim Filho Sananduva Santo Expedito do Sul São João da Urtiga São José do Ouro Tapejara Tupanci do Sul Vila Lângaro

19- Norte	21- Vale do Taquari	24- Central
Aratiba	Anta Gorda	Agudo
Áurea	Arroio do Meio	Dilermando de Aguiar
Barão de Cotegipe	Arvorezinha	Dona Francisca
Barra do Rio Azul	Bom Retiro do Sul	Faxinal do Soturno
Benjamin Constant do Sul	Colinas	Formigueiro
Campinas do Sul	Cruzeiro do Sul	Itaara
Carlos Gomes	Dois Lajeados	Ivorá
Centenário	Doutor Ricardo	Júlio de Castilhos
Charrua	Encantado	Nova Palma
Entre Rios do Sul	Estrela	Pinhal Grande
Erebango	Fazenda Vila Nova	Quevedos
Erechim	Ilópolis	Santa Maria
Erval Grande	Imigrante	São João do Polêsine
Estação	Lajeado	São Martinho da Serra
Faxinalzinho	Marques de Souza	Silveira Martins
Florianópolis	Muçum	Toropi
Gaurama	Nova Brésia	Tupanciretã
Getúlio Vargas	Paverama	25- Jacui Centro
Ipiranga do Sul	Poço das Antas	Cachoeira do Sul
Itatiba do Sul	Pouso Novo	Cerro Branco
Jacutinga	Progresso	Novo Cabrais
Marcelino Ramos	Putinga	Paraíso do Sul
Mariano Moro	Relvado	Restinga Seca
Ponte Preta	Roca Sales	São Sepé
São Valentim	Santa Clara do Sul	Vila Nova do Sul
Sertão	Sério	26- Vale do Jaguarí
Três Arroios	Tabaí	Jaguari
Viadutos	Taquari	Mata
20- Produção	Teutônia	Nova Esperança do Sul
Camargo	Travesseiro	Santiago
Carazinho	Vespasiano Corrêa	São Francisco de Assis
Casca	22- Campanha	São Vicente do Sul
Ciríaco	Caçapava do Sul	27- Alto da Serra do Botucaraí
Coqueiros do Sul	Candiota	Alto Alegre
Coxilha	Dom Pedrito	Barros Cassal
David Canabarro	Hulha Negra	Campos Borges
Ernestina	Lavras do Sul	Espumoso
Gentil	23- Fronteira Oeste	Gramado Xavier
Marau	Alegrete	Ibirapuitã
Mato Castelhano	Barra do Quaraí	Lagoão
Muliterno	Itaqui	Mormaço
Nova Alvorada	Manoel Viana	Nicolau Vergueiro
Passo Fundo	Rosário do Sul	São José do Herval
Pontão	São Borja	Soledade
Santo Antônio do Palma	Uruguaiana	Victor Graeff
Santo Antônio do Planalto		
São Domingos do Sul		
Vanini		
Vila Maria		

28- Rio da Várzea
Barra Funda
Boa Vista das Missões
Cerro Grande
Chapada
Constantina
Engenho Velho
Jaboticaba
Lajeado do Bugre
Liberato Salzano
Nova Boa Vista
Novo Barreiro
Palmeira das Missões
Ronda Alta
Rondinha
Sagrada Família
São José das Missões
Sarandi
Três Palmeiras