

**Determinantes do Parecer Prévio do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo em
Relação às Contas das Prefeituras Municipais**

FABRÍCIO CARVALHO MACIEIRA

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP

Resumo

O trabalho teve como objetivo encontrar determinantes do parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo em relação às contas das prefeituras paulistas. Para esse fim foi utilizada como técnica estatística a regressão logística, tendo como variáveis explicativas diversos indicadores financeiros, de gestão e dados gerais dos municípios do Estado de São Paulo. Também foi utilizada uma variável *dummy* para assinalar a ocorrência de ano eleitoral, como uma maneira alternativa de testar a teoria dos ciclos políticos. A partir desses dados foram criados dois modelos, um com variáveis do ano em que o parecer foi emitido e o segundo utilizando as variáveis relativas ao ano anterior. Os modelos encontrados mostraram-se significativos, com destaque para o primeiro que teve melhoria no poder preditivo e mais variáveis significativas, detectando que, para as variáveis estudadas, o acompanhamento do ano corrente é mais importante do que os efeitos do ano anterior. Os resultados encontrados foram relevantes, pois além de corroborar trabalhos anteriores em relação à teoria dos ciclos políticos, também foram encontradas variáveis estatisticamente importantes para predição do parecer do Tribunal de Contas que se acompanhadas pelos gestores podem resultar em um melhor controle das contas públicas, possibilitando a criação de um sistema de alertas para os municípios e um método de priorização de esforços para a fiscalização das Prefeituras Municipais.

Palavras chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parecer do Tribunal de Contas, Receita Pública, Despesa Pública, Receita Corrente Líquida, Regressão Logística.

1. Introdução

A administração pública no Brasil é regida pelos princípios legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (Constituição Federal de 1988, artigo 32). Esses princípios obrigam o administrador público a não apenas obedecer a lei, mas a seguir a ética e honestidade (Marinella, 2005) ao buscar seu objetivo, e deve esforçar-se para fazê-lo utilizando da melhor maneira possível os recursos à sua disposição, sempre buscando o bem comum e nunca seus interesses pessoais. Além disso, seus atos devem ser levados ao conhecimento dos administrados.

Para garantir o cumprimento desses princípios constitucionais, faz-se necessário a existência de mecanismos de controle desempenhados por responsáveis alheios à administração, para garantir a imparcialidade dos mesmos (Castro, 2007). Nesse contexto encontra-se o controle externo exercido pelo poder legislativo com o auxílio dos tribunais de contas. No que diz respeito às contas municipais, que são o tema desse trabalho, os tribunais de contas tem a competência para emitir um parecer prévio sobre as contas das prefeituras com o objetivo de amparar o julgamento que será realizado pelas Câmaras Municipais, sem, no entanto, vinculá-las a seguir sua decisão conforme o artigo 71 da Constituição Federal de 1988.

Esse Parecer prévio, apesar de seu caráter apenas opinativo, é uma importante ferramenta de transparência da gestão governamental, como foi ressaltado por Andrada e Barroso (2010): “O Parecer Prévio se difere do julgamento das contas pelo Poder Legislativo porque é concebido para ser uma apreciação técnica e apolítica dessas contas, o que lhe confere caráter imparcial de elevado status constitucional”.

Por apresentar esse caráter técnico e apolítico, este parecer do Tribunal de Contas é o ponto focal do presente trabalho, que visa responder a seguinte questão de pesquisa: Quais as variáveis determinantes do parecer prévio do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo em relação às contas das Prefeituras Municipais paulistas? Este trabalho tem, portanto, como objetivo principal investigar quais aspectos econômico-financeiros, administrativos e dados gerais dos municípios analisados possuem maior poder explicativo na rejeição ou aprovação das contas das prefeituras municipais. Para isso, a ferramenta estatística escolhida foi a regressão logística, com a finalidade de produzir um modelo que possua poder preditivo da variável dependente escolhida (aprovação ou rejeição das contas) a partir das variáveis explicativas.

Para entender os pontos que podem motivar o parecer do tribunal, é preciso conhecer quais são os fundamentos quantitativos e qualitativos examinados. Rossi (2015) resume esses fatores como sendo a arrecadação da receita, recolhimento de encargos previdenciários, quitação de precatórios, despesas com ensino, saúde e gastos com pessoal e muitos outros com o objetivo de garantir o interesse público.

Além dos elementos citados acima, centrados na atuação do Tribunal de Contas, outros fatores relacionados com os objetivos dos administradores públicos também devem ser levados em consideração. De acordo com Nordhaus (1974), a teoria dos Ciclos Políticos afirma que o gestor público busca sua manutenção no poder, aumentando para isso o gasto público de maneira ineficiente no último ano de seu mandato buscando a reeleição. Sakurai e Gremaud (2004) e Pereira

(2010) encontraram indícios da ocorrência desse fenômeno no Brasil. Devido aos resultados encontrados e à importância do tema, esse aspecto também foi investigado.

O presente trabalho é relevante porque apesar da ampla divulgação das regras, limites e critérios utilizados pelo Tribunal de Contas, grande parte dos municípios ainda tem pareceres desfavoráveis. De acordo com Rossi (2015), no exercício de 2012 esse número chegou a 52,95% do total, um recorde de pareceres negativos no Estado de São Paulo. Com as variáveis significativas encontradas é possível criar um sistema de alerta para os municípios. Esse sistema pode auxiliar os gestores municipais indicando quando o município estiver em uma situação mais arriscada. Pode também auxiliar a fiscalização, apontando quais são as prefeituras com maior probabilidade de apresentar problemas.

O artigo está dividido em quatro partes além da introdução. No referencial teórico os aspectos fiscalizados pelo tribunal de contas serão discutidos mais a fundo, além dos resultados de trabalhos anteriores e a Teoria dos Ciclos Políticos. Em seguida virá uma seção com a descrição da metodologia de pesquisa com a exploração das variáveis e modelo logístico e, por fim, serão discutidos os resultados obtidos e as conclusões.

2. Referencial teórico

2.1 O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP) foi criado em 1921, e é um órgão auxiliar ao poder legislativo que tem como missão, de acordo com seu plano estratégico institucional, “Fiscalizar e orientar para o bom e transparente uso dos recursos públicos em benefício da sociedade”, Resolução TCESP nº 03/2013. Sua competência está definida no artigo 1º de seu regimento interno: “O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, órgão destinado à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e de seus Municípios, auxiliar do Poder Legislativo no controle externo, tem sua sede na cidade de São Paulo e jurisdição em todo o território estadual”. Sobre a fiscalização dos governos municipais, a o artigo 33 da constituição do Estado de São Paulo (1989) em seu inciso XIII define as outras duas competências relevantes para esse trabalho: “emitir parecer sobre a prestação anual de contas da administração financeira dos Municípios, exceto a dos que tiverem Tribunal próprio”. É possível retirar duas conclusões importantes a partir desse inciso:

1. O tribunal tem jurisdição sobre 644 municípios do estado (apenas o município de São Paulo possui Tribunal próprio);
2. A competência do Tribunal em relação às contas municipais limita-se a emitir parecer prévio sobre as mesmas, auxiliando o julgamento que será realizado pelo legislativo.

Conforme a Lei Orgânica do TCESP (1993), o parecer consiste em uma apreciação geral e fundamentada sobre o exercício financeiro e a execução do orçamento, indicando, se for o caso, as irregularidades, as ressalvas e recomendações.

Esse parecer prévio do tribunal tem caráter técnico e se baseia em muitos pontos qualitativos, como análise de legalidade e cumprimento de contratos, ordem cronológica de pagamentos, entre outros. Nesse trabalho três pontos quantitativos analisados pelo TCESP são considerados mais relevantes na escolha das variáveis do modelo logístico: Aplicação no Ensino, Aplicação em Saúde e Despesa com Pessoal.

2.1.1 Aplicação no ensino

No que diz respeito à aplicação dos recursos financeiros no ensino, o TCESP emitiu um manual em 2012 comunicando que as contas do prefeito serão rejeitadas nos seguintes casos:

- Não aplicação de 25% da receita proveniente de impostos na educação infantil e no ensino fundamental.
- Não utilização de 60% dos recursos provenientes do FUNDEB na remuneração do magistério.
- Falta de aplicação de todo o FUNDEB recebido no exercício.

O FUNDEB é o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação. Está definido na lei Le Nº 11.494(2007), tem natureza contábil e é um mecanismo financeiro limitado a cada Estado da Federação. É Financiado com recursos provenientes do Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados proporcional às exportações (IPI/exportação), Desoneração das exportações prevista na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) e Imposto Territorial Rural (ITR).

2.1.2 Aplicação em Saúde

A lei complementar nº 141/12 define em seu artigo 7º: “Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal.”. A arrecadação de impostos mencionada no referido artigo e descrita com detalhes na Constituição Federal (1988) trata basicamente dos impostos de competência municipal e as transferências legais dos Estados e da União.

2.1.3 Despesa com pessoal

O limite de despesa com pessoal não está definido na constituição, a qual apenas define que haverá um limite a ser regulado por lei complementar. A Lei Complementar 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal veio definir esse limite em seu artigo 19, no caso dos municípios ela diz que a despesa com pessoal não poderá exceder o limite de 60% da receita corrente líquida, discriminando o máximo de 54% para o Executivo e 6% para o Legislativo. Os gastos que podem ser considerados despesa com pessoal são definidos no Art. 18, §1º, da mesma lei e tratam principalmente do somatório de todos os gastos com pessoal e encargos sociais, incluídas vantagens pessoais e gratificações, realizados pelo ente federativo. As aposentadorias, reformas e pensões também são classificadas dentro do total da despesa de pessoal, estes gastos normalmente não geram saída de recursos dos cofres públicos, mas a legislação deixa aberta a possibilidade de que se algum recurso for dispendido com esse propósito também será considerado como despesa com pessoal.

2.2 A Teoria dos Ciclos Políticos

A Teoria dos Ciclos Político-Econômicos, proposta por William Nordhaus em 1974, estabelece que os agentes políticos, com o conhecimento de que os votos dos eleitores são influenciados por sua situação econômica, interferem na economia com objetivo de aumentar sua aprovação e com isso ter sucesso nas urnas. Em linhas gerais, essa teoria diz que a economia apresenta uma tendência cíclica antes das eleições, resultado de um estímulo consciente dos agentes políticos com o objetivo de criar um ambiente econômico favorável o suficiente para influenciar o resultado eleitoral. Esses esforços se concentram principalmente na diminuição artificial da taxa de desemprego e/ou aumento do produto interno, renda ou poder de compra dos eleitores. Esse *pseudo* crescimento econômico gerado é consequência de uma aplicação ineficiente dos recursos públicos, sem observar as repercussões a médio e longo prazo e acaba por gerar inflação após as eleições.

Nos municípios paulistas existem evidências empíricas desse comportamento, notadamente o trabalho realizado por Sakurai e Gremaud (2004), que analisou os anos eleitorais de 1992 e 1996, tendo como referência os anos imediatamente anteriores (1991 e 1995) e os imediatamente posteriores (1993 e 1997), encontrando evidências de aumento da despesa orçamentária nos anos estudados. Esse aumento não foi observado na despesa de capital e nas transferências correntes, ou seja, o aumento se deu apenas nas despesas de custeio, que são destinadas à manutenção dos serviços que já existiam anteriormente.

Pereira (2010) também encontrou evidências da teoria dos ciclos políticos nos municípios da Bahia. Em seu estudo, a variável “ano eleitoral” apresentou significância estatística e aumentou a probabilidade para a rejeição de prestação de contas. Além disso, no período estudado, Pereira (2010) encontrou que o percentual médio de rejeição das contas municipais nos anos em que não havia eleições girava em torno de 17%, enquanto que nos anos eleitorais o percentual médio de rejeições foi de 37,8%, chegando a 48% em 2008. A explicação apresentada pelo autor para a maior probabilidade de rejeição foi que há uma tendência ao déficit na execução do orçamento no último ano do mandato, resultado de uma postura do gestor que busca a sua manutenção no poder. Pereira

(2010) conclui que o excesso de despesas proporciona descontrol e potencializa a rejeição da prestação de contas.

2.3 Indicadores da Gestão Municipal

Seguindo a classificação sugerida pela Fundação Instituto de Administração (FIA), Matias e Campello (2000) dividiram os aspectos de análise da gestão municipal em socioeconômicos, organizacionais e financeiros. Os aspectos socioeconômicos dizem respeito às condições gerais do município, como aspectos demográficos, de atividade econômica e integração regional. Nos aspectos organizacionais são tratados os componentes estruturais da administração municipal, como estrutura fazendária e de planejamento e controle. Os aspectos financeiros são aqueles relacionados à necessidade de recursos do município, suas fontes de financiamento, estrutura de captação e de aplicação.

A partir dos aspectos financeiros, os autores estabeleceram uma série de indicadores com o intuito de permitir que a partir de uma análise sistemática dos mesmos fosse possível chegar a uma conclusão sobre a gestão de recursos financeiros e até mesmo sobre a gestão municipal como um todo. Alguns indicadores sugeridos pelos autores são apresentados no quadro abaixo:

Indicador	Fórmula	Descrição
Endividamento	$\frac{\text{Amortização da Dívida}}{\text{Receitas correntes}}$	Indica a parcela das receitas correntes comprometidas com a amortização da dívida
Participação da Receita Tributária	$\frac{\text{Receita Tributária}}{\text{Receita Total}}$	Indica a relação entre as receitas próprias municipais e o total de receitas
Participação das Receitas de Transferências	$\frac{\text{Receitas de Transferências}}{\text{Receita total}}$	Fornecer o grau de dependência que a administração municipal possui de outras esferas governamentais
Participação das Receitas de Capital	$\frac{\text{Receitas de Capital}}{\text{Receita Total}}$	Indica a utilização de receitas de terceiros para o exercício das funções públicas
Participação do ICMS	$\frac{\text{Receitas ICMS}}{\text{Receita Total}}$	Indica a dependência do município em relação ao Governo Estadual
Participação das Receitas Próprias	$\frac{\text{Receitas próprias + ICMS}}{\text{Receita Total}}$	Indica a relação entre as receitas que possuem dependência com a gestão

Indicador	Fórmula	Descrição
		municipal e a renda do município.
Utilização nominal das receitas correntes	$\frac{\text{Receita corrente líquida} - \text{Despesas Correntes}}{\text{Receita corrente líquida}}$	Indica a parcela das receitas correntes ainda não comprometidas com as despesas correntes
Cobertura corrente própria	$\frac{\text{Receitas Tributárias}}{\text{Despesas Correntes}}$	Indica a participação das receitas corrente próprias nas despesas correntes

Quadro 1 – Indicadores financeiros sugeridos por Matias e Campello (2010)

Além dos indicadores financeiros, os autores também propuseram alguns indicadores de gestão com o objetivo de avaliar a eficiência e eficácia da administração municipal, entre eles:

Indicador	Sigla utilizada no Modelo	Fórmula	Descrição
Gestão de pessoal	<u>gestao_pessoal</u>	$\frac{\text{Receitas correntes}}{\text{Número de servidores}}$	Indica a receita <i>per capita</i> disponível pelos recursos humanos para a execução das funções públicas
Número de servidores	<u>num_servidores</u>	$\frac{\text{Número de servidores}}{\text{População} \times 1000}$	Indica a disponibilização de recursos humanos colocada para cada 1000 habitantes

Quadro 2 – Indicadores de Gestão sugeridos por Matias e Campello (2010)

Segundo Lopes, Ribeiro Filho, Pederneiras & Silva (2009), “o monitoramento de alguns desses indicadores chave viabilizam uma melhor gestão da entidade em relação às exigências do Controle Externo (Tribunais de Contas) antecipando-se às suas ações corretivas ou punitivas”.

2.4 Evidências Empíricas

Poucos trabalhos podem ser encontrados analisando os determinantes da rejeição das contas municipais pelos Tribunais de Contas no Brasil.

Lopez *et al.* (2009) elaborou um estudo que teve como objetivo verificar se os indicadores financeiros propostos por Matias e Campello (2009) seriam estatisticamente significativos para prever a aprovação ou rejeição das contas de uma amostra de municípios catarinenses. A técnica estatística utilizada foi a análise discriminante, em que um dos requisitos principais é a normalidade das amostras, por esse motivo, muitos dos indicadores não puderam ser utilizados na análise mesmo

após uma tentativa de correção aplicando o logaritmo nas variáveis com distribuição não normal. Apesar dessa limitação das variáveis explicativas utilizadas, em que apenas os indicadores “Participação de Despesa Corrente”, “Operacionalização das Despesas com Pessoal”, “Operacionalização de Receitas e Despesas Totais” e “Dívida Consolidada” foram mantidas, foi encontrado um modelo com significância estatística ao nível de 5% para predição da aprovação ou rejeição das contas. Os pesquisadores então concluíram que existe uma “possibilidade real de indicadores produzidos a partir de métricas contábeis de municípios serem utilizados para prever o tipo de parecer produzido pelo controle externo como sendo “pela aprovação” ou “pela rejeição” das prestações de contas”.

O trabalho mais representativo para o presente estudo foi o de Pereira (2010), já citado anteriormente, que realizou uma regressão logística para testar várias hipóteses relacionadas à aprovação e rejeição das contas dos municípios baianos. Nesse trabalho ele encontrou algumas variáveis explicativas com significância estatística, três delas contribuíram para o aumento da probabilidade de prestação de contas: Ocorrência de ano eleitoral (uma variável *dummy* que assumia valor “1” em caso de ano eleitoral), resultado orçamentário negativo (também uma *dummy* que assume valor “1” em caso de déficit orçamentário do exercício maior do que 5%) e mudança de gestor no período (uma *dummy* que assume valor “1” se houve mudança de gestor no ano estudado) e duas contribuíram para a diminuição dessa probabilidade: existência de órgão de controle interno (*dummy* com valor “1” caso houvesse órgão de controle interno) e o tamanho do município (medido pela população total). A partir da análise dessas variáveis, o autor considerou confirmadas as hipóteses de que um déficit orçamentário maior do que 5%, a alternância de gestor e a ocorrência de ano eleitoral contribuem para rejeição das contas e que o tamanho do município contribui para aumentar a probabilidade de aprovação das contas municipais. Pode-se fazer uma crítica à utilização do resultado orçamentário do próprio exercício como variável explicativa, pois como será apresentado na próxima seção, este é um dos fatores analisados pelo Tribunal de Contas.

3. Procedimento metodológicos

3.1 Definição da Amostra

Foram analisados os dados referentes aos 644 municípios paulistas no período compreendido entre os anos 2008 e 2013, totalizando seis exercícios. Essa restrição de período se deve principalmente à indisponibilidade de dados, pois os pareceres anteriores a 2007 só podem ser consultados para cada município individualmente e as contas referentes ao período de 2014 serão julgadas apenas no ano de 2016. Além disso as informações econômico-financeiras dos municípios só apresentam a granularidade necessária para calcular os índices a partir do exercício de 2008 com o início da coleta eletrônica dos dados pelo sistema AUDESP. Os dados gerais e financeiros dos municípios foram extraídos do Sistema de Informações da Administração Pública (SiapNET), Auditoria Eletrônica de Órgãos Públicos (AUDESP) e do Portal da Transparência Municipal, todos encontram-se disponíveis no sítio institucional do TCESP e apresentam dados informados pelas próprias prefeituras

municipais. Os dados relativos a população utilizados foram extraídos do IBGE, utilizando-se a população projetada nos anos em que não houve censo.

3.2 Definição das Variáveis

A variável dependente do estudo é a manifestação do TCESP em relação às contas da prefeitura. No modelo logístico essa variável assumirá o valor “um” se as contas foram aprovadas e valor “zero” caso tenham sido rejeitadas. Foram criados dois modelos, o modelo 1 que captou os dados relativos ao exercício em que foram analisadas as contas e abrangeu os anos de 2008 a 2013 e o modelo 2, que utilizou dados do exercício imediatamente anterior à apreciação das contas e abrangeu os anos de 2009 a 2013.

As variáveis explicativas foram escolhidas entre os índices propostos por Matias e Campello (2000), variáveis que se mostraram significativas em estudos anteriores e dados gerais dos municípios. Além disso, serão propostos alguns indicadores relacionados às principais análises quantitativas realizadas pelo Tribunal de Contas:

Indicador	Fórmula	Descrição
Gastos com pessoal	$\frac{\text{Despesas com Pessoal}}{\text{Receita de Impostos}}$	Percentual de gastos com pessoal em relação ao total das receitas de impostos
Educação	$\frac{\text{Despesa com Educação}}{\text{Receita de Impostos}}$	Percentual gastos em educação em relação ao total das receitas de impostos

Quadro 3 – Limites constitucionais

Como já visto anteriormente, as despesas com pessoal e educação devem ser superiores aos limites mínimos constantes na legislação. A utilização desses índices é uma tentativa de detectar se municípios que aplicaram apenas os mínimos obrigatórios no ano anterior possuem uma tendência maior a ter suas contas rejeitadas. Ademais, como a variável tamanho do município foi significativa no estudo de Pereira (2010), duas proxies foram escolhidas para essa variável: população e receita total anual da prefeitura. Devido à grande diferença de grandeza entre essas variáveis e os outros índices utilizados, o modelo utilizará o logaritmo natural das mesmas.

Variável	Sigla utilizada no modelo
Endividamento	endividamento
Participação da Receita Tributária	part_rec_trib

Variável	Sigla utilizada no modelo
Participação das Receitas de Transferências	part_transf
Participação das Receitas de Capital	part_capital
Participação do ICMS	part_icms
Participação das Receitas Próprias	part_rec_proprias
Utilização nominal das receitas correntes	utilidade_nom
Cobertura corrente própria	cob_propria
Despesa com Pessoal	indice_pessoal
Despesas com Educação	indice_educacao
Receita Total Anual	Receita_total
População	In_populacao
Gestão de pessoal	<u>gestao_pessoal</u>
Número de servidores	<u>num_servidores</u>

Quadro 4 – Variáveis utilizadas no Estudo

3.3 Tratamento dos Dados: A Regressão Logística

Segundo Fávero (2009), “a regressão logística é uma técnica estatística utilizada para descrever o comportamento de uma variável dependente binária e variáveis independentes métricas ou não métricas”. Variáveis binárias são aquelas que podem assumir dois estados, por exemplo: as contas aprovadas ou rejeitadas, concessão ou não de crédito, ocorrência ou não de determinada doença, entre outras. Fávero ainda explica que a popularidade da regressão logística se dá por dois motivos principais: além de prever a ocorrência de um evento de interesse, também é possível calcular a sua probabilidade de ocorrência. Essa técnica também apresenta uma vantagem em relação a outras análises multivariadas, pois seu modelo não pressupõe normalidade dos resíduos e nem a homocedasticidade dos erros.

Uma função é chamada logística quando segue a equação abaixo:

$$y = \frac{1}{1 + e^{-f(x)}}$$

Em que F(x) é o logit (pi) e é dado por:

$$\text{logit}(p_i) = \ln\left(\frac{p_i}{1-p_i}\right) = B_0 + B_1x_{1i} + \dots + B_kx_{ki}$$

O modelo é então obtido de acordo com o que cada valor de i e o conjunto de variáveis explicativas/independentes possam informar acerca da probabilidade final.

Os dois modelos criados foram:

Modelo 1:

$$F(x_1) = \text{constante} + B_0.\text{ano_eleitoral} + B_1.\text{endividamento} + B_2.\text{part_rec_trib} + B_3.\text{part_trans} + B_4.\text{part_capital} + B_5.\text{part_icms} + B_6.\text{part_rec_proprias} + B_7.\text{util_nom} + B_8.\text{indice_ensino} + B_9.\text{indice_pessoal} + B_{10}.\text{gestao_pessoal} + B_{11}.\text{cob_propria} + B_{12}.\text{num_servidores} + B_{13}.\text{populacao} + B_{14}.\text{receita_total}$$

$$\text{Parecer} = \frac{1}{1+e^{-f(x_2)}}$$

Modelo 2:

$$F(x_2) = \text{constante} + B_0.\text{ano_eleitoral} + B_1.\text{endividamento}_1 + B_2.\text{part_rec_trib} + B_3.\text{part_trans} + B_4.\text{part_capital} + B_5.\text{part_icms} + B_6.\text{part_rec_proprias} + B_7.\text{util_nom} + B_8.\text{indice_ensino} + B_9.\text{indice_pessoal} + B_{10}.\text{gestao_pessoal} + B_{11}.\text{cob_propria} + B_{12}.\text{num_servidores} + B_{13}.\text{populacao}_1 + B_{14}.\text{receita_total}_1$$

$$\text{Parecer} = \frac{1}{1+e^{-f(x_2)}}$$

A partir dos modelos acima foram calculadas as estimativas dos coeficientes betas e realizados os testes de significância das variáveis através do software SPSS 19.

4. Resultados

Como definido na metodologia, foi utilizada a regressão logística para tratamento dos dados com o software SPSS 19. Através do software são realizados vários testes, entre eles o de significância do modelo, que testa a hipótese nula de que todos os termos são iguais a zero ou nulos. Como mostrado no quadro abaixo, nos dois modelos a hipótese nula foi rejeitada com nível de significância $< 0,01$, indicando que existe pelo menos uma variável explicativa que melhora a

qualidade das predições do modelo. Na tabela 1 também são apresentados o percentual de pareceres favoráveis no período analisado em cada modelo e a melhoria encontrada. Por fim é apresentado o R^2 do modelo logístico (*Nagelkerke R Square*) que mostra o poder explicativo dos modelos:

Tabela 1 - Melhoria da predição, Significância e poder explicativo dos modelos		
	Modelo 1	Modelo 2
Percentual de pareceres favoráveis no período	65,60%	74,90%
Percentual previsto corretamente	70,50%	76,10%
Melhoria da predição	4,90%	1,20%
Significância do modelo	.000	.000
Nagelkerke R Square	18,50%	13,90%

Outro recurso disponível no software é avaliar qual foi a variável mais relevante para o modelo, pelo Score apresentado no quadro abaixo:

Tabela 2 - Comparativo de relevância (Score) das variáveis							
Modelo 1				Modelo 2			
Variables not in the Equation				Variables not in the Equation			
	Score	d f	Sig.		Score	d f	Sig.
ano_eleitoral(1)	155,363	1	,000	ano_eleitoral(1)	43,112	1	,000
endividamento	16,045	1	,000	endividamento_1	,384	1	,536
part_rec_trib	1,790	1	,181	part_rec_trib_1	2,864	1	,091
part_transf	,185	1	,667	part_transf_1	1,316	1	,251
part_capital	,757	1	,384	part_capital_1	8,804	1	,003
part_icms	3,394	1	,065	part_icms_1	4,127	1	,042
part_rec_proprias	,873	1	,350	part_rec_proprias_1	,173	1	,677
utilidade_nom	,469	1	,493	utilidade_nom_1	1,243	1	,265
indice_ensino	1,366	1	,242	indice_ensino_1	2,636	1	,104
indice_pessoal	7,074	1	,008	indice_pessoal_1	1,367	1	,242
ln_gestao_pessoal	5,722	1	,017	ln_gestao_pessoal_1	1,267	1	,260
cob_corr_propria	6,474	1	,011	cob_corr_propria_1	2,136	1	,144
num_servidores_10 0	,372	1	,542	num_servidores_1_10 0	,112	1	,738
ln_populacao	15,702	1	,000	ln_populacao_1	5,977	1	,014
ln_receita_total	5,376	1	,020	ln_receita_total_1	2,075	1	,150

Observa-se que a ocorrência de ano_eleitoral foi a variável mais significativa em ambos os modelos, seguida do endividamento e ln_populacao no modelo 1 e da part_rec_capital_1 e ln_populacao_1 no modelo 2.

Abaixo são exibidas as estimativas para os coeficientes betas ordenadas pela significância das variáveis para o modelo 1:

Tabela 3 – Estimativa dos coeficientes beta e significância das variáveis do modelo 1							
Variables in the Equation							
	B	S.E.	Wald	d	Sig.	Exp(B)	
Step 1ª	ano_eleitoral(1)	1,291	0,112	132,482	1	0,000	3,638
	endividamento	0,825	0,218	14,32	1	0,000	2,283
	ln_populacao	0,856	0,222	14,946	1	0,000	2,355
	part_rec_trib	6,87	2,719	6,381	1	0,012	962,568
	num_servidores	1,365	0,601	5,164	1	0,023	3,916
	ln_receita_total	-0,439	0,226	3,758	1	0,053	0,645
	part_capital	-2,311	1,402	2,716	1	0,099	0,099
	indice_pessoal	1,28	0,834	2,357	1	0,125	3,597
	cob_corr_propria	0,012	0,008	2,056	1	0,152	1,012
	ln_gestao_pessoal	-0,094	0,124	0,575	1	0,448	0,91
	part_rec_proprias	-159,3	250,664	0,404	1	0,525	0
	part_icms	157,247	250,675	0,393	1	0,53	1,96E+68
	part_transf	-151,21	250,705	0,364	1	0,546	0
	Constant	149,984	250,701	0,358	1	0,55	1,37E+65
	utilidade_nom	-0,001	0,002	0,186	1	0,667	0,999
indice_ensino	0,052	1,132	0,002	1	0,963	1,054	

No primeiro modelo as variáveis ano_eleitoral, endividamento e ln_populacao apresentaram sig. menor que 0,001, ou seja, são significativas ao nível de 1%. Enquanto as variáveis part_rec_trib e num_servidores_100 apresentaram sig. entre 0,001 e 0,05, sendo significativas ao nível de 5% e as variáveis ln_receita_total e part_capital apresentaram sig. entre 0,05 e 0,10, mostrando-se significativas ao nível de 10%

Como no modelo o parecer desfavorável do TCESP assumiu o valor “um” é possível concluir que aos níveis de significância mencionados anteriormente e a partir dos sinais dos coeficientes beta que as variáveis ano_eleitoral, endividamento, ln_populacao, part_rec_trib e num_servidores_100 contribuem para a ocorrência de um parecer desfavorável. Os coeficientes das variáveis ln_receita_total e part_capital assumiram valores negativos e contribuíram para aumentar a probabilidade de um parecer favorável.

Vale ressaltar o resultado para a variável ano_eleitoral, e que na ocorrência desse evento a chance de um parecer desfavorável do TCESP é aumentada por um fator de 3,844.

Tabela 4 – Estimativa dos coeficientes beta e significância das variáveis do modelo 2

		Variables in the Equation					
		B	S.E.	Wald	d	Sig.	Exp(B)
					f		
Step 1a	ano_eleitoral(1)	1,243	0,254	23,979	1	0,000	3,466
	part_capital_1	-4,257	1,996	4,548	1	0,033	0,014
	utilidade_nom_1	-0,005	0,003	2,941	1	0,086	0,995
	part_rec_trib_1	6,927	4,105	2,848	1	0,091	1019,476
	ln_populacao_1	0,518	0,371	1,946	1	0,163	1,678
	num_servidores_1_100	1,195	0,923	1,675	1	0,196	3,304
	indice_ensino_1	2,019	1,645	1,508	1	0,219	7,534
	ln_gestao_pessoal_1	-0,234	0,207	1,275	1	0,259	0,791
	endividamento_1	0,33	0,316	1,091	1	0,296	1,392
	indice_pessoal_1	0,686	1,195	0,33	1	0,566	1,986
	cob_corr_propria_1	0,005	0,011	0,175	1	0,676	1,005
	Constant	-56,191	267,478	0,044	1	0,834	0
	ln_receita_total_1	0,079	0,393	0,041	1	0,84	1,082
	part_transf_1	50,89	267,493	0,036	1	0,849	1,26E+22
	part_icms_1	-46,007	267,404	0,03	1	0,863	0
	part_rec_proprias_1	41,567	267,381	0,024	1	0,876	1,13E+18

No segundo modelo a variável ano_eleitoral apresentou sig<0,001, ou seja, continuou significativa ao nível de 1%. A variável part_capital_1 apresentou sig entre 0,001 e 0,05, mostrando-se significativa ao nível de 5% e, por fim, as variáveis utilidade_nom_1 e part_rec_trib_1 apresentaram sig entre 0,05 e 0,10, ou seja, são significativas ao nível de 10%.

Pelos sinais dos betas estimados é possível inferir que as variáveis ano_eleitoral, utilidade_nom_1 e part_rec_trib_1 contribuem para aumentar a probabilidade de um parecer negativo do TCESP enquanto a part_capital_1 contribui para aumentar a probabilidade de um parecer favorável do TCESP.

5. Considerações Finais

O objetivo deste trabalho foi encontrar determinantes do parecer prévio do TCESP em relação às contas das Prefeituras Municipais e para esse fim foram criados dois modelos: um utilizando as variáveis relativas ao ano sobre o qual foi emitido o parecer e o segundo utilizando as variáveis referentes ao ano anterior, com exceção da variável ano_eleitoral que se manteve igual nos dois modelos. Esse segundo modelo foi uma tentativa de medir as influências da gestão econômico-financeira do exercício passado no seguinte.

O segundo modelo apresentou menor poder explicativo e preditivo que o primeiro, mostrando que em relação às variáveis estudadas o acompanhamento do ano corrente é mais importante do que o resultado obtido no exercício anterior. Entre as variáveis explicativas do segundo modelo, part_capital_1 e part_rec_trib_1 foram significativas e seus coeficientes

apresentaram sinais opostos. Os sinais opostos podem ser explicados pelo fato de que as duas variáveis tem uma alta correlação negativa: As receitas públicas dividem-se em Correntes e de Capital, portanto quanto maior for a participação das receitas correntes na receita total, menor será a participação das receitas de capital. Ainda sobre o modelo 2, a utilização nominal das receitas correntes se mostrou significativa ao nível de 10%, porém com um coeficiente muito pequeno e portanto um efeito fraco na probabilidade de parecer negativo do TCESP.

No modelo 1, as duas *proxies* utilizadas para tamanho do município foram significativas, porém apresentaram sinais contrários. A variável *ln_populacao* aumentou a probabilidade de um parecer desfavorável enquanto o *ln_receita_total* diminuiu essa probabilidade. Esse resultado vai de encontro ao obtido por Pereira (2010), em que o tamanho do município medido pela população diminuiu a chance de um parecer desfavorável. Pereira (2010) concluiu: “O pressuposto é que em municípios maiores com tecnologias e quadro de servidores mais qualificados poder-se-ia assegurar melhores controles e regularidade nas prestações de contas”. Uma possível explicação para essa divergência entre os resultados é que os estudos foram realizados em unidades da federação com realidades muito distintas. Essas diferenças regionais são bastante significativas, como é possível perceber na comparação do índice de desenvolvimento humano (IDH) publicado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). O Estado de São Paulo apresenta os seguintes valores: IDHM-Renda 0.789, IDHM-Longevidade 0.845 e IDHM-Educação 0.719; enquanto o Estado da Bahia apresenta valores significativamente mais baixos, particularmente nos quesitos renda e educação: IDHM-Renda 0.663, IDHM-Longevidade 0.783 e IDHM-Educação 0.555.

Além disso, a premissa de que municípios com maior população possuem servidores mais qualificados pode ser questionada. Ao comparar o índice de desenvolvimento da educação básica (IDEB) para os anos iniciais do ensino fundamental dos 591 municípios paulistas que realizaram a prova no ano de 2013 com a população estimada pelo IBGE para o mesmo ano, encontra-se uma correlação negativa (-0,057). Com esse dado fica claro que se a educação for considerada requisito para existência de trabalhadores capacitados não é possível afirmar que municípios maiores possuem servidores mais qualificados.

Uma explicação possível para o sinal negativo no coeficiente da variável população é que no Estado de São Paulo existem municípios bastante populosos com uma arrecadação relativamente baixa. Pelo Portal da Transparência Municipal do TCESP, alimentado com dados fornecidos pelas próprias Prefeituras Municipais, é possível observar que entre as dez menores arrecadações per capita de 2014, quatro foram de municípios com mais de 300.000 habitantes. Destaca-se como exemplo o município de Carapicuíba, que apresentou a menor arrecadação *per capita* do Estado de São Paulo em 2014 com uma arrecadação de R\$ 408.460.141,02 e com uma população de 390.073 habitantes, a 16ª maior população do Estado segundo o censo do IBGE de 2010. Esses municípios com baixa arrecadação *per capita* possuem poucos recursos para atender uma população relativamente grande, dificultando o trabalho do gestor público. Essa linha de argumentação é corroborada pelo resultado da variável *ln_receita_total*, em que a receita total do município contribuiu para aumentar a probabilidade de um parecer favorável. A combinação do resultado obtido para as variáveis *ln_populacao* e *ln_receita_total* sugere que um município com uma população menor e receita maior terá melhores condições de atender as necessidades de seus

habitantes sem que haja descontrole das contas públicas, porém essa questão precisaria ser melhor investigada em futuros trabalhos.

Outro resultado importante do trabalho diz respeito aos gastos com pessoal, tratados através de dois índices: *num_pessoal* e *indice_pessoal*. O limite constitucional de despesa com pessoal para os governos municipais apresentou sig 0,125, ou seja, foi significativo apenas ao nível de 15%, enquanto o número de servidores em relação à população do município (*num_pessoal*) se mostrou mais significativa e apresentou um beta maior. Esse resultado é intrigante, pois o índice de pessoal é avaliado pelo Tribunal ao emitir seu parecer, então intuitivamente deveria ser mais significativo. A significância relativamente menor dessa variável pode ser explicada pelo pequeno número de pareceres negativos motivados pela despesa excessiva com pessoal, como mostra o Comunicado SDG Nº029/2014, emitido pelo TCESP, expondo que no ano de 2010 apenas 5% dos pareceres negativos foram motivados por essa variável. Enquanto isso, um valor acima da média para a variável *num_pessoal* indica, em teoria, que há um número excessivo de servidores para atender à população e o modelo pode estar captando essa ineficiência da gestão.

O endividamento foi significativo ao nível de 1% e seu beta apresentou o sinal esperado de acordo com o resultado do trabalho de Lopez *et al.* (2009), em que a dívida consolidada se mostrou relevante e contribuiu para aumentar a probabilidade de parecer desfavorável.

A variável *ano_eleitoral* foi significativa ao nível de 1%, aumentando em 3,638 a probabilidade de um parecer negativo do TCESP. Esse resultado indica que há um descontrole das contas públicas em anos de eleição e está alinhado com o obtido por Pereira (2010) nos municípios da Bahia. Esse aumento de probabilidade de um parecer negativo complementa os resultados obtidos por Sakurai e Gremaud (2004) na tentativa de positivar a teoria dos ciclos políticos. O estudo citado constatou um aumento da despesa nos anos eleitorais em relação aos anos imediatamente anteriores e posteriores, porém apenas um aumento na despesa pública não é necessariamente evidência de quem houve uma tentativa do dirigente de influenciar a eleição interferindo na economia. Com a informação adicional de que além do aumento da despesa também houve um aumento de reprovação das contas das Prefeituras Municipais pelo Tribunal de Contas há argumentos mais robustos para confirmar validade da Teoria dos Ciclos Políticos.

Com o resultado deste trabalho e das pesquisas anteriores é possível perceber que a utilização da análise multivariada pode fornecer pontos de atenção para os gestores públicos e também auxiliar o controle externo a selecionar municípios que se encontram em uma situação financeira mais frágil. Por fim, sugere-se estudos futuros com acréscimo de outras variáveis em uma tentativa de melhorar o poder explicativo do modelo, como por exemplo, a utilização do resultado orçamentário e dívida ativa do município.

Referências

Andrada, A. C., & Barroso, L. C. (2010). Parecer Prévio como instrumento de transparência, controle social e fortalecimento da cidadania. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 77(4), 53-75.

Coimbra, F. M. (2006). Estado democrático de direito e controle da atividade estatal: breves notas sobre a Controladoria-geral da união. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, 7(8), 335-357.

Constituição Estadual de São Paulo. (1989, 05 de outubro). Recuperado em 29 de julho de 2015, de http://www.al.sp.gov.br/StaticFile/documentacao/cesp_completa.htm

Fávero, L. P. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Elsevier.

Fialho, T. M. M. (1999). Ciclos políticos: uma resenha. *Revista de Economia Política*, 19(2), 74.

Gusmão Lopes, J. E., Ribeiro Filho, J. F., Pederneiras, M. M. M. e da Silva, F. D. C. (2009). Requisitos para aprovação de prestações de contas de municípios: aplicação de análise discriminante (ad) a partir de julgamentos do controle externo. *Contabilidade Vista & Revista*, 19(4), 59-83.

Marinela, F. (2005). *Direito Administrativo*. 1ª ed. Salvador: Juspodivm.

Matias, A. B., & Campello, C. A. (2000). *Administração financeira municipal*. Atlas.

Nordhaus, W. (1975). The political business cycle. *Review of Economic Studies*, n. 42, p. 169-190.

Pereira, Jeronimo Rosário T. (2010). *Gestão e Controle de Recursos Públicos: Um Estudo sobre a Rejeição de Prestação de Contas nos Governos Municipais do Estado da Bahia*. Tese de Mestrado, Universidade Federal da Bahia, Salvador.

Regimento interno do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. (1993, 14 de janeiro). Recuperado em 30 de março de 2015, de <https://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/images/lei-regimento.pdf>

Rossi, S. S. (2015). *A Preocupação do Tribunal de Contas*. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/artigo-preocupacao-do-tribunal-de-contas>. Acesso em 30 de março 2015.

Sakurai, Sergio N. e Gremaud, Amaury P. (2004). *Political business cycles: evidências empíricas para os municípios paulistas*. Tese de Mestrado IPE-USP, São Paulo.

Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. (2012). *Manual Básico Aplicação no Ensino e as Novas Regras*. Recuperado em 30 de março de 2015, de <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/aplicacao-no-ensino-e-as-novas-regras-dez-2012.pdf>

Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. (2012). *Manual Básico Financiamento das Ações e Serviços Públicos de Saúde*. Recuperado em 30 de março de 2015, de <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/default/files/financiamento-das-acoes-e-servicos-publicos-saude-nov-2012.pdf>