

GERENCIAMENTO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS: A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF) E O LIMITE DE DESPESAS CONSOLIDADAS DE PESSOAL

A partir da década de 60, a falta de controle das despesas públicas levou os entes federativos brasileiros a preocupantes situações de endividamento. Da década de 60 até o final da década de 90, algumas tentativas legais de limitar os gastos foram realizadas, sem surtirem, porém, os efeitos desejados, em decorrência da inexistência de fiscalização e da regulamentação de punições. Somente em 2000, estes mecanismos de coerção tornaram-se realidade com a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal. Há na literatura a suposição de que, a fim de adequarem-se aos parâmetros de gastos exigidos por lei, os gestores passariam a se valer de gerenciamento das informações contábeis (GIC). Neste sentido, o presente artigo tem o objetivo de analisar o comportamento das despesas de pessoal nos períodos anterior e posterior à publicação da LRF por meio de testes de diferença de médias. Os resultados mostram que não há indícios de que os municípios gerenciem suas despesas de pessoal, de forma a manterem os valores de suas despesas consolidadas de pessoal dentro do limite de 60% da Receita Corrente Líquida. Isto porque a média percentual de gastos antes da LRF se mostrou estatisticamente menor que a média do período posterior a implantação da Lei, provando que houve uma migração das despesas para mais perto do limite da LRF. Em outras palavras, existe o “efeito manada”, pois a concentração em torno do limite acontece pelo fato de que vários municípios que gastavam menos passaram a gastar mais e não porque municípios que gastavam mais passaram a reportar menos gastos por meio do gerenciamento da informação contábil.

LRF; Gerenciamento de Informações Contábeis; Despesas Consolidadas de Pessoal.

1 INTRODUÇÃO

Para possibilitar o pleno cumprimento de suas funções essenciais, tais como proporcionar segurança, saúde, educação e justiça aos cidadãos, o Estado exercita atividade financeira, entendida como a obtenção, gestão e aplicação de recursos financeiros (MACHADO, 2006, P. 52). Desta forma, de acordo com Suzart (2012, p.1), os entes públicos têm na prestação de serviços, na venda e exploração de bens, na tributação e no endividamento suas fontes primárias de financiamento. Os limites impostos ao poder de tributar, em razão da observância aos princípios do Direito Tributário fazem com que o endividamento torne-se, muitas vezes, a principal fonte de recursos.

Entretanto, a busca descontrolada por financiamento, em substituição ao estabelecimento de políticas fiscais mais eficientes, pode levar os entes governamentais a perigosas situações de desequilíbrio orçamentário. No início dos anos 60, tornou-se notório o descontrole financeiro que caracterizou os governos da época (DIAS, 2009, p. 3). Em decorrência de tal fato, na Carta Magna de 1967, surge pela primeira vez na história constitucional brasileira um dispositivo tendo em vista a limitação das despesas públicas (BRASIL, 1967): “Art 66 - o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período”.

A partir de então, o forte controle do governo central impediu o estabelecimento de políticas fiscais próprias por parte de estados e municípios, os quais passaram a ter suas atividades custeadas majoritariamente por meio de transferências de recursos federais, o que

também se traduzia como forma de monitorar as políticas públicas locais (SANTOLIN e JAYME JR., 2012, p. 2).

Nos anos 90, após o fim do regime militar, houve significativo aumento da autonomia financeira de estados e municípios, decorrente da tendência de descentralização promovida pela promulgação da nova Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88). Paradoxalmente, ocorreu a concomitante ampliação das transferências de recursos da União para os demais entes federativos, sem que existissem, no entanto, efetivos mecanismos de controle da dívida. Tais fatos possibilitaram aos governos estaduais e municipais aplicarem livremente seus recursos, sem grandes planejamentos ou restrições, o que os levou a elevados níveis de endividamento. (SILVA e SOUSA, 2002, p. 3).

A despeito dos limites constitucionais que estabeleciam valores mínimos e máximos para os gastos públicos, a fiscalização exercida pelos órgãos internos e externos de controle dos entes federativos não era capaz de coibir o descumprimento dos parâmetros legalmente instituídos. Este cenário permaneceu estático até o ano de 2000, quando em 04 de maio, foi editada a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (SUZART, 2012, p.2). Segundo Rogers (2007), a Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu em face aos grandes déficits públicos e ao acúmulo de dívidas resultante deles.

A LRF dispõe sobre finanças públicas voltadas para a responsabilidade na execução orçamentária, tendo com principais objetivos a melhoria da qualidade das ações de gestão fiscal dos recursos públicos confiados aos administradores públicos, e evitar os abusos que provocam danos ou prejuízos ao patrimônio público (MATIAS-PEREIRA, 2006, p. 303).

O principal impacto da publicação da LRF para os entes públicos, de acordo com Tauk (2012, p. 10), não foi a criação de limites de despesas e endividamento; mas, sim o estabelecimento de rígidas penalidades advindas do descumprimento das regras, tanto para o próprio ente, tais como a suspensão de transferências voluntárias, da contratação de operações de crédito e da concessão de garantias, como para os gestores infratores, como sua responsabilização civil e penal.

A entrada em vigência da LRF despertou a opinião pública para a questão da eficiência orçamentária governamental. Ela fortaleceu sobremaneira as instituições de fiscalização e iniciou um período de transformação no comportamento de gestores públicos, no sentido de verdadeiramente buscarem adequar sua atuação enquanto administradores de recursos públicos aos ditames legalmente impostos, sob pena de estarem pessoalmente sujeitos a sanções.

Paralelamente, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem divulgando o relatório Finanças do Brasil, consolidando dados de receitas e de despesas dos municípios desde o exercício financeiro de 1989. Esta ação tem o objetivo de assegurar maior transparência e possibilitar o acompanhamento da evolução de receitas e despesas públicas por parte dos contribuintes.

Com base nos dados divulgados, alguns estudos dão conta de que os municípios vêm se adequando eficientemente aos limites impostos pelo conjunto legal (FIORAVANTE *et al*, 2006, p.24). Esta adequação se daria a despeito das dificuldades enfrentadas pelos entes federativos, em especial pelos municípios, tais como a falta de servidores qualificados e com pleno conhecimento das exigências legais, a fim de possibilitar seu cumprimento, bem como cientes da necessidade de planejamento e controle da execução orçamentária (TAUK, 2012, p. 9),

No entanto, o alcance dos índices legalmente exigidos deve ser avaliado com atenção, já que de acordo com Suzart (2012), os gestores públicos de governos mais endividados teriam a tendência de fazer escolhas que gerassem demonstrações contábeis adequadas às cláusulas restritivas (*covenants*) previstas na legislação. Essa prática é conhecida como Gerenciamento da Informação Contábil (GIC), que pode ser definida como o uso intencional da normalização contábil para obtenção de resultados específicos de interesse do gestor. O termo GIC encontra diversos sinônimos na literatura, tais como *creative accounting*, *agressive accounting*, *earnings management*, *impression management* e *profit smoothing* (JONES, 2011, p. 6-11). Entretanto, quando aplicável a entes públicos, talvez um termo mais apropriado fosse *financial informations management*.

No que tange aos municípios, Tauk (2012, p. 38) afirma existir a tendência da prática de GIC com o objetivo de atingir os parâmetros de despesas consolidadas de pessoal, de forma a se enquadrarem no teto estabelecido pela LRF. Opostamente, Dias (2009, p.20) e Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006) ressaltam que o teto das despesas de pessoal determinado pela LRF, no caso dos municípios, foi superdimensionado, não havendo, portanto, a necessidade do uso de artifícios de gerenciamento por parte destes entes.

Em face do exposto, diante da controvérsia observada, o objetivo da presente pesquisa é verificar se, efetivamente, há evidências de que a manutenção dos valores das despesas consolidadas de pessoal dos governos municipais brasileiros, dentro dos padrões legais estabelecidos no Art. 19 inciso III da LRF, tenha relação com o GIC. Neste contexto, busca-se resposta para a seguinte questão: Os municípios brasileiros recorrem à prática de gerenciamento das suas informações contábeis para atingir o limite imposto pela LRF aos valores das despesas consolidadas de pessoal?

Primeiramente, justifica-se a elaboração de um trabalho desta natureza em face da necessidade de verificação da real existência de indícios de manipulação das informações contábeis por parte de entes públicos, passíveis de análise, tendo em vista as diferentes constatações nas pesquisas já realizadas, e dada a crescente relevância da fidedignidade das demonstrações contábeis, em especial com o advento da convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Secundariamente, busca-se explicação para o fato de haver conclusões conflitantes acerca do tema na literatura.

A contribuição esperada da pesquisa é aprofundar o debate sobre a gestão orçamentária dos municípios brasileiros. Ainda, a recente publicação da Lei de Acesso à Informação denota a necessidade cada vez mais premente de os agentes públicos administrarem os recursos públicos com responsabilidade, garantindo que os relatórios financeiros reflitam com lisura os atos da gestão.

De forma a responder a pergunta formulada, o presente artigo está estruturado em mais quatro seções. Na segunda seção, realiza-se um levantamento bibliográfico a fim de conceituar Receitas e Despesas Públicas e descrever os limites de despesas a serem adotados pelos municípios. Apresenta-se algumas possíveis formas “não-ortodoxas” de registrar despesas de pessoal e suas respectivas justificativas, já utilizadas por entes públicos, a fim de produzirem contabilmente uma redução dos seus gastos. Na terceira, são apresentadas as escolhas metodológicas quanto à coleta e análise de dados. Finalmente, na quarta e quinta seções, analisa-se qualitativa e quantitativamente os dados, e chega-se às considerações finais de forma a contribuir para o avanço das pesquisas sobre o tema.

2. REVISÃO DE LITERATURA

De acordo com Giuberti (2005) e Crozatti *et al* (2010), no final década de 1990, com a crise financeira de 1998 e com o refinanciamento das dívidas de 25 dos 27 Estados brasileiros pelo Governo Federal em 1997, houve um ponto de inflexão no que diz respeito ao ajuste fiscal, direcionando os debates para o alcance do equilíbrio sustentado.

Este processo culminou com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF no ano 2000, pois de acordo com Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006), acredita-se que, ao atingir-se um controle e um equilíbrio permanentes das contas públicas, haveria melhores condições para o crescimento sustentado.

Segundo Lovatti (2006), a Lei Complementar 101/2000 ou Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pode ser vista como um código de procedimentos fiscal-administrativos, que tem como objetivo estabelecer princípios norteadores de uma gestão fiscal responsável, fixando limites para o endividamento público e para a expansão de despesas continuadas, com a instituição de mecanismos prévios e necessários para assegurar o cumprimento de metas fiscais, visando alcançar o equilíbrio orçamentário entre receita e despesa, produzindo, via de consequência, um desenvolvimento sustentável.

De acordo com Rogers e Sena (2007), o grande princípio da LRF é o equilíbrio fiscal, ou seja, equilíbrio entre receitas e despesas. Dessa forma, toda vez que ações ou fatos venham a desviar a gestão desta equalização, medidas devem ser tomadas para que a trajetória de equilíbrio seja retomada.

Sendo assim, complementam os autores, dentre todas as questões contempladas pela LRF, os limites de gastos é um dos mais importantes, pois atua diretamente no sentido de conter déficits e acumulação de dívidas. Neste sentido, a LRF estabeleceu regras de controle de gastos com a definição de limites visando, antes de tudo, à necessidade de manter o setor público com os recursos necessários a sua manutenção e ao atendimento das demandas sociais.

Cabe ressaltar que, de acordo com Lovatti (2006) e Oliveira (2011), um passo importante para que a LRF pudesse surtir os efeitos necessários e esperados foi a promulgação da Lei 10028/2000, denominada de Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal. Nesta lei são previstas as sanções pessoais ao descumprimento da LRF, ou seja, punições administrativas, prisionais e pecuniárias para os infratores, que reforçam as sanções institucionais previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo Oliveira (2011), desde a edição da Lei Rita Camata I e II e posteriormente a promulgação da LRF (LC 101/2000) e da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal (Lei 10.028/00), que alguns estados e municípios brasileiros, passaram a lançar mão de artifícios propiciados pelo que se entende como Contabilidade Criativa, para garantir o atendimento de limites estabelecidos para gastos públicos, tais como os de pessoal, buscando o enquadramento da administração nos limites previstos na Lei.

Na definição de Vinnari e Näsi (2008), o uso de artifícios de Contabilidade Criativa como instrumento de gerenciamento da informação contábil, pode ser vista como uma estratégia contábil, que não se configura legalmente como crime, apenas se valendo de brechas, omissões e falta de melhor regulamentação das normas e regras contábeis para produzir resultados mais favoráveis para a entidade pública.

De acordo com Oliveira (2011), em vários estados e municípios, a exploração da prática da Contabilidade Criativa tornou-se habitual, visando construir uma imagem de austeridade e de compromisso com a gestão pública de qualidade e, com isso, obter ganhos – políticos, financeiros etc.

Neste sentido, ainda segundo Oliveira (2011), tornou-se comum o uso de artifícios para modificar os montantes da Receita Corrente Líquida (RCL) – parâmetro utilizado para o cálculo dos principais indicadores da LRF - e da Receita Líquida Real (RLR) – variável, por meio da qual se define o valor dos juros e encargos da dívida a serem pagos à União. De outro lado, com relação aos gastos obrigatórios dos estados e municípios com a saúde e educação, a falta de regulamentação criteriosa sobre o que deve ou não ser contabilizado como despesas efetiva nessas áreas, deixava espaços para a prática de gerenciamento de informações contábeis.

Essas manipulações da contabilidade e do orçamento, reforça Oliveira (2011), transformaram a vida econômica e financeira das empresas e da administração pública numa verdadeira “caixa-preta”, que esconde a situação real.

No contexto da LRF, segundo Crozatti *et al* (2010), a produção acadêmica e técnica vem considerando seus efeitos sobre a gestão fiscal e financeira e sobre as políticas públicas. Isso porque, de acordo com Giuberti (2005), ao mesmo tempo em que limitar o gasto público pode trazer benefícios para a sociedade, este limite pode reduzir as políticas à disposição dos governantes para enfrentar crises.

Esta ideia é reforçada por Silva e Amaral (2011), pois dado que a LRF foi promulgada com a finalidade de disciplinar os gastos públicos e limitar o endividamento, o que se espera é que, como regra orçamentária, contribua para um bom desempenho financeiro dos municípios e interfira positivamente nos seus resultados.

Especificamente, em relação ao impacto da LRF nas finanças dos estados e municípios existe uma série de estudos, porém não havendo consenso entre os resultados dos mesmos.

Se por um lado, os estudos de Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006), Rogers e Sena (2007), Chieza, Araújo e Silva Jr. (2009), Santolin, Jayme Jr. e Reis (2009), Gerigk, Clemente e Taffarel (2010) e Gadelha (2011) mostram não haver impacto significativo da LRF; por outro lado os estudos de Giuberti (2005), Lovatti (2006), Santos, Diniz e Corrar (2006) e Silva e Amaral (2011) encontraram efeitos relevantes referida Lei nas finanças públicas municipais.

Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006) ressaltam que os limites impostos pela LRF encontravam-se, de maneira geral, distantes da realidade dos municípios brasileiros - isto é, muito acima da realidade dos valores médios. Isso sugere um “erro de calibragem” na fixação daqueles, dado que um dos objetivos era evitar o aumento sem critério dos gastos com pessoal. Neste contexto, os resultados do estudo mostraram que, no caso da despesa com pessoal como proporção da receita corrente líquida, a imposição do limite de 60% estimulou o aumento dessa despesa para a maioria dos municípios que apresentavam gastos muito inferiores ao teto determinado.

Esta ideia é reforçada pelos resultados de Santolin, Jayme Jr. e Reis (2009), que destacam que ao sugerir explicitamente que os municípios poderiam aumentar seus gastos com pessoal até o limite de 60%, a LRF levou os municípios a associarem diretamente aumento das transferências correntes com gastos de pessoal. Com isso, a LRF não trouxe necessariamente maior eficiência na gestão dos gastos públicos, visto que a imposição de um

limite superior estimulou o aumento desse tipo de despesa para a maioria dos municípios que apresentavam gastos muito inferiores ao teto.

Gerigk, Clemente e Taffarel (2010) concluíram que a LRF não trouxe limitações significativas com a criação dos limites aos gastos públicos, quando analisados municípios de pequeno porte do PR.

Rogers e Sena (2007) notaram um crescimento considerável nas despesas com pessoal ao longo do tempo (1998-2005), para municípios mineiros de grande porte, porém tal crescimento manteve-se sempre abaixo do limite de 60% com relação à Receita Corrente Líquida, ou seja, sempre dentro dos limites estabelecidos pela LRF. Assim sendo, os autores concluem que a LRF não causou impacto relevante sobre os gastos com pessoal, que é um dos principais limites impostos pela LRF.

Chieza, Araújo e Silva Jr. (2009) encontraram, para uma análise de municípios gaúchos no período de 1997-2004, que a despesa com pessoal não reduziu com a adoção da LRF. Ao contrário disso, esta despesa tem coeficiente positivo em relação à adoção da LRF, ou seja, ao longo do tempo a despesa se apresenta em crescimento.

Gadelha (2011) mostra que a despesa de pessoal, mesmo após a adoção da LRF, afeta significativamente o resultado primário dos municípios, mostrando que esse item de despesa continua exercendo forte impacto na probabilidade de um município incorrer em déficit, mesmo com todas as restrições impostas pela LRF.

Giuberti (2005) estudou os efeitos da LRF sobre os municípios brasileiros, avaliando, dentre outros pontos, se o limite imposto sobre as despesas com pessoal afeta esses municípios e contribui para redução do gasto público. Os resultados do estudo indicam que o limite imposto pela LRF não afeta na média os municípios, já que os gastos excessivos com pessoal não aparecem de modo generalizado. Entretanto, a análise do impacto da LRF sobre os municípios que especificamente enfrentavam um elevado gasto com pessoal mostra que a LRF é relevante para controlar este item de despesa.

Santos, Diniz e Corrar (2006) inferiram que houve redução significativa da participação das despesas com pessoal na receita corrente em 2002, quando comparado com 1999, para uma amostra de municípios da PB.

Lovatti (2006), analisando 62 municípios do ES no período de 1998 a 2003, constatou que a LRF contribuiu de forma significativa para a redução das despesas por função relacionadas a infra-estrutura e despesas com pessoal.

Silva e Amaral (2011), numa análise do período de 1996 a 2007 para municípios brasileiros, encontraram que o efeito da aplicação da LRF foi a diminuição da relação das despesas sobre as receitas, que de forma positiva colaborou para o alcance de melhores resultados financeiros.

A seguir são apresentados e discutidos alguns conceitos centrais para a compreensão do objeto de estudo e do quadro de análise utilizado na pesquisa.

A LRF define a RCL dos municípios como somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, agropecuárias, industriais, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, deduzidas a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição. Serão também computados no cálculo da RCL os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de

setembro de 1996 (Lei Kandir), e do FUNDEB previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A despesa com pessoal é um dos principais itens da despesa do setor público no Brasil, e por este motivo, foi escolhida como objeto de análise neste artigo. A Constituição de 1967 foi pioneira ao condicionar as despesas com funcionalismo público às receitas, determinando em seu art. 66, § 4º, que aquelas não poderiam exceder de cinquenta por cento das respectivas receitas correntes.

Com a promulgação da CRFB/88, o limite passou a constar do art. 38 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), prevendo que os entes federados não poderiam despende com pessoal mais de 65% de suas respectivas receitas correntes. Posteriormente, com a regulamentação do art. 169 da CRFB/88 pela Lei Complementar nº 82 de 1995 (Lei Camata I), o limite foi reduzido para 60% das receitas correntes líquidas (RCL), e então para 50% (somente na esfera Federal), pela Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999 (Lei Camata II). A LRF conservou os parâmetros estabelecidos em 1999.

Considerando o quadro apresentado, vejamos a seguir o desenvolvimento da pesquisa em termos metodológicos.

3. METODOLOGIA

De acordo com Marconi e Lakatos (2002), quanto ao objetivo, o presente estudo caracteriza-se como descritivo. Segundo Gil (2007), a pesquisa realizada apresenta características bibliográficas, para fundamentar o tema, e documental para a coleta de dados.

Para a coleta de dados, utilizou-se o relatório em meio digital denominado Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios (FinBra), elaborado pela STN – Secretaria do Tesouro Nacional, referentes aos exercícios de 1997 a 2000, período anterior à LRF (incluindo seu ano de publicação), e de 2001 a 2011, último exercício com dados disponíveis. A base dispõe de dados orçamentários anuais dos municípios, detalhando as receitas por fontes e as despesas por tipo e função.

Assim, a amostra é classificada como não probabilística, intencional e por acessibilidade (MARCONI e LAKATOS, 2002), visto que apenas os municípios cujos dados estejam disponíveis nesta base de dados, serão incluídos no estudo.

No tocante ao tratamento e análise dos dados, utilizou-se o programa *Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) for Windows*, em sua versão 17.0.

Foram utilizadas as seguintes variáveis, calculadas em conformidade com a 4ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, elaborado pela STN, para todos os municípios com informações disponíveis:

DCP – Valor das despesas com pessoal e encargos sociais, excluídas as despesas de exercícios anteriores e as decorrentes de sentenças judiciais;

RCL – Valor da Receita Corrente Líquida Total, subtraído das contribuições sociais e deduções da receita corrente;

LDCP – Igual a 60% do valor de RCL (limite da LRF para despesa consolidada de pessoal).

MPERC – Valor da razão entre a diferença LDCP – DCP, e LDCP, que representa o percentual de LDCP que poderia ter sido empenhado, sem que DCP ultrapassasse o limite da LRF.

Tendo em vista que os resultados obtidos por Tauk (2012) foram baseados na “abordagem da distribuição de frequência” empregada por McNichols (2000), e exclusivamente em dados do exercício financeiro de 2010, procedeu-se uma investigação do comportamento da variável MPERC nos períodos de 1997 a 2000 e de 2001 a 2011, respectivamente antes e depois da entrada em vigor da LRF, de forma a possibilitar a observação de tendências de aumentos ou redução do percentual de gastos com pessoal, em relação ao limite legal. Para tanto, foram estabelecidas as seguintes hipóteses:

Hipótese nula H_0 – as médias da variável MPERC nos períodos de 1997 a 2000 e de 2001 a 2011 são estatisticamente iguais.

Hipótese alternativa H_1 . as médias da variável MPERC nos períodos de 1997 a 2000 e de 2001 a 2011 não são estatisticamente iguais.

Tauk (2012) chegou à conclusão de que os municípios praticam GIC quanto às suas despesas de pessoal pautando-se apenas no fato de que a distribuição de frequências das diferenças entre o limite legal e os valores efetivamente gastos apresentou descontinuidade, estatisticamente relevante, entre os intervalos anterior e posterior ao limite. Isto, segundo o autor, seria um indício de que a descontinuidade foi causada por terem sido as despesas de pessoal “forçadas” para baixo, de forma a ficarem abaixo do limite, inflando o intervalo anterior (TAUK, 2012, p.39).

A rejeição da hipótese nula acima enunciada, e a aceitação de que a média de MPERC no período de 2001 a 2011 é menor do que no período de 1997 a 2000, indicaria que os municípios estariam na verdade, após a adoção da lei, efetivamente fazendo gastos com pessoal maiores do que faziam no período anterior à lei, mas ainda respeitando o limite da LRF. Isso explicaria a maior concentração no intervalo anterior ao limite na distribuição de frequências mencionada.

Por outro lado, a aceitação de H_0 demonstraria que as médias municipais dos gastos com pessoal em relação aos limites permaneceram os mesmos antes e depois da lei. Portanto, a LRF não teria exercido uma influência significativa sobre estas despesas, não havendo, conseqüentemente, a necessidade de gerenciamento das informações contábeis.

Inicialmente, para comparar as médias dos períodos de 1997 a 2000 e de 2001 a 2011, foi feita a verificação de normalidade das distribuições. Sendo ambas normais, utiliza-se o teste t de *Student* para médias independentes. Caso as distribuições da variável MPERC nos períodos considerados não atendessem ao pré-requisito de normalidade, realiza-se o teste não-paramétrico de *Mann-Whitney*.

Na sequência, após testar-se a normalidade das amostras anuais, realiza-se um teste de *Kruskall-Wallis* ou um teste ANOVA, conforme os resultados da normalidade dos dados, para verificar a igualdade das médias de MPERC ano a ano. No caso de existir pelo menos uma média anual estatisticamente diferente das demais, aplica-se o teste *post hoc* de Bonferroni para identificar em qual(ais) ano(s) as médias seria(m) discrepantes(s).

Por fim, havendo médias estatisticamente diferentes, novamente é feito o teste de *Mann-Whitney*, desta vez para confirmar, par a par, as desigualdades das médias entre os anos indicados anteriormente.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Uma análise preliminar dos dados, de acordo com o gráfico 1, apresentado a seguir, mostra que no período de 1997 a 2008, o valor da variável MPERC permaneceu entre 23 e 28%, excetuando-se apenas o ano de 2003. Ainda, percebe-se que a partir de 2009, os valores não ultrapassaram 18%.

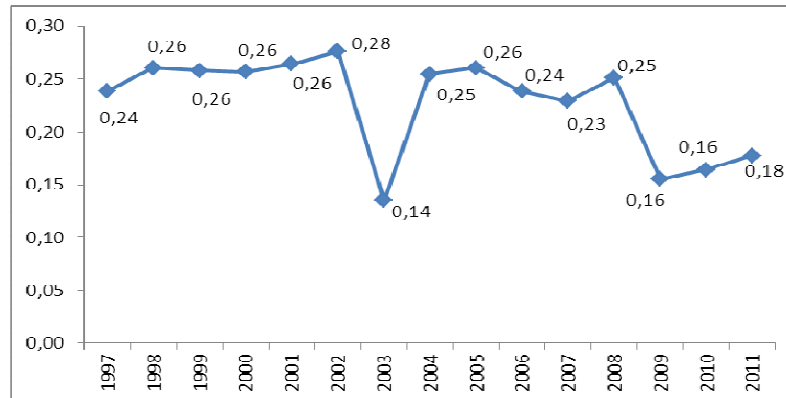


Gráfico 1: Valores da MPERC de 1997 a 2011 (Fonte: elaboração própria a partir de dados do FinBra).

Os já mencionados resultados dos estudos de Fioravante, Pinheiro e Vieira (2006, p.12) e Dias (2009, p.20) demonstram que, de 1998 a 2000, antes da entrada em vigor da LRF, os municípios, de forma geral, já conseguiam atender de forma satisfatória ao limite de despesa consolidada de pessoal imposto pela Lei Camata II (60% da RCL), ainda que não estivessem regulamentadas em lei complementar as penalidades cabíveis pelo descumprimento. No presente estudo, estes resultados são confirmados, pois em todo período sob análise há folga em relação aos limites impostos pela LRF.

Nos anos subsequentes, a imensa maioria das municipalidades continuou atendendo à exigência legal, sendo esta a realidade até o exercício financeiro de 2011. Os autores especulam que o limite de 60% tenha sido calibrado com referência nos municípios que tinham os maiores percentuais de despesa de pessoal na época da publicação da LRF, ficando então este percentual muito acima da média de gastos da grande maioria dos municípios brasileiros.

Estes mesmos autores, mostram ainda que de 2000 a 2006, os gastos percentuais com pessoal aumentaram em relação à RCL, embora ainda se mantivessem de acordo com os parâmetros determinados. No mesmo período, verificou-se ainda que a quantidade de municípios que não cumpriam com as exigências diminuiu.

Como verificou-se, por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov (KS), que a variável MPERC não tinha distribuição normal em nenhum dos períodos sob análise (1997-2000 e 2001-2011), utilizou-se o teste de Mann-Whitney (MW) para verificar se a média desta variável é igual ou diferente para os períodos antes e depois da LRF. Os resultados do teste de MW mostram que, dado um p-valor menor que 0,001, a H_0 de que as médias são iguais pode ser rejeitada. Em outras palavras, as médias da folga em relação ao limite de gastos de pessoal da LRF não são iguais para os períodos de 1997-2000 e 2001-2011, levando-se em consideração um nível de significância de 5%.

A aplicação do teste de KS para a variável MPERC em cada ano mostrou que apenas em dois dos 15 anos sob análise é que esta variável apresenta distribuição normal,

considerando-se 5% de nível de significância. Com isso, o próximo passo foi analisar se existe diferença do valor médio da MPERC ano a ano, visto que houve diferença entre os períodos. A ideia é aprofundar a análise para verificar onde a diferença entre os períodos antes e depois realmente está localizada.

Para esta parte da análise conduziu-se o teste de Kruskal-Wallis (KW). Os resultados mostram que, ao nível de 5% de significância, pode-se rejeitar a H_0 de que as médias da variável MPERC são iguais em todos os anos sob análise. Este resultado foi obtido, pelo fato do p-valor do teste de KW ter dado menor que 0,001.

Como mostra-se pela aplicação deste teste que em pelo menos um dos anos a média da MPERC é diferente, utilizou-se o teste *post hoc* de Bonferroni para identificar em quais anos estas diferenças podem estar presente. Os resultados mostram que ao nível de significância de 5% que nos exercícios de 2003, 2009, 2010 e 2011, as médias de MPERC foram inferiores aos demais anos, confirmando o que observou-se no gráfico 1. Os *p-value* obtidos estão apresentados na Tabela 1.

Tabela 1: Resultados do teste de Bonferroni (elaboração própria)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1997															
1998	1,000														
1999	1,000	1,0000													
2000	1,000	1,0000	1,000												
2001	1,000	1,0000	1,000	1,000											
2002	1,000	1,0000	1,000	1,000	1,000										
2003	0,000	0,0000	0,000	0,000	0,000	0,000									
2004	1,000	1,0000	1,000	1,000	1,000	1,000	0,000								
2005	1,000	1,0000	1,000	1,000	1,000	1,000	0,000	1,000							
2006	1,000	1,0000	1,000	1,000	1,000	1,000	0,000	1,000	1,000						
2007	1,000	1,0000	1,000	1,000	1,000	0,690	0,000	1,000	1,000	1,000					
2008	1,000	1,0000	1,000	1,000	1,000	1,000	0,000	1,000	1,000	1,000	1,000				
2009	0,000	0,0000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000			
2010	0,000	0,0000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000	0,000	0,000	0,000	0,010	0,000	1,000		
2011	0,060	0,0000	0,000	0,000	0,000	0,000	1,000	0,000	0,000	0,050	0,350	0,000	1,000	1,000	

Até o presente momento tem-se como resultados que a média da variável MPERC, ou seja, a folga entre o gasto efetivo e o limite da LRF é diferente para os períodos anterior e posterior à implantação da LRF e que existem anos em que esta média é menor. Sendo assim, o próximo passo foi comparar as médias dos anos anteriores a LRF com estes quatro exercícios em que a média da MPERC se mostrou menor.

Para tanto, utilizou-se novamente o teste de MW, para testar par a par as diferenças entre os quatro anos anteriores à LRF e os anos de 2003, 2009, 2010 e 2011, que apresentaram resultados significativos na análise anterior. Os resultados mostram que para todos os casos, ao nível de significância de 5%, tem-se diferença estatisticamente significativa entre as médias da MPERC, conforme pode ser observado pelos p-valores apresentados na Tabela 2.

Tabela 2: Resultados do segundo teste de *Mann-Whitney* (elaboração própria).

	2003	2009	2010	2011
1997	0,002	0,000	0,000	0,000
1998	0,000	0,000	0,000	0,000
1999	0,000	0,000	0,000	0,000
2000	0,000	0,000	0,000	0,000

Desta maneira, confirmou-se que a descontinuidade na distribuição de frequências descrita por Tauk (2012) ocorre pelo aumento dos gastos com pessoal dos municípios brasileiros. Ou seja, na verdade o que ocorreu ao longo do tempo é que em vários anos não há mudança no nível de médio de gastos com pessoal e em alguns anos do período após implantação da LRF houve redução significativa da folga entre o limite da LRF e o gasto efetivo com pessoal e, por conseguinte, um aumento nos gastos com pessoal dos municípios.

Tal explicação é corroborada pela afirmação de Fiorante *et al* (2006, p.16) de que, após a LRF, os municípios que tinham baixos percentuais de gastos em relação à Receita Corrente Líquida passaram a gastar mais, o que chamou de “efeito manada”.

5 CONCLUSÃO

A despesa consolidada de pessoal é uma das principais aplicações de gastos dos entes federativos, tendo sido, ao longo da história constitucional brasileira, alvo de constantes preocupações e regramentos.

A publicação da LRF, confirmando para a conta de gastos com pessoal os limites previamente ditados pela Lei Camata II, e estabelecendo severas sanções para entes e agentes públicos, iniciou uma nova era no que tange ao controle das despesas públicas.

Entretanto, de acordo com Giuberti (2005), embora a redução do número de municípios descumpridores dos limites de despesas de pessoal seja um fato, concomitantemente, foi possível verificar neste estudo o aumento percentual desta despesa, ainda que mantendo-se abaixo do nível máximo legal. Por isso, deve-se usar de muita cautela ao tentar estabelecer relações denexo causal entre indicadores fiscais e a efetividade da LRF, conforme destaca Dias (2009).

Baseado nas evidências apresentadas acredita-se não existir a necessidade de gerenciamento de informações contábeis por parte dos municípios, de forma a manterem os valores de suas despesas consolidadas de pessoal dentro do limite de 60% da Receita Corrente Líquida, conforme ressaltado por Tauk (2012). No presente estudo, tal afirmação decorre de que, desde o período anterior à LRF, a maioria dos municípios já se enquadrava nos ditames legais, ainda que não houvesse punições iminentes.

Com isso, pode-se concluir que a descontinuidade entre os intervalos anterior e posterior ao limite, na distribuição de frequências das diferenças entre limite e gastos, descrita por Tauk (2012, p.39), pode ser explicada pela concentração proposital do valor das despesas de pessoal o mais próximo possível do limite, fato que foi observado por Fiorante *et al* (2006, p. 16).

Este comportamento é possível dado o padrão de controle estabelecido pela LRF. Ou seja, há concentração em torno do limite porque vários municípios que gastavam menos passaram a gastar mais e não porque municípios que gastavam mais passaram a reportar menos gastos por meio do gerenciamento da informação contábil.

Isso pôde ser observado no presente estudo por meio dos testes executados, que mostraram que a média percentual de gastos, no período de 2008 a 2011, estatisticamente menor que a média do período de 1997 a 2000, provando que houve uma migração das despesas para mais perto do limite da LRF.

Desta maneira, a afirmação da existência de GIC, alicerçada apenas na abordagem da distribuição de frequência utilizada por Tauk (2012), é insuficiente. Para se chegar a esta conclusão seria necessário outras ferramentas, tais como estudos de *accruals específicos*. Isso porque esta prática somente encontra respaldo quando se refere às escolhas contábeis de caráter discricionário, com o propósito de manipulação intencional de resultados e mascaramento de dados que deveriam ser de amplo conhecimento, especialmente no que diz respeito às despesas governamentais. Isto vai diretamente de encontro ao que preceitua o

princípio da transparência orçamentária, bem como prejudica a governança e se opõe ao conceito de *accountability*.

Na realidade o que se encontra no caso dos municípios é o comportamento denominado por Fiorante *et al* (2006) como “efeito manada”, ou seja, a LRF gerou um comportamento não desejado para os municípios, já que aqueles que gastavam menos do que o limite estabelecido viram a oportunidade de poder aumentar seus gastos sem com isso desrespeitar o que foi estabelecido pela LRF.

Sugere-se a realização de pesquisas futuras quanto ao gerenciamento de informações contábeis atinentes às demais despesas públicas, para as quais a legislação impõe limites máximos ou mínimos, no intuito de observar tendências de comportamento por parte de gestores, e possivelmente contribuir para que futuramente práticas que atentem contra os princípios da administração pública sejam coibidas.

Além disso, seria interessante a condução de estudos sobre o gerenciamento da informação contábil, com a utilização de estudos de *accruals* específicos.

Por fim, seria interessante compreender melhor a dimensão do “efeito manada”, procurando, dentre outros pontos, identificar variáveis que expliquem esse movimento, tais como tamanho do município, longevidade do município (data de criação), crescimento econômico ou populacional no período analisado, eleições e reeleições, dentre outros. Isso pode contribuir para compreender o fenômeno e subsidiar possíveis reformulações nos parâmetros de controle de gastos e endividamento dos municípios brasileiros.

REFERÊNCIAS

BRASIL . Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 20 out. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 13 nov. 2012.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 13 nov. 2012.

_____. Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. (Lei Camata). Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 28 mar. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp82.htm>. Acesso em: 11 fev. 2013.

_____. Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. (Lei Camata II). Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 31 mai. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp96.htm>. Acesso em: 11 fev. 2013.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf>. Acesso em: 11 out. 2012.

_____. Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Diário Oficial da União, Presidência da República, Brasília, DF, 20 out. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em 27 fev. 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Relatório eletrônico Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/prefeituras-governos-estaduais/sobre>> Acesso em: 18 out. 2012.

CHIEZA, R. A.; ARAÚJO, J. P.; SILVA JUNIOR, G. E. Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre os componentes da despesa dos municípios gaúchos: análise econométrica. **Ensaio Fundação de Economia e Estatística**, v. 30, número especial, p. 363-390. Porto Alegre, 2009.

CROZATTI, J.; RODRIGUES, G. M.; MUGNAINI, R.; PEDRUCCI, S.; GOUVEA, T. P. E. Endividamento Municipal no Brasil Antes e Depois da Lei de Responsabilidade Fiscal: Uma Análise Por Região Geográfica e Por Faixa da População. In: Encontro de Administração Pública e Governança, 4, 2010, Vitória. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

DIAS, Fernando Álvares Correia. O Controle Institucional das Despesas Com Pessoal. Série Textos para Discussão, Texto nº 54. Brasília: Senado Federal, 2009. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD54-FernandoAlvaresDias.pdf> Acesso em 10 nov. 2012.

FIORAVANTE, Dea; PINHEIRO, Maurício; VIEIRA, Roberta. Lei de Responsabilidade Fiscal e finanças públicas municipais: impactos sobre despesas com pessoal e endividamento. Brasília, IPEA, 2006. Texto para Discussão nº 1.223. IPEA: Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4803:lei-de-responsabilidade-fiscal-e-financas-publicas-municipais-impactos-sobre-despesas-com-pessoal-e-endividamento&catid=170:presidencia&directory=1>. Acesso em 20 out. 2012.

GADELHA, Sérgio R. de B. Análise dos impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Despesa de Pessoal e a Receita Tributária nos municípios brasileiros: um estudo com modelo *probit* aplicado a dados em painel. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, v.11, n.1, p. 65-77. Brasília, 2011.

GERIGK, Willson; CLEMENTE, Ademir; TAFFAREL, Marinês. O impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios: o caso do Paraná. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 3, p. 44-69. Brasília, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIUBERTI, Ana Carolina. Lei de Responsabilidade Fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros. In: Encontro Nacional de Economia, 33, 2005, Natal. **Anais...** Niterói: ANPEC, 2005.

JONES, M. **Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals**. Wiley, 2011.

LOVATTI, João L. C. Despesas públicas, restrição fiscal e eleições: investigação nos municípios capixabas. **Dissertação** (mestrado). Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE. Vitória, 2006.

- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de planejamento e execução de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5^a ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MCNICHOLS, M. F. Research design issues in earnings management studies. **Journal of Accounting and Public Policy**, v.19, n.4-5, p.313-345. 2000.
- OLIVEIRA, Fabrício A. Contabilidade Criativa - como chegar ao paraíso, cometendo pecados contábeis - o caso do governo do Estado de Minas Gerais. **Revista de História Econômica & Economia Regional Aplicada**, v.6 , n.11. Juiz de Fora, 2011.
- ROGERS, P.; SENA, L. B. Análise Agregada dos Municípios Mineiros de Grande Porte quanto à adequação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Revista Contemporânea de Contabilidade**, ano 04, v.1, n. 8, p. 99-119. Florianópolis, 2007.
- SANTOLIN, Roberto; JAYME JR., Frederico G. Regulamentações das Finanças Públicas Municipais e Crescimento Econômico: Um estudo Aplicado aos Municípios Mineiros. Disponível em: <<http://web.cedeplar.ufmg.br/cedeplar/seminarios/ecn/ecn-mineira/2012/arquivos/Regulamenta%C3%A7%C3%B5es%20das%20Finan%C3%A7as%20P%C3%BAblicas%20Municipais.pdf>>. Acesso em 23 out. 2012.
- SANTOLIN, Roberto; JAYME JR., Frederico G.; REIS, Júlio César dos. Lei de Responsabilidade Fiscal e Implicações na Despesa de Pessoal e de Investimento nos Municípios Mineiros: Um Estudo com Dados em Painel Dinâmico. **Revista Estudos Econômicos**, v.39, n.4, p. 895-923. São Paulo, 2009.
- SANTOS, Josenildo dos; DINIZ, Josedilton A.; CORRAR, Luis J. Gestão dos gastos de pessoal na administração pública brasileira: avanços após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Administração em Diálogo**, v.8, n.1. São Paulo, 2006.
- SILVA, Adriano F.; AMARAL, Roberta M. Os efeitos da LRF sobre os resultados financeiros dos municípios brasileiros - período: 1996 a 2007. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 31, 2011, Belo Horizonte. **Anais...** Rio de Janeiro: ABEPRO, 2011.
- SILVA, Isabela F.B.R.; SOUZA, Maria da Conceição S. Determinantes do endividamento dos estados brasileiros: Uma análise de dados de painel. **Série Textos para Discussão, Texto nº 259**. Brasília: Universidade de Brasília, 2002.
- SUZART, Janilson Antônio da Silva. A hipótese do grau de endividamento e o setor público: uma análise do nível de endividamento dos governos estaduais. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12, 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012.
- TAUK, Paulo Somesom. O que é isso companheiro? : um estudo sobre o gerenciamento da informação contábil nos municípios brasileiros. Rio de Janeiro, 2012. **Dissertação** (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Rio de Janeiro, 2012.
- VINNARI, Eija M.; NÄSI, Salme. Creative accrual accounting in the public sector: 'milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts. **Financial Accountability & Management**, v.24, n.2, p. 97-116. Oxford, 2008.